

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة : العلوم المالية ومحاسبة التخصص : تدقيق ومراقبة التسيير

دور الأعوان التنفيذيون في الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية
دراسة حالة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

تحت إشراف الأستاذ:

بن زيدان الحاج

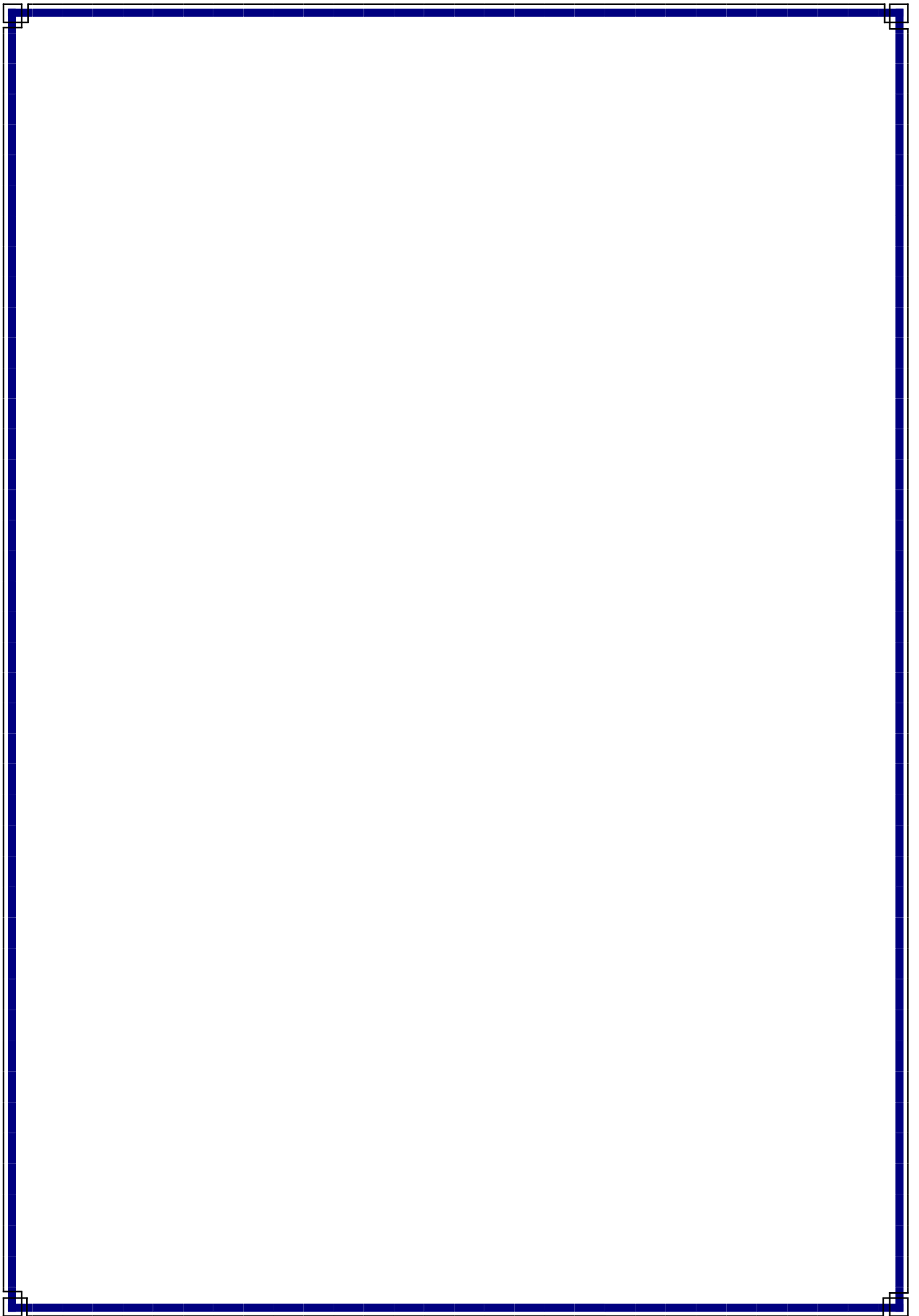
من إعداد الطالب:

بن شنديخ أمال

أعضاء اللجنة

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن جامعة
رئيسا	بوظراف الجيلالي	أستاذ محاضر-أ-	جامعة مستغانم
مقررا	بن زيدان الحاج	أستاذ محاضر-أ-	جامعة مستغانم
مناقشا	شهيدة عبد الله	أستاذ مساعد -أ-	جامعة مستغانم

السنة الجامعية : 2020 / 2019



الإهداء

أهدي ثمرة جهدي إلى:

من قال في شأنهما عزّ وجل بعد بسم الله الرحمن الرحيم:

﴿ وَقَضَىٰ رَبُّكَ أَلَّا تَعْبُدُوا إِلَّا إِيَّاهُ وَيَالِ الْوَالِدِينَ إِحْسَانًا ﴾ صدق الله العظيم.

إلى من شهدت عيوني لأول مرة ولمستني بيدها الحنون وغمرتني بحبها الدائم والدافئ، إلى رمز الحب وبلسم الشفاء إلى القلب الناصع بالبياض، فقبل كل خطوة مني دعوة منك وعند طلب النصيحة

عودة إليك، إلى أغلى الناس "أمي" الحبيبة الغالية

إلى أحلى كلمة يردد لها لساني، إلى أجمل كائن عرفته عيوني، إلى أنقى وأقوى حب أحس به في قلبي، إلى من سعى وشقي لأنعم بالراحة والهناء الذي علمني أن أرتقي سلم الحياة بحكمة وصبر إلى مثلي في الحياة "أبي" العزيز الغالي أدامه الله لي.

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة، إلى رياحين حياتي، إلى سندي في الدنيا أخوايا الأعزاء وأختي الغالية ، إلى شموع البيت وزهورها.

إلى كل من كانت لي معه ذكرى حلوة، ومن يعني له وجودي شيئاً في حياته، وكل من قدم لي يد العون

وساهم معي وكان سنداً لي من قريب أو من بعيد في إنجاز هذه المذكرة

إلى جميع الأحباب والأقارب عائلة بن شنديخ وبن يحي وكل غال مرّ في حياتي

إلى كل من جمعني بهم الدهر وشاءت الأقدار مؤاخاتهم

إلى كل هؤلاء أهدي هذا الإنجاز المتواضع الذي أرجو أن يكون بمثابة

عربون محبة ووفاء والذي أحمد الله على إتمامه.

أمال

كلمة شكر وعرfan

نتوجه بأول شكر إلى الله عزوجل الذي أنار دربي وأمكنني بفضلته من القيام بهذا الإنجاز. يصيرنا أن نتقدم بأسمى عبارات التحية والاحترام والتقدير والشكر إلى كل من ساعدني سواء من قريب أو من بعيد حتى انتهيت من انجاز هذا العمل المتواضع، ونخص بالذكر الدكتور " بن زيدان الحاج " على قبوله الإشراف على مذكرتي، والذي لم يبخل علينا بتوجيهاته السديدة ونصائحه القيمة التي كانت عوناً لنا في إتمام هذا البحث وحثه الدائم لنا على المثابرة. كما نتوجه بالشكر الخالص والعرfan إلى عميد الكلية الدكتور شاعة عبد القادر و أعضاء لجنة المناقشة على حضورهم لمناقشتي في هذا البحث، ولهم شكر مسبق على كل الملاحظات التي سوف يدونونها ، كما لا ننسى أبداً كل من ساهم في بناء هذا المستقبل الذي نفخر به. كما نتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى من علمونا حروفاً من ذهب وكلمات من درر وعبارات من أسمى وأحلى عبارات في العلم، إلى من صاغوا لنا علمهم حروفاً ومن فكرهم منارة تنير لنا سيرة العلم والنجاح، إلى كل أساتذة القسم الذين أشرفوا على تعليمنا طيلة المشوار الجامعي وخاصة جامعة عبد الحميد بن باديس ولكل شموع العلم الذين يضيئونها ويهدون الطلبة فيها إلى معالم النجاح وليس ثمة أفضل كنز من كنوز العلم والمعرفة. وإلى كل من ساعدنا ولو بابتسامة صادقة إلى كل هؤلاء جزاهم الله خيراً.

أمال

قائمة الأشكال و الجداول

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1	جدول خاص بمختلف أصناف الآمرين بالصرف على مستوى كل من الدول، الولاية، البلدية- والمؤسسات العمومية	33
2	جدول خاص بمختلف أصناف المحاسبين العموميين على مستوى كل من الدولة، الولاية، البلدية - والمؤسسات العمومية الوطنية	38
3	جدول نفقات المستخدمين و نفقات التسيير	80
4	جدول نفقات التسيير للسنوات 2016-2017-2018	81

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الأشكال	الصفحة
1	مبادئ المحاسبة العمومية	19
2	أسس المحاسبة العمومية	21
3	مراحل وأعاون تنفيذ النفقات العمومية	63
4	الهيكل التنظيمي لكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير	72
5	أنواع الميزانيات	78
6	التمثيل البياني نفقات المستخدمين و نفقات التسيير لسنة 2018	81
7	التمثيل البياني يوضح تطور نفقات التسيير خلال السنوات 2016-2017-2018	82

مقدمة عامة

مقدمة عامة

يعد القانون رقم 90-2 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية والذي يحدد الأحكام التنفيذية العامة التي تطبق على الميزانيات وعمليات المالية الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري ، والمجلس الشعبي الوطني ، ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقة والجماعات الإقليمية (أي المحلية) والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري .

إن النفقات العامة هي إحدى وسائل الدولة التي تقوم باستخدامها بهدف تحقيق دورها في جميع المجالات الاقتصادية والمالية حيث أنها تعكس جميع الأنشطة العامة وتبين برنامج الحكومة في مختلف المجالات على شكل اعتمادات تخص كل منها لتلبية الحاجات العامة للأفراد ، ومن أجل تحقيق أقصى نفع جماعي ممكن، يجب على الدولة تطبيق الرقابة المالية لذلك نجد الدولة باختلاف أنظمتها تحرص على إيجاد آليات وكيفيات متعددة للرقابة المالية حتى تتم على أتم أوجهها .

الإشكالية الرئيسية:

كما يكتسي هذا الموضوع أهمية بالغة وأنه حديث الدراسة ومن خلال هذا يمكننا صياغة الإشكالية التالية:

فيما يتمثل دور الأعوان التنفيذيون في الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية ؟.

الأسئلة الفرعية:

ولعالجة مختلف جوانب الإشكالية الرئيسية تم تقسيمها إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- ماهية المحاسبة العمومية ؟ وما هو مجال تطبيقها ؟
- من هم الأعوان التنفيذيون وفيما تتمثل مسؤوليتهم ؟
- كيف يتم تنفيذ النفقة والرقابة عليها ؟
- كيف تتم الرقابة على تنفيذ النفقة في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ؟

فرضيات الدراسة :

وتطلب دراستها للموضوع طرح الفرضيات التالية:

1. المحاسبة العمومية عبارة عن قوانين وأنظمة معمول بها.

مقدمة عامة

2. النفقة العامة هي مبلغ مالي صادر من شخص عام.
3. الرقابة المالية هي الإشراف والمراجعة من جانب سلطة أعلى للتعرف إلى كيفية سير العمل داخل المشروع.
4. تتم الرقابة من خلال تحقيق المراقب المالي من صحة الوثائق بواسطة اللوائح والقوانين.

مبررات اختيار الموضوع:

- حداثة الموضوع من حيث الطرح والاهتمام المتزايد في الآونة الأخيرة
- الارتباط الوثيق للموضوع بمجال التخصص (تدقيق ومراقبة التسيير)
- قلة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع.
- النقص المطروح في البحوث المتخصصة في الأعوان التنفيذيون والمحاسبة العمومية والرقابة على تنفيذها.
- الميول والرغبة الشخصية في تناول هذا الموضوع .

أهمية الدراسة :

- التعرف على المحاسبة العمومية وقواعدها والأعوان التنفيذيون .
- التعرف على تنفيذ النفقة والرقابة المالية عليها.
- ذكر النفقات أنواعها ومعالجتها في المؤسسات العمومية.
- تحصيل و صرف المال العام المتداول عن طريق تنفيذ الميزانية.

أهداف الدراسة:

- تهدف هذه الدراسة إلى جملة من الأهداف وهي كما يلي:
- التعرف على بيان أهمية واقع المحاسبة العمومية في الجزائر إضافة إلى القوانين والأنظمة التي تحكمها وقواعدها.
 - التعرف على الأعوان التنفيذيون والرقابة عليها.

مقدمة عامة

- العلاقة القائمة بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي ومعرفة مهامهما .
- محاولة معرفة كيفية الرقابة على تنفيذ النفقات في المؤسسات العمومية في الجزائر.

الدراسات السابقة:

- 1 - الشارف بن عطية تواتي ، دور ا لمحاسبة العمومية في تحقيق التوازن المالي لدى الهيئات العمومية
مذكرة تخرج ماستر جامعة مستغانم 2017.2018.
- 2 - لعيسوف سمير ، المالية العامة في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في
العلوم الاقتصادية ، جامعة تلمسان سنة 2010 .
- 3 - صرارمة عبد الوجيد، الرقابة على الأموال العمومية " حالة الجزائر " ، رسالة ماجستير ، كلية العلوم
الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر 3، سنة 2000.

المنهج المتبع :

بالنظر إلى طبيعة الموضوع محل الدراسة، ومن أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة، وإثبات الفرضيات المتبناة، قمنا باستعمال المنهج الوصفي فيما يتعلق بالمفاهيم العامة التي شكلت مدخلا للدراسة والمتعلقة بالمحاسبة العمومية والأعوان التنفيذيون والرقابة على نفقاتها ومن خلال أهميتهم وخصائصهم وعرض كيفية الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية.

كما اعتمدنا في دراستنا على المنهج التحليلي تحليل نفقات الكلية وكيفية إعداد ميزانية التسيير في الكلية والوقوف على أهم الاستنتاجات والنتائج.

حدود الدراسة:

للإجابة على الإشكالية لقد اعتمدنا على دراسة حالة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة مستغانم وهي مؤسسة عمومية ذات طابع إداري والمحاسبة العمومية والرقابة المالية عليها.

صعوبات الدراسة:

- نقص المراجع في ميدان المالية العامة والمحاسبة العمومية في مكتبة الكلية .
- عدم وجود مراجع فيما يخص الأمر بالصرف والمحاسب العمومي ما عدا المراسيم التنفيذية والقانونية.
- نقص الدراسات في الجانب النظري والتقني في مجال المحاسبة العمومية.

مقدمة عامة

- عدم توفر المعلومات الخاصة بالجانب التطبيقي.

- عدم توفر الملاحق الكافية لدعم الموضوع.

تقسيمات الدراسة:

لتحليل موضوع البحث عالجتنا الجانب النظري في ثلاث فصول.

الفصل الأول قواعد المحاسبة العمومية : تطرقنا في المبحث الأول تعريف المحاسبة العمومية، المبحث الثاني قواعد ومبادئ وأسس المحاسبة العمومية، المبحث الثالث الأعوان المكلفون بالمحاسبة العمومية .

الفصل الثاني الأعوان التنفيذيون : المبحث الأول ماهية الأمر بالصرف، المبحث الثاني ماهية المحاسب العمومي، المبحث الثالث ماهية المراقب المالي.

الفصل الثالث الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية : المبحث الأول ماهية الرقابة المالية ، المبحث الثاني ماهية النفقات العمومية، المبحث الثالث مراحل تنفيذ النفقات العمومية.

الفصل الرابع دراسة حالة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير : المبحث الأول: عموميات حول كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة مستغانم، المبحث الثاني: مبادئ الميزانية، أنواع الميزانيات ومكوناتها لدى الكلية، المبحث الثالث : مراحل تنفيذ الميزانية و الرقابة عليها.

الفصل الأول

قواعد المحاسبة العمومية

المبحث الأول : ماهية المحاسبة العمومية.

المبحث الثاني : قواعد ومبادئ وأسس المحاسبة العمومية .

المبحث الثالث : الأعراف المكلفون بالمحاسبة العمومية .

تمهيد :

للمحاسبة العمومية دور كبير حيث أنها تركز على القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات والحسابات والعمليات الخاصة بالدولة والمؤسسات والهيئات التابعة لها.

أيضا أنها تتطرق لمجموعة من المعاملات التي تكون فيها طرف على الأقل ذو طابع إداري، حيث أنه هنالك بعض العمليات ذات الطابع الإداري التي لا تخضع لنظام محاسبي عمومي كالحسابات الخاصة بالخرينة.

ومن هنا سنتناول في هذا الفصل ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية .

المبحث الثاني: قواعد ومبادئ أسس المحاسبة العمومية .

المبحث الثالث: الأعوان المكلفون المحاسبة العمومية .

المبحث الأول : ماهية المحاسبة العمومية

تحتل المحاسبة العمومية مكانة هامة في تنظيم الوحدات الحكومية الغير الهادفة للربح . كما أنها تعتبر مصدرا مهما لتوفير المعلومات اللازمة للتخطيط المالي بغرض تسهيل عمليات المتابعة المستمرة والدائمة للوضع المالية لمعرفة في كل وقت الرصيد المالي المتوفر ومراقبة إنفاقه وهذا ما يجعل الكثير من الباحثين والدارسين يهتمون بها بشكل كبير وقد تطرق منهم إلى تعريفها خصائصها أهدافها

المطلب الأول: التعريف القانوني والإداري المحاسبة العمومية

1- التعريف القانوني

طبقا لقانون المؤرخ في 15 أوت سنة 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية معدل ومتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 04-92 المؤرخ في 11 أكتوبر، 1992 المتضمن قانون المالية لسنة 1992 القانون رقم 12-98 المؤرخ في 31 ديسمبر سنة 1998، المتضمن قانون المالية لسنة 1999 القانون رقم 11-99 المؤرخ في 23 ديسمبر سنة 1999 قانون المالية لسنة 2000، والقانون المؤرخ في 28 ديسمبر 2011 المتضمن قانون المالية لسنة 2012

المادة الأولى: " يقصد بالمحاسبة العمومية (الحكومية) كل القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات والحسابات والعمليات الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقة والميزانيات من الجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات طابع إداري، كما يبين أيضا الالتزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين ومسؤولياتهم، ويقصد بتنفيذ لميزانية كل تنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات".¹

2- التعريف التقني

تقنيا تعرف " بأنها قواعد عرض الحسابات العمومية وتنظيم وظيفه المحاسبة العمومية غير أن هذا التعريف ضيق حيث يحصر مدلول المحاسبة العمومية في تقنية عرض حسابات الهيئات العمومية غير أن مجالها يشمل إضافة إلى العمليات المالية للأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين والالتزامات ومسؤولياتهم".²

¹ - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، قانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية ، المادة 1 و المادة 2 .
² منصورى الزين ، المحاسبة العمومية، محاضرة بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر، ص 2 .

3- التعريف الإداري للمحاسبة العمومية

من وجهة نظر إدارية تعرف المحاسبة العمومية أنها عرض الحسابات العمومية وتنظيم وظيفة المحاسبين العموميين غير أن هذا التعريف يبقى هو الآخر محدود كون أن السمة الإدارية، وفي هذا التعريف تتسم في تنظيم وظيفة المحاسبين العموميين وتستثني تنظيم وظيفة الأمرين بالصرف إضافة إلى مختلف الجوانب الأخرى التي تدخل ضمن تطبيق قواعد المحاسبة العمومية¹.

تعرف على أنها مجموعة دراسة لمجموع المبادئ والأنشطة المتعارف عليها ودراسة تطبيقية لأساليب التقنية من تجميع وتبويب وتلخيص وتحليل البيانات المتعلقة بالنشاط الحكومي بغرض فرض الرقابة المالية والقانونية على إيرادات ومصروفات الحكومية وكذلك بغرض اتخاذ القرارات المناسبة².

تعريف ثاني تعتبر أيضا فرعا من فروع المحاسبة تختص بدراسة المبادئ التي تحكم عمليات التقدير المحاسبي عن الأنشطة التي تقوم بها الحكومة³.

المحاسبة العمومية هي العلم الذي يبحث في القواعد والمبادئ والنظريات التي تستخدم في خلق وتشخيص وقياس وإيصال المعلومات عن نشاط الوحدات الاقتصادية لذوي العلاقات ولاتخاذ القرارات والحكم على العمليات الاقتصادية بناء على هذه المعلومات⁴.

يمكن تعريف المحاسبة العمومية بأنها ذلك الفرع من المحاسبة الذي يختص بتطبيق الأصول العلمية المتعارف عليها في المحاسبة المالية في مجال الوحدات الإدارية الحكومية بما يتمشي وطبيعة خصائص النشاط العام الحكومي وبذلك فهي تتضمن مجموعة من المبادئ والأسس المحاسبية التي تساعد في التعرف على نواحي النشاط الحكومي وفرض الرقابة المالية والقانونية على الإيرادات والمصروفات العامة في حدود القوانين واللوائح والتعليمات الصادرة من السلطات المختصة⁵.

كما تعرف المحاسبة الحكومية بأنها "تختص بقياس (تبويب وتقييم) ومعالجة وتوصيل ومراقبة وتأكيد صحة المتحصلات والنفقات والأنشطة المرتبطة في القطاع الحكومي⁶.

¹ منصور الزين، المحاسبة العمومية، مرجع نفسه، <https://stagemaster.jimdofree.com/cours/>، ص 2 تاريخ الاطلاع 2020-03-21

² إبراهيم الملحي، المحاسبة في الوحدات الحكومية، مصر الإسكندرية، ط 1 2002، ص 3

³ محمد احمد حجازي، المحاسبة الحكومية والإدارة المالي العامة، عمان الأردن، ط1، سنة 1998، ص 4

⁴ خلق عبد الله الوردات، سهيل بسم الدياس، المحاسبة الحكومية واعداد موازنة البرامج والأداء، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع عمان شارع الجامعة الاردنية، مقابل كلية الزراعة، سنة 2009، البلد الاردن

⁵ محمد عباس بدوي، عبد الوهاب نصر، المحاسبة الحكومية والقومية بين النظرية والتطبيق، البلد مصر، سنة لنشر 2008.

⁶ فؤاد الفسفوس، المحاسبة الحكومية، البلد الأردن عمان، دار النشر دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2010/1431 م،

رقم الإيداع لدي دائرة المكتبة الوطنية 2009/7/3151، ص 11.

المطلب الثاني: خصائص وأشكال المحاسبة العمومية

1- خصائص المحاسبة العمومية

- تميز المحاسبة العمومية بعدة خصائص من أنواع المحاسبات الأخرى واهم الخصائص تتمثل في:¹
 - نشاط لا يهدف إلى تحقيق الربح وإنما يهدف إلى تأدية مجموعة من الخدمات العامة مثل الأمن الدفاع عن العدالة والصحة العامة تقوم الحكومة بتوفيرها لأفراد المجتمع دون مقابل أو دون مقابل رسوم لا توازي الخدمة المؤدة.
 - لا يوجد رأس مال معين للوحدات الحكومية بالمعنى المحاسبي المعروف وإنما تعتمد على الموارد المتخصصة لها سنويا بحث تخصص الدولة لكل وحدة حكومية الأموال اللازمة لإنفاق على أنشطتها خلال الموازنة العامة.²
 - النظام المالي الموحد فهو مستمد التعليمات المالية الصادرة من السلطة التشريعية إلى جميع الوحدات الحكومية .

- الملكية العامة للوحدات العمومية حيث لا يسمح للأفراد أو المؤسسات بتملكها ويمكن تقسيم

الوحدات الحكومية (العمومية) إلى :

- ✓ وحدات غير إدارية وهي الوحدات التي تحصل إيرادات تفوق مصروفاتها بكثير مثل مصلحة الجمارك .
- ✓ وحدات غير إدارية وهي الوحدات التي يقتصر نشاطها على النفقات أو تحقيق إيرادات ضئيلة القيمة نسبيا مثل قطاعات الدفاع والصحة والتعليم .
- ✓ الشخصية الاعتبارية (المعنوية) مفقودة في الوحدات العمومية حيث إن كل وحدة تمثل خلية في الجهاز الإداري للدولة مرتبطة بالخلايا الأخرى وذلك لاعتبارات إدارية وتنظيمية عديدة .
- ✓ العلاقة النسبية بين الإيرادات والمصروفات معدومة فكل من العنصرين لهما طريق يختلف عن الآخر.
- ✓ تتمتع الوحدات العمومية بالسلطة والسيادة اللازمة لأداء نشاطها كما إنها تتصف بقوة الرقابة الداخلية اللازمة لحفظ المال العام من سوء الاستخدام كما أن المحاسبة

¹ ابراهيم السيد الميلعي، المحاسبة الحكومية، مصر الإسكندرية، ط1، 2002، ص 3.

² اسماعيل حسين احمر، المحاسبة الحكومية في التقليد إلى الحداثة، دار المسير، البلد عمان، السنة 2003، ص 3.

العمومية تتضمن معايير وإجراءات رقابية وأكثر من تلك المستخدمة في الأنظمة الأخرى وأيضاً لا يمكننا التفرقة بين المصروفات الإدارية .
 ✓ أحكام الرقابة علمها من الضياع أو الاختلاس أو سوء الاستخدام¹ .

2- أشكال المحاسبة العمومية:

المحاسبة العمومية تمسك للسنة الكاملة وهي فترة تنفيذ الميزانية وتمثل في:²

- ✓ العمليات المتعلقة بتنفيذ الميزانية وبالتالي الوثائق الملحقة بها وذلك لمدة سنة .
- ✓ عمليات الخزينة.
- ✓ عمليات التسوية .

بما أن المحاسبة تهدف أساساً إلى تحديد وتنفيذ العمليات ومراقبتها، وإعلام السلطات بنتائج مراقبة التسيير، فهي تتكون من جزأين: جزء إداري (محاسبة إدارية) وجزء مال (محاسبة مالية) .
المحاسبة الإدارية:

هي محاسبة اتخاذ القرارات المتعلقة بتنفيذ الميزانية ، تضع الأوامر المتعلقة بدفع النفقات وتحصيل الإيرادات ، تمسك من قبل الأمر بالصرف والمراقب المالي وتتمركز في وزارة المالية، فمحاسبة الالتزامات هذه تسمح بمتابعة استخدام الاعتمادات الملتزم بها والمتوفر منها فعلاً .
المحاسبة المالية :

هي محاسبة عمليات الدفع والتحصيل فهي عكس المحاسبة الإدارية . تهتم خاصة بحركة الأموال ، ويتم تسجيل العمليات المنجزة وفق أسلوبين محاسبين :

التسجيل (القيد المنفرد): وفق هذا النظام كل عملية تحصيل للإيراد أو دفع لنفقة تسجيل مرة واحدة في دفتر اليومية إضافي تقيد فيه حركة الأموال حسب المصلحة أو القسم وطبيعة النشاط .
التسجيل المزدوج (القيد المزدوج) : هذا النظام المحاسبي المتبع من قبل المحاسبون الرئيسيون لخزينة المؤسسات العمومية ذات الطابع إداري، أمين الولاية، محصل الموارد المالية، ويضع حساب دائن آخر مدين تسجل فيه العمليات بالمبالغ حسب طبيعتها ومصدرها .
 المحاسبة المالية تمارس باستخدام مجموعة من الحسابات بعضها يمسك من طرف المحاسبين والبعض الآخر تعرف بالحسابات النظامية ويمسكها أعوان المحاسبون هؤلاء الأعوان لا يقرون

¹ عبد الوهاب نصر ، المحاسبة الحكومية والقومية ، الدار الجامعية الجديدة ، الإسكندرية، 2000، ص 42.

² الشارف بن عطية تواتي ، دور المحاسبة العمومية في تحقيق التوازن المالي لدى الهيئات العمومية، مذكرة تخرج ماستر جامعة مستغانم،

2017.2018، ص7..

بتنفيذ عملية تحصيل الإيرادات وعملية دفع النفقات ، مهمتهم تتمثل في تجميع وتجميع ومراجعة كل العمليات المنجزة من قبل المحاسبون مثل الوكالة المركزية لمحاسب الخزينة وأهم هذه الحسابات الحساب الإداري: وهو الحساب الذي يضمه الأمر بالدفع ، كل الظروف التي نفذت فيها الميزانية تقدم الحسابات الإدارية للهيئة التي صادقت على الميزانية للحكم على سلامة أو عدم سلامة التنفيذ كما يجب أن تسلم مع وثائق الإثبات اللازمة لمجلس المحاسبة في أجل أقصاه 30 جويلية من السنة الموالية للسنة المنتهية.

حساب التسيير: هو الذي يبين من خلاله المحاسب كيفية تسيير الأموال العمومية ومقارنته بالحساب الإداري ، يجب أن يقدم هذا الحساب مرفقا بوثائق الإثبات اللازمة لمجلس المحاسبة في نفس الآجال السابقة 30 جويلية السنة الموالية للسنة المنصرمة قبل 01 سبتمبر بالنسبة لمحاسب الخزينة ومحاسب البريد والمواصلات¹.

المطلب الثالث : مجال تطبيق وأهداف المحاسبة العمومية والتميز بينها وبين المحاسبة المالية

1- مجال تطبيق المحاسبة العمومية .

يمكن حصر مجال المحاسبة العمومية من جانبين الجانب العضوي ويتعلق بالهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية والجانب المادي ويخص العمليات التي تطبق عليها هذه القواعد أي العمليات المالية والمحاسبية .

1-1 الجانب العضوي (الهيئات العمومية) :

الهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية هي تلك المذكورة في المادة الأولى، من قانون المحاسبة العمومية رقم 21/90 المؤرخ في 15 أوت 1990 وهي "الدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقه والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري".

إن ما يميز هذه الهيئات عن غيرها من الهيئات أو المؤسسات العمومية مثل (المؤسسات العمومية الاقتصادية والمؤسسات العمومية ذات طابع الصناعي والتجاري). هو كونها أشخاص اعتبارية خاضعة للقانون العام وهي تتصرف في غالب الأحيان كسلطات عمومية (توجه الأوامر أو النواهي للمواطنين وفرض الالتزامات عليهم).

كما يمكن إضافة معيار آخر لتمييز الهيئات العمومية كمفهوم المحاسبة عم بقية الهيئات هو اعتماد المحاسبين العموميين لها من قبل وزارة المالية .

¹ - الشارف بن عطية تواتي، المرجع نفسه، <http://e-biblio.univ-mosta.dz>، ص7.

2-1 الجانب المادي : العمليات المادية والمحاسبة

العمومية من طرف الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين فهي تتعلق بصفة عامة بما يلي :

- تنفيذ الإيرادات والنفقات.

- تسيير الممتلكات.

- انجاز عمليات الخزينة.

- مسك المحاسبة .

2 – أهداف المحاسبة العمومية

يمكن تحديد الأهداف التي تسعى المحاسبة العمومية إلى تلبيةها فيما يلي ¹:

- التسجيل التاريخي للنشاط الحكومي أو العمومي بصورة رقمية، مثلا يقيد تفاصيل المعاملات المالية التي تقوم بها الدوائر الحكومية.

- متابعة ما يستحق للدولة على الأفراد والمؤسسات من ضرائب ورسوم أو ديون أو أية التزامات أخرى والعمل على تحصيلها وحفظ قيودها وسجلاتها .

- فرض الرقابة على الأموال العامة لمنع وقوع ضياع أو اختلاس أو سوء استخدام لها وكشف الأخطاء أو التلاعب الذي يمكن أن يحدث لها .

- توفير البيانات اللازمة المتعلقة بتنفيذ الموازنة وبيان المركز المالي للدولة وإظهار الفائض أو العجز .

- توفير البيانات والمعلومات اللازمة التي تسهل عمليات التحليل الاقتصادي ودراسة الآثار الاقتصادية المترتبة على الإيرادات العامة واستخدامتها .

- توفير التقارير اللازمة عن تنفيذ البرامج و الخدمات التي تؤديها الأجهزة الحكومية بحيث تسهل إعداد أرقام الموازنة العامة بدقة وقياس مدى الكفاية وتنفيذها وترشيد قرارات استخدامات الأموال العامة .

- توفير البيانات والمعلومات لمختلف الجهات لاستخدامها كمؤشرات في اتخاذ القرارات أو إخضاعها لعمليات الدراسة والتحليل أو لغايات فرض الرقابة على النشاط الحكومي المالي .

¹ نعيجه فبهيم، نظام المحاسبة العمومية كأداة فعالة في تسيير ورقابة الجماعات المحلية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة سعد دحلب البليدة، 2011، ص 63.

3- التمييز بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية

تلتقي المحاسبة العمومية مع المحاسبة المالية للوحدات الاقتصادية في كثير من النقاط المشتركة كونك لمنهما يعتمدان على المحاسبة إلا أن هذه الخاصية لا تمنع أن تكون بينهما عناصر اختلاف هذا حسب طبيعة وهدف كل منهما .

وهو ما سنوضحه من خلال عرض المميزات المشتركة والمختلفة لهاتين المحاسبتين .

☞ أوجه التشابه : تتمثل في نقاط الالتقاء بين المحاسبتين فيما يلي :¹

- استخدام القيد المزدوج :

تعتمد كل من المحاسبة المالية والعمومية في تسجيل أوجه نشاط العمليات المالية على استخدام طريقة القيد المزدوج ويعني ذلك أن كل عملية مالية لها طرفان طرف مدين والآخر دائن بنفس القيمة .

من حيث الوثائق والمستندات : إن النظام المحاسبي في كلاهما واحد والذي يتكون من مجموعة من المستندات ومجموعة من الدفاتر والسجلات حيث تسجل كل من المحاسبة المالية والمحاسبة العمومية العمليات المالية من واقع مستنداتها مباشرة إلى دفاتر اليومية ثم ترحل إلى دفتر الأستاذ العام وتبويبها في

جداول ثم يتم استخراجها النتائج عن طريق القوائم المالية وهي في المحاسبة المالية تمثل الموازنة والحسابات الختامية أما في المحاسبة العمومية فهي الحساب الختامي فقط.

وحدة القياس:

تتفق المحاسبة المالية والمحاسبة العمومية على أن النقود هي وحدة للقياس لإثبات قيمة الصفقات المالية مع ثبات وحدة ثبات النقود بغض النظر من قدرتها الشرائية وذلك عند التعبير عن الإيرادات والنفقات والأصول والخصوم .

الاستمرارية:

يعتمد كلا النوعين من المحاسبة على فرضية الاستمرار حيث أن طبيعة النشاط العمومي نشاط مستمر نتيجة لاستمرار حاجة المجتمع إلى الخدمات العمومية سواء في الأمن والدفاع والعدالة وشأنها من ذلك شأن المؤسسة التجارية الهادفة للربح.

¹ محمد جمال على هلال، المحاسبة الحكومية، دار صفاء للنشر عمان، ط1، 2002، ص 40.

الفترة المحاسبية:

الفترة المحاسبية اثنا عشرة شهرا أي استقلالية السنوات المالية بحيث يتم إظهار نتائج الأعمال لكل سنة على حده وذلك بتحميلها بما يخصها من نفقات وإيرادات.

توفير المعلومات :

تتفق كلا المحاسبيتين من حيث قياس وتوصيل المعلومات المفيدة ذات معني لفئات المستخدمين في شكل قوائم مالية وتقارير دورية وختامية لفترة النشاط .

☞ **أوجه الاختلاف :** تتمثل كل من المحاسبيتين نظامين متميزين ومختلفين فيما يتعلق بطبيعتهما القانونية وأهدافها ومجال تطبيقها كالآتي¹:

من حيث الطبيعة القانونية :

قواعد المحاسبة العمومية بما فيها التقنية كلها ذات مصدر تشريعي أو تنظيمي أما قواعد المحاسبة الخاصة فإنها قبل كل شئ عبارة عن معايير أو ضوابط مستمدة من العادات أو الاتفاقات المحاسبية ووجدت قبولا عاما من قبل الأطراف المعنيين ثم يأتي التشريع أو التنظيم بعد ذلك ليعطي الصبغة القانونية لهذا التنميظ المحاسبي مثلما هو شأن بالنسبة للمناهج المحاسبية المطبقة في مختلف البلدان .

من حيث الأهداف

ترمي المحاسبة العمومية (الحكومية) أساسا إلى التحقق من قانونية شرعية أو نظامية العمليات المالية بينما تهدف المحاسبة الخاصة إلى معرفة نتيجة هذه العمليات بالدرجة الأولى فبالنسبة إلى للهيئات العمومية أو الحكومية تعتبر هذه النتيجة غير ذات أهمية كبيرة لأن سبب وجود هذه الهيئات ليس لتحقيق الربح وإنما القيام ببعض المهام أو تقديم خدمات ذات منفعة عامة وبالمقابل فإن ما يهم المقاولين والمساهمين والمعنيين في المؤسسة التجارية ليس الصحة القانونية للعمليات المالية وإنما الطريقة التي يستمدون منها إرباحهم وفوائدهم .

من حيث مجال التطبيق:

الملاحظ إن المحاسبة الحكومية كانت ولا تزال تعتبر أساسا محاسبة نقدية أي متعلقة بعمليات تحصيل ودفع النقود والديون والمواد وغيرها حيث يشمل مجموع الأصول والخصوم للمؤسسة .

¹ مسعي محمد، المحاسبة العمومية، الدار الهدى للنشر، الجزائر، سنة 2003، ص19.

ولعل السبب الرئيسي في عدم توسيع مجال تطبيق المحاسبة العمومية أو الحكومية على الرغم من محاولة ذلك في بعض البلدان يعود إلى الصعوبات الكبيرة من الناحية القانونية في تقييم ممتلكات الدولة والهيئات الحكومية أو العمومية الأخرى وبالتالي صعوبة تقييم ذمتها المالية ومعرفة مركزها المالي .

المبحث الثاني: قواعد ومبادئ وأسس المحاسبة العمومية

يتناول هذا المبحث عرضاً لمختلف قواعد ومبادئ وأسس المحاسبة العمومية

المطلب الأول: قواعد المحاسبة العمومية

إذا اعتبرنا أن المحاسبة العمومية هي أداة تنفيذ ومراقبة المال العام فلأنها إنتاج ومزيج لقواعد قانونية وأخرى تقنية.

1- القواعد القانونية يعتبر القانون 21-90 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية والمراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه ، هو المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر ويسمى عادة بقانون المحاسبة العمومية¹.

إضافة إلى هذا نجد :

- المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07-09-1991 والمتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين .
 - المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07-09-1991 والمحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإيرادات مراجع باقي الحسابات وكيفيات اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين .
 - المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07-09-1991 والمحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف والمحاسبين العموميين وكيفياتها ومحتواها .
 - المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07-09-1991 والمتعلق بإجراءات تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين .
- بعد الاستقلال صدرت مجموعة معتبرة من النصوص التنظيمية التي عوضت النصوص الفرنسية المطبقة في مختلف الجوانب عن مجال المحاسبة العمومية ، وعملت على تكييفها مع الواقع الجزائري ، ولعل أهم نص تنظيمي يمكن ذكره هو رقم 65-259 المحدد لالتزامات ومسؤوليات المحاسبين .
- كما وجدت عدة أحكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية ولاسيما تلك الواردة في القانون 17-84 المؤرخ في 07-07-1984 المعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية ومختلف قوانين المالية السنوية . وإذا

¹ القانون 21/90، المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية، رقم 35، الصادرة بتاريخ 15 أوت 1990 .

كان التشريع والتنظيم يعدان المصدرين الرئيسيين لقواعد المحاسبة العمومية فهناك مصادر أخرى لهذه القواعد تتمثل على وجه الخصوص في :

- 1- الدستور : وهي الأحكام التي نص عليها دستور سنة 1996 والمتعلقة برقابة البرلمان على استعمال الاعتمادات المالية التي يقرها من طرف الحكومة .
وهناك مجموعة من مواد الدستور(دستور 1996) تعطي الحق للبرلمان في الرقابة ، من بينها المادة 84 من الدستور " تلتزم الحكومة بأن تقدم كل سنة بيانا عن السياسة العامة تعقبه مناقشة لعمل وأداء الحكومة لمعرفة مدى تنفيذ برنامج الحكومة الذي كان البرلمان قد وافق عليه لدى تقديمه من طرف الحكومة بعد تعيينها ".
2- الاجتهاد القضائي الذي يمكنه إعطاء تفسيراً لقواعد المحاسبة العمومية عندما تكون غامضة، أو محل انتقاد أو جدل أثناء التطبيق، وكذا سدا للفراغ القانوني في بعض الحالات.

2- القواعد التقنية

تهدف القواعد التقنية الخاصة بالمحاسبة العمومية، بصفة عامة إلى بيان أو وصف العمليات المالية للهيئات العمومية، وتحديد كفاءات تسجيلها وعرض الحسابات المتعلقة بها ، وتكون هذه القواعد في أغلب الأحيان محددة في مجموعة من التعليمات الصادرة عن وزارة المالية.

المطلب الثاني: مبادئ المحاسبة العمومية

للمحاسبة العمومية ثلاثة مبادئ هي:

- المبدأ القانوني

يعني هذا المبدأ الفصل بين الفرصة والعمل وتعني ترك المبادرة للموظف الأمر بالصرف، المحاسب العمومي في كيفية إنجاز مهمة وذلك في إطار تنفيذ الميزانية والتنظيم هو العمل وفق القوانين والقواعد خاصة ذلك المدرجة في قانون المالية والميزانية .

- المبدأ الإداري

في الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسبين ، فعليه تنفيذ الميزانية يضمها كل المساهمين في إنجاز العمليات المتعلقة بتحصيل الإيرادات ، وتلك المتعلقة بدفع النفقات المرخص بها بموجب الميزانية .

وهذه العمليات ينجزها أعوان إداريين يميز بينهم حسب طبيعة الوظائف المؤداة الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين .

ويعتبر هذا المبدأ مبدءاً أساسياً من مبادئ المحاسبة العمومية ويخضع لعدة أسباب وهي :

- ✓ تتعلق الوظائف بمهمتين مختلفتين: مهمة إدارية ومهمة مالية.
- ✓ تجنب تداخل المهام .

✓ اختلاف الكفاءات .

أما مبررات هذا المبدأ فتتمثل في ما يلي:

تقسيم مهام التخصص

كل عملية متعلقة بالإيرادات أو النفقات هي في مضمونها عبارة عن دين لدولة لدى الغير مثل سند أمر التحصيل (تحصيل الإيرادات) أو دين يقع على عاتق الدولة مثل تعيين موظف (دفع النفقات) في كلتا الحالتين لابد من القيام بجملة من المهام الإدارية والمالية بالتالي فاختلاف المهام يتطلب اختلاف أعوان المكلفين بالإنجاز.

المراقبة المشتركة

إمسك أمرون بالصرف حسابات التسيير (دخول وخروج الأموال) أي حركية الأموال، وهذا ما يسهل عملية المراقبة عن طريق مقارنة الحسابات واكتشاف المخالفات وبالتالي تحديد المسؤوليات، كما تسهل عملية المراقبة عن طريق مقارنة الحسابات واكتشاف المخالفات وبالتالي : تحديد المسؤوليات، كما تسهل عملية المراقبة المتبادلة فالأمر بالصرف يراقب المحاسب العمومي والعكس صحيح.

وحدة النشاط المالي

بما أن كل الأموال العمومية توضع في حساب واحد تحت مراقبة وزارة المالية فمن الطبيعي أن يكون كل المحاسبين تحت سلطتها المباشرة يخضعون لها في التعيين، الترقية، الفصل..... الخ، كما يسمح بمراقبة كل الأنشطة المالية (الآلية العامة).¹

المبدأ التقني

عدم تخصيص الإيرادات لدفع النفقات حسب هذا المبدأ، مجموع عناصر الميزانية يجب تسجيلها حسب قيمها الفعلية دون زيادة أو نقصان وهذا المبدأ تحكمه قاعدتان :

✓ القاعدة الأولى

وحدة الأنشطة المالية لكل مؤسسة عمومية، وكل الأموال مهما كان مصدرها تستعمل لتغطية نفقاتها مهما كانت طبيعتها. ينتج عن هذه القاعدة وجود صندوق واحد وحساب جاري واحد لكل مؤسسة عمومية. وهذا ما تؤكدته المادة 144 من قانون المحاسبة العمومية المحاسب له صندوق واحد، وبموجب ترخيص من الوزارة المالية حساب جاري واحد.

✓ القاعدة الثانية

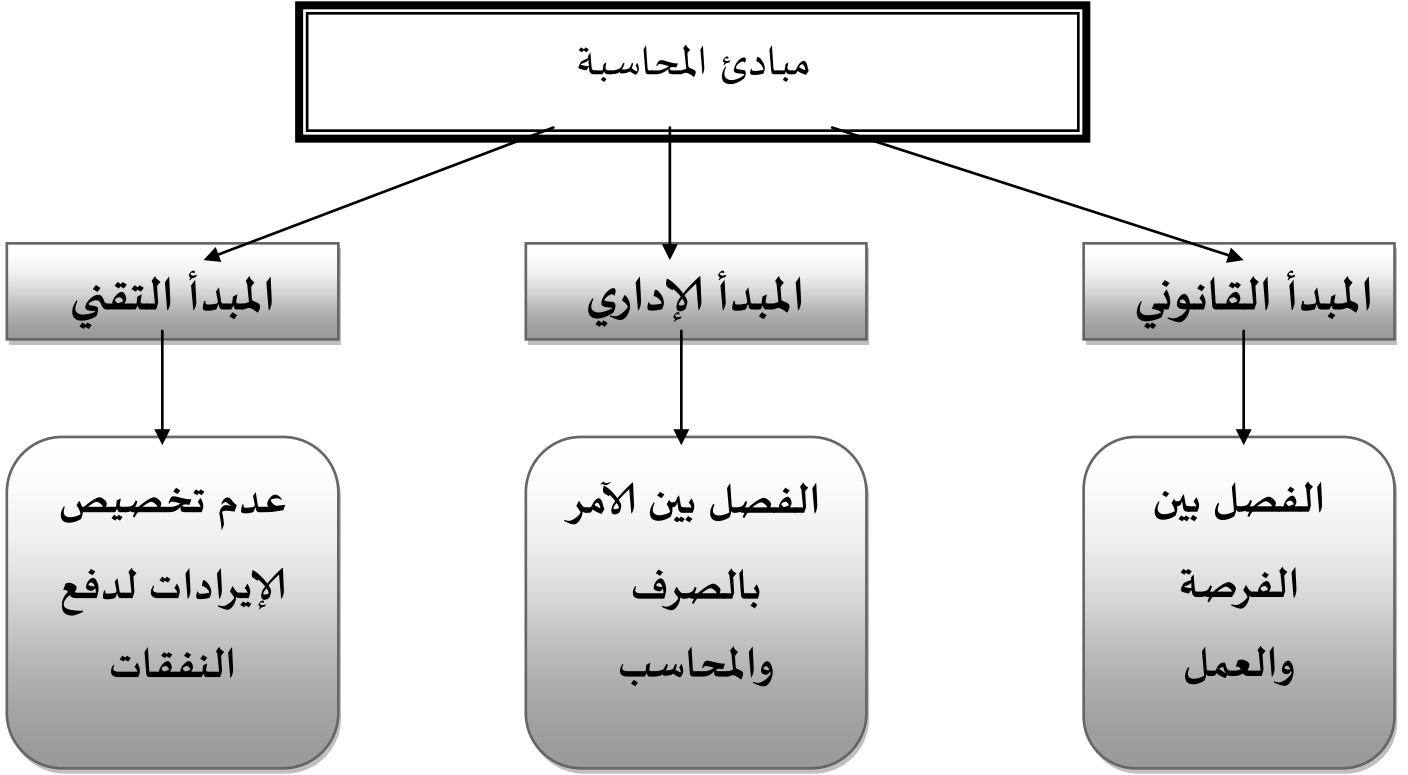
تسيير الخزينة من قبل الدولة وكذلك الأموال العمومية إذ تشكل جملة من الاستعدادات المالية التي توضع تحت تصرف المؤسسات العمومية والتي تسيير من طرف الدولة.²

- الشارف بن عطية تواتي، دور المحاسبة العمومية في تحقيق التوازن المالي لدى الهيئات العمومية مذكرة تخرج ماجستير جامعة مستغانم

2017.2018 ص7¹

² <http://e-biblio.univ-mosta.dz/handle/123456789/4799> تاريخ الإطلاع يوم 2020-03-19 شارف بن عطية تواتي

الشكل 1-1 مبادئ المحاسبة العمومية



<http://e-biblio.univ->

الشارف بن عطية تواتي

المصدر: من إعداد طالبة، استنادا على مذكرة

[.mosta.dz/handle/123456789/4799](http://mosta.dz/handle/123456789/4799)

المطلب الثالث : أسس المحاسبة العمومية

وهي التي تتحكم أساسا في تحديد أرصدة الحسابات التي تقفل أرصدة حسابات قياسيا لنتيجة الحسابات الختامية في ختام السنة المالية¹

1- الأساس النقدي: يعتمد هذا الأساس على تحميل حسابات الاستخدامات المختصة . وبالتالي حساب النتيجة بالمبالغ المدفوعة فعلا خلال السنة المالية بغض النظر عما إذا كان الصرف متحقق خلال السنة أو خلال السنوات السابقة أو يستحق صرفه خلال سنة مالية لاحقة .

وكذلك الأمر بالنسبة للموارد حيث يتحمل حساب المصدر بموجب هذا الأساس المحاسبي الإيرادات التي يتم قبضها فعلا خلال السنة بغض النظر عن تاريخ تحقيقها ، المهم هنا هو حدوث عملية الإنفاق أو تحقق الإيراد فعلا بغض النظر عن زمن وقوعه.

تتكون عناصر القوائم المالية وفق هذا الأساس من التحصيلات النقدية والمدفوعات والأرصدة النقدية، ولا يعرف بأية مطلوبات ، أما الإيرادات فيعترف بها عند استلام النقدية .

أ – مميزات الأساس النقدي : يتميز ب

- ✓ البساطة وسهولة فهم القوائم المالية .
 - ✓ الرقابة والسيطرة على التدفقات النقدية .
 - ✓ سرعة الحصول على النتائج وهذا يساعد على إعداد تقديرات الموازنة بسهولة .
- ب- مساوئ الأساس النقدي : رغم اتساع استخدام الأساس النقدي إلا أنه غير معترف به في المحاسبة المالية في المؤسسة الفردية لأغراض ضريبية . ومن أهم مساوئه ما يلي :
- ✓ لا يعكس حسابات الأصول والخصوم مما يفقد النظام المحاسبي القدرة على إظهار المركز المالي والنتائج المالية الصحيحة .
 - ✓ لا يساعد على التخطيط ولا يقدم معلومات عن تكلفة الخدمات العمومية .

أساس الاستحقاق

يعرف هذا الأساس بالعمليات والأحداث المالية خلال الفترة التي وقعت فيها، بغض النظر عن حركة النقدية الخاصة بها ، ويتربط على ذلك إظهار الأصول والالتزامات والتسويات الختامية كاملة، مما يسهل أداء كل سنة مالية عن غيرها وبطبيعة الحال فان هذا الأساس لا يختلف بيم أنواع المؤسسات سواء كانت حكومية أو غير حكومية . وفق هذا الأساس يتم الاعتراف بالموارد الاقتصادية كافة (المالية والعينية) والتغيرات التي

¹ حنا رزوقي الصانع، محاسبة وإدارة الأموال العامة المحاسبة الحكومية، الجامعة المفتوحة طرابلس الطبعة 1 ، السنة 1998، ص172 – 210.

تطراً عليها وتتكون عناصر القوائم المالية من الإيرادات والنفقات المصروفات بما فيه الاستهلاكات والأصول المالية والعينية والالتزامات وصافي الأصول.

يمتاز هذا الأساس بعدة محاسن منها :

- ✓ تمكين الوحدة من قياس أداؤها.
- ✓ مقارنة المخطط بالمحقق.
- ✓ يسهل عملية الرقابة على التكاليف مما يساعد على ترشيد الإنفاق وتقليل التكاليف .

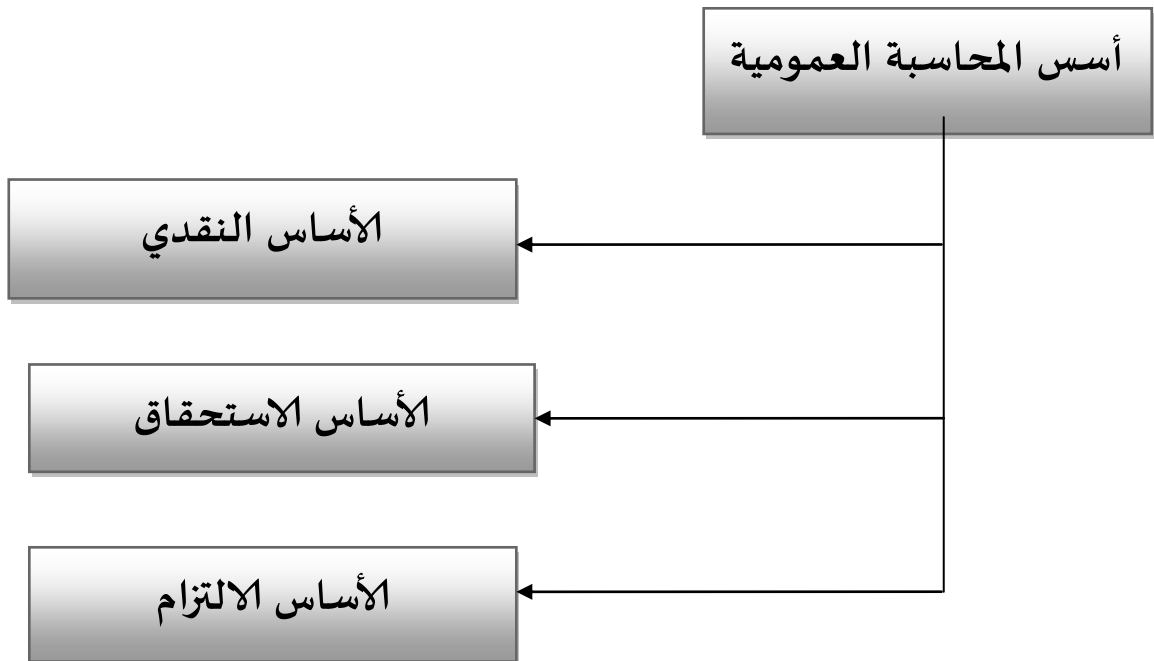
أساس الالتزام

يعتمد هذا الأساس على تحميل حساب الاستخدامات المتعلقة بالنفقات الملتزم بها المتعاقد عليها بتاريخ الالتزام التعاقد بمعزل عن تاريخ تنفيذ العقد . وتحقق الصرف أو دمج مبلغه أو جزء من مبلغه .

وتزداد أهمية هذا الأساس في محاسبة العمومية من العلاقة بين التزام المتعاقدين والتخصيص المعتمد في حساب المختص (الغرض من الالتزام في الموازنة) .

يوفر البيانات المحاسبية اللازمة لمعرفة حدود تقييد الوحدة المحاسبية بالتخصيص المعتمد في أوسع نطاقه وهو الالتزام ، وهي الحالة التي لا يظهرها محاسبيا أي من الأساس النقدي والأساس الاستحقاق . ومن هنا نلاحظ أن تطبيقه في المحاسبة العمومية ينحصر في الاستخدامات وتزداد أثاره المحاسبية في المشروع والعقود التي يتطلب تنفيذها في فترة زمنية قد لا تتجاوز السنة المالية التي تم فيها التعاقد أو أكثر من سنة مالية ، وذلك في نشاط قطاع المقاولات والتشييد والبناء .

الشكل رقم 02 : أسس المحاسبة العمومية



المصدر: من إعداد طالبة اعتمادا على حنا رزوقي الصائغ، محاسبة وإدارة الأموال العامة المحاسبة الحكومية، الجامعة المفتوحة طرابلس الطبعة 1، السنة 1998،

المبحث الثالث: أعوان المحاسبة العمومية

تستند مهمة تنفيذ العمليات المالية للدولة إلى عدة أعوان يختص كل منهم إلى مهام وسلطات محددة قانونا حيث يمكن التمييز بين الأصناف الموالية لأعوان المحاسبة العمومية كما يلي :

- الأمر بالصرف

- المحاسب العمومي

- المراقب المالي

المطلب الأول : تعريف الأمر بالصرف

يعد أمر بالصرف في مفهوم هذا القانون كل شخص يؤهل لتنفيذ العمليات المشار إليها في مرسوم تشريعي المؤرخ في 11 أكتوبر 1992 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1992 الأمر بالصرف هم من جهة أما أوليون أو رئيسيون ومن جهة أخرى ثانويون أو أحاديون.¹

وفقا لنص المادة 23 من قانون رقم 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية يعرف الأمر بالصرف من خلال المهام الموكلة له حيث يعتبر أمر بالصرف كل عون معين قانونا لتنفيذ إجراءات الالتزام و التصفية وإصدار سند الأمر بالصرف أو تحرير حوالات الدفع من جانب النفقات والقيام بإجراءات الإثبات التصفية وإصدار سند الأمر بالتحويل من جانب الإيرادات .

1- تعريف الأمر بالصرف

يعتبر أمر بالصرف عمومي كل شخص صفة باسم الدولة أو مجموعة محلية أو هيئة عمومية في إبرام تصرف وتثبيت وتصفية الديون أو الأمر بتغطية دين أو تسديده .

المادة 23 من القانون 21/90 تعرف الأمر بالصرف كما يلي :²

يعد الأمر بالصرف في مفهوم هذا القانون كل شخص مؤهل لتنفيذ العمليات المشار إليها في المواد 21/20/19/17/16 بحكم التعيين أو الانتخاب لوظيفة لها من بين الصلاحيات تحقيق العمليات المشار إليها في الفقرة أعلاه وتنتهي صفة الأمر بالصرف قانونا وتزول هذه الصفة مع انتهاء هذه الوظيفة .

2- أصناف الأمر بالصرف :

الأمرون بالصرف الرئيسيون

¹ قانون المحاسبة مجموعة نصوص تشريعية وتنظيمية متعلقة بالقانون المحاسبة الطبعة الثانية برتي للنشر
² المادة 23 من القانون 21/90 المتعلقة بالمحاسبة العمومية الجريدة الرسمية رقم 35 الصادرة بتاريخ 15 أوت 1990

هم الأشخاص المتواجدون في أعلى الهرم الإداري توضع لديهم الاعتمادات مباشرة لصرفها دون تدخل أي وسيط آخر ونجد ترتيب الأمرون بالصرف الرئيسيون في المادة 26 من قانون 90/21 المتعلق بالمحاسبة العمومية .

الأمرون بالصرف الثانويين

الأمرون بالصرف الثانويين بالنسبة للدولة هم : المدراء الجهويون ومديري الولايات التابعين لكل من وزارة (النقل . التربية . الصحة) وكذلك على مستوى البعثات الدبلوماسية والقنصليات للجزائر في الخارج نجد القنصل والسفير كأمر بالصرف ثانوي قبل وزير الخارجية الذي هم المر بالصرف¹

3- التزامات الأمرين بالصرف

ففيما يتعلق بالالتزامات ، فإن الأمرون بالصرف (ومفوضيهم أو مستخلفيهم عند الاقتضاء) ملزمون ، قبل بداية ممارسة مهامهم ، باعتماد أنفسهم لدى المحاسبين العموميين المختصين (المادة 24 من قانون المحاسبة العمومية) . وتمثل هذا الاعتماد في تقديم ما يثبت تعيينهم أو انتخابهم ، وكذا نموذج توقيعهم إلى محاسبين . كما أنهم ملزمون بمسك محاسبة خاصة بتسييرهم المالي

4- مسؤوليات الأمرين بالصرف

- مسؤولية سياسية .
- مسؤولية تأديبية .
- مسؤولية المدنية .
- مسؤولية جزائية .
- مسؤولية عن عدم مراعاة الانضباط الميزاني والمالي .

المطلب الثاني: تعريف المحاسب العمومي

1- تعريف المحاسب العمومي

يعرف المحاسب العمومي على انه هو كل عون أو موظف مؤهل قانونا يتصرف باسم الدولة جماعة محلية مؤسسة عمومية من اجل تنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات أو تسيير السندات بواسطة الأموال والقيم الموضوعة تحت تصرفه أو بواسطة التحويلات الداخلية للقيود أو بواسطة المحاسبين العموميين الذين تحت إشرافه²

¹ Ali bessad.droit de la comptabilité publique . éditions houma alger .2004 p 86 .

² M. lascobe. Vanendriessche. **Les finances puliquees** .5edition . dalloz paris .2003 p 135

2- أصناف المحاسب العمومي

تصنيف المحاسبين العموميين له علاقة مباشرة بالقسم الإداري المالي للدولة حيث يمكن التمييز بين الأصناف الموالية للمحاسبين العموميين .

المحاسب العمومي الرئيسي

وهو المحاسب الذي يكون مكلفا بإجراء القيد النهائي في السجلات المحاسبة للعمليات المالية للدولة حيث يقوم بإعداد حساب التسيير الذي يخضع لمراقبة مجلس المحاسبة وفق لنص المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم 313/91 المؤرخ في 1991/09/07 والمتعلق بتحديد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكفايتها ومحتواها يتصف بصفة المحاسبين الرئيسيين التابعين للدولة كل من :

العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية

أمين الخزينة المركزية

أمناء الخزينة في الولاية

العون المحاسبون للميزانيات الملحقه .

المحاسب العمومي الثانوي:

وهو كل محاسب يتولى تجميع محاسبة محاسب الرئيسي حيث يقوم بتنفيذ العمليات الخاصة بالإيرادات والنفقات لفائدة المحاسب الرئيسي .

3- التزامات المحاسبين العموميين ومسؤولياتهم

المحاسبون العموميون هم، قبل كل شئ، موظفون عموميون . وبهذه الصفة ، فهم يخضعون للالتزامات المقررة في القانون الأساسي العام للتوظيف العمومي، وفي القانون الأساسي الخاص بسلكهم . ولكن إضافة إلى ذلك ، فهم يخضعون لجملة من الالتزامات الخاصة بممارسة مهامهم كمحاسبين عموميين وهي :

1- التنصيب وتسليم المهام.

2- تعارض الوظائف .

3- إيداع الحسابات .

4- مسؤوليات المحاسبين العموميين

مسؤولية تأديبية، مسؤولية جزائية ، مسؤولية مدنية ،

نطاق المسؤولية المالية الشخصية للمحاسبين العموميين

1 المسؤولية عن الأعمال الشخصية.

2 المسؤولية عن عمل الغير .

2 جزاء المسؤولية المالية الشخصية للمحاسبين العموميين .

المطلب الثالث: المراقب المالي

1- تعريف المراقب المالي

المراقب المالي هو عون يتم تعيينه من طرف وزير المالية من بين موظفي المديرية العامة للميزانية من اجل مراقبة إجراءات الالتزام بالدفع للنفقات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة حيث يقوم بالتحقق من مشروعية العمليات التي يقوم بها الأمر بالصرف قبل عقد النفقة بصفة نهائية .

يمارس المراقب المالي صلاحيته الرقابية عن طريق التأشير على بطاقة الالتزام التي يقوم بإعدادها الأمر بالصرف عند بداية إجراءات الإنفاق والذي ينتج عنها عبئ مستقبلي على عاتق الدولة¹

2- مهام المراقب المالي :

تتمثل المهمة الرئيسية للمراقب المالي في مراقبة عمليات تنفيذ النفقات العمومية ومطابقتها مع لأنظمة والقوانين المعمول بها قبل تنفيذها عن طريق التحقق من مشروعية إجراء الالتزام بالدفع إضافة إلى المهام المرتبطة بالمراقبة القبلية للنفقات فان المراقب المالي مكلف بمسك محاسبة الالتزامات ذات الطابع الإحصائي من اجل تحديد مبلغ النفقات الملتزمة بها من الاعتمادات المسجلة في الميزانية والأرصدة المتوفرة هذه المحاسبة البسيطة لا تتطلب إجراء قيود محاسبية وسجلات محاسبية وفق القيد المزدوج .

¹ المادة 09 من المرسوم رقم 414/92 المؤرخ في 1992/11/14 المتعلق بالمراقبة السابقة للنفقات التي يلتزم بها .

خلاصة الفصل

تعتبر المحاسبة العمومية هي الأحكام التنفيذية التي تطبق على الميزانيات والعمليات التي تشمل عمليات تنفيذ النفقات والإيرادات وعمليات الخزينة وهي المختصة بدراسة المبادئ التي تحكم عمليات التقدير المحاسبي عن الأنشطة التي تقوم بها الحكومة ، مع الأخذ بعين الاعتبار بعض خصائص من حيث أنها لا تهدف إلى تحقيق الربح وإنما تأدية مجموعة من الخدمات العامة وتحقيق الرقابة على صرف المال العام، كما أن المحاسبة العمومية نظام خاص بها وذلك حسب القانون الجزائري 90/21 الذي يضبط مسؤولية كل فرد عامل في المؤسسات العمومية كل من الأمرين بالصرف والمحاسبون العموميون .

وسوف نتطرق في الفصل الثاني حول الأعوان التنفيذيون ومدى علاقتهم بالمحاسبة العمومية.

الفصل الثاني

الأعوان التنفيذيون

المبحث الأول: ماهية الأمر بالصرف .

المبحث الثاني : ماهية المحاسب العمومي .

المبحث الثالث: ماهية المراقب المالي .

تمهيد:

تستند مهمة تنفيذ العمليات المالية للدولة إلى عدة أعوان يختص كل واحد منهم إلى مهام وسلطات محددة قانونا ، حيث يمكن التمييز بين الأصناف الموالية لأعوان المحاسبة العمومية (الأمر بالصرف ، المحاسب العمومي ، المراقب المالي). حيث أن لكل واحد منهم له التزامات ومهام ومسؤوليات تقع عليه ومنها قسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وهي :

- المبحث الأول : ماهية الأمر بالصرف.
- المبحث الثاني : ماهية المحاسب العمومي.
- المبحث الثالث : ماهية المراقب المالي .

المبحث الأول: ماهية الأمر بالصرف

تعتبر مهمة الأمر بالصرف من المهام التي تسري في الحدود القانونية للوظيفة ويمثل كل أمر بالصرف عون تنفيذ للمحاسبة العمومية حيث تسند له عملية تسيير الميزانية أو اعتمادات المالية للميزانية وهذا ما يجعله يتخصص بالمرحلة الإدارية والتي يمكن أن تجعله يخضع إلى سلطات مختلفة وذلك تحت رقابة المحاسب العمومي وكذلك للتأكد من مدى مطابقة كل الأوامر مع القانون والأنظمة المعمول بها.

المطلب الأول : تعريف الأمر بالصرف

يعد أمرا بالصرف في مفهوم هذا القانون كل شخص يؤهل لتنفيذ العمليات المشار إليها في المرسوم التشريعي المؤرخ في 11 أكتوبر 1992 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1992 الأمر بالصرف هم من جهة إما أوليين أو رئيسيين ومن جهة أخرى ثانويين أو أحادين.¹

وفقا لنص المادة من قانون المتعلق بالمحاسبة العمومية يعرف الأمر بالصرف من خلال المهام الموكلة له، حيث يعتبر الأمر بالصرف كل عون معين قانونا لتنفيذ إجراءات الالتزام والتصفية وإصدار سند الأمر بالصرف أو تحرير حوالات الدفع من جانب النفقات، والقيام بإجراءات الإثبات التصفية وإصدار سند الأمر بالتحصيل من جانب الإيرادات.

المادة 23 من القانون 21/90 تعرف الأمر بالصرف كما يلي:²

يعد الأمر بالصرف في مفهوم هذا القانون كل شخص مؤهل لتنفيذ العمليات المشار إليها في المواد بحكم التعيين أو الانتخاب لوظيفة لها من بين الصلاحيات تحقيق العمليات المشار إليها في الفقر أعلاه وتنتهي صفة الأمر بالصرف قانونا وتزول هذه الصفة مع انتهاء هذه الوظيفة .

بالنسبة لمهام الأمر بالصرف فقد حدد قانون المحاسبة العمومية (21/90) في المواد من 16 إلى 21 منه حيث يعتبر الأمر بالصرف مسؤولا إداريا مطالبا بموجب مهامه الإدارية بقواعد المحاسبة العمومية والسهير على تطبيقها في الهيئات العمومية التي يشرف عليها و اتخاذ القرار في يخص عملياتها المالية سواء كانت إيرادات عامة أو نفقات عامة كما يلي:

¹ - قانون المحاسبة، مجموعة نصوص تشريعية وتنظيمية متعلقة بالقانون المحاسبة، الطبعة الثانية، برتي للنشر، ص 145.

² - المادة 23 من قانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، مرجع سبق ذكره .

- مهام الأمر بالصرف بالنسبة إيرادات:
 - ✓ إثبات حقوق الهيئات التي يشرفون عليها .
 - ✓ تصفية الإيرادات .
 - ✓ إصدار أوامر الإيرادات التي تضمن تحصيلها والمصادقة عليها المحاسبين العموميين المكلفين بعملية التحصيل.
 - مهام الأمر بالصرف بالنسبة للنفقات :
 - ✓ عقد الالتزامات بالنفقات العامة .
 - ✓ إصدار أوامر دفع النفقات وتوجيهها مرفقة بوثائق الإثبات الضرورية للمحاسب العمومي المكلف بالتسوية أو الدفع .
- ومن أجل السير الحسن والمستمر والدائم للمصالح والمؤسسات العمومية التي يشرف عليه الأمر بالصرف فقد ألزمهم قانون المحاسبة العمومية 21-90 بتعيين من ينوب عنهم . ففي حالة غياب الأمر بالصرف أو عدم قدرته على الحضور فإنه مطالب بتعيين نائب له لممارسة مهامه (الإنبابة بالسلطات) وذلك بموجب عقد تعيين قانوني يصادق عليه المحاسب العمومي، المادة 28 من قانون المحاسبة العمومية . كما يستطيع الأمر بالصرف أن يعين من ينوب عنه في التوقيع (الإنبابة بالتوقيع) من الموظفين الأساسيين الذين يعملون تحت وصايته مباشرة المادة 29.

المطلب الثاني: أصناف الأمر بالصرف ومسؤولياته

تنص المادة 06 من المرسوم 313/91 علي ما يلي : " يكون الأمر بالصرف إما ابتدائيين أو رئيسيين أو ثانويين"¹ . وبصدور قانون المالية التكميلي لسنة 1992 وبموجب مادته 02 تم تعديل المادة من قانون 21-90 وأصبح الأمر بالصرف إما أوليون أو رئيسيون من جهة أولى وإما ثانويون أو أحاديون من جهة ثانية :

2-1 الأمر بالصرف الأساسيون :

الأمر بالصرف الأساسيون هم المسؤولون الموجودون على قمة الهرم الإداري في الهيئات الموكول لهم أمرها، وقد أوردت المادة 07 من المرسوم 313/91 تعريفا لهذه الفئة من الأمرين بالصرف بأنهم : " هم الذين

¹ المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 313-91 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 يحدد الإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمر بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةهم ومحتواهم ، جريدة الرسمية ، عدد 43 ، السنة 1991 ص 16.48

يصدرن أوامر بالدفع لفائدة الدائنين وأوامر الإيرادات ضد المدينين، وأوامر تفويض الاعتمادات لفائدة
الأميرين بالصرف الثانويين"¹

وتنص المادة 26 من القانون 21/90 على أن الأميرين بالصرف الأساسيين هم:²

- ✓ المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي للمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة،
الوزراء؛
- ✓ الولاة عندما يتصرفون لحساب البلديات ؛
- ✓ رؤساء المجالس الشعبية البلدية الذين يتصرفون لحساب البلديات؛
- ✓ المسؤولون المعينون قانونا على مصالح الدولة المستفيدة من الميزانية الملحقة؛
- ✓ المسؤولون على الوظائف المحددة في الفقرة الثانية من المادة 23 من قانون المحاسبة العمومية
حيث هذه الفقرة على الأشخاص الذين تم انتخابهم أو تعيينهم للقيام بصلاحيات تخص عمليات
النفقة، غير أن الملاحظ على هذه الفقرة يعتمدها الغموض إذا لم تحدد المقصود بدقة.

2-2 الأمرين بالصرف الثانويين :

تنص المادة 27 من القانون 21/90 على أن: "الأميرين بالصرف الثانويين مسؤولين بصفتهم رؤساء المصالح
غيرالمركزين على الوظائف المحددة في المادة 23"³.

وقد عرفوا أيضا بالمادة 08 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 على أنهم " يصدرن حوالات الدفع لفائدة
الدائنين في حدود الإعتمادات المفوضة وأوامر الإيرادات ضد المدينين"⁴.

وبهذا يمكن القول أن الأميرين بالصرف الثانويين هم القائمون على رأس المصالح غيرالمركزية التي لا
تتمتع بالاستقلالية ولا بالشخصية المعنوية.

المادة 07 من المرسوم التنفيذي 313/91 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرين بالصرف والمحاسبون
العموميون وكيفيةاتهم ومحتواها، جريدة الرسمية العدد 43، سنة 1991 ص 16-48 . <https://www.joradp.dz/FTP/O-ARABE/1991/A1991043.pdf?znjo=43>

¹ ARABE/1991/A1991043.pdf تاريخ الإطلاع يوم 2020-03-19

² المادة 26 من القانون 21/90 المتعلقة بالمحاسبة العمومية ، مرجع سبق ذكره ، ص 11 ، 34.

³ المادة 27 من القانون 21-90 المتعلقة بالمحاسبة العمومية، نفس المرجع ، ص 11، 34.

المادة 08 من المرسوم التنفيذي 91-313 ، مؤرخ في 07 سبتمبر 1991 يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرين بالصرف والمحاسبون
العموميون وكيفيةاتهم ومحتواها، جريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره ، ص 16 ، 48.

ومن خلال تسمية هؤلاء الأمرين بالصراف بأنهم ثانويون نجد أن عملهم لم يأت إلا للتخفيف عن الأمرين بالصراف الرئيسيين الذين لا يمكنهم القيام وحدهم بكل العمليات المرتبطة بتنفيذ الميزانية، وكذا للاستجابة لمتطلبات هيئات عدم التركيز، والمثال على هؤلاء مدراء المديرية الولائية ورؤساء المراكز الديبلوماسية والقنصلية، وبالإضافة إلى الأمرين بالصراف الثانويين، وإلى جانبهم نجد:

أ- الأمرين بالصراف الأحاديون :

وكمثال على بالصراف الأحاديون نجد الوالي حيث تمنح له صلاحيات واسعة فيما يخص نفقات التجهيز العمومي غير الممركزة في نطاق وحدود ولايته .

وقد جاء المرسوم التنفيذي 227/98 موضحا في نص مادته 19 بأن الوزير المكلف بالمالية وحسب كل قطاع فرعي يخصص اعتمادا للدفع للولاية ليقوموا بتوزيع اعتمادات الدفع هذه و المبلغه لهم حسب كل فرع وذلك بموجب قرار¹.

ب- الأمرين بالصراف المستخلفون :

هم الذين يحلون محل الأمرين بالصراف الرئيسيين في حالة مانع أو غياب، حيث تنص المادة 28 من قانون 21/90 على ما يلي: " في حالة غياب أو مانع يمكن استخلاف الأمرين بالصراف في أداء بعقد تعيين يعد قانونا ويبلغ للمحاسب العمومي المكلف بذلك"².

ج- الأمرين بالصراف المفوضون :

هم المستفيدون من تفويض للتوقيع لاستعمال الاعتمادات المالية، حيث تنص المادة 29 من قانون 21/90 على ما يلي: " يمكن للأمرين بالصراف تفويض التوقيع الموظفين المرسمين العاملين تحت سلطتهم المباشرة، وذلك في حدود الصلاحيات المخولة لهم وتحت مسؤوليتهم"³.

¹ بن داود ابراهيم ، الرقابة المالية على النفقات العامة في القانون الجزائري والمقارن ، دارالكتاب الحديث ، الجزائر ، سنة 2012 ص 85.

² -المادة 28 من القانون 21/90، المتعلقة بالمحاسبة العمومية، مرجع سبق ذكره ، ص 11، 34.

³ -المادة 29 من القانون 21/90، المتعلقة بالمحاسبة العمومية، من نفس القانون، ص 11، 34.

وهذا الجدول يبين مختلف أصناف الأمرين بالصرف:
جدول رقم 1 : خاص بمختلف أصناف الأمرين بالصرف على مستوى كل من الدولة, الولاية, البلدية-
والمؤسسات العمومية

المؤسسات العمومية		البلدية		الولاية		الدولة		المستوى
ثانوي	رئيسي	ثانوي	رئيسي	ثانوي	رئيسي	ثانوي	رئيسي	الأمرون بالصرف
المكلف بتسيير المصالح التابعة للمؤسسة والبعيدة عن مقرها الرئيسي	مدير المؤسسة	/	رئيس المجلس الشعبي البلدي	/	الوالي	الوالي	الوزير بالنسبة للميزانية العامة للدولة ، الميزانيات الملحقة ، والحسابات الخاصة بالخزينة	

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في شعبة العلم الاقتصادية تخصص محاسبة وجباية، " الرقابة على تنفيذ النفقات دراسة حالة التكوين المهني والتمهين"، ص 140.

المطلب الثالث: التزامات الأمرين بالصرف ومسؤولياتهم

تنص المادة 32 من قانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية على مايلي :

الأمرون بالصرف مسؤولون مدنيا وجزائيا على صيانة واستعمال الممتلكات المكتسبة من الأموال العمومية . وهذه الصفة فهم مسؤولون شخصيا على مسك جرد للممتلكات المنقولة العقارية المكتسبة أو المخصص لهم .

✓ مسؤولية الأمر بالصرف المنتخب

يمكن أن تكون مسؤوليتهم على ثلاث أشكال :

❖ مسؤولية سياسية : وتنشأ نتيجة ارتكاب الأمر بالصرف مخالفات كالخطأ أو التهاون فيتعرض

إلى سحب الثقة وتنتهي مهامه عن طريق اقتراع علني لعدم الثقة بأغلبية ثلثي الأعضاء .

- ❖ مسؤولية مدنية : تنشأ نتيجة الخطأ الشخصي الذي قد يرتكبه الأمر بالصرف عند تنفيذ العمليات الموكلة إليه والضرر الذي يمكن أن يلحق بالهيئة العمومية من جراء ذلك فتكون العقوبة إجباره على تعويض الضرر من ماله الخاص .
- ❖ مسؤولية جزائية : وتطبق في حالة ارتكاب الأمر بالصرف لجرائم مالية ينص عليه القانون الجزائي مثل الاختلاس التزوير ، الغش ، الرشوة ، ويكون الأمر بالصرف في حالة ارتكابه لإحدى الجرائم المذكورة محل مسائلة من جهة القضائية المختصة.
- ✓ مسؤولية الأمر بالصرف المعين :
يمكن أن تكون مسؤوليتهم على ثلاث أشكال :
- ❖ مسؤولية تأديبية: وتنشأ عند ارتكاب الأمر بالصرف مخالفات تستحق هذه العقوبة التأديبية فتطبق عليه كتخفيض درجته من طرف رئيسه في العمل أو التأخير في ترقيته وكل هذا محدد في قانون الوظيف العمومي.
- ❖ مسؤولية مدنية: ينفذ هذا النوع لنفس الأسباب والظروف التي يكون الأمر بالصرف منتخبا حيث يعتبر مسؤولا عن الأفعال اللاشعورية والأخطاء التي يرتكبها.
- ❖ مسؤولية جنائية : الأمر بالصرف مسؤول جنائيا على صيانة واستعمال الممتلكات المكتسبة من الأموال العمومية فهم مسؤولون شخصا على مسك جرد للمنقولات والممتلكات العقارية المخصصة له.

المبحث الثاني: ماهية المحاسب العمومي

يقوم المحاسب العمومي بمهام حساسة في مجال تنفيذ الميزانية لأنه يخص دون غيره بمسؤولية حيابة وتداول المال العام.

المطلب الأول: تعريف المحاسب العمومي

1- تعريف المحاسب العمومي

تعرف المادة 33 من القانون 21/90 المحاسب العمومي كما يلي:

" يعد محاسباً عمومياً في مفهوم هذه الأحكام، كل شخص يعين قانوناً للقيام، فضلاً عن العمليات المشار إليها في المادتين 18 و22 بالعمليات التالية:

- تحصيل الإيرادات ودفع النفقات؛
- ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها وحفظها؛
- تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد؛
- حركة حسابات الموجودات؛¹

ويتم تعيين المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية، ويخضعون أساساً لسلطته.²

من مهام المحاسب وقبل القيام بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات يقوم المحاسب العمومي بعدة مراقبات شرعية لتنفيذ العمليات المالية العمومية الموكلة له:

• بالنسبة للإيرادات:

المادة 35 من القانون 90/21 المتعلق بالمحاسبة العمومية تنص على أن المحاسب العمومي قبل التكلّف بسندات الإيرادات التي يصدرها الأمر بالصرف، أن يتحقق من أن هذا الأمر مرخص له بموجب القانون بتحصيل الإيرادات، فضلاً عن ذلك يجب عليه على الصعيد المالي مراقبة صحة إلغاء سندات الإيرادات وكذلك عناصر الخصم التي يتوفر عليها.

¹ المادة 33 من القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، مرجع سبق ذكره، ص 11، 34.

² المادة 34 من القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، مرجع سبق ذكره، ص 11، 34.

• بالنسبة للنفقات:

- المادة 36 من القانون 90/21 المتعلق بالمحاسبة العمومية تنص على أنه على المحاسب العمومي قبل قبوله دفع أي نفقة أن يتأكد ويتحقق مما يلي:
- * مطابقة العملية للقوانين والأنظمة المعمول بها.
 - * صفة الأمر بالصرف أو المفوض له.
 - * توفر الاعتمادات .
 - * تأشيرة عملية المراقبة التي تنص عليها القوانين المعمول بها.¹

2- أصناف المحاسب العمومي

تصنيف المحاسبين العموميين له علاقة مباشرة بالقسم الإداري المالي للدولة حيث يمكن التمييز بين الأصناف الموالية للمحاسبين العموميين .

المحاسب العمومي الرئيسي

وهو المحاسب الذي يكون مكلفا بإجراء القيد النهائي في السجلات المحاسبية للعمليات المالية للدولة حيث يقوم بإعداد حساب التسيير الذي يخضع لمراقبة مجلس المحاسبة وفق لنص المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم 313/91 المؤرخ في 07/09/1991 والمتعلق بتحديد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكفايتها ومحتواها يتصف بصفة المحاسبين الرئيسيين التابعين للدولة كل من :

العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية .

أمين الخزينة المركزية .

أمناء الخزينة في الولاية .

العون المحاسبون للميزانيات الملحقة .

¹ الشارف بن عطية تواتي، مرجع سبق الذكر، ص 13

المحاسب العمومي الثانوي:

وهو كل محاسب يتولى تجميع محاسبة محاسب الرئيسي حيث يقوم بتنفيذ العمليات الخاصة بالإيرادات والنفقات لفائدة المحاسب الرئيسي .

2-1- التزامات المحاسبين العموميين ومسؤولياتهم

المحاسبون العموميون هم، قبل كل شيء، موظفون عموميون، وبهذه الصفة، فهم يخضعون للالتزامات المقررة في القانون الأساسي العام للتوظيف العمومي، وفي القانون الأساسي الخاص بسلكهم. ولكن إضافة إلى ذلك، فهم يخضعون لجملة من الالتزامات الخاصة بممارسة مهامهم كمحاسبين عموميين .

1- التنصيب وتسليم المهام .

2- تعارض الوظائف .

3- إيداع الحسابات .

2-2 مسؤوليات المحاسبين العموميين

مسؤولية تأديبية، مسؤولية جزائية، مسؤولية مدنية .

2-2-2 نطاق المسؤولية المالية الشخصية للمحاسبين العموميين .

1 المسؤولية عن الأعمال الشخصية .

2 المسؤولية عن عمل الغير .

2 جزاء المسؤولية المالية الشخصية للمحاسبين العموميين .

وهذا الجدول يبين مختلف أصناف المحاسبين العموميين :
جدول رقم 2 : خاص بمختلف أصناف المحاسبين العموميين على مستوى كل من الدولة ,الولاية ,البلدية-
والمؤسسات العمومية الوطنية

المؤسسات العمومية الوطنية		البلدية		الولاية		الدولة		المستوى
رئيسي	ثانوي	رئيسي	ثانوي	رئيسي	ثانوي	رئيسي	ثانوي	المحاسبين العموميين
المكلف بتسيير المصالح التابعة للمؤسسة والبعيدة عن مقرها الرئيسي	مدير المؤسسة	/	رئيس المجلس الشعبي البلدي	/	الوالي	الوالي	الوزير بالنسبة للميزانية العامة للدولة ، الميزانيات الملحقة ، والحسابات الخاصة بالخبزينة	

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في شعبة العلم الاقتصادية تخصص محاسبة وجباية، " الرقابة على تنفيذ النفقات دراسة حالة التكوين المهني والتمهين" ، ص 16.

المطلب الثاني: مهام المحاسب العمومي

1- مهام المحاسب العمومي:

المحاسب العمومي يراقب مشروعية التحصيل للإيرادات أو دفع للنفقات التي تعد كمرحلة رابعة من مراحل تنفيذ، لذا فالمحاسب قبل قبوله دفع النفقة عليه أن يتحقق ويدقق في مجموعة من العناصر، وهي:¹

✓ مراقبة صفة الأمر بالصرف سواء أكان رئيسيا أو ثانويا أو مفوضا؛

¹ بن داود إبراهيم ، الرقابة المالية على النفقات العامة في القانون الجزائري والمقارن ، مرجع سابق ، ص 89 .

- ✓ مطابقة العمليات التي يقوم بها الأمر بالصرف مع القوانين والتنظيمات المعمول بها فيراقب عملية الالتزام والتصفية والأمر بالصرف؛
- ✓ النظر في مدى توفر الاعتمادات في ميزانية الإدارة المعنية؛
- ✓ التأكد من أن ديون محل النفقة لم تسقط آجالها وأنها ليست محل معارضة؛
- ✓ مراعاة الطابع الإبرائي للدفع؛

✓ التأكد من وجود تأشيريات عمليات المراقبة المحددة قانونا .

2- حماية المحاسب العمومي:

إن مسؤولية المحاسب العمومي كبيرة وثقيلة، لذلك يمنحه القانون امتيازات وظيفية وشخصية:¹

- ✚ قبل التعيين في منصب المحاسب العمومي يجرى تحقيق حول السيرة الذاتية؛
- ✚ يجب أن تكون له أقدمية في شغل الأمور المحاسبية؛
- ✚ يجب يغطي احتياجاته المادية ولو جزئيا_ سكن وظيفي_؛
- ✚ ضمان المسار المهني والترقية؛
- ✚ تسمية المحاسب العمومي تكون عن طريق وزير المالي، وهذا ما جعله بعيدا عن تدخلات الإدارة الخارجية فهو خاضع مباشرة لسلطة وزير المالية؛
- ✚ المحاسب العمومي محمي من قبل قانون الوظيفة العمومي حيث تنص المادة 19 من المرسوم 59/85 على أن المؤسسة أو الإدارة العمومية الملحق بها المحاسب العمومي، تحميه من جميع التعديلات التي يتعرض لها من الغير، فتقوم بتتبع الأشخاص المتسببين في الضرر_ الوكيل القضائي للخبزينة ، ويمكن الحصول على تعويضات من وزير المالية بالنسبة للأضرار التي تعرض لها من الآخرين.

إذا قامت مسؤولية المحاسب العمومي المالية فإن بإمكانه الاستفادة من إجراءات حمايته وهي كما يلي:²

❖ الإعفاء من مسؤولية :

الإعفاء هو حق يتمتع به المحاسب العمومي في حالة:

- ✓ إثبات أن الخطأ ناجما عن قوة قاهرة؛
- ✓ تسخير المحاسب من طرف الأمر بالصرف؛
- ✓ أما عن قرار الإعفاء فيتخذه وزير المالية ويمكن أن يكون كلياً أو جزئياً.

❖ الإبراء المجاني:

شويخي سامية، أهمية الاستفادة من الآليات الحديثة والمنظور الإسلامي في الرقابة على المال العام، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة أبو بكر بلقايد ، تلمسان، 2011، ص 23-24.

² شويخي سامية، مرجع سابق الذكر، ص 24 .

تنص الفقرة الثانية من المادة 46 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية على أن المحاسب العمومي القائمة مسؤولية المالية يمكن أن يستفيد من إبراء مجاني كامل أو جزئي في حالة إثباته لحسن النية.

المطلب الثالث: مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

هو مبدأ من مبادئ قانون الميزانية، مؤداه أن هناك تباعد تنظيمي بين وظائف كل من الأمر بالصرف والمحاسبين العموميين، وهذا الانفصال ناجم أيضا عن كون الأمر بالصرف لا يمكنهم في أي حال من الأحوال أن يحلوا محل المحاسبين العموميين.

ويعتبر هذا المبدأ هو المبدأ الأساسي الذي تقوم عليه المحاسبة العمومية والذي يعني بالضرورة صنفين من الأعوان في تنفيذ العمليات المالية للدولة، وهما الأمر بالصرف والمحاسب العمومي وكل منهما يتدخل في مراحل إجراء عملية التنفيذ حسب اختصاصه وصلاحياته التي يخولها القانون له ومن أهم هذه القوانين قانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، حيث نصت المادة 55 من هذا القانون على: "تتنافى وظيفة الأمر مع وظيفة المحاسب العمومي"، ومن خلال هذه المادة لا يمكن للأمر بالصرف التدخل في المرحلة المحاسبية الخاصة بالمحاسب العمومي من جهة، وكذلك المحاسب العمومي لا يمكنه التدخل في المرحلة الإدارية الخاصة بالأمر بالصرف من جهة أخرى، ووفقا لهذا المبدأ لا يمكن للأمرين بالصرف أن يكونوا محاسبين معينين لديهم.

1- أهداف المبدأ: يهدف الفصل الأمر بالصرف والمحاسب العمومي إلى:¹

- تقسيم العمل : الفصل بين التنفيذ الإداري والتنفيذ المحاسبي يساعد ويؤدي إلى تجزئة الاختصاص والمهام بين الأمرين بالصرف والمحاسبين، ورغم التقسيم فان العمليتين تهدفان إلى تنفيذ النفقات العمومية والإيرادات وذلك من خلال أربعة عمليات رئيسية هي: التعهد، التصفية، الأمر بالصرف (الدفع). ويستوجب هذه العمليات التخصص ودرجة لا باس بها من الكفاءة في ميدان المالية والمحاسبة كما يجب أن تحدد هذه المهام بدقة على غرار عمليات التسيير التي تتطلب اختصاصات غير محددة حصرا. والفصل بين التنفيذ الإداري والتنفيذ المحاسبي يمنع على الموظف واحد أن يملك سلطتي القرار والتنفيذ معا في ان واحد ، رغم أن هذه التقسيم يجعل تنفيذ العمليات المالية والمحاسبية بطيئة وهذا يتنافى مع التطور السريع للتقنية الإعلامية التي تستوجب السرعة الكبيرة في تنفيذ هذه العمليات .

¹ د علي زغود، المالية العامة، الديوان مطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص 136.

المراقبة المتبادلة : إن إسناد عملية التنفيذ المالية إلى صنفين مختلفين من الموظفين لها أسباب شرعية حيث تؤدي هذه الرقابة على تمييز بين أصناف الموظفين ، وتخفيف مسؤولية الأمرين بالصرف لقراراتهم تخضع لعدة رقابات ، كذلك مسؤولية المحاسبين العموميين تكون مشددة لعدة أسباب منها:

- هم يمارسون مهامهم باستقلالية تامة .

- مهامهم تقتصر على إثبات الشرعية لا غير .

- يمارسون وظيفتهم دون أي ضغط بالمقارنة مع مهام الأمرين بالصرف .

- وحدة العمليات المالية : يحول هذا المبدأ لوزير المالية باعتباره المسؤول الرئيسي ممارسة حق الرقابة على كافة العمليات المالية ما ينتج عنه وحدة العمليات المالية ، وهذا ما يسهل إعداد قرارات حكومية أخذة بعين الاعتبار الواقع الاجتماعي ، الاقتصادي ، المالي .

- تسهيل الرقابة القضائية : إن تقسيم المهام يسهل عملية الرقابة القضائية خاصة في حالة وجود خطأ لذلك فإن مهام الفئتين مبينة كالتالي :

بالنسبة الأمر بالصرف مسك حسابات التعهد ، الأمر في مجال النفقات ، حساب حقوق مثبتة في مجال الإيرادات .

بالنسبة للمحاسبين : مسك حسابات القبض والدفع .

وتخضع هذه العمليات في النهاية لمجلس المحاسبة لمراجعتها وكشف الخطأ .

المبحث الثالث : ها هيه المراقب المالي

يعتبر المراقب المالي عون من أعوان المحاسبة العمومية التي تنحصر صلاحيته في مجال المراقبة القبليّة لتنفيذ النفقات العمومية .

المطلب الأول : تعريف المراقب المالي و طبيعته مسؤولياته

1- تعريف المراقب المالي

المراقب المالي هو عون يتم تعيينه من طرف وزير المالية ومن بين موظفي المديرية العامة للميزانية من أجل مراقبة إجراءات الالتزام بالدفع للنفقات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة حيث يقوم بالتحقق من مشروعية العمليات التي يقوم بها الأمر بالصرف قبل عقد النفقة بصفة نهائية .

يمارس المراقب المالي صلاحيته الرقابية عن طريق التأشيرة على بطاقة الالتزام التي يقوم بإعدادها الأمر بالصرف عند بداية إجراءات الإنفاق والذي ينتج عنها عبئ مستقبلي على عاتق الدولة¹

2- طبيعة مسؤوليات المراقب المالي :

✓ " مسؤولية المراقب المالي وكذلك نوابه هي مسؤولية بدون تحديد خاص، فالنصوص لا تعطي تحديد للعقوبة المخصصة لهذه المسؤولية، ولكن يمكن تحديد هذه المسؤولية انطلاقاً من العناصر التالية: عقوبة من طرف غرفة الانضباط بالميزانية والمالية للمجلس الأعلى للمحاسبة، فهي بإمكانها فرض غرامات مالية المراقب المالي في حالة عدم احترام للقوانين المعمول بها في مجال الميزانية والمالية وذلك تطبيقاً للمادة 88/7 للأمر رقم 95 /29 المتعلقة بمجلس المحاسبة، حيث تعتبر هذه المادة مخالفة للقوانين وقواعد الميزانية والمالية".

✓ مسؤولية أمام وزارة المالية، حيث أن مهام ومسؤوليات المراقبين الماليين تخضع لنظام مسؤولية صارمة من قبل وزارة المالية، فالمراقبون الماليون ملزمون بإرسال عند كل سنة مالية حوصلة سنوية إلى وزارة المالية تخص نشاطات وأعمال المراقبين الماليين والتي تقارن مع حسابات التسيير للمحاسب العمومي ومع الحساب الإداري للأمر بالصرف وذلك للمقارنة والمقاربة بينهم. و منها من الممكن أن تكون مسؤولية المراقب المالي موضوعية رهن الاهتمام، حالة منح تأشيرات غير مسموح بها ومخالفة للقوانين أو رفض البعض الأخر وهي مؤهلة للقبول².

المطلب الثاني: مهام المراقب المالي

تسند للمراقب المالي عدة مهام باعتباره المسؤول عن تسيير المصالح الموضوعية تحت سلطته، ومن هذه المهام:³

- ✓ يقوم بمسك تعداد المستخدمين ومتابعته حسب كل باب من أبواب الميزانية.
- ✓ يمكس سجلات تدوين التأشيرات والرفض.
- ✓ يمكس محاسبة الالتزامات حسب الشروط المحددة.
- ✓ يرسل المراقب المالي بمناسبة المهام التي يقوم بها، إلى الوزير المكلف بالميزانية حالات دورية معدة لإعلام المصالح المتخصصة بتطوير الالتزام بالنفقات وبتعداد المستخدمين.
- ✓ يرسل المراقب المالي في نهاية كل سنة مالية إلى الوزير المكلف بالميزانية على سبيل العرض، وإلى الأمر بالصرف على سبيل الإعلام، تقريراً يستعرض فيه شروط التنفيذ والصعوبات التي لقيها إن وجدت في

¹ المادة 09 من المرسوم رقم 414/92 المؤرخ في 14/11/1992 المتعلق بالمراقبة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.

منصوري زين، دروس في المحاسبة العمومية تم الإطلاع عليه من الموقع الإلكتروني <https://stagemaster.jimdofree.com/cours/> - 2020-03-19 ص 52²

³ المرسوم التنفيذي رقم 414/92 المؤرخ في 19 جمادى الأولى 1413 الموافق 14 نوفمبر 1992، يتعلق بالمراقبة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.

مجال تطبيق التنظيم والمخالفات التي لاحظها في تسيير الأملاك العمومية، وكذا كل الاقتراحات التي من شأنها أن تحسن شروط صرف الميزانية.

✓ تعد المصالح المختصة، التابعة للوزير المكلف بالميزانية، تقريرا ملخصا عاما يوزع على مجموع الإدارات المعنية ومؤسسات الرقابة.

✓ المراقب المالي مسؤول عن سير مجموع المصالح الموضوعية تحت سلطته وعن التأشيرات التي يسلمها.

المطلب الثالث: العناصر الخاضعة لرقابة المراقب المالي

حسب المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 374/09 المؤرخ في 16 نوفمبر 2009 يتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها فإن القرارات المتضمنة التزاما بالنفقات والمبينة فيما يلي تخضع مسبقا قبل التوقيع عليها إلى تأشيرة المراقب المالي وهي:¹

- 1 - مشاريع قرارات التعيين والترسيم والقرارات التي تخص الحياة المهنية ومستوى المرتبات للمستخدمين باستثناء الترقية في الدرجة.
- 2 - مشاريع الجداول الاسمية التي تعد عند قفل كل سنة مالية.
- 3 - مشاريع الجداول الأصلية الأولية التي تعد عند فتح الاعتمادات وكذا الجداول الأصلية المعدلة من خلال السنة المالية.
- 4 - تخضع لتأشيرة المراقب المالي أيضا الالتزامات بنفقات التسيير والتجهيز أو الاستثمار.
- 5 - كل التزام مدعم بسندات الطلب والفواتير الشكلية والكشوف أو مشاريع العقد عندما لا تتعدى المبلغ المستوي المحدد من قبل التنظيم المتعلق بالصفقات العمومية.
- 6 - كل مشروع مقرر يتضمن مخصصات ميزانية وكذا تفويض وتعديل الاعتمادات المالية.
- 7 - كل التزام يتعلق بتسديد المصاريف والتكاليف الملحقه وكذا النفقات التي تصرف عن طريق الوكالات والمثبتة بفواتير نهائية.

- المرسوم التنفيذي رقم 414/92 المؤرخ في 19 جمادى الأول 1413 الموافق 14 نوفمبر 1992، يتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، تاريخ <https://www.joradp.dz/FTP/Jo-Arabe/1992/A1992082.pdf> لإطلاع يوم 19-03-2020 ص 11.

خلاصة الفصل

من خلال دراستنا لهذا الفصل وجدنا أن :

الأمر بالصرف هو أمر بصرف النفقة العمومية وأنه يوجد صنفين من الأمر بالصرف وهما الأمر بالصرف الرئيسي مثل رئيس الجامعة والثانوي مثل عميد كلية ولكل منهما مسؤول حسب القانون 21-90 و المحاسب العمومي يوجد صنفين هما المحاسب الرئيسي مثل محاسب الجامعة والمحاسب الثانوي مثل محاسب الكلية ولكل منهما مسؤول حسب القانون 21-90 والمراقب المالي الذي هو كذلك له مسؤولية تأشيرة على القبول إنفاق النفقة أو الرفض (إما رفض مؤقت أو نهائي) وذلك إذا وجد خطأ في مبلغ النفقة وذلك حسب القانون وأيضا من مهام المراقب المالي معرفته بكل قوانين ومراسيم المتعلقة بتنفيذ النفقة .

وسوف نتطرق في الفصل الثالث حول الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية

الفصل الثالث

الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية

المبحث الأول : ماهية الرقابة المالية .

المبحث الثاني: ماهية النفقات العمومية .

المبحث الثالث: مراحل تنفيذ النفقات العمومية .

تمهيد :

إن الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية شرط ضروري لضمان حسن تسيير الأموال العمومية من خلال تصحيح الأخطاء والتناقضات وتجنب المخالفات والمناورات التي يمكن أن يرتكبها الأعوان والمسؤولون الإداريون خلال أداء عملهم، مع تعاظم دور الدولة وتوسع نطاقها ، وزيادة تدخلها في الحياة الاقتصادية زادت أهمية النفقات العمومية وذلك لكونها إحدى عناصر السياسة الكلية لتحقيق أهدافها التي تسعى إليها ، فهي تعكس لنا كافة جوانب الأنشطة العامة وكيفية تمويلها ولقد قسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول : ماهية الرقابة المالية .

المبحث الثاني: ماهية النفقات العمومية .

المبحث الثالث: مراحل تنفيذ النفقات العمومية..

المبحث الأول ماهية الرقابة المالية

سنتناول في هذا المبحث ماهية الرقابة المالية من خلال معرفة تعريفها ووسائلها أهميتها وأهدافها وأساليبها وأنواعها.

المطلب الأول : تعريف الرقابة المالية ووسائلها

1- تعريف الرقابة المالية :

يمكن القول أن نظم الرقابة المالية هو ذلك النظام الفرعي من أنظمة المحاسبة الحكومية الذي يهتم بالرقابة على المال العام .

أما تعاريف الرقابة المالية فتعددت وتتجلى أبرزها في¹:

هي الوظيفة التي تقوم بها وحدات حكومية من أجل تتبع المال العام وحراسته وحفظه استنادا إلى مرجعية تشريعية .

وتعرف على أنها " مجموعة الأعمال التي تعتبر بمثابة تنفيذ الخطة وتحليل الأرقام المسجلة للتعرف على مدلولها ثم اتخاذ ما يلزم من إجراءات لتنمية تحقيق الأهداف ومعالجة أي قصور في تحقيق هذه الأهداف"²

وسائل الرقابة المالية : تتمثل فيما يلي³:

- التقيد باعتمادات الموازنة العامة (النفقات والإيرادات كل حسب بنده) .
- الكشوف الدورية المطلوبة لوزارة المالية أي على المحاسبين في الدوائر المختلفة ان يقدموا الى وزير المالية في غضون ثلاثة أيام بعد نهاية كل شهر الحسابات والجداول الختامية وذلك لتمكن الوزارة من دراستها ومراقبتها.
- لجان التعداد والتفتيش يترتب عليها تقديم تقارير إلى وزير المالية مع التوصيات بشأنها .
- المراقب المالي (المحاسب المفوض) : يعين بقرار من وزير المالية لدى كل من الدوائر الحكومية والمؤسسات الحكومية ذات الاستقلال المالي وتتلخص مهمته في :
- تدقيق كل مستندات الصرف للتأكد من مطابقتها للقوانين والأنظمة المالية السارية المفعول.

¹ اسماعيل حسين احمر مرجع سابق 2003 ص 219

² عبد الفتاح الصحن محمد السيد سرايا الرقابة والمراجعة الداخلية على مستوى الكلي والجزئي الاسكندرية 1998 ، ص 12

³ محمد الهور أساسيات في المحاسبة الحكومية دار وائل للنشر الأردن سنة 1998 ص 221 – 222.

- بعد التأكد من صحة البيانات يقوم بختمه بالختم المخصص لهذه الغاية من قبل وزير المالية
- لا يجوز صرف مستند قبل تدقيقه من المراقب المالي في الوزارة ويتحمل أمين الصندوق المسؤولية الكاملة في حالة قيامه بالصرف بدون توقيع المراقب .
- إعلام وزارة المالية فوراً وخطياً بكل مخالفة للأحكام والقوانين والأنظمة المالية .
- متابعة تحصيل الإيرادات في الوزارة أو الدائرة المعين لديها ومتابعة دفع التحصيلات لصندوق الخزينة في حينه .

المطلب الثاني : أهمية وأهداف الرقابة المالية

1- أهمية الرقابة المالية:

تتبع أهمية الرقابة من كونها الأداة التي تساعد على تحقيق أهداف المؤسسة، بحيث تقوم بالربط الوثيق بين الوسائل والغايات من خلال توحيد الجهود وتنسيقها نحو تحقيق الأهداف التنظيمية البعيدة والقريبة، وتهدف الإجراءات الرقابية إلى التأكد من صحة الإجراءات الإدارية والمالية ومسايرتها لمختلف الخطط والسياسات العليا كما تساعد الرقابة في تقييم الأداء الفردي والتنظيمي من النواحي السلوكية والفنية وتعمل على تعزيز قدرات المدراء على اتخاذ القرارات من خلال تحديد الانحرافات عن الخطط والمعايير.

هذا بالإضافة إلى دورها التقليدي في منع حدوث حالات الغش والسرقة والفساد وكشف وتحديد المسؤولين عنها في حالة حدوثها ، وبذلك فإن العملية الرقابية ذات الارتباط مباشر ووثيق بكافة نواحي العمليات الإدارية الأخرى.¹

وتزداد أهمية الرقابة والحاجة إليها مع كبر حجم المؤسسات وتعدد أنشطتها وبرامجها .

1 جهاد محمد شرف، أثر الرقابة المالية على استمرار التمويل للمؤسسات الأهلية، مذكرة مقدمة ضمن شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة 2005، ص 16¹

2- أهداف الرقابة المالية:

تهدف الرقابة المالية بصفة عامة إلى المحافظة على الأموال العامة وحمايتها من العبث، وتتمثل هذه الأهداف فيما يلي:¹

➤ أهداف سياسية :

تتمثل في التأكد من احترام رغبة البرلمان ، وعدم تجاوز الأولويات والمخصصات التي يصدرها لتنفيذ المشاريع والخدمات العامة، حيث أن رغبة البرلمان هي تعبير عن رغبة الشعبية التي يتولى البرلمان تمثيلها ، وبالتالي فإن احترام رغبة هذا الأخير (البرلمان) هو مظهر من مظاهر احترام الإرادة العامة للشعب .

➤ أهداف اقتصادية:

تتمثل في كفاية استخدام الأموال العامة والتأكد من استثمارها في أفضل الأوجه التي تحقق النفع العام، وعدم الإسراف في صرفها وإنفاقها ، ومنع صرفها على غير الأوجه المشروعة والتي تشعب مصلحة عامة محددة.

وكذلك المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة والإهمال أو التقصير في تحصيلها وغير ذلك من أوجه سوء الاستعمال أو عدم حمايتها ، والمحافظة عليها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال.

➤ أهداف قانونية :

وتتمثل في التأكد من مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للقوانين والأنظمة والتعليمات والسياسات والتوجيهات والأصول المالية المتبعة .
ويتضمن ذلك مختلف القرارات والأنشطة وحدود المخصصات والصلاحيات المخولة للمسؤولين الماليين والإداريين وغير ذلك كم الجوانب المالية سواء فيما يتعلق بالنفقات أو الإيرادات العامة.
وتركز الرقابة القانونية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة حرصا على سلامة التصرفات المالية ومعاقبة المسؤولين عن أية انحرافات أو مخالفات من شأنها الإخلال بحسن سير الأداء المالي عموما .

➤ أهداف اجتماعية :

تتمثل في منع ومحاربة الفساد الإداري والاجتماعي بمختلف صوره وأنواعه مثل : الرشوة والسرقة والإهمال أو التقصير في أداء وتحمل الواجبات تجاه المجتمع .

¹ دراز جامد عبد المجيد وآخرون، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية الإسكندرية ، سنة 2003 ، ص 174 – 175 .

➤ أهداف إدارية وتنظيمية :

- وتحتوي مجموعة كبيرة من الأمور التي رمن شأنها المحافظة على الأموال العامة واستعمالاتها المشروعة بكفاءة ومرونة وفعالية تؤدي إلى إحداث النتائج المتوقعة والمرغوبة .
- وتشمل الأهداف الإدارية والتنظيمية الجوانب التالية :
- تساعد الرقابة على تحسين عملية التخطيط وزيادة فعاليتها في مواجهة المستقبل بأهداف وتوقعاته ومشكلاته ، كما تكشف الرقابة عن بعض عيوب التخطيط ؛
- الرقابة تساعد على توجيه وتنظيم الجهود لإنجاز الأغراض والأهداف المحددة للمنظمة بفعالية وكفاية. كما تعمل على تصحيح الانحرافات البسيطة ومنع تفاقمها واتخاذ الإجراءات التصحيحية قبل استفحال الأمور ؛
- تساعد الرقابة على اتخاذ القرارات المناسبة من خلال المعلومات الراجعة التي تقدمها لمتخذي القرار، من خلال تحديد الانحرافات عن الخطط والمعايير ومواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك ؛
- تساعد الرقابة على تقييم الوضع العام للمؤسسة وتحديد مركزها المالي والاقتصادي والإداري ، كما تساعد الرقابة على تقييم أداء العاملين لأغراض الحوافز والتدريب والاختيار.

➤ هدف مالي :

- الهدف المالي للرقابة هو ضمان تسيير حسن واستعمال سليم وعقلاني للاعتمادات المقترحة ، ولتحقيق هذا الهدف وضع المشرع العديد من القواعد القانونية والتنظيمية لضمان احترام إجازة الميزانية من جهة ، والبحث عن مواضع الخلل التي تؤدي إلى المساس بالأموال العمومية والأخطاء المرتكبة عند تنفيذ الميزانية من طرف الأعوان المكلفون من جهة أخرى . فعند وجود أخطاء أو تجاوزات يتم إحالة مرتكبها على السلطات المختصة في تقرير العقوبات¹.

المطلب الثالث: أساليب وأنواع الرقابة المالية

1- أساليب الرقابة المالية :

- الأسلوب هو الطريقة التي تتبع في تطبيق الرقابة على النفقات العمومية ، وتوجد أساليب للرقابة تمثل أدوات رئيسية للعمل الرقابي، وهي لا يختلف مضمونها سواء في الرقابة على وحدات الجهاز الإداري للدولة أو في وحدات القطاع العام ، ويمكن الإشارة إلى الأساليب المتبعة في تحقيق الرقابة بالتالي²:

1 صرامة عبد الوجيد، الرقابة على الأموال العمومية، " حالة الجزائر " ، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر3، سنة 2000 ، ص 77.

سمية سويسبي وأو عمران سامية، الرقابة المالية على النفقات العمومية، مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة الليسانس في العلوم الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، تخصص نقود مالية وبنوك ، 2008-2009 ، ص 34²

1-1- النظم والتعليمات واللوائح :

من أهم وسائل الرقابة النظم والقواعد المالية التي تحددها القوانين، والتعليمات المعتمدة وهي من أهم الأدوات التي تقوم عليها عملية الرقابة حيث يتعين الالتزام بها ويعتبر الخروج عليها مخالفة مالية تستوجب المساءلة فإن عدم الالتزام بها قد يؤدي إلى إضاعة المال العام وعدم تنميته وعدم تنفيذ الخطط والبرامج الموضوعية¹

2-1- المراجعة والفحص والتفتيش:

المراجعة والفحص أسلوب واحد يعني فحص الحسابات والدفاتر والمستندات بحث يستطيع المراجع الاقتناع بسلامة المركز المالي، وصحة حسابات النتيجة أو عدم سلامتها، فهو أسلوب للوصول إلى درجة معينة من الثقة له إجراءات وقواعد معينة .

وتتم عمليات المراجعة والفحص بواسطة مدقق فرد أو جهاز لم يشترك في العمليات التنفيذية، فيقوم بهذا مراقب الحسابات الخارجي، وأجهزة الرقابة الخارجية المتخصصة.

3-1- الحوافز والجزاءات:

وهذا حتى نجازي المحسن عن إحسانه والمسيء عن إساءته فلا بد من مكافأة المراقب بأحسن الأداءات وتفان في القيام بخدمات، وفي نفس الوقت يجب تسليط أقصى العقوبات على من تهاون أو أهمل القيام بعمله.²

4-1- الملاحظة والمتابعة:

وهذا بغرض تصحيح ما تقع فيه من أخطاء فور وقوعها أو بعد إتمام التصرفات وهو الأمر المتاح للأجهزة الخارجية المتخصصة، والتي لا يتوفر لها فرصة الرقابة الفورية عن طريق الملاحظة.³

¹ عوف محمد الكفواري، الرقابة المالية النظرية والتطبيق، طبعة 2، مطبعة الانتصار لطباعة الأوقست، مصر، سنة 1998، ص 81

² بن داود ابراهيم، البعد الرقابي للأموال من المنظور الأخلاقي الإسلامي، ملتقى الاقتصاد الإسلامي: الواقع ورهانات المستقبل، المركز الجامعي غرداية الجزائر، 23 و24 فيفري 2011، ص 6.

³ عوف محمد الكفواري، مرجع سابق ذكره، ص 27.

2- أنواع الرقابة المالية:

تقسم الرقابة المالية إلى عدة أنواع، وأهمها من حيث الوقت، من حيث الموضوع، ومن حيث الجهة التي تمارس فيها الرقابة والتي سنقوم بعرضها كما يلي:

2-1- الرقابة من حيث الوقت :

نجد أن الرقابة المالية من حيث الوقت تأخذ ثلاث صور وهي:

أولاً: الرقابة السابقة

حيث تتم عمليات المراجعة والرقابة قبل الصرف ولا يجوز لأي وحدة تنفيذية الارتباط بالالتزام أو دفع أي مبلغ قبل الحصول على موافقة الجهة المختصة بالرقابة قبل الصرف، ومن البديهي أن العمليات المراجعة والرقابة هنا تتم على جانب النفقات فقط حيث لا يتصور أن تتم رقابة سابقة على تحصيل الإيراد العام.¹

ثانياً: الرقابة الآتية (أثناء التنفيذ)

يتميز هذا النوع من الرقابة بالاستمرارية داخل الوحدة الاقتصادية، ويصلح تطبيقه في الوحدات الاقتصادية الكبيرة التي يصعب تدقيقها عن طريق التدقيق النهائي خلال فترة محدودة حيث يبدأ هذا النوع من التدقيق مع بداية العملية ويستمر بانتهائها ليتحول إلى رقابة نهائية عند مراجعة وفحص الميزانية العمومية والحسابات الختامية.²

ثالثاً: الرقابة اللاحقة

تقوم الرقابة اللاحقة بكشف الأخطاء والمخالفات القانونية، بعد انتهاء كافة التصرفات القانونية، وقد تتولى هذه الرقابة الوحدات الحكومية نفسها، أو إدارة تابعة لوزارة العدل، أو الهيئة مستقلة عن السلطة التنفيذية، والرقابة اللاحقة تغطي جانب الإيرادات والنفقات العامة، بعكس الرقابة السابقة التي تقتصر على النفقات.³

¹ مصطفى الفار، الإدارة المالية العامة، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، سنة 2008، ص 90.

² أكرم إبراهيم حمادة، الرقابة المالية في القطاع الحكومي، جبهة للنشر والتوزيع، الأردن، سنة 2006، ص 30

³ جمال فالح على الدليهي، الضوابط الدستورية والقانونية للرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة من باب الإيرادات ن مذكرة مقدمة ضمن

متطلبات نيل شهادة ماجستير، كلية الحقوق، قسم القانون العام، جامعة الشرق الأوسط، سنة 2010، ص 84.

2-2- الرقابة المستندية والاقتصادية:

نجد أن الرقابة المالية المستندية والاقتصادية تأخذ صورتان وهي:

أولاً: الرقابة المستندية (المحاسبية)

هي الرقابة على المستندات والسجلات والدفاتر المالية للتأكد من أن المورد قد أنفقت في حدود الإعتمادات المخصصة لها وأنها سليمة ومطبقة للأرقام الواردة بالسجلات فهي رقابة بالأساليب المحاسبية، وقد تكون قبل الصرف وقد تكون بعد الصرف، وغاية هذا النوع من الرقابة هو التأكد من سلامة طرق الإنفاق وصحة المستندات ويطلق عليها البعض الرقابة المحاسبية.¹

ثانياً: الرقابة الاقتصادية (الرقابة على الأداء)

وهي الرقابة التي لا تكتفي بالتحقق من قانونية الصرف بل تمتد لتشمل التحقق من تنفيذ الأهداف التي من أجلها خصصت الاعتمادات، فضلاً عن دراسة أوجه الإسراف التي قد تصاحب عمليات التنفيذ والتأكد من كفاءة الجهات القائمة بالتنفيذ، كما أن التنفيذ يسير حسب خطة العمل وأنه يتم في المواعيد المحددة ويحقق النتائج المستهدفة.

ويحتاج تطبيق هذا الأسلوب من الرقابة ضرورة تطوير أسلوب إعداد الموازنة العامة للدولة وأسس القياس المستخدم عن إيضاح أثر هذه الأعمال على أفراد المجتمع وعلى النشاط الاقتصادي به.²

2-3- الرقابة من حيث الجهة التي تمارس فيها:

وتنقسم الرقابة إلى نوعين رقابة داخلية ورقابة خارجية

أولاً: الرقابة الداخلية

وهي الرقابة التي تتم من داخل السلطة التنفيذية نفسها على الوحدات التابعة لها فهي رقابة ذاتية تمارسها الوحدات القائمة بالتنفيذ والمشرفة عليه ويعتبر من قبيل الرقابة الداخلية:

- إدارة المراجعة على مستوى الواحدة.

- الرقابة على مستوى المصلحة أو المؤسسة ورقابة هيئات القطاع العام أو الشركات القابضة على الشركات التابعة لها.

- رقابة الوزير التابع له الوحدة أو المصلحة أو الهيئة.

¹ عوف محمد الكفواري ، مرجع سابق ذكره ، ص 29

² محمد جمال على هلال، المحاسبة الحكومية ، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان سنة 2002 ، ص 325

- رقابة وزير الخزانة أو البنك المركزي على الوزارات والمصالح والوحدات وتعتبر هذا أيضا من قبيل الرقابة الداخلية حيث أنها جميعها تخضع للسلطة التنفيذية في الدولة.¹

ثانيا: رقابة خارجية

وهي تتمثل في العمليات الخارجية التي تقوم بها أجهزة متخصصة ومستقلة عن السلطة التنفيذية وهدفها هو مراجعة العمليات المالية والحسابات وحتى تتحقق من صحتها وشرعيتها ودقتها وهي رقابة بعدية ولاحقة لعمليات التنفيذ كالرقابة التي يقوم بها مجلس المحاسبة.²

المبحث الثاني : ماهية النفقات العمومية

لكي تحقق الدولة أهداف المجتمع وإشباع حاجاته العامة تلجأ للإنفاق العام والذي يعتبر الأداة المالية الرئيسية للدولة، فأول عمل تقوم به الدولة هو تحديد نفقاتها العامة، بعد تحديد مجموع إيراداتها فالإنفاق العام يعكس فعالية الحكومة ومدى تأثيرها على النشاط الاقتصادي، وسنتناول في هذا المبحث ماهية النفقات العمومية .

المطلب الأول : تعريف وعناصر النفقات العمومية

1- تعريف النفقات العمومية

تعرف النفقات العمومية بأنها مبلغ نقدي يقوم بإنفاقه شخص عام بقصد تحقيق منفعة³ كما تعرف بأنها المبالغ النقدية إلى تقوم بإنفاقها الدولة أو إحدى المؤسسات العمومية وذلك من أجل إشباع الحاجات العامة وتحقيق الصالح العام .⁴

النفقة العمومية هي تلك النفقة التي تؤديها الهيئات العمومية في إطار ميزانيتها السنوية ومخططاتها التنموية لتغطية حاجياتها الإدارية طبقا للتشريع ، ويأمر بتنفيذها المسؤول الإداري المؤهل قانونا ويؤديها محاسب عمومي مختص .⁵

النفقة العمومية هو الاعتماد المرخص باستعماله وصرفه من أجل تغطية خدمة أو اقتناء شئ يعود بالمنفعة العامة .⁶

¹ عوف محمد الكفواوي ، مرجع سابق ذكره ، طبعة 2 ، ص 25

² بن داود ابراهيم ، مرجع سابق ذكره، ص 18.

³ سوزي عدلي ناشد ، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية ، مصر سنة 2003 ، ص 27

⁴ على العربي وعبد المعطي عساف ، إدارة المالية العامة ، جامعة الكويت ، ص 32 .

⁵ الطاهر زروق ، تنفيذ النفقات العمومية، تونس ، سنة 2011 ، ص 2.

⁶ دنيديني يحيى ، المالية العمومية ، دار الخلدونية ، الجزائر ، سنة 2014 ، ص 205

ومن خلال هذه التعاريف يمكن تحديد عناصر وخصائص النفقات العمومية :

1- الصفة النقدية للنفقات العمومية :

تتمثل النفقات العمومية في دفع مبالغ نقدية بواسطة الدولة ومؤسساتها المختلفة للحصول على حاجياتها من سلع وخدمات تساعد في إشباع الحاجات العامة ، وتحقيق الصالح العام في ضوء الأديولوجية العامة التي تهتدي بها.

وعليه تعتبر الصفة النقدية للنفقات العمومية إحدى السمات الرئيسية المميزة للدولة الحديثة التي تحرص على إدارة اقتصاديا وتنظيم شؤونها بواسطة التبادل التجاري بدلا من اللجوء إلى بعض الأساليب العتيقة المتخلفة لإدارة شؤونها الاقتصادية .

2- صدور النفقات العمومية من جهة عامة :

لا تعد النفقات نفقات عامة إلا إذا صدرت من شخص معنوي عام كالدولة ممثلة في الوزارات المركزية أو الأجهزة المحلية أو مجالس المحافظات والمدن والقرى أو الهيئات والمؤسسات العامة ذات الشخصية الاعتبارية والذمة المالية المستقلة . والمقصود بالشخص المعنوي العام هو ذلك الشخص الذي ينظم قواعد القانون العام ، وعلاقته بغيره من الأشخاص الطبيعيين والمعنويين ، وقد استند الفكر المالي لتحديد طبيعة هذا الإنفاق إلى معيارين أحدهما قانوني والآخر وظيفي.

- **المعيار القانوني :** ويستند هذا المعيار على الطبيعة القانونية للشخص القائم بالإنفاق ، فإذا كان من أشخاص القانون العام فإن النفقة تعد عامة مهما كان الغرض منها ، أما إذا كان من أشخاص القانون الخاص فإن النفقة تعد خاصة حتى إذا كان الغرض منها تحقيق نفع عام ، مثلا إذا قام شخص ببناء

مستشفى أو مدرسة ، وتبرع بها ، فبالرغم من كون الهدف هو تحقيق منفعة عامة، إلا أن الإنفاق قد صدر من شخص خاص ، وعليه فالإنفاق هنا لا يعد إنفاقا عاما .

-**المعيار الوظيفي :** ويستند هذا المعيار على الطبيعة الوظيفية والاقتصادية للشخص القائم بالإنفاق ، وليس على الطبيعة القانونية له، وبناء على ذلك فلا تعتبر جميع النفقات العمومية التي تصدر من الأشخاص العامة نفقات عامة ، بل يعد كذلك فقط تلك التي تقوم بها الدولة بموجب سلطتها الأمر وسياستها على إقليمها ، أما النفقات التي تقوم بها الدولة أو الأشخاص العامة؛ وتمثل نفقات الأفراد فإنها تعتبر نفقة خاصة ، وعلى العكس من ذلك تعتبر النفقات التي يقوم بها الأشخاص الخاصة ؛الذين فوضتهم الدولة في استخدام سلطتها الأمر نفقات عامة بشرط أن تكون هذه النفقات العمومية نتيجة استخدام سلطتها السيادية.

3- الهدف منها تحقيق منفعة عامة :

يجب أن يكون الهدف من النفقات العمومية هو إشباع الحاجات العامة ، ومن ثم تحقيق النفع العام وبالتالي لا تعتبر نفقات عمومية تلك النفقات التي تهدف إلى إشباع حاجيات خاصة وتحقيق نفع خاص يعود على الأفراد ، والحاجات العامة هي تلك الحاجات المرتبطة بوظائف الدولة الأساسية والتي لا يمكن تجزئتها مثل الدفاع الخارجي والمحافظة على الأمن الداخلي وتلبية حاجات المجتمع من تعليم وصحة، إلى جانب الحاجات الاجتماعية كتقديم الإعانات للفقراء والمعوزين وتعميم نظام الضمان الاجتماعي والصحي ، إلى غير ذلك من النشاطات العامة التي تهدف إلى تحقيق الصالح العام وإشباع الحاجات الجماعية التي لا تستطيع الأفراد إشباعها ذاتيا .¹

المطلب الثاني : قواعد النفقات العمومية

يجب أن يخضع الإنفاق العام لقواعد تراعى الإنفاق أهمها:

أولاً: قاعدة المنفعة

يقصد بقاعدة المنفعة أن يكون الغرض من الإنفاق العام دائما تحقيق أكبر منفعة ممكنة، وتعتبر هذه القاعدة قديمة في الفكر الاقتصادي ومحل إنفاق بين الكتاب سواء التقليديين أو المحدثين²

هذه القاعدة تبرر النفقة العامة ماتجلبه من منافع لكافة أفراد الشعب ويترتب على ذلك أنه لا تساع النفقات التي يستفيد منها بعض الأشخاص بسبب نفوذهم في المجتمع ، هذا لا يعني أن النفقات العامة لا يمكن أن تصرف في فائدة أشخاص معينين دون غيرهم بل بالعكس يقتضي مبدأ التكافل الاجتماعي أن تؤدي النفقات العامة لفئة متضررة في المجتمع دون غيرها كما في حالة الكوارث الطبيعية والظروف الصحية إلخ .³

ثانيا قاعدة الاقتصاد

يرتبط هذا العامل بعامل المنفعة ، حيث أنه يعني استخدام أقل نفقة ممكنة لأداء نفس الخدمة أو الخدمات لذا يجب على القائمين بالإنفاق العام تجنب أي تبذير أو إسراف ، لأن في ذلك ضياعا لمبالغ كبيرة دون أن يترتب عليها أي منفعة أضف إلى ذلك أن الإسراف والتبذير من جانب الإدارة المالية يؤدي إلى زعزعت النفقة فيها ، ويبرز محاولات المكلفين والمسؤولين في التهرب من أداء الضريبة .⁴

¹ - على العربي وعبد المعطي عساف ، مرجع سبق ذكره ص 33.

² سوزي عدلي ناشد ، الوجيز في المالية العامة ،الدار الجامعية للنشر ، مصر ، سنة 2000 ، ص 51.

³ اعمر يحيايوي ، مساهمة في دراسة المالية العامة ، دار هومة للنشر ، الجزائر سنة 2003 ، ص 35.

⁴ سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق ، ص 52.

ثالثا قاعدة الترخيص

تعني النفقة العامة تصرف عن طريق هيئة عامة بأموال عامة لذلك يجب أن تخضع لترخيص مسبق من السلطة المختصة أي السلطة التشريعية التي لها فقط حق منح هذا الترخيص ، ويكون بقانون خاص واجب التنفيذ ، ولا يجوز الخروج عنه إلا باستثناء قانوني .

إن وجود هذه القاعدة والتقييد بها يعد وسيلة فعالة للمحافظة على الأموال العامة من الإسراف والتبذير، وهذه القاعدة من أبرز نقاط الاختلاف بين النفقة العامة والنفقة الخاصة.¹

المطلب الثالث : تقسيمات وصور النفقات العمومية

1- تقسيمات النفقة العمومية:

التقسيمات العلمية:

تقسم النفقات حسب التقسيم العلمي إلى ثلاث أنواع نذكرها في مايلي :

تقسيم النفقات العامة حسب دورتها:

✓ نفقات عادية ونفقات غير عادية :

1- نفقات عادية :

هي التي تتجدد سنويا على أساس معيار تكرارها الدوري فترة في كل ميزانية من ميزانيات الدولة العادية كل عام وبطريقة منتظمة كمرتببات الموظفين ونفقات صيانة المباني العامة والطرق والمواصلات العامة، ولا تعني بدورية النفقة وتكرارها كل عام في الميزانية بنفس المبلغ²

2- النفقات غير العادية :

هي نفقات لا تتجدد بصورة دائمة ودورية كنفقات الحروب والكوارث الطبيعية ونفقات محاربة الأوبئة الطارئة .

وتمكن أهمية تقسيم النفقات إلى عادية وغير عادية في تقدير النفقات تقديرا صحيحا ، زيادة عن البحث عن تغطية النفقات العادية من إيرادات عادية وتغطية النفقات غير العادية بإيرادات غير عادية كالقروض.³

¹ محمد جمال على هلاي ، المحاسبة الحكومية ، دارالصفاء للنشر والتوزيع ، عمان، سنة 2002 ، ص60

² -على زغدود، المالية العامة ،ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، سنة 2005 ، ص 22 .

³ -أبو منصف ،مدخل للتنظيم الإداري والمالية العامة، دارالمحمدية العامة ، الجزائر، 2003 ، ص98.

تقسيم النفقات العامة حسب أغراضها :

تقسم النفقات العامة حسب المجالات والأهداف التي تسعى لتحقيقها مثال ذلك :¹

1- النفقات الإدارية : وهي النفقات المخصصة لتمكين الجهاز الإداري للدولة من الاستمرار في تقديم خدماته ومنها رواتب الموظفين ومشتريات دوائر الدولة وغيرها .

2- النفقات الاقتصادية: وهي النفقات ذات الأهداف الاقتصادية مثل نفقات إنشاء المشاريع الاقتصادية والنفقات المخصصة لإعانات البطالة والإعانات الاقتصاديةالخ.

3- النفقات الاجتماعية: وهي النفقات المخصصة لتقديم خدمات اجتماعية مثل التعليم والصحة والضمان الاجتماعي الخ .

4- النفقات العسكرية: تشمل نفقات الأمن والدفاع وشراء الأسلحة وبناء المصانع العسكرية وما شابه ذلك.

تقسيم النفقات العامة حسب طبيعتها:

✓ النفقات المنتجة والنفقات غير المنتجة :

ومفهومها أن النفقات المنتجة هي التي يكون لها إيرادات مالية كنفقات السكك الحديدية ، وتكون النفقة غير المنتجة إذا لم تأتي بإيراد مالي كنفقات إنشاء وصيانة الطرق العامة ، والعبارة هنا ليست لإدراج النفقة بالمال العام من عدمه إنما العبارة بمدى سدادها لحاجة حقيقية للمجتمع ولذا فإن البعض يميل إلى تقسيمها إلى نفقات نافعة وهي التي يعود أثرها على الشعب وإلى نفقات غير نافعة وهي التي يستفيد منها الشعب كالنفقات المظهرية².

التقسيمات الوضعية :

وهي التي تعتمد إليها الدولة في تنظيم نفقاتها العامة دون اعتبار منها لتقسيمات العلمية حيث تبني ميزانيتها على جملة من الاعتبارات التاريخية والسياسية والاقتصادية والإدارية السائدة في المجتمع وتعتمد في تبويبها معايير مختلفة هي :

✓ المعيار الإداري :

تقسم النفقات العامة حسب المعيار الإداري على أساس الجهة أو الهيئة الإدارية التي تقوم بها حيث يتم توزيعها جنب الوزارات التي تقوم بدورها بالتوزيع على الأقسام والأجهزة التابعة لها.

¹ محمد جمال على هلاي ، مرجع سابق ، ص 60

² لعيسوف سمير ، المالية العامة في الجزائر ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، جامعة تلمسان سنة 2010 ص 06

✓ المعيار الوظيفي :

أما التقسيم الوظيفي فهو يهتم بتقسيم النفقات العامة حسب الوظائف التي تقوم بها الدولة دون الاهتمام بطبيعة النفقة ، وهذه الطريقة تسمح بجمع كافة النفقات التي تهدف إلى تحقيق نفس الغرض في قسم واحد حتى ولو كانت موزعة على عدة وزارات أو مصالح ، ويتميز هذا التقسيم في كونه لا ينظر على مشتريات الدولة في حد ذاتها وإنما ينظر إليها في نطاق الهدف الذي يسعى إلى تحقيقه من وراءها .

ويلاحظ بأن التقسيم الوظيفي هو الصورة الغالبة في الوقت الحاضر في ميزانيات الدولة المختلفة .

✓ المعيار الاقتصادي :

ويؤسس هذا المعيار على الاعتبار الوظيفي حيث تظهر فيه وظائف الدولة في قطاعات متعددة لوظيفة واحدة ومثال على ذلك ميزانية التجهيز حيث يقسم القطاع الاقتصادي إلى مجالات مختلفة كالزراعة والصناعة والتجارة والنقل¹ .

- أما في الجزائر فلقد تم تصنيف النفقات حسب المادة 25 من القانون 84-17 إلى نفقات التسيير ونفقات الاستثمار :

1- نفقات التسيير :

يقصد بنفقات التسيير تلك النفقات الضرورية لسير أجهزة الدولة والمعدات والمكاتب إلخ، ومنه لا يمكننا ملاحظة أي قيمة مضافة منتجة تحملها هذه النفقات للاقتصاد الوطني، أي أنها لم تقم بعملية إنتاج أية سلعة حقيقية فهذا النوع من النفقات موجه أساسا لإمداد هيكل الدولة بما تحتاجه من أموال حتى تتمكن من تسيير الدواليب على مختلف الأوجه، وما دام أنها تهدف إلى التأثير في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وكل ما تحدثه من آثار فهو غير مباشر لذلك تسمى أيضا بالنفقات الاستهلاكية².

2- نفقات الاستثمار (التجهيز)

ونقصد بها الموضوعية، إذا كانت نفقات التسيير توزع حسب الوزارات فإن نفقات التجهيز أو الاستثمار توزع حسب القطاعات وفروع النشاط الاقتصادي، مثل الزراعة والصناعة، الأشغال والبناء، النقل والسياحة.

وتمثل قائمة ميزانية نفقات الاستثمار الوثيقة الأساسية للميزانية لعمليات التجهيز والاستثمار ولا يمكن لأية عملية أن تنجز إلا إذا كانت مسجلة وتصدر الإشارة إلى أنه تختلف الاعتمادات المفتوحة لتغطية نفقات التسيير عن تلك التي تخصص لسد نفقات الاستثمار حيث تجمع الاعتمادات

¹ لعيسوف سمير، مرجع سابق، ص 06

² غالم يحيى وسعيد الرحماني المهدي، أساسيات في النفقات العامة وإشكالية عدم تكافئها مع الإيرادات العامة في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ليسانس في علوم التسيير، تخصص مالية، جامعة المدية، 2002-2003، ص 14 .

المفتوحة بالنسبة إلى الميزانية العامة ووفقا للمخطط الإنمائي السنوي لتغطية نفقات الاستثمار الواقعة على عاتق الدولة في ثلاث أبواب هي:¹

- الاستثمارات الواقعة والمنفذة من قبل الدولة.
- إعانات الاستثمار الممنوحة من قبل الدولة.
- النفقات الأخرى برأسمال.

2- صور النفقات :

للنفقات العمومية صور متعددة ومختلفة من أهمها:²

■ الأجور والرواتب والدفوعات التقاعدية :

تعرف الأجور والرواتب والمبالغ النقدية التي تقدمها الدولة للأفراد العاملين في أجهزتها المختلفة بأنها ثمن للخدمات التي يقدمونها ، وعلى الدولة أن تراعي أسس معينة لتحديد هذه المرتبات .

■ القيام بمشتريات الدولة وتنفيذ الأشغال العامة :

وتمثل ائتمان الأدوات والمعدات والآلات التي تقوم الدولة بشرائها أو تخصيصها لإشباع الحاجات العامة، وتبرز هنا بعض التساؤلات منها من السلطة التي تقوم بعملية الإشراف على الشراء ، فقد تكون السلطة المركزية أو عن طريق سلطات لا مركزية متعددة حسب المواد المطلوبة والخبرة التي تحتاجها .

- أما تنفيذ الأشغال العامة ، فتكون عن طريق المقاولين بعد الإعلان عن المناقصات بشروط معينة ، ويقدم الراغبون بتنفيذ عروضهم للتعاقد على الأشغال العامة .

- أو تقوم الدولة ، وفي حالات معينة وخصوصا إن كانت تبغي السرية في تنفيذ الأشغال وذلك لخصوصيتها بالاتصال والإنفاق مع مقاولين معينين دون أن تعلن مسبقا عن طبيعة العمل الذي تقوم به .

■ الإعانات : تعتبر المنح والإعانات تيارا من الإنفاق تقرر الدولة دفعة إلى فئات اجتماعية

معينة أو هيئات عامة وخاصة دون أن يقابله تيار من السلع والخدمات وتقسم الإعانات إلى :

1- الإعانات الداخلية : وهي مبالغ نقدية تقدمها الدولة إلى الهيئات العامة المحلية

لمساعدتها على القيام بواجباتها ، أو تغطية العجز المالي في ميزانيتها.....الخ.

2- المنح والإعانات الدولية : وتتخذ الإعانات الممنوحة للعالم الخارجي أشكالا متعددة ،

كأن تكون مرتبطة بمشروع ، تكون المعونة الخارجية مشروطة بشروط معينة أو غير

مشروطة مثل الإعانات المقدمة إلى الدول الصديقة أو الشقيقة .

¹ على زغدود، مرجع سابق، ص 35، 34.

² محمد طاقة وهدي العزاوي ، إقتصاديات المالية العامة ، دار المسيرة للنشر ، سنة 2007 ، ص 49 ، 51.

- أقساط الدين العام وفوائده : القروض العامة عبي ثقيل على الموازنة العامة للدولة لما تتطلبه من تحميلها قيمة الفوائد السنوية وتسديد المبلغ الأصلي المقترض نهاية الفترة الزمنية المحددة في شروط إصدار القرض العام ، ومن الأهمية بمكان أن تعمل الدولة على التخلص ما أمكن من عبء ديونها العامة (أيا كان نوع هذه القروض وأجالها) ، وذلك بتخصيص الموارد المالية لخدمتها .

المبحث الثالث : مراحل تنفيذ النفقات العمومية

تنص المادة 11 من قانون المحاسبة العمومية " تتمثل عمليات النفقات في استعمال اعتمادات المرخص بها وتحقيق من خلال الإجراءات المحددة في المواد 19-20-21-22" ، أما المادة 15 من الفقر 2 هي الالتزام، التصفية، الأمر بالدفع.

المطلب الأول: المرحلة الإدارية

المرحلة الإدارية: تشمل ثلاث عمليات هي الالتزام ، التصفية و الأمر بالدفع، وهذه العمليات من صلاحية الأمر بالصرف

➤ **الالتزام** : وهو في الواقعة التي تنشئ الالتزام في ذمة الدولة أي الإجراء يتم إثبات ¹ نشوء الدين

كتعيين موظف، أو الاتفاق مع متعهد على بناء معهد ، أو شراء لوازم وتجهيزات وينقسم إلى قسمين :

الالتزام القانوني : ثم يليه الالتزام المحاسبي وذلك في تخصيص مبلغ النفقة وخصمه من الاعتماد المناسب ويضطلع هذه المرحلة الأمر بالدفع في المؤسسات العمومية الإدارية والذي يمسك محاسبة إدارية للالتزام بالنفقات ، حيث تتيح محاسبة هذه الالتزامات القيام في كل لحظة بتحديد مبلغ الالتزامات المنجزة قياسا الاعتمادات متاحة ، وتخضع هذه المرحلة الموافقة وتأشير مراقبة النفقات والالتزامات المسبقة

➤ **التصفية** : وهو التقدير الفعلي للمبلغ الواجب دفعة ² أي الإجراء الذي من خلاله يسمح بالتأكيد

من حقيقة الدين وتحديد مبلغ صرفه النفقات على أساس السندات والوثائق المحاسبية التي تثبت نشوء الدين، ويتم عملية التصفية من خلال وضع عبارة "خدمة مؤداه" على وثائق من طرف الأمر بالصرف ينفرد أيضا بتنفيذ هذه المرحلة ، إلا انه يعفي من إنشاء فواتير أو مذكرات متعلقة بمصاريف مسبقة بمبلغ يقل عن خمسمائة دينار جزائري .

¹ المادة 19 من القانون 21-90 المؤرخ في 15 أوت 1990 .

² محمد صغير بعلي ، سيري أبو العلا ، المالية العامة ، دار نشر العلوم للنشر والتوزيع ، عنابة الجزائر، ص 108

➤ الأمر بالدفع

وهو الإجراء الذي من خلاله يدفع النفقة العمومية ، أي يعد الأمر بالصرف أو تحرير الحوالات ، الإجراء الذي يأمر بموجبة دفع النفقات العمومية¹ حيث لا يجوز تنفيذ أو دفع أي نفقة عمومية دون الأمر بالصرف .

المطلب الثاني : المرحلة المحاسبية

المرحلة المحاسبية : وهذه مرحلة الدفع ، فحسب المادة 22 من قانون 21-90 " يعد الدفع الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي " .

في هذه المرحلة يقوم المحاسب العمومي ، بتسديد النفقات العمومية وهذا بعد استلامه لحوالة الدفع المرفقة بكل الوثائق المحاسبية ، وتحققه من توفر كل الشروط اللازمة لتسجيل الحوالة .

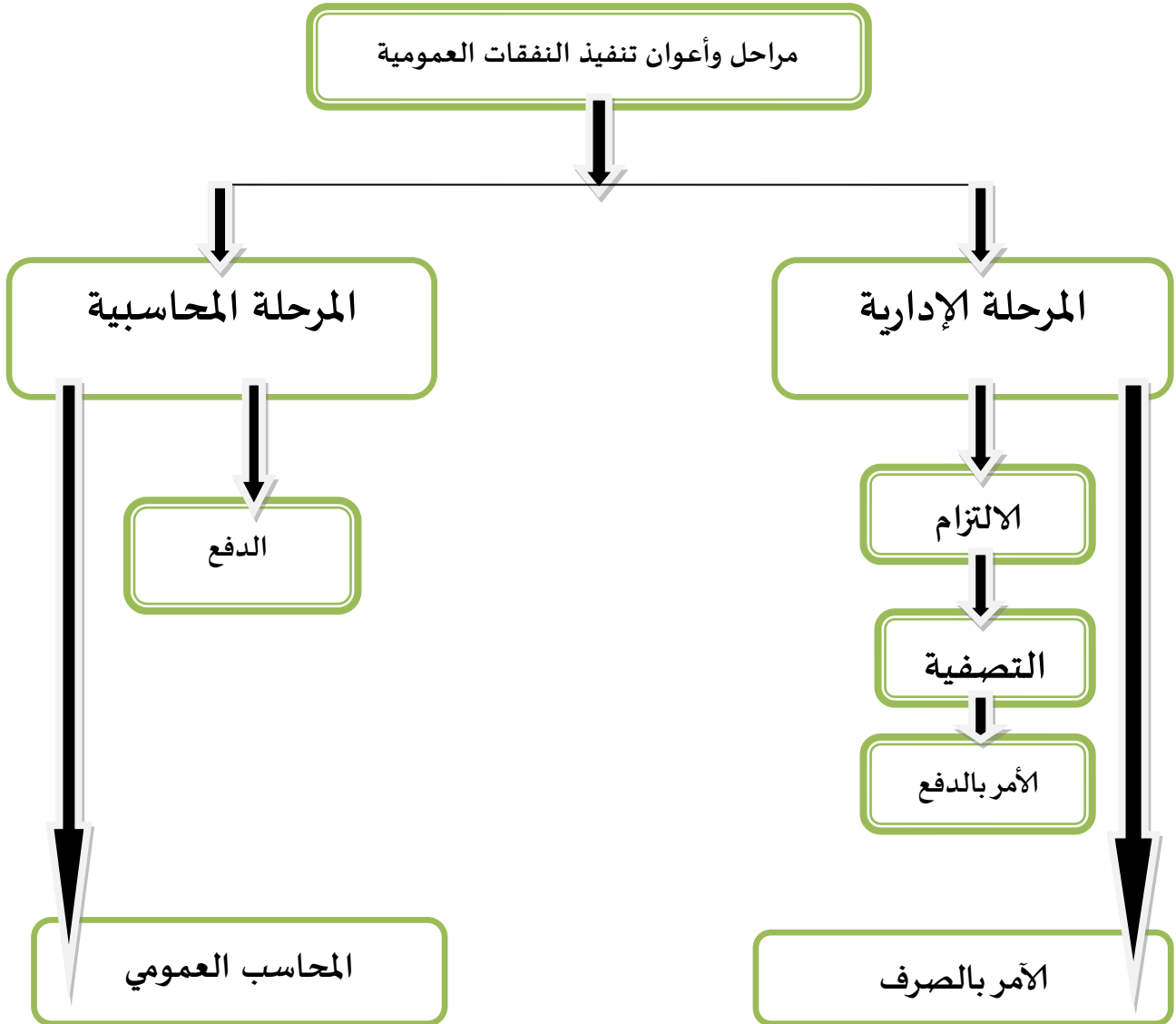
وقبل قبول أي نفقة يجب على المحاسب العمومي التحقق من :

- ❖ مطابقة العلمية مع القوانين والأنظمة المعمول بها .
- ❖ صفة الأمر بالصرف أو المفوض له .
- ❖ شرعية عملية تصفية النفقات وتوفير الاعتمادات اللازمة..
- ❖ الطابع الإبرائي للدفع أي المستفيد من النفقة هو الشخص المسموح له قانونيا من استلام المبلغ.
- ❖ تأشيرات عمليات المراقبة التي نصت عليها القوانين والأنظمة المعمول بها.
- ❖ الصحة القانونية للمكسب الإبرائي ، أي التأكد من صحة الدفع وأن الشخص هو نفسه المعني بالنفقة وهو الذي له صفة الإمضاء.
- ❖ التأكد من وجود المخزون المالي الكافي لتغطية النفقات .
- ❖ يجب على المحاسب العمومي أن يحترم الآجال القانونية للدفع وذلك حسب المرسوم التنفيذي 46-93 حيث يجب على المحاسب العمومي أن يحول الأوامر بالصرف إلى حوالات الدفع في أجل أقصى 10 أيام من تاريخ استلامها ، ويتم حسابها ابتداءا من شهر إصدارها وفي حالة عدم مطابقة الأمر بالصرف أو محاولة الدفع للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها يقوم المحاسب العمومي بإبلاغ الأمر بالصرف كتابيا رفضه القانوني للدفع في أجل أقصاه 20 يوما ابتداءا من تاريخ تسلمه الأمر بالصرف أو حوالة الدفع .
- وبعد عملية الدفع يرسل المحاسبون العموميون للأمرين بالصرف نسخة من الأمر بالصرف أو حوالة الدفع عليها تأشيرة التسديد .

¹المادة 21 من القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، نفس المرجع السابق

ويمكن تلخيص المراحل الأربعة لتنفيذ النفقات العمومية، والأعوان المكلفون بتنفيذها في المخطط التالي :

شكل رقم 3 : مراحل وأعوان تنفيذ النفقات العمومية



المصدر: إعداد الطالبة اعتمادا على ما سبق .

المطلب الثالث : الإجراءات الخاصة بتنفيذ النفقات العمومية

تتطلب النفقات الخاصة بالصفقات العمومية والنفقات الاستيعابية إجراءات خاصة لتنفيذ النفقات المتعلقة بها .

1- إجراءات تنفيذ النفقات المتعلقة بالصفقات العمومية:

يمكن تعريف الصفقة العمومية على أنها عقد إداري يبرمه أحد الأشخاص العمومية مع شخص طبيعي أو معنوي يلتزم هذا الأخير بمقتضاه تنفيذ عملية أو تقديم معدات أو خدمة مقابل ثمن وشروط وأجال محددة في العقد.¹ أما المشرع الجزائري فقد عرف الصفقات العمومية أنها عقود مكتوبة في مفهوم التشريع المعمول به، تبرم بمقابل مع المتعاملين اقتصاديين وفق شروط المنصوص عليها ، لتلبية حاجيات المصلحة المتعاقدة في مجال الأشغال واللوازم والخدمات والدراسات ، وتبرم الصفقات العمومية قبل الشروع في تنفيذ الخدمات.²

ويمكن أن يصرف جزء من النفقة المخصصة لهذا العقد مسبقا للمتعاقد قبل التنفيذ المادي للخدمة أو بعد تنفيذ جزء منها مسبقا للمتعاقد ، ونكون في هذه الحالة أمام دفع جزء من النفقة دون تصفية كامل النفقة، كما يتم الدفع للمتعاقد بعد تنفيذ كامل التزاماته في الصفقة ، وتكون كفيات دفع النفقات العمومية في مجال التسوية المالية للصفقات العمومية في ثلاث صور وهي التسبيق ، الدفع على الحساب، التسوية على رصيد الحساب وذلك وفقا لنص المادة 61 من المرسوم الرئاسي رقم 02-250 المتعلق بتنظيم الصفقات العمومية .

- التسبيق: هو كل مبلغ يدفع قبل تنفيذ الخدمات موضوع العقد ، وبدون مقابل لتنفيذ المادي للخدمة ، ولا يحصل المتعاقد عليه إلا إذا قدم كفالة معادلة مسبقا يصدرها بنك جزائري أو صندوق ضمان الصفقات العمومية أو بنك أجنبي معتمد من قبل بنك جزائري ، والتسبيق يكون إما جزافيا أو تسبيق على التموين واستثناء يكون تسبيقا إضافيا .

يحدد التسبيق الجزافي بنسبة أقصاها 15 بالمائة من السعر الأولي للصفقة ، يدفع مرة واحدة أو يقسط على عدة دفعات ويكون من حق المتعاقد دون شروط ، أما التسبيق على التموين فلا يكون من حق المتعاقد إلا

¹ دنيدي يحيى ، المالية العمومية ، مرجع سابق ذكره ، ص 120 .

المواد 2 و 3 من المرسوم رئاسي رقم 15-247 مؤرخ في 16 سبتمبر 2015 ، يتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتعويضات المرفق العام ص 05
² اطلع عليه يوم 15-04-2020 <https://www.joradp.dz/FTP/JO-ARABE/2015/A2015050.pdf>

إذا اثبت حيازته عقود أو طلبات مؤكدة للمواد أو المنتجات الضرورية لتنفيذ الصفقة ، ولا ينبغي أن تتجاوز مجموع التسبيق الجزافي والتسبيق على التموين 50 بالمائة من مبلغ الإجمالي للصفقة، ويمكن للمصلحة أن تمنح تسبيقا إضافيا لا يتجاوز 80 من مبلغ الدفع على الحساب ، وهذا حسب المادة 79 من المرسوم الرئاسي 250-02.

- الدفع على الحساب : هو كل دفع تقوم به المصلحة المتعاقدة مقابل تنفيذ جزئي لموضوع الصفقة ، ويكون الدفع على الحساب شهريا ، ويمكن أن يتضمن العقد فترة أطول تتناسب وطبيعة الخدمة، ولكن عليه أن يقدم إحدى الوثائق التالية: محاضر خاصة بالأشغال المنجزة ، أو جدول تفصيلي عن اللوازم موافق عليه من المصلحة المتعاقدة ، أو جدول الأجور أو جدول التكاليف الاجتماعية وذلك وفقا لنص المادة 73 من المرسوم الرئاسي رقم 250-02.

- التسوية على رصيد الحساب : وهي الدفع المؤقت أو النهائي للسعر المنصوص عليه في الصفقة بعد التنفيذ الكامل و المرضي لموضوعها ، ويترتب عن ذلك رد اقتطاعات الضمان و شطب الكفالة التي قدمها المتعاقد كضمان.

2- الإجراءات الخاصة بتنفيذ النفقات الاستعجالية :

هي إجراء خاص لتنفيذ النفقات العمومية التي بسبب استعجالها لا يمكن انتظار الأجال العادية لتطبيق إجراءات صرف النفقة من إثبات والتزام وتصفية وأمر بالصرف والدفع ، ويتم إحداث الوكالة للنفقات بمقرر من الأمر بالصرف لميزانية الهيئة العمومية بعد الموافقة الكتابية الصريحة للمحاسب المختص .
تتكفل وكالة النفقات بتنفيذ النفقات التالية¹:

- النفقات الصغيرة التي تخص الأدوات والتسيير.
- أجور الموظفين العاملين بالساعة أو باليوم.
- تسبيقات عن مصاريف المهمات .
- الأشغال المنجزة في وكالة النفقات .

المواد 2 و3 و 18 من المرسوم التنفيذي رقم 93-108 المؤرخ في 05 ماي 1993 المتعلق بكيفيات أحداث وكالات والتفقات وتنظيمها وسيرها ص 8-

¹ أطلع عليه يوم 2020-04-15 <https://www.joradp.dz/FTP/JO-ARABE/1993/A1993030.pdf>

يوضع تحت تصرف كل وكيل تسبيق يساوي المبلغ المحدد في مقرر إنشاء الوكالة ويراجع إن اقتضى الحال بنفس الشكل ، يدفع المحاسب العمومي المعين المختص المبلغ بطلب من الوكيل إلى حساب وضع الأموال المفتوح باسم وكالة النفقات بالتحويل أو بواسطة صك أو حوالة أو نقدا ، ويقوم بعد ذلك الوكيل بتسليم الوثائق التي تثبت دفعة للنفقة للأمر بالصرف في نهاية كل شهر كأقصى أجل ، فيصدر الأمر بالصرف أمرا أو حوالة للتسوية لصالح حساب إيداع أموال الوكالة ، بالنسبة للمبالغ القانونية المؤشر عليها من قبل المراقب المالي ، كما يتولى مسك المحاسبة الخاصة بالتسبيقات المحصل عليها والأموال المستعملة والأموال الاحتياطية ، وعند نهاية كل سنة وحين إلغاء الوكالة يجب على الوكيل إرجاع مبلغ التسبيق الذي منح له إلى حساب إيداع الأموال¹.

المادة 19 و 27 من المرسوم التنفيذي رقم 93-108 المؤرخ في 05 ماي 1993 المتعلق بكيفيات أحداث وكالات والتفقات وتنظيمها وسيرها ، مرجع سابق ذكره ، ص 10 . <https://www.joradp.dz/FTP/JO-ARABE/1993/A1993030.pdf> ¹ أطلع عليه بزم 2020-04-15 .

خلاصة الفصل

من خلال دراستنا لهذا الفصل وجدنا أن:

- للرقابة المالية أهداف عديدة أهمها التحقق من أن الإنفاق تم وفقا لما هو مقرر له.
 - تتبع الرقابة المالية أساليب لتحقيق الرقابة .
 - تقسيم الرقابة المالية إلى عدة أنواع تطبقها هيئات مالية مكلفة بها.
 - النفقات العمومية هي مبلغ نقدي يخرج من ذمة المالية لشخص معنوي عام قصد إشباع حاجة عامة.
 - لها أهمية كبيرة لتحريك العجلة الاقتصادية للدولة .
 - للنفقة العامة عناصر محددة ودقيقة يجب أن تتصف بها النفقة حتى تصبح نفقة عامة.
 - يوجد عدة قواعد يجب أن تتوفر في هذه النفقات وذلك من أجل تعظيم المنفعة التي وجدت من أجلها وتقسيمات متعددة.
- وسوف نتطرق في الفصل الميداني حول دراسة حالة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ومن خلاله كذلك سوف نتعرف على كيفية تنفيذ النفقات العمومية .

الفصل الميداني

دراسة حالة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير – جامعة مستغانم

المبحث الأول : عموميات حول كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة مستغانم

المبحث الثاني : مبادئ الميزانية، أنواع الميزانيات ومكوناتها لدى الكلية

المبحث الثالث : مراحل تنفيذ الميزانية والرقابة عليها .

تمهيد :

بعدهما تطرقنا في الجانب النظري بقواعد المحاسبة العمومية والأعوان المكلفون بتنفيذ النفقة العمومية والرقابة عليها، سوف نمر الآن إلى الجانب التطبيقي الذي سوف نتعرض من خلاله إلى مراحل إعداد الميزانية ودور الأعوان المكلفين بالمحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية على مستوى كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير بجامعة عبد الحميد بن باديس جامعة مستغانم ولهذا قسمنا هذا الفصل إلى :

المبحث الأول : عموميات عن كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير.
المبحث الثاني: مبادئ الميزانية، أنواع الميزانيات و مكوناتها لدى الكلية.
المبحث الثالث: مراحل تنفيذ الميزانية و الرقابة عليها.

المبحث الأول : عموميات حول كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة مستغانم

سنعطى لمحة تاريخية عن الكلية ، نشأتها ومهامها

المطلب الأول: تقديم كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

❖ لمحة تاريخية عن الكلية

أنشأت سنة 2012، تحت اسم كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بموجب المرسوم التنفيذي رقم 77/12 المؤرخ في 12 فبراير 2012 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي 98-220 المؤرخ في 07 جويلية 1998 والمتضمن إنشاء جامعة مستغانم ، حيث مرت عملية إنشاء الكلية على عدة مراحل كمايلي :

- 1978 : إنشاء المركز الجامعي بمستغانم .
- 1984: إنشاء المركز الجامعي إلى عدة مدارس ومعاهد نذكر منها المدرسة الوطنية للعلوم الأساسية .
- 1988 : إنشاء قسم المحاسبة والجباية على مستوى المدرسة الوطنية للعلوم الأساسية.
- 1989: إنشاء قسم الإعلام الآلي على مستوى المدرسة الوطنية للعلوم الأساسية.
- 1991 : إدراج تخصص العلوم التجارية ضمن تخصصات المركز الجامعي بمستغانم .
- 1998 : مع إنشاء جامعة مستغانم أصبحت تضم معهد الحقوق والعلوم التجارية .
- 2012 : تقسيم كلية الحقوق والعلوم التجارية إلى كليتين لتصبح:

1- كلية الحقوق والعلوم السياسية

2- كلية العلوم الاقتصادية ، التجارية وعلوم التسيير

تضم كلية العلوم الاقتصادية ، التجارية وعلوم التسيير عدد معتبر من الموظفين والأساتذة حيث تضم 120 أستاذا جزائريا دائما وأستاذا واحد أجنبي وتضم 64 موظف و 11 عاملا متعاقد و 6 في إطار ما قبل التشغيل .

كما تضم الكلية 5 أقسام وهي:

1- قسم الجذع المشترك

2- قسم العلوم المالية والمحاسبة

3- قسم العلوم التجارية

4- قسم العلوم الاقتصادية .

5 قسم العلوم التسيير

كما تحتوى على مراكز للإعلام الآلي ومكتبة الكلية .

❖ مهام الكلية :

من مهام الكلية ما يلي :

- تلقين الطلبة مناهج البحث وترقية التكوين بالبحث وفي سبيل البحث .
 - المساهمة في إنتاج ونشر معهم للعلم والمعارف وتحصيلها وتطويرها .
 - وتمثل المهام الأساسية للكلية في مجال البحث العلمي والتطوير التكنولوجي على الخصوص فيما يلي :
 - مساهمة في الجهد الوطني للبحث العلمي والتطوير التكنولوجي .
 - ترقية الثقافة الوطنية ونشرها .
 - المشاركة في دعم القدرات الوطنية .
 - تثمين نتائج البحث ونشر الإعلام الدولية في تبادل المعارف وأثرها .
 - توفير كل الإمكانيات للطلبة للوصول إلى أحسن درجة من التكوين النوعي والذي يمكنهم من اقتحام المجال الاقتصادي في أي مكان وفي أي وقت .
- المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للكلية ومهام مختلف مصالحتها

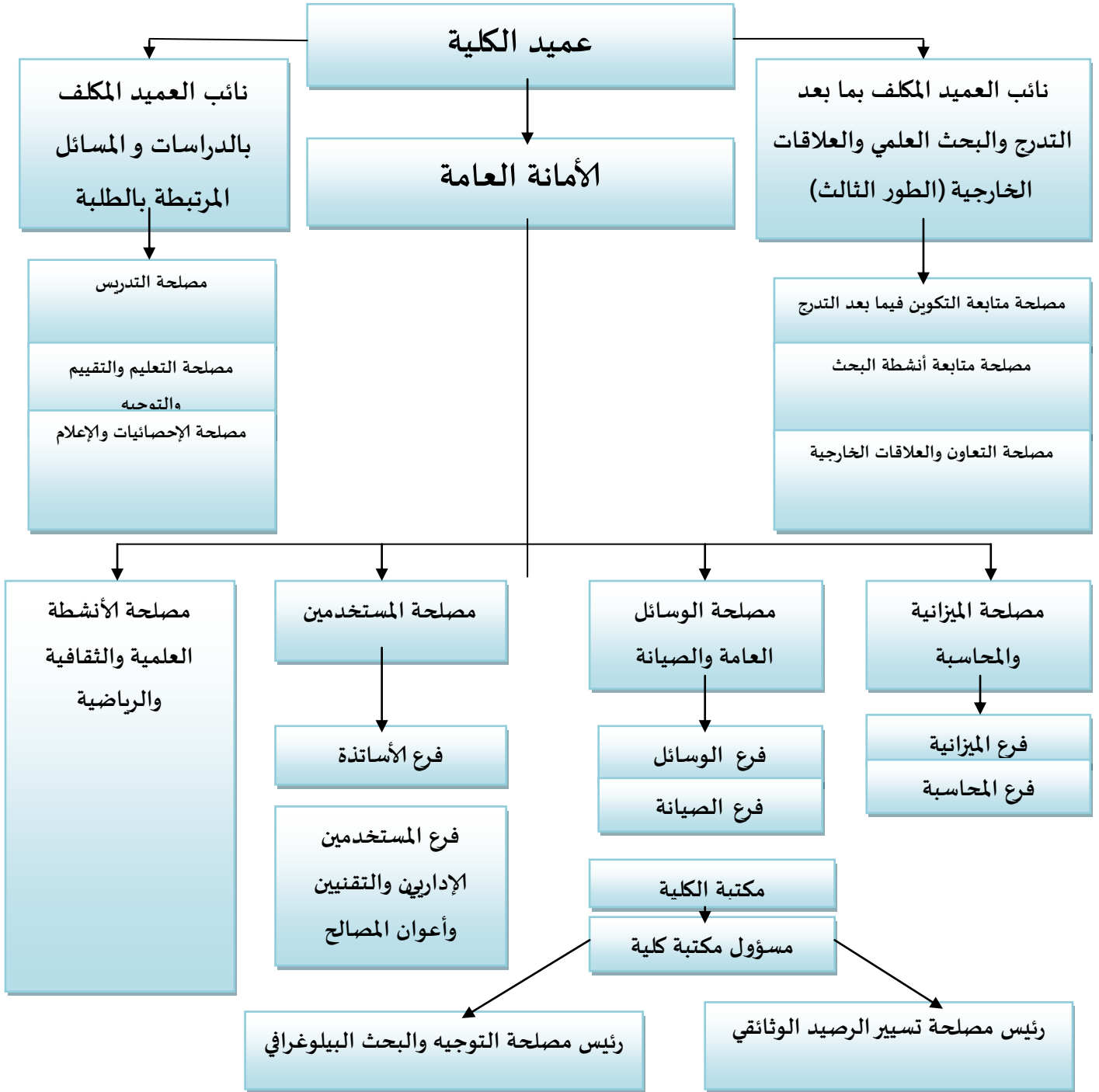
سنعرض في هذا المطلب الهيكل التنظيمي للكلية ومهام مختلف مصالحتها

❖ الهيكل التنظيمي للكلية

يتكون الهيكل التنظيمي للكلية من عمادة الكلية ونواب العميد ، الأقسام ، الأمانة العامة ومختلف المصالح الأخرى بالإضافة إلى المكتبة الكلية وهذا بناء على القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 24 أوت 2004 المتضمن التنظيم الإداري لمديرية الجامعة والكلية والمعهد وملحقة الجامعة ومصالحها المشتركة ، والشكل التالي يبين التنظيم الإداري لكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة مستغانم¹

¹القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 24 أوت 2004 المتضمن التنظيم الإداري لمديرية الجامعة والكلية والمعهد وملحقة الجامعة بمصالحها المشتركة ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 62، 2004، ص 24 https://services.mesrs.dz/DEJA/fichiers_sommaire_des_textes//55%20AR.PDF - تاريخ الإطلاع يوم 2020-03-29

الشكل رقم 4: الهيكل التنظيمي لكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 24 أوت 2004.

المطلب الثالث : مهام مصالح الكلية

1. عميد الكلية

يدير الكلية وهو المسؤول عن سيرها ويتولى تسيير وسائلها البشرية والمالية والمادية، وهذه الصفة يتولى:

← هو الأمر بالصرف اعتمادات التسيير التي يفوضها له رئيس الجامعة.

← يعين مستخدمي الكلية الذين لم تنقر طريقة أخرى لتعيينهم

← يتولى السلطة السلمية ويمارسها على جميع المستخدمين الموضوعين تحت سلطته.

← يحضر اجتماعات مجلس الكلية.

← يعد التقرير السنوي للنشاطات ويرسله إلى رئيس الجامعة بعد المصادقة عليه من مجلس الكلية.

يساعده نائبان وأمين عام للكلية ومسؤول مكتبة الكلية ورؤساء أقسام

2. نائب العميد المكلف بالدراسات والمسائل المرتبطة بالطلبة

فهو يتكفل بما يلي:

- ضمان تسيير ومتابعة تسجيل طلبة التدرج
- متابعة سير أنشطة التعليم وأخذ أو اقتراح كل إجراء من أجل تحسينه على العميد
- مسك القائمة الاسمية والإحصائية للطلبة
- جمع الإعلام البيداغوجي لفائدة الطلبة ومعالجته ونشره

وينقسم إلى عدة مصالح

1.2 مصلحة التدريس:

تكلف مصلحة التدريس للكلية بمتابعة المهام التالية:

1. التحضير والإشراف على عملية التسجيلات لحاملي شهادة البكالوريا الجدد.
2. الإشراف على عملية تحويلات الطلبة.
3. متابعة طلبات العطل الأكاديمية والتجميد للطلبة.
4. متابعة الحالة التأديبية لطلبة الكلية.
5. الإشراف على تسجيلات طلبة الماجستير.
6. إعداد نسخ طبق الأصل لشهادات النجاح (مصلحة الشهادات) لطلبة الماجستير عند الطلب.
7. الاحتفاظ بشهادة النجاح (ليسانس) الخاصة بطلبة الماجستير خلال فترة الدراسة وتسليمها لمصلحة الشهادات التابعة للكلية عند التخرج الطالب وتسلم للطلبة الراغبين في طور الماجستير عند الطلب.
8. متابعة ومراجعة قاعدة البيانات البيداغوجية لطلبة الكلية.
9. متابعة ومراجعة قاعدة البيانات (ملف الخدمة الوطنية) لطلبة الكلية.
10. متابعة ومراجعة قاعدة البيانات (ملف التأمينات) لطلبة الكلية.

11. متابعة ومراجعة مختلف الإحصائيات البيداغوجية لطلبة الكلية.
12. متابعة وضعية الطلبة الأجانب بالكلية.
13. إعداد الحصيلة النهائية لنتائج طلبة الكلية.
14. إعداد نسخ ثانية لبطاقة الطالب أو شهادة التسجيل في حالة التلف أو الضياع.
15. متابعة ومراجعة محاضر المداورات والاحتفاظ بنسخ منها.
16. التنسيق والمتابعة لمصالح متابعة التعليم والتقييم التابعة للكلية.

2.2 مهام مصلحة التعليم والتقييم:

- متابعة سير الدروس والبرامج البيداغوجية.
- متابعة سير الامتحانات.
- السهر على حسن سير أداء اللجان البيداغوجية.
- معالجة ونشر المعلومة التربوية.
- السهر على الأداء الحسن لبرامج التريص والتكوين.
- متابعة كل إشكال مطروح في التريص أو التكوين المنظم من طرف الطلبة

3.2 مهام مصلحة الإحصاء والإعلام والتوجيه:

- إحصاء عدد الطلبة المسجلين والمتخرجين كل حسب تخصصه
- إحصاء عدد الأساتذة حسب الصنف
- إحصاء عدد العمال حسب الرتبة
- 3. نائب العميد المكلف بما بعد التدرج والبحث العلمي والعلاقات الخارجية فهو يتكفل بما يلي:

- ② متابعة سير امتحانات الالتحاق بما بعد التدرج.
- ② أخذ أو اقتراح الإجراءات الضرورية لضمان سير التكوين لما بعد التدرج.
- ② السهر على سير مناقشة المذكرات وأطروحات ما بعد التدرج.
- ② متابعة سير أنشطة البحث العلمي.
- ② تنفيذ برامج تحسين مستوى الأساتذة وتجديد معلوماتهم.
- ② متابعة سير المجلس العلمي للكلية والمحافظة على أرشيفه.

تتبعه مصطلحتين هما:

1.3 مصلحة متابعة أنشطة البحث وتثمين نتائجه

المهام

- متابعة أنشطة البحث الخاصة بمخابر البحث العلمي وتثمين نتائجه.
- تسيير مشاريع البحث. (CNEPRU)
- إصدار شهادات البحث وكذا رخص البحث.
- متابعة حصيلة ميزانية كمخابر البحث العلمي.

- جمع ونشر المعلومات الخاصة بالأنشطة بحث التي تقودها الجامعة.
- 2.3.3. مصلحة التعاون والعلاقات الخارجية: وتتلخص مهام المصلحة فيما يلي:
 - المبادرة بأعمال الشراكة مع القطاعات الاجتماعية والاقتصادية.
 - المبادرة بأعمال من أجل تنشيط ودعم التعاون ما بين الجامعات الوطنية والدولية.
- 4. الأمين العام للكلية
هو يتكفل بما يلي:
 - تحضير مشروع مخطط تسيير الموارد البشرية للكلية وضمان تنفيذه.
 - تسيير المسار المهني لمستخدمي الكلية.
 - ضمان تسيير الأرشيف وتوثيق الكلي والمحافظة عليهما.
 - تحضير مشروع ميزانية الكلية وضمان تنفيذه.
 - ترقية الأنشطة العلمية والثقافية والرياضية لفائدة الطلبة بالتنسيق مع الهيئات المعنية لمديرية الجامعة.
 - تسيير الوسائل المنقولة والعقارية للكلية والسهر على صيانتها.
 - ضمان تنفيذ مخطط الأمن الداخلي للكلية.
- 1.4. مصلحة النشاطات الثقافية والرياضية والعلمية
تعد مصلحة النشاطات الثقافية والرياضية والعلمية إحدى المجالات التي تمكن الطالب من التعبير عن مواهبه العلمية والثقافية والرياضية حيث يتمثل الهدف الأساسي للمصلحة اكتشاف مواهب الشباب الجامعي وتوظيفها في النشاطات التي تقوم بها المصلحة هذا ما يساعدنا على تكوين جيل جامعي مثقف ورياضي يجمع بين الخلق والعلم، حيث تقوم مصلحة النشاطات العلمية والثقافية والرياضية بالمهام التالية :
النشاطات الثقافية والعلمية :
 - إنشاء النوادي الثقافية والعلمية.
 - القيام بمسابقات ثقافية على مستوى الكلية.
 - القيام بالتبادلات الثقافية بين كليات الجامعة وكذا بين الجامعات الأخرى.
 - تنظيم ندوات ومحاضرات وأيام دراسية في مواضيع مختلفة.النشاطات الرياضية :
 - إنشاء فرق الكلية في جميع الرياضات.
 - المشاركة في البطولات الجامعية المحلية والجهوية والوطنية في كل الرياضات.
 - المشاركة في كأس الجامعة التي تنظم في (كرة القدم، كرة اليد، كرة الطائرة، كرة السلة).
 - المشاركة في التجمعات الرياضية الوطنية (العاب القوى).

- . تنظيم دورات رياضية بين أقسام الكلية في المناسبات الوطنية.
- . تنظيم حملات توعية لأهمية الرياضة ودورها في الوسط الجامعي.
- . تنظيم دورات ودية واستضافة بعض الجامعات الأخرى بهدف تبادل الخبرات.

2.4 مصلحة المستخدمين

تحدد مهام المصلحة طبقا للقرار الوزاري المشترك المتضمن التنظيم الإداري لمديرية الجامعة والكلية والمعهد وملحقة الجامعة ومصالحها المشتركة وعليه فمهام هذه المصلحة هي:

- تحضير مشروع مخطط تسيير الموارد البشرية للكلية و ضمان تنفيذه.
- تسيير المسار المهني لمستخدمي الكلية.

وتشمل هذه المصلحة على فرعين اثنين: فرع للمستخدمين وفرع للأساتذة

3.4 مصلحة الوسائل والصيانة. (فرع الوسائل ، فرع الصيانة)

- ضمان تزويد مصالح الكلية بوسائل السير.
- ضمان صيانة الممتلكات المنقولة وغير منقولة للكلية في حدود الإمكانيات المتاحة.
- مسك سجل الجرد .
- ضمان الحفاظ على أرشيف الكلية .
- ضمان تسيير حظيرة السيارات بالكلية .

4.4 مسؤول مكتبة للكلية

وهو مكلف بما يلي:

- اقتراح برامج اقتناء المؤلفات والتوثيق الجامعي
- تنظيم الرصيد الوثائقي باستعمال أحدث الطرق للمعالجة والترتيب
- صيانة الرصيد الوثائقي والتحنين المستمر لعملية الجرد
- وضع الشروط الملائمة لاستعمال الرصيد الوثائقي من قبل الطلبة والأساتذة
- مساعدة الأساتذة والطلبة في بحوثهم.

5.4. مصلحة الميزانية والمحاسبة (فرع الميزانية، فرع المحاسبة). محل دراستنا

مهامها :

- اقتراح مشروع ميزانية الكلية وإرساله إلى مديرية الجامعة .
- متابعة تنفيذ ميزانية الكلية.
- تحسين محاسبة الكلية .

وتنقسم إلى فرعين فرع المحاسبة وفرع الميزانية

1- فرع المحاسبة : بحيث يتكفل بمصاريف المستخدمين وأجور الأساتذة والعمال الإداريين ومخلفات رواتبهم للأساتذة والإداريين.

2- فرع الميزانية : يتكفل هذا الفرع في المصلحة بنفقات التسيير الإداري بما فيه الفاتورات و نفقات تربص الأساتذة ، تتبع ومراقبة تنفيذ الميزانية والحسابات.

المبحث الثاني: مبادئ الميزانية، أنواع الميزانيات و مكوناتها لدى الكلية
في هذا المبحث سنتناول فيه عن أنواع الميزانية و مبادئها و مكوناتها.

المطلب الأول: مبادئ ميزانية الكلية

تتميز ميزانية الكلية بعدة مبادئ تقوم عليها و تتمثل في ما يلي:

- 1* مبدأ السنوية: يجب أن تكون مدة سريان الميزانية سنة واحدة بموافقة الجهة التشريعية سنويا عليها و تعتبر فترة السنة المدة المثلى لتحديد الإنفاق العام للإيرادات العامة.
- 2* مبدأ الوحدة: يقضي هذا المبدأ بأن تدرج كافة عناصر الإيرادات العامة و النفقات العامة في بيت واحد دون تشتتها في بيانات مختلفة و الهدف من أظهار الميزانية في صورة موحدة لكافة عناصر

الإيرادات و المصروفات هم:

- سهولة عرض الميزانية و توضيحها للمركز المالي ككل.
- تجنب الفاحص أو الباحث إجراء النسب الحسابية التي يستلزمها الأمر لدراسة أو فحص الميزانية.

3* مبدأ العمومية: يقضي هذا المبدأ بإظهار كافة الإيرادات و كافة النفقات مهما كان حجمها بحيث يتضح جليا جميع عناصر الإيرادات و جميع المصروفات دون أن تتم مقاصة بين النفقات و الإيرادات و إظهار الرصيد المعبر عن الإيرادات أو العكس.

المطلب الثاني : أنواع الميزانيات و مكوناتها

سنتناول في هذا المطلب أنواع الميزانيات الموجودة في الكلية مع ذكر مكوناتها.

➤ أنواع الميزانيات

1* الميزانية الأولية : سميت بالأولية لأنها أول ميزانية تعدها الكلية (مصلحة المحاسبة) خلال السنة من تنفيذها و هي توضع قبل بدأ السنة المالية، بالضبط قبل 31 أكتوبر.
و الميزانية الأولية عبارة عن كشف تنبؤي بنفقات و إيرادات المؤسسة و التي تبني على مجموعة من وثائق. بعد إعداد الميزانية الأولية بمصلحة المحاسبة ترسل إلى المراقب المالي تحت إشراف عميد الكلية ل يتم المصادق عليها، ثم ترجع إلى مصلحة المحاسبة بعد المصادقة عليها فتُرسل نسخة منها إلى المحاسب العمومي لكي يقوم بمراقبة عمليات التي تقوم بها مصلحة المحاسبة استنادا إلى الميزانية الأولية.

الفصل الميداني دراسة ميدانية في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

حيث يعتمد عليها ليتأكد من صحة العمليات التي تقوم بها الكلية، من خلال التدقيق من مدى مطابقة النفقات التي تقوم بها، وما هو المذكور في الميزانية الأولية.

المقصود بها هو تصحيح الميزانية الأولية وتعد آخر أجل في جوان من السنة التي ستطبق فيها والتصويت عليها يكون من قبل السلطة الوصية وتعرف أيضا بميزانية التعديلية.

و للميزانية الإضافية ثلاث مهام هي:

*الارتباط بالنسبة للسنة المالية السابقة التي تترك لسنة جارية عمليات لم تتم بعد أو فائض من الموارد أو عجز في المالية.

*ضبط الميزانية الأولية للسنة الجارية.

*برمجة العتاد.

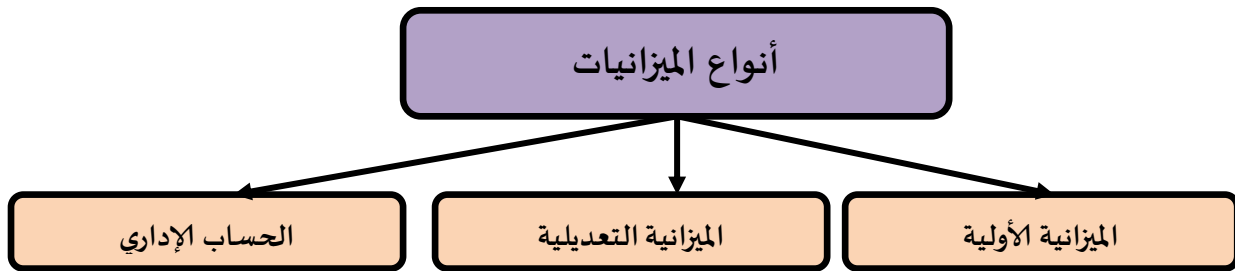
بالنسبة للميزانية الإضافية تتخذ نفس الإجراءات التي تتبع الميزانية الأولية ، حيث ترسل نسخة إلى المحاسب العمومي لمطابقة كل عمليات التي تقوم بها البلدية استنادا إلى الميزانية الإضافية.

3* الحساب الإداري :يعد المحاسب العمومي عند نهاية الفترة الإضافية لسنة المالية الحساب الإداري للمؤسسة، وهو حصيلة العمليات التي أنجزت بالفعل خلال السنة.

تتم المصادقة على الحساب الإداري و إعداد حساب التسيير و كذا تقريب الدوري للكتابات طبقا للتشريع و التنظيم المعمول بهما.

ملاحظة: في حالة نقص في الاعتمادات يمكن تحويل الاعتمادات من باب إلى باب و ذلك بتحرير مقرر و جدول التحويل ممضي من طرف الوالي ،أما من مادة إلى مادة فيتم الإمضاء فقط من طرف عميد الكلية.

شكل (5) أنواع الميزانيات



المصدر: إعداد الطالبة اعتمادا على ما سبق

➤ مكونات الميزانية والأعوان المكلفين بتنفيذها

*1 مكونات ميزانية تسيير الكلية

تكون الميزانية من الإيرادات والنفقات، حيث تتمثل الإيرادات في إعانة الدولة والنفقات التي تتفرع إلى فرعين: فرع نفقات المستخدمين وفرع نفقات التسيير.

تنقسم النفقات إلى عدة أبواب وكل باب ينقسم إلى عدة مواد

أ. نفقات المستخدمين

الباب 1/22: الراتب الرئيسي للنشاط

الباب 3/22: تعويضات ومنح مختلفة

الباب 5/22: الأعباء الاجتماعية

الباب 8/22: أجور الأساتذة المؤقتين والمشاركين والمدعويين

ب. نفقات التسيير

الباب 11/22: تسديد النفقات

الباب 12/22: الأدوات والأثاث

الباب 13/22: اللوازم

الباب 14/22: التوثيق

الباب 15/22: تكاليف ملحقة

الباب 17/22: حظيرة السيارات

الباب 18/22: أشغال الصيانة

الباب 19/22: مصاريف التكوين وتحسين المستوى في الخارج وتسييرها

الباب 21/22: عتاد ولوازم الإعلام الآلي

الباب 22/22: عتاد وأثاث البيداغوجية

الباب 23/22: المصاريف المرتبطة بالدراسات لما بعد التدرج والطور الثالث

الباب 27/22: النشاطات الرياضية والعلمية والثقافية لفائدة الطلبة

الباب 30/22: مصاريف التبرعات الميدانية وفي الوسط المنفي لفائدة الطلبة

2*الأعوان المكلفين بتنفيذ الميزانية

في الكلية يوجد شخصين مؤهلين لتنفيذ ميزانية التسيير هما الأمر بالصرف والمحاسب العمومي.

1*2 الأمر بالصرف:

الأمر بالصرف هو كل شخص مؤهل لتنفيذ الإيرادات والنفقات، في كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير يعتبر عميد الكلية الأمر بالصرف فهو المسؤول عن تنفيذ الميزانية و يعطي الأمر بذلك لمؤوسيه.

2*2 المحاسب العمومي

المحاسب العمومي هو كل شخص مكلف قانونيا بمسك الحسابات الخاصة بالأموال العمومية وحراستها. ويتم توفير فيه عدة شروط أهمها أن يكون لديه رتبة محاسب رئيسي و خبرة مهنية لا تقل عن 4 سنوات. *تقديم طلب كتابي لعميد الكلية لتعيينه و بعد الموافقة يرسل الطلب إلى أمين الخزينة للولاية. ومن ثم يتم تحقيق إداري و تحقيق آخر تقوم به الشرطة لمعرفة سلوك الموظف. سم يتم فتح حساب خاص بالكلية: حساب بالخزينة و حساب جاري بريدي.

المطلب الثالث: دراسة تطور نفقات التسيير خلال السنوات 2016-2017-2018

سنحاول في هذا المطلب تسليط الضوء على الميزانيات للسنوات الأخيرة مبرزة المقارنة بين هذه السنوات.

✓ تحليل نفقات التسيير لسنة 2018

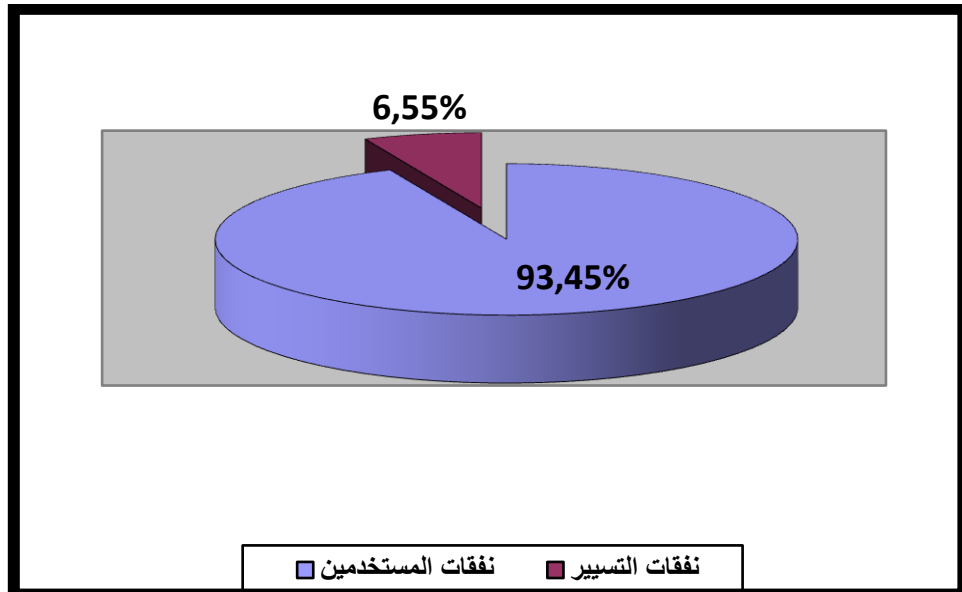
سنعرض في الفرع الأول تحليل نفقات التسيير للميزانية التعديلية 2018 من خلال نفقات المستخدمين و نفقات التسيير موضحين ذلك في الجدول التالي: جدول(3) نفقات المستخدمين و نفقات التسيير

البيان	الميزانية الأولية 2018	الميزانية الإضافية 2018	الميزانية التعديلية 2018
نفقات المستخدمين	323 653 312.55	28 000 000.00	351 653 312.55
نفقات التسيير	24 630 000.00	0.00	24 630 000.00
المجموع	348 283 312.55	28 000 000.00	376 283 312.55

المصدر: إعداد الطالبة استنادا على معلومات ووثائق مصلحة الميزانية والمحاسبة

من خلال معطيات الجدول السابق قمنا بالتمثيل البياني التالي :

الشكل (6) التمثيل البياني نفقات المستخدمين و نفقات التسيير لسنة 2018



المصدر: إعداد الطالبة استنادا على معلومات و وثائق مصلحة الميزانية والمحاسبة التحليل: من خلال الجدول و التمثيل البياني لنسبة نفقات المستخدمين ونسبة نفقات التسيير والتي كانت النسبة الأولى 93.45% مرتفعة بالنسبة إلى نسبة نفقات التسيير والتي قدرت ب 6.55% وهذا راجع للزيادة في كتلة الأجور ونقص في مصاريف التسيير بسبب ترشيد النفقات.

✓ تحليل ميزانيات التسيير التعديلية لسنة 2016-2017-2018 و المقارنة بينهم

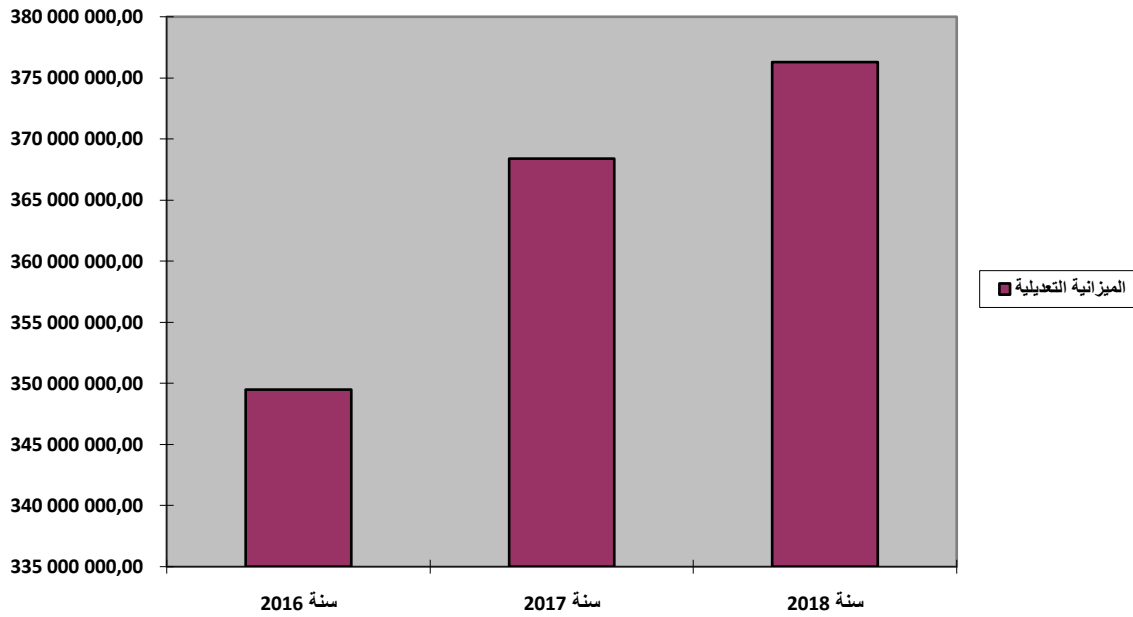
سنيين في هذا الجدول نفقات التسيير خلال السنوات الأخيرة.

جدول (4) نفقات التسيير للسنوات 2016-2017-2018

البيان	سنة 2016	سنة 2017	سنة 2018
الميزانية الأولية	327 650 000.00	353 384 148.00	348 283 312.55
الميزانية الإضافية	21 828 000.00	15 000 000.00	28 000 000.00
الميزانية التعديلية (المجموع)	349 478 000.00	368 384 148.00	376 283 312.55

المصدر: إعداد الطالبة استنادا على معلومات و وثائق مصلحة الميزانية والمحاسبة

الشكل (7) التمثيل البياني يوضح تطور نفقات التسيير خلال السنوات 2016-2017-2018



المصدر: إعداد الطالبة استنادا على معلومات ووثائق مصلحة الميزانية والمحاسبة

التحليل : عرفت تطورا ملحوظا خلال السنوات الثلاث الأخيرة ، حيث شهدت ارتفاعا و السبب راجع إلى ارتفاع في الإيرادات مما أدى إلى التطور المتزايد للنفقات و خاصة أعباء المستخدمين و الأساتذة المتزايدة من سنة إلى أخرى بسبب تطور الأجور بالترقيات في الدرجات و الرتب و توظيف موظفين و أساتذة جدد كل سنة و ارتفاع الأعباء الاجتماعية التي تنجز عنها.

المبحث الثالث: مراحل تنفيذ الميزانية و الرقابة عليها

إن الكلية باعتبارها تتمتع بالشخصية المعنوية و الاستقلال المالي فإنها تخضع في سيرها المالي لقواعد قانون المالية والمحاسبة العمومية و الأمر الذي يجعلها تتمتع بميزانية مستقلة حيث تخضع مختلف الوسائل المالية لإجراءات و قيود على مستوى التحضير و اعتمادها و تنفيذها و على مستوى مراقبتها من قبل السلطة الوصية.

المطلب الأول: إعداد الميزانية و اعتمادها

تبدأ حياة الميزانية بمرحلة تقدير النفقات و الإيرادات فيتم تقدير النفقات الخاصة بكل دائرة وزارية انطلاقا من القاعدة وصولا إلى القمة حيث يتم التفاوض على عدة مستويات سواء على مستوى الدائرة الوزارية أو على مستوى المديرية العامة للميزانية بينما تقدير الإيرادات تقوم به وزارة المالية (المديرية العامة للميزانية).

إعداد الميزانية

السلطة المخولة لها قانونا بتحضيرها هي السلطة التنفيذية، وتعتمد وزارة المالية في إعدادها لمشروع الميزانية على توجهات المخطط السنوي أي من خلال الأهداف العامة المراد إنجازها في مختلف المجالات الاقتصادية والاجتماعية.

قبل الحصول الكلية على اعتماداتها عليها بتحضير الميزانية التقديرية والمشكلة من نفقات المستخدمين وكذا نفقات التسيير التي يتم المطالبة بمقدارها والتي تتماشى مع احتياجات الكلية وكذا ما تفرضه الجامعة.

اعتماد الميزانية

بعد قيام السلطة التنفيذية وانتهاءها من عملية التحضير تودع لدى السلطة التشريعية لأن الاعتماد يسبق التنفيذ ويمر بمراحل: 1/ المناقشة. 2/ التعديل 3/ التصويت.

وهذا عن الميزانية العامة أما ميزانية التسيير وبعد القيام بإعداد الميزانية التقديرية وإرسالها للمديرية الفرعية للمحاسبة والتي بعد وصول الاعتمادات من طرف وزارة التعليم العالي والمخصصة لجامعة مستغانم و كليتها تقوم المديرية الفرعية بما يلي:

أولاً: المناقشة

تقوم بدراسة مشروع الميزانية المرسل إليها من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير التي قامت بتحضيرها رئيسة مصلحة المحاسبة والميزانية آخذة بعين الاعتبار النفقات المقدرة للموظفين والأساتذة، وكذا دراسة كل ما يتعلق بنفقات التسيير من احتياجات الكلية .

ثانياً: التعديل

تلجأ إلى عملية التعديل في حالة إذا رأت أن هناك تضخيم في المبلغ المطالب به، لأن الميزانية فيها نفقات المستخدمين التي غالباً ما تكون حقيقة، وهذا حسب عدد الموظفين والأساتذة والأساتذة المؤقتين والمشاركين، أما نفقات التسيير تكون محل تعديل خاصة عدم تناسب المبالغ مع الأبواب، وعليه تقر بالاعتماد المخصص لكلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير.

ثالثاً: عملية التصويت

بعد قيام المديرية الفرعية للمحاسبة بعملها ترسل لنا الاعتماد المخصص للكلية على شكل أبواب مع مقرر توزيع الاعتمادات المخصصة للكليات والمعاهد، وتقوم رئيسة المحاسبة والميزانية بتوزيع الاعتماد على الأبواب ثم إلى مواد بشرط أن لا تتجاوز مقدار الاعتمادات، وبالتالي تعرضها على المراقبة المالية للمصادقة عليها يعني التأشير عليها وهذا إجراء ضروري قبل تنفيذ الميزانية، لأنه لا يمكن بعد وصول الاعتمادات المالية أن نوزعها كما يحلو لمصلحة المحاسبة والميزانية، وتقوم بتنفيذها دون مراعاة دور المراقبة المالية، لأن هذه الأخيرة تتفحصها من أول باب إلى آخره.

في حالة وجود خلل لا يقوم المراقب المالي بتأشير عليها، وعلى رئيسة مصلحة المحاسبة والميزانية بإعادة ترتيب الميزانية.

تتضمن وثيقة الميزانية طلب المصادقة على الميزانية الممضي من طرف الأمر بالصرف أي عميد الكلية و المراقب المالي، والمرسل إلى والي ولاية، وبعد الانتهاء من المصادقة عليها يتم تنفيذها .

المطلب الثاني: مرحلة تنفيذ الميزانية

بعد إتمام المصادقة على ميزانية التسيير للكلية، وجب التطرق إلى كيفية تنفيذها. سنتناول في هذا المطلب إلى كيفية تنفيذ الميزانية من خلال شرح عملية تحصيل الإيرادات و النفقات وكذا الأشخاص المكلفين بتنفيذها.

+ تحصيل الإيرادات

يتم اللجوء إلى هذا الإجراء من خلال ما هو مدرج في الميزانية العامة للدولة وهذا بعد اعتمادها من قبل السلطة المختصة.

من الملاحظ أن الكليات ممولة من طرف الدولة، وبالتالي فلا تتحقق إيرادات إلا استثناء ما نلاحظه من خلال بداية كل سنة جامعية ، وتحققها لرسوم التسجيلات الجامعية. هذه الإيرادات لا تمول نفقاتها فهي نادرة، وتوضع في خزانة الدولة وبالتالي لا تكتسبها الكلية فتدخل ضمن إيرادات الدولة، وبالتالي تنطبق إلى قواعد التي تحكم التحصيل مادام الإيرادات غير مخصصة لا تنطبق إلى كيفية تحصيلها.

- عدم تخصيص الإيرادات وهذا يعني هي مخصصة لتغطية نفقة معينة فهي موجهة لكافة النفقات.
- تحصيل الإيرادات المرخص بها دون تجاوزها ولا يمكن التقاعس بشأنها.¹

+ صرف النفقات

حسب المادة 75 من قانون 17/84 "لا يجوز صرف أية نفقة بما يتجاوز مبلغ الاعتمادات المفتوحة ضمن الشروط المحددة في هذا القانون، ما لم تنص أحكام تشريعية على خلاف ذلك" معنى ذلك فالجامعة لا يمكنها أن نصرف نفقات تتجاوز المبلغ المحدد لها في الميزانية، وتحكم النفقات قاعدة تخصيص الاعتمادات .

فالإنفاق يستلزم المرور بالمرحلة التالية المرحلة الرادارية تتكون من الالتزام بالنفقة، التصفية، الأمر بالدفع ثم المرحلة المحاسبية وهي مرحلة الدفع.

*1 الالتزام بالنفقة:

حيث بموجبها تصبح الكلية دائنة للغير، لكن هذا الالتزام لا يصبح صحيحا إلا إذا كان مرخص ومقيد في الموازنة، ولا يمكن بأية حال من الأحوال أن يتجاوز الالتزام الاعتمادات المقدرة والمصادق عليها. وإذا حدث ذلك يتحمل الأمر بالصرف المسؤولية الشخصية والمالية. تتكون بطاقة الالتزام من ثلاث مربعات وهي الرصيد السابق و مبلغ العملية و الرصيد الجديد. الرصيد السابق هو الرصيد الجديد لبطاقة الالتزام السابقة.

¹ د محمد صغير بعلي و د يسري ابو العلا، المالية العامة، دار نشر العلوم للنشر و التوزيع، عنابة، سنة 2003 ص 105-ص 106

- مبلغ العملية و ندون فيه الاعتمادات للنفقة التي سيتم صرفها .
أما الرصيد الجديد هو المبلغ المتحصل عليه من طرح مبلغ العملية من الرصيد السابق.
لبطاقة الالتزام عدة أشكال و أهم البيانات التي لابد توافرها فيها:
* ذكر السنة المالية.
* طبيعة الالتزام سواء نفقة أو اقتصاد.
* رقم الإسناد و هو الباب و المادة.
* ملاحظات المصلحة و هو تسمية الإسناد حسب الميزانية مثلا التزام يخص الترقية في الدرجات.
* تفصيل الالتزامات و يكون على ظهر بطاقة الالتزام و يتعلق بتفصيل ما هو موجود داخل بطاقة الالتزام.
* كتابة الالتزامات بالأحرف و الأرقام.
- *2 التصفية:** هي مرحلة التحقيق و التدقيق من الوثائق المحاسبية (بطاقة الالتزام، سند الطلبية، فاتورة)... و تحديد المبلغ الصحيح.
بعد أن تأتي هذه الوثائق إلى المصالح المعنية في الكلية يأخذ المورد سند الطلبية مؤشر عليه للمموم ثم يأتي باللوازم إلى المخزن مع الفاتورة يقدم له أمين مخزن وصل استلام و يضع تأشيرته على الفاتورة من أجل الدفع.
في هذه المرحلة تقوم مصلحة المحاسبة بعملية التدقيق و التأكد من المبلغ الصحيح في الفاتورة و سند الطلبية و كذلك الكمية التي دخلت إلى المخزن مع وصل الاستلام.
- *3 الأمر بالدفع:**
في هذه المرحلة تقوم مصلحة المحاسبة بالمطابقة و التدقيق ما بين السند الطلبية و الفاتورة و وصل الاستلام.
ثم تقوم بتحرير حوالة باسم الدائن حيث يكون في الخانة الأولى: اسم المورد، عنوانه، حساب جاري البريدي، مركز الصكوك البريدية، حساب مصرفي .
في الخانة الثانية: نذكر المستندات المثبتة للنفقة مع ذكر رقم الحوالة، تاريخها، و السنة المالية.
في الخانة الثالثة: يتم تحديد موضوع النفقة و مبلغها.
يجب أن تكون هذه الحوالة ممضية من طرف الأمر بالصرف (عميد الكلية).
يجب أن ترفق هذه الحوالة بفاتورة ، سند طلبية، و وصل الاستلام، و من ثم تقوم مصلحة المحاسبة بتحرير كشف (ملحق رقم) 03 الذي يسجل فيه اسم المورد أو المؤسسة، مبلغ الحوالة، رقم الحوالة، ثم تقوم مصلحة المحاسبة بإرسال الكشف مرفق بالحوالة و المستندات المثبتة لها المحاسب العمومي.
- *4 الدفع:**
في هذه المرحلة يراقب المحاسب العمومي (العمليات الإدارية السابقة ليتأكد من توفر الاعتمادات المالية و إجراء العمل المقصود بالدفع، بعد ذلك يحضر المحاسب شيكا الدفع ليصب المبلغ في الحساب البنكي أو البريدي الجاري أو بواسطة حوالة بريدية أو في شكل مبلغ نقدي لفائدة المعني.
المطلب الثالث: الرقابة على تنفيذ الميزانية
- الرقابة على تنفيذ الميزانية

الفصل الميداني دراسة ميدانية في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

إن الهدف من الرقابة على الميزانية طبقاً للمادة 58 من القانون 90/21 المتعلق بالمحاسبة العمومية هو:

- ❖ السهر على صحة توظيف النفقات.
 - ❖ التحقق من توفر الاعتمادات.
 - ❖ إثبات صحة النفقات بوضع التأشير على الوثائق الخاصة بالنفقات أو تعليل رفض التأشير عند الاقتضاء وذلك في الآجال المحددة.
- رقابة المحاسب العمومي

إن المحاسب العمومي له دور هام خاصة في عملية الدفع والرقابة ولا يمكن قبول أي نفقة لا تحمل تأشير المحاسب العمومي، فهذا الأخير قبل قبول النفقة يقوم بالتأكد مما يلي:

- ☞ توفر الاعتمادات فلا تفتح إلا في حدود تخصيصها من قبل الأمر بالصرف.
- ☞ مطابقة العملية للقوانين والتنظيمات سارية المفعول.

وتكون مسؤولية المحاسب العمومي على جميع العمليات التي يقوم بها على مستوى الكلية منذ تنصيبه إلى غاية انتهاء مهامه.

➤ رقابة المراقب المالي

المراقب المالي موظف عين من طرف وزير المالية، مهمته الرقابة على تنفيذ الميزانية والتأشير على مشروع الالتزام .

وحتى يمنح المراقب المالي تأشيرته لملف الالتزام هذا يتأكد من النقاط التالية:

- ☞ مطابقة الالتزام للنصوص القانونية المعمول بها.
- ☞ توفر الاعتمادات المالية والمناصب المالية.
- ☞ وجود تطابق بين مختلف المبالغ المدرجة في وثائق ملف الالتزام.

إذا اختلفت إحدى هذه النقاط يرفض المراقب المالي التأشير ورفضه يكون مؤقتاً إذا أمكن تصحيح الخلل ويكون نهائياً إذا لا يمكن تصحيحه وفي هذه الحالة يمكن أن يلجأ الأمر بالصرف إلى حق التفاوض حسب المادة 18 من المرسوم التنفيذي 414/92 فان الأمر بالصرف يمكن أن يقوم بهذا الإجراء في حالة الرفض النهائي لوضع التأشير على عملية الالتزام بالنفقة.

➤ رقابة المفتشية العامة للمالية

تنصب الرقابة المالية العامة على التسيير المالي والمحاسبي للدولة، والمؤسسات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية، فمهمة هذه الرقابة هي وضع حد لكل أشكال الاختلاس أو تحويل الأموال العمومية.

- تقوم بفحص تطور عدد المستخدمين العددي مع ملاءمتها للمناصب المفتوحة.
- سجل حركات الموظفين والأساتذة، محاضر اللجان متساوية الأعضاء، جداول الترقية.
- مراقبة الميزانية الأولية، التعديلية، الحساب الإداري والوضعيات المالية وحساب التسيير.

• نتيجة الرقابة المالية على نفقات الكلية :

عندما تنتهي عملية الرقابة تتوج الالتزامات بتأشيرة المراقب المالي عند صحتها، أما إن كانت بها أخطاء فتكون موضوع رفض إما مؤقت أو نهائي.

➤ تأشيرة المراقب المالي :

التأشيرة هي الفعل الذي بموجبه يضع المراقب المالي ختمه وإمضاه على الوثائق المتضمنة الالتزام بالنفقات ليؤكد من صحتها، وهي المهمة الأساسية لعمل المراقب المالي.

وبعد التأكد من صحة الوثائق والالتزامات ، تمنع تأشيرة المراقب المالي بالكيفية التالية :

☞ وضع ختم وإمضاء المراقب المالي على بطاقة الالتزام .

☞ وضع الختم على الوثائق الثبوتية .

☞ منح رقم وتاريخ طبقا لسجل موضوع لذلك لدى مكتب التحليل والتلخيص.

☞ تسجيل في سجل خاص محتوى التأشيرة .

☞ التسجيل المحاسبي لبطاقة الالتزام المؤشرة .

➤ الرفض :

الرفض هو الإجراء المكتوب الذي يعبر بموجبه المراقب المالي رفضه قبول الالتزام ، ويرسل المراقب المالي مذكرة الرفض إلى الأمرين بالصرف متضمنة كل من الملاحظات والمراجع التي استند عليها هذا الرفض . وكل التزام غير قانوني أو غير مطابق للتنظيم يكون موضوع رفض مؤقت أو نهائي حسب الحالة ، حيث :

1. الرفض المؤقت :

يبلغ الرفض المؤقت في الحالات الآتية :

➤ اقتراح التزام مشوب بمخالفات للتنظيم قابلة للتصحيح .

➤ انعدام أو نقصان الوثائق الثبوتية المطلوبة.

➤ نسيان بيان هام في الوثائق المرفقة .

ففي هذه الحالات يستطيع الأمر بالصرف عند إبلاغه بالرفض ، تصحيح أو إكمال النقائص

، حتى يتحصل الالتزام على التأشيرة ، على عكس الرفض النهائي¹.

2. الرفض النهائي :

يعلل الرفض النهائي بمايلي :

☞ عدم مطابقة اقتراح الالتزام للقوانين والتنظيمات المعمول بها.

☞ عدم توفر الاعتمادات أو المناصب المالية.

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

1 المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 ، المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها من الجريدة الرسمية الجزائرية، ص 82

يبلغ المراقب المالي مذكرات الرفض النهائي إلى الأمرين بالصرف ، مع إرسال نسخة للمديرية العامة للميزانية مع تقرير مفصل بذلك .

ومذكرة الرفض (مؤقت / نهائي) تسجل كذلك في سجل خاص بالرفض لدى مكتب التحليل والتلخيص بالمراقبة المالية ، ويعطي لها رقم وتاريخ طبقا لهذا السجل¹

➤ التفاوض:

التفاوضي هو إجراء استثنائي يقوم بموجبه الأمر بالصرف التفاوضي عن رأي المراقب المالي تحت مسؤوليته ، حيث لا يمكن التفاوضي في حالة الرفض النهائي يعلن عنه بالنظر لما يأتي :

- صفة الأمر بالصرف .
- عدم توفر الاعتمادات أو انعدامها.
- انعدام التأشير أو الآراء المسبقة المنصوص عليها في التنظيم المعمول به.
- انعدام الوثائق الثبوتية التي تتعلق بالالتزام .
- التخصيص غير القانوني للالتزام ، بهدف إخفاء إما تجاوزا للاعتمادات وإما تعديلا لها أو تجاوزا لمساعدات مالية في الميزانية .

بعد إعداد مقرر التفاوضي من طرف الأمر بالصرف، يرسل الالتزام إلى المراقب المالي قصد وضع تأشيرة الأخذ بالحسبان مع الإشارة إلى رقم التفاوضي وتاريخه، يرسل المراقب المالي نسخة من ملف الالتزام والذي كان موضوع التفاوضي إلى الوزير المكلف بالميزانية قصد الإعلام .

يرسل الوزير المكلف بالميزانية ، في جميع الحالات نسخة من الملف إلى المؤسسة المتخصصة في الرقابة²

¹ المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414، مرجع سابق ، ص 82 .

² المواد 19-20-21-22 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 نفس المرجع السابق

خلاصة الفصل

تعرفن خلال هذا الفصل على كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير لجامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، وكذا تحليل المصالح الإدارية التي تسيّر وفقها، كما تطرقنا إلى إجراءات إعداد وتنفيذ ميزانية الكلية عن طريق أعوان مكلفين لذلك، ومما سبق استنتجنا ما يلي:

-تحتوي الكلية على عدة وثائق مالية ألا وهي الميزانية الأولية، الميزانية الإضافية و الحساب الإداري، مقسمة إلى قسمين الإيرادات و النفقات و تنقسم النفقات إلى فرعين نفقات المستخدمين و نفقات التسيير وتكون مجزأة إلى أبواب و كل باب مجزأ إلى مواد.

-تخضع الميزانية أثناء عملية إعدادها إلى مراحل متعددة من تحضير، تصويت ومصادقة وفق ما نص عليه المشرع الجزائري.

-كما تمر عملية تنفيذ النفقة بثلاث مراحل وهي: الالتزام بالنفقة، التصفية والأمر بالصرف.

-تعتمد عملية تنفيذ موازنة الكلية ووثائق على تمثل حوالات دفع، بطاقات الالتزام.... الخ،

-تخضع ميزانية الكلية وجوبا وبأمر القانون إلى رقابة مالية سابقة تتمثل في رقابة المراقب المالي، المحاسب العمومي. بالإضافة إلى رقابة لاحقة يمارسها كل من المفتشية العامة للمالية و مجلس المحاسبة.

خاتمة عامة

من خلال دراستنا لموضوع مذكرتنا " دور الأعوان التنفيذيون في الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية " من جانبيين النظري والميداني، حيث تعرضنا إلى مفاهيم أساسية حول المحاسبة العمومية والأعوان التنفيذيون والرقابة على النفقات العمومية، وتهدف الرقابة إلى التحقق من التزام المنفذين بالقوانين والتنظيمات وامثالها لقواعد التسيير السليم ومحافظة أموال الموضوعات تحت تصرفهم.

نتائج فرضيات :

1. الفرضية الأولى صحيحة: يعتبر القانون المصدر الأساسي الذي تستنبط منه قواعد إعدادها والأعوان المكلفون بها واختصاصات كل منهم، ومختلف الجوانب الأخرى التي تساعد على تنظيم العمل في مجال المالية العامة.
2. الفرضية الثانية صحيحة: النفقة العامة هي ليس مبلغ مالي صادر من شخص عام فقط بل يجب أن يحقق هذا المبلغ نفعاً عاماً.
3. كذلك الفرضية الثالثة صحيحة: عرفت الرقابة المالية بأنها قياس نتائج أعمال المرؤوسين وتصحيح أخطائهم بغرض التأكد من أن الخطط المرسومة قد نفذت وأن الأهداف الموضوعات قد حققت على أكمل وجه.
4. أما الفرضية الرابعة صحيحة: حيث أن المراقب المالي يعتمد على مراسيم وقوانين في الرقابة على العمليات وحتى تتوج بتأثيرته، وإن كان هناك أخطاء أو عدم مطابقة الوثائق الثبوتية للقوانين فتكون محل رفض مؤقت أو نهائي.

نتائج البحث :

نستنتج من خلال دراستنا حول دور الأعوان التنفيذيون في الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية _ دراسة حالة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة مستغانم ما يلي:

- نقص الرابط بين المراقب المالي والأمين بالصرف
- التجديد الدائم في القوانين والمراسيم المتعلقة بتسيير المؤسسات والرقابة المالية عليها.
- ضعف قطاع الرقابة المالية على المؤسسات العمومية.
- عدم احترام الأمين بالصرف لملاحظات المراقب المالي.

توصيات البحث:

- يجب على الأمر بالصرف الدراية التامة بالمبادئ والقوانين المحاسبية للوصول إلى مراقبة تامة وناجعة حسب الأهداف المخطط لها.
- على المحاسب العمومي والأمر بالصرف الخضوع للتكوين الدائم بغية مواكبة التغيرات التي تحصل في القوانين والأنظمة المحاسبية والإدارية.

- تفعيل الرقابة وذلك خلق طرق جديدة والرقابة الميدانية اليومية للمحاسب العمومية والأمر بالصرف.
- على المهتمين بميدان المالية العامة توسيع المفاهيم الأساسية فيما يخص المحاسب العمومي والأمر بالصرف وذلك بخلق محاضرات وملتقيات بغية التعرف أكثر على هذين العونين من قبل العامة.

أفاق الدراسة :

من خلال دراستنا لدور الأعوان التنفيذيو ن في الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية ،لاحظنا أن مجمل الدراسات التي عالجت موضوع الأعوان التنفيذيو ن في الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية ، ركزت على الجانب النظري بخلاف الجانب التقني والذي يعتبر مهم جدا ويمكن أن يكون موضوع الدراسات أخرى :

- المحاسبة العمومية ودور الأعوان التنفيذيون في الرقابة عليها.
- دور المراقب المالي في تنفيذ النفقات العمومية دراسة حالة جامعة عبد الحميد ابن باديس
- واقع المحاسبة العمومية في ظل معايير المحاسبة العمومية الدولية ومدى تطبيق الأعوان التنفيذيون لهذه المعايير ipsass.
- الرقابة المالية ودورها في تنفيذ النفقات العمومية ومدى استجابة المراقب المالي لها .
- دور منظمة الأنتوساي في الرقابة على المؤسسات العمومية .

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

أولا : المراجع باللغة العربية

1-الكتب :

- 1 - ابراهيم السيد الميلحي، المحاسبة الحكومية ، مصر الإسكندرية ط1، 2002
- 2 - إبراهيم الملحي، المحاسبة في الوحدات الحكومية، مصر الإسكندرية، ط 1، 2002
- 3 - أبو منصف، مدخل للتنظيم الإداري والمالية العامة، دار المحمدية العامة ، الجزائر، 2003
- 4 - إسماعيل حسين احمر، المحاسبة الحكومية في التقليد إلى الحداثة، دار المسير البلد عمان السنة 2003
- 5 - امريحيواوي ، مساهمة في دراسة المالية العامة ، دارهومة للنشر، الجزائر سنة 2003
- 6 - أكرم إبراهيم حمادة، الرقابة المالية في القطاع الحكومي ، جبهة للنشر والتوزيع ، الأردن ، سنة 2006
- 7 - بن داود ابراهيم ، الرقابة المالية على النفقات العامة في القانون الجزائري والمقارن ، دار الكتاب الحديث ، الجزائر، سنة 2012
- 8 - حنا زروقي الصائغ، محاسبة وإدارة الأموال العامة المحاسبة الحكومية ، الجامعة المفتوحة طرابلس الطبعة 1 ، السنة 1998
- 9 - خلق عبد الله الوردات ، سهيل بسم الدباس ، المحاسبة الحكومية واعداد موازنة البرامج والأداء ، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع عمان شارع الجامعة الاردنية مقابل كلية الزراعة سنة 2009 البلد الاردن
- 10 - علي زغدود، المالية العامة، الديوان مطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006
- 11 - درازجامد عبد المجيد وآخرون، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية الإسكندرية ، سنة 2003
- 12 - دنيديني يحيى ، المالية العمومية ، دار الخلدونية، الجزائر، سنة 2014
- 13 - سوزي عدلي ناشد ، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية ، مصر سنة 2003
- 14 - سوزي عدلي ناشد ، الوجيز في المالية العامة، الدار الجامعية للنشر، مصر، سنة 2000
- 15 - الطاهر زروق ، تنفيذ النفقات العمومية، تونس ، سنة 2011
- 16 - عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا ، الرقابة والمراجعة الداخلية على مستوى الكلي والجزئي، الاسكندرية 1998
- 17 - عبد الوهاب نصر، المحاسبة الحكومية والقومية ، الدار الجامعية الجديدة الإسكندرية، سنة 2000
- 18 - علي العربي، عبد المعطي عساف ، إدارة المالية العامة ، جامعة الكويت ،
- 19 - علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، سنة 2005
- 20 - عوف محمد الكفواوي، الرقابة المالية النظرية والتطبيق ، طبعة 2 ، مطبعة الانتصار لطباعة الأوقست ، مصر ، سنة 1998

قائمة المصادر والمراجع

- 21- فؤاد الفسفوس، المحاسبة الحكومية، البلد الأردن عمان، دار النشر دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى 2010/1431م رقم الإيداع لدي دائرة المكتبة الوطنية 2009/7/3151
- 22- محمد احمد حجازي، المحاسبة الحكومية والإدارة المالي العامة، عمان الأردن، ط1، 1998
- 23- محمد الهور، أساسيات في المحاسبة الحكومية، دار وائل للنشر، البلد الأردن، سنة 1998
- 24- محمد جمال على هلال، المحاسبة الحكومية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، سنة 2002
- 25- محمد صغير بعلي، سيري أبو العلا، المالية العامة، دار نشر العلوم للنشر والتوزيع، عنابة الجزائر، سنة 2003.
- 26- محمد طاقة، هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة للنشر، سنة 2007
- 27- محمد عباس بدوي، عبد الوهاب نصر، المحاسبة الحكومية والقومية بين النظرية والتطبيق، البلد مصر، سنة النشر 2008
- 28- مسعي محمد، المحاسبة العمومية، الدار الهدى للنشر الجزائر 2003
- 29- مصطفى الفار، الإدارة المالية العامة، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، سنة 2008

2- المذكرات والرسائل

- 1- جمال فالح على الدليحي، الضوابط الدستورية والقانونية للرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة من باب الإيرادات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، كلية الحقوق، قسم القانون العام، جامعة الشرق الأوسط، سنة 2010
- 2- جهاد محمد، محمد شرف، أثر الرقابة المالية على استمرار التمويل للمؤسسات الأهلية، مذكرة مقدمة ضمن شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة
- 3- سمية سويدي، أو عمران سامية، الرقابة المالية على النفقات العمومية، مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة الليسانس في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص نقود مالية وبنوك، 2008-2009
- 4- الشارف بن عطية تواتي، دور المحاسبة العمومية في تحقيق التوازن المالي لدى الهيئات العمومية، مذكرة تخرج ماستر جامعة مستغانم 2017.2018
- 5- نعيجة فميم، نظام المحاسبة العمومية كأداة فعالة في تسيير ورقابة الجماعات المحلية، مذكرة ماجستير غير منشورة جامعة سعد دحلب البليدة 2011
- 6- شويخي سامية، أهمية الاستفادة من الآليات الحديثة والمنظور الإسلامي في الرقابة على المال العام، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان

قائمة المصادر والمراجع

- 7 - صرارمة عبد الوجيد، الرقابة على الأموال العمومية " حالة الجزائر " ، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر 3، سنة 2000.
- 8 - غالم يحيى ، سعيد الرحماني المهدي ، أساسيات في النفقات العامة وإشكالية عدم تكافئها مع الإيرادات العامة في الجزائر ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ليسانس في علوم التسيير ، تخصص مالية ، جامعة المدية، 2002-2003
- 9 - لعيسوف سمير ، المالية العامة في الجزائر ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، جامعة تلمسان سنة 2010 .

3- أوراق وملتقيات ، ندوات ، بحوث ودراسات

- 1 - بن داود إبراهيم ، البعد الرقابي للأموال من المنظور الأخلاقي الإسلامي ، ملتقى الاقتصاد الإسلامي : الواقع ورهانات المستقبل ، المركز الجامعي غرداية الجزائر، 23 و 24 فيفري 2011

4- نصوص قانونية:

- 1 - المرسوم التنفيذي رقم 93-108 المؤرخ في 05 ماي 1993 المتعلق بكيفيات أحداث وكالات والنفقات وتنظيمها وسيورها
- 2 - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، " قانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية" ، المؤرخ في 24 محرم 1411 الموافق ل 15 أوت 1990 .
- 3 - قانون المحاسبة مجموعة نصوص تشريعية وتنظيمية متعلقة بالقانون المحاسبة الطبعة الثانية برتي للنشر
- 4 - القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 24 أوت 2004 المتضمن التنظيم الإداري لمديرية الجامعة والكلية و المعهد وملحقة الجامعة بمصالحها المشتركة ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 62
- 5 - المرسوم التنفيذي 91/ 313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرين بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتهم ومحتواها، جريدة الرسمية العدد 43 ، سنة 1991
- 6 - المرسوم التنفيذي رقم 92/414 المؤرخ في 19 جمادى الأولى 1413 الموافق 14 نوفمبر 1992، يتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.
- 7 - المرسوم رئاسي رقم 15-247 مؤرخ في 16 سبتمبر 2015 ، يتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتعيضات المرفق العام .

ثانيا : الكتب باللغة الأجنبية

-Ali bessad.droit de la comptabilité publique . éditions houma alger .2004

قائمة المصادر والمراجع

- M. Iascobe. Vanendriessche. **Les finances publiques** .5edition . dalloz paris .2003

5- واقع الانترنت :

1. منصورى الزين المحاسبة العمومية ، <https://stagemaster.jimdofree.com/cours/> .
2. شارف بن عطية تواتي ، <http://e-biblio.univ-mosta.dz/handle/123456789/4799> .
3. <https://www.joradp.dz/FTP/Jo-Arabe/1992/A1992082.pdf> الجريدة الرسمية مرسوم تنفيذي رقم 414-92 .
4. <https://www.joradp.dz/FTP/JO-ARABE/1991/A1991043.pdf?znjo=43> المرسوم التنفيذي 313 /91 .
5. من المرسوم التنفيذي رقم <https://www.joradp.dz/FTP/JO-ARABE/1993/A1993030.pdf> 108-93 .
6. مرسوم رئاسي رقم 247-15 . <https://www.joradp.dz/FTP/JO-ARABE/2015/A2015050.pdf> .
7. القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 24 أوت 2004 https://services.mesrs.dz/DEJA/fichiers_sommaire_des_textes//55%20AR.PDF .

المخلص

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على المحاسبة العمومية وكيفية تنفيذ النفقات والرقابة عليها في الجزائر، وذلك من خلال التطرق إلى الأعوان المكلفون بتنفيذ النفقات العمومية ومختلف مراحلها، إلى جانب التعرف إلى مختلف هيئات الرقابة، ومن خلال دراستنا حالة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير سنحاول إسقاط الدراسة النظرية إلى الفصل الميداني وتتبع مختلف إجراءات التنفيذ والرقابة على نفقات الكلية جامعة مستغانم باعتبارها أحد المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي تكلف ميزانية كلية بجامعة مستغانم وتنفيذها.

ومن أهم النتائج التي تم التوصل إليها أن الدولة تسعى جاهدة إلى التركيز على استغلال الأمثل لمواردها المالية والمادية والبشرية من خلال القوانين واللوائح والتعليمات الجاري بها، إلى جانب الدور الكبير للأمر بالصرف والمحاسب العمومي في تنفيذ النفقات العمومية والرقابة عليها.

الكلمات المفتاحية: الأعوان التنفيذيون - المحاسبة العمومية - النفقات العمومية - الرقابة المالية

Abstract :

This study aims to identify public accounting and how to implement expenditures and control them in Algeria, by addressing the agents assigned to implement public expenditures and its various stages, as well as getting to know the various oversight bodies, and through our study the case of the College of Economic, Commercial and Management Sciences we will try to drop the study The theory to the field chapter and follow the various procedures for implementation and control of college expenditures, Mostaganem University, as it is one of the public institutions of an administrative nature that cost the college budget in Mostaganem University and its implementation.

Among the most important results reached is that the state strives to focus on optimizing the use of its financial, material and human resources through laws, regulations and instructions in progress, in addition to the large role of the person commanding the exchange and the public accountant in implementing public expenditures and controlling them.

Key words: executive agents - public accounting - public expenditures - financial control