

المركز الجامعي بتيسمسيلت  
معهد العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير  
قسم علوم التسيير

الموضوع:

# دور المحاسبة العمومية في صرف النفقات العمومية والرقابة عليها

دراسة حالة بالخزينة العمومية لولاية تيسمسيلت

مذكرة تخرج تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ل م د في علوم التسيير  
تخصص: محاسبة مالية

تحت إشراف الأستاذ:

روشو عبد القادر

من إعداد الطالبة:

راهب حورية

لجنة المناقشة:

أ.بن شيخ عبد الرحمان.....رئيسا

أ. روشو عبد القادر..... مقرر ومشرفا

أ.ديلمي هجيرة.....ممتحنا

السنة الجامعية 2015/2014



# الإهداء

أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع إلى كل من:

....والوالدين الكرميين....

....أفراد عائلتي....

....الإخوة والأصدقاء....

....

حورية



# شكر وتقدير

قال الرسول صلى الله عليه و سلم

" من اصطنع إليكم معروفاً فجازوه، فإن عجزتم عن مجازاته  
فادعوا له حتى تعلموا أنكم قد شكرتم، فإن الله يحب الشاكرين "

أشكر الله وأحمده حمداً كثيراً مباركا على هذه النعمة الطيبة والنافعة

.نعمة العلم والبصيرة

يشرفني أن أتقدم بالشكر الجزيل والثناء الخالص والتقدير إلى نبع العون إلى من وجهني دون وهن، إلى

من زودني بكل شحن، إلى أستاذي روشو عبد القادر المشرف على هذه المذكرة، لك مني فائق

الاحترام والتقدير ودمت الشعاع المنير جزاك الله عني كل خير.

وإلى جميع أساتذة قسم العلوم الاقتصادية و التسيير على ما قدموه لي من علم. كما أشكر عمال

خزينة ولاية تيسمسيلت وبالأخص السيد ساعد وزملائه والسيد عثمان على المعلومات القيمة

والشكر موصول إلى كل من ساهم في هذا العمل

## الملخص:

يهدف هذا الموضوع إلى إعطاء نظرة شاملة حول المحاسبة العمومية مع تسليط الضوء على دورها في تنفيذ النفقات العمومية ومن هم الأعوان المكلفين بهذا التنفيذ (الآمر بالصرف والمحاسب العمومي) بالإضافة إلى مراحل تنفيذ النفقات العمومية ( المرحلة الإدارية والمرحلة المحاسبية) حيث أن المرحلة الإدارية تمر بعدت إجراءات والمتمثلة في الإلتزام والتصفية، الأمر بالصرف ويقوم بهذه المرحلة الأمر بالصرف أما المرحلة المحاسبية يتم فيها عملية دفع النفقات حيث يقوم بها المحاسب العمومي، كذلك تطرقنا إلى الرقابة بصفة عامة ( مفهوما، شروطها، أنواعها) وخصصنا الرقابة على تنفيذ النفقات في الجزائر حيث تعرفنا على الأجهزة القائمة بهاته الرقابة والمتمثلة في المراقب المالي والمحاسب العمومي بالإضافة إلى الأجهزة المستقلة (مجلس المحاسبة، المفتشية العامة للمالية)، كما قمنا بإسقاط الدراسة النظرية على خزينة ولاية تيسمسيلت وفيها تطرقنا إلى نشأة خزينة الولاية وحساباتها الخاصة بالإضافة إلى دراسة حالة تنفيذ نفقات أحد المستخدمين، وهنا يكمن دور المحاسبة العمومية في السهر على حسن صرف النفقات بداية من إعدادها و اعتمادها إلى الرقابة عليها باعتبار المحاسبة العمومية تهدف إلى حماية المال العام لا لتحقيق الربح.

**الكلمات المفتاحية:** المحاسبة العمومية، النفقات العمومية، التنفيذ، المال العام، الرقابة.

# فهرس المحتويات

## الفهرس

I	الإهداء
III	الشكر
IV	الملخص
VI	قائمة المحتويات
IX	قائمة الجداول
X	قائمة الأشكال
XI	قائمة الملاحق
XII	قائمة الاختصارات و الرموز
أ - هـ	مقدمة عامة
<b>الفصل الأول: المفاهيم والأطر النظرية للمحاسبة العمومية</b>	
07	تمهيد
08	المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية
08	المطلب الأول: مفاهيم حول المحاسبة العمومية
11	المطلب الثاني: أهداف ووظائف المحاسبة العمومية
13	المطلب الثالث: مجال تطبيق المحاسبة العمومية
15	المبحث الثاني: ماهية النفقات العمومية
15	المطلب الأول: مفاهيم حول النفقات العمومية
18	المطلب الثاني: تقسيمات النفقات العمومية
23	المطلب الثالث: قواعد النفقات العمومية
24	المبحث الثالث: أعوان المحاسبة العمومية ودورهم في تنفيذ النفقة العمومية
24	المطلب الأول: الأمرين بالصرف
26	المطلب الثاني: المحاسبين العموميين
30	المطلب الثالث: مسؤولية كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي في تنفيذ النفقة العمومية
32	خاتمة الفصل الأول

الفصل الثاني: تنفيذ النفقة العمومية والرقابة عليها	
34	تمهيد
35	المبحث الأول: إجراءات تنفيذ النفقة العمومية
35	المطلب الأول: المرحلة الإدارية
38	المطلب الثاني: المرحلة المحاسبية
41	المطلب الثالث: مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين
44	المبحث الثاني: الرقابة على المال العام
44	المطلب الأول: مفاهيم عن الرقابة
45	المطلب الثاني: أهداف الرقابة ومتطلباتها
48	المطلب الثالث: أنواع الرقابة
52	المبحث الثالث: الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في الجزائر
52	المطلب الأول: رقابة المراقب المالي
57	المطلب الثاني: رقابة المحاسب العمومي
60	المطلب الثالث: رقابة الأجهزة المستقلة
66	خاتمة الفصل الثاني
الفصل الثالث: دراسة حالة بالخزينة العمومية لولاية تيسمسيلت	
68	تمهيد
69	المبحث الأول: تقديم الخزينة العمومية لولاية تيسمسيلت
69	المطلب الأول: إنشاء الخزينة العمومية ومفهومها
70	المطلب الثاني: مهام الخزينة العمومية
72	المطلب الثالث: تنظيم خزينة الولاية
82	المبحث الثاني: طريقة تنظيم حسابات الخزينة والسجلات المحاسبية
82	المطلب الأول: ترقيم حسابات الخزينة
84	المطلب الثاني: دفاتر وسجلات المحاسبة العمومية
87	المطلب الثالث: الحسابات الخاصة للخزينة العمومية



92	المبحث الثالث: دراسة حالة تسديد نفقات المستخدمين على مستوى خزينة ولاية تيسمسيلت
92	المطلب الأول: نفقات المستخدمين
93	المطلب الثاني: نتائج الرقابة على تنفيذ نفقات المستخدمين
98	المطلب الثالث: كشف أجر مستخدم
100	خاتمة الفصل
102	الخاتمة العامة
105	قائمة المراجع والمصادر
114	قائمة الملاحق

قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
26	- أصناف الآمرين بالصرف على مستوى كل من الدولة، الولاية، البلدية والمؤسسات العمومية.	جدول رقم: (1-1)
30	- أصناف المحاسبين العموميين على مختلف المستويات (الدول، الولاية، البلدية، المؤسسات العمومية).	جدول رقم: (2-1)

قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
20	تقسيمات النفقة العمومية.	الشكل رقم: (01-01)
22	تقسيمات المشرع الجزائري للنفقة العمومية.	الشكل رقم: (02-01)
40	إجراءات تنفيذ النفقة العمومية.	الشكل رقم: (01-02)
51	أنواع الرقابة.	الشكل رقم: (02-02)
74	الهيكل التنظيمي لخزينة ولاية تيسمسيلت.	الشكل رقم: (01-03)
97	سير عملية دفع الحوالة.	الشكل رقم: (02-03)

## قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الشكل
115	-جدول العمليات اليومية.	الملحق رقم: 01
116	الدفتر العام.	الملحق رقم: 02
117	سجل الحسابات العام.	الملحق رقم: 03
118	ميزان الحسابات الشهري.	الملحق رقم: 04
119	بطاقة الإلتزام.	الملحق رقم: 05
120	حوالة الدفع.	الملحق رقم: 06
121	الإشعار بالتحويل.	الملحق رقم: 07
122	مذكرة الرفض.	الملحق رقم: 08
123	ATD.	الملحق رقم: 09

قائمة الرموز:

الرمز	اسم الرمز باللغة الفرنسية	إسم الرمز باللغة العربية	الصفحة
ACCT	Agent Comptable Central de Trésor.	- العون المحاسبي المركزي للخزينة.	28
TC	Le Trésorier Central.	- أمين الخزينة المركزي.	28
TP	Le Trésorier principal.	- أمين الخزينة الرئيسي.	28
TW	Le Trésorier de Wilaya.	- أمين الخزينة الولائي.	28
IGF	Inspection Générale des Finances.	- المفتشية العامة للمالية.	63
TR6	Tableau Récapitulatif numéro 6.	- جدول العمليات اليومية.	85
NC12	Nomenclature des Comptes numéro 12.	- ميزان الحسابات الشهري.	86
S.R.O.T	Situation Résumée des Opérations de Trésor.	- الوضعية المختصرة لعمليات الخزينة.	86
ATD	Avis de Tiers Détenteur.	- إخطار غير المستلم.	95
IRG	Impôt sur le Revenu Générale.	- الضريبة على الدخل الإجمالي.	95

الله أكبر

## ر&lt; المقدمة عامة

تعتبر المحاسبة العمومية عاملاً أساسياً قانونياً معتمداً عليه من طرف الحكومة وذلك لتطبيق سياسة صحيحة متبينة لنشاطها المالي غير الربحي، حيث تستمد هذه الخصوصية في كونها تتناول تسجيل ومراقبة صرف وتداول المال العام. لهذا السبب، ترتبط المحاسبة العمومية ارتباطاً وثيقاً مع النصوص التشريعية ذات الطابع المالي من خلال تطبيق مجموعة من القواعد القانونية والتقنية لضبط آليات تحصيل الإيرادات العمومية وتنظيم مراحل تسديد النفقات العمومية في ظل احترام تبويب الميزانية العامة للدولة، من أجل فرض رقابة مستمرة على أعوان المحاسبة العمومية الملزمين باحترام تلك القواعد، وتحديد صلاحياتهم ومسئولياتهم عند تنفيذ المعاملات المالية لوحدة القطاع العام لضمان مشروعية تنفيذ الميزانية ومطابقتها للأنظمة والقوانين المعمول بها، وحماية المال العام من الاختلاسات والتبديد، وهنا تبرز أهمية الرقابة على تسيير الأموال العمومية حيث تساهم إلى حد كبير في ترشيد استغلالها وبالتالي تحقيق أكبر استفادة ممكنة من إنفاقها، وعلى ذلك فإن عمليات الرقابة لا تستمد أهميتها من ذاتها، وإنما تستمدتها من تنفيذ النفقات العمومية بعد المصادقة عليها من قبل البرلمان. وهذا التنفيذ يقوم به الأعوان المكلفون بذلك، وهم الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون، وذلك من خلال الإجراءات المتبعة في خصوص تنفيذ العمليات المالية، المتمثلة في مجال النفقات، في إجراءات: الالتزام، التصفية، الأمر بالصرف والدفع.

فتنفيذ النفقات العمومية يعد المركز الأساسي الذي تدور حوله الرقابة، فهي لصيقة بهذا التنفيذ وجودا وعلما، بمعنى أن عمليات تنفيذ النفقات العمومية، هي عملية موجودة دائما، وجدت بسببها عمليات الرقابة أم لم توجد، في حين لا يمكن تصور عمليات الرقابة دون وجود عمليات تنفيذ النفقات.

ومن هنا تمحورت إشكالية بحثنا حول السؤال الرئيسي التالي:

بحكم أن نظام المحاسبة العمومية هو الذي يضبط إجراءات تنفيذ ومراقبة وضبط حسابات الموازنة، فإلى أي مدى يكمن دور المحاسبة العمومية في تنفيذ النفقات العمومية؟ وكيف يتم الرقابة عليها؟

وللإجابة على هذه الإشكالية الرئيسية، تتبادر إلى أذهاننا التساؤلات الفرعية التالية:

- ما دور المحاسبة العمومية في مراقبة النفقات العمومية؟

- من هم أعوان المحاسبة العمومية المكلفين بتنفيذ هذه النفقات؟

- كيف تتم عملية صرف النفقات العمومية؟

- كيف تتم الرقابة على صرف هاته النفقات؟ وما هي الهيئات المختصة بهاته الرقابة؟

ولالإجابة على التساؤلات السابقة نفترض الفرضيات التالية:

- للمحاسبة العمومية دوراً مهماً في حماية المال العام من خلال القواعد التي تضمن بها تنفيذ الموازنة العمومية.

- هناك عونين مكلفين بتنفيذ النفقات العمومية، الأمر بالصرف والمحاسب العمومي.

- تتم عملية صرف النفقة عبر مرحلة إدارية ومرحلة محاسبية من طرف عونين تابعين للدولة.

- تتم الرقابة على صرف النفقات العمومية بهيئات مختصة وهي: المراقب المالي مع المحاسب العمومي ومجلس المحاسبة، المفتشية العامة للمالية.

### أسباب إختيار الموضوع:

يمكن حصر أهم الأسباب التي دفعتنا لاختيار الموضوع في النقاط التالية:

- إثراء رصيدنا المعرفي في هذا النوع من المحاسبة بناء على تخصصنا كطلبة محاسبة من جهة وإثراء البحث العلمي من جهة ثانية؛
- قلة الدراسات النظرية والميدانية في هذا الموضوع؛
- استخدام هذا الموضوع في مسابقات التوظيف العمومي بكثرة؛
- إثراء المكتبة الجامعية؛
- الاسترشاد بها وقت الحاجة لكل من الباحثون، رجال الأعمال، الإدارات.

### الهدف من الموضوع:

نتطلع من وراء هذا الموضوع إلى إبراز دور ومجال المحاسبة الحكومية في تنفيذ النفقات العمومية وكيفية الرقابة عليها باعتبار أن المحاسبة العمومية هي من أهم التقنيات المستعملة في تحديد كافة العمليات المالية، كما تقوم بوظائف في غاية الأهمية من خلال التسيير الجيد للأموال العمومية وذلك بتطبيق مختلف العمليات الخاصة بالموازنة



## أهمية الموضوع:

يكتسي هذا الموضوع أهمية بالغة في مجال المالية العامة، حيث تتضمن المحاسبة العمومية الإطار القانوني الذي يهدف إلى مراقبة وضمان مشروعية العمليات المالية للدولة والهيئات العمومية، إضافة إلى تسجيل وقياس نتائج تنفيذ الميزانية العامة للدولة وتوفير البيانات المتعلقة بالوضع المالي للخزينة العمومية، وبالتالي فإن للمحاسبة العمومية دوراً إستراتيجياً في مجال تحقيق الشفافية في تسيير المال العام، وتوفر هذه الأخيرة لهيئات المراقبة وسائل وأدوات تقييم النشاط الحكومي والمرافق العمومية.

## المنهج المتبع:

للإجابة على إشكالية بحثنا، واختبار صحة فرضياته، اعتمدنا في دراستنا على منهجين: الجانب النظري اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي بالاستناد على المراجع بمختلف أنواعها (كتب، جرائد رسمية، دراسات سابقة،... الخ) للإلمام بالموضوع بمختلف جوانبه النظرية، بينما في الجانب التطبيقي اعتمدنا على منهج دراسة الحالة من خلال القيام بدراسة ميدانية بالخزينة العمومية لولاية تيسمسيلت، مستخدمين بذلك أسلوب المقابلات الشخصية، وذلك مع بعض المسؤولين الذين لاختصاصهم علاقة مباشرة بموضوع البحث، للاستفادة من آراءهم وخبرتهم أو لعرض آرائنا واقتراحاتنا عليهم لإبداء الرأي فيها.

## صعوبات البحث:

من بين الصعوبات التي صادفتنا أثناء قيامنا بهذا الموضوع مايلي:

- قلة المراجع المتعلقة بهذا الموضوع في المكتبة المركزية لولاية تيسمسيلت.
- ضيق الوقت.

## الدراسات السابقة:

من خلال ما اطلعنا عليه في هذا المجال يمكن اعتبار الدراسات الأربعة (4) التالية كدراسات سابقة:

1- شلاي زهير، أطروحة دكتوراه، تحت عنوان: "آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2014/2013، حيث قام في دراسته هذه إلى تشخيص واقع المحاسبة العمومية في الجزائر، عن طريق تحليل

إجراءات المعالجة المحاسبي للمعاملات المالية للدولة وفق نظام محاسبة الخزينة العمومية، ومن بين أهم النتائج التي توصل لها الباحث هي كالتالي:

- نظام محاسبة الخزينة العمومية الحالي لا يسمح بتوفير بيانات مالية عن حجم حقوق الدولة المثبتة أو غير المحصلة لعدم توفر حسابات مخصصة لقيود هذه العمليات؛
- نظام محاسبة الخزينة العمومية لا يوفر أدوات متابعة استهلاك الإعتمادات المالية والالتزام بالنفقة العمومية لعدم فتح حسابات لقيود هذه العمليات التي يتم التكفل بها ومتابعتها في سجلات خارج المحاسبة وفق القيد الوحيد.

## 2- الأسود الصادق، أطروحة دكتوراه، تحت عنوان "مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات

العامة" حالة الجزائر"، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر3، 2011/2010، حيث قام الباحث في دراسته هاته إلى الكشف عن القدرات الكامنة في نظام المحاسبة العمومية بالإضافة إلى معرفة طبيعة العوائق، التي تحول دون استغلال هذه القدرات، مع محاول إزالة هذه العوائق، وتوصل الباحث من خلال بحثه هذا إلى النتائج التالية:

- إن سبب فشل نظام مراقبة النفقات العامة، يعود بنسبة كبيرة لكونه يركز على مراقبة شرعية للنفقة ومدى مطابقتها مع الإجراءات القانونية وإهمال أدائها وهو ما يتسبب عادة في هدر المال العام بغطاء قانوني؛
- عدم وجود قانون أساسي للمحاسبين العموميين مما يجعلهم عرضة للإغراءات ومختلف أشكال الضغوطات والإجراءات الإدارية الإنتقامية.

## 3- محمد الصالح فنينيش، أطروحة دكتوراه دولة في القانون العام، تحت عنوان: " الرقابة على تنفيذ

النفقات العمومية في القانون الجزائري"، كلية الحقوق، جامعة الجزائر(1) بن يوسف بن خدة، 2012/2011، والتي قام من خلالها الباحث إلى إبراز مدى الانسجام والتناسق بين كافة مستويات الرقابة الداخلية والخارجية، ومن ثمة إلى بيان مدى فاعليتها ونجاعتها في القانون الجزائري، وتوصل الباحث من خلال بحثه هذا إلى النتائج التالية:

- عدم تمتع أجهزة الرقابة بالاستقلال الكافي للقيام بالرقابة على تنفيذ النفقات العمومية، فهي دائماً تكون تابعة عضوياً إلى جهة تأتمر بأوامرها، مما ينقص من فعالية ونجاعة رقابتها.

4- شلاي زهير، رسالة ماجستير، تحت عنوان " نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة وآفاق إصلاحها"، جامعة الجزائر، 2001-2002، والتي قام من خلالها الباحث بتقييم الإطار التقني للمحاسبة العمومية، والخاص بالعمليات المالية للدولة، وذلك بالتركيز على حسابات الخزينة والمخطط المحاسبي للدولة، ومن بين أهم النتائج التي توصل لها الباحث هي كالتالي:

- أن مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية، تعرض فقط لإصلاح الإطار التقني لمحاسبة الدولة دون أن يمتد إلى إصلاح القانوني للمحاسبة العمومية؛
- عدم وضع إستراتيجية واضحة في مجال التكوين وإعادة تأهيل المحاسبين العموميين للتأقلم مع التقنيات الجديدة التي أدرجت في المخطط المحاسبي الدولة.

#### تقسيمات البحث:

حتى تتمكن من ضبط الإشكالية المطروحة وسعياً منا لبلوغ التسلسل في الأفكار قسمنا بحثنا إلى ثلاث فصول كالتالي:

حيث في الفصل الأول تطرقنا إلى المفاهيم والأطر النظرية للمحاسبة العمومية وحاولنا فيه التعرف مبدئياً بهذا النوع من المحاسبة كمدخل للموضوع، أما في الفصل الثاني فقد تطرقنا إلى تنفيذ النفقة العمومية والرقابة عليها، ثم في الفصل الثالث تعرضنا إلى دراسة حالة بالخزينة العمومية لولاية تيسمسيلت.

# الفصل الأول

## المفاهيم والأطر النظرية للمحاسبة العمومية

المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية.

المبحث الثاني: ماهية النفقات العمومية.

المبحث الثالث: أعوان المحاسبة العمومية

ودورهم في تنفيذ النفقة العمومية.

### تمهيد:

تطور مفهوم المحاسبة العمومية ليتلاءم مع التطور الحاصل في دور الدولة ووظائفها في الحياة الاقتصادية، وما ترتب عليها من ازدياد في حجم النفقات وتنوع مجالاتها، إضافة إلى تطور حجم الإيرادات وتنوع مصادرها وانعكاس ذلك على نوعية وجودة الإفصاح المالي الحكومي بحيث أصبحت المحاسبة العمومية أداة مهمة لمراقبة وتقييم القطاع العام في تسيير المال العام، ومصدرا مهما للبيانات اللازمة لأغراض التخطيط واتخاذ القرار. وفي هذا الإطار، تعتبر المحاسبة العمومية أحد فروع المحاسبة المتخصصة في مجال تسجيل وقياس نشاط وحدات القطاع العام التي لا تهدف لتحقيق الربح. وبالتالي فإن خصائص تداول المال العام فرضت العمل على تأسيس إطار نظري مستقل لتكييف الممارسات وأسس القياس المحاسبي مع مميزات نشاط الوحدات الحكومية، بهدف الرفع من جودة الإفصاح المالي الحكومي وتحقيق الشفافية والإبلاغ الكامل والدقيق عن نتائج تنفيذ الميزانية العامة للدولة.

يتناول هذا الفصل دراسة المفاهيم والأطر النظرية للمحاسبة العمومية وفق ثلاث مباحث كالاتي:

المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية.

المبحث الثاني: ماهية النفقات العمومية.

المبحث الثالث: أعوان المحاسبة العمومية ودورهم في تنفيذ النفقة العمومية.

### المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية.

يتناول هذا المبحث عرض المفاهيم الأساسية للمحاسبة العمومية عن طريق بيان ماهية المحاسبة العمومية ومجال تطبيقها، إضافة إلى تحديد أهداف وخصائص نظام المحاسبة العمومية، مع التمييز بين الإطار القانوني والتقني للمحاسبة العمومية.

#### المطلب الأول: مفاهيم حول المحاسبة العمومية.

تجدد الإشارة بداية، إلى أنه من الصعب أن نعطي تعريفاً جامعاً مانعاً للمحاسبة العمومية، على الرغم من تعدد التعاريف لها.

فمن خلال الزاوية المنظور منها إلى ماهية هذه المحاسبة، يمكن تصور تعريفاً قانونياً، وتعريفاً تقنياً، وتعريفاً إدارياً لها.

سنعرض فيما يلي إلى هذه التعاريف الخاصة للمحاسبة العمومية قبل أن نحاول تقديم تعريفاً عاماً لها.

#### أولاً: تعاريف المحاسبة العمومية

##### 1- التعريف القانوني للمحاسبة العمومية:

"هي مجموعة القواعد المطبقة على تسيير النقود العامة" وهذا التعريف، الذي يعد تقليدياً، مستوحى من المرسوم التنفيذي الفرنسي الصادر في 31 ماي 1862 بفرنسا، والذي ظل طيلة قرن من الزمن ( إلى غاية صدور مرسوم 29 ديسمبر 1962) وهو أهم نص تنظيمي للمحاسبة العمومية في فرنسا. (1)

كما يمكن تقديم التعريف التالي والمتمثل في: " المحاسبة العمومية هي مجموع القواعد المقننة للعمليات المالية والمحاسبية للدولة" (2)

##### 2- التعريف التقني للمحاسبة العمومية:

"هي مجموعة القواعد الخاصة بعرض الحسابات العمومية" يعتبر هذا التعريف جد ضيق؛ حيث يحرص مدلول المحاسبة العمومية في تقنية عرض حسابات الهيئات العمومية، مع أن مجالها شامل، إضافة إلى ذلك، العمليات المالية للآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، والتزامات ومسؤوليات هؤلاء... الخ. (3)

<sup>1</sup> قاسم إبراهيم الحسيني، المحاسبة الحكومية والميزانية العامة، مؤسسة وراق للنشر، عمان، الأردن، 1999، ص 08.

<sup>2</sup> عبد اللطيف نكادي، البنى القانونية والمؤسسية لمكافحة الفساد في المغرب، منتدى جمعية الشفافية الكويتية، على الموقع: [www.transparency.org.kw.au-ti.org](http://www.transparency.org.kw.au-ti.org)، يوم 2015/05/03، على الساعة 19:32، ص 11.

<sup>3</sup> محمد مسعى، المحاسبة العمومية، دار الهدى، عين مليلة، الطبعة، الجزائر، 2005، ص 07.

### 3- التعريف الإداري للمحاسبة العمومية: تعرف المحاسبة العمومية إدارياً على النحو التالي:

" هي قواعد عرض الحسابات العمومية وتنظيم وظيفة المحاسبين العموميين "، إن إضافة عنصر تنظيم وظيفة المحاسبين العموميين هو الذي جعل هذا التعريف يسمى بالإداري، لكنه يبقى محدوداً لأنه يستثني الأمرين بالصرف وكذا الجوانب الأخرى التي تدخل ضمن مجال تطبيق قواعد المحاسبة العمومية.<sup>(1)</sup>

وتعرف المحاسبة العمومية أيضاً على أنها مجموعة القواعد والإجراءات التي تحكم عملية تسجيل وتلخيص العمليات المالية المتعلقة بالوحدات الإدارية (الحكومية) ذات الطابع العام، أي التابعة للدولة، وتشمل أيضاً أسس إعداد التقارير المختلفة إلى الجهات المسؤولة عن رقابة وإدارة الأموال العامة كالحزنة والتخطيط، وجهات المتابعة.<sup>(2)</sup>

### 4- تعريف المحاسبة العمومية حسب المشرع الجزائري:

لقد عرفها المشرع الجزائري من خلال المادة 01 و02 من القانون 90-21 المؤرخ في 15/08/1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية على أنها الأحكام التنفيذية العامة التي تطبق على الميزانيات والعمليات المالية التي تشمل عمليات الإيرادات والنفقات وعمليات الخزينة وكذا نظام محاسبتها والخاصة بـ: الدولة، المجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني، مجلس المحاسبة، الميزانيات الملحقة، الجماعات الإقليمية، المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.<sup>3</sup>

### 5- تعريف المحاسبة العمومية حسب الأمم المتحدة:

ورد في دليل المحاسبة العمومية الصادر عن الأمم المتحدة بأنها تعتبر " أداة للمديرين الحكوميين لأغراض الرقابة على الإيرادات والنفقات الخاصة بالوزارات والمؤسسات الحكومية، وأغراض الاحتفاظ بالمستندات الخاصة بالعمليات المالية وبالموجودات المختلفة، وتصنيف البيانات لاستخدامها لأغراض الرقابة وتنفيذ البرامج الحكومية بكفاءة " .<sup>(4)</sup>

ومنه نستنتج أن المحاسبة العمومية عبارة عن مجموعة من القواعد القانونية والتقنية التي تهتم بضبط إجراءات تنفيذ وتسجيل عمليات تحصيل الإيرادات وتسديد النفقات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة.

<sup>1</sup> نفس المرجع، ص ص، 07-08.

<sup>2</sup> وليد ناجي الحياي، أصول المحاسبة المالية، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، الجزء الثاني، 2007، ص 27.

<sup>3</sup> تقرير المعهد الوطني لتكوين مستخدمي التربية وتحسين مستواهم، المحاسبة العمومية، ص 02.

<sup>4</sup> رأفت سلامة محمود، المحاسبة الحكومية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص 14.

ثانياً: التمييز بين الإطار القانوني و التقني للمحاسبة العمومية:

تتميز المحاسبة العمومية بضرورة تكيف الإطار التقني مع متطلبات الإطار القانوني الذي يؤسس لتكريس شرعية تنفيذ المعاملات المالية لمختلف وحدات القطاع العام، حيث يمكن التمييز بينهما على النحو الآتي: <sup>(1)</sup>

### 1- الإطار القانوني للمحاسبة العمومية:

هناك علاقة قوية بين التشريعات والمحاسبة العمومية حيث تحدد أحكام القوانين والتنظيمات في مختلف الدول القيود التي يتوجب على المحاسبة العمومية التقيد بها، وعلى هذا الأساس فإن أحكام التشريعات المالية لها انعكاسات وتأثير مباشر على أدوات المحاسبة العمومية، وفي حالة ما إذا كان هناك تعارض بين الأحكام التشريعية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها فإن الأولوية تكون للتقيد بالأحكام التشريعية على أن ينظر في تعديلها لتنسجم مع المبادئ المحاسبية إن أمكن ذلك.

لهذه الأسباب تعتبر المحاسبة العمومية مادة يغلب عليها الإطار القانوني، إذ خصها المشرع الجزائري بإطار قانوني خاص بها، وذلك وفقاً لأحكام القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، والذي يضع قيوداً قانونية وتنظيمية لتسيير ومراقبة الأموال العمومية لضمان مشروعية العمليات المالية للدولة وتحقيق الاستعمال الأمثل للموارد المالية وحمايتها من كل التلاعبات.

إضافة إلى ذلك، يحدد هذا الأخير التزامات ومسؤوليات كل من الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين في مجال تسيير العمليات المالية للخبزينة العمومية وتنفيذ الميزانية العامة للدولة، إضافة إلى القوانين والتنظيمات المتعلقة بضبط وتقنين إجراءات صرف المال العام وتنفيذ الصفقات العمومية وتحصيل الإيرادات.

ونتيجة لذلك، يعتبر المحاسب في المحاسبة العمومية ملزماً باحترام متطلبات النصوص التشريعية المعمول بها في مجال تداول المال العام، لكونه معرض للعقوبات المنصوص عليها قانوناً في حالة عدم احترامها، إضافة لكونه مسؤول أمام هيئات الرقابة عن المال العام.

### 2- الإطار التقني للمحاسبة العمومية:

يقصد بالإطار التقني للمحاسبة العمومية مجموعة التعليمات والتنظيمات المتعلقة بتصنيف الحسابات إضافة إلى تقنيات تسجيل القيد المحاسبي للعمليات المالية للدولة في السجلات والدفاتر المحاسبية، وفقاً للمخطط المحاسبي للخبزينة العمومية، من أجل تحقيق ومراقبة شرعية تنفيذ العمليات المالية للدولة ومطابقتها لقواعد المحاسبة العمومية،

<sup>1</sup> شلالى زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2013/2014، ص 05.



كما توفر هذه المحاسبة الإحصائيات والبيانات حول المركز المالي للدولة من أجل اتخاذ القرارات، عن طريق تقديم الوضعية المالية للخرزينة والنتائج المالية لتطبيق قانون المالية.

### المطلب الثاني: أهداف ووظائف المحاسبة العمومية

للمحاسبة العمومية عدة أهداف تسعى إليها وذلك في إطار البرنامج الحكومي ويظهر ذلك من خلال مساهمتها في تحقيق مصالح العامة وكذلك الحفاظ على المال العام معتمدة في ذلك على رقابة فعالة التي تعتبر هذه الأخيرة وظيفة من وظائف المحاسبة العمومية وهذا نظرا للأهمية التي تلعبها.

#### أولاً: أهداف المحاسبة العمومية

تهدف المحاسبة العمومية على حماية الأموال العمومية باعتبار هذه الأخيرة هي ملك للشعب وهذا هدف رئيسي فذ منذ بداية النظام المحاسبي ارتكز على مفهوم الأموال العامة والحرص على حماية هذه الأموال لتفادي أشكال التلاعب كالغش والاختلاس والتبذير وغيرها، وتمثل الأهداف فيما يلي:

- تنفيذ الميزانية ورقابة العمليات المتصلة بذلك في إطار قواعد وتقنيات المحاسبة المعمول بها؛<sup>(1)</sup>
- تسيير وتحسين أداء الهيئات العمومية وهذا هدف أساسي تسعى لتحقيقه المحاسبة العمومية وذلك لمعرفة المركز المالي داخل هذه الهيئات وكذا تحديد نتائج الميزانية (فائض أو عجز)؛
- تحقيق الرشادة في الإنفاق أي أنها في بعض الأحيان تكون كلفة بعض النفقات العمومية أعلى بكثير من الاعتمادات المخصصة لها لذلك يجب التحقق وكذا الرشادة قبل تنفيذ أي نفقة؛
- توفير المعلومات المعتمد عليها في اتخاذ القرارات؛
- توفير المعلومات اللازمة لتوفير الرقابة وكذا الإعلام عن النشاط الحكومي؛
- التحقق من مدى شرعية القرارات الحكومية والتصرفات المالية.<sup>(2)</sup>

<sup>1</sup> حسين صغير، دروس في المالية العامة والمحاسبة العمومية، دار المحمدية، الجزائر، 1990، ص 113.

<sup>2</sup> إسماعيل حسين أمرو، المحاسبة الحكومية، دار الميسرة للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، 2003، ص 38.

### ثانيا: وظائف المحاسبة العمومية

إن وظائف المحاسبة العمومية تشكل ركنا أساسيا من أركان إدارة المالية العامة للنشاط الحكومي، بما تنظمه من مهام في مجالات الرقابة من جهة والتخطيط واتخاذ القرارات من جهة أخرى ونلخص وظائف المحاسبة الحكومية على ضوء هذه المجالات في النقاط التالية:

#### 1- على مستوى المراقبة المركزية (المراقبة):

- على النظام المحاسبي الحكومي أن يتقيد بالقوانين والتعليمات السارية؛
- أن يكون هناك ربط بين إعمادات الموازنة وبين الحسابات المفتوحة بالدفاتر؛
- يجب أن تقيم الحسابات بطريقة تسمح بالتخفيف من كفاية الاحتفاظ بالأموال العامة؛
- أن يتضمن النظام المحاسبي الحكومي إجراءات فعالة للمراقبة الداخلية؛
- يجب أن يصمم نظام الحسابات بحيث يسهل مهمة المراجعة المستقلة التي تجري عليه والتي تستند إلى جميع المستندات والسجلات والأموال والممتلكات. (1)

#### 2- على مستوى التخطيط:

نجد أن المحاسبة تؤدي دورا هاما في هذا المجال فالحكومة تسعى عن طريق خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية قصيرة وطويلة الأجل إلى تنظيم الموارد العامة وتوجيهها نحو تحقيق الأهداف العامة في ظل المؤشرات المتزايدة على ندرة الموارد ونتيجة لتزايد حاجات المواطنين أصبحت عملية التخطيط من أهم الواجبات التي تواجهها الحكومة المعاصرة حتى يتم وضع الخطط المختلفة على أسس عملية تراعي بذلك تحديد الأولويات وهنا يأتي دور المحاسبة العمومية في توفير المعلومات والبيانات. (2)

<sup>1</sup> محمد الهور، أساسيات في المحاسبة الحكومية، دار وائل للنشر، ط1، عمان، 1987، ص11.

<sup>2</sup> فؤاد ياسين، المحاسبة الحكومية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، 1990، ص50.

### المطلب الثالث: مجال تطبيق المحاسبة العمومية.

نظرا للأهمية التي تتميز بها المحاسبة العمومية فهي تطبق في العديد من المجالات بغية تحقيق مجموعة من الأهداف وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المطلب.

#### أولاً: مجال تطبيق المحاسبة العمومية

يعتبر مجال تطبيق المحاسبة العمومية محدودا قانونا لكونها تختص بتسجيل العمليات المالية المرتبطة بتحصيل وصرف المال العام المتداول عن طريق تنفيذ الميزانية العامة للدولة.

وبصفة عامة يتم تطبيق نظام المحاسبة العمومية على الوحدات الإدارية الحكومية غير الهادفة لتحقيق الربح، والتي تتداول المال العام من أجل تقديم خدمة عامة أو تحقيق منفعة عامة، بغض النظر عن مفهوم الربح أو الخسارة، حيث تمويل نشاطها من الاعتمادات المالية المخصصة لتنفيذ الميزانية العامة للدولة، وعلى هذا الأساس، فإن المحاسبة العمومية تطبق في وحدات الخدمات العامة ووحدات الجهاز الإداري للدولة وهي وحدات تقدم خدماتها للجمهور من دون مقابل أو بمقابل رمزي ليس له علاقة بالتكلفة.

بناء على ذلك، يمكن الاستنتاج أن كل هيئة عمومية تستفيد من الميزانية العامة للدولة تخضع بالضرورة لأسس وأحكام المحاسبة العمومية؛ حيث تطبق المحاسبة العمومية في وحدات الخدمات العامة ووحدات الجهاز الإداري للدولة، وهي وحدات تقدم خدمات للجمهور من دون مقابل أو بمقابل رمزي ليس له علاقة بالتكلفة، كما أنها بصفة عامة تشتمل على الوحدات الإدارية التي تخضع للإشراف الكامل من الجهاز الحكومي من حيث تدبير الأموال وتحديد طرق إنفاقها.

#### ثانياً: مجال تطبيق المحاسبة العمومية حسب المشرع الجزائري

أما في الجزائر، فقد حصر المشرع مجال تطبيق المحاسبة العمومية وفقاً لأحكام المادة الأولى من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، والتي تنص على أن أسس وقواعد المحاسبة العمومية تطبق على تنفيذ الميزانيات الآتية: <sup>(1)</sup>

- الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة؛
- الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالمجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني، مجلس الأمة ومجلس المحاسبة؛

<sup>1</sup> المادة 01، القانون رقم 90-21 المؤرخ في 24 محرم 1411 الموافق 15 غشت 1990 "المتعلق بالمحاسبة العمومية"، ج ر ج ج ، العدد 35، 1990، ص 12.

- العمليات المالية للميزانية الملحقه؛

- العمليات المالية للجماعات الإقليمية (ميزانية الولايات والبلديات)؛

-المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

وبناء على ذلك، يمكن الاستنتاج بأن مجال اختصاص المحاسبة العمومية يمتد ليشمل مختلف وحدات القطاع

العام التي تستفيد من ميزانية عمومية لتمويل نشاطها بهدف تحقيق خدمة عامة.

### المبحث الثاني: ماهية النفقات العمومية.

إن التوسع في مهام الدولة ووظائفها والمتمثلة في إشباع الحاجات العامة أدى إلى اتساع في دائرة حجم الإنفاق العام وفي تعدد أنواع النفقات.

والتطور الذي حصل في دور الدولة من الدولة الحارسة إلى الدولة المتدخلية، إلى الدولة المنتجة، عكس اهتمام الملايين المتزايد بدراسة موضوع النفقات العامة كأداة رئيسية لتدخل الدولة في جميع المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

وعلى هذا الأساس، فإن دراستنا للنفقات العامة تتضمن النقاط التالية:

### المطلب الأول: مفاهيم حول النفقات العمومية.

#### أولاً- مفهوم النفقات العمومية:

تعرف النفقات العامة بأنها تلك المبالغ المالية التي تقوم بصرفها السلطة العمومية (الحكومة والجماعات المحلية) أو أنها مبلغ نقدي يقوم بإنفاقه شخص عام بقصد تحقيق منفعة عامة، كما يمكن تعريفها بأنه استخدام مبلغ نقدي من قبل هيئة عامة بهدف إشباع حاجة عامة.<sup>1</sup>

وكذلك تعرف النفقات العامة بأنها مبلغ من المال (اقتصادي أو نقدي) يصدر عن الدولة أو عن أي شخص معنوي عام بقصد تحقيق منفعة عامة.<sup>2</sup>

كما يمكن تقديم هذا التعريف من وجهة نظر قانونية وأخرى اقتصادية على النحو التالي:<sup>3</sup>

**1- التعريف القانوني:** النفقة العمومية هي كل نفقة ترصد وتجاز في الموازنة<sup>(\*)</sup>. وهذا التعريف يبين لنا جانبا واحدا من جوانب النفقة العمومية وهو جانب ظهورها في الموازنة العمومية.

<sup>1</sup> محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة (النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة للدولة)، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005، ص 65.

<sup>2</sup> خالد شحادة الخطيب، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر و التوزيع، ط 2، الأردن، 2005، ص 53.

<sup>3</sup> سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000، ص 310-318.

<sup>(\*)</sup> الموازنة: هي توقع وإجازة للنفقات العمومية والإيرادات العمومية على مدة مستقبلية غالبا ما تكون سنة.

2- **التعريف الاقتصادي:** تمثل النفقة العمومية مبلغ من المال نقدي كان أو اقتصادي يدرج في الموازنة العمومية للدولة، ويعتمد من طرف السلطة التشريعية، تهدف الدولة من ورائها إلى تحقيق المنفعة العامة.

ثانيا: أركان النفقة العمومية.

وتبعاً للتعريف السابق يمكن تحديد عناصر النفقة العامة بما يلي:

### 1- النفقة العامة مبلغ من النقود:

يتميز إنفاق الدولة في وقتنا الحاضر بأنه مبلغ نقدي، بعد أن كانت الدولة في الماضي تميل إلى أداء بعض التزاماتها في صورة عينية، أي مقابلاً عينياً وذلك مقابل حصولها على بضائع والخدمات.....ومع التطور أستبعد الأسلوب العيني لعدم ملاءمته لمتطلبات العصر لاعتبارات عملية وفنية وإدارية وحسابية، فأصبح الإنفاق العام يتم في الغالب بشكل نقدي، وهذا لا يحول من لجوء الدولة إلى تقديمها لبعض الخدمات والبضائع مجاناً أو عينياً وخاصة في حالات الضرورة.<sup>1</sup>

### 2- النفقة العامة يقوم بها شخص عام:

يتطلب الأمر حتى نكون أمام نفقة عامة أن تكون تلك النفقة صادرة عن جهة عامة وقد اعتمد الفكر المالي في هذا الاتجاه معيارين هما:<sup>2</sup>

- **المعيار القانوني:** اعتمد التقليديون هذا المعيار الذي مفاده أن النفقة تعد عامة إذا كانت صادرة من الشخصيات المعنوية العامة وهي الدولة والمؤسسات والهيئات المحلية.

- **المعيار الوظيفي:** تعد نفقة عامة تلك التي تدفعها الدولة بصفقتها السيادية أما ما تدفعه الدولة في نشاط مشابه لنشاط الأفراد فإنه يعد نفقة خاصة.

<sup>1</sup> أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الثامنة، عمان، الأردن، 2011، ص36.

<sup>2</sup> عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار الحامد، الطبعة الأولى، عمان، 2007، ص ص 51-52.

3- الغرض من النفقة العامة تحقيق نفع عام:

لا يكفي تحقق الشرطين السابقين وهما نقدية الإنفاق العام وصفة القائم بالإنفاق بل يجب إضافة إلى ذلك أن يؤدي الإنفاق العام إلى تحقيق منفعة عامة. أي يتحقق نفع عام يتمثل في إشباع حاجة عامة ويعني ذلك أن مبرر النفقة العامة وجود حاجة عامة تتولى الدولة إشباعها نيابة عن الأفراد.<sup>1</sup>

ثالثاً: أشكال النفقة العامة.

تتخذ النفقات العامة أحد الأشكال الأربعة التالية:<sup>2</sup>

1- الرواتب والأجور: وهي مبالغ تدفعها الدولة للعاملين في أجهزتها على شكل رواتب مقابل حصولها على خدماتهم الحالية (الآنية) والسابقة (المتقاعدين).

2- أثمان مشتريات الدولة: وهي مبالغ تدفعها الدولة لشراء البضائع ( من الآلات والأدوات والخدمات) التي تحتاجها الدولة ومرافقها العامة.

3- الإعانات والمساعدات: وهي نفقات تصرفها الدولة وتمنحها لهيئات عامة أو خاصة دون الحصول على مقابل، والهدف من تقديمها دعم الصناعات الوطنية وبأهداف اقتصادية... وتُدفع بشكل دفعات نقدية أو عينية.

4- تسديد الدين العام وفوائده: يتمثل فيما تستدينه الدولة من أموال لتمويل مشاريعها أو موازنتها العامة، وهذه الديون قد تكون داخلية أو خارجية كالقروض المحلية والدولية، فيترتب من جراء ذلك أعباء مالية على الدولة لا بد من تسديدها عند حلول ميعاد الوفاء بها ودفع فوائد عن المبلغ المقترض، لذلك تخصص الدولة جزء من نفقاتها لتسديد الدين العام وفوائده المستحقة، فتنشأ الدولة بما يسمى صندوق تسديد أصل الدين وفوائده.

<sup>1</sup> محمد سعيد فرهود، مبادئ المالية العامة، منشورات جامعة حلب، سوريا، 1979، ص 53.

<sup>2</sup> سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2009، ص 40.

### المطلب الثاني: تقسيمات النفقات العمومية.

تصنف النفقات العمومية إلى تقسيمات مختلفة بعضها علمي (نظري) أي حسب تكرارها الدوري أو أثرها الاقتصادي أو أغراضها أو نوع الهيئة القائمة بها أو بحسب نوعيات الإنفاق أو حسب سريلانها، وبعضها وضعي (عملي) في الممارسات والتطبيقات العملية التي تعتمد وتلجأ إليها مختلف الدول بشأن تنظيم نفقاتها العامة.

### أولاً: التقسيم الدوري والوظيفي

بحيث تنقسم النفقات إلى:

#### 1- التقسيم الدوري: وينقسم بدوره إلى:<sup>1</sup>

**1.1- النفقات العادية:** هي تلك النفقات التي يتكرر صرفها دورياً كل فترة زمنية معينة (شهرياً) كمرتبات الموظفين.

**2.1- النفقات غير العادية:** هي تلك النفقات التي لا تتكرر بصورة دورية مثل: نفقات مساعدة منكوبي إحدى الكوارث كزلزال أو فيضان أو غيرها من الأحداث الطارئة .

#### 2- التقسيم الوظيفي:

ينقسم بدوره إلى:<sup>2</sup>

**1.2- نفقات الخدمات العامة:** يقصد بها النفقات المرتبطة بسير المصالح العامة والضرورية لأداء الدولة لوظيفتها، وتضم هذه النفقات نفقات الدفاع والأمن والعدالة والأقسام الأساسية.

**2.2- نفقات الخدمات الجماعية:** وهي المرتبطة بتقديم خدمات ضرورية لحياة المجتمعات المتحضرة مثل نفقات المواصلات والاتصالات، نفقات المياه والمجاري، نفقات البحوث العلمية.

**3.2- نفقات الخدمات الاجتماعية:** وهي النفقات التي تحقق التنمية الاجتماعية الإنسانية مثل نفقات التربية والتعليم، الصحة والرياضة، نفقات الرفاهية والجمعيات الخيرية وكبار السن والأرامل.

<sup>1</sup> غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار البارف، عمان، 1998، ص 190.

<sup>2</sup> عبد المطلب عبد الحميد، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، القاهرة، 2005/2004، ص ص 190-191.



**4.2- نفقات الخدمات الاقتصادية:** وتتمثل في نفقات المشروعات الزراعية والصناعية والتجارة، الطاقة، الثروة المعدنية، الوقود.

**5.2- نفقات الخدمات غير القابلة للتصنيف:** مثل نفقات فوائد الدين العام، الإعلانات الحكومية، التحويلات المالية التي تتم لصالح الهيئات العامة المحلية، المساعدات الخارجية للخارج.

ثانيا: التقسيم الاقتصادي والإداري.

**1- التقسيم الاقتصادي:** لقد اتجهت النظرية المالية الحديثة إلى التمييز بين نوعين من النفقات هما:<sup>1</sup>

**1.1- نفقات جارية:** نستطيع أن نقول عنها أنها نفقات غير منتجة لأنها لم تأت بإيراد مالي كنفقات إنشاء وصيانة الطرق العامة فهي تماثل النفقات العادية.

**2.1- نفقات رأسمالية:** وتعتبر نفقات منتجة حيث أنها أتت بإيراد مالي كنفقات السكك الحديدية، حيث أنها تخصص لتشكيل رؤوس الأموال العينية في المجتمع ومن ثم تصنف كالنفقات الغير عادية.

**2- التقسيم الإداري:** وتنقسم بدورها إلى:<sup>2</sup>

**1.2- نفقات مركزية:** هي التي ترد في ميزانية الدولة وتتولى الحكومة القيام بها مثل نفقة الدفاع الوطني والقضاء والأمن وتعتبر نفقات حكومية.

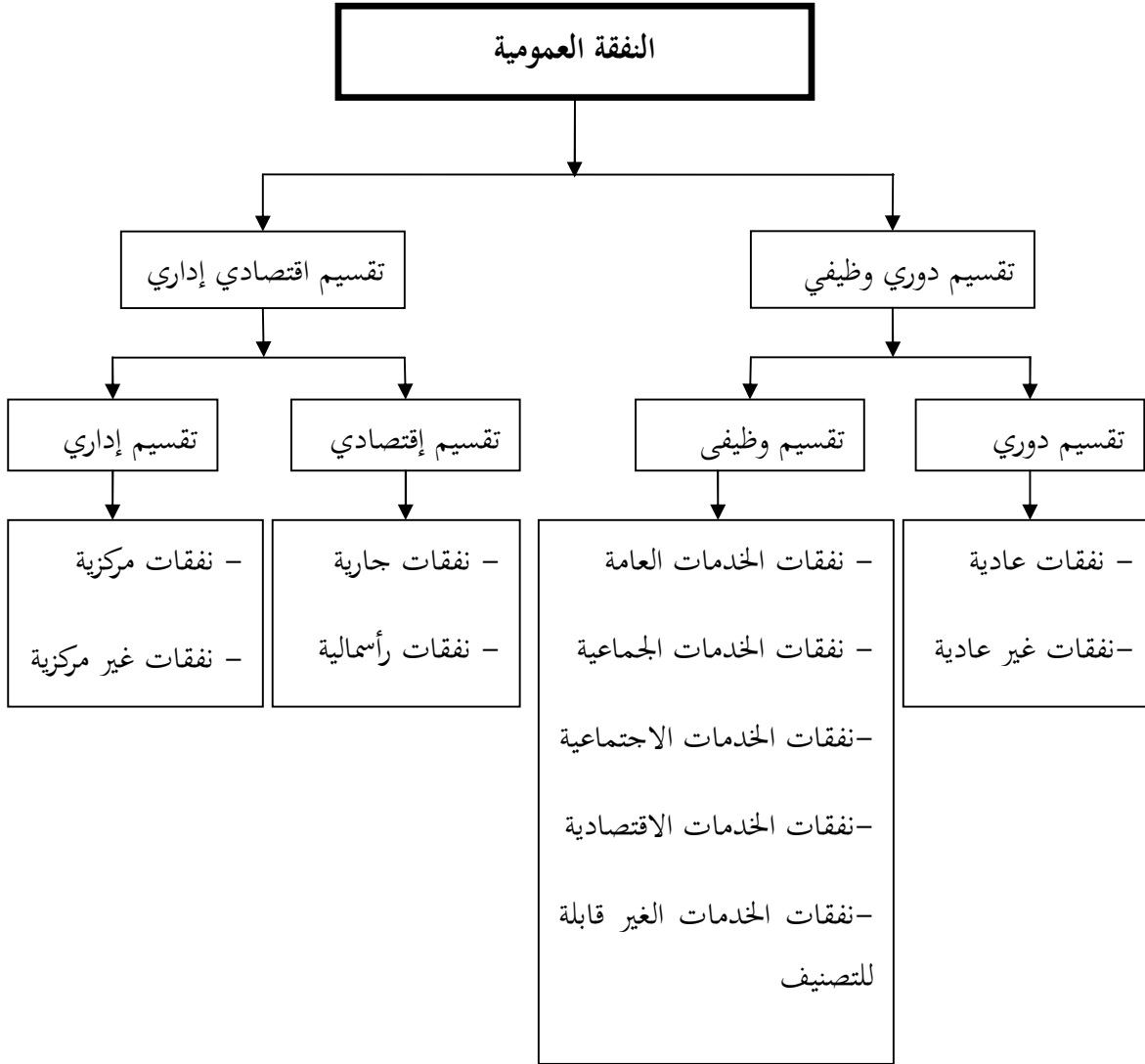
**2.2- نفقات لامركزية:** هي تلك التي تقوم بها الجماعات المحلية كالولايات والبلديات وترد في ميزانية هذه الهيئات مثل الماء والكهرباء والمواصلات داخل الإقليم أو المدينة.

ومن خلال كل هذا نلخص تقسيمات النفقة العامة في الشكل التالي:

<sup>1</sup> عبد النور غريس، أحمد نصير، واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، ملتقى وطني حول مدى فعالية سياسة الإنفاق العام كأداة لدعم وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، يومي 05-06/05/2013، ص 02.

<sup>2</sup> أحمد شقير، الإقتصاد الكلي، الدار العلمية الدولية للنشر، عمان، الأردن، ص02.

شكل رقم(1-1): تقسيمات النفقة العمومية بصفة عامة



المصدر: من إعداد الطالبة

ثالثا: تقسيم النفقات العمومية حسب القانون الجزائري.

استنادا إلى القانون التنظيمي للقوانين المالية فإن الاعتمادات المفتوحة بموجب هذا القانون تشمل النفقات

العمومية نفقات التسيير ونفقات الاستثمار.

### 1- نفقات التسيير:

يقصد بها تلك النفقات الضرورية لسير أجهزة الدولة الإدارية والمتكونة أساسا من أجور الموظفين ومصاريف صيانة البيانات الحكومية ومعدات المكاتب... الخ، ومنه لا يمكننا ملاحظة أنه القيمة امضافة منتجة تحملها هذه النفقات للاقتصاد الوطني، أي أنها لم تقم بعملية إنتاج سلعة حقيقية.<sup>1</sup>

تتجمع نفقات التسيير إلى أربعة أبواب وهي:<sup>2</sup>

- أعباء الدين العمومي والنفقات المحسومة من الإيرادات؛

- تخصيصات السلطات العمومية؛

- النفقات الخاصة بوسائل المصالح؛

- التدخلات العمومية.

يتعلق الباب الأول والثاني بالأعباء المشتركة في الميزانية العامة، ويتم تفصيلها وتوزيعها بمقتضى مرسوم رئاسي، أما الباب الثالث والرابع فيهما الوزارات ويتم توزيعها عن طريق مراسيم التوزيع وتقسيم الباب إلى أقسام ويتفرع القسم إلى فصول ويمثل الفصل الوحدة الأساسية في توزيع إعتمادات الميزانية وعنصر مهم في الرقابة المالية.

### 2- نفقات الاستثمار:

يتسم هذا النوع من النفقات بإنتاجيتها الكبيرة ما دامت أنها تقوم بزيادة حجم التجهيزات الموجود بحوزة الدولة فالشهرة التي تحظى بها هذه النفقات تجذورها في تحليل الاقتصادي البريطاني "جون مينارد كينز" الذي برهن أن في فترة ركود اقتصادي تقوم نفقات الاستثمار بإعادة التوازن الاقتصادي العام من خلال الدور الذي يقوم بأدائه "مضاعف الاستثمار".<sup>3</sup>

<sup>1</sup> المادة 24 من القانون رقم 84 - 17 المؤرخ في 17/07/1984 المتعلق بالقوانين المالية.

<sup>2</sup> المادة 05 من القانون رقم 90 - 11 المؤرخ في 11/04/1990 المتعلق بعلاقات العمل.

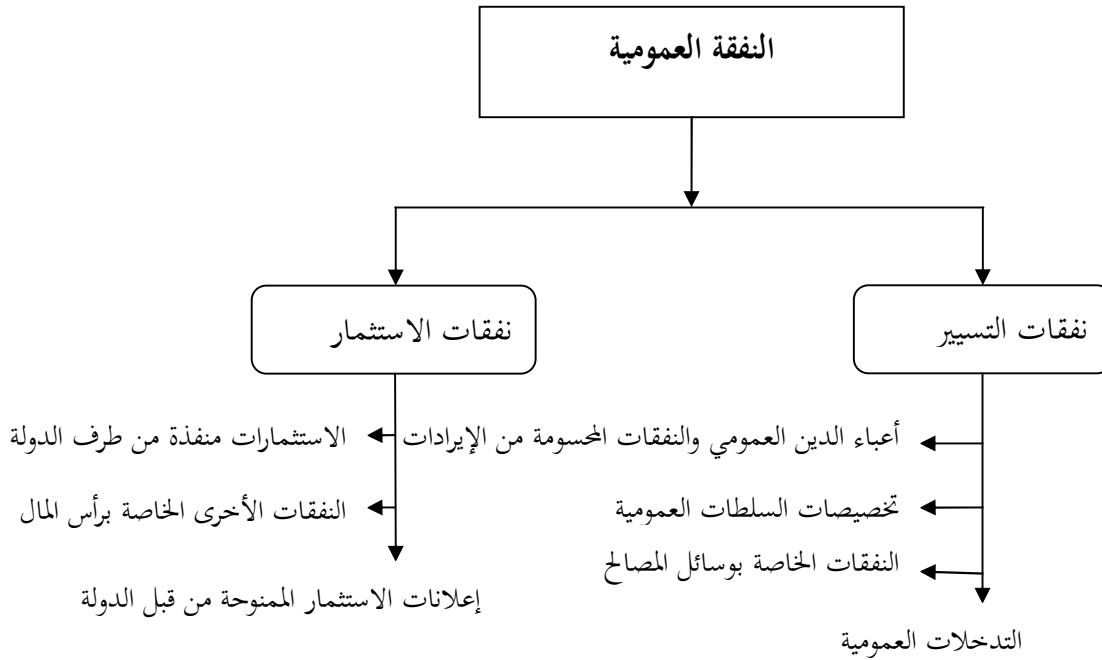
<sup>3</sup> خميسي فايد، بن خرناجي أمينة، دراسة تحليلية لتطور النفقات ذات الطابع النهائي حسب القطاعات في الجزائر خلال الفترة 1989-2011، المؤتمر الدولي تقييم آثار برنامج الاستثمارات العامة وانعكاساتها على التشغيل والاستثمار والنمو الاقتصادي خلال الفترة 2001-2014، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01، الجزائر، يومي 12/11 مارس 2013، ص06.

و تتجمع هذه النفقات إلى ثلاثة أبواب هي:<sup>1</sup>

- الاستثمارات منفذة من طرف الدولة؛
- إعلانات الاستثمار الممنوحة من قبل الدولة؛
- النفقات الأخرى الخاصة برأس المال.

من خلال ما سبق نلخص التقسيمات في الشكل الموالي:

الشكل رقم (1-2): تقسيمات المشرع الجزائري للنفقة العمومية.



المصدر: من إعداد الطالبة

<sup>1</sup> كماسي محمد، دادن عبد الغاني، تحليل النفقات في الميزانية العامة للدولة باستخدام أسلوب التحليل إلى المركبات الأساسية حالة الجزائر في الفترة الممتدة بين 1970-2000، مجلة الباحث، عدد 01، 2002، صفحات البحث 81/70، ص 71.

### المطلب الثالث: قواعد النفقة العمومية.

إن تعريف النفقة العمومية لا يقف عند حد بيان أركانها بل يتعدى ذلك إلى ضرورة بيان القواعد التي تخضع لها هذه النفقات، أي بيان الضوابط التي تحكم الإنفاق العام، أو ما يطلق عليه الدستور العام، وتمثل هذه القواعد في مايلي:

#### أولاً- قاعدة المنفعة القصوى:

تعني قاعدة المنفعة القصوى إلى تحقيق النفقات العامة أكبر قدر من المنفعة بأقل تكلفة ممكنة، أو تحقيق أكبر رفاهية لأكبر عدد ممكن من أفراد المجتمع، وخاصة أن أحد أركان النفقة العامة هو تحقيق المنفعة العامة.<sup>1</sup>

#### ثانياً- قاعدة الاقتصاد والتدبير:

تعني هذه القاعدة أن تتجنب الدولة والسلطات العامة الإسراف والتبذير في الإنفاق فيما لا مبرر ولا نفع منه، وكذلك الابتعاد عن الشح، فيما إذا كانت هناك الضرورة والمنفعة والدواعي الجدية المبررة للإنفاق. أي الاقتصاد في الإنفاق وحسن التدبير.<sup>2</sup>

#### ثالثاً- قاعدة الموافقة المسبقة من السلطة التشريعية:

وتعني هذه القاعدة أن لا يصرف أي مبلغ من الأموال العامة، أو أن يحصل الارتباط بصرفه. إلا إذا سبق ذلك موافقة الجهة المختصة بالتشريع، ضمن حدود اختصاصها الزماني والمكاني، حيث أن النفقات العامة هي مبالغ ضخمة مخصصة لإشباع الحاجات العامة، وتحقيق المنفعة العامة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> بصدیق محمد، النفقات العامة للجزائر في ظل الإصلاحات الاقتصادية، رسالة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلم التسيير، جامعة الجزائر، 2009/2008، ص 16.

<sup>2</sup> بودخدخ كريم، أثر سياسة الإنفاق العام على النمو الاقتصادي "دراسة حالة الجزائر (2001-2009)"، رسالة ماجستير، تخصص نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة دالي براهيم، الجزائر، 2010/2009، ص 44.

<sup>3</sup> عبد القادر قداوي، أثر النمو السكاني على النفقات العامة في الجزائر دراسة قياسية للفترة (1990-2011)، رسالة ماجستير، تخصص تحليل اقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسنية بن بوعلي، شلف، الجزائر، 2014/2013، ص 53.

### المبحث الثالث: أعوان المحاسبة العمومية ودورهم في تنفيذ النفقة العمومية.

يشرف على عمليات التنفيذ جهازان منفصلان، ومستقلان عن بعضهما البعض، ويشترط وجود فصل عضوي ووظيفي بينهما كما تقوم مسؤوليتهما في حالات محدودة قانونا.

وعلى هذا الأساس سنتطرق إلى الأمر بالصرف ( مطلب أول)، المحاسب العمومي ( المطلب الثاني) ودور ومسؤولية كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي في تنفيذ النفقة العمومية (مطلب ثالث).

### المطلب الأول : الأمر بالصرف.

تعتبر مهمة الأمر بالصرف من المهام التي تسري في الحدود القانونية للوظيفة العمومية ويمثل كل أمر بالصرف عون تنفيذ للمحاسبة العمومية حيث تسند له عملية تسيير الميزانية أو إتمادات المالية للميزانية

### أولاً: تعريف الأمر بالصرف

عرّف الأمر بالصرف بأنه الشخص الذي يعمل باسم الدولة و المجموعات المحليّة أو المؤسسات العموميّة ويقوم بعملية التعاقد وبتصفية دين الغير أو بتحصيل الإيرادات ويأمر بصرف النفقات وفي هذا الإطار يتحقق من حقوق الهيئات العموميّة<sup>(1)</sup>

وكما يعرف أيضاً الأمر بالصرف هو كل شخص مؤهل قانونيا لتنفيذ عمليات تتعلق بأموال الدولة ومؤسساتها وجماعاتها العمومية سواء كانت هذه العمليات تتعلق بالإيرادات أو النفقات، وقد يكون الأمر بالصرف معيّناً مثل الوالي أو المدير العام في إدارة عمومية كما يمكن أن يكون منتخباً كرئيس المجلس الشعبي البلدي، كما يمكن أن يكون أمر بالصرف رئيس أو أمر بالصرف ثانوي.<sup>(2)</sup>

<sup>1</sup> علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعيّة، 2005/2004، ص35.

<sup>2</sup> المادة 06 من المرسوم التنفيذي 313/91 المؤرخ في 1991/9/7 المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون، ج ر ج، العدد 09، 1991.

ثانياً: أنواع الأمرين بالصرف

### 1- الأمرين بالصرف الأساسيين : Les ordonnateurs primaires

لقد حددت المادة 26 من قانون المحاسبة العمومية قائمة مسؤولي المصالح العمومية الذين أضيفت إليهم صفة الأمر بالصرف الأساسي وهم كالاتي:

- المسؤولين المكلفين بالتسيير المالي للمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة؛  
- الوزراء؛

- الولاة عندما يتصرفون لحساب الولاية؛

- رؤساء المجالس الشعبية البلدية عندما يتصرفون لحساب البلديات؛

- المسؤولين المعيّنين قانوناً على المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري؛

- المسؤولين المعيّنين قانوناً على مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة.

### 2- الأمرين بالصرف الثانويين : Les ordonnateurs secondaires

الأمرون بالصرف الثانويين يباشرون هذه المهمة بصفتهم رؤساء المصالح غير المركزية وينجزون عمليات الميزانية في حدود مجال اختصاصهم وفي الإطار الإقليمي المعينون فيه وبتفويض من الوزير الأمر بالصرف الرئيسي.<sup>1</sup>

يستطيع الأمرون بالصرف الرئيسيين تفويض سلطاتهم واستخلافهم في حالة غيابهم أو حصول أي مانع، وذلك بموجب عقد تعيين يجرر قانوناً ويبلغ للمحاسب العمومي المعين، كما يمكن كذلك للأمرين بالصرف تفويض التوقيع للموظفين المرسمين العاملين تحت سلطتهم مباشرة، وذلك في حدود الصلاحيات المخولة لهم قانوناً.<sup>2</sup>

### 3- الأمرين بالصرف الأحاديين: يعتبر الوالي أمراً بالصرف رئيساً ووحيداً في نفس الوقت بالنسبة لتنفيذ ميزانية

الولاية، إضافة إلى كونه المسؤول المباشر عن متابعة تنفيذ البرامج الإقليمية اللامركزية للتجهيز العمومي المقرر إنجازها على مستوى الولاية وتمويل نهائي من الميزانية العامة للدولة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> المادة 27 من القانون 21-90 مرجع سابق.

<sup>2</sup> المادة 28 رؤش 29 من القانون 21-90 مرجع سابق.

<sup>3</sup> يلس شاوش بشير، المالية العامة المبادئ العامة وتطبيقاتها، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013، ص ص 208-209.

وهذا الجدول يبين مختلف أصناف الأمرين بالصرف:

جدول رقم (1-1): أصناف الأمرين بالصرف على مستوى كل من الدولة، الولاية، البلدية

والمؤسسات العمومية

المؤسسات العمومية		البلدية		الولاية			الدولة		المستوى
ثانوي	رئيسي	ثانوي	رئيسي	أحادي	ثانوي	رئيسي	ثانوي	رئيسي	الأمر بالصرف
المكلف بتسيير المصالح التابعة للرئيسي	مدير المؤسسة	/	رئيس المجلس الشعبي البلدي	الوالي	/	الوالي	الوالي	الوزير بالنسبة للميزانية العامة للدولة، الميزانيات الملحقة، والحسابات الخاصة بالخزينة	

المصدر: دادل، الرقابة على النفقات العمومية، على الموقع: <http://controlefinancier.eb2a.me>، يوم

2015/03/26، على الساعة 20:26، ص 08.

### المطلب الثاني : المحاسبون العموميون

تشمل وظيفة المحاسب العمومي مجال المحاسبة العمومية، حين يقوم بمهامه وفق الحدود التي أقرها عليه

القانون، حيث تسند إليه تسيير الأموال الحكومية.

### أولاً: التعريف بالمحاسب العمومي

يقصد بالمحاسب العمومي الشخص المعين بمقتضى قرار وزاري صادر عن الوزير المكلف بالمالية<sup>1</sup>، وحسب

المادة 33 من القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية حيث يعد محاسباً عمومياً كل شخص يعين بصفة قانونية

للقيام بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات العمومية، وضمان حراسة السندات والأموال والقيم أو الأشياء والموارد

المكلف بها وحفظها وكذلك تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد مع القيام بمسك

محاسبة لحركة الموجودات.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> بن داود إبراهيم، الرقابة المالية على النفقات العامة، دار الكتاب الحديث، الجزائر، 2010، ص، 132.

<sup>2</sup> المادة 33 من القانون السابق.



يعين أو يعتمد المحاسب العمومي من طرف الوزير المكلف بالمالية و يمارس عليه سلطته الرئاسية، يراقب المحاسب مشروعه لتحصيل أو الدفع ( أي له مجال الصحة) خلافا للأمر بالصرف الذي يتصرف في إطار مجال الملائمة.

لهذا يتعين على المحاسب قبل قبوله دفع نفقة ما أن يتحقق ويدقق في مجموعة من العناصر وهي:<sup>1</sup>

- مراقبة صفة الأمر بالصرف سواء كان رئيسيا أو ثانويا أو مفوضا؛
  - مطابقة العملية مع القوانين والأنظمة المعمول بها؛
  - النظر في مدى توفر الإعتمادات في ميزانية الإدارة المعنية؛
  - مراعاة الطابع الإبرائي للدفع؛
  - التأكد من وجود تأشيريات لعمليات المراقبة المحددة قانونا؛
  - صحة توقيع الأمر بالصرف المعتمد لديه ( أي المعروف لديه بتسليمه نسخة من مرسوم أو قرار تعيينه إضافة إلى نماذج إمضائه)؛
  - صحة الخصم أي تناسب النفقة مع نوع الاعتماد المخصص لها أي مع المادة والفصل؛
  - صحة الدين أي تبرير الخدمة المنجزة، صحة التصفية، تقديم الوثائق المبررة؛
  - شرعية الوثائق المقدمة ( تطابق البيانات، كتابة المبلغ بالأحرف، الشهادات الإدارية عندما تكون إلزامية)؛
  - مراعاة بعض الأحكام الخاصة بنفقات معينة (نفقات المستخدمين ونفقات العتاد والصفقات العمومية)؛
  - عدم وجود معارضة للدفع كالحجز على الحساب بمقتضى حكم قضائي.
- ثانيا: أنواع المحاسبين العموميين.

### 1- المحاسبين العموميين الرئيسيين Les comptables principaux:

وهم المحاسبون الذين لهم مهمة تركيز الحسابات على مستوى التقسيم الإقليمي، فمثلا: أمين خزانة الولاية هو محاسب رئيسي لأنه يجمع ويركز حسابات المحاسبين الثانويين على مستوى ولايته.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> بن داود إبراهيم، مرجع سابق، ص 89.

<sup>2</sup> المادة 31 من المرسوم التنفيذي 91-313 المؤرخ في 07-09-1991 المتعلق بإجراءات المحاسبة.

### 1.1- العون المحاسبي المركزي للخزينة العامة الجزائرية (ACCT\*):

ويتولى مهمتين أساسيتين:<sup>1</sup>

- تركيز كل الحسابات التي يتكفل بها المحاسبون الرئيسيون الآخرون أي 48 أمين خزينة ولائي + أمين الخزينة المركزي + أمين الخزينة الرئيسي؛  
- متابعة الحساب المفتوح باسم الخزينة العمومية على مستوى البنك المركزي.  
إن القانون يمنع العون المحاسبي المركزي للخزينة من التداول النقدي، فهو لا يملك الصندوق.  
أ- أمين الخزينة المركزي (TC\*): هو المسئول عن تنفيذ الميزانية على المستوى المركزي خاصة ميزانيات الوزارات، فله مهمة إنجاز عمليات الدفع الخاصة بميزانيات التسيير وكذا ميزانيات التجهيز.  
يصعب في بعض الحالات على أمين الخزينة المركزي أن يتابع عمليات خاصة بمؤسسات وطنية بعيدة عن العاصمة ولهذا يمنح تفويضا لأمين الخزينة الولائي.

ب- أمين الخزينة الرئيس (TP\*): يتكفل بعمليات الخزينة ولا يهتم بتنفيذ العمليات وإن كان في الواقع يتكفل بها بصفة غير مباشرة عند تغطية المديونية يتكفل بمعاشات المجاهدين لأنها تعتبر شبه ديون على عاتق الدولة وجميع ما يتعلق بالمديونية يكون من اختصاص أمين الخزينة الرئيسي وليس من اختصاص أمين الخزينة المركزي.

ج. أمين خزينة الولاية (TW\*): له جميع الصلاحيات السابقة، كما يتكفل بمهام تركيز العمليات التي يجريها المحاسبون الثانويون على مستوى ولايته، ويتولى إنفاق نفقات الدوائر الوزارية على المستوى المحلي، أي تلك التي يأمر بصرفها الآمرون بالصرف الثانويون مثل: المدراء التنفيذيون للمديريات الجهوية كما ينوب عن أمين الخزينة الرئيسي فيما يتعلق بتوزيع الأموال الخاصة بالخزينة وتوزيع المعاشات.  
ما لا نغفل عن ذكره هو المهمة الأساسية لأمين الخزينة الولاية والمتمثلة في دفع نفقات ميزانية الولاية وتحصيل إيراداتها.

\* ACCT: L'agent comptable central de trésor

<sup>1</sup> الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، منتدى القلم، على الموقع:

<http://9alam.com/community/threads/almr-balsrf-ualmxhasb-alymumi-ualydaq-binxma.33131>، يوم 2015/03/03،

على الساعة 16.54.

\* TC : Le trésorier central

\* TP: Le trésorier principal

\* TW: Le trésorier de wilaya

2.1- العون المحاسبي للميزانيات الملحقة: وهم مختلف الأعوان الذين يقومون بالعمليات الحسابية للميزانيات الملحقة.

- أمين خزينة الولاية: هو المحاسب الرئيسي لميزانية الولاية.
- أمين خزينة البلدية: هو المحاسب الرئيسي لميزانية البلدية.
- نائب المحاسب العمومي: هو وكيل الصرف يكون معتمد من طرف وزير المالية.

### 2- المحاسبين العموميين الثانويين Les comptables secondaires:

يختلف المحاسب الثانوي عن الرئيسي في كون هذا الأخير له جميع الصلاحيات في جميع المجالات أما المحاسب العمومي الثانوي فيختص بمجال محدد ، مثل: تنفيذ الأحكام الجبائية يتكفل بها قابض الضرائب:<sup>1</sup>

- قابض الضرائب Le receveur des impôt؛
  - قابض أملاك الدولة Le receveur des domaines؛
  - قابض الجمارك Le receveur de douane؛
  - محافظ الرهون Le conservateur des hypothèques؛
  - أمين الخزينة البلدي Le trésorier de la commune؛
  - أمين خزينة المؤسسات الصحية Le trésorier des établissements de la santé.
- وهذا الجدول يبين مختلف أصناف المحاسبين العموميين:

<sup>1</sup> المادة 32 من المرسوم التنفيذي 313-91، مرجع سابق.

جدول رقم (1-2): يبين أصناف المحاسبين العموميين على مختلف المستويات

المؤسسات العمومية الوطنية		البلدية		الولاية		الدولة		المستوى
ثانوي	رئيسي	ثانوي	رئيسي	ثانوي	رئيسي	ثانوي	رئيسي	المحاسب
/	رئيس مصلحة المحاسبة	/	أمين خزينة البلدية	/	أمين خزينة الولاية	-قاضي الأنظمة المالية -المحاسب المكلف بالميزانية الملحق	-أمناء خزائن الولايات -المحاسب المركزي للخزينة -المحاسب الرئيسي للخزينة -العاون المحاسبي المركزي للخزينة	

المصدر: من إعداد الطالبة

المطلب الثالث: مسؤوليات كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي.

يمثل كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي عون من أعوان المحاسبة العمومية، لذا تقع على عاتقهما مسؤولية تنفيذ النفقة العمومية، حسب القوانين المعمول بها.

أولاً: مسؤولية الأمر بالصرف

الأمر بالصرف مسؤول مدنيا وجزائيا على صيانة واستعمال الممتلكات المكتسبة من الأموال العمومية، وبهذه الصفة فهو مسؤول شخصيا على مسك جرد الممتلكات المنقولة والعقارية المكتسبة أو المخصصة لهم، كما أنه مسؤول عن الإثباتات الكتابية التي يسلمها وعلى الأفعال والنشاطات اللاشرعية والأخطاء التي يرتكبها والتي لا يمكن أن تكتشفها المراقبة الحسابية للوثائق وذلك في حدود الأحكام القانونية المقررة في هذا المجال.<sup>1</sup>

ثانياً: مسؤولية المحاسبين العموميين.

يتم تعيين المحاسبين العموميين بمعرفة الوزير المكلف بالمالية ويخضعون لسلطته وبالتالي فهم تحت حمايته كذلك، وفي بعض الأحيان يكتفي الوزير باعتماد تعيين المحاسبين فقط كأن يضع تأشيرته أو رأيه الموافق على قرار التعيين.

<sup>1</sup> المادتين 31 و32 من القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، مرجع سابق.

ومهما كان المنصب الذي يباشرون فيه أعمالهم يعتبر المحاسبين العموميين مسؤولين شخصيا وماليا عن الأموال والحقوق المالية التي تحت تصرفهم، وبصفة عامة كل تعامل في الأموال العمومية وحركاتها، ويحمي قانون المحاسبة العمومية المحاسبين العموميين من التهديد بعقوبات إذا أثبت أن الأمر الذي رفض الامتثال به كان من شأنه تحريك مسؤوليتهم الشخصية والمالية، " تعد باطلا كل عقوبة سلطت على محاسب عمومي إذا أثبت أن الأوامر التي رفض تنفيذها كان من شأنها أن تحمله المسؤولية الشخصية والمالية"<sup>1</sup>، ورغم هذا يمكن أن تكون المسؤولية المالية تضامنية بين المحاسبين العموميين والأشخاص الموضوعين تحت أوامره.

### ❖ الفترة الزمنية التي يعتبر أثنائها المحاسب مسؤولا :

يعد المحاسب مسؤولا عن كل العمليات التي تقع بالمصلحة أو القسم الذي سيره منذ تاريخ تنصيبه إلى حين تاريخ انتهاء مهامه.

وفي الواقع لا يمكن له أن يتحمل أخطاء سابقة وبالتالي لا يمكن تحريك مسؤوليته بسبب سابقه إلا بالنسبة للعمليات التي تكفل بها وتحرك مسؤولية المحاسبين العموميين عند ظهور أي نقص في الأموال والقيم العمومية أو دفعه نفقات غير قانونية.

لا يعاقب المحاسب العمومي عن الأخطاء التي يقع فيها بحسن نية كتلك الخاصة بتحديد وعاء الحقوق أو تلك الخاصة بالتصفية ( أي العمليات الحسابية).

" أضف إلى ذلك للوزير المكلف بالمالية كل السلطات لإبراء ذمة المحاسب إن كان حسن النية كليا أو جزئيا عن دفع الحساب المطلوب منه، وعدم معاقبة المحاسب حسن النية، لا تعفيه من دفع الحساب المطلوب به فدفعه للمبالغ الناقصة ليس عقوبة جنائية أو إدارية، كالسجن والحبس والغرامة والفصل من الوظيفة، وإنما تسوية وضعية مالية فقط"<sup>2</sup>

<sup>1</sup> المادة 39 من نفس القانون .

<sup>2</sup> المادة 46 من نفس القانون.

### خاتمة الفصل:

تساهم المحاسبة العمومية في تحقيق المصالح العامة والحرص على حماية المال العام وذلك بتوفير المعلومات والبيانات الخاصة بتحصيل الإيرادات وصرف النفقات لتسيير الشأن العام ومكافحة بعض الأزمات الاقتصادية.

ويشترط في النفقة العامة، أن تكون نقداً وصادرة عن هيئة عامة، وموجهة لتلبية حاجة عامة، وأن تقسيمات النفقات العامة، إما أن تكون نظرية أو وضعية أو مبنية على معايير اقتصادية، أو تلك المبنية على معايير غير اقتصادية.

ويمثل كل من الأمر بصرف والمحاسب العمومي عون من أعوان تنفيذ المحاسبة العمومية حيث يقوم الأول بالأمر بصرف النفقات كما أنه يتحقق من حقوق الهيئات العمومية ويقوم الثاني بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات وذلك في إطار تخفيف المنفعة العامة من جهة وتنفيذ صحيح للميزانية من جهة أخرى لأنها تعتبر الترجمة المالية لأهداف الدولة والتي يجب تحقيقها في ظل رقابة تامة ومتواصلة عن كل إيراد أو إنفاق.

كما أن الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي في إطار المهام الموكلة لكل منهما تعتبر شكلاً من أشكال الرقابة على تنفيذ المال العام، والتي سنتطرق إليها في الفصل الموالي.

# الفصل الثاني

## تنفيذ النفقة العمومية والرقابة عليها

المبحث الأول: إجراءات تنفيذ النفقة

العمومية

المبحث الثاني: الرقابة على المال العام

المبحث الثالث: الرقابة على تنفيذ

النفقات العمومية في الجزائر

التمهيد:

إن عملية التنفيذ الخاصة بالنفقات العمومية تم ذكرها في الفصل الثالث من القانون 17/84 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المتعلق بالقانون العضوي لقوانين المالية بعنوان "التنفيذ" وذلك وفقا للمواد 71 إلى 75 من القانون.

ولتنفيذ النفقات يتطلب احترام قواعد معينة والتقييد بشروط معينة كي تتم عملية مراقبة الإنفاق العام بشكل بسيط ودقيق في آن واحد.

وحرصا على أن يكون تنفيذ النفقة تنفيذا سليما تمر هذه الأخيرة بعدة رقابات مكملة لبعضها البعض، وعلى هذا الأساس ينبغي أن نتطرق من خلال هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: إجراءات تنفيذ النفقة العمومية

المبحث الثاني: الرقابة على المال العام

المبحث الثالث: الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في الجزائر



## المبحث الأول: إجراءات تنفيذ النفقة العمومية

يقتضي تنفيذ أو صرف أي نفقة عمومية المرور بمرحلتين أساسيتين، الأولى إدارية، ويكلف بها الأمر بالصرف، والثانية محاسبية ويقوم بها المحاسب العمومي وهذا تطبيقاً لمبدأ الفصل بين المحاسبين العموميين والأمين بالصرف.

وعلى ضوء هذا التمهيد سنتطرق في هذا المبحث إلى:

المرحلة الإدارية لتنفيذ النفقة العمومية كمطلب أول، والمرحلة المحاسبية لتنفيذ النفقة العمومية كمطلب ثاني، ومبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبون العموميون كمطلب ثالث.

### المطلب الأول: المرحلة الإدارية لتنفيذ النفقة العمومية

تتألف المرحلة الإدارية التي هي من صلاحيات الأمر بالصرف من العمليات التالية:

- الالتزام
- التصفية
- الأمر بالصرف (الدفع)

### أولاً: الإلتزام L'engagement

الإلتزام بالنفقة هو الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين على عاتق الدولة أو جماعاتها المحلية أو المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، والالتزام يكون بمبادرة من الأمر بالصرف في غالب من الأحيان وذلك بقرار مكتوب، مع العلم أنه ملزم بتنفيذ النفقة العمومية محل التزام حتى لو تبعته تأشيرة المراقب المالي.<sup>1</sup>

وهناك نوعان من الإلتزام، التزام قانوني والالتزام المحاسبي:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> وقاد أحمد، عمليات الميزانية وعمليات الخزينة، مذكرة نهاية الدراسة، قسم السنة الرابعة، تخصص الميزانية، الدفعة 39، مديرية التدريبات الميدانية، المدرسة الوطنية للإدارة، 2006/2005، ص 17.

<sup>2</sup> شوخي سامية، أهمية الاستفادة من الآليات الحديثة والمنظور الإسلامي في الرقابة على المال العام، رسالة ماجستير، تخصص تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2010/2011، ص ص 31-32..

## 1. الإلتزام القانوني (L'engagement juridique)

هو النشاط القانوني الذي بموجبه تم خلق الإلتزام الذي تقوم به الإدارة ويمكن للإلتزام القانوني أن ينشأ نتيجة لعمل إداري أو غير إداري للدولة.

**1.1 الإلتزام الإداري:** يكون ناتجاً عن عمل آخر إذ لا يمكن أن ينشأ من حد ذاته فمثلاً تعيين مستخدم يهدف في الأساس إلى سير المصالح العمومية وليس الهدف منه دفع أجر المستخدم أي التزم بنفقة المستخدم المعين.

**2.1 الإلتزام الغير إداري:** يكون ناتجاً عن عمل خارج عن إرادة الإدارة مثال ذلك: الأضرار الناتجة عن حادث وقع بسبب سيارة إدارية تجعل بذلك الدولة مسؤولة عن الحادث دون أن تريد ذلك.

## 2. الإلتزام المحاسبي (L'engagement comptable)

هو تخصيص الاعتمادات المالية من أجل إنجاز نفقة معينة ناتجة عن الإلتزام القانوني أو بعبارة أخرى هو التحسيد المادي للإلتزام القانوني.

والإلتزام المحاسبي عبارة عن إعداد بطاقة الإلتزام من طرف الأمر بالصرف وذلك في نسختين نسخة ترسل إلى المراقب المالي للتأشير والنسخة الثانية تبقى على مستوى مصالح الهيئة المنشئة للإلتزام.

وتقوم عملية الإلتزام بالنفقات على الوثيقة القاعدية المتمثلة في بطاقة الإلتزام التي يقوم بتحريها الأمر بالصرف المؤهل قانوناً للقيام بذلك بالنسبة لكل عملية والمرفقة بالوثائق التي تثبت النفقة.

## ثانياً: التصفية (La liquidation)

هي الإجراء الثاني من تنفيذ النفقة العمومية، حيث تعني "إثبات ترتب الدين على عاتق الدولة، وتحديد مقداره، واستحقاقه، وعدم سقوطه بحكم مرور الزمن أو بأي سبب آخر"<sup>1</sup>، وهي المرحلة التي تسمح على أساس الوثائق المحاسبية بالتحقق من أداء الخدمة، وتحديد المبلغ الصحيح للنفقة، وللتصفية وظيفتان:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> المادة 73 من مرسوم رقم 14969 الصادر في 1963/12/30 المتعلق بقانون المحاسبة العمومية بناء على الدستور اللبناني.

<sup>2</sup> بولروح محمد، دروس في المحاسبة العمومية، 2005/2004، الموقع: <http://ta3lime.com/shouthread.php? t 6340> ، 2015/04/14 ، 20:00.

1. التأكيد من أداء الخدمة (Le service fait) : الإدارة لا تدفع أي نفقة إلا بعد إنجاز العمل الملتمزم به، أو استلام السلع والتأكد من مطابقتها لما هو مطلوب، ومتفق عليه كما ونوعاً، والتأكد أيضاً من شروط السعر، وهذا من خلال الوثائق الثبوتية

لكن هناك استثناءات على مبدأ الخدمة المؤداة تشمل أساساً:

- التسيقات المقدمة للمتعاملين المتعاقدين المكلفين بتنفيذ صفقات عمومية؛
- أجور موظفي الإدارات العمومية؛
- النفقات التي تتم دون أمر بالصرف مثل: المعاشات.

2. تحديد المبلغ الدقيق للدفع (La détermination du montant exacte de la dépense): هذه العملية تعني الحساب الدقيق لمبلغ الدين الواقع على عاتق الدولة والتأكد من صحة استحقاقه أي أنه لم يسقط بدفع سابق أو عن طريق التقادم الرباعي\* (La déchéance quadriennale)

### ثالثاً: الأمر بالصرف (L'ordonnement)

إن الأمر بالصرف يقوم بإعطائه الأمر بالصرف والذي يوجهه إلى المحاسب العمومي الذي يقوم بدوره بعملية الدفع، " ويتمثل الأمر بالدفع في صورة قرار يصدر عن الإدارة المختصة، ويتضمن أمراً بدفع النفقة التي تم الارتباط بها وتحديدتها من قبل الإدارة"<sup>1</sup>، وتعبير آخر يتمثل الأمر بالصرف في وثيقة مكتوبة تسمى " الأمر بالدفع" أو "حوالة الدفع" حسب صفة وطبيعة الأمر بالصرف، فالأمر بالصرف الرئيسي يقوم بإصدار الأمر بالدفع (l'ordonnance de paiement) أما الأمر بالصرف الثانوي فيقوم بتحرير حوالة الدفع mandat de paiement إلا أنه في الكثير من الحالات يتم إجراء عملية التصفية والأمر بالدفع في آن واحد، ولكن أحياناً العمليتان تنفذان بصفة مستقلة.<sup>2</sup>

\* حسب المادة 16 من قانون 17/84 المؤرخ في 7 سبتمبر 1984 المتعلق بقوانين المالية: تسقط بالتقادم وتسدد ثنائياً لفائدة المؤسسات العمومية المعنية، كل الديون المستحقة للغير من طرف الدولة أو الولاية أو البلدية أو مؤسسة عمومية مستفيدة من إعانات ميزانية التسيير، عندما لم تدفع هذه الديون قانوناً في أجل أربع سنوات ابتداءً من اليوم الأول للسنة المالية، التي أصبحت فيها مستحقة وذلك ما لم تنص أحكام قانون المالية صراحة على خلاف ذلك.

<sup>1</sup> طاهر الجناي، علم المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتاب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، بغداد، 1999، ص 121.

<sup>2</sup> فليح حسن خربوش، المالية العامة، عالم الكتب الحديث للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 95.

ويعتبر هذا الإجراء آخر إجراء في المرحلة الإدارية المتعلقة بتنفيذ النفقة العمومية ويكون الأمر بالدفع في أربع نسخ يتم الاحتفاظ بنسخة في الأرشيف أما النسخ الثلاث الباقية فيتم إرسالها إلى الخزينة العمومية.

ونجد أن الأمر بالصرف له عدة قيود في مجال الأمر بالدفع والمتمثل في:<sup>1</sup>

**1. القيد المالي:** إذ لا يجب أن يتجاوز المبلغ الإجمالي للأوامر بالدفع المحررة خلال السنة مبلغ الاعتمادات الموضوعة تحت تصرف الأمر بالصرف خلال السنة المالية.

**2. القيد الزمني:** ويعني أن عملية الأمر بالدفع تنتهي يوم 20 ديسمبر للسنة المالية، حيث أنه بعد هذا التاريخ لا يمكن الأمر بدفع النفقة حتى إن تم الالتزام بها ويؤجل تنفيذ هذه العملية إلى السنة الموالية، وفي هذه الحالة يقوم الأمر بالصرف بتحرير وثيقة إدارية لإثبات عدم دفع النفقة.

### المطلب الثاني: المرحلة المحاسبية لتنفيذ النفقة العمومية ( الدفع )

وهي المرحلة الأخيرة لتنفيذ النفقة العمومية وتحتوي المرحلة المحاسبية على عملية واحدة ألا وهي عملية الدفع le paiement والتي يقوم بها المحاسب العمومي.

### أولاً: تعريف عملية الدفع

يمكن تعريف عملية الدفع على أنها "الإجراء الذي تم بموجبه إبراء الدين العمومي، وعملية الدفع هي إخراج الأموال من صندوق الخزينة العمومية إلى العون المستحق لها"<sup>2</sup>.

وهذه المرحلة من اختصاص المحاسب العمومي، الذي لا تنحصر مهامه في دفع المبلغ فحسب بل التحقق من هوية الشخص القابض والحوالة المدفوعة، بل يقوم أيضاً على العمليات الإدارية التي تمت في المراحل الثلاث السابقة من طرف الأمر بالصرف، وكشف ما يمكن أن يحدث من تلاعبات كما يتأكد من أن فائدة هذه النفقة تحققت فعلاً، يحول المحاسبون العموميون أوامر الصرف وحوالات الدفع التي يصدرها الأمرون بالصرف إلى نفقة لأجل أقصاه عشرة أيام من تاريخ استلامه، ثم يرسل نسخة منها عليها تأشيرة التسديد لإبلاغ الأمر بالصرف.

<sup>1</sup> حسني خربوش، حسين البيحي، المالية العامة، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريد بالتعاون مع جامعة القدس المفتوحة، ط1، القاهرة، مصر، 2013، ص152.

<sup>2</sup> لوبي نصيرة، محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية، ألقى على طلبة السنة الثانية (ل.م.د) حقوق، جامعة أكلي محمد أولحاج، البويرة، 2013/2014، ص14.

## الفصل الثاني:..... تنفيذ النفقة العمومية والرقابة عليها

أما في حالة عدم مطابقة الأمر بالصرف لأحكام تشريعية وتنظيمية معمول بها فيقوم بإبلاغه كتابيا برفضه القانوني للدفع وذلك في أجل أقصاه عشرون يوم.<sup>1</sup>

### ثانيا: شروط الدفع

لكي تكون أوامر الدفع أو الحوالات الصادرة من الأمر بالصرف قابلة للدفع من صندوق العون المحاسب في المؤسسة العمومية يجب أن تتوفر الشروط التالية:<sup>2</sup>

- 1- مراقبة مدى مطابقة العملية مع القوانين والأنظمة المعمول بها؛
- 2- التحقق من صفة الأمر بالصرف أو المفوض له؛
- 3- التأكد من عملية شرعية تصفية النفقات؛
- 4- التحقق من توفر الإعتمادات المالية؛
- 5- التحقق من أن الديون لم تسقط آجالها أو أنها ليست محل معارضة؛
- 6- التأكد من الطابع الإبرائي للدفع؛
- 7- مراقبة توفر تأشيرات عملية المراقبة التي تنص عليها القوانين والأنظمة المعمول بها؛
- 8- التحقق من الصحة القانونية من المكسب الإبرائي؛
- 9- التأكد من صحة إنشاء وتبويب النفقة العمومية.

بعد التحقق من التوفر الشروط القانونية يقوم المحاسب العمومي بتسديد النفقة عن طريق تحويل المبلغ إلى حساب المستفيد الذي يستلم الإشعار بالدفع، في حين أن الوثائق الأصلية وحوالة الدفع يتم حفظها في حساب التسيير لدى المحاسب العمومي. أما الأمر بالصرف فيستلم النسخة الزرقاء من حوالة الدفع عليها ختم وتأشيرة المحاسب العمومي الذي قام بالدفع والتي تحمل عبارة (حقوق ودفع) من أجل أن تحفظ في الحساب الإداري للأمر بالصرف.

أما في حالة الإخلال بأحد الشروط القانونية المذكورة أعلاه يقوم المحاسب العمومي برفض دفع تسديد النفقة، ويقوم بإبلاغ الأمر بالصرف المعني بالرفض عن طرق إرسال إشعار برفض دفع النفقة مبرراً فيه الأسباب

<sup>1</sup> صالح الرويلي، إقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط4، الجزائر، 1992، ص 15.

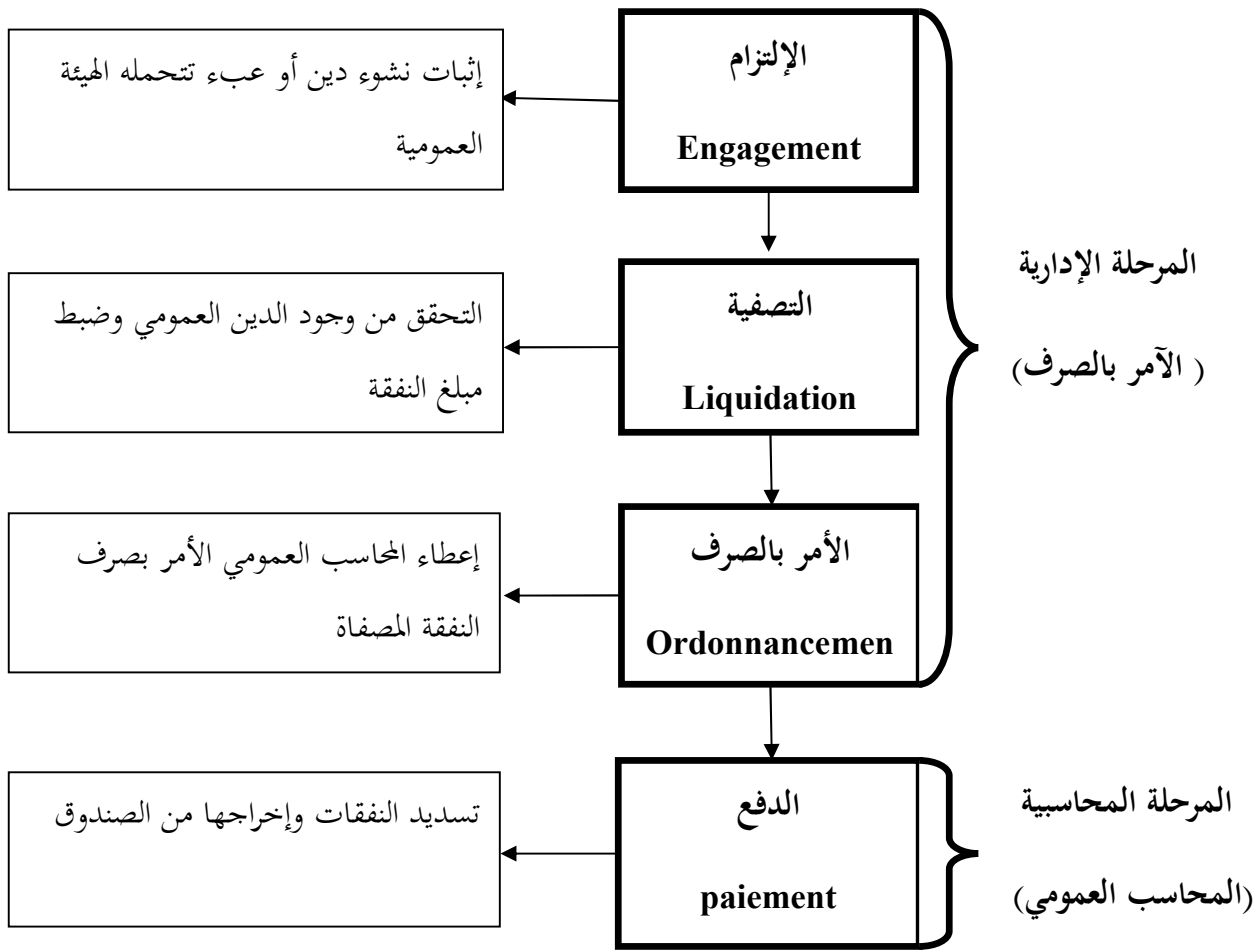
<sup>2</sup> شلالى رضا، تنفيذ النفقات العامة، رسالة ماجستير، فرع إدارة ومالية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2001/2002، ص23.

## الفصل الثاني: ..... تنفيذ النفقة العمومية والرقابة عليها

القانونية للإمتناع عن الدفع، حيث يحتفظ بالنسخة الصفراء لسند الأمر بالدفع ويرسل باقي النسخ ووثائق إثبات النفقة إلى الأمر بالصرف من أجل تصحيح الخطأ.

والمحاسب العمومي يراقب تنفيذ النفقات العمومية على أساس الوثائق فقط فهو ليس مسؤولاً في حالة تزوير وثائق إثبات النفقة العمومية لأن الهدف الأساسي لمراقبة المحاسب العمومي هو ضمان مشروعية تنفيذ النفقات العمومية من حيث الشكل ومطابقتها للقوانين والتنظيمات المعمول بها في مجال صرف المال العام.

### شكل رقم (1-2): إجراءات تنفيذ النفقة العمومية



المصدر: من إعداد الطالبة

### المطلب الثالث: مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

يتناول هذا المطلب تعريف مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي وكذلك أهداف تطبيق هذا مبدأ بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي.

#### أولاً: تعريف مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

يقتضي تطبيق هذا المبدأ " التفريق بين الوظائف الإدارية التي لها صلاحيات الأمر والتقرير، والوظائف المحاسبية التي لها صلاحيات التنفيذ"<sup>1</sup>، حيث تم تكريس تطبيق هذا المبدأ في نظام المحاسبة الجزائي وفق القانون رقم 21-90 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، والذي يحدد مجال اختصاص كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي دون أن يتدخل كل عون في مجال إختصاص الآخر، "هذه الإزدواجية في أعوان تنفيذ العمليات المالية تعتبر قاعدة أساسية للسلامة المطبقة على الهيئات العمومية"<sup>2</sup>.

وهو يعني أن "تنفيذ العمليات للهيئات العمومية يتم على مرحلتين متميزتين، ومن فئتين مختلفتين ومنفصلتين من الأعوان، الأولى إدارية: تتضمن إتخاذ القرارات اللازمة للتنفيذ، والثانية تنفيذية محاسبية: تتضمن تنفيذ القرارات الإدارية والقيام بصرف النفقة أو جباية الإيراد"<sup>3</sup>، ولكن رغم هذا الفصل تعتبر المرحلة المحاسبية مكتملة للمرحلة الإدارية

يركز مفهوم هذا المبدأ على تقسيم المهام والسلطات بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، إذ يكون لكل منهما سلطة مستقلة عن الآخر دون أن يوجد علاقة رئاسية بينهما، حيث يختص الأمر بالصرف حيث يختص الأمر بالصرف تحت مسؤوليته الشخصية بتنفيذ إجراءات الالتزام والتصفية وإصدار سند الأمر بالدفع من جانب النفقات، وتنفيذ إجراءات الإثبات والتصفية وإصدار سند الأمر بالتحصيل من جانب الإيرادات في حين يختص المحاسب العمومي وتحت مسؤوليته الشخصية والمالية بتنفيذ مرحلة تسديد النفقات وتحصيل الإيرادات.

<sup>1</sup> جمال لعامرة، أساسيات الموازنة العامة للدولة " المفاهيم والمراحل والاتجاهات الحديثة"، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2004، ص148.

<sup>2</sup> Ali Bissada , **droit de la comptabilité publique**, houma, Algérie, 2004, p15.

<sup>3</sup> عصام بشور، المالية العامة والتشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 1994، ص 306.

## الفصل الثاني:..... تنفيذ النفقة العمومية والرقابة عليها

بالإضافة إلى أن المشرع الجزائري ذهب إلى أبعد من هذا حيث منع أن يكون الأمر بالصرف والمحاسب العمومي أزواجاً.<sup>1</sup>

ثانياً: أهداف تطبيق مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

يؤدي تطبيق هذا المبدأ إلى تقسيم المهام، حيث من يتداول المال العام (المحاسب العمومي) لا يملك التصرف فيه، ومن يملك سلطة التصرف في المال العام لا يملك سلطة حيازته وتداوله، ونتيجة لذلك فإن تطبيق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي يسمح بتحقيق الأهداف التالية:

### 1- تقسيم المهام:

تمر عملية تنفيذ الميزانية بمراحل متكاملة إدارية وأخرى محاسبية، فالمهام الإدارية هي من إختصاص الأمر بالصرف وتدرج في نطاق الملاءمة ( السعر، الكمية، النوعية، وقت الإنفاق، ...)، والتي تتطلب توفر مؤهلات في تسيير وإدارة وحدات القطاع العام لدى الأمرين بالصرف

أما مهام المحاسب العمومي، فتقتصر على تنفيذ الجانب المحاسبي الذي يدرج ضمن نطاق التحقق من مشروعية العمليات المالية ومطابقتها للقوانين والتنظيمات المعمول بها، إضافة لكونه العون المؤهل قانوناً في مجال تداول وحيازة الأموال والقيم العمومية، وبالتالي، تطبيق هذا المبدأ يسمح بمراعاة الإختصاص في توزيع الأعمال الإدارية والمحاسبية.<sup>2</sup>

### 2- المراقبة المزدوجة:

يسمح تقسيم المهام بين أعوان المحاسبة العمومية بالتحكم في تسيير الأموال العمومية عن طريق ممارسة المراقبة المزدوجة لكل عون على الآخر، حيث نجد أن المحاسب العمومي يمارس الرقابة على الأمر بالصرف من خلال رقابة شرعية العمليات والأوامر بالدفع، ومن جهة أخرى نجد أن الأمر بالصرف يمكنه أن يمارس الرقابة على

<sup>1</sup> شلالى زهير، نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة وآفاق إصلاحها، رسالة ماجستير، تخصص نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002/2001، ص 24.

<sup>2</sup> محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، مكتبة الصفحات الذهبية، الرياض، 1998، ص 112.



## الفصل الثاني:..... تنفيذ النفقة العمومية والرقابة عليها

المحاسب العمومي من خلال التحديد الدقيق للمبالغ المدفوعة وبالتالي تمنع المحاسب العمومي من القيام بأية تلاعبات في صرف الأموال العمومية.<sup>1</sup>

### 3- وحدة العمليات المالية والصندوق:

يسمح تطبيق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي بتحقيق وحدة الصندوق للخزينة العمومية، لأن سلطة حيازة وتداول وحراسة المال العام هي من إختصاص المحاسب العمومي فقط والذي يكون تابع لسلطة وزارة المالية، مما يسمح بتطبيق وحدة الصندوق حيث أن السيولة المتاحة للمحاسب العمومي تودع تحت حساب واحد يسير من طرف الخزينة العمومية، أما الأمر بالصرف، فإنه يخضع لسلطات تنفيذية مختلفة لا يملك حساب صندوق ولا يمكنه تداول الأموال والقيم العمومية بصفة مباشرة إلا في حالات استثنائية بترخيص من وزارة المالية عن طريق إنشاء الوكالات المالية.

### 4- محاربة الغش والاختلاس:

يسمح تطبيق هذا المبدأ بممارسة رقابة مزدوجة على أعوان المحاسبة العمومية بهدف حماية المال العم من الاختلاسات، حيث يمنع قيام نفس الشخص بالالتزام بالنفقة ودفعها في نفس الوقت وبالتالي فإن الأمر بالصرف يراقب المحاسب العمومي والعكس، الأمر الذي يجعل من الصعب القيام بالتلاعبات بالأموال العمومية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> حسن عواضة، المالية العامة، دار النهضة العربية، ط 06، بيروت، 1983، ص 198.

<sup>2</sup> شلالى زهير، نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة وآفاق إصلاحها، مرجع سابق، ص 27.

## المبحث الثاني: الرقابة على المال العام.

تعتبر الرقابة إحدى الوظائف الهامة في العملية الإدارية، وهو مصطلح كثر استخدامه وتداوله بين فقهاء الإدارة العامة والقانون العام والمالية العامة، لأن الاختبار الحقيقي للإدارة يتجلى فيما يحققه من نتائج وهذا على ضوء ما كانت تستهدف تحقيقه

ولذلك سنتناول في هذا المبحث ثلاثة مطالب:

المطلب الأول: مفاهيم عن الرقابة.

المطلب الثاني: أهداف الرقابة ومتطلباتها.

المطلب الثالث: أنواع الرقابة.

المطلب الأول: مفاهيم عن الرقابة.

تعتبر الرقابة على الوحدات الإدارية الحكومية مهمة جدا لعمومية ملكية أموالها و أنها ليست مملوكة لأحد وضعف أحساس العاملين بها ونظرا لكبر حجم الأنشطة والمشاريع يتم أنفاق حجم كبير عليها. و باعتبار الرقابة تلعب دورا هاما في شتى الميادين و يجب علينا توضيح ما تحمله هذه الكلمة من معاني وكذا الأهداف الموجودة في استخدامها.

### أولا: مفهوم الرقابة

تعدد مفاهيم الرقابة ذلك حسب الزاوية التي ينظر منها إلى منها إلى الموضوع وعلى العموم نورد التعاريف التالية:

التعريف الأول: "الرقابة هي قياس الأداء المحقق وتصحيحه بغية التأكد من أن الأهداف المخطط لإنجازها تسير وفق الخطط الموضوعة"<sup>1</sup>.

<sup>1</sup>حضر كاظم حمود، موسى سلامة، مبادئ إدارة الأعمال، إثراء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2008، ص 282.

## الفصل الثاني:..... تنفيذ النفقة العمومية والرقابة عليها

**التعريف الثاني:** "الرقابة عبارة عن قياس وتصحيح أداء المرؤوسين، للتأكد من أن أهداف المنظمة والمخطط الموضوعة لبلوغ هذه الأهداف قد تم تنفيذها بشكل مرضي"<sup>1</sup>.

**التعريف الثالث:** عرف هنري فايول الرقابة كما يلي: "تنطوي الرقابة على التحقق عما إذا كان كل شيء يحدث طبقاً للخطة الموضوعة والتعليمات الصادرة والمبادئ المحددة وأن غرضها هو الإشارة إلى نقاط الضعف والأخطاء بقصد معالجتها ومنع تكرار حدوثها وهي تطبق على كل شيء من الأشياء، الناس والأفعال"<sup>2</sup>

### ثانياً: مفهوم الرقابة المالية العمومية

هي مجموعة من الإجراءات التي توضع من مطابقة التنفيذ الفعلي للخطة المقررة وتحديد الانحرافات ووجدت ودراسة أسبابها لعلاج نقاط الضعف التي تسببت فيها وتشجيع نقاط القوة التي أدت إلى الانحرافات الموجبة فيها.<sup>(3)</sup>

وبالتالي نستنتج أن الرقابة وسيلة هامة تقوم على مجموعة من الإجراءات تكشف الأخطاء وتصحح الانحرافات لإدراك غايات محددة سلفاً وهي تحقيق الأهداف المنشودة للإدارة أو المشروع في إطار احترام القانون والمصلحة العامة.

### المطلب الثاني: أهداف الرقابة على المال العام وشروطها

تعتبر الرقابة على الأموال العمومية على أنها ملاحظة ومتابعة النفقات و الإيرادات التي يقوم بصرفها وتحصيلها الأشخاص الذين حول لهم القانون ذلك، بحيث يجب أو تكون الأموال العمومية مرخصة من طرف السلطة التشريعية، حتى تقوم الحكومة بتنفيذها وفق المسار الذي خصص لها ووفق شروط معين مع التسيير الحسن وترشيد الاستعمال، لكنها تهدف أيضاً إلى الحرص على تحقيق المخططات والبرامج المسطرة في الآجال المقررة

### أولاً: أهداف الرقابة

من بين أهم هذه الأهداف نذكر ما يلي:

<sup>1</sup> جمال الدين لعويسات، مبادئ الإدارة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر، 2009، ص 143.

<sup>2</sup> محمد رسلان الجيوسي، جميلة جاد الله، الإدارة علم وتطبيق، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2008، ص 73.

<sup>3</sup> نواف محمد عباس الرماحي، المحاسبة الحكومية، دار صفاء للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2009، ص 103.

1- الحرص على الأموال العمومية: ويتم ذلك من خلال:

- ضمان مطابقة النظام المحاسبي للقواعد والمبادئ والشروط المعمول بها والتي تنص عليها القانون أو التنظيم؛
- ضمان قيام المؤسسات والهيئات الخاضعة للرقابة بنشر البيانات المالية والمحاسبية الكافية؛
- حماية الأموال العمومية من أي أخطاء أو تلاعبات ممكنة، واتخاذ الإجراءات المصححة اللازمة لعلاجها، وهذا ما يمكن من ضمان استغلالها بفعالية ونجاح أكثر؛
- العمل على ترشيد الإنفاق العام، وتوجيه الأجهزة الحكومية إلى أفضل السبل لتحسين وتطوير إجراءات الأعمال المالية بما يساعد الأجهزة الحكومية على القيام بدورها وتحقيق الأهداف التي أنشئت من أجلها؛
- التحقق من أن أموال الدولة تم تخصيصها حسب القانون وأن الإعتمادات المالية قد أنفقت فيما خصصته له وأن الإيرادات قد تم تحصيلها حسبما كان مقررا في التعليمات واللوائح المالية المقررة.<sup>1</sup>

2- الحرص على تنفيذ البرامج:

- وهذا ما أصبح يعرف بتقييم السياسات العمومية، وهو يتضمن على الخصوص:<sup>(2)</sup>
- المقارنة بين تكاليف البرامج والأهداف المقررة؛
- ضمان تحقيق البرامج المسطرة في الآجال المحددة وبالنوعية المطلوبة؛
- ضمان حسن تسيير الأملاك الهيئات العمومية ومواردها، بما في ذلك الموارد البشرية بطريقة عقلانية تضمن تحقيق الأهداف المسطرة؛
- ضمان عدم وقوع إعتداء على حقوق الأفراد وحررياتهم؛
- زيادة قدرة وفعالية الأجهزة الحكومية على تحقيق الأهداف العامة للدولة بأعلى درجة من الكفاءة والاقتصاد؛

<sup>1</sup> نواف محمد، نفس المرجع، ص 104.

<sup>2</sup> علي أنور العسكري، الرقابة المالية على الأموال العامة في مواجهة الأنشطة الغير مشروعة، مكتبة بستان المعرفة، الإسكندرية، 2008، ص 168.

- ضمان شرعية تصرفات الإدارة.

### 3- الحرص على قيام أجهزة الرقابة الداخلية بدورها:

حيث يتضمن هذا العنصر:<sup>1</sup>

- التأكد من قيام أجهزة الرقابة بمتابعة تسيير وتنظيم الهيئة؛

- تقييم أجهزة الرقابة الداخلية وتقوم أدائها، على أن تعرف ولا تحل مكان العمليات التدقيق لاعتيادية التي يقوم بها موظفو الهيئة؛

- مراجعة ومتابعة الأنظمة واللوائح المالية والمحاسبية والتأكد من ملاءمتها للأوضاع والتطورات التي تحدث، وتحليلها واقتراح تعديلها أو تغييرها إلى ما يتلاءم مع المستويات المنشودة ويحقق أهداف رقابة مالية؛

- نقل الصفات المهنية وقواعد التدقيق إلى الهيئة المكلفة بالرقابة الداخلية لدى المؤسسات الخاضعة للتفتيش أو التدقيق؛

- التأكد من أن القيود والتسجيلات والبيانات و التقارير المالية مسموكة ومعدة بالطريقة الصحيحة التي تحددتها اللوائح والأنظمة التي تنظم ذلك.

### ثانيا: متطلبات الرقابة

لا يمكن لأية رقابة حكومية سواء كانت رقابة إدارية أو مالية أو قضائية أو برلمانية تحقيق أهدافها وتنفيذ الواجبات الملقاة على عاتقها ما لم تتوفر شروط عدة أهمها:<sup>2</sup>

**1- السلطة القانونية:** بمعنى أن الجهة الرقابية تستمد سلطتها من قوانين وتشريعات وأنظمة وتعليمات متفق عليها بعد إقرارها من قبل السلطات التشريعية في البلاد وهو من يعطي الجهة الرقابية تَحْوِيلًا عامًا بممارسة أعمالها وفق هذه القوانين .

<sup>1</sup> المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، المحاسبة الحكومية، ص ص 75-76.

<sup>2</sup> سعيد عبد العزيز عثمان، المالية العامة" مدخل تحليلي معاصر"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2011، ص 400.

## الفصل الثاني:..... تنفيذ النفقة العمومية والرقابة عليها

**2- الإختصاص:** نظرا لتوسع وتنوع نشاطات الحياة العامة وزيادة تعقيد هذه النشاطات فقد تنوعت اختصاصات الرقابة الحكومية تبعا لذلك ما جعل الحكومات تشكل أكثر من جهة رقابية لكل جهة منها اختصاصها ومناخها الذي تعمل فيه.

**3- توفر المعلومات:** لا يمكن لأية جهة رقابية ممارسة نشاطها بدون وجود المعلومات اللازمة عن سير العمليات الإدارية والمالية والقانونية التي تضطلع الجهة بمراقبتها لكي تتمكن من إصدار أحكامها التقييمية وفقا للمعلومات والمعطيات المتوفرة لديها.

**4- وجود المعايير:** ويقصد بها تحديد المقاييس والواصفات المثالية للأداء الناجح وقد تكون هذه المقاييس كمية أو قيمة أو زمنية أو نسبية أي أن هناك نماذج مثالية سابقة يمكن القياس عليها من خلال الأداء والنتائج وحجم الخسائر والربح كذلك من خلال المقارنة.

**5- وجود العقوبات:** تبقى أحكام الرقابة حبرا على ورق ما لم تساندها العقوبات والانضباطية الإدارية والجزائية بحق المخالفين والمسئولين والمتجاوزين على الشروط والقوانين العامة والخاصة في الأنشطة الحكومية فتطبيق العقوبات بحق هؤلاء يعزز دور الرقابة ويدفع الآخرين إلى عدم تجاوز الأطر الموضوعة للسلوك والنشاط الحكومي.

### المطلب الثالث: أنواع الرقابة.

تنقسم الرقابة المالية إلى عدة أنواع وفقا لمعيار التقسيم:

**أولا. من حيث توقيت الرقابة:** سابقة على التنفيذ ولاحقة له.<sup>1</sup>

**1. الرقابة السابقة:** والتي ينفذها المراقب المالي قبل التنفيذ ( أي قبل الصرف وقبل القبض) وذلك للتأكد من صحة القرارات المتخذة بخصوصها ومن صحة الحسابات، وذلك بهدف منع حدوث الأخطاء أو التجاوزات المالية مقدما.

**2. الرقابة اللاحقة ( المؤخرة):** وتسمى أيضا "بالرقابة البعدية" لأنها تتم بعد الانتهاء من تنفيذ العمل، إذا يتم مقارنة الإنجاز الفعلي بالمعايير المحددة لرصد الانحرافات والإبلاغ عنها مع الحلول المقترحة لمعالجتها بهدف تلاقيها مستقبلا.

<sup>1</sup> خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص، مكتبة المجتمع العربي، ط1، عمان، 2010، ص 200.

ثانيا. الرقابة من حيث شموليتها: وتنقسم إلى:

- 1- الرقابة الشاملة: أو الرقابة على مستوى المؤسسة ككل والغرض منها تقسيم الأداء الكلي للمؤسسة ومعرفة مدى كفاءتها في تحقيق الأهداف العامة التي تعمل من أجل تحقيقها.
- 2- الرقابة على مستوى الوحدة الإدارية: يهدف هذا النوع إلى قياس وتقسيم الإنجاز الفعلي لإدارة واحدة أو قسم من أقسامها لمعرفة مدى كفاءة أدائها لمهامها وتحقيق الأهداف المطلوبة منها.
- 3- الرقابة على مستوى الفرد: تسعى إلى تقسيم أداء الفرد وإيجازه، ومعرفة مستوى كفاءته في العمل وسلوكه فيه، ومدى إسهامه في تحقيق الأهداف الموضوعية.

ثالثا. من حيث المصدر: ونجد الأنواع التالية:<sup>1</sup>

### 1- الرقابة الداخلية:

وهي رقابة تنشأ داخل السلطة التنفيذية ذاتها، ولهذا يطلق عليها رقابة ذاتية وأيضاً يطلق عليها رقابة إدارية وهي تشبه إلى حد كبير في مجال الأعمال الخاصة رقابة أقسام المراجعة داخل الشركات.

### 2- الرقابة الخارجية:

وهي رقابة مالية تتم من خلال السلطة التنفيذية، أي تتم بواسطة هيئات مستقلة وغير خاضعة للسلطة التنفيذية، كما هو الحال بالنسبة للدور الذي يلعبه مراقبي الحسابات في شركات المساهمة.

ويقوم بهذه الرقابة عادة السلطة القضائية أو السلطة التشريعية أو كلاهما على النحو الذي نوضحه

فيما يلي:

- الرقابة القضائية: تقوم بهذه الرقابة هيئة قضائية معينة، تتولى فحص الحسابات وإكتشاف المخالفات المالية وحوادث الغش والسرقة، ويعهد لهذه الهيئة بمحاكمة المسؤولية أو إحالتهم إلى القضاء الجنائي، ومن أمثلة هذه الرقابة القضائية محكمة المحاسبة في فرنسا وإيطاليا وبلجيكا وأيضاً ديوان المحاسبة في لبنان ومجلس المحاسبة في الجزائر.

<sup>1</sup> حامد عبد المجيد دراز، المرسي السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام، القسم الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009، ص210.

- الرقابة التشريعية: يقوم بها البرلمان عادة، حيث لا يكفي أن تراقب الإدارة نفسها، والأصل في الرقابة البرلمانية أن تكون شاملة، سابقة ولاحقة، وأثناء قيام السلطة التنفيذية بنفقاتها، وصرف أموالها أي أثناء تنفيذ ميزانيتها.

#### رابعاً: الرقابة من حيث نوع الانحراف

هنا تتمثل أنواع الرقابة في:

1- الرقابة الإيجابية: تسعى إلى تحديد الانحرافات الايجابية والمقيدة عن الخطة الموضوعية، وتحليلها، ومعرفة أسبابها والعمل على تفاديها مستقبلاً.

2- الرقابة السلبية: تسعى إلى تحديد وكشف الانحرافات السلبية عن الخطة الموضوعية، وتحليلها، ومعرفة أسبابها والعمل على إيجاد الحلول التابعة لها لتلاقيها وعدم الوقوع بها مستقبلاً.

#### خامساً: الرقابة من حيث طريقة تنظيمها

تنقسم الرقابة وفق هذا المعيار إلى ثلاث أنواع هي:

1- الرقابة المفاجئة: تتم بشكل مفاجئ ودون إنذار بقصد الاطمئنان على حسن سير العمل.

2- الرقابة الدورية: هي التي تتم في فترات زمنية محددة كل أسبوع، أو كل شهر مثلاً.

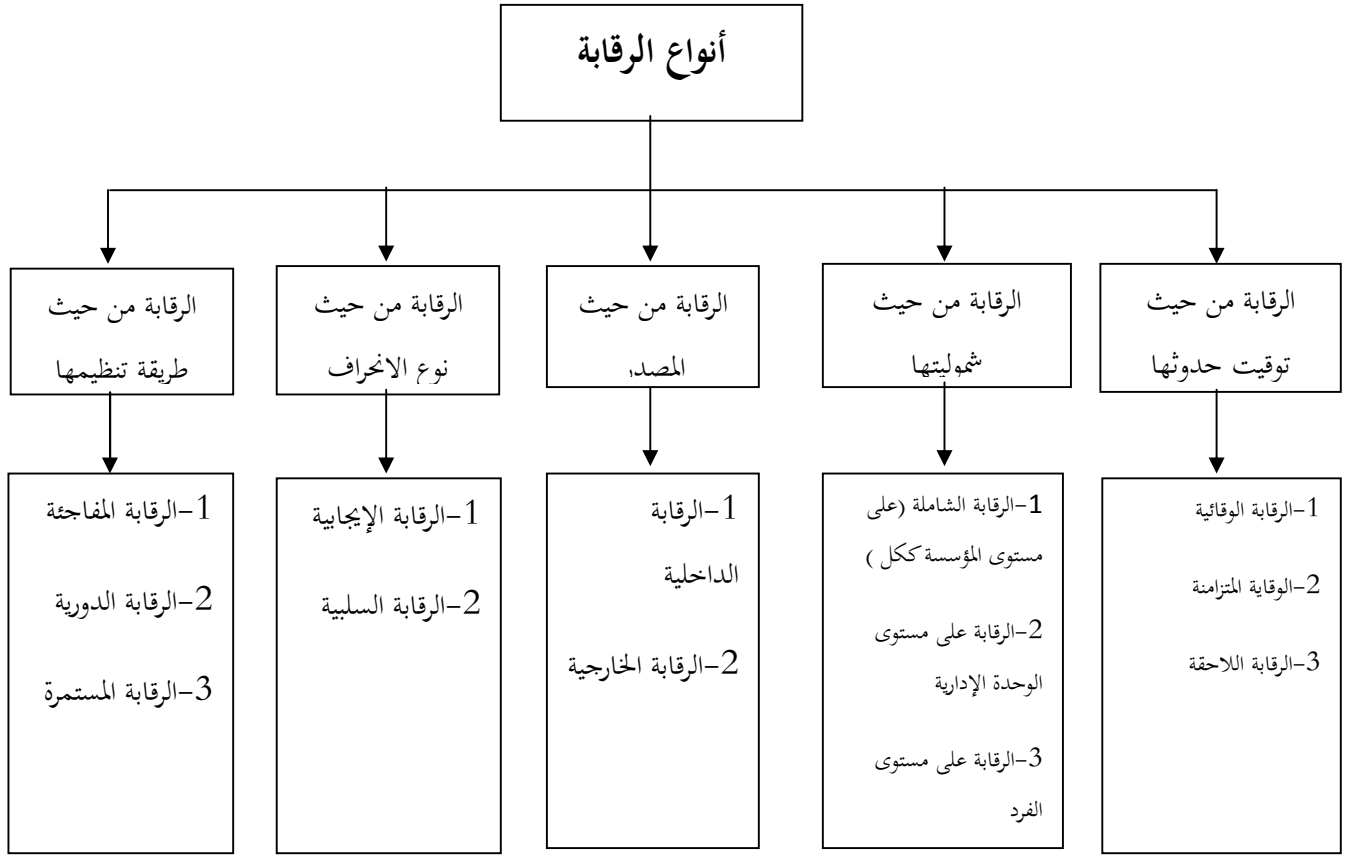
3- الرقابة المستمرة: تتم عن طريق المتابعة المستمرة والتقييم المستمر لأداء العمل في المؤسسة.<sup>1</sup>

الشكل التالي يوضح أنواع الرقابة الإدارية:

<sup>1</sup> عباس عبد الحفيظ، تقييم فعالية النفقات العامة في ميزانية الجماعات المحلية " دراسة حالة نفقات ولاية تلمسان وبلدية منصور"، رسالة ماجستير، تخصص تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بالكايد، تلمسان، 2012/2011، ص57.



الشكل رقم (2-2): أنواع الرقابة



المصدر: من إعداد الطالبة

### المبحث الثالث: الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في الجزائر

تعتبر الرقابة المالية على تنفيذ عمليات النفقات من الأشكال المختلفة للرقابة، وتطبق فيها الرقابة السابقة واللاحقة حيث اعتبرت الرقابة السابقة من أحسن الطرق الرقابية، نظراً لممارستها في بداية تنفيذ النفقات أي قبل البدء في صرف وتسديد المبالغ المستحقة، وبالتالي هذه الرقابة تضمن لنا سلامة العمليات المالية والكشف عن الأخطاء قبل وقوعها لذا سميت بالرقابة الوقائية.

والرقابة اللاحقة للتنفيذ، تقوم على أساس التوقيت الزمني أي أخذ المدة المقررة لتنفيذ النفقات بعين الاعتبار، فهي تنفذ بعد تنفيذ النفقات كلياً.

لذا سنتطرق في هذا المبحث إلى رقابة المراقب المالي على تنفيذ النفقات العمومية (مطلب أول) ثم إلى رقابة المحاسب العمومي على تنفيذ النفقات العمومية (مطلب ثاني) ثم إلى رقابة الأجهزة المستقلة على تنفيذ النفقة العمومية (مطلب ثالث).

#### المطلب الأول: رقابة المراقب المالي على تنفيذ النفقات العمومية

يقوم بهذا النوع من الرقابة، المراقب المالي وفقاً لمجموعة من الشروط، وتنحصر صلاحياته في مجال مراقبة إجراءات الالتزام، حيث أن كل الالتزامات بالنفقات المسجلة في ميزانية الدولة يجب أن تخضع للتأشيرة من قبل المراقب المالي، وتعتبر هذه المرحلة بمثابة مراقبة سابقة تتم قبل عقد النفقة العمومية بصفة نهائية.

#### أولاً: نشأة المراقب المالي

للحديث عن أصل الرقابة الممارسة من قبل المراقب المالي، يتعين الرجوع إلى التنظيم القانوني الخاص بهذا الموضوع في البلد الذي نشأت فيه، وهو فرنسا، حيث ورثت الجزائر هذا النظام عنها حين صدور مرسوم رقم 57/64 المؤرخ في 10 فبراير 1964 المعدل والمتمم لاختصاص المراقب المالي للدولة المحدد لمهام المراقب المالي فقد وسع مهامه لتشمل بإضافة إلى نفقات التسيير والتجهيزات نفقات المستخدمين، ثم جاءت التعليمية رقم 01 وزارة المالية/ المديرية العامة للميزانية المؤرخة في 01 جوان 1983 المتعلقة بالرقابة على النفقات الملتزمة بها وبعدها جاء

## الفصل الثاني:..... تنفيذ النفقة العمومية والرقابة عليها

المرسوم التنفيذي رقم 414/92 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 يتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي تلتزم بها حيث يحدد كفاءات القيام بالرقابة السابقة والمسؤولية الناتجة عن ذلك وآجال تنفيذ الرقابة السابقة<sup>(1)</sup>.

وتتبع التطور الحاصل في مجال هذه الرقابة على المستويين المركزي واللامركزي، فعلى المستوى المركزي يعين مراقب مالي لكل دائرة وزارية، حيث يشمل اختصاصه أيضا المؤسسات العمومية الوطنية ذات الطابع الإداري التابع الوزارة المعنية. كما يوجد مراقب مالي لكل من المجلس الدستوري ومجلس المحاسبة باعتبارها مؤسستين مستقلتين.

أما على المستوى اللامركزي، فهناك مراقب مالي في كل ولاية مكلف بالمراقبة المالية للالتزام بنفقات هذه الأخيرة، والمصالح الغير ممرضة للدولة أو الهيئات العمومية الأخرى ( المديريات ومختلف المصالح التي يتصرف رؤساءها في إتمادات مفوضة)، والمؤسسات العمومية المحلية ذات الطابع الإداري (مستشفيات، جامعات،...)<sup>2</sup>.

### ثانيا: تعريف المراقب المالي

المراقب المالي هو عون موظف عمومي من الأعوان المكلفين بالرقابة القبيلية على تنفيذ النفقات العامة ويعين بقرار وزاري من طرف الوزير المكلف بالمالية.<sup>3</sup>

كما يعتبر المراقب المالي المرشد و الحارس على تنفيذ الميزانية مع إعلام المصالح المالية بالأخطاء التي يرتكبها الأمر بالصرف مع تقرير العقوبات.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> الأسود الصادق، مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العامة " حالة الجزائر"، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر3، 2011/2010، ص29.

<sup>2</sup> محمد الصالح فنينيش، الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في القانون الجزائري، أطروحة دكتوراه دولة في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة الجزائر(1) بن يوسف بن خدة، 2012/2011، ص ص 70-71.

<sup>3</sup> Guide de contrôle des dépenses, direction générale du budget, 1998, p 23

<sup>4</sup> ربحي كريمة، بركان زهيه، وضع ديناميكية جديدة لتفعيل دور الجماعات المحلية في التنمية (مراقبة ميزانية الجماعات المحلية)، دراسة مقدمة للملتقى الدولي حول تسيير وتمويل الجماعات المحلية في ضوء التحولات، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، بدون سنة، ص 11.

### ثالثا: مهام المراقب المالي

- إن مهمة المراقب المالي الرئيسية هي مراقبة النفقات الملتزم بها وهذا بالفحص والتدقيق في الالتزامات الخاصة بالنفقات، إلى جانب مهام أخرى نعددها كالتالي :<sup>1</sup>
- القيام بجميع أعمال الرقابة والتفتيش بناء على تكليف وزير المالية لضمان حسن تنفيذ النفقات وتسيير الأموال العمومية؛
  - المشاركة والتنسيق مع الأمرين بالصرف ومصالح تقدير الميزانية في أعمال التحضير والمناقشة من خلال اقتراح الإجراءات الضرورية التي تمكن من التسيير الدقيق والفعال للأموال العمومية ولهذا فإنه يلعب دور المستشار المالي للأمر بالصرف؛
  - مراقبة نظامية ملفات ( بطاقات ) الإلتزام الخاصة بالنفقات المنفذة في ميزانية لتسيير أو ميزانية التجهيز أو الحسابات الخاصة للخزينة؛ وبصفة عامة كل الالتزامات بالنفقة العمومية؛
  - ضمان مسك كل محاسبة الالتزامات ووضعية الاعتمادات ومنح التأشيرة بالموافقة أو الرفض؛
  - تمثيل وزير المالية أمام لجنة الصفقات العمومية، إقتراح آراء لضمان حسن التنفيذ؛
  - تمثيل وزير المالية أمام مجلس الإدارة أو المجلس التوجيهي للهيئات العمومية ذات الطابع الإداري؛
  - تحضير تقرير سنوي شامل يقدم إلى وزير المالية يتضمن على الخصوص الوضعية العامة الاعتمادات والنفقات.

### رابعا: تأشيرة المراقب المالي

- إن مهمة المراقب المالي سواء على مستوى المركزي أو المحلي تعتبر مراقبة شرعية للنفقات الملتزم بها من طرف الأمرين بالصرف، وتنتهي رقابة الملتزم بها بتأشيرة توضع على استمارة الإلتزام وعند الاقتضاء على الوثائق الثبوتية، وبهذه التأشيرة تصبح بطاقة الإلتزام نهائية<sup>(2)</sup>.

<sup>1</sup> سناطور خالد، الرقابة على النفقات العمومية ( دراسة دور المفتشية العامة للمالية)، السنة الرابعة إقتصاد ومالية الدفعة 39، مديرية التدريبات الميدانية، المدرسة الوطنية للإدارة، الجزائر، 2006/2005، ص ص 18-19.

<sup>2</sup> المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 414/92 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، الجريدة الرسمية، عدد 67، 19 نوفمبر 2009، ص 05.

### 1- مفهوم تأشيرة المراقب المالي:

وهي ذلك الختم الذي يضعه المراقب المالي على مطابقة الإلتزام بعد فحصها، والتأكد من تطابق النفقة مع التشريع المعمول به، وتعتبر هذه التأشيرة كأداة في يد المراقب المالي، يستعملها لإتمام مهمته التي يسهر على تنفيذها وهي الرقابة القبليّة على النفقة الملتزم بها<sup>(1)</sup>.

### 2- شروط تسليم تأشيرة المراقب المالي :

تكتسي تأشيرة المراقب المالي أهمية كبيرة لتنفيذ نفقة معينة، نظرا لكونها الوسيلة الوحيدة التي تثبت شرعية النفقة الملتزم بها وهذا بالطبع بعد التأكد والتحقق من:

- صفة الأمر بالصرف؛

- مطابقة النفقة مع القوانين والتنظيمات المعمول بها؛

- توفير الإعتمادات والمناصب المالية؛

-التخصص القانوني للنفقة؛

- مطابقة مبلغ الإلتزام للعناصر المبينة في الوثيقة المرافقة ؛

- وجود التأشيريات أو الآراء المسبقة التي سلمتها السلطات الإدارية المؤهلة لهذا الغرض عندما تكون مثل

هذه التأشيرة قد نص عليها التنظيم الجاري المعمول به؛

- مراعاة إلزامية إرفاق استمارة الإلتزام بجميع الأوراق الإثباتية للنفقات.<sup>2</sup>

بعد إبقاء هذه الشروط في أجل أقصاه 10 أيام، يمدد إلى 10 أيام أخرى في الحالات الاستثنائية بالنسبة

للملفات المعقدة والتي تتطلب فحصاً وتدقيقاً معمقين، يقوم المراقب المالي بوضع التأشيرة أو رفض الإلتزام سواء

كان مؤقتاً أو نهائياً.<sup>3</sup> وستتناول حالات قبول أو رفض تأشيرة كل على حدى:<sup>4</sup>

<sup>1</sup> محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2006، ص 259.

<sup>2</sup> بلعروسي أحمد التيجاني، قانون المحاسبة العمومية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، ط 01، الجزائر، 2011، ص 78.

<sup>3</sup> بن المجاهد غلام الله، الرقابة على النفقات العمومية " دراسة مشروع عصرنة النظام الموازاتي في الجزائر"، مذكرة ماستر، تخصص مالية قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ابن خلدون، تيارت، 2012/2013، ص 58.

<sup>4</sup> ونادي رشيد، الاندماج الاقتصادي للسياسة المالية "دراسة حالة الجزائر 2011/2000"، أطروحة دكتوراه، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2013/2014، ص 31.

## الفصل الثاني: تنفيذ النفقة العمومية والرقابة عليها

أ- في حالة قبول التأشيرة: إذا استوفت النفقات الملتزم بها للقوانين والأنظمة المعمول بها وتوفر الاعتمادات كانت محل قبول إيجابي من طرف المراقب المالي وذلك عن طريق وضع ختم وترقيم وتاريخ التأشيرة، وفقاً لترتيب سنوي خلال السنة المالية.

ب- في حالة الرفض والتغاضي: تنتهي رقابة النفقات الملتزم بها، بتسليم تأشيرة توضع على استمارة الالتزام كما قد يؤجل المراقب المالي منح هذه التأشيرة أو يرفض منحها وهذا كالتالي:

- حالة الرفض المؤقت: وهي الحالات التي يؤجل فيها المراقب المالي تسليم التأشيرة، حتى تصحح الأخطاء أو تستكمل البيانات الناقصة في الملف، ويبلغ الرفض المؤقت في الحالات التالية:

- اقتراح إلتزام منسوب بمخالفات للتنظيم قابلة للتصحيح؛

- انعدام أو نقصان الوثائق المطلوبة؛

- نسيان بيان هام في الوثائق المرفقة.

- حالة الرفض النهائي: أما الرفض النهائي والذي يكون برفض المراقب المالي منح تأشيرة وهذا لأحد

الأسباب التالية:

- عدم مطابقة اقتراح الالتزام للقوانين والتنظيمات المعمول بها؛

- عدم توفر الإعتمادات أو المناصب المالية؛

- عدم احترام الأمر بالصرف للملاحظات المدونة في مذكرة الرفض المؤقت .

- التغاضي : في حالة رفض المراقب المالي النهائي للالتزام بالنفقة المنصوص عليها سابقا في المواد 6 و7

من المرسوم التنفيذي 414 /92 ونظرا لتصرف الأمر في إطار الملائمة، يمكن لهذا الأخير أن يطلب التغاضي عن الرفض النهائي تحت مسؤولية ما لم يكن الرفض النهائي معن عنه بناء عن:

- صفة الأمر بالصرف؛

- عدم توفر الإعتمادات أو انعدامها؛

- انعدام التأشيرات أو الآراء المسبقة المنصوص عليها في التنظيم المعمول به؛

- انعدام وثائق الشبوتية التي تتعلق بالالتزام؛

- التخصيص الغير قانوني للالتزام، بغرض إخفاء أو تعديل الإعتمادات أو تجاوز المساعدات المالية في

الميزانية؛

## الفصل الثاني:..... تنفيذ النفقة العمومية والرقابة عليها

- يرسل الإلتزام مرفقا بمقرر التغاضي إلى المراقب المالي قصد وضع تأشيرة الأخذ بالحساب مع ضرورة تأريخ وترقيم التغاضي ثم يرسل الملف موضوع التغاضي فوراً إلى الوزير المعني أو الوالي المعني؛
- أما المراقب المالي فيرسل بدوره نسخة من ملف الإلتزام محل التغاضي إلى الوزير المكلف بالميزانية بهدف الإعلام، مما يستوجب إرسال هذا الأخير نسخة من الملف إلى المؤسسات المتخصصة في الرقابة (مجلس المحاسبة).

### خامسا: مسؤولية المراقب المالي

يعتبر المراقب المالي مسؤولاً شخصياً أمام هيئات المراقبة ووزارات المالية على جميع المخالفات الصريحة للقوانين والأنظمة المعمول بها، فهو مسؤول عن سير مجموع المصالح الموضوعة تحت سلطته وعن التأشيرات التي يسلمها.

كما ينقل عبء هذه المسؤولية للمراقب المساعد في حدود اختصاصات التي يفوضها إليه والمتعلقة بذات الإختصاص، كما يعتبر مسؤولاً عن التأشيرات الغير قانونية أمام الغرف التأديبية للميزانية والمالية التابعة لمجلس المحاسبة المؤهلة قانوناً لتحقيق ومراقبة نشاط المراقب المالي.

وفي حالة التحقق من وجود مطالعة صريحة لقواعد الميزانية المالية تخصص الغرفة التأديبية بفرض عقوبات حالية على المراقب المالي المعني بالأمر. إضافة إلى ذلك يملك وزير المالية صلاحيات فرض عقوبات مالية وإدارية على المراقب المالي الذي منح تأشيرات غير قانونية، وذلك عن طريق تحقيق ومراقبة التقرير السنوي الذي يعده المراقب المالي.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: رقابة المحاسب العمومي على تنفيذ النفقة العمومية

دون الدخول في التفاصيل فإن المحاسب العمومي هو أحد أعوان المحاسبة العمومية، يكلف بالمرحلة المحاسبية من تنفيذ النفقة، وخلال ذلك يقوم بالرقابة الآنية التي تشمل ما سنتناوله تباعاً فيما يلي:

<sup>1</sup> رشيد بوركوبة، الرقابة السابقة للنفقات العمومية، مذكرة تخرج السنة الرابعة، مديرية التدريبات الميدانية، المدرسة الوطنية للإدارة، الجزائر، 2006/2005، ص 04.

## أولاً: طبيعة رقابة المحاسب العمومي على النفقات العمومية

يتولى المحاسب العمومي تنفيذ الميزانية والعمليات المالية في شقها المحاسبي حيث يختص بمرحلة الدفع، التي تمثل الإجراء الذي بموجبه تحرير الدولة من أعبائها<sup>(1)</sup>.

### 1- إجراءات الرقابة:

بعد أن يقوم الأمر بالصرف بالمرحلة الإدارية من تنفيذ النفقة العمومية والتي تشمل، الالتزام، التصفية، والأمر بالدفع يحول الملف إلى المحاسب العمومي الذي يتعين عليه، وقبل تنفيذ الدفع، القيام بعمليات الرقابة التالية:

#### 1.1- رقابة الشرعية القانونية للنفقة:

يقصد بها التحقق مما إذا كانت العملية غير مخالفة للنصوص القانونية والتنظيمية المعمول بها وهي تشمل ما يلي:

- التأكد من عدم مخالفة القوانين والتنظيمات المعمول بها.

- الخدمة المنجزة، وهي أحد أهم الركائز المحاسبة العمومية، ويقصد بها أنه لا يتم الدفع إلا إذا كانت هناك خدمة فعلية مقابلة لها مع وجود استثناءات.

- التأكد من وجود الوثائق الشبوتية، حيث يتعين إرفاقها بملف النفقة لإثبات تأدية الخدمة.

- التأكد من وجود التأشيرات المنصوص عليها قانوناً، وهي تشمل تأشيرة المراقب المالي وتأشيرة لجنة الصفقات العمومية<sup>(2)</sup>.

#### 2.1- رقابة الشرعية المالية والمحاسبية:

يقصد بها التأكد مما إذا كانت المبادئ المحاسبية والمالية محترمة وهي تشمل أساساً ما يلي:<sup>(3)</sup>

<sup>1</sup> المادة 22 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

<sup>2</sup> المواد 19-20-21 من القانون 90/21 المتعلق بالمحاسبة العمومية .

<sup>3</sup> المادة 36 من نفس القانون.



## الفصل الثاني:..... تنفيذ النفقة العمومية والرقابة عليها

- التأكد من صفة الأمر بالصرف أو المفوض له، من خلال التأكد من النفقة تدخل ضمن مجال اختصاصه النوعي والزماني والمكاني.

- التأكد من توفر الاعتمادات المالية وهذا بالتنسيق مع المراقب المالي، حيث يتأكد من أن المبلغ المتوفر كافي لتغطية النفقة.

- التأكد من أن الديون لم تسقط أجالها وأنها ليست محل معارضة، والتأكد من طابعها الإبرائي.

- التأكد من التخصيص القانوني للنفقة وشرعية تصفيتها.

### ثانيا: نتائج رقابة المحاسب العمومي

وتتمثل في ما يلي:

#### 1- قبول الدفع:

عندما تستوفي النفقة العمومية الشروط السابقة، يقوم المحاسب العمومي بالدفع على مسؤوليته وهذا ضمن الآجال المنصوص عليها، حيث يعطي تأشيرة، ويتم بذلك إخراج النفقة من الحساب لفائدة الطرف المستفيد منها<sup>(1)</sup>.

#### 2- رفض الدفع:

إذا لاحظ المحاسب العمومي عدم توفر الشروط السابقة في النفقة يوقف الدفع بعد إخطار الأمر بالصرف الذي يتعين عليه القيام بالتصحيحات الضرورية وإلا أصبح الرفض نهائي<sup>(2)</sup>.

ويمكن للأمر بالصرف في حالة رفض نهائي للنفقة أن يستعمل إجراء آخر ولكن تحت مسؤوليته بتنفيذ النفقة وهو ما يسمى بالتسخير<sup>(3)</sup> ويجب أن "يتضمن الأمر بالتسخير زيادة على الأسباب المبررة لذلك عبارة

<sup>1</sup> المادة 37- 38 من القانون 90- 21 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

<sup>2</sup> المادة 47- 48 من نفس القانون.

<sup>3</sup> المادة 01 من المرسوم التنفيذي رقم 314/91 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتعلق بإجراءات تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين.

## الفصل الثاني:..... تنفيذ النفقة العمومية والرقابة عليها

"يطلب من المحاسب أن يدفع في كل عملية إنفاق مرفوض دفعها"<sup>(1)</sup>.

إذا امتثل المحاسب العمومي للتخيير تبرأ ذمته من المسؤولية الشخصية والمالية وعليه أن يرسل حينئذ تقرير إلى الوزير المكلف بالمالية خلال 15 يوما مع ذكر الأسباب الداعية للرفض.

غير أنه يجب على المحاسب العمومي أن يرفض الامتثال للتخيير إذا كان الرفض معللا بما يأتي: **المادة 48 من قانون 21/90.**

- عدم توفر الاعتمادات المالية ما عدا بالنسبة للدولة.

- عدم توفر أموال الخزينة.

- انعدام إثبات أداء الخدمة.

- طابع النفقة غير الإبرائي.

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

### المطلب الثالث: رقابة الأجهزة المستقلة

تمارس الرقابة اللاحقة بعد تنفيذ ميزانية الدولة، من أجل كشف الأخطاء التي يتعذر ظهورها في حالة مراجعتها بانفراد، وتقوم بهذا النوع من الرقابة أجهزة مختصة بذلك، وقد أخذ المشرع الجزائري بهذا المبدأ حيث أنشأ المفتشية العامة للمالية، كجهاز رقابي دائم ومجلس المحاسبة كهيئة وطنية مستقلة للرقابة بعد التنفيذ.

#### أولا: رقابة مجلس المحاسبة.

يعتبر مجلس المحاسبة أعلى جهاز للرقابة المالية وما يميزه عن غيره من الهيئات الرقابية هو تمتعه بالاستقلال الضروري<sup>2</sup>، أو تزويده بالسلطات والصلاحيات الواسعة للقيام برقابة بعدية فعالة على تسيير الأموال العمومية.

<sup>1</sup> المادة 02 من نفس المرسوم التنفيذي السابق.

<sup>2</sup> المادة 02 من الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17/07/1995 المتعلق بمجلس المحاسبة، ج ر ج ج، عدد 39.

## الفصل الثاني:..... تنفيذ النفقة العمومية والرقابة عليها

1-تعريف مجلس المحاسبة: يعتبر مجلس المحاسبة هيئة وطنية مستقلة للرقابة اللاحقة يعمل بتفويض من الدولة، طبقاً لأحكام الدستور.<sup>1</sup>

2-لمحة تاريخية عن تأسيس مجلس المحاسبة: يعود إنشائه الفعلي إلى سنة 1980 بموجب القانون رقم 80-05 المؤرخ في 01/03/1980 والمتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، طبقاً لمقتضى المادة 190 من دستور 1976 وقد تم وضعه في ظل هذا القانون تحت السلطة العليا لرئيس الجمهورية وزود باختصاصات قضائية وإدارية وأعطيت له صلاحيات واسعة لمراقبة استعمال وتسيير الأموال العمومية من قبل الدولة والجماعات الإقليمية ومختلف الهيئات والمؤسسات العمومية مهما كانت طبيعة نشاطها.

أما دستور 1989 وبموجب المادة 160 منه فقد كرس تأسيسه لكن القانون رقم 90-32 المؤرخ في 04/12/1990 والمتعلق بتنظيم وسير مجلس المحاسبة، "حصر مهامه في مراقبة مالية الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العامة وكل هيئة خاضعة لقواعد القانون الإداري والمحاسبة العمومية"<sup>2</sup>، كما جرده هذا القانون من اختصاصاته القضائية.

ويصدر الأمر 95-20 المؤرخ في 17/07/1995 والذي يحدد حالياً صلاحياته وتنظيمه وسيره، أصبح مجلس المحاسبة ويتمتع من جديد باختصاصات قضائية وإدارية واسعة.<sup>3</sup>

3- تشكيل المجلس ومستخدموه: تمارس المهام الرقابية لمجلس المحاسبة من طرف قضاة يشكلون سلكا يحتوي على ثلاث رتب وأعضاء مجلس المحاسبة كما نصت عليه المادة 27 من القانون 90/32 المؤرخ في 14/12/1990 المتعلق بمجلس المحاسبة وسيرهم كالتالي:<sup>4</sup>

- الرئيس؛
- نائب الرئيس؛
- المراقب المالي؛
- رؤساء الأقسام؛
- المحاسبون.

<sup>1</sup> المادة 03 من نفس الأمر.

<sup>2</sup> المادة 03 من القانون رقم 90-32 مؤرخ في 17 جمادى الأولى عام 1411 الموافق ل 4 ديسمبر 1990 يتعلق بمجلس المحاسبة وسيره.

<sup>3</sup> محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، باتنة، الجزائر، 2003، ص115.

<sup>4</sup> المادة 27 من القانون 90/32 المؤرخ في 14/12/1990 المتعلق بمجلس المحاسبة وسيرهم، مرجع سابق.

## الفصل الثاني:..... تنفيذ النفقة العمومية والرقابة عليها

بالإضافة إلى سلك المدققين الماليين المكلفين لمساعدة القضاة في القيام بعملهم، ولاسيما في مجال تدقيق الحسابات كما يمكن أن يشارك في الأعمال الرقابية، موظفين منتدبون لدى المجلس من مختلف الإدارات والمؤسسات العمومية.

أما باقي المستخدمين بالمجلس، فهم موظفون من مختلف الأسلاك والأصناف، وتمثل مهامهم في تقديم الدعم التقني الضروري للمراقبين ومهام كتابة الضبط، تسيير مالية ومستخدميه ووسائل مالية.

كما يؤدي كل عضو في مجلس المحاسبة، مكلف بالرقابة قبل الشروع في مهامه، اليمين أمام المجلس القضائي بالجزائر العاصمة، بالصيغة التالية: ( أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بأعمالي بأمانة وصدق وأحافظ على السر المهني وأراعي في كل الأحوال الواجبات المفروضة عليّ وأن أسلك السلوك النزيه)<sup>1</sup>.

**4- تنظيم المجلس:** يدير مجلس المحاسبة رئيس بمساعدة نائب رئيس وهو يتشكل كهيئة قضائية من ثماني غرف ذات اختصاص وطني وتسع غرف ذات اختصاص إقليمي، بالإضافة إلى غرفة الانضباط الميزاني والمالي، وتنقسم هذه الغرف إلى فروع.

تمارس الغرف وفروعها الصلاحيات الرقابية للمجلس ذات الطابع القضائي أو الإداري، تحت إشراف رؤساء الغرف ورؤساء الفروع تقوم بمهام النيابة العامة للمجلس.

وللمجلس كتابة ضبط وتستند مهامها إلى كاتب الضبط الرئيسي، بمساعدة كاتب الضبط أما مختلف الأقسام التقنية والمصالح التقنية والمصالح الإدارية للمجلس فهي إضافة إلى إدارة مسؤولياتها المباشرين موضوعة تحت إشراف الأمين العام لمجلس المحاسبة، وهذا الأخير هو الأمر بالصرف لميزانية المجلس.<sup>2</sup>

**د- اختصاصات المجلس:** طبقا للمادة 07 إلى 12 من الأمر 95-25 سابق الذكر تمثل اختصاصات مجلس المحاسبة على مايلي:

- مراقبة حسابات وتسيير مصالح الدولة، والجماعات الإقليمية والمؤسسات والمرافق والهيئات العمومية؛
- مراقبة تسيير المرافق العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري والمؤسسات والهيئات العمومية التي تمارس نشاطها صناعيا أو تجاريا أو ماليا والتي تكون أموالها أو مواردها أو رؤوس أموالها كلها ذات طبيعة عمومية؛

<sup>1</sup> المادة 31 من نفس القانون.

<sup>2</sup> جمال يريقي، أساسيات في المالية العامة وإشكالية العجز في ميزانية البلدية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001/2002، ص50.

## الفصل الثاني:..... تنفيذ النفقة العمومية والرقابة عليها

- مراقبة تسيير الأسهم العمومية في المؤسسات أو الشركات أو الهيئات مهما يكن وضعها القانوني والتي تملك فيها الدولة أو الجماعات الإقليمية والمرافق أو الهيئات العمومية الأخرى من رأس مالها؛
- مراقبة تسيير الهيئات التي تقوم في إطار التشريع والتنظيم المعمول بهما، بتسيير النظم الإجبارية للتأمين والحماية الاجتماعية؛
- مراقبة استعمال المساعدات المالية الممنوحة من الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق العمومية أو كل هيئة أخرى خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة لاسيما في شكل إعانات أو ضمانات أو رسوم شبه جبائية مهما يكن المستفيد منها وتقييمها؛
- مراقبة استعمال الموارد التي تجمعها الهيئات، مهمات تكن وضعيتها القانونية.

### ثانيا: رقابة المفتشية العامة للمالية \*IGF.

تعرف المفتشية العامة للمالية بأنها هيئة مكلفة قانونا بالرقابة المنصبة أساسا على التسيير المالي والمحاسبي لمصالح الدولة والجماعات المحلية، وكل الأجهزة الخاضعة لقواعد الرقابة وأحكام المحاسبة العامة.

### 1-نشأة المفتشية العامة للمالية وتنظيمها:

أنشئت المفتشية العامة للمالية سنة 1980 بموجب مرسوم رقم 80-53 المؤرخ في 1980/03/01 حيث تنص المادة الأولى منه على أنه: "تحدث هيئة للمراقبة توضع تحت السلطة المباشرة لوزير المالية تسمى المفتشية العامة للمالية"<sup>1</sup>، إلا أنه تم تعديل جزء من هذا المرسوم فيما يتعلق باختصاصات المفتشية بموجب المرسوم التنفيذي 92-278 الملغى بموجب المرسوم التنفيذي رقم 08-272<sup>3</sup>

أما عن مهام المفتشية العامة للمالية فقد كلفت بالرقابة اللاحقة على تنفيذ العمليات المالية عن طريق وسائل تدخل متنوعة، من أجل القيام بالمهام المسندة لها على أحسن وجه.

\* IGF : Inspection Générale des finances.

<sup>1</sup> المادة 01، المرسوم التنفيذي رقم 53/80 المؤرخ في 01 مارس 1980 المتعلق بإنشاء المفتشية العامة للمالية، ج ر، عدد 10، 1980.

<sup>2</sup> المرسوم التنفيذي رقم 78/92 المؤرخ في 22 فيفري 1992 المحدد لاختصاصات المفتشية العامة للمالية، ج ر، العدد 15، 1992.

<sup>3</sup> المرسوم التنفيذي رقم 272/08 المؤرخ في 09 سبتمبر 2008 يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية، ج ر، العدد 50، 2008.

## 2-صلاحيات المفتشية العامة للمالية:

للمفتشية العامة للمالية صلاحيات جد واسعة فبالإضافة إلى مراقبة صحة وانتظام وسلامة العمليات المحاسبية نذكر:<sup>1</sup>

- حسن استعمال التجهيزات الموجودة تحت تصرف المؤسسة ؛
- فحص العمليات التي يقوم بها أعوان التنفيذ ؛
- التأكد من التطبيق القانوني للنصوص والأحكام التشريعية السارية المفعول؛
- مراقبة التسيير والوضع المالي للمؤسسة ؛
- إعداد تقرير سنوي خاص بالمفتشية يقدم للوزراء المكلفة بالمالية.

**3-كيفية الرقابة:** يتمركز على المفتشية العامة للمالية حول تنفيذ برنامجها الرقابي المحدد من طرف وزير المكلف بالمالية والذي يتم تسطيره وفقا لأهداف معينة وحسب طلبات المراقبة التي يعبر عنها أعضاء الحكومة أو الهيئات والمؤسسات المخولة بذلك.

وتجري مراقبة المفتشية بناء على الوثائق (رقابة محاسبية)أو في عين المكان (مؤقتة)بصورة فجائية أو بعد أخطار مسبق، أما فيما يتعلق بالمحاسبين العموميين، المفتشية لها الحق في فحص كل العمليات التي يقومون بها ما عدا تلك المتعلقة بحساباتهم المصرح بمراجعتها طبقا للأحكام القانونية المعمول بها<sup>(2)</sup>، وتكون الفحوص والتحقيقات فجائية.<sup>3</sup>

عند اكتشاف المفتشية العامة للمالية وجود ثغرات أو تأخيرات هامة في محاسبة الهيئة العمومية محل الرقابة، يطلب مسؤول الوحدات العملية للمفتشية العامة للمالية من المسير المعني للقيام بدون تأخير بتحيين هذه المحاسبة وإعادة ترتيبها، وفي حين عدم جدوى إصلاحها أو استحالة ذلك، فإن مسؤول الوحدات العملية للمفتشية العامة للمالية ملزم بتحرير محضر قصور يرسله للسلطة السلمية أو الوصية المختصة، والتي بدورها عليها أن تقوم بتحيين المحاسبة واللجوء إلى الخبرة إن اقتضى الأمر ذلك.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> حسين الصغير، مرجع سابق، ص 148.

<sup>2</sup> المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 78/92 المتعلق بختصاصات المفتشية العامة للمالية، مرجع سابق.

<sup>3</sup> المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 95/09 المؤرخ في 22 فيفري 2009 المحدد لشروط وكيفيات رقابة وتدقيق المفتشية العامة للمالية لتسيير المؤسسات العمومية الاقتصادية، ج ر، العدد 14، 2009.

<sup>4</sup> المادة 07 من المرسوم التنفيذي 272/08، مرجع سابق.

وفي جميع الأحوال يجب إعلام المفتشية العامة للمالية بالتدابير والإجراءات المتخذة في هذا الصدد ونفس الأثر يترتب كذلك في حالة عدم مسك المستندات المحاسبية المالية والإدارية المنصوص عليها في التشريع والتنظيم المعمول بهما، عند معاينة قصور أو ضرر جسيم خلال المهمة تعلم المفتشية العامة للمالية السلطة الوصية حتى تتخذ في الحين التدابير الضرورية لحماية مصالح المؤسسة أو الهيئة المعنية بالرقابة.<sup>1</sup>

### 4- نتائج رقابة المفتشية العامة للمالية:

يحرر المفتشون في نهاية رقابتهم تقريراً مفصلاً يتضمن ملاحظاتهم وتقييماتهم حول فعالية وكفاءة تسيير المصالح أو الهيئة المراقبة أو الخاضعة للتقويم الاقتصادي والمالي، وكذلك اقتراح تدابير التي من شأنها تحسين التسيير ونتائجه.

كما تعد المفتشية تقريراً سنوياً يتضمن حصيلة نشاطها وملخص معايناتها والأجوبة المتعلقة بها وكذا الاقتراحات ذات الطابع العام التي تهدف خاصة إلى تكييف أو تعديل التشريع المعمول به في مجال تدخلها، ويسلم هذا التقرير للوزير المكلف بالمالية خلال الثلاثي الأول من السنة الموالية للسنة التي أعدت بخصوصها. أما فيما يخص معالجة نتائج الرقابة فإن ذلك يعود إلى سلطة الوزير المكلف بالمالية الذي يقرر ما يجب أن يتخذ من إجراءات أو تدابير بشأن تقارير المفتشية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> المادة 08 من المرسوم التنفيذي 272/08، مرجع سابق.

<sup>2</sup> شيخ عبد الصديق، رقابة الأجهزة والهيئات المالية على الصفقات العمومية، المداخلة السابعة والثلاثون، جامعة المدية، بدون سنة، ص 18.

### الخاتمة

إن النفقات العامة لما لها من دور كبير في السياسة المالية التي تتبعها الدولة في تسيير مصالحها وتلبية متطلبات مواطنيها، يجعل منها تخضع لرقابة قبلية وبعديّة فالرقابة القبليّة تمارس بصفة مسبقة ويمكن أن تكون ذات طابع داخلي أو خارجي وفي كلتا الحالتين تشكل الرقابة السابقة رقابة وقائيّة، تبرز بشكل تقديري للتأثيرات المستقبلية على الأموال العمومية وكيفية مواجهتها للحفاظ على هذه الأموال، ويمكن القول أن الرقابة السابقة على النفقات العامة للدولة تتمثل خاصة في رقابة المراقب المالي ورقابة المحاسب العمومي وعلى هذا الأساس فإن الرقابة لا تطبق على عمليات الالتزام فقط وإنما تطبق على عملية الدفع كذلك.

كما أنها تخضع لرقابة الأجهزة المستقلة ( مجلس المحاسبة، المفتشية العامة للمالية)، ولقد ازدادت أهمية ودور هذه الرقابة في الآونة الأخيرة خاصة مع التوجه نحو شفافية تسيير المال العام.



# الفصل الثالث

## دراسة حالة بخزينة ولاية تسمسيلت

المبحث الأول: تقديم الخزينة العمومية

المبحث الثاني: طريقة تنظيم حسابات

الخزينة والسجلات المحاسبية

المبحث الثالث: دراسة حالة تسديد

نفقات المستخدمين على مستوى خزينة

ولاية تسمسيلت

### تمهيد:

بعدها تعرضنا في الفصلين السابقين إلى المفاهيم والأطر النظرية للمحاسبة العمومية (فصل أول) وإلى تنفيذ النفقات العمومية والرقابة عليها (فصل ثاني)، سنقوم في هذا الفصل بدراسة تطبيقية على مستوى خزينة ولاية تيسمسيلت، متمثلة في تقديم خزينة الولاية بصفة عامة كمبحث أول، ثم التطرق إلى طريقة تنظيم حسابات الخزينة وعملها والسجلات المحاسبية وكيفية مسكها كمبحث ثاني، كذلك إلى عملية تسديد نفقات المستخدمين كمثال تطبيقي على مستوى الولاية كمبحث ثالث.

### المبحث الأول: تقديم الخزينة العمومية لولاية تيسمسيلت

ستتطرق في هذا المبحث إلى تقديم خزينة ولاية تيسمسيلت من خلال، إنشائها ومفهومها والمهام التي تقوم بها من رقابة وتنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات، بالإضافة إلى تنظيمها.

### المطلب الأول: إنشاء الخزينة العمومية لولاية تيسمسيلت ومفهومها

إن الخزينة العمومية بصفة عامة هي منشأة عامة مكلفة بتسيير خزانة (مالية) الدولة. وهي لا تتمتع بالشخصية المعنوية.

### أولاً: تعريف خزينة ولاية تيسمسيلت

الخزينة هي إدارة عمومية تابعة لوزارة المالية، حيث تقوم بتنفيذ جميع عمليات الإيرادات والنفقات والموازنة مع ميزانية الدولة والحسابات الخاصة، والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي تتولى تسييرها، وهي تابعة للمديرية الجهوية للخزينة بالشلف، حيث إنبثقت إدارة الخزينة عن التقسيم الإداري الصادر في 04 فيفري 1984<sup>1</sup>، والذي بموجبه تم تقسيم التراب الوطني إلى 48 ولاية، بما فيها ولاية تيسمسيلت والتي ارتقت إلى مصاف الولايات بعدما كانت دائرة قبل هذا التاريخ.

### ثانياً: الموقع الجغرافي لخزينة ولاية تيسمسيلت

تقع خزينة ولاية تيسمسيلت في وسط حيوي وآمن، حيث يحدها شرقاً ثانوية محمد بونعمامة وشمالاً المركز البريدي وغرباً مديرية الضرائب أملاك الدولة، وجنوباً حي 320 سكن.

تتكون من ثلاثة (3) طوابق تتوزع فيها المكاتب كما يلي:

- الطابق الأرضي: حيث يضم

- مكتب الوكيل المفوض 02؛
- مكتب الحافظة والمحاسبة؛
- الشباك؛

<sup>1</sup> أنظر النص القانوني المتضمن التقسيم الإداري لسنة 1984.

- مكتب إدارة الوسائل وحفظ الأرشيف؛
- مكتب تسوية عمليات خزائن البلدية، وخزائن القطاعات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية.

- الطابق الأول: ويضم المكاتب التالية

- مكتب أمين الخزينة؛
- مكتب الوكيل المفوض 01؛
- الأمانة؛
- مكتب النقابات العمومية؛
- مكتب التسديد والتحصيل.

- الطابق الثاني: ويضم المكاتب التالية

- مكتب المراقبة والتحقق؛
- مكتب مراقبة البلديات القطاعات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية؛
- مكتب الإعلام الآلي.

المطلب الثاني: مهام خزينة الولاية

خزينة الولاية هي مصلحة تابعة لوزارة المالية تعمل على مرافقة تمويل المشاريع ( برنامج المضاب العليا، برنامج توظيف النمو الاقتصادي، برنامج تكميلي لدعم النمو الاقتصادي) إضافة إلى متابعة عملية التحصيل والإنفاق..

كذلك تتكفل برقابة وتنفيذ الميزانيات كالتالي:

- ميزانية الدولة ( مصالح الخارجية للوزارة، المديرية التنفيذية الخاضعة للسلطة المركزية)

- ميزانية الولاية: يكون فيها الأمر بالصرف الوالي، حيث يعين بموجب مرسوم رئاسي كمثل للدولة والبلدية، وتعد وثيقة الميزانية من طرف إدارة الولاية ( مكتب الميزانية) يقدمها إلى المجلس الشعبي الولائي للمصادقة عليها وكذلك ترسل إلى وزير الداخلية لتؤشر عليها هيئة رقابية بموجب مداولة (هيئة منتخبة، الولاية والبلدية) ، وتسجل تحت حساب C/ 402.001.011.

## الفصل الثالث: .....دراسة حالة خزينة ولاية تيسمسيلت

- ميزانية البلدية: يعدة مكتب الميزانية على مستوى البلدية ثم يقدمها لمجلس الشعبي البلدي للمصادقة عليها بموجب مداولة ثم ترسل إلى وزير الداخلية للتأشير عليها ( هيئات رقابية)

ملاحظة: الوالي: - هيئة تنفيذية لقرارات المجلس الشعبي الولائي؛

- ممثل للدولة من خلال تنفيذ قرارات وزارية (قرارات السلطة المركزية)؛

- أمر بالصرف كمثل للدولة، رمزه: 107.038.

- المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري: هي مؤسسات محلية وطنية، تقدم خدمة عامة لديها إستقلالية التسيير مثلا: مدير مركز التكوين المهني يعين بموجب قرار صادر عن وزير التكوين المهني ويوضع تحت حساب 402.001.101، والحظيرة الوطنية لثنية الحد توضع تحت حساب 402.003.791).

ملاحظة: أمين خزينة الولاية يقوم بتنفيذ الميزانيات الخاصة بمصالح الخارجية، المديرات التنفيذية، ميزانية الولاية، ميزانية المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

أما ميزانية البلدية فأمين خزينة البلدية هو الذي يتولى تنفيذها وتحصيل إيراداتها. و خزينة المستشفى تتولى تنفيذ وتحصيل الإيرادات الخاصة بالمؤسسات الإستشفائية .

وتكلف الخزينة العمومية للولاية بالمهام التالية:<sup>2</sup>

- 1- تتولى رقابة وفحص صناديق التسبيقات والإيرادات وتسيير الأعوان المحاسبين في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري الموجودة في إقليم الولاية .
- 2- تتداول الأموال وتقوم بحركات حسابات أرصدة الخزينة، وتتولى حراسة الأموال والقيم وحفظها، كما تحرس وتحفظ الأوراق الثبوتية الخاصة بالعمليات المالية والمحاسبية التي تتكفل بها .
- 3- تتأكد باستمرار من التسيير الفعال لحركات الأموال والقيم الخاصة بالخبزينة، وتسهر قدر حدود الإمكان على عدم تجميدها أو حبسها.

<sup>2</sup> المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 91-129 المؤرخ في 11 ماي 1991 المعدل والمتمم، المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للخبزينة وصلاحياتها وعملها.

4- تسهر على أمن الأموال والقيم المنقولة سواء فيما يتعلق بحفظها أو عند تحويلها.

#### المطلب الثالث: تنظيم خزينة ولاية تيسمسيلت

تتكون خزينة تيسمسيلت من مناصب نوعية وهي كالتالي:

- أمين الخزينة ( معين بموجب قرار وزاري)؛

- الوكيل المفوض؛

- رئيس المكتب؛

- رئيس الفرع.

ويعين الوزير المكلف بالمالية محاسبي الدولة الآتي بيانهم:

- العون المحاسب المركزي للخرزينة؛

- أمين الخزينة المركزي؛

- أمين الخزينة الرئيسي؛

- أمناء الخزينة في الولاية؛

- العون المحاسب الجامع للموازنات الملحقه؛

- قابضي الضرائب؛

- قابضي أملاك الدولة؛

- قابضي الجمارك؛

- محافظي الرهون<sup>3</sup>.

وهذا "تطبيقاً لأحكام المادتين 10 و 11 من المرسوم التنفيذي رقم 91-129 المؤرخ في 26 شوال عام 1411

الموافق ل 11 مايو 1991، المعدل والمتمم"<sup>4</sup>، يحدد القرار المؤرخ في 7 سبتمبر 2005 تنظيم خزينة الولاية وصلاحياتها.

وتتكون خزينة الولاية من ثمانية (8) مكاتب:

1- مكتب النفقات العمومية؛

<sup>3</sup> التسمية الحالية لهذا العون هي المحافظ العقاري.

<sup>4</sup> المادة 01 من القرار المؤرخ في 3 شعبان عام 1426 الموافق ل 7 سبتمبر سنة 2005 المحدد لتنظيم خزينة الولاية وصلاحياتها، ج ر ج ج، عدد 33، 2006/05/21، ص 24.

## الفصل الثالث: .....دراسة حالة خزينة ولاية تيسمسيلت

2- مكتب الحافظة والمحاسبة؛

3- مكتب التسديد والتحصيل؛

4- مكتب المراقبة والتحقق؛

5- مكتب إدارة الوسائل والحفظ الأرشيف؛

6- مكتب تسوية عمليات الخزائن البلدية وخزائن القطاعات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية؛

7- مكتب مراقبة البلديات والقطاعات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية؛

8- مكتب الإعلام الآلي.

يساعد أمناء خزائن الولاية وكيلان (2) مفوضان ويمكنهم أن يؤهلاهما للإمضاء فردياً أو جماعياً على كل

وثائق تسيير المركز المحاسبي.<sup>5</sup>

والشكل التالي يوضح الهيكل التنظيمي لخزينة ولاية تيسمسيلت:

<sup>5</sup> المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 129-91 مرجع سابق.





## الفصل الثالث: .....دراسة حالة خزينة ولاية تيسمسيلت

1- أمين الخزينة: هو المنصب الأعلى في الخزينة يتولى ويشرف على مراقبة الأشخاص ( الموظفين ) حيث يحدد المسار المهني للموظف.

2- وكيل مفوض أول: هو شخص يتم تفويضه ببعض المهام من طرف أمين الخزينة طبقاً للقانون والهيكل التنظيمي للخزينة باعتبار كثافة العمل وله تفويض بعض الصلاحيات.

3- وكيل مفوض ثاني: له نفس صلاحيات الوكيل الأول.

4- مكتب النفقات: يكلف مكتب النفقات بما يأتي:<sup>6</sup>

- استلام حوالات الدفع المصدرة من حساب ميزانيات الدولة وميزانيات الولاية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي يكون المكتب محاسبها المؤهل وعن الحسابات الخاصة للخزينة لأجل التكفل بها وقبولها كنفقة؛

- القيام بالتحقيقات المنصوص عليها في المادة 36 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالحاسبة العمومية؛

- القيام بتنفيذ عمليات الدفع المؤقت المأمور بدفعها في إطار التنظيم المعمول به والسهر على تسويتها؛

- إعداد الإحصائيات الخاصة بإصدار ورفض حوالات الدفع؛

- السهر على تطبيق التنظيم الذي يسير نفقات التجهيز المتعلقة بالعقود المبرمة في إطار الصفقات

العمومية؛

- السهر على مسك بطاقة الصفقات العمومية؛

- السهر على مسك الملفات الخاصة بعمليات التجهيز العمومي؛

ولهذا الغرض، يتكون المكتب من ثلاث (3) أقسام فرعية:

● القسم الفرعي لميزانية التسيير والحسابات الخاصة؛

● القسم الفرعي لميزانية التجهيز؛

● القسم الفرعي لميزانية الولاية والمؤسسات العمومية.

<sup>6</sup> المادة 03 من القرار المؤرخ في 3 شعبان عام 1426 الموافق لـ 7 سبتمبر سنة 2005 المحدد لتنظيم خزينة الولاية وصلاحياتها، مرجع سابق.

5- مكتب الحافظة والمحاسبة: يكلف هذا المكتب بما يلي:<sup>7</sup>

- ضمان مسك حسابات الأموال الخاصة وحسابات أموال الهيئات العمومية، والموثقين وكتاب الضبط وتسييرها؛

- ضمان مسك المحاسبة الخاصة بالصكوك والقيم والسندات؛

- ضمان تسيير الاقتراضات ( اكتتاب سندات التجهيز وتسوية الفوائد والسندات المستهلكة)؛

- تنفيذ عمليات الإيداع الإدارية والقضائية؛

- تنفيذ مقررات العدالة وقرارات التحكيم عل الصعيد المالي؛

- ضمان تسديد ملفات المنح؛

- ضمان عمليات الإيداع والصرف والحفاظ على الأموال ومسك المحاسبة بذلك؛

- ضمان مسك الدفاتر اللازمة المفتوحة لتقييد العمليات المذكورة أعلاه؛

- متابعة برنامج تطبيق الإعلام الآلي المضبوط بعنوان الخزينة وتنسيقه وتقييم تنفيذه؛

- ضمان مسك المحاسبة العامة.

ولهذا الغرض يتكون مكتب الحافظة والمحاسبة من أربعة (4) أقسام فرعية:

- القسم الفرعي للمحاسبة العامة؛
- القسم الفرعي للمحافظة؛
- القسم الفرعي لحسابات التسيير والأرشيف؛
- القسم الفرعي للمنح.

<sup>7</sup> المادة 04 من القرار المؤرخ في 3 شعبان عام 1426 الموافق ل 7 سبتمبر سنة 2005 المحدد لتنظيم خزينة ولاية وصلاحياتها، مرجع سابق، ص ص: 24-25.

6- مكتب التسديد والتحصيل: يكلف بما يأتي:<sup>8</sup>

- ضمان مركزة جميع أوامر وحوالات الدفع المصدرة والمقبولة كنفقات من ميزانية الدولة والولايات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي يكون أمين خزنتها عوناً محاسباً وكذا الحسابات الخاصة للخزينة من أجل تسويتها؛

- ضمان مسك محاسبة الإعتمادات لميزانية الدولة والحسابات الخاصة للخزينة؛

- ضمان تكفل بالمعارضات الإدارية والقضائية وتنفيذها وتصفيتها؛

- ضمان مسك محاسبة قروض ميزانية الولاية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي يكون المكتب محاسبها المؤهل ومتابعة وضعية الخزائن؛

- التحقق قبل تسديد أية حوالة، من توفر الإعتمادات والأموال وكذا المبالغ القصوى لتخصيصات المرخص بها؛

- تحرير صكوك التحويل وتأشير سندات الدفع المباشرة؛

- ضمان تقييد المبالغ المعاد تخصيصها وسندات الدفع المؤشر عليها ضمن الحسابات وتسويتها وتصفيتها؛

- ضمان مسك الدفاتر الضرورية المفتوحة لتقييد كل عملية من العمليات المذكورة أعلاه؛

- إعداد كشوف وحالات تطور أرصدة الحسابات التي تشمل العمليات المذكورة أعلاه؛

- ضمان تحصيل إعتمادات الدولة والجماعات العمومية التي يكون أمين خزنتها محاسبها المؤهل... إلخ

ولهذا الغرض يتكون المكتب من خمسة (5) أقسام فرعية:

- القسم الفرعي للمعارضة؛
- القسم الفرعي للقروض والأموال المتوفرة؛
- القسم الفرعي للتسديد؛

<sup>8</sup> المادة 05 من القرار المؤرخ في 3 شعبان عام 1426 الموافق لـ 7 سبتمبر سنة 2005 المحدد لتنظيم خزينة الولاية وصلاحياتها، مرجع سابق، ص 25.

- القسم الفرعي لمحاسبة التسديدات؛
- القسم الفرعي للتحصيل.

7- مكتب المراقبة والتحقيق: يتكون بما يأتي:<sup>9</sup>

- إعداد وتنفيذ البرنامج السنوي للتحقيق؛
  - ضمان مراقبة وفحص التسيير المالي والمحاسبي للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري ومؤسسات التعليم الوطني المتواجدة على مستوى الولاية؛
  - ضمان مسك محاسبة خاصة بقسائم الإيرادات؛
  - ضمان مسك محاسبة الإيرادات وتصديق الأوراق النقدية التي كلف بها؛
  - متابعة تنفيذ عملية تسوية تسيير المحاسبين والمراقبة؛
  - إعداد تقارير التحقيق ومذكرات تلخيصية وكذا تقرير سنوي لتحليل شروط تنفيذ برنامج التحقق.
- ولهذا الغرض، يتكون مكتب المراقبة والتحقيق من القسم الفرعي للمراقبة والتحقيق ومن أربع (4) إلى ست (6) فرق تحقق، توضع كل واحدة منها تحت سلطة رئيس الفرقة.

8- مكتب إدارة الوسائل وحفظ الأرشيف: يكلف المكتب بالاتصال مع الهياكل المختصة المعنية بما يأتي:<sup>10</sup>

- دراسة واقتراح كل تدبير يتعلق بأمن المركز المحاسبي؛
- ضمان سير وصيانة الأملاك المنقولة والعقارية للخزينة؛
- السهر على حفظ الأرشيف؛
- مسك المحاسبة وجرد المركز المحاسبي؛

<sup>9</sup> المادة 06 من القرار المؤرخ في 3 شعبان عام 1426 الموافق لـ 7 سبتمبر سنة 2005 المحدد لتنظيم خزينة الولاية وصلاحياتها، مرجع سابق، ص: 26-25.

<sup>10</sup> المادة 07 من القرار المؤرخ في 3 شعبان عام 1426 الموافق لـ 7 سبتمبر سنة 2005 المحدد لتنظيم خزينة الولاية وصلاحياتها، مرجع سابق، ص: 26.

- متابعة التسيير الإداري لموظفي المركز المحاسبي؛

- متابعة أنظمة الإعلام الآلي واستغلالها؛

- القيام بتنظيم سير العمل على مستوى الخزينة.

ولهذا الغرض، يتكون هذا المكتب من قسمين (2) فرعيين:

- القسم الفرعي للموظفين والوثائق والتكوين؛
- القسم الفرعي للوسائل والصيانة والأمن وحفظ الأرشيف.

## 9- مكتب تصفية عمليات خزائن البلديات وخزائن القطاعات الصحية وخزائن المراكز الإستشفائية

الجامعية: يكلف هذا المكتب بما يأتي:<sup>11</sup>

- مراقبة التكفل بأوامر الإيرادات المتعلقة بالحقوق الغير الضريبية وحقوق الأملاك الوطنية والتي يوكل

تحصيلها قانونا إلى خزائن البلديات وخزائن القطاعات الصحية وخزائن المراكز الإستشفائية الجامعية؛

- مركزة المعطيات الإحصائية التي تعدها خزائن البلديات وخزائن القطاعات الصحية وخزائن المراكز

الاستشفائية الجامعية؛

- مراقبة المحاضر والوضعيات المالية والمحاسبية التي يعدها أمناء خزائن البلديات وخزائن القطاعات الصحية

والمراكز الاستشفائية الجامعية خلال قرارات إقفال الحسابات الظرفية أو النهائية لنهاية التسيير؛

- مراقبة الحسابات وتأشيرها عند تغيير المحاسبين والسهر على إنجاز العمليات المرتبطة بها؛

- السهر على حماية مصالح الخزينة خلال الصفقات التي تسجلها مكاتب التوثيق والسهر على التنفيذ

السريع لإشعارات الغير المبلّغة للأشخاص الحائزين المعنيين بهذه الصفة.

ولهذا الغرض، يتكون هذا المكتب من قسمين فرعيين:

- القسم الفرعي لمتابعة المراقبة؛

<sup>11</sup> المادة 08 من القرار المؤرخ في 3 شعبان عام 1426 الموافق لـ 7 سبتمبر سنة 2005 المحدد لتنظيم خزينة الولاية وصلاحياتها، مرجع سابق، ص: 26.

- القسم الفرعي لتصفية الحسابات.

10- مكتب مراقبة ميزانية البلديات والقطاعات الصحية والمراكز الإستشفائية الجامعية: يكلف هذا المكتب

بما يأتي:<sup>12</sup>

- مراقبة الميزانيات الإبتدائية والإضافية ورخص فتح الإعتمادات للبلديات والمؤسسات العمومية المحلية التي تضمن تسييرها المالي الخزائن الموزعة عبر البلديات؛

- مراقبة تنفيذ الإيرادات المتوقعة ضمن ميزانيات هذه البلديات والقطاعات الصحية والمراكز الإستشفائية الجامعية والمؤسسات العمومية المحلية؛

- التقييم الدوري لوضعية التحصيل لكل إيراد قابل لذلك على مستوى كل خزينة، وتحليل النقائص في التصفية والتأخيرات الملاحظة في تنفيذ الإجراءات الإلزامية، وتحديد أسبابها واقتراح الإجراءات التي تهدف إلى تقويم الوضعية.

ولهذا الغرض، يتكون هذا المكتب من:

- القسم الفرعي لمتابعة عمليات الميزانية؛
- القسم الفرعي لمتابعة عمليات التحصيل؛
- فرقة (1) إلى فرقتين (2) للتحقق توضع كل واحدة منها تحت سلطة رئيس فرقة.

11- مكتب الإعلام الآلي: يكلف هذا المكتب بما يأتي:<sup>13</sup>

- وضع التطبيقات وإستغلالها؛

- ضمان أمن المعطيات والتجهيزات؛

- تبليغ المعطيات المحاسبية؛

<sup>12</sup> المادة 09 من القرار المؤرخ في 3 شعبان عام 1426 الموافق ل 7 سبتمبر سنة 2005 المحدد لتنظيم خزينة الولاية وصلحياتها، مرجع سابق، ص ص:

27-26.

<sup>13</sup> المادة 10 من القرار المؤرخ في 3 شعبان عام 1426 الموافق ل 7 سبتمبر سنة 2005 المحدد لتنظيم خزينة الولاية وصلحياتها، مرجع سابق، ص:

27.

- السهر على حسن تسيير النظام؛

- توفر المعلومات الخاصة بتشغيل النظام.

ولهذا الغرض يتكون هذا المكتب من قسمين (2) فرعيين:

- القسم الفرعي لمتابعة التطبيقات؛
- القسم الفرعي لمتابعة التجهيزات.

### المبحث الثاني: طريقة تنظيم حسابات الخزينة وسجلات المحاسبة

تعتمد مجموعة حسابات الخزينة على طريقة ترقيم خاصة للتمييز بين مختلف العمليات المالية التي يقوم المحاسب العمومي بتسجيلها في دفاتر وسجلات المحاسبة من أجل فهم طريقة قراءة حسابات الخزينة والنتائج المسجلة في هاته السجلات ومنه سيتم التطرق إلى دراسة العناصر التالية:

- طريقة ترقيم الحسابات؛
- أنواع دفاتر وسجلات المحاسبة العمومية.
- الحسابات الخاصة للخزينة العمومية

#### المطلب الأول: ترقيم حسابات الخزينة

تختلف طريقة ترقيم حسابات الخزينة العمومية عن طريقة ترقيم المحاسبة العامة لاختلاف طبيعة وأهداف كل من النظامين، فالمحاسبة العمومية تختص بتسجيل عمليات تنفيذ قانون المالية. ولهذا السبب فإن طريقة ترقيم حسابات الخزينة ترتبط ارتباطاً وثيقاً بتصنيفات وتبويب الميزانية العامة للدولة.

وتعتمد طريقة ترقيم حسابات الخزينة على الترقيم الخطي والتسلسلي بحيث يتم تجميع العمليات ذات الطبيعة المماثلة في حساب موحد وتحت عنوان واحد، بحيث تنقسم حسابات الخزينة إلى ثلاث أقسام وهي:

- مجموعة الحسابات؛
- الحساب العام؛
- الحساب الثانوي.

#### أولاً: مجموعة الحسابات

تنقسم مجموعة الحسابات الممولة في الخزينة العمومية إلى تسعة (09) مجموعات رئيسية، وكل مجموعة من الحسابات تستعمل لقيد العمليات التي هي من نفس الطبيعة، حيث أن الرقم الأول لهذا الحساب يعبر عن المجموعة التي ينتمي إليها هذا الأخير. وعليه تمثل المجموعات في ما يلي:

- المجموعة الأولى: الصندوق والمحفظة المالية؛
- المجموعة الثانية: عمليات الميزانية؛
- المجموعة الثالثة: عمليات الخزينة؛
- المجموعة الرابعة: ودائع الهيئات المكتتبه لدى الخزينة؛
- المجموعة الخامسة: عمليات التسوية؛



- المجموعة السادسة: النتائج؛

- المجموعة السابعة: الديون المضمونة من الدولة؛

- المجموعة الثامنة: الحقوق؛

- المجموعة التاسعة: القيم غير المتداولة.

#### ثانيا: الحساب العام

وهو تقسيم تفرعي لكل مجموعة من مجموعات حسابات الخزينة الثمانية، حيث يتشكل الحساب العام من الرقمين الأولين لكل حساب، الرقم الأول يمثل مجموعة الحسابات التي ينتمي إليها الحساب العام أما الرقم الثاني فيمثل تفرعات الحساب العام والتي تتفرع من 10 إلى 91.

مثال: - الحساب العام رقم (10) النقد؛

- الحساب العم رقم (11) حساب التسديد للخزينة مع بنك الجزائر.....؛

- الحساب العام رقم (91) المحفظة المالية للوسطاء.

#### ثالثا: الحساب الثانوي

وهي الحسابات الفرعية للحساب العام، والتي تمثل الحسابات المشخصة والفردية لكل عملية مالية، بحيث تختلف وتتفرع هذه الحسابات باختلاف وتنوع طبيعة العمليات المالية المسجلة، ويمكن في حالة الضرورة تمدد تفرع الحساب الثانوي إلى ثلاث أرقام نظامية من أجل التسجيل الدقيق لكل العمليات.

مثال: الحساب رقم 302.075.004 ( تسوية الأحكام القضائية) حيث يمكن قراءة هذا الحساب كما

يلي:

- مجموعة الحسابات "3": عمليات الخزينة؛

- الحساب العام "30": حسابات خاصة للخزينة (تقييد نهائي)؛

- تفرع الحساب العام "302": حسابات التخصيص الخاص؛

- الحساب الثانوي "302.075": صندوق تعويض ضحايا الإرهاب؛

- تفرع الحساب الثانوي "302.075.004": تسوية الأحكام القضائية.

### المطلب الثاني: دفاتر وسجلات المحاسبة العمومية

تلزم قواعد المحاسبة العمومية على كل محاسب عمومي مسك سجلات ودفاتر حسابات يومية وشهرية وسنوية، تستخدم لقيّد مختلف العمليات المالية للدولة، وتطبق على هذه السجلات تعليمات صارمة من أهمها ما يلي:

- تحفظ سجلات المحاسبة ووثائق إثبات النفقات والإيرادات لمدة 10 سنوات؛

- تتركز مسؤولية الإشراف على هذه السجلات تحت يد مسؤول واحد أو نائبه؛

- تكوم صفحات سجلات المحاسبة مرقمة بأرقام متسلسلة ومختومة بختم الإدارة المكلفة بتسييرها؛

- تجنب المحو والشطب، أما عند التصحيح يجب إثبات ختم وتوقيع الموظف المسؤول على مسك هذه

السجلات؛

كما أن أي عملية قيد محاسبي يقوم بها المحاسب العمومي تتم بواسطة استعمال " بطاقة النفقات " أو "بطاقة الإيرادات" وذلك حسب طبيعة العملية التي يقوم بتنفيذها، حيث نعتبر هذه الأخيرة الأدوات الأساسية الأولية للقيد المحاسبي لأي عملية مالية.

تنقسم دفاتر وسجلات المحاسبة العمومية إلى سجلات محاسبية، ودفاتر إحصائية تستعمل من أجل توفير البيانات الإحصائية لاتخاذ القرارات الاقتصادية المتعلقة بتسيير الوضعية المالية للخزينة العمومية وتنفيذ الميزانية العامة للدولة.

### أولاً: الدفاتر والسجلات المحاسبية

يمسك المحاسب العمومي السجلات المحاسبية الآتية:

#### 1- جدول العمليات اليومية

وهو كشف الحسابات اليومية، الذي يسجل فيه جميع العمليات اليومية التي تمت عن طريق الحسابات المالية، سواء كانت مدخلات أو مخرجات من وإلى الخزينة، تمت عن طريق حساب الصندوق، الحساب الجاري البريدي للخزينة أو الحساب الجاري للخزينة لدى البنك المركزي، كما يسجل في هذا الجدول جميع العمليات المالية

## الفصل الثالث: .....دراسة حالة خزينة ولاية تيسمسيلت

التي تمت عن طريق الحسابات الوسيطة والتي ليس لها أثر مالي مباشر بحيث تعتبر بمثابة عمليات داخلية، يرمز بجدول العمليات اليومية في الحاسبة العمومية بالرمز<sup>14</sup> (TR6\*).

### 2- الدفتر العام Le Grand Livre<sup>15</sup>

يقيد المحاسب العمومي في هذا الدفتر الذي يسجل فيه إيقاف العمليات شهرياً لجميع المبالغ المدينة والدائنة لكل الحسابات المفتوحة لدى الخزينة العمومية، بحيث يقيد في الدفتر العام المبالغ الناتجة عن حركة الحسابات والمسجلة في ميزان الحسابات بعد التحقيق والمراقبة ويمثل هذا الدفتر تجميع وتركيز مستمر للخلاصة المحاسبية الشهرية، حيث يسجل المبلغ الإجمالي للعمليات الخاصة بكل حساب سواء من الجانب الدائن أو المدين.

### 3- سجل الحسابات العام<sup>16</sup> Le journal général

وهو سجل محاسبي يشتمل على كل الحسابات المفتوحة لدى المحاسب العمومي، والذي بواسطته يقوم المحاسب شهرياً بتجميع المبالغ الدائنة والمدينة لكل الحسابات، بحيث يتم تسجيل باقي الحسابات لكل الحسابات المفتوحة لدى الحسابات العمومية للخزينة بعد إجراء المقاصة بين المبالغ المدينة والمبالغ الدائنة، وبالتالي يعتبر سجل الحسابات العام بمثابة الخلاصة المحاسبية الشهرية للدفتر العام لحسابات الخزينة، بعد التحقق والمراقبة.

### 4- دفتر حساب الصندوق

يمسك المحاسب العمومي سجل محاسبي "دفتر الصندوق" يقيد فيه جميع مدخلات ومخرجات الصندوق اليومية، بحيث يجب أن يكون باقي الحساب في الصندوق مطابق للسيولة النقدية المتاحة في الصندوق، وفي حالة التحقق من وجود عجز في الصندوق على المحاسب تغطيته من أمواله الخاصة، أما في حالة وجود فائض يتم تسجيله في الحساب 431.001 "فائض الصندوق".

<sup>14</sup> أنظر الملحق رقم(1)

\* TR6 : Tableau Récapitulatif numéro 6.

<sup>15</sup> أنظر الملحق رقم (2)

<sup>16</sup> أنظر الملحق رقم (3)

## 5- ميزان الحسابات الشهري

وهو ما يعرف بالخلاصة الشهرية للعمليات المالية التي قام بها المحاسب العمومي، حيث يتم عن طريق إعداد ميزان الحسابات الشهري وتجميع العمليات المسجلة في دفتر الحسابات اليومية (TR6)، ويقوم المحاسب العمومي بإعداد هذه الخلاصة الحسابية الشهرية من أجل التحقق من توازن جميع الحسابات ومن أجل اكتشاف الأخطاء، وتسويتها بحيث تكون جميع المبالغ الدائنة مساوية للمبالغ المدينة.

ويرمز لميزان الحسابات الشهري في محاسبة الخزينة العمومية بالرمز (NC12)<sup>17</sup>، ويقوم المحاسب العمومي بإعدادها ويرسلها إلى الوكيل المحاسبي المركزي للخزينة من أجل التدقيق والمراقبة، حيث يستطيع هذا الأخير بواسطة النتيجة المحاسبية الشهرية دمج وتركيز محاسبة المحاسبين الرئيسيين.

### ثانيا: الدفاتر والسجلات الإحصائية

تنقسم السجلات الإحصائية إلى ما يلي:<sup>19</sup>

## 1- الوضعية المختصرة لعمليات الخزينة

والذي يمثل الخلاصة المالية الشهرية لتنفيذ الميزانية والموارد المالية المختصرة لتمويل عمليات الخزينة، حيث تقوم المديرية العامة للمحاسبة بإعداد الوضعية المختصرة لعمليات الخزينة Situation résumée des opérations de trésor ( S.R.O.T.) بعد تجميع الحسابات العمة لمختلف مجموعات حسابات الخزينة لاسيما المجموعة الأولى التي تتضمن حسابات الصندوق والمحفظة المالية والمجموعة الثانية والثالثة متعلقة بحسابات الميزانية والحسابات الخاصة بالخزينة، بحيث تنقسم هذه الوضعية المالية إلى قسمين، القسم الأول يبين المبلغ الشهري للإيرادات والنفقات، أما القسم الثاني فيبين طبيعة الموارد المالية التي رصدت لتمويلها.

وإن الهدف الأساسي من إعداد الوضعية المختصرة لعمليات الخزينة هو حساب فائض أو عجز السيولة النقدية للخزينة العمومية.

\*NC12 : Nomenclature des Comptes numéro 12.

<sup>18</sup> أنظر الملحق رقم (4).

<sup>19</sup> شلال زهير، نظام المحاسبة العمومية الخاص بتنفيذ العمليات المالية وإصلاحها، مرجع سابق، ص: 57-58.

## 2- الوضعية الشهرية والسنوية لتنفيذ ميزانية التسيير

يشتمل هذا السجل على نتائج تنفيذ ميزانية التسيير، من جانب الإيرادات والنفقات بحيث يتم تصنيف المبالغ التي تم صرفها وفقا لأبواب ميزانية التسيير، بواسطة معطيات هذا الجدول تستطيع وزارة المالية متابعة تطور حجم نفقات التسيير التي تم صرفها على شكل أجور ورواتب، أو على شكل تعويضات أو علاوات، أو نفقات تسيير أخرى.

## 3- الوضعية السنوية لتنفيذ ميزانية التجهيز

وهي الخلاصة المالية للتنفيذ السنوي لميزانية التجهيز، والتي تشمل على مبالغ رخص برامج التجهيز المتعددة السنوات ومبالغ إعتمادات الدفع السنوية والمبالغ التي تم دفعها خلال السنة في حدود إعتمادات الدفع السنوية، وعن طريق هذه الوضعية يمكن معرفة نسبة تنفيذ برامج التجهيز للدولة.

## 4- الوضعية الشهرية للحسابات المالية للخزينة:

والتي تمثل السيولة المتاحة لدى الخزينة العمومية لدى صناديق المحاسبين العموميين، وفي الحساب الجاري البريدي للخزينة والحساب الجاري للخزينة لدى البنك المركزي، ويسمح هذا الجدول بمعرفة الموجودات النقدية المتوفرة لدى الخزينة العمومية.

## المطلب الثالث: الحسابات الخاصة للخزينة

وهي حسابات تفتح وتغلق بموجب قانون المالية يتم بواسطتها تسجيل عمليات مالية خاصة، حيث في هذه الحالة لا وجود أصلا للمراحل العادية لتنفيذ النفقة العمومية عدا إجراء الدفع أي المرحلة المحاسبية التي تتكفل بها الخزينة والتي يتم عن طريقها تخصيص بعض موارد الحسابات الخاصة للخزينة.

حسب المادة 48 من القانون رقم 84/17 المتعلق بقوانين المالية تنقسم هذه الحسابات إلى 05 أصناف كما

يلي:

أولاً: الحسابات التجارية:

تشمل الإيرادات والنفقات الناتجة عن العمليات ذات الطابع الصناعي والتجاري التي تقوم بها المصالح العمومية بصفة استثنائية مثال: إيرادات ونفقات الأعمال التي يقوم بها السجناء داخل مراكز إعادة التربية.<sup>20</sup>

ثانياً: حسابات التخصيص الخاص:

وهي الحسابات التي يخصص لنفقاتها إيرادات معينة وبصفة مؤقتة لذلك فهي استثناء على قاعدة تخصيص الإيرادات، كما أن البواقي (Les reliquats) لا تسقط في نهاية السنة بل تنتقل إلى إعمادات السنة المقبلة ومن الأكثر استعمالاً في خزينة ولاية تيسمسيلت: صندوق تعويض ضحايا الإرهاب و صندوق التضامن الوطني.<sup>21</sup>

- صندوق تعويض ضحايا الإرهاب 302.075: يدرج في هذا الصندوق الحسابات المالية التي تتمثل في الإعانات والمنح، التي تصرف لفائدة ضحايا المأساة الوطنية، وللعلم أن من أهم الأماكن المتضررة من الإرهاب في الولاية بلدية الملعب وثنية الحد.

مثال على ذلك شخص تضرر من الإرهاب حيث يقوم بإحضار بطاقة إثبات معاينة من طرف فرقة الدرك الوطني الأقرب إلى سكنه يحدد فيها إثبات أن الشخص تعرض إلى ضرر جسماني أو مادي ثم يذهب إلى طبيب صندوق التأمينات الاجتماعي للعمال الأجراء (CNAS) يحدد له نسبة العجز بعد ذلك يسلم الملف إلى خلية ضحايا الإرهاب على مستوى الولاية، تدرس الملف حيث إذا توفرت فيه كل الشروط يوافقون على منحه صفة ضحية الإرهاب وعلى إثر ذلك تعطى له المنحة.

ويتكون هذا الصندوق من خمس سطور من 001 إلى 005 وهي كالتالي:

- حساب 302.075.001: يتكون من:

1- المنح الشهرية

2- رأس مال إجمالي؛

<sup>20</sup> المادة 54، من القانون 17/84 المؤرخ 7 يوليو 1984 المتعلق بقوانين المالية، مرجع سابق.

<sup>21</sup> وزارة الاقتصاد، نصوص متعلقة بالمحاسبة العمومية، مطابع الجزائر، الحراش، الجزائر، بدون سنة نشر، ص 22.

## الفصل الثالث: .....دراسة حالة خزينة ولاية تيسمسيلت

3- تعويض الأطفال القصر الذين تعرضوا لضرر جسماني: بعد موافقة خلية ضحايا الإرهاب على الملف يحضر المعني بالأمر مصحوباً بملف المنحة إلى خزينة الولاية المتكون من: مقرر الاعتراف بصفة ضحية الإرهاب، مقرر يحدد المبلغ الشهري، مقرر منح المعاش الشهري وتوزيعه المصادق عليه من طرف والي الولاية، نسخة من الفريضة مصادق عليها في حالة الورثة، حكم يمنح صفة الولي الشرعي للأبناء دون أب أو أم.

4- اشتراكات الضمان الاجتماعي 02%.

- حساب رقم 302.075.002: نفقات متعهد بها تحت عنوان خبرة طبية

- حساب رقم 302.075.003: نفقات تعويض الأضرار المادية:

يأتي المتضرر مصحوباً بملف متكون من:

- مقرر تعويض من الولاية؛
- تصريح بوقوع الحادث؛
- تقرير مصالح الأمن؛
- تقرير الخبير العقاري.

- حساب رقم 302.075.004: تسوية الأحكام القضائية

تم فتح هذا الحساب في مدونة حسابات الخزينة ضمن الحسابات رقم 322.075 مصاريف إلى أمين الخزينة الرئيسية صندوق تعويض ضحايا الإرهاب السطر رقم 004 وتم العمل بها تطبيقاً لأحكام المادة 40 من قانون 08/99 المؤرخ في 13/07/1999 والمتعلق بإعادة الوثام المدني، حيث يتم إيداع الحكم القضائي من طرف المعني لدى أمين خزينة ولاية تيسمسيلت فيتم تقييده في سجل مخصص لهذا الغرض بعد مراقبة الحكم القضائي والمحاضر المرفقة (محاضر التبليغ) بالإضافة إلى طلب تنفيذ هذا الحكم ضد والي ولاية تيسمسيلت باعتباره ممثلاً لصندوق تعويض ضحايا الإرهاب حيث يتم تسديد التعويض الذي تضمنه الحكم في أجل لا يتجاوز شهر طبقاً للتعليمات رقم 33 مؤرخ في 31/07/1999 الصادرة عن المديرية العامة للمحاسبة وبعدها يتم دفع مبلغ التعويض لفائدته من الصندوق لغرض السماح بالمتابعة الصارمة لمصاريف نقدية.

- حساب رقم 302.075.005: تعويض لذوي الحقوق ضحايا المأساة الوطنية

تعطى المنحة الشهرية في ست حالات وهي:

- حالة 01: الشخص مات وعدم وجود أبناء وأصول، المنحة تأخذها الزوجة بنسبة 100%.
- حالة 02: الشخص مات وله زوجة وأبناء أو الوالدين، هنا الزوجة تأخذ 50% وذوي الحقوق 50% من المنحة.
- حالة 03: عدم وجود الزوجة هنا الأبناء لهم 70% و الأصول 30% من المنحة.
- حالة 04: وجود الوالدين فقط هنا 50% لكل منهما من المنحة.
- حالة 05: وجود أم أو أب فقط هنا تأخذ أو يأخذ 75% من المنحة.
- حالة 06: وجود ابن أو بنت فقط هنا يأخذ أو تأخذ 100% من المنحة.

ملاحظة:

يتم فتح حساب 322.075 بموجب قانون المالية ويتم غلقه بموجب هذا القانون.  
ويتم تطبيقه وفق التعليمات الوزارية رقم 454/95 بتاريخ 1995.

ثالثا: حسابات التسبيقات: "تبين هذه الحسابات عمليات منح التسبيقات أو تسديدها التي ترخص للخزينة العمومية بمنحها في حدود الاعتمادات المفتوحة لهذا الغرض"<sup>22</sup>، ومنذ عدة سنوات أصبحت التسبيقات لا تقدم إلا للمؤسسات الصحية.

ويتم تسديد هذه التسبيقات في أجل أقصاه سنتان دون فائدة، وفي حالة عدم الوفاء نكون أمام حالتين:

- إما أن تمتد المدة إلى أجل أقصاه سنتان مع احتمال تطبيق معدل الفائدة على هذه الفترة الأخيرة.
- إما أن تحول هذه التسبيقات إلى القروض.

<sup>22</sup> وزارة الاقتصاد، نصوص متعلقة بالمحاسبة العمومية، مرجع سابق، ص: 22.



## الفصل الثالث: .....دراسة حالة خزينة ولاية تيسمسيلت

### رابعاً: حسابات القروض:

تدرج ضمن هذه الحسابات القروض الممنوحة من قبل الدولة في حدود الاعتمادات المفتوحة لهذا الغرض وذلك بتطبيق معدل الفائدة ومثالها القروض الممنوحة لأجل شراء سيارة جديدة.

### خامساً: حسابات التسوية مع الحكومات الأجنبية:

تشمل الإعانات التي تقدمها الدولة والحكومات الأجنبية أو التي تستقبلها منها في إطار الاتفاقيات الدولية وكذا التعاون الدولي في حالة الكوارث.

**ملاحظة:** مع العلم أن خزينة ولاية تيسمسيلت تستعمل حسابات التخصيص الخاص وحسابات التسبيقات فقط.

### المبحث الثالث: تسديد نفقات المستخدمين على مستوى خزينة ولاية تيسمسيلت

إن الميزانية العامة للدولة تخصص حصة لكل ولاية حيث تحتوي هذه الأخيرة على عنوانين من نفقات التسيير، الأول وسائل تسيير المصالح والثاني التدخلات العمومية.

ويتم توزيع إعتمادات التسيير حسب الدوائر الوزارية ومن ثم على مختلف المصالح اللامركزية والمديريات التابعة لها، وتشمل هذه النفقات على سبيل الحصر تسديد أجور المستخدمين.

#### المطلب الأول: نفقات المستخدمين

تحتل نفقات المستخدمين النسبة الأكبر من إعتمادات التسيير في ميزانية الدولة لذلك فإن تسديد الأجور والمرتبات هي من أهم عملية الدفع المنفذة على مستوى خزينة الولاية وتضم مستحقات المستخدمين مايلي:

- الأجر القاعدي (Salaire de base) : محدد حسب الصنف الذي ينتمي إليه الموظف.

- التعويضات والمنح: وتختلف من قطاع لآخر، لكن عموماً تشمل منحة المردودية (La prime de rendement)، تعويضات المنطقة (Les indemnités de zone) والمنح العائلية.

أما بالنسبة لنفقات المستخدمين الالتزام يكون إجمالاً في بداية السنة عن طريق ما يعرف بالجداول القاعدية، وهي وثيقة محاسبية تحوي جميع عناصر المرتبات والتعويضات والمنح التي يتلقاها موظفو المصالح اللامركزية، حيث يعدها الأمر بالصرف بناءً على المعلومات المتعلقة بنفقات المستخدمين المتوفرة لديه حتى 31 ديسمبر من السنة السابقة، وكذلك معطيات القوائم (الجداول الاسمية) التي تعد نهاية كل سنة.

أما التغييرات التي تحدث على المرتبات خلال السنة فيجب أن تسجل ويتم الإلتزام بها عن طريق القائمة التكميلية في حالة زيادة الأجور، أو عن طريق قائمة الاقتصاد إذا نقص الأجر.

ويجب أن تكون هذه الوثائق مؤشرة من طرف المراقب المالي، هذا فيما يخص بطاقة الإلتزام (la fiche

d'engagement)<sup>23</sup> لكن على الأمر بالصرف ان يدفع معها الوثائق المحاسبية التالية:

<sup>23</sup> أنظر الملحق رقم (5) .

- حوالات الدفع<sup>24</sup> في ثلاث نسخ وهي كالتالي:

- بيضاء تدمج فيها الوثائق الثبوتية ( المحاسب العمومي)؛
- صفراء تبقى في أرشيف الخزنة؛
- زرقاء تعاد إلى الأمر بالصرف المعني.

- حالة الدفع ( L'état de paiement ) تحمل اسم ولقب المستفيد، ورقم حسابه وكذا كل الوثائق الثبوتية للأجر ( الأجر القاعدي، الاقتطاعات)

- إشعار بالتحويل أو أمر بالتحويل<sup>25</sup> ( L'avis de virement).

إذا لم يوجد أي خطأ وكانت الحوالة تحمل كل الوثائق الثبوتية التي تتلاءم والحالة، هذه الأخيرة ترسل إلى فرع المعارضات من أجل المراقبة التكميلية.

فالمحاسب العمومي يمارس في هذه الحالة رقابة نظامية لأجزاء النفقة وعليه التأكد من أن كل المراحل الإدارية قد تمت وفقا للنصوص المعمول بها، هذه المهمة تتطلب من المحاسب العمومي خبرة ودراية ومعرفة واسعة بكل القواعد والإجراءات القانونية للمحاسبة العمومية.

#### المطلب الثاني: نتائج الرقابة على نفقات المستخدمين

إذا لم تسفر الرقابة عن أي خطأ أو عملية غير مشروعة فالمحاسب ملزم بالتأشير على الحوالة الخاصة بالنفقة في أجل لا يتعدى 10 أيام، من تاريخ إستقبال الحوالة.

أما في حالة عدم مطابقة الحوالة للتنظيمات والتشريعات المعمول بها والسارية المفعول، تعاد الحوالة إلى الأمر بالصرف مرفقة بمذكرة تحقيق أو رفض على حسب الحالة.

<sup>24</sup> أنظر الملحق رقم (6) .

<sup>25</sup> أنظر الملحق رقم (7) .

### أولاً- مذكرة التحقيق:

المحاسب العمومي يصدر هذه المذكرة في حالة الحوالة أو الوثائق الثبوتية تشوبها أخطاء غير جوهرية، وقابلة للتصحيح، كنعقث الوثائق الثبوتية أو حذف ذكر الوثائق المرفقة بالحوالة، إذ لم تصحح خلال نفس الشهر، تعتبر هذه الأخيرة مرفوضة. لكن الأمر بالصرف يمكنه إرسال الحوالة في الشهر المقبل وهذا تحت رقم آخر.

**مثال:** عن شخص تم إعادة له حوالة الدفع للتصحيح وذلك للأسباب التالية:

- غياب إمضاء الأمر بالصرف على الحوالة والخدمات المؤدات؛
- خطأ في رقم الحساب على الإشعار بالتحويل؛
- رقم الحساب على الإشعار ناقص.

### ثانياً:مذكرة الرفض<sup>26</sup>:

إذا كانت الحوالة لا تحتوي على الشروط الجوهرية للتنظيم والتشريع المعمول به السارية المفعول. المحاسب يبلغ الأمر بالصرف كتابيا في مدة أقصاها 20 يوما من تاريخ إرسال الحوالة .

مع ذلك حتى بعد الرفض النهائي الدفع للنفقة من طرف المحاسب العمومي. الأمر بالصرف يمكنه إرسال الحوالة من جديد مرفقة بتسخير كتابي وتحت مسؤوليته لدفع النفقة .

بعدها يقوم المحاسب في ظرف 15 يوما بإرسال تقرير مفصل عن التسخير مرفق بالوثائق اللازمة إلى الوزير المكلف بالمالية .ولكن المحاسب العمومي يمكنه رفض التسخير في الحالات التالية :

- عدم توفر الاعتمادات المالية . أو عدم وجود السيولة (باستثناء الدولة )
- غياب إثبات العمل المنجز
- عدم توفر تأشيرة المراقب المالي للالتزام الخاص بالنفقة . أو لجنة الصفقات
- الطابع غير إبرامي للنفقة .

<sup>26</sup>أنظر الملحق رقم (8).

## الفصل الثالث: .....دراسة حالة خزينة ولاية تيسمسيلت

وبعد القيام بعملية المراقبة للحوالة يتأكد أمين خزينة عن طريق مكتب التحقيقات لميزانية التسيير من شرعية العملية وتطابق المبالغ المذكورة في مختلف الوثائق ثم يحول ملف النفقة إلى مكتب الاعتراضات والتحصيل الذي يراقب وجود اعتراضات ضد المستفيد أم لا وهي متمثلة أساساً في:

### 1- حالة وجود معارضة:

يتم خصم المبلغ أو تسوية السند والتحصيل، وذلك من خلال ما يلي:

**Saisie-arrêt** - الذي يكون بشكل حكم قضائي يصدر بعد أن تتقدم الجهة الدائنة بوثائق لدى المحكمة تثبت قيام دين لها على عاتق الموظف وفي هذه الحالة يقتطع مكتب الاعتراضات والتحصيل من مرتب الموظف المبلغ المنصوص عليه في Saisie-arrêt وعند إرسال الملف إلى مكتب نفقات التسيير القانوني (Le règlement) يوضع هذا المبلغ في حساب ظريفي، حتى يصدر قرار قضائي لصالح الجهة الدائنة يسمى Jugement de validité هنا تحول الأموال لحسابها نهائياً.

**Avis de tiers détenteur (ATD)<sup>27</sup>** - يصدره محاسب عمومي (غالباً ما يكون قابض الضرائب)، يعلم فيه أمين الخزينة أن هذا الموظف مدين للدولة، ولم يدفع ضرائب على عاتقه. في هذه الحالة يتم مباشرة تحويل مبلغ (ATD) إلى حساب القابض وما تبقى من المرتب يوضع في حساب الموظف.

مثال: موظف لديه حساب جاري بريدي ولديه المعطيات التالية:<sup>28</sup>

• الراتب الخام 20000.00 دج، يقتطع منه؛

• الضريبة على الدخل الإجمالي<sup>29</sup> IRG: 20%؛

• التأمينات الاجتماعية 5% مثلاً؛

ولنفرض وجود اعتراضات عليه:

• Saisie-arrêt: 500.00 دج؛

• ATD: 500.00 دج.

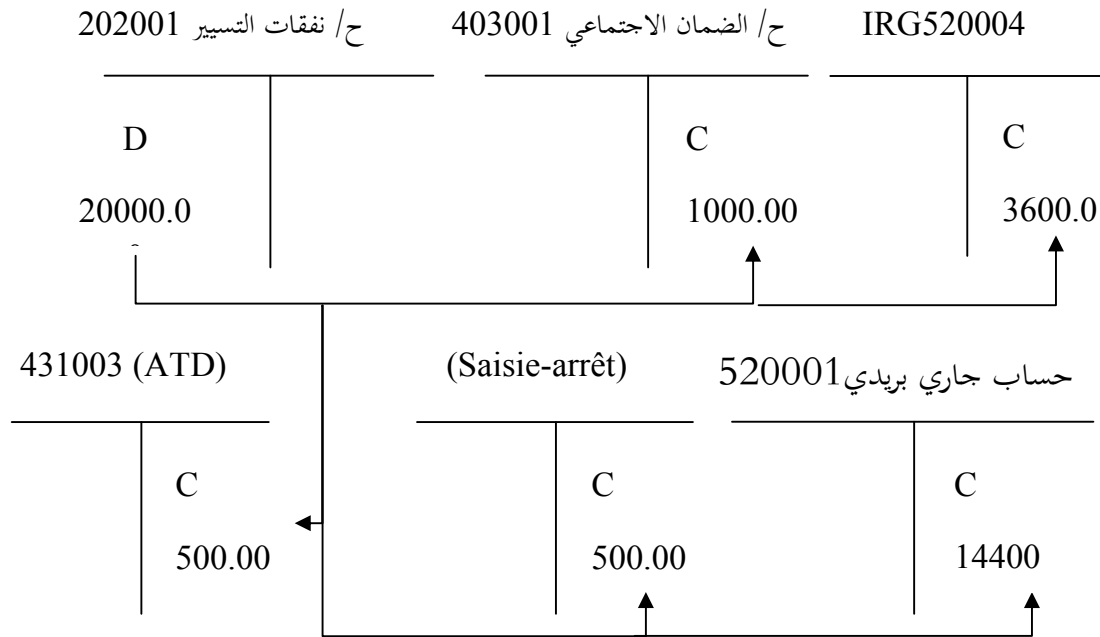
<sup>27</sup> أنظر الملحق رقم (9).

<sup>28</sup> بولواح محمد، عمليات الميزانية وعمليات الخزينة، مذكرة نهاية الدراسة، السنة الرابعة تخصص ميزانية، مديرية التدريبات الميدانية، المدرسة الوطنية للإدارة، الجزائر، 2006/2005، ص ص: 54-55.

\*IRG : Impôt sur le Revenu Générale.

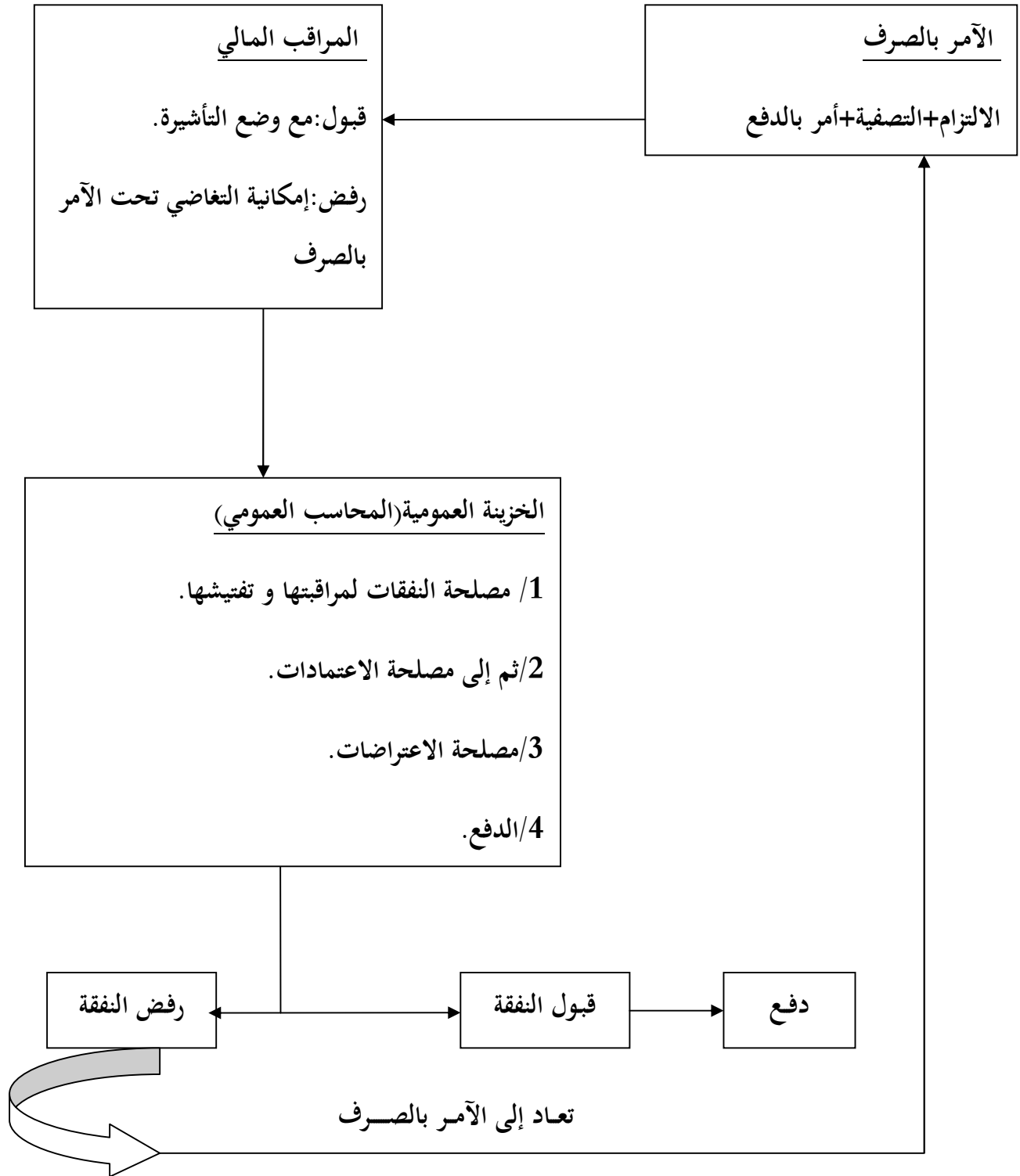
## الفصل الثالث: .....دراسة حالة خزينة ولاية تيسمسيلت

العملية المحاسبية التي يقوم بها أمين خزينة الولاية عند دفعه راتب هذا الموظف تكون كالتالي:



2- في حالة عدم وجود معارضة: يتم دفع له كل النفقة المستحقة.

شكل رقم (3-2): سير عملية دفع الحوالة



المصدر: من إعداد الطالبة تلخيصة لما سبق ذكره

المطلب الثالث: كشف أجر مستخدم

إن للموظف بعد أداء الخدمة الحق في راتب يشتمل على الراتب الرئيسي، والعلاوات والتعويضات، التي تكون مصنفة في شبكة إستدلالية حسب كل موظف ورتبته.

حيث تشمل الشبكة الاستدلالية<sup>30</sup> مرتبات الموظفين مجموعات وأصناف وأقسام فرعية خارج الصنف مصحوبة بأرقام إستدلالية دنيا وأرقام استدلالية للدرجات توافق ترقية الموظف في رتبته.<sup>31</sup>

وعليه ينتج الراتب الرئيسي عن حاصل ضرب الرقم الاستدلالي الأدنى لصنف ترتيب الرتبة الذي يضاف إليه الرقم الإستدلالي المطابق للدرجة المشغولة في قيمة النقطة الإستدلالية، وينتج الراتب الأساسي عن حاصل ضرب الرقم الاستدلالي الأدنى في قيمة النقطة الاستدلالية.

وعلى سبيل المثال تم الأخذ بكشف أجر مفتش رئيسي للخزينة حيث لدينا المعطيات التالية:

- الصنف: 12؛

- الأقدمية ( الدرجة 04): 107؛

- الرقم الإستدلالية: 537؛

- النقطة الإستدلالية: تحدد قيمتها بـ خمسة وأربعين دينار (45 دج).<sup>32</sup>

- متزوج وله أربعة (4) أولاد؛

- المنح: 40%؛

- التعويضات: 25%.

<sup>30</sup> أنظر الملحق رقم (10).

<sup>31</sup> المادة 02 من المرسوم الرئاسي رقم 07-304 المؤرخ في 29 سبتمبر 2007، المحدد للشبكة الإستدلالية لمرتبات الموظفين ونظام دفع رواتبهم، ج ر ج ج، عدد 61، 2007/09/30، ص 09.

<sup>32</sup> المادة 08 من المرسوم الرئاسي رقم 07-304 المؤرخ في 29 سبتمبر 2007، المحدد للشبكة الإستدلالية لمرتبات الموظفين ونظام دفع رواتبهم، ص 11.



## الفصل الثالث: .....دراسة حالة خزينة ولاية تيسمسيلت

وعليه يتم حساب الأجر كما يلي:<sup>33</sup>

24165.00	= الأجر القاعدي: $45.00 \times 537$
4815.00	أجر الخبرة المهنية: $4500 \times 107$
<hr/>	
28980.00	= الأجر الأساس:
1500.00	منحة تكميلية للأجر:
11592.00	المنح: 40%
7245.00	التعويضات 25%
<hr/>	
49317.00	= المبلغ الخاضع للإقتطاع:
2000.00	{ المنح العائلية $1200.00 = 4 \times 300.00$ $800.00 = 1 \times 800.00$
<hr/>	
51317.00	= المبلغ الخام:
4438.53	الضمان الاجتماعي: 9%
6961.00	الضريبة على الدخل الإجمالي: IRG
<hr/>	
39.917.47	= المبلغ الصافي للدفع:

إذن المبلغ الذي يصرف لهذا الموظف ( نفقات التسيير ) هو 39.917.47 دج.

<sup>33</sup> مدير مكتب النفقات العمومية.

خاتمة الفصل:

تعتبر المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري في الواقع امتداد هيكلي ومالي لإدارات الدولة وهي تابعة من حيث الوصاية لشخص عمومي عام وتمارس مهامها حسب قطاع النشاط

كما تعد المحاسبة العمومية من أهم التقنيات المستعملة في تحديد كافة العمليات المتعلقة بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات وهي أداة تسير للأموال العمومية عن طريق حسابات مفتوحة لدى الخزينة العمومية حيث تفتح هذه الحسابات بموجب قانون المالية وتغلق بموجبه.

الغاية العظمى

### الخاتمة العامة:

من خلال الدراسة التي قمنا بها يمكن القول بأن المحاسبة العمومية تتناول مجمل النشاط الاقتصادي وتُطبق في الهيئات ذات الطابع الإداري والتي لا تسعى لتحقيق الربح، بل تعتمد على مجموعة من المبادئ والأسس التي تهدف إلى المساعدة في فرض الرقابة المالية والقانونية على المال العام، كما تقدم التقارير الدورية عن صرف وتحصيل هذه الموارد والنفقات.

وبذلك فهي تخدم أغراض التخطيط والمتابعة والرقابة على أموال الدولة، وبشكل مختصر يمكن أن نقول بأن المحاسبة العمومية هي ذلك الإطار القانوني الذي يبين كيفية تنفيذ نفقات الدولة وكيفية تحصيل إيراداتها.

وهي على هذا الأساس وسيلة وليست غاية في حد ذاتها، أملتتها حتمية التحكم في الأموال العمومية، وضمان التسيير الجيد لها، ذلك بمساعدة كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي اللذان يشكلان أعوان تنفيذيين للمحاسبة العمومية بأقصى خبرة لكل منهما ورقابة عليهما في نفس الوقت على تحقيق الرشادة في الإنفاق من جهة وحسن تسيير الأداء للهيئات العمومية من جهة أخرى وذلك بدلالة التسجيل المحاسبي لأعوان التنفيذ لكل إيراد أو إنفاق عمومي لتسهيل عملية الرقابة من طرف السلطات العليا .

فهذا دور أساسي تلعبه المحاسبة وهو الرقابة على مختلف النفقات قصد الوقوف على المشروعات الاقتصادية العامة والتأكد من أنها حققت الغرض الذي أنشئت من أجله والمدى الذي وصلت إليه مع مراعاة الأخطاء ومحاولة معالجتها وتصحيحها بتفقد جميع مستويات الرقابة المطبقة، وهذا كله في الوقت المناسب لتفادي استحالة علاج الانحرافات.

### النتائج المتوصل إليها:

وعلى هذا الأساس يمكن عرض نتائج الدراسة في النقاط الآتية:

- تساهم المحاسبة العمومية في تحقيق المصالح العامة والحرص على حماية المال العام وذلك بتوفير المعلومات والبيانات الخاصة بتحصيل الإيرادات وصرف النفقات لتسيير الشأن العام ومكافحة بعض الأزمات الاقتصادية.
- إن تنفيذ العمليات المالية في الميزانية لا يكون إلا من طرف عونين مخول لهما ذلك قانونيا هما الأمر بالصرف والمحاسب العمومي الملزمين بقواعد واختصاصات لا يحق لكل منهما تجاوزها .

- لكل من أعوان المحاسبة العمومية التزامات وضوابط دون غيره لكن نظراً للتداخل الموجود بينهما فقد خص القانون المتعلق بالمحاسبة العمومية الأمر بالصرف بالمرحلة الإدارية والمحاسب العمومي بالمرحلة المحاسبية وهذا من أجل ضمان وحدة العمليات المالية علي مستوى الدولة وانسجامها وبذلك تسهيل عمليات الرقابة من طرف الأجهزة المخولة بذلك كما أنها تمكن السلطات التنفيذية من معرفة الأوضاع المالية في كل وقت ومتابعة عملية التنفيذ بصورة دقيقة واتخاذ الإجراءات اللازمة التي يمكن تداركها في حالة حدوث أي اضطرابات .

- تتم عملية صرف النفقة العمومية بمجموعة من الإجراءات، تتمثل في مجموعة من الخطوات ، وتستهدف هذه الخطوات المحافظة على أموال الدولة ومنع سوء استخدامها من خلال الرقابة على تنفيذ الموازنة وتبدأ هذه الخطوات بالالتزام بالنفقة، تصفيتها والأمر بدفع مبلغها، وأخيراً صرفها.

- تعتبر الرقابة السابقة مهمة جداً بحيث تعمل على تجنب وقوع الأخطاء والمخالفات المالية، وتساعد أيضاً على الدقة في تطبيق القوانين والتعليمات الخاصة بالجانب المالي وأيضاً التخفيف من مسؤوليات الإداريين والقائمين بعملية التنفيذ لتحقيقهم من مشروعية التصرف الذي يقومون به قبل البدء فيه، لهذا فهي رقابة وقائية مانعة لكن بمقابل هذا هناك مساوئ تعربها أهمها التأخير في معالجة الملفات انطلاقاً من ثقل الإجراءات وعدم مرونة بعض رجال الرقابة وعدم احترام الآجال المنصوص عليها قانوناً.

- تعد الرقابة اللاحقة من الرقابة التي تساعد على كشف الانحرافات أو الأخطاء الفعلية، كذلك تتيح إتمام الدراسات المتعلقة بالعمليات المالية دون أن تسبب أي عطل بالنشاط الذي تمارسه الدولة، وأن بمجرد وجود هذه الرقابة يدفع السلطة التنفيذية إلى توخي الحذر والدقة في تنفيذ الموازنة والحرص على تطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات المالية، وهذا يؤدي إلى تقليص حجم المخالفات التي يمكن حدوثها، إلا أنها لا تمنع من ارتكابها.

- تتصف المعالجة المحاسبية للعمليات المالية للدولة وفق نظام محاسبة الخزينة العمومية بالبساطة، لكونها لا تعدو أن تكون مجرد عمليات مسك للدفر النقدية بالتفصيل، حيث إن أغلب القيود المحاسبية تتطلب استعمال حسابين فقط أحدهما من الحسابات المالية، في حين أن اغلب العمليات المركبة تعتبر من اختصاص العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية.

- عدم ارتباط نفقات التسيير بنفقات التجهيز، وهذا ما يؤدي عادة إلى هدر نفقات التسيير بسبب عدم توفر أو نقص في ميزانية التجهيز، كتسديد مرتبات باحثين من دون أن يوفر لهم تجهيزات البحث، أو العكس،

هدر نفقات التجهيز بسبب عدم توفر نفقات التسيير كأن نقوم باقتناء التجهيزات من دون أن يتوفر لدينا ما نسدد به نفقات المستخدمين.

- إن المسار الموازاتي الحالي، لا يسمح لأغلبية المؤسسات المعنية بالحصول على حصصها من الميزانية العامة للدولة إلا بعد انطلاق السنة المالية بشهرين أو أكثر وهو ما يعطل تسيير شؤون المؤسسات وبالتالي تعطيل مصالح المتعاملين، وهو ما يؤثر سلباً على أداء المؤسسة.

- للمحاسب العمومي دور يراقب من خلاله شكل ومضمون الوثائق الشبوتية الخاصة بتنفيذ النفقات .
- المحاسب العمومي يحاول اكتشاف الأخطاء قبل عملية الدفع مما يمثل رقابة وقائية .
- وعلى ضوء هذه النتائج يمكن تقديم الاقتراحات والتوصيات التالية :

### التوصيات:

- إن رقابة المحاسب العمومي وكذا المراقب المالي تمثل ازدواجاً في الرقابة، لذلك نرى أنه يمكن تحويلها إلى هيئة واحدة تشرف على الرقابة قبل وأثناء التنفيذ.
- إدخال نظام الإعلام الآلي وتعميمه في مختلف مجالات التنفيذ والرقابة لتسهيل العمل.
- وضع إطار قانوني يحدد بدقة الوثائق الشبوتية التي ترفق بالحوالات.
- ضرورة التقليل من عدد الحسابات الخاصة المفتوحة على مستوى الخزينة، وتمكين البرلمان من مراقبتها.

## المصادر والمراجع

1-الكتب:

1. أبو العلا يسري، بعلي الصغير محمد، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، باتنة، الجزائر، 2003.
2. أمرو حسين إسماعيل، المحاسبة الحكومية، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، ط 1، 2003.
3. الجنابي طاهر، علم المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتاب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، بغداد، 1999.
4. الجيوسي رسلان محمد، جميلة جاد الله، الإدارة علم وتطبيق، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2008.
5. الحسيني إبراهيم قاسم، المحاسبة الحكومية والميزانية العامة، مؤسسة وراق للنشر، عمان، الأردن، 1999.
6. الحيايي ناجي وليد، أصول المحاسبة المالية، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، الجزء الثاني، 2007.
7. الخطيب شحادة خالد، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر و التوزيع، ط 2، الأردن، 2005.
8. الرماحي عباس محمد نواف، المحاسبة الحكومية، دار صفاء للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2009.
9. الرويلي صالح، إقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط4، الجزائر، 1992.
10. العسكري أنور علي، الرقابة المالية على الأموال العامة في مواجهة الأنشطة الغير مشروعة، مكتبة بستان المعرفة، الإسكندرية، 2008.
11. العلي فليح عادل ، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار الحامد، الطبعة الأولى، عمان، 2007.
12. القيسي حمود أعاد، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الثامنة، عمان، الأردن، 2011.
13. المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، المحاسبة الحكومية.
14. الهور محمد، أساسيات في المحاسبة الحكومية، دار وائل للنشر، عمان، ط 1، 1987.



15. الوادي حسين محمود، عزام أحمد زكريا، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2006.
16. بشور عصام، المالية العامة والتشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 1994.
17. بن داود إبراهيم، الرقابة المالية على النفقات العامة، دار الكتاب الحديث، الجزائر، 2010.
18. حمود كاظم خضر، سلامة موسى، مبادئ إدارة الأعمال، إثراء للنشر والتوزيع، الطبعة 1، عمان، 2008.
19. خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص، مكتبة المجتمع العربي، ط1، عمان، 2010.
20. خربوش حسن فليح، المالية العامة، عالم الكتب الحديث للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
21. خربوش حسني، اليحجي حسين، المالية العامة، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريد بالتعاون مع جامعة القدس المفتوحة، ط1، القاهرة، مصر، 2013.
22. دراز عبد المجيد حامد، حجازي السيد المرسي، مبادئ الاقتصاد العام، القسم الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009.
23. زغدود علي، الماليّة العامة، ديوان المطبوعات الجامعيّة، 2005/2004.
24. شقير أحمد، الإقتصاد الكلي، الدار العلمية الدولية للنشر، بدون سنة نشر، عمان، الأردن.
25. صغير حسين، دروس في المالية العامة والمحاسبة العمومية، دار المحمدية، الجزائر، 1990.
26. عبد الحميد عبد المطلب، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، القاهرة، 2005/2004.
27. عثمان عبد العزيز سعيد، المالية العامة "مدخل تحليلي معاصر"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2011.
28. عصفور شاكر محمد، أصول الموازنة العامة، مكتبة الصفحات الذهبية، الرياض، 1998.
29. عناية غازي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار البارف، عمان، 1998.
30. عواضة حسن، المالية العامة، دار النهضة العربية، ط06، بيروت، 1983.
31. فرهود سعيد محمد، مبادئ المالية العامة، منشورات جامعة حلب، سوريا، 1979.
32. لعمارة جمال، أساسيات الموازنة العامة للدولة " المفاهيم والمراحل والاتجاهات الحديثة"، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2004.

33. لعويصات جمال الدين، مبادئ الإدارة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر، 2009.
34. محرزى عباس محمد، اقتصاديات المالية العامة (النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة للدولة)، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005.
35. محمود سلامة رأفت، المحاسبة الحكومية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
36. مسعى محمد، المحاسبة العمومية، دار الهدى، عين مليلة، الطبعة، الجزائر، 2005.
37. ناشد عدلي سوزي، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2009.
38. ناشد عدلي سوزي، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000.
39. وزارة الاقتصاد، نصوص متعلقة بالمحاسبة العمومية، مطابع الجزائر، الحراش، الجزائر، بدون سنة نشر.
40. ياسين فؤاد، المحاسبة الحكومية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، 1990.
41. يلس شاوش بشير، المالية العامة المبادئ العامة وتطبيقاتها، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013.

## 2- المذكرات:

1. الأسود الصادق، مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العامة " حالة الجزائر"، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر3، 2010/2011.
2. التيجاني أحمد بلعروسي، قانون المحاسبة العمومية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، ط 01، الجزائر، 2011.
3. بصديق محمد، النفقات العامة للجزائر في ظل الإصلاحات الاقتصادية، رسالة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008/2009.
4. بن المجاهد غلام الله، الرقابة على النفقات العمومية " دراسة مشروع عصرنة النظام الموازى في الجزائر"، مذكرة ماستر، تخصص مالية قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ابن خلدون، تيارت، 2012/2013.

5. بودخدخ كريم، أثر سياسة الإنفاق العام على النمو الإقتصادي "دراسة حالة الجزائر(2001-2009)، رسالة ماجستير، تخصص نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة دالي براهيم، الجزائر، 2010/2009.
6. بولرواح محمد، عمليات الميزانية وعمليات الخزينة، مذكرة نهاية الدراسة، السنة الرابعة تخصص ميزانية، مديرية التدريبات الميدانية، المدرسة الوطنية للإدارة، الجزائر، 2006/2005
7. رشيد بوركوبة، الرقابة السابقة للنفقات العمومية، مذكرة تخرج السنة الرابعة، مديرية التدريبات الميدانية، المدرسة الوطنية للإدارة، الجزائر، 2006/2005.
8. سناطور خالد، الرقابة على النفقات العمومية ( دراسة دور المفتشية العامة للمالية)، السنة الرابعة إقتصاد ومالية الدفعة 39، مديرية التدريبات الميدانية، المدرسة الوطنية للإدارة، الجزائر، 2006/2005.
9. شلالى رضا، تنفيذ النفقات العامة، رسالة ماجستير، فرع إدارة ومالية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2002/2001.
10. شلالى زهير، نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة وآفاق إصلاحها، رسالة ماجستير، تخصص نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002/2001.
11. شلالى زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2014/2013.
12. شوخي سامية، أهمية الاستفادة من الآليات الحديثة والمنظور الإسلامي في الرقابة على المال العام، رسالة ماجستير، تخصص تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بالقائد، تلمسان، الجزائر، 2011/2010.
13. عباس عبد الحفيظ، تقييم فعالية النفقات العامة في ميزانية الجماعات المحلية " دراسة حالة نفقات ولاية تلمسان وبلدية منصوره"، رسالة ماجستير، تخصص تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بالقائد، تلمسان، 2012/2011.

14. فنينيش الصالح محمد، الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في القانون الجزائري، أطروحة دكتوراه دولة في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة الجزائر(1) بن يوسف بن خدة، 2012/2011.
15. قداوي عبد القادر، أثر النمو السكاني على النفقات العامة في الجزائر دراسة قياسية للفترة (1990-2011)، رسالة ماجستير، تخصص تحليل اقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعللي، شلف، الجزائر، 2014/2013.
16. وقاد أحمد، عمليات الميزانية وعمليات الخزينة، مذكرة نهاية الدراسة، قسم السنة الرابعة، تخصص الميزانية، الدفعة 39، مديرية التدريبات الميدانية، المدرسة الوطنية للإدارة، 2006/2005.
17. وناي رشيد، الاندماج الاقتصادي للسياسة المالية "دراسة حالة الجزائر 2011/2000"، أطروحة دكتوراه، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2014/2013.
18. يرقى جمال، أساسيات في المالية العامة وإشكالية العجز في ميزانية البلدية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002/2001.

### 3- الملتقيات والصحف والمجلات:

#### أ- الملتقيات والمؤتمرات والمدخلات:

1. خميسي قايدي، بن خزناجي أمينة، دراسة تحليلية لتطور النفقات ذات الطابع النهائي حسب القطاعات في الجزائر خلال الفترة 1989-2011، المؤتمر الدولي تقييم آثار برنامج الاستثمارات العامة وانعكاساتها على التشغيل والاستثمار والنمو الاقتصادي خلال الفترة 2001-2014، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01، الجزائر، يومي 12/11 مارس 2013.
2. ربحي كريمة، بركان زهيه، وضع ديناميكية جديدة لتفعيل دور الجماعات المحلية في التنمية (مراقبة ميزانية الجماعات المحلية)، دراسة مقدمة للملتقى الدولي حول تسيير وتمويل الجماعات المحلية في ضوء التحولات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البلدة، بدون سنة.
3. شيخ عبد الصديق، رقابة الأجهزة والهيئات المالية على الصفقات العمومية، المدخلة السابعة والثلاثون، جامعة المدية، بدون سنة.

4. غريس عبد النور، نصير أحمد، واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، ملتقى وطني حول مدى فعالية سياسة الإنفاق العام كأداة لدعم وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، يومي 05-06/05/2013.

ب- جرائد ومجلات وتقارير:

1. تقرير، المعهد الوطني لتكوين مستخدمي التربية وتحسين مستواهم، المحاسبة العمومية.
2. - كماسي محمد، دادن عبد الغاني، تحليل النفقات في الميزانية العامة للدولة باستخدام أسلوب التحليل إلى المركبات الأساسية حالة الجزائر في الفترة الممتدة بين 1970-2000، مجلة الباحث، عدد 01، 2002.

ج- المحاضرات:

1. لوئي نصيرة، محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية، ألقىة على طلبة السنة الثانية (ل.م.د) حقوق، جامعة آكلي محند أولحاج، البويرة، 2013/2014.

ثالثا: قوانين ومراسيم:

1. أمر رقم 95-20 المؤرخ في 17/07/1995 المتعلق بمجلس المحاسبة، ج ر ج ج، عدد 39.
2. قانون رقم 84 - 17 المؤرخ في 17/07/1984 المتعلق بالقوانين المالية.
3. قانون رقم 90 - 11 المؤرخ في 21/04/1990 المتعلق بعلاقات العمل.
4. قانون رقم 90-32 مؤرخ في 17 جمادى الأولى عام 1411 الموافق ل 4 ديسمبر 1990 يتعلق بمجلس المحاسبة وسيره.
5. قانون رقم 90-21 المؤرخ في 24 محرم 1411 الموافق 15 غشت 1990 "المتعلق بالمحاسبة العمومية"، ج ر ج ج، العدد 35، 1990.
6. قرار مؤرخ في 3 شعبان عام 1426 الموافق ل 7 سبتمبر سنة 2005 المحدد لتنظيم خزانة الولاية وصلاحياتها، ج ر ج ج، عدد 33، 2006/05/21.

7. مرسوم تنفيذي رقم 272/08 المؤرخ في 09 سبتمبر 2008 يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية، ج ر ج ج، العدد 50، 2008.
8. مرسوم تنفيذي رقم 95/09 المؤرخ في 22 فيفري 2009 المحدد لشروط وكيفيات رقابة وتدقيق المفتشية العامة للمالية لتسيير المؤسسات العمومية الاقتصادية، ج ر ج ج، العدد 14، 2009.
9. مرسوم تنفيذي رقم 53/80 المؤرخ في 01 مارس 1980 المتعلق بإنشاء المفتشية العامة للمالية، ج ر، عدد 10، 1980.
10. مرسوم تنفيذي رقم 129/91 المؤرخ في 11 ماي 1991 المعدل والمتمم، المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للخرزينة وصلاحياتها وعملها.
11. مرسوم تنفيذي رقم 313/91 المؤرخ في 07-09-1991 المتعلق بإجراءات المحاسبة
12. مرسوم تنفيذي رقم 313/91 المؤرخ في 07/9/1991 المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون، ج ر ج ج، العدد 09
13. مرسوم تنفيذي رقم 314/91 المؤرخ في 07/9/1991 المتعلق بإجراءات تسخير الآمرين بالصرف للمحاسبين العموميين.
14. مرسوم تنفيذي رقم 414/92 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، ج ر ج ج، عدد 67، 19/11/2009.
15. مرسوم تنفيذي رقم 78/92 المؤرخ في 22 فيفري 1992 المحدد لاختصاصات المفتشية العامة للمالية، ج ر، العدد 15، 1992.
16. مرسوم رقم 14969 الصادر في 30/12/1963 المتعلق بقانون المحاسبة العمومية بناء على الدستور اللبناني.
17. مرسوم رئاسي رقم 304/07 المؤرخ في 29 سبتمبر 2007، المحدد للشبكة الإستدلالية لمرتبات الموظفين ونظام دفع رواتبهم، ج ر ج ج، عدد 61، 30/09/2007.

4- مواقع الأنترنت

- الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، منتدى القلم، على الموقع :

<http://9alam.com/community/threads/almr-balsrf-ualmxhasb-alymumi-ualylyaq-2015/03/03> يوم [binxma.33131](http://binxma.33131)

- عبد اللطيف نكادي، البنى القانونية والمؤسسية لمكافحة الفساد في المغرب، منتدى جمعية الشفافية

الكويتية، على الموقع: [www.tranparency.org.kw.au-ti.org](http://www.tranparency.org.kw.au-ti.org)

-بولرواح محمد، دروس في المحاسبة العمومية، 2005/2004، الموقع:

<http://ta3lime.com/shouthread.php? t 6340>

<http://controlefinancier.eb2a.me>

-دادل، الرقابة على النفقات العمومية، على الموقع:

ثانياً:المراجع باللغة الأجنبية

1- الكتب:

1. Bissada Ali, **droit de la comptabilité publique**, houma, Algérie, 2004, p15.
2. Guide de contrôle des dépenses, direction générale du budget, 1998.

الملاحق



ملحق رقم (1): مستخرج العمليات اليومية للخزينة العمومية

Date .....

**RELEVÉ DES OPERATIONS  
JOURNALIERES**

WILAYA DE ..... A- RECETTES  
RECETTE .....

COMPTE A CREDITER	COMPTE A DEBITER			OPERATIONS D'ORDRE	TOTAUX
	100 002	100 002	520 000		
120 005					
120 006					
520 004 (520 005) (520 010)					
<b>TOTAUX</b>					

B- DEPENSES

COMPTE A CREDITER	COMPTE A DEBITER			OPERATIONS D'ORDRE	TOTAUX
	100 002	100 002	520 000		
120 005					
120 006					
520 004 (520 005) (520 010)					
<b>TOTAUX</b>					

ملحق رقم (2): الدفتر العام

GRAND LIVRE									
DEBIT .....					CREDIT .....				
DATES	ARTICLES DU JOURNAL	CONTRE- PARTIES	MONTANT DES OPERAT	TOTAUX PAR MOIS	DATES	ARTICLES DU JOURNAL	CONTRE- PARTIES	MONTANT DES OPERAT	TOTAUX PAR MOIS
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

ملحق رقم (3): سجل الحسابات العام

<b>JOURNAL GENERAL</b>						
NUMEROS DES ARTICLES	FOLIOS DES COMPTES DU GRAND LIVRE	DU	TOTALS PAR ARTICLES		CAISSE ET PORTEFEUILLE	
			DEBIT	CREDIT	RECETTES	DEPENSES
		19				



ملحق رقم (5) : بطاقة الإلتزام

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

ولاية

مديرية الإدارة المحلية  
مصلحة الميزانيات و ممتلكات الولاية

ميزانية ولاية

بطاقة التزم

فرع التسيير - التجهيز

تأشيرة المراقب المالي

رقم: .....

تاريخ: .....

- وزارة الداخلية

- مصلحة المالية و ممتلكات الولاية

سنة: .....

بطاقة رقم: .....

- النفقة (1)

الموضوع:

- الإقتصاد (2)

الباب	البند	الرصيد القديم	مبلغ العملية	الرصيد الجديد
.....	.....	.....	.....	.....

ملاحظة المصلحة:

(اشطب التنويه الغير لائق)

في: .....

شوالى

مؤسسة ديمقراطية و شعبية

WILAYA D'

Service du Budget

COMPTABLE ASSIGNATAIRE  
M. le Trésorier de la Wilaya d'  
Compte à débiter : C./C.P.

Ordonnat' Gest. Section Chapitre

Mode de paiement Virement C/C Postal  
Centre : \_\_\_\_\_

Date

**MANDAT DE PAIEMENT**  
de dépenses imputables  
au budget de la Wilaya



1	2	3	4	5	6	7					8	9
						IDENTIFICATION						
DESIGNATION DES BENEFICIAIRES	N° des C.C. à créditer	MONTANT	Ret du Comptable à payer	NET	N° d'engagements	a	b	c	d	e		
						Chap.	Art.	Gest.	Ordonnat'	No. Sect.		

Arrêté à la somme de :  
P/ Le Wali,

Montant brut .....  
Rejets .....

ANNEXE N° 2

AVIS DE VIREMENT A UN C/C POSTAL

D'UNE DEPENSE IMPUTABLE AU BUDGET DE LA WILAYA

COMPTABLE ASSIGNATAIRE  
M. le Trésorier de la Wilaya d' \_\_\_\_\_  
Compte à débiter C.C.P. \_\_\_\_\_

ROYAUME ALGERIENNE  
République Algérienne Démocratique et Populaire

WILAYA D' \_\_\_\_\_

UN BUDGET \_\_\_\_\_

W

إشعار بالتحويل

1	2	3	4	5	6	IDENTIFICATION					8	9
						a	b	c	d	e		
SIGNATURE DU BENEFICIAIRE	N° du C.C.P à créditer Centre	MONTANT	RET. DU Comptable A PAYER	NET D'ENGAG.	N°	a	b	c	d	e	N° Mandat Ligne	REFERENCES ET OBSERVATIONS

COMPTABLE ASSIGNATAIRE  
M. le Trésorier de la Wilaya d' \_\_\_\_\_  
Compte à débiter C.C.P. \_\_\_\_\_

ROYAUME ALGERIENNE  
République Algérienne Démocratique et Populaire

WILAYA D' \_\_\_\_\_

UN BUDGET \_\_\_\_\_

1	2	3
SIGNATURE DU BENEFICIAIRE	N° du C.C.P à créditer Centre	MONTANT

ملحق رقم (8): مذكرة رفض

TRÉSORERIE DE LA WILAYA

N° 003564

d .....

Ordonnateur .....

Mandat N° .....

Section ou ministère .....

Chapitre .....

Vérificateur N° .....

Note de { Vérification  
Rejet

....., Le.....

pour le Trésorier de la Wilaya  
pour le Chef de Service,

Modèle N° 63



ملحق رقم (9) : ATD

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

TRESORERIE DE LA WILAYA

DE .....

ANNEXE A L'INSTRUCTION N° 07 DU 25/02/1997

C.C.P. N° .....

N° ..... / TW / .....

## AVIS DU TRESORIER

A un tiers détenteur de derniers affecté au  
privilege du tresor public

Le Trésorier de la Wilaya d .....

A M. (2) .....

Demeurant à .....

Par application des dispositions de l'article 93 de l'ordonnance n° 96.31 du 30 décembre 1996  
portant loi de finances pour 1997, j'ai l'honneur de vous prier de me verser immédiatement

en l'acquit de M .....

Demeurant à .....

Titulaire du compte courant compte de dépôt de fonds n° .....

de créance détenue sur .....

sur la sommes que vous devez à ce dernier à quelque titre que ce soit et qui sont affectés

du privilèges du trésor, la somme de .....

Présentant le montant du titre de perception, de l'arrêté de débet,

N° ..... du ..... émis à son encontre par .....

sur le compte n° .....

Fait à ....., le .....

Le Trésorier,