

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد ابن باديس - مستغانم -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي

في التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

دور المحاسب العمومي في مراقبة المحاسبة في المؤسسات العمومية
دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية للأمومة - مستغانم -

تحت إشراف الأستاذ:

موزاوي عبد القادر

مقدمة من طرف الطالبة:

كراليفة حسين

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بن يمينة كمال	أستاذ محاضر 'ب'	جامعة - مستغانم -
مقرر	موزاوي عبد القادر	أستاذ محاضر 'ب'	جامعة - مستغانم -
مناقشا	بن عطية سفيان	أستاذ محاضر 'ب'	جامعة - مستغانم -

السنة الجامعية: 2017/2016

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

"وقل ربي إرحمهما كما ربياني صغيراً"

إلى التي حملتني وهنا على وهن ، إلى التي أكن لها كل الحب والتقدير
والتي كنت لها قرة عين، والدتي الغالية حفظها الله وأطال في عمرها.
إلى من كان منبع العز والقوة والرجولة، إلى من علمني السخاء والجود والكرم
والذي لم يبخل عليا بدعمه المادي والمعنوي، أبي حفظه الله وبارك في عمره.
إلى كل إخوتي وأخواتي كل باسمه.

إلى كل الأهل والأقارب

إلى كل الأصدقاء

إلى كل طلبة السنة الثانية ماستر تخصص تدقيق و مراقبة التسيير.

إلى الذي قاسمني هذا العمل المتواضع.

إلى كل أساتذة المشوار الدراسي.

وفي الأخير أرجو من الله العلي القدير أن يوفقني.

تشكرات

نحمد الله رب العالمين الذي رزقنا من العلوم ما لم نعلو، وقدرنا على إنجاز هذا العمل المتواضع و عرفانا منا بجميل من ساهموا من قريب أو

بعيد في إنجاز هذه المذكرة نتقدم بجزيل الشكر إلى

الأستاذ المشرف عبد القادر موزاوي الذي لم يبخل علينا بنصائحه

وتوجيهاته القيمة.

إلى كل من ساعدنا في إنجاز هذا العمل والذين قدموا لنا يد العون

وخاصة عمال مصلحة المحاسبة بالمؤسسة الاستشفائية للأمومة بلالة

خيرة مستغانم .

في الأخير نسأل الله أن يجعلنا ممن يكثر ذكره فينال فضله و يحفظ أمره

و أن يغمر قلوبنا بمحبته و يرضى عنا

الفهرس

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	التشكرات
	الاهداء
II -I	الفهرس
III	قائمة الجداول والأشكال
4-3-2-1	مقدمة
<p>الفصل الأول: محاسبة المؤسسات العمومية</p>	
05	تمهيد
06	المبحث الأول: مدخل الى المحاسبة العمومية
10	المبحث الثاني: الاطار العلمي للمحاسبة العمومية
16	المبحث الثالث: عناصر نظام المحاسبة العمومية
28	خلاصة
<p>الفصل الثاني: المحاسب العمومي</p>	
29	تمهيد
30	المبحث الأول: أعوان المحاسبة العمومية
38	المبحث الثاني: مسؤولية المحاسب العمومي في مختلف المراحل
45	المبحث الثالث: الرقابة القضائية و الياتها

51	خلاصة
	الفصل الثالث: رقابة المحاسب العمومي للمؤسسات العمومية
52	تمهيد
53	المبحث الأول: الرقابة على الأموال العمومية
60	المبحث الثاني: الرقابة الداخلية على تنفيذ النفقات العمومية
67	المبحث الثالث: عمليات المحاسب العمومي و طرق تسديد النفقات
75	خلاصة
	الفصل التطبيقي: دراسة تطبيقية بمصلحة المحاسبة للمؤسسة الاستشفائية للأومومة –مستغانم-
76	تمهيد:
77	المبحث الأول:ميزانية المؤسسة و المداولات..
82	المبحث الثاني:عمليات قسم التسيير
86	خلاصة:
88-87	خاتمة
91-90-89	قائمة المراجع
102-92	الملاحق

قائمة الملاحق

الصفحة	الملاحق	الرقم
89-88-87	الميزانية العامة للميزانية الأولية للمؤسسة الاستشفائية (سنة 2015).	01
91-90	نسخة من قرار تحويل القروض	02
92	نموذج عن رفض مؤقت من طرف المراقب المالي	03
94-93	نموذج لبطاقة التزام لفاتورة الكهرباء.	04
95	نموذج عن حوالة الدفع	05
96	نموذج عن وثيقة الأمر بالتسديد (50)	06
97	نموذج عن التسجيل المحاسبي للنفقة	07

قائمة الأشكال

الصفحة	الشكل	الرقم
75	الشكل رقم (01)	01
75	الشكل رقم (02)	02

الجانب النظري

المقدمة العامة

1-تمهيد:

ان المالية العمومية اهمية كبيرة في حياة الدولة حيث تعتبر المرآة العاكسة لحالة الاقتصاد و سياسة الدولة و أهدافها خلال فترة زمنية معينة من أجل تحقيق أهداف المجتمع و اشباع حاجياته العامة و تلجأ الدولة الى السياسة الانفاق العمومي الذي يعتبر أداة هامة من أدوات مالية الدولة، حيث تزداد أهمية الانفاق العمومي في الجزائر من سنة الى اخرى و يتجلى هذا من خلال تطور السريع لحجم النفقات العمومية لميزانية الدولة و ميزانية الجماعات المحلية حيث تعتبر النفقة بأنها مبلغ نقدي يقوم بإنفاقه شخص عمومي يهدف الى تحقيق منفعة عامة، فزيادة النفقات لا بد أن يقابلها زيادة في المنفعة العامة و اشباع حاجيات المجتمع أي اذا كانت ناتجة عن سوء تنفيذ الميزانية فتعتبر ظاهرة سلبية و تبذير الأموال العمومية و من هنا تستمد عملية تنفيذ نفقات اهميتها لذا أحاطها المشرع بقواعد صارمة تنظمها و حثها بإجراءات معقدة تمر بها حيث يتدخل في تنفيذ النفقات العمومية مجموعة من الاعوان المحاسبة العمومية على عدة و مراحل و ان كانت المرحلة الأخيرة و هي عملية الدفع التي بمقتضاها يتم التحويل الاموال العمومية لحساب الغير أهم مرحلة تتولاها الخزينة العمومية اضافة الى هذا تتولى تنفيذ ميزانيات الجماعات المحلية و ميزانيات المؤسسات العمومية و تراقب و تفحص صناديق التسبيقات و الايرادات و تجمع مركزيا العمليات التي يقوم بها المحاسبون العموميون لحسابها و يعتبر المحاسب العمومي الشخص المكلف قانونيا من قبل الخزينة العمومية لمراقبة و تنفيذ العمليات الخاصة بها على مستوى الادارات العمومية التي هو مسؤول محاسبيا فيها.

2-اشكالية البحث :

من خلال ما سبق تبرز معالم اشكالية البحث كالتالي : ما هو مكان و دور المحاسب العمومي في المراقبة المحاسبية

للمؤسسات العمومية ؟

3-التساؤلات الاساسية:

أ-ماهي المحاسبة العمومية؟.

ب-ما هو الإطار العملي للمحاسبة العمومية؟.

ج-ما المقصود بالمحاسب العمومي؟ و ماهي المسؤوليات و الأعمال الموكلة اليه؟.

د-ما هو الفرق بين المحاسب العمومي و الأمر بالصرف؟

المقدمة العامة

هـ- ماهي الاجراءات و المراحل التي يقوم بها المحاسب العمومي اثناء القيام بعملية الرقابة؟

و- ماهي نتيجة الرقابة التي يقوم بها المحاسب العمومي؟

4- الفرضيات:

تقودنا معالجة الاشكالية الرئيسية و الأسئلة الفرعية لاختبار الفرضيات التالية:

- يمكن أن يكون للمحاسب العمومي دور ثانوي للمراقبة المحاسبية الداخلية للإدارات العمومية.

- يكون المحاسب العمومي هو المسؤول عن جميع العمليات المحاسبية داخل الإدارات العمومية.

- تكون الرقابة التي يقوم بها المحاسب العمومي رقابة قبلية.

- ممكن ان يكون المحاسب العمومي مسؤول فقط عن تنفيذ العمليات المحاسبية ضمن الأطر القانونية دون أن

يتدخل في عملية توجيه النفقات.

- الرقابة الداخلية أمر ضروري لسلامة الوضع المالي للمؤسسات العمومية.

5- اسباب اختيار الموضوع:

يعود اختيارنا لهذا الموضوع لعدة اسباب نذكر منها:

أهمية الموضوع بالنسبة لتخصصنا خاصة أنه يعالج جزء من المحاسبة العمومية و المتمثل في : المحاسب العمومي و

دوره في الرقابة على المؤسسات العمومية.

ندرة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع و ان تطرقت اليه فإنها تهتم بالجانب الاداري على المحاسبي.

التسيير العقلاني للموارد المالية و تسجيلها محاسبيا في المؤسسات العمومية .

6- أهمية و أهداف البحث:

نسعى من خلال هذه الدراسة الى تبيان الواقع الحقيقي لمكانة و دور المحاسب العمومي في المراقبة المحاسبية

الداخلية للمؤسسات العمومية و كعينة للدراسة المؤسسة العمومية الاستشفائية للأمومة ب مستغانم، لما في ذلك

أهمية عظمى تعود على المؤسسات لقيامها بواجبه أمام المجتمع و مدى سعي المحاسب العمومي من خلال عمله

الرقابي على حسن تسيير الموارد المالية للمؤسسة بالشكل الصحيح.

و تهدف هذه الدراسة لتكون اسهاما في وضع حد للتلاعبات و التجاوزات في عمليات المحاسبية التي تتم داخل

المؤسسات العمومية.

7- صعوبات البحث :

واجهت عملية انجاز هذا البحث صعوبات عديدة وهذا بالنظر الى طبيعة الموضوع وحساسيته و نذكر منها:

- عدم توفر كافة المعطيات العلمية و الموضوعية اللازمة للموضوع بصفة معقدة .
- صعوبة الحصول على البيانات اللازمة و غياب الوثائق الضرورية و عدم دقتها.
- نقص المراجع على مستوى مكتبات الجامعات المتعلق بالمحاسبة العمومية في الجزائر.

8-منهجية البحث:

نظرا لطبيعة موضوع البحث و محاولة الوصول الى كافة تطلعاته كان الزاما علينا الاعتماد على مختلف المناهج المستعملة في البحوث و الدراسات المالية و الاقتصادية و ذلك كلما دعت الضرورة البحثية الى ذلك ، فنجد المنهج الوصفي عند التطرق لدراسة الجانب النظري للمحاسب العمومي و المحاسبة العمومية و مختلف المفاهيم و المنهج الوصفي عند التطرق الى الجانب التطبيقي للدراسة.

9- محتويات الدراسة :

تتضمن هذه الدراسة مقدمة عامة يتبعها أربعة فصول ثم نتائج هذه الدراسة على النحو التالي :

الفصل الأول : محاسبة المؤسسات العمومية حيث قمنا بتسليط الدراسة على مختلف المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة العمومية من خلال ثلاث مباحث

المبحث الأول : تم تخصيصه لمدخل الى محاسبة العمومية من خلال التطرق لماهية المحاسبة العمومية ، خصائصها و أهدافها و أيضا مجال تطبيقها.

المبحث الثاني : تناولنا فيه الإطار العملي للمحاسبة العمومية من خلال تطرق نظرية المحاسبة العمومية ، مبادئ المحاسبة العمومية و أسس المحاسبة العمومية .

المبحث الثالث : خصص لدراسة عناصر نظام المحاسبة العمومية من خلال التطرق لمفهوم النظام المحاسبي العمومي ، الموازنة العامة للدولة و نظام الرقابة على المال العام .

الفصل الثاني : المحاسب العمومي تناولنا هذا الفصل في ثلاثة مباحث

المبحث الأول : و تطرقنا فيه الى أعوان المحاسبة العمومية و ذلك من خلال أصناف آمرين بالصرف ، أصناف المحاسبين العموميين و مبدأ الفصل بين أمر بالصرف و المحاسب العمومي .

المبحث الثاني |: تناولنا فيه مسؤولية المحاسب العمومي في مختلف المراحل بدأ بالمرحلة الإدارية وصولا الى مرحلة محاسبية و مسؤولية أعوان المحاسبة.

المقدمة العامة

المبحث الثالث : الرقابة القضائية وآلياتها حيث ذكرنا فيه الأساس القانوني لمسؤولية المحاسب العمومي و اجراءات مراقبة الحسابات ، بعد ذلك طرق الطعن.

الفصل الثالث : الرقابة على الأموال العمومية تناولنا هذا الفصل في ثلاثة مباحث

المبحث الأول : تطرقنا فيه الى الرقابة على الأموال العمومية بدأ بمفهوم الرقابة وأهدافها ، أليات وأنواع الرقابة على الأموال العمومية ومبادئ الرقابة على الأموال العمومية .

المبحث الثاني : قد خصصناه الى الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية حيث تناولنا فيه رقابة المراقب المالي على تنفيذ النفقات العمومية ، رقابة المحاسب العمومي والرقابة البعدية على تنفيذ النفقات العمومية
المبحث الثالث : استعرضنا فيه دفاتر و بطاقات المحاسب العمومي ، أنواع النفقات العمومية و التسجيل المحاسبي لعملية تنفيذ النفقات.

الفصل الرابع : دراسة تطبيقية لمكان و دور المحاسب العمومي في المراقبة المحاسبية الداخلية للمؤسسة العمومية الاستشفائية للأمومة مستغانم ، من أجل اعطاء نظرة أكثر وضوحا حول وضعية رقابة المحاسب العمومي ، ارتأينا في هذا الفصل التطرق الى دراسة واقع المؤسسة من خلال تشخيص وضعية رقابة المحاسب العمومي ، هذا بعد استعراض نفقات التسيير .

أما الخاتمة تضمنت خلاصة الدراسة مع بعض النتائج .

وفي الأخير نرجو من الله الجليل أن يكون قد وفقنا في اختيار ودراسة وتحليل و عرض هذا الموضوع.

الفصل الأول

تمهيد:

تعد المحاسبة العمومية فرعاً من فروع المحاسبة لها أساس نظري تعتمد عليه ومبادئ وإجراءات تتميز بها، أما مجال استخدامها فهي الوحدات الإدارية في الجهاز الحكومي للدولة حيث تهتم المحاسبة العمومية بتوفير البيانات والحقائق المالية عن الأنشطة الحكومية التي تقوم بها الإدارات العمومية ولا يمكن التطرق إلى الأملاك العمومية دون التطرق إلى كيفية تسيير ميزانيات الإدارات العمومية فدراسة المالية العمومية لا تكفي للاطلاع على جميع الأموال العمومية و توزيعها (إيرادات ، نفقات) لذا يتم اللجوء إلى المحاسبة العمومية .

من هذا المنطلق ولزديد من التوضيح حول المحاسبة العمومية قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث بحيث سوف نتطرق إلى ماهية المحاسبة العمومية ، خصائص و أهداف المحاسبة العمومية و مجال تطبيق المحاسبة العمومية في المبحث الأول ، نظرية المحاسبة العمومية ، مبادئ المحاسبة العمومية و أسس المحاسبة العمومية في المبحث الثاني أما المبحث الثالث مفهوم النظام المحاسبي العمومي ، الموازنة العامة للدولة و نظام الرقابة على المال العام.

المبحث الأول: مدخل الى محاسبة الادارات العمومية.

المطلب الأول: ماهية المحاسبة العمومية

ان المحاسبة العمومية تطورت نتيجة لتطور دور الدولة في الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية والخدماتية على مر العصور، ولم تظهر ملامح المحاسبة العمومية إلا عند تطور مفهوم المحاسبة، ومفهوم الدولة في العصر الحديث.

أولاً: نشأة المحاسبة العمومية

ارتبط نشوء المحاسبة العمومية بعاملين أساسيين تمثل في تطور مفهوم المحاسبة و نشأة الدولة التي اقتضى قيامها بتقديم الخدمات العامة للمواطنين والحصول على الموارد اللازمة لتمويل هذه الخدمات، مما أدى إلى إيجاد وسيلة تستطيع الدولة من خلالها تنظيم الموارد والنفقات العامة والمراقبة على المال العام وكانت هذه الوسيلة هي المحاسبة العمومية.

1- العامل الأول: نشأة المحاسبة، وتطورها بأسلوبها الحديث، نتيجة تطور التجارة في أوروبا اذ ظهر أسلوب القيد المزدوج في تسجيل المعاملات المالية وكان ذلك في شمال ايطاليا، وتم استخدامه من طرف التجار في عام 1458 م عندما كتب بينديتو كوتروكلي (Bendettocotrgli)، عن ذلك ولكن تأخر طبع الكتاب إلى عام 1573 م وقد اشتهر الأب لوقا باسيليو (Luca Baciolo) كأول من كتب في القيد المزدوج عام 1494 م، ونظرا لتوسع المعاملات التجارية مع بلدان حوض البحر الأبيض المتوسط كان لها أث بارز في تطور المحاسبة في هذه المرحلة¹.

2- العامل الثاني: ظهور الدولة بمفهومها الحديث، ليشمل إلى جانب وظائفها التقليدية السهر على كافة

النشاطات الاقتصادية في الدولة والتحقق من أن هذه النشاطات المختلفة تسير في تناسق وتتقدم في اطراد نحو تحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وترتبا على ذلك بات واجبا على الحكومة أن تتدخل لتعالج وتوجه وتقرر وتراقب استخدامات الموارد الاقتصادية تحقيقا لصالح المجتمع.

ومع هذا التنوع في دور الدولة الحديثة برزت ملامح المحاسبة العمومية خاصة بعد فترة الكساد الذي شهده العالم سنة 1929 م، فأصبحت الدولة تقوم بمهام المحاسبة والرقابة على المال العام وتوفير الشفافية، بالإضافة إلى تطور مفهوم المحاسبة بوجود تقنيات جديدة تعتمد أساسا على مبدأ القيد المزدوج مما يساعد بإنشاء حسابات للدولة من خلالها تستطيع تقدير إيراداتها ونفقاتها².

1-أسامة رشيد زنكة سلمان زنكة، النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية مجالات تطويره ص 28 و29.
2-حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية الاسكندرية 1988، ص 133

ثانيا: تعريف المحاسبة العمومية

من الصعب إعطاء تعريف جامع للمحاسبة العمومية. ولهذا نجد ثلاثة وجهات نظر رئيسية¹

1-التعريف القانوني للمحاسبة العمومية: هذا التعريف مستوحى من المرسوم الفرنسي الصادر في 31 ماي , 1862 والذي يعرف المحاسبة العمومية على أنها " مجموعة القواعد المطبقة على تسيير النقود العامة " والنقود العامة حسب هذا التعريف هي نقود الدولة والمحافظات والبلديات والمؤسسات العمومية.

ظل هذا التعريف ساري المفعول طيلة قرن من الزمن إلى غاية صدور مرسوم 29 ديسمبر, 1962 الذي اعتبر التعريف السابق بعيدا عن الواقع بفعل التطور الحاصل في نطاق المحاسبة العمومية ,فعبارة النقود العامة وعلى الرغم من التوسع في مدلولها لتشمل كل الأموال ذات الطابع النقدي أي كل وسائل الدفع التي لها قوة إجرائية وكذا قيد المحفظة أي كل سندات الحقوق والديون المحولة آجلا إلى تحصيلات ومدفوعات ,إلا أنه اتستثنى الأموال غير النقدية كالعقارات والمنقولات والمواد التي أصبحت اليوم ضمن مجال تطبيق المحاسبة العمومية.

2-التعريف التقني للمحاسبة العمومية: تعرف المحاسبة العمومية من الجانب التقني أنها" قواعد عرض الحسابات العمومية وتنظيم وظيفة المحاسبة العمومية," غير أن هذا التعريف ضيق حيث يحصر مدلول المحاسبة العمومية في تقنية عرض حسابات الهيئات العمومية غير أن مجالها يشمل إضافة إلى ذلك العمليات المالية للآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين والتزاماتهم ومسؤولياتهم.

3-التعريف الإداري للمحاسبة العمومية: من وجهة نظرإدارية تعرف المحاسبة العمومية أنها" قواعد عرض الحسابات العمومية و تنظيم وظيفة المحاسبين العموميين," في هذا التعريف تتسم في تنظيم وظيفة المحاسبين العموميين وتستنني تنظيم وظيفة الأمرين بالصرف وكذا مختلف الجوانب الأخرى التي تدخل ضمن تطبيق قواعد المحاسبة العمومية.

مما سبق يمكن جمع مختلف الجوانب التي مستها التعاريف السابقة وتقديم التعريف الشامل للمحاسبة العمومية" تعني المحاسبة العمومية كل القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات والحسابات والعمليات الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس الحسابات والميزانيات الملحقة والجماعات الإقليمية) أي المحلية (والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري. كما تبين أيضا التزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين ومسؤولياتهم. ويقصد بتنفيذ الميزانية كل من تنفيذ النفقات

¹- قاسم ابراهيم الحسيني، المحاسبة الحكومية و الميزانية العامة، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، الاردن 1999

وتحصيل الإيرادات. كما تبين المحاسبة كذلك كيفية مسك الحسابات سواء بالنسبة للأمرين بالصرف أو المحاسبين العموميين.

المطلب الثاني: خصائص وأهداف المحاسبة العمومية.

أولاً: خصائص المحاسبة العمومية.

تتميز المحاسبة العمومية بمجموعة من الخصائص التي نوجزها في مايلي¹

1- المحاسبة العمومية هي عبارة عن إطار محاسبي مميز:

المحاسبة بصفة عامة هي نظام معلومات وإطار تنظيمي الذي يسمح بتسجيل معطيات رقمية للمؤسسة أو هيئة معينة لفترة محددة تسمح بإعطاء معلومات تخص الذمة المالية للمؤسسة أصول وخصوم ونتيجة الدورة ووضعية المؤسسة اتجاه الغير وكذا كيفيت تكوين التكاليف والأسعار بالنسبة للأشخاص المعنويين فان المحاسبة العمومية تقليديا كانت تسمى محاسبة الصندوق, حيث كانت موجهة ليس لاتجاه إجراءات ميكانيزمات تطور عناصر الأصول الصافية, ولكن باتجاه المراقبة المحدد للنفقات والوقاية من التهرب وتحويل الأموال أما النظرة الحالية للمحاسبة العمومية فهي تتعدى هذا المفهوم التقليدي وتتجه نحو تقريب محاسبة الدولة والهيئات التابعة لها من المخطط المحاسبي الوطني, فهي تبحث عن استبعاد فكرة كونها منظم وضابط للمال العام, إلى تحليل النتائج ووضع خطوط عريضة لمحاسبة الممتلكات وتسهيل استعمال الحسابات العمومية لفائدة المحاسبة الوطنية.

2- المحاسبة العمومية هي فرع متخصص:

تحتل المحاسبة العمومية مكانة هامة في القانون المالي الجزائري إلى جانب قانون الميزانية والقانون الجبائي, استقلالية قانون المحاسبة العمومية أصبح حقيقة واضحة وجليّة, حيث أن تضاف لقواعد خاصة بها في تسيير العلاقات الداخلية للهيئات العمومية وتعتبر هذه القواعد منظمة ومرقمة للعمليات المالية لدى هيكل ومؤسسات الدولة.

3- المحاسبة العمومية مزيج من القواعد القانونية والقواعد التقنية:

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

أ- القواعد القانونية: يعتبر القانون رقم 90 / 21 المؤرخ في 15 اوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة

العمومية والمراسيم لتنفيذها الخاصة بتطبيقه, هو المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية

1-أ.حسين الصغير، دروس المالية العامة و المحاسبة العمومية، دار المحمدية العامة، الجزائر 2001.

في الجزائر ويسمى عادة بقانون المحاسبة العمومية¹.

إضافة إلى هذا نجد:

- المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07/09/1991 والمتعلق بالتعيين و اعتماد المحاسبين العموميين
 - المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07/09/1991 و المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصراف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها.
 - المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07/09/1991 و المتعلق بإجراءات التسخير الأمرين بالصراف للمحاسبين العموميين.
- ب- القواعد التقنية: تهدف القواعد التقنية الخاصة بالمحاسبة العمومية بصفة عامة أو بيان أو وصف العمليات المالية للهيئات العمومية، و تحديد كيفية تسجيلها و عرض الحسابات المتعلقة بها، و تكون هذه القواعد في أغلب الأحيان محددة في مجموعة من التعليمات الصادرة عن وزارة المالية.
- ثانيا: أهداف المحاسبة العمومية:
- تكمن الغاية من تطبيق المحاسبة العمومية في تحقيق الأهداف التالية:
- حماية الأموال العمومية من جميع أشكال التلاعب أو بما يمس سلامة استخدامها (غش، اختلاس، ... الخ.) وهو الهدف الرئيسي لنظام المحاسبة العمومية منذ ظهوره كون وجوده مرتبط باستجابته للحرص على حماية الأموال العمومية.
 - ضمان احترام ترخيص الميزانية، ويتم ذلك من خلال القواعد والتقنيات المحاسبية المعمول بها، وإجراءات الرقابة على عمليات تنفيذ الميزانية.
 - تسيير الهيئات العمومية، فمن بين اهتمامات المحاسبة العمومية تسيير الهيئات وتحسين أدائها، وذلك يتجلى من خلال سعيها إلى اكتساب واستعمال أساليب وتقنيات جديدة لتكن مستعملة من قبل تسمح بتسيير أحسن لمصالح الهيئات العمومية ومعرفة:
 - المركز المالي للهيئات العمومية.
 - حساب تكاليف وأسعار ومردود الخدمات المقدمة.
 - دمج العمليات المالية ونتائجها في المحاسبة الوطنية.
 - تحقيق الرشادة في الإنفاق، أي صرف الأموال العمومية بطريقة تسمح بتحقيق الأهداف المرجوة من

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

النفقة بأقل تكلفة ممكنة.

-توفير المعلومات اللازمة للمساءلة، ويقصد بالمساءلة الالتزام بتقديم تفسيرات وتبريرات عن أعمال الوحدة العمومية إلى السلطة التشريعية أو أية جهة أوجهاز تنفيذي أوقضائي لها .

المطلب الثالث: مجال تطبيق المحاسبة العمومية

حددا لقانون 90-21 الهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية و المذكورة على سبيل الحصر في المادة الأولى من هذا القانون والمتمثلة في الدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقه والجماعات الإقليمية كالمبديات والولايات و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري كالمستشفيات والجامعات بالإضافة لمجلس الأمة بعد تأسيسه . بموجب دستور 1996

ما يميز هذه الهيئات عن غيرها من المؤسسات العمومية الاقتصادية ذات الطابع الصناعي و التجاري هو كونها خاضعة للقانون العام أي أن إدارتها تتم وفق قواعد القانون الإداري كما أنها تتصرف في معظم الأحيان كسلطات عمومية بتوجيه أوامر أو نواهي للمواطنين وفرض التزامات معينة عليهم ومحاسبها معينون من قبل وزير المالية ومكلفون بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات والعمليات المالية والمحاسبية الأخرى.¹

المبحث الثاني: الإطار العلمي للمحاسبة العمومية:

نظرا لتطور المشاريع الاقتصادية ، ظهرت النظريات المحاسبية لتفسير الأساس العلمي للنظم المحاسبية، وتعد الأساس المحاسبة العملية الناجعة في إثبات الإيرادات والنفقات بهدف قياس النتائج وعرضها بطريقة مناسبة.

المطلب الأول: نظريات المحاسبة العمومية:

أولا: نظرية الملكية الشخصية:²

ظهرت نظرية الملكية الشخصية فيب داية القرن 19، وفي هذه المرحلة كان النشاط الاقتصادي مقتصرًا على المشاريع الفردية ، وشركات الأشخاص ، وكانت مثل هذه المشاريع ذات نشاطات تجارية محدودة كما كانت شخصيتها متداخلة مع شخصية مالكيها. حيث انهم يسالون في أموالهم الخاصة ، كما أن المقرضين كانت تربطهم في الغالب علاقات شخصية بمالك المشروع، وبالتالي فإن أرباح المشروع من حق مالكيه وهم الذين يتحملون الخسارة ويتولو ن تسديد ديون المشروع

¹-القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية ، نفس المصدر السابق.

²- عقلة محمد يوسف المبيضين، النظام المحاسبي الحكومي و ادارته، ط1، وائل للنشر الأردن، عمان، 1999، ص54-55.

من أموالهم الخاصة ، كون حسابات رأسمال المشروع تمثل أصحاب المشروع ومؤدى هذه النظرية " أن السجلات ا لمحاسبية تمسك، والقوائم المالية تعد من وجهة نظر صاحب أو أصحاب المشروع، وان وظيفة المحاسبة في مثل هذه المشاريع تتبع التغيرات التي تطرأ على القيمة الصافية للمشروع ، وتحليل تلك التغيرات إلى أسبابها، وقياس مقدارها من مدة محاسبية إلى أخرى " ، بناء على هذه المعطيات فإن أهم المفاهيم المحاسبية التي جاءت بها هذا لنظرية:

1.الأصول : تعد ملك المالك أو مالكي المشروع.

2.الخصوم : تعد التزامات على مالك أو مالكي المشروع.

3.الإيرادات والمصاريف : تعد بمثابة عناصر موجبة أو سالبة بالنسبة لحساب رأس المال وهو الحساب

الذي يمثل صاحب أو أصحاب المؤسسة.

ثانيا: نظرية الشخصية المعنوية المستقلة¹

ظهرت هذه النظرية لتلبية للتغيير الكبير في مفهوم المشروع وإدارته المستقلة على ملاكه، وبالتالي ركزت هذه النظرية على المشروع نفسه باعتباره شخصية مستقلة ذات كيان مادي أو معنوي بعكس النظرية السابقة التي ركزت على أصحاب المشروع.

وفق المفهوم هذه النظرية فإن رأس المال المشروع يتكون من المساهمين إضافة إلى الدائنين ، ويعتبر كلا

الطرفين مستثمرين فيا لمشروع ويحرصان على نجاحه وبناء عليه فإن معادلة الميزانية هي:

الموجودات = المطلوبات بما فيها رأس المال

فهذه الموجودات تعتبر ملكا للمشروع وليس لأصحابه، وان المطلوبات تمثل التزامات على صاحب المشروع وتقسم هذه

الالتزامات إلى مجموعتين رئيسيتين هما:

(1)حقوق المساهمين في الموجودات.

(2)حقوق الدائنين في الموجودات.

والمعادلة التي توضح هذه النظرية هي: صافي الربح أو الخسارة = الإيرادات - المصاريف.

¹- محمد هور، اساسيات في المحاسبة الحكومية، دارؤ وائل للنشر، مصر 1998، ص16@15.

ثالثا - نظرية الأموال المخصصة:¹

بسبب عجز النظريتين السابقتين في إعطاء تفسير علمي سليم لمصدر القدرة الانفاقية للوحدة المحاسبية العمومية وما يعكس هذا العجز من آثار سلبية على مفاهيم الخاصة بموجودات الوحدة ومتطلباتها وإيراداتها ومصروفاتها أدى إلى ظهور نظرية الأموال المخصصة، وقد استطاعت هذه النظرية أن تسد الثغرات في مفاهيم النظريتين السابقتين. ومؤدى هذه النظرية: "إن القدرة الانفاقية للوحدة الحكومية تحددها ونوعا بما يوضع تحت تصرفاتها لفترة زمنية معينة". هذه النظرية جاء بها William vatter سنة 1947 تركز على الأموال باعتبارها وحدة عمليات ومركز الاهتمام. وقد جاءت لتفسير الممارسات المالية التي كانت تطبق في الوحدات الحكومية فهي تجدد قبولاً أوسع في الإطار المحاسبي العمومي لأنها أقرب إلى تفسير أهداف وخصائص النشاط الحكومي من النظريات المختلفة الأخرى.² وتعرف على أنها: "وحدة مالية محاسبية ذات مجموعة من الحسابات المتوازنة ذاتياً والتي تسجلها كل من الموارد النقدية والغير النقدية وكذلك ما يرتبط بها من التزامات وفائض في حقوق الأرصدة والتغيير فيها".³

(1) مميزات النظرية: تتمثل في:

- التقليل من أهمية فكرة الشخصية المعنوية المستقلة.
- تركيز الاهتمام على الناحية الإحصائية في إظهار نتائج النشاط الاقتصادي للوحدة.
- وضع تعريف للوحدة المحاسبية أكثر شمولاً من النظريات السابقة وطبقاً لها تعرف الوحدة المحاسبية كما يلي:
"مجموعة من الأصول والموارد المخصصة لتأدية نشاط معين بحيث يكون استخدام الموجودات والموارد مقيد بتحقيق الغرض (الهدف) الذي خصصت من أجله".

- إيرادات الوحدة ومصروفاتها هي تدفقات نقدية من الوحدة المحاسبية وإليها، بحيث تؤدي تيجتها الصافية إلى التوازن

المحاسبي.⁴(2) علاقة النظام المحاسبي العمومي بنظرية الأموال المخصصة:⁵

- تستمد الوحدة المحاسبية العمومية قدرتها الإنفاقية من التخصيصات التي توضع تحت تصرفها كما ونوعاً.

- تعتبر الموازنة الأداة الوحيدة لتنفيذ ذلك.

1- حنا رزوقي الصائغ " محاسبة و ادارة الأموال العامة (المحاسبة الحكومية)" ط1، الجامعة المفتوحة طرابلس، 1998، ص96.
2- اسماعيل احمر "المحاسبة الحكومية من تقليد الى حداثة" دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان، 2003، ص 113
3- محمد رشيد عيده الجمال، علاء الدين محمد الدميري " دراسات في المحاسبة الحكومية" الدار الجامعية، الاسكندرية، 2004، ص50.
4- حنا رزوقي الصائغ، مرجع سابق، ص97.
5- حنا رزوقي الصائغ، نفس المرجع السابق، ص 99.

- ترتبط الوحدة المحاسبية باستخدام التخصيصات المعتمدة لها في الموازنة بالفترة الزمنية المقررة لها والتي غالباً ما تكون سنة .

- يمكن أن يوضع تحت تصرف الوحدة محاسبية تخصيصات لمدة تزيد عن سنة أو يسمح لها بتدوير الأرصدة الغير المستعملة من التخصيصات بالنسبة لمشروعات محددة الكلفة

(3) أهداف النظرية: تتمثل أهمها في الأهداف التالية:

- إبراز نظام المحاسبة العمومية مدى التزام الوحدة بالقانون والإجراءات الإدارية.
- السند القانوني أقوى من السند المحاسبي ، فيما يختص بالقواعد الملائمة للتطبيق في نظام المحاسبة العمومية .
- أن يقوم نظام المحاسبة العمومية على مبدأ القيد المزدوج .
- أن يتم تقسيم الاعتمادات بما يتطابق مع مجموعة التقسيم المتبع في الميزانية العامة للدولة .
- إعداد سجل تاريخي لتفاصيل المعاملات المالية والحسابات التي تنص على إعداد التعليمات الموضوعة متابعة تنفيذ الميزانية حيث يعد موضوعاً لميزانية بعد اعتماده جزء لا يتجزأ من النظام المحاسبي العمومي
- يجمع الأساس المتبع في إمساك الحسابات بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق .
- لاتباع الوحدات الإدارية مبدأ حساب الاهتلاك للأصول الثابتة نظراً لأن الأغراض التي يتم من أجلها حساب الاهتلاك للأصول الثابتة في الوحدة الاقتصادية لاتتوافر في الوحدات الإدارية .

المطلب الثاني: مبادئ المحاسبة العمومية:

تتمثل لمبادئ المحاسبة العمومية في مايلي¹:

- يجب أن يكون النظام قادراً على توضيح ما إذا كانت الوحدة قد التزمت بتطبيق القوانين والتعليمات عند تحصيلها للإيرادات وإنفاقها للمصروفات وما إذا كانت كل التصرفات قد تمت وفق الطريقة المحددة لها والأهداف المرسومة .
- إذا ما تعارضت النصوص القانونية معاً لمبادئ المحاسبية فإنه يجب الالتزام بالقوانين والتعليمات مع لفت النظر إلى ذلك .

- يجب أن يقوم نظام حسابات الحكومة على أساس نظرية القيد المزدوج مع استخدام مجموعة دفترية كافية لتحقيق الرقابة الفعالة على النفقات والإيرادات .

¹ - طالبتين يوسف الزين خيرة و سالم فطيمة ، " مذكرة الاتجاهات الحديثة لتطوير النظام المحاسبية العمومية " جامعة " د. بن يحي فارس " بالمدينة ، 2010/2009 ، ص36.

- ينبغي التقليل من عدد الاعتمادات حتى تتوفر المرونة اللازمة لنجاح النظام المالي .
- يجب أن يتوفر لكل اعتماد مجموعة متوازنة مع الحسابات قادرة على إعطاء صورة واضحة عن فروع النشاطات المتعلقة ببنود الاعتماد بالإضافة إلى بيان مدى الالتزام بالقوانين والتعليمات المالية والإدارية .
- ينبغي أن تكون الحسابات قادرة على توفير البيانات اللازمة لأحكام الرقابة المالية والإدارية على عناصر الإيرادات .
- إتباع أساس الاستحقاق في قيد الإيرادات والنفقات العمومية كلما كان ذلك ممكن .

المطلب الثالث: اسس المحاسبة العمومية

وهي التي تتحكم أساسا في تحديد أرصدة الحسابات التي تقفل في أرصدة حسابات قياسا 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 مايلي:

¹- حنارزوقي صائغ " المرجع سابق " ص 172-210.

- 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.

- تصعب بموجبه الرقابة علماً لأداء وعلى إجراء مقارنة بين السنوات بسبب سماح هذا الأساس بتداخل نتائج أعمال السنوات .

(2) أساس الاستحقاق: يعترف هذا الأساس بالعمليات والأحداث المالية خلال الفترة التي وقعت فيها، بغض النظر عن حركة النقدية الخاصة بها، ويترتب على ذلك إظهار الأصول والالتزامات والتسويات الختامية كاملة، مما يسهل أداء كل سنة مالية عن غيرها . وبطبيعة الحال فإن هذا الأساس لا يختلف بين أنواع المؤسسات سواء كانت حكومية أو غير حكومية. وفق هذا الأساس يتم الاعتراف بالموارد الاقتصادية كافة (المالية والعينية) والتغيرات التي تطرأ عليها، وتتكون عناصر القوائم المالية من الإيرادات والنفقات (المصروفات) بما فيه الاستهلاكات والأصول المالية والعينية والالتزامات وصافي الأصول.

يمتاز أساس الاستحقاق بعدة محاسن منها¹:

تمكين الوحدة من قياس أداؤها .

- مقارنة المخطط بالمتحقق .

- يقدم معلومات دقيقة عن الإيرادات والتكاليف والتدفقات النقدية، وتكاليف الأنشطة العمومية .

- أساس ملائم للأساليب الحديثة في إعداد الموازنة العامة.

- يسهل عملية الرقابة على التكاليف مما يساعد على ترشيد الإنفاق وتقليل التكاليف.

(3) أساس الالتزام والأساس المحاسبي المعد :

يعتمد هذا الأساس 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 الأموال العامة (المحاسبة العمومية) من العلاقة بين التزام المتعاقدين

والتخصيص المعتمد في حساب المختص (الغرض من الالتزام في الموازنة).

¹- اسماعيل حسين احمر، مرجع سابق، ص 140، 138.

يوفر البيانات المحاسبية اللازمة لمعرفة حدود تقييد الوحدة المحاسبية بالتخصيص المعتمد في أوسع نطاقه و هو الالتزام، وهي الحالة التي لا يظهرها محاسبيا أي من الأساس النقدي أو أساس 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 .

المبحث الثالث : عناصر نظام المحاسبة العمومية

يعرف النظام بأنه مجموعة عناصر متفاعلة وتعمل معا من أجل تحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف، ليس بمقدور أي عنصر منها بمفرده تحقيقه، ويمكن تجزئة كل عنصر في النظام إلى مكونات أصغر باعتباره نظام، وهكذا تستمر تجزئة المكونات إلى نظم فرعية أو جزئية.

بناء على ذلك يمكن تقسيم نظام المحاسبة العمومية إلى ثلاثة نظم فرعية متفاعلة معا وهي:

- النظام المحاسبي للدولة .

- نظام الميزانية العامة .

- نظام الرقابة على المال العام .

وستتطرق إلى هذه النظم في هذا المبحث .

المطلب الأول : مفهوم النظام المحاسبي للدولة

يعتبر النظام المحاسبي للدولة الوسيلة التي من خلالها يتم تقديم المعلومات المفيدة لتقدير إيرادات ونفقات الدولة السنوية عبر موازنة الدولة، لكونه نظاما للمعلومات يقيس كفاءة أداء الأجهزة الحكومية في تنفيذ الموازنة.

أولا - التعريف¹:

هو نظام فرعي من أنظمة المحاسبة، يشمل جميع عمليات إثبات موارد الدولة، وتحصيلها، و صرفها، ثم تقديم التقارير الدورية عن تلك العمليات ونتائجها، وتقديم المعلومات المالية عن نشاط الدولة للجهات والهيئات التي لها مصلحة مباشرة فيها. و هو مجموعة من العناصر والأساليب الفنية التي تستخدم في جمع وتبويب وتلخيص البيانات المتعلقة بنشاط الدولة وعرض وتحليل البيانات لأغراض التخطيط والمتابعة وتقييم الأداء .

¹ عقلية محمد يوسف المبيضين، نفس المرجع سابق الذكر ص30.

ثانيا: الاعتبارات الأساسية للنظام¹

يأخذ النظام المحاسبي في تأدية مهامه الاعتبارات التالية

- يجب تصميم النظام المحاسبي بما يتلاءم مع المتطلبات الدستورية والقانونية للدولة.
- ضرورة الربط بين النظام المحاسبي ونظام التبويب المتبع في إعداد الميزانية العامة.
- من الأهمية بمكان إعداد الحسابات بحيث تظهر بوضوح الأغراض والعناصر التي يتم تخصيص الموارد للإنفاق عليها والأفراد والمسؤولين عن حماية هذه الموارد واستخدامها في تنفيذ البرامج والمشروعات المختلفة.
- يجب أن يهدف التصميم إلى إظهار النتائج المالية والاقتصادية لأوجه نشاط كل برنامج بمعنى قياس الموارد وتحديد التكاليف وإظهار النتائج.
- يراعى في التصميم أن يكون ملائما لإمكانيات فرض الرقابة على الاعتمادات ومتابعة تنفيذ العمليات والمشروعات وإدارة البرامج وفرض رقابة داخلية.
- إعطاء البيانات المالية اللازمة للتخطيط والمتابعة وتقييم النتائج وكذلك التحليل الاقتصادي لأغراض الحسابات الفرعية.
- يجب أن يكون النظام واضحا بحيث يمكن للعاملين القيد بانتظام وسهولة بحيث يمكن إجراء مراجعة خارجية سليمة.

ثالثا- أغراض النظام المحاسبي²:

تكمن مهمة النظام المحاسبي في تحقيق الأغراض التالية:

- أن يوفر نظام معلومات دقيق يؤمن البيانات المطلوبة من قبل أجهزة الرقابة والتخطيط والمتابعة بالاتجاهات والتحليلات التي تمكنها من تقييم الخطط ونتائج التنفيذ .
- نظام محاسبي سليم يوفر بسهولة وسائل السيطرة على حيازة الموجودات الثابتة بأنواعها المختلفة وكيفية استعمالها، ويؤمن بسرعة متابعة حقوق الدولة بذمة الغير وحقوق الغير بذمة الدولة ويسهل عملية التحصيل في الأوقات المناسبة بشكل يضمن متطلبات الاستخدام الأمثل للسيولة النقدية ويحد أو يمنع ضياع حقوق الدولة بذمة الغير أو التصرف الغير السليم بحقوق الغير بذمة الدولة.

¹ عبد الحليم محمود كراجه، المحاسبة الحكومية بين النظرية والتطبيق، ط3، دار الأمل للنشر، الأردن، 1997، ص 30.

² حنا رزوقي الصائغ، نفس المرجع سابق ذكر ص 13.

رابعاً- وظائف النظام المحاسبي¹:

يعتبر أحد الأدوات التي يمكن أن تستعين بها الإدارة لتنفيذ برامجها بصورة فعالة باستخدام الأموال العامة استخداماً أمثل، كونه يوفر المعلومات الأساسية لعمليات التقييم والتحليل، والتخطيط والرقابة ورسم السياسات ومن أهم هذه الوظائف نجد:

- التسجيل التاريخي للنشاط الحكومي بصورة رقمية، متمثلاً بقيد 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، واستخداماتها.
 - توفير التقارير اللازمة عن تنفيذ البرامج والخدمات التي تؤديها الأجهزة الحكومية، بحيث تسهل عمليات تقييمها، من حيث التكلفة والعوائد التي تحققها لوضع معدلات نمطية تسهل إعداد أرقام الميزانية بدقة، وقياس مدى الكفاية في تنفيذها، وترشيدها قرارات استخدامات الأموال العامة.
 - توفير البيانات والمعلومات لمختلف الجهات لاستخدامها كمؤشرات في اتخاذ القرارات، أو رسم السياسات، أو إخضاعها لعمليات الدراسة والتحليل، أو لغايات فرض الرقابة.
- خامساً: دورة النظام المحاسبي²

يتم تحديد دورة النظام المحاسبي بإتباع الخطوات التالية:

- تحديد سنة مالية ذات فترة زمنية ثابتة يتم على أساسها إعداد مشروع الموازنة العامة للدولة خلال السنة المالية التالية.
- اعتماد الموازنة وصدور قانون العمل بها.

¹عقلة محمد يوسف المبيضين، مرجع سابق ذكر، ص 35-36.

²محمد عباس بدوي، عبد الوهاب نصر، المحاسبة الحكومية والقومية بين النظرية والتطبيق، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008، ص 61-62.

- تنفيذ ما ورد بالموازنة عن طريق توزيع قوائم الإيرادات والنفقات على الوحدات المحاسبية الموجودة في مختلف الوحدات الإدارية الحكومية .
- إن إثبات العمليات المالية الفعلية من خلال النظام المحاسبي للدولة وفقا لنفس الأسلوب المطبق في النظام المحاسبي المالي، وذلك فيما يتعلق بحصر وتسجيل العمليات على أساس تاريخي ووفقا لنظام القيد المزدوج في دفاتر اليوميات المختلفة، ثم تبويبها إلى حساباتها في دفاتر الأستاذ وفقا للأحكام الخاصة باستخدام الاستثمارات الحكومية.
- في مرحلة تلخيص البيانات وهي المرحلة الثالثة من مراحل تشغيل النظام المحاسبي تختلف المبادئ التي تخضع لها إجراءات التلخيص عما هو متبع في النظام المحاسبي المالي، فلا مجال لإعداد حسابات ختامية يقابل فيها جانب الإيرادات والنفقات.
- تقوم الوحدة الإدارية بإعداد تقارير دورية على أساس موحد شهرية وربع سنوية وختامية عن المركز المالي لها، يتم رفعها إلى الإدارة العامة لحسابات الحكومة بوزارة المالية على فترات منتظمة، مرفقة بها المستندات الخاصة بها لإحكام الرقابة المالية والقانونية على العمليات الجارية واستخدام هذه التقارير في إعداد موازنات السنوات القادمة.

المطلب الثاني: الميزانية العامة للدولة

تشكل الميزانية العامة بإيراداتها ونفقاتها المادة الأولية للمحاسبة العمومية، كما تعتبر نتائج المحاسبة العمومية مادة أساسية وضرورية لإعداد تقديرات النفقات والإيرادات العامة وعمليات التخطيط المالي .

هكذا يتضح تأثر المحاسبة العمومية بالتشريعات المالية من جهة، وقوانين الميزانية السنوية من جهة أخرى . من هنا تتبين لنا العلاقة الوثيقة بين كل من المحاسبة العمومية والميزانية العامة والتشريعات المالية .

أولا- التعريف¹:

تعرف " الميزانية العامة للدولة" على أنها بيان تقديري تفصيلي معتمد يحتوي على الإيرادات العامة التي يتوقع أن تحصلها الدولة، والنفقات العامة التي يلزم إنفاقها خلال سنة مالية قادمة ، فالميزانية تعتبر بمثابة البرنامج المالي للخطة عن سنة مالية مقبلة من أجل تحقيق أهداف محددة في إطار الخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية للدول.

¹- خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، ط1، دار وائل للنشر، عمان، 2003، ص 301

ثانيا- أهمية الميزانية العامة من الناحية المحاسبية¹:

تبرز أهمية المحاسبة بالنسبة للميزانية العامة من خلال القواعد التي تلتزم بها الجهات الإدارية في تنفيذ الميزانية العامة للدولة وتأثيراتها وتسجيل وتبويب العمليات المالية التي تجريها وقواعد الرقابة المالية ونظم الضبط الداخلي وإظهار وتحليل النتائج التي تعبر عنها المراكز المالية والحسابات الختامية وتهدف المحاسبة العمومية إلى تحقيق الرقابة المالية قبل الصرف وترشيد المصروفات والرقابة على التزامات الجهات الإدارية ومتابعة الوفاء بها، كما تهدف إلى توفير البيانات والمعلومات اللازمة لتحديد المراكز المالية ورسم السياسات واتخاذ القرارات، وتظهر أهمية المحاسبة للموازنة العامة بصورة أكثر وضوحاً في جانب المصروفات والاستخدامات.

ثالثا- قواعد إعداد الميزانية :

بصفة عامة تخضع في إعدادها إلى مجموعة من المبادئ والقواعد المتعارف عليها في مجال المحاسبة العمومية يمكن إيجازها فيما يلي:

- قاعدة السنوية:

تقضي هذه القاعدة بأن تعد عن فترة مالية محددة تكون عادةً سنة واحدة قادمة وبصرف النظر عن تاريخ البداية أو النهاية.

تعتبر فترة سنة هي الفترة المالية المثلى لإعداد تقديرات الميزانية العامة وذلك لأن هذه الفترة تسمح بتغطية جميع العوامل الموسمية التي تؤثر على تدفق الموارد والنفقات العامة وتمكن من وضع تقديرات سليمة ودقيقة لها. بينما لو زادت الفترة المالية عن سنة فسوف يصعب التنبؤ والتقدير وتحقيق الرقابة الفعالة على التنفيذ ولو أعدت الميزانية عن فترة مالية تقل عن السنة فسوف تلقي عبئاً كبيراً على الأجهزة المتخصصة لأنها ستتطلب وقتاً وجهداً كبيرين لإعدادها ومناقشتها واعتمادها وليس من السهل تكرار هذه العملية كل فترة زمنية قصيرة.

2- قاعدة الوحدة:

تقضي هذه القاعدة بأن يتم إدراج كافة إيرادات الدولة ونفقاتها في ميزانية واحدة مما يحقق سهولة معرفة المركز المالي للدولة.

تقوم بعض الدول (نتيجة لظروف تعدد وتنوع أنشطتها أو مراحل تطورها) بإعداد وثائق متعددة للموازنة مثل:

¹ السيد عطية عبد الواحد، الميزانية العامة للدولة، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، بيروت، 1996، صص 23-31.

أ- الموازنة الغير عادية:

تعد لأغراض مؤقتة أو استثنائية مثل نفقات المشاريع الإنمائية الكبيرة وحالات الحروب والكساد أو الكوارث التي يتم تمويلها عن طريق الاحتياطي العام والقروض العامة.

ب- الميزانية الملحقه:

تعد من قبل وحدات إدارية ملحقه بالوزارات تقوم بأداء نشاطات ذات طبيعة خاصة ومتميزة مما يعطيها الحق بمنحها قدرأ من الاستقلال المالي والإداري الذي يتلاءم مع طبيعة عملها وإن كانت تنطبق عليها معظم اللوائح والقوانين والتعليمات الخاصة بتنفيذ الموازنة العامة للدولة.

لا تربط هذه الميزانية بميزانية الدولة إلا برصيد الفائض أو العجز فعندما يكون هناك فائض يضاف إلى جدول الإيرادات العامة للدولة وعندما يكون هناك عجز يضاف إلى جدول النفقات العامة حيث يتم تمويله كإعانة من الدولة.

ج الميزانية المستقلة:

تعد من قبل وحدات اقتصادية حكومية لا تسري عليها القواعد والأحكام التي تخضع لها الميزانية العامة للدولة (بل تطبق قواعد وأحكام قطاع الأعمال).

لا ترتبط هذه الميزانية بميزانية الدولة إلا برصيد العجز فقط والذي يضاف إلى جدول النفقات العامة وهو بمثابة إعانة تقدمها الدولة. أما الفائض فتقوم الوحدة الحكومية المستقلة بالاستفادة منه لتوسيع أو تحسين جودة الخدمات المقدمة.

3- قاعدة الشمول:

تقتضي هذه القاعدة إدراج كافة أوجه النشاط الحكومي سواء كان نشاطاً خدمياً أو اقتصادياً في ميزانيتها العامة، وإدراج كافة النفقات والإيرادات فيها دون إجراء لأي مقاصة بينها.

4- قاعدة العمومية :

تقتضي هذه القاعدة عدم تخصيص إيرادات بعينها لمقابلة نفقات بعينها على مستوى الوحدة الإدارية الحكومية، بل يتم تجميع الإيرادات في جانب ويقابلها في الجانب الأخر كل النفقات المتعلقة بالسنة المالية. وبالتالي يطلق على هذه القاعدة اسم قاعدة "عدم التخصيص".

لا يوجد ارتباط بين الإيرادات والنفقات وإنما توجه الموارد العامة للصرف منها حسب أولويات خطة التنمية.

5- قاعدة الوضوح والمرونة:

تشمل هذه القاعدة ما يلي:

أ- الوضوح:

ينبغي أن تتسم بالوضوح والبساطة حتى يمكن فهمها واستيعابها من قبل جميع القائمين على تنفيذها داخل الوحدات الحكومية المختلفة أو من القائمين على الرقابة عليها من الأجهزة الرقابية المختصة أو من أعضاء السلطة التنفيذية أو من أفراد المجتمع.

ب- المرونة:

ينبغي أن تتصف بالمرونة التي تمكن إدارة الوحدة الحكومية من الحرية في إنفاق الموارد المتاحة والمخصصة لها وفقاً لظروف المحتملة التي لم تكن في الحساب عند إعداد تقديراتها.

رابعاً- إجراءات تنفيذ الميزانية:

تشمل إجراءات تنفيذ الميزانية بإجراءات تتعلق بنفقاتها والمتمثلة في كيفية صرف النفقة، بالإضافة إلى إيراداتها والمتمثلة في إجراءات كيفية تحصيل الإيراد وتمثل هذه الإجراءات بالمراحل التي يحددها قانون صرف وتحصيل الإيرادات.

1- عمليات صرف النفقة¹:

تمر عملية صرف النفقات بأربعة مراحل تتمثل فيما يلي:

أ- عقد النفقة:

هي المرحلة الأولى من مراحل صرف النفقة، وهي الواقعة التي تنشئ الالتزام في ذمة الدولة، وبمعنى آخر ينشأ الارتباط بالنفقة نتيجة اتخاذ السلطة التنفيذية لقرار ما، يترتب عنه دين في ذمة الدولة يتطلب سداد هذا الدين إنفاقاً من جانب الحكومة .

ب- تصفية أو تحديد النفقة:

هي المرحلة التي تصدر السلطة التنفيذية قراراً تحدد فيه التقدير الفعلي للمبلغ المستحق للدائن الواجب أدائه، والتأكد من حلول موعد استحقاقه ومن أنه لم يسبق تأديته أو تسويته عن طريق المقاصة، وتقديم جميع الوثائق الخاصة بالنفقة.

¹ خالد شحادة الخطيب، نفس مرجع سابق، ص 314، ص 315

ج- الأمر بصرف النفقة :

أي الإذن بالصرف، وهو القرار أو الأمر، الذي يصدر عن أمر الصرف، الوزير أو من ينوب عنه، أو من يحدده القانون والنظام الأساسي للجهة صاحبة العلاقة، بدفع مبلغ الدين كما تحدد في مرحلة التصفية، أي أن الأمر بالصرف هو أمر يوجهه أمر الصرف إلى المحاسب ليدفع مبلغا معيناً من المال إلى شخص معين، وتسمى هذه المرحلة الثالث بالمرحلة الإدارية.

د- صرف النفقة:

ويقصد به صرف النفقة السابق تحديدها إلى الشخص صاحب الحق، حسب أمر الصرف الصادر في حدود الاعتمادات المخصصة لذلك، وعدم تجاوز النفقة الاعتماد الموجود في الميزانية العامة. وتسمى هذه المرحلة بالمرحلة المحاسبية.

2- عملية تحصيل الإيرادات¹:

إن إجراء تحصيل الإيرادات تحكمها قواعد مهمة يمكن إيجازها فيما يلي:

- لا يتم تحصيل الإيرادات العامة كالضرائب إلا إذا توفرت الواقعة المنشئة للضريبة.
- المنازعة في دين الضريبة لا يوقف دفعها بل يجب الدفع أولاً ثم الاعتراض بعد ذلك.

مراعاة مواعيد التحصيل وطريقة التحصيل ويتم تحصيل الإيرادات عن طريق تنفيذ اجرائين:

الإجراء الأول: يتولاه الجانب الإداري لتحديد مقدار الإيراد وتحققه والأمر بالتحصيل.

الإجراء الثاني: جباية وتحصيل المبالغ المحققة أي القيام بالعمليات الحسابية الخاصة بالجباية.

إن الفصل بين العمليات الإدارية والحسابية شائع التطبيق في غالبية الدول وذلك بهدف الحد من سوء التصرف

وتحقيق ضمانات وحماية أموال الدولة مما يضمن انسيابية الجباية وانتظامها.

خامساً- تبويب الميزانية:

وتبويب الميزانية العامة إلى أبواب لكل من النفقات العامة والإيرادات العامة كل على حدة. حيث تشمل النفقات العامة

على أربعة أبواب هي:

- الأجور.

- النفقات الجارية والتحويلات الجارية.

¹ محمد طاقة، هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، ط1، دار المسيرة للنشر، عمان، ص 196.

- الاستخدامات الاستثمارية وتعني قيمة الاستثمارات العامة المدرجة في الموازنة لتنفيذ مشروعات البنية الأساسية والإحلال والتجديد والمشروعات الأخرى العامة.
- التحويلات الرأسمالية ويقصد بها الاعتمادات المخصصة لسداد التزامات كل من الدين العام الداخلي والدين العام الخارجي وتمويل عجز التحويلات الرأسمالية للهيئات الاقتصادية والالتزامات الرأسمالية المتنوعة.
- وتقسم الإيرادات إلى أربعة أبواب أيضا هي:
- الإيرادات السيادية: ويقصد بها الإيرادات التي تحصلها الدولة بما لها من سيادة على الأفراد وعلى الشركات العامة والخاصة وعلى الهيئات الاقتصادية وغيرها.
- الإيرادات الجارية والتحويلات الجارية، وتشمل فائض الإيرادات الناتجة عن فائض البترول وفائض الهيئات الاقتصادية الأخرى وفائض أرباح وهيئات شركات تابعة للحكومة وفائض البنك المركزي والإيرادات الجارية الأخرى.
- الإيرادات الرأسمالية وتعني الإيرادات المتاحة للاستثمارات والتحويلات، وتشمل الأوعية الادخارية والقروض والتسهيلات الائتمانية المحلية والخارجية والمصادر الأخرى.
- القروض والتسهيلات الائتمانية.

وتصبح الميزانية العامة للدولة نافذة المفعول بعد موافقة البرلمان عليها، ويجب أن يتم عرضها قبل بدء السنة المالية.

المطلب الثالث: نظام الرقابة على المال العام

- نتيجة لتزايد أنشطة الدولة في المجالات المختلفة وتوسع عملياتها أدى إلى نمو حجم الوحدات الإدارية وتواجدها في أماكن متباعدة مما تعذر تحقيق الرقابة المباشرة عليها، بالإضافة إلى ضخامة حجم الموارد التي تحصلها الحكومة أو تقوم بإنفاقها، وكذلك عدم وضوح العلاقة بين ملكية وإدارة أموال الدولة مما يضعف إحساس الإدارة بحرمة المال العام وبالتالي ضعف المسائلة التي تتعرض لها هذه الإدارات من قبل الإدارة العليا الحكومية، كذلك أدى إلى زيادة أهمية توافر نظام الرقابة على المال العام في الوحدات الحكومية .

أولا- مفهوم الرقابة :

- يمكن القول أن نظام الرقابة على المال العام هو ذلك النظام الفرعي من أنظمة المحاسبة العمومية الذي يهتم بالرقابة على المال العام، أما مفهوم الرقابة على المال العام فتعني الوظيفة التي تقوم بها وحدات حكومية من أجل تتبع المال العام وحراسته وحفظه، استنادا إلى مرجعية تشريعية.

1- تعريف الرقابة على المال العام¹:

هي الإشراف والفحص والمراجعة للتأكد من حسن استخدام الأموال العمومية بأحكام القوانين والأنظمة، واللوائح والأغراض التي اعتمدت من أجلها سلف المخصصات المالية، وفي حدود القواعد الموضوعة وخلال فترات زمنية محددة، وذلك للتأكد من أن الإنفاق العام يتم ضمن حدود المخصصات المالية المرصودة ولأغراض التي خصص من أجلها، كما تهدف بشكل عام إلى التحقق من عدم وجود أي هدر أو تبذير للأموال العامة، لكي يمكن الوقوف على نقاط الضعف والأخطاء ويمكن علاجها وتفادي تكرارها.

2- أهداف الرقابة على المال العام²:

تتحدد أهداف الرقابة على المال العام في:

- التحقق من أن جميع الإيرادات العامة للدولة قد حصلت وأدخلت في ذمتها وفقا للقوانين واللوائح والأنظمة السارية؛
- التحقق من أن كافة النفقات العامة قد تمت وفقا لما هو مقرر لها ومن حسن استخدامها الأموال العامة في الأغراض المخصصة لها؛
- مراجعة القوانين والأنظمة واللوائح المالية، والتأكد من مدى ملاءمتها للتطورات التي تحدث، وتحليلها، واقتراح التعديلات الضرورية؛
- الكشف عن أية أخطاء أو انحرافات أو مخالفات تحدث من الأجهزة الحكومية، وتحليلها، ودراسة أسبابها؛
- التأكد من أن القيود والسجلات والبيانات والتقارير المالية ممسوكة ومعدة بالطريقة الصحيحة التي تحددها اللوائح والأنظمة التي تحكم ذلك؛
- زيادة قدرة وفعالية الأجهزة الحكومية على تحقيق الأهداف العامة للدولة بأعلى درجة من الكفاءة.

ثانيا- الرقابة المحاسبية :

الرقابة المحاسبية هو ذلك النوع من الرقابة الذي يهدف إلى التأكد من سلامة عمليات تحصيل الإيرادات العامة وصرف النفقات العامة، أي أنها تهتم بمراقبة مدى الالتزام بتنفيذ القوانين واللوائح التي تنظم عمليات الموازنة العامة للدولة،

¹ جهاز الرقابة المالية للدولة، دور الرقابة المالية الحكومية في تعزيز الشفافية في الإدارة الحكومية، www.oea-oman.org/8-%20stateAudit.pdf.

² محمد رسول العموري، الرقابة المالية العليا، دراسة مقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2005، ص ص 26 – 27.

دون النظر إلى مدى تحقيق الأهداف العامة للموازنة أو آثارها الاقتصادية والاجتماعية ولذلك تعتبر الرقابة على

الحسابات رقابة تتلاءم مع منهجية الموازنة العامة للدولة.¹

1- إجراءات الرقابة على الحسابات والحسابات الختامية:

تشمل هذه الإجراءات الرقابة على المستندات والسجلات والدفاتر المالية للتأكد من أن الموارد حصلت وفقا للتعليمات

وأنفقت في حدود الاعتمادات المخصصة لها وأن مستنداتها مستوفاة وصحيحة ومطابقة لما هو وارد بالسجلات، فهي

رقابة تركز على القواعد المحاسبية وعلى تطبيق القوانين والقرارات واللوائح المعمول بها قد تكون قبل الصرف أو أثناء

التنفيذ أو بعد الصرف.²

2- الرقابة على حساب النفقات³:

تشمل الرقابة على حساب النفقات في ما يلي:

- مراقبة مدى تعديل الاعتمادات؛

- مقابلة الأرقام الفعلية على الخلاصة الحسابية؛

- مقابلة الأرقام الفعلية بالاعتمادات التقديرية بعد التعديل.

3- الرقابة على حساب الإيرادات العامة للدولة⁴:

بالنسبة للإيرادات فتشمل الرقابة ما يلي:

- مراقبة تعديل الإيرادات المقررة في الميزانية العامة؛

- مطابقة الإيرادات الفعلية بالخلاصات الحسابية؛

- مقارنة الإيرادات المحصلة بالإيرادات المقدرة.

04- الرقابة على حسابات خارج الميزانية⁵:

تعتمد الرقابة على حسابات خارج الموازنة على ما يلي :

¹ لعمارة جمال، أساسيات الموازنة العامة للدولة، دار الفجر، القاهرة، 2004، ص 171

² عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية النظرية والتطبيق، ط3، مطبعة الانتصار، الإسكندرية، 2005، ص 35

³ المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة، دليل الرقابة المالية للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، 2002، الجزء التاسع ص 10

http://www.arbosai.org/ar/recipient.asp?table=tab_s_rubrique_arabe&narticle=402&type_publication=Autres

⁴ المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة، نفس المرجع، ص 11

⁵ المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة، نفس المرجع، ص 12

- متابعة تطور أرصدة حسابات خارج الميزانية ودراسة أسباب التأخر في تسديدها .
- مطابقة أرقام حسابات خارج الميزانية مع الخلاصات الحسابية الشهرية والنهائية.
- التحقق من مدى مطابقة المحاسبة الإدارية بمحاسبة المحاسبين على مستوى التنفيذ.
- التحقق من وجود الوثائق والبيانات الواجب إرفاقه بالحساب الختامي.
- تحليل الأرقام واستنباط النتائج المترتبة على ذلك .

05- مراقبة الحساب الختامي للدولة¹:

هو عبارة عن كشف مسجل فيه كافة المبالغ الفعلية التي أنفقتها الدولة وكافة المبالغ الفعلية التي قامت الدولة بتحصيلها خلال السنة المنصرمة متبعاً في هذا التسجيل نفس التبويات والتقسيمات المتبعة في ميزانية الدولة ، فلكل ميزانية من ميزانيات الدولة إذن حساب ختامي.

فهو وسيلة المراجعة للتأكد من التزام الدولة بتنفيذ ما اعتمده السلطة التشريعية من نفقات وبرامج وسياسات، ووسيلة لتحسين طرق التقدير و التنبؤ وتقليل احتمالات الخطأ في إعداد ميزانيات الدولة للأعوام القادمة، وأداة للرقابة وتقييم الأداء والوقوف على درجة الكفاءة والإنتاجية في القطاع الحكومي، وهو أسلوب لاكتشاف الانحرافات ودراستها تمهيدا لوضع الطرق اللازمة لعلاجها.

ويمثل الحساب الختامي للدولة أهمية خاصة لما يظهره من نتائج تنفيذ الميزانية العامة للدولة والتي تساعد في إعداد الموازنات التقديرية للجهات الداخلة في الميزانية العامة . ويتم في العادة تبويب الحساب الختامي للدولة بالشكل الذي يظهر كافة البيانات والمعلومات المراد تحليلها فيما يخص الإنفاق العام والإيرادات العامة وحسابات المركز المالي للدولة. ويخضع الحساب الختامي للدولة للمراقبة التفصيلية عن طريق :

- تحليل الأرقام وحصر النتائج .
- دراسة مشروع قانون اعتماد الحساب الختامي والوثائق المرافقة له والتحقق من مدى صحة الأرقام الواردة فيه ولاسيما الفائض والعجز.

¹ حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، مركز الإسكندرية للكتاب، الأزاريطة، 2000، ص 453.

خلاصة:

ان ظهور المحاسبة العمومية و تطورها حتى و وصلت الى ما هي عليه اليوم كان نتيجة عاملين أساسيين هما تطور مفهوم المحاسبة و نشأة الدولة الحديثة ، حيث أنه مع التنوع في دور الدولة الحديثة برزت ملامح المحاسبة العمومية خاصة بعد فترة الكساد الذي شهده العالم سنة 1929 ، فأصبحت الدولة تقوم بهمام المحاسبة و الرقابة على المال العام و توفير الشفافية ، بالإضافة الى تطور مفهوم المحاسبة بوجود تقنيات جديدة تعتمد أساسا على مبدأ القيد المزدوج مما يساعد بإنشاء حسابات للدولة من خلالها تستطيع تقدير إيراداتها و نفقاتها . لقد تمثل الهدف الرئيسي لنظام المحاسبة العمومية منذ ظهوره الى حماية الأموال العمومية من جميع أشكال التلاعب أو بما يمس سلامة استخدامهما.

الفصل الثاني

تمهيد:

يقصد بالمحاسبة العمومية كل القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات والحسابات، والعمليات الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس الحسابات والميزانيات الملحق والميزانيات للجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري كما تبين أيضا إلتزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين ومسؤولياتهم ويقصد بتنفيذ الميزانية كل من تنفيذ الميزانية كل من تنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات، كما تبين المحاسبة كذلك كيفية مسك الحسابات سواء بالنسبة للأمرين بالصرف أو المحاسبين العموميين. نتناول في هذا الفصل المباحث التالية :

المبحث الأول: أصناف أمرين بالصرف ، أصناف المحاسبين العموميين و مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي.

المبحث الثاني: المرحلة الادارية ، المرحلة المحاسبية و مسؤولية أعوان المحاسبة العمومية.

المبحث الثالث: الأساس القانوني لمسؤولية المحاسب العمومي و اجراءات مراقبة الحسابات ، طرق الطعن.

المبحث الأول: أعوان المحاسبة العمومية.

المطلب الأول: أصناف أمرين بالصرف

1- تعريفه : هو كل موظف معين في منصب مسؤول تسيير الوسائل المالية والمادية ويؤهل لتنفيذ العمليات المشار إليها في

المواد: 16-17-19-20-21. من القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية.¹

2- أنواعه:²

وقد يكون الأمر بالصرف معيناً مثل الوالي أو المدير العام في إدارة عمومية كما يمكن أن يكون منتخبا كرئيس المجلس

الشعبي البلدي، يمكن أن يكون الأمر بالصرف "رئيس أو ابتدائي أو أساسي" أو أمر بالصرف ثانوي".

أ- الأمر بالصرف الرئيسين:³

وهم الذين يصدرون أوامر بالدفع لفائدة الدائنين وأوامر الإيرادات ضد المدينين وأوامر تفويض الاعتمادات لفائدة

الأمرين بالصرف الثانويين .

وهم :

- المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي للمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة .

- الوزراء.

- الولاية عندما يتصرفون لحساب الولاية .

- رؤساء المجالس الشعبية البلدية عندما يتصرفون لحساب البلدية .

- المسؤولون المعينون قانونا على المؤسسات العمومية.

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

- المسؤولون المعينون لوظائف لها من الصلاحيات تنفيذ عمليات الالتزام والتصفية والأمر بالصرف في إطار إنجاز

الإيرادات والنفقات .

في حالة غياب أو مانع يمكن استخلاف الأمرين بالصرف في أداء بعقد تعيين يعد قانونا ويبلغ للمحاسب العمومي المكلف

بذلك. كما يمكن كذلك للأمرين بالصرف تفويض التوقيع للموظفين المرسمين العاملين تحت سلطتهم مباشرة، وذلك في

حدود الصلاحيات المخولة لهم قانونا ودائما تحت مسئوليتهم التي هي مزدوجة مدينة وجزائية(تتمثل هذه المسؤولية في

المادة 23 من القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية ، الجريدة الرسمية رقم 35 ، الصادرة بتاريخ 15 أوت 1990.¹

المادة 6 من القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية.²

المواد 28،29،30،32 من القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية.³

صيانة واستعمال الممتلكات المكتسبة من الأموال العمومية وبهذه الصفة فهم مسؤولون شخصيا على مسك جرد للممتلكات المنقولة والعقارية المكتسبة أو المخصصة لهم)..

ب- الأمر وبالصرف الثانويين :

وهم المسؤولون بصفتهم رؤساء المصالح غير المركزية على الوظائف المحددة في المادة 23 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية. وهم الذين يصدرون حوالات الدفع لفائدة الدائنين في حدود الاعتمادات المفوضة وأوامر الإيرادات ضد المدنيين .

ج- الأمر بالصرف الوحيد :

هناك عمليات ذات طابع وطني ولكن بحكم طابعها الجغرافي يستحسن تسجيلها باسم شخص محلي كفاء لتسييرها، وعادة ما يكون الوالي الذي يعتبر في هذه الحالة الأمر بالصرف الوحيد .

الأمر بالصرف الوحيد صفة جديدة أنشئت بموجب المادة 73 من القانون المالية التكميلي لسنة 1993.

د- الأمر بالصرف بالتفويض :

يعطي قانون 90/21 لكل أمر بالصرف الحق أن يفوض صلاحياته المحاسبية في حدود اختصاصاته ، وتحت مسؤولياته في إعطاء تفويض بالإمضاء إلى موظفين دائمين (مرسمين) يكونون تحت سلطته المباشرة (المادة 29) ومنه الشروط الخاصة بتفويض الصلاحيات :

-أن يكون أمرا بالصرف.

-أن يكون التفويض في حدود اختصاص الأمر بالصرف.

-أن يكون تفويض الإمضاء لصالح موظف مرسم، وهذا التفويض شخصي يزول بمجرد إنتهاء مهام احد طرفيه .

-أن يكون الموظف موضوعا تحت السلطة الإدارية المباشرة للأمر بالصرف.

الأمر بالصرف المفوض لصالحه ينفذ العمليات المالية ولكن تبقى المسؤولية تابعة للأمر بالصرف الأصلي. وتنتهي مهام

الأمر بالصرف بالتفويض بنهاية وظيفة الأمر بالصرف الأصلي أو الموظف .

3- صلاحياته¹:

صلاحيات الأمر بالصرف تنقسم إلى قسمين :

أ- الصلاحيات المتعلقة بالإيرادات :

المواد 16، 17، 19، 20، 21 من القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية.¹

وتتم عبر مرحلتين :

الإثبات : يعد الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي وبعبارة أخرى يقوم الأمر بالصرف بمعاينة حقوق المؤسسة في ميدان الإيرادات.

تصفية الإيرادات: تسمح بتحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على المدين لفائدة الدائن العمومي والأمر بتحصيلها. ويتم في هذه العملية إصدار سند التحصيل من الأمر بالصرف إلى المحاسب العمومي .

ب- الصلاحيات المتعلقة بالنفقات :

وتتم عبر ثلاث مراحل :

الالتزام: ويعد الإجراء الذي يتم بموجبه لإثبات نشوء الدين

التصفية : وتسمح بالتحقيق على أساس الوثائق الحسابية وتحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية. وفي هذه المرحلة يتم مراجعة وصل الطلب مع وصل الاستلام والفاتورة كما يتم التحقق من صحة الفاتورة من حيث مطابقتها للمقاييس المطبقة.

الأمر بالصرف أو تحرير الحوالات: ويعد الإجراء الذي يأمر بموجبه دفع النفقات العمومية، ويكون بتحرير الحوالات وإرفاقها بالوثائق الثبوتية للدائن وهو الأمر الموجه إلى أمين الصندوق لدفع مبلغ من المال لشخص ما (الدائن).

المطلب الثاني : أصناف المحاسبين العموميين

1- تعريف المحاسب العمومي¹: يعد محاسبا عموميا في مفهوم هذه الأحكام ، كل شخص يعين قانونا للقيام

فضلا عن العمليات المشار إليها في المادتين 18 و 22 بالعمليات التالية :

- تحصيل الإيرادات و دفع النفقات.

- ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها و حفظها.

- تداول الأموال و السندات و القيم و الممتلكات و العائدات و المواد.

- حركة الحسابات الموجودة.

المادة 33,34 من قانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية¹.

2- أنواعه :

أ- المحاسبون العموميون الرئيسيون¹:

هو المحاسب الذي له مهمة تركيز الحسابات على مستوى التقسيم الإقليمي ، فمثلا أمين خزينة الولاية هو محاسب رئيسي لأنه يجمع و يركز حسابات المحاسبين الثانويين على مستوى ولايته .

- العون المحاسبي المركزي للخزينة: يتولى مهمتين أساسيتين:

-تركيز كل الحسابات التي يتكفل بها المحاسبون الرئيسيون الآخرون أي الـ 48 أمين خزينة ولائي + أمين الخزينة المركزي + أمين الخزينة الرئيسي .

- متابعة الحساب المفتوح باسم الخزينة العمومية على مستوى البنك المركزي.

إن القانون يمنع العون المحاسبي المركزي للخزينة من التداول النقدي ، فهو لا يملك الصندوق .

- أمين الخزينة المركزي: هو المسؤول عن تنفيذ الميزانية على المستوى المركزي خاصة ميزانيات الوزارات، فله مهمة انجاز عمليات الدفع الخاصة بميزانيات التسيير و كذا ميزانيات التجهيز .

- أمين الخزينة الرئيسي: يتكفل بعمليات الخزينة ولا يهتم بتنفيذ العمليات و إن كان في الواقع يتكفل بها بصفة غير مباشرة عند تغطية المديونية .

- أمين الخزينة الولائي: له جميع الصلاحيات السابقة ، كما يتكفل بمهام تركيز العمليات التي يجريها المحاسبون الثانويون على مستوى ولايته.

ب- المحاسبون العموميون الثانويون²:

يختلف المحاسب الثانوي عن الرئيسي في كون هذا الأخير له جميع الصلاحيات في جميع المجالات أما المحاسب الثانوي

فغالبا ما يكون اختصاصه في تنفيذ نوع محدد من المجالات ، فمثلا تنفيذ الاحكام الجبائي يتكفل بها قابض الضرائب

-قابض الضرائب: يتدخل لتنفيذ جميع عمليات الإيرادات العمومية تارة بصفة مباشرة (TVA) وتارة بصفة غير مباشرة

(الاقطاعات الاجتماعية) (ومهمته الرئيسية تتمثل في جمع الضرائب ، مع أنه في السابق كان يتكفل بتنفيذ ميزانيات

البلديات .

-قابض أملاك الدولة.

المادة 31 من المرسوم التنفيذي 91-313 المؤرخ في 07-09-1991 المتعلق بإجراءات المحاسبة¹.

المادة 32 من المرسوم التنفيذي 91/313².

- قابض الجمارك.

- محافظ الرهون.

- أمين الخزينة البلدي: يتولى تنفيذ ميزانية البلدية، إلا أنه منصب جديد مازال لم يطبق نصح به بشكل كلي عبر كامل التراب الوطني .

- أمين خزينة المؤسسات الصحية: هو أيضا منصب جديد وقبل إحداثه كان قابض الضرائب هو الذي ينفذ ميزانية المؤسسات الصحية أما الآن فأوكلت المهمة لأمين خزينة المؤسسات الصحية.

3- صلاحياته¹:

حسب المادة 33 من نفس القانون فإن صلاحيات المحاسب العمومي تكمن في: تحصيل الإيرادات ودفع النفقات تداول الأموال والقيم والسندات والممتلكات والعائدات والمواد ضمان حراسة الأموال أو السندات والقيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها وحفظها. حركة حسابات الموجودات فضلا عن ذلك وحسب المادتين 18 و 22 من نفس القانون فإن صلاحيات المحاسب العمومي تنقسم إلى قسمين :

أ- الصلاحيات المتعلقة بالإيرادات :

وتتم عبر مرحلة واحدة :

التحصيل: يعد الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الديون العمومية، حيث يصدر الأمر بالصرف أوامر الإيرادات ويرسلها للمحاسب العمومي للتحصيل. لكن على المحاسب العمومي التأكد من أن هذا الأخير مرخص له بموجب القوانين والأنظمة والتأكد من صحة السندات.

ب- الصلاحيات المتعلقة بالنفقات :

وتتم عبر مرحلة واحدة :

الدفع (التسديد): يعد الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي أي صرف قيمة النفقة المحددة سابقا للشخص صاحب العلاقة وقد تكون عملية الصرف نقدا أو شيكا مهما كان نوعه.

*كما يجب على المحاسب العمومي التأكد من²:

مطابقة العملية مع القوانين والأنظمة المعمول بها وهي :

المواد 18، 22، 35 من قانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية.¹

المادة 36 من قانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية.²

- صفة الأمر بالصرف أو المفوض له.
- شرعية عمليات تصفية النفقات.
- توفر الاعتمادات المالية.
- أن الديون لم تسقط آجالها أو أنها محل معارضة
- تأشيرات عمليات المراقبة التي نصت عليها القوانين والأنظمة المعمول بها.
- صحة توقيع الأمر بالصرف المعتمد لديه (أي المعروف لديه بتسليمه نسخة من مرسوم أو قرار تعيينه إضافة إلى نماذج إمضائه).

- صحة الخصم أي تناسب النفقة مع نوع الاعتماد المخصص لها أي مع المادة والفصل

- صحة الدين أي: تبرير الخدمة المنجز.

- صحة التصفية- تقديم الوثائق المبررة.

- شرعية الوثائق المقدمة (تطابق البيانات، كتابة المبلغ بالأحرف، الشهادات الإدارية عندما تكون إلزامية).

- مراعاة بعض الأحكام الخاصة بنفقات معينة (نفقات المستخدمين ونفقات العتاد والصفقات العمومية) ..

- تأشيرة المراقب المالي على قرارات التعيين وعلى النفقات الملتزم بها الأخرى ماعدا بالنسبة لميزانية البلدية .

المطلب الثالث : مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

تعود فكرة الفصل بين المحاسب العمومي و الأمر بالصرف الى فكرة قديمة جاء بها المفكر منتيسكيو في كتابه روح

القوانين و التي تعني "تحديد السلطة بواسطة السلطة".

يعتبر هذا مبدأ أساسيا في المحاسبة العمومية و هو أساس العمل الإداري الذي تركز عليه كل فلسفة ادارية و مالية

عمومية وهو يعتبر كمبدأ ضروري لكل تنظيم عقلاني ، متوازن و فعال .

أول ما يتضمنه هذا المبدأ هو تقسيم العمل و المهام المالية ما بين الأعوان المكلفين بتنفيذ مختلف المراحل للعمليات

المالية العمومية، حيث أن تنفيذ العمليات المالية العمومية للهيئات العمومية يتطلب التعاون

و التنسيق ما بين مستويين و سلطتين من الأعوان المختلفين و المنفصلين، ألا و هما الأمرين بالصرف و المحاسبين

العموميين و على مرحلتين:

- المرحلة الإدارية: يتولاها الأمر بالصرف .

- المرحلة الثانية فهي المحاسبية : يتولاها المحاسب العمومي.

1- مبررات وفوائد الفصل:¹

ان مهام الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين متكاملة على الرغم من اختلاف الأدوار، تكمن مبررات و فوائد الفصل في الآتي :

- تقسيم المهام : فقانون المحاسبة العمومية يفرق بوضوح ما بين تسييرالميزانية و تسيير الأموال، فتسيير اعتمادات الميزانية من مهام الأمرين بالصرف بممارسة سلطة الميزانية في حين أن تسيير الأموال فهي مهمة مسندة فقط للمحاسبين العموميين بممارسة سلطة الصندوق و اعتبارا من هذا الفصل في المهام فان كل العمليات المالية العمومية من ايرادات و نفقات عمومية تتضمن مجموعتين من الأفعال ، الأولى أفعال قانونية، ادارية و تقنية (تسمية موظف ، منح صفقة ، اصدار سند تحصيل ايراد...) فهي أفعال تدخل ضمن اختصاص و مهام الأمر بالصرف ، أما الأفعال الأخرى التي تتطلب استخدام و تسخير الأموال العمومية فهي أفعال محاسبية ومن اختصاص المحاسب العمومي.

هذه التفرقة ما بين الإدارية و المحاسبية تشكل أساس النظام المالي العمومي ن، فهي تضمن أساس كون الذي يعطي الأمر ليس هو نفس الشخص الذي ينفذه .

- وحدة الصندوق : كل الأموال العمومية توضع في صندوق واحد تحت مراقبة و زارة المالية ، و على هذا الأساس نجد كل المحاسبين العموميين هم تحت وصاية و مراقبة و متابعة وزارة المالية ، و يعود لها الأمر في قبول اعتماد المحاسبين العموميين و ترقيتهم و كل ما يتعلق بمسارهم الوظيفي، وذلك استنادا للمادة 34 من القانون 90-21.

- سهولة المراقبة : كل أمر بالصرف نجده مرافق بمحاسب عمومي محدد الذي يتولى أعمال الأمر بالصرف لأنه يتوفر على كل المعلومات المتعلقة بالميزانية المخصصة للهيئة المعنية، في الواقع الرقابة متبادلة بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي، الأمر بالصرف يراقب الصندوق و يطلع على حركة الأموال (أعمال المحاسب) و المحاسب العمومي يطلع و يتابع الأعمال التي تخص المرحلة الإدارية للأعمال المالية العمومية التي يقوم بها الأمر بالصرف.

- محاربة كل أنواع الغش : ان مبدأ الفصل جعل من الصعب تحويل الأموال عن غير الوجهة المخصصة لها أو سرقتها أو استعمالها في غير محلها ، حيث الأمر بالصرف يراقب المحاسب و العكس صحيح و الواحد منهما لا يستطيع التصرف

الدكتور منصور الزين ، محاسبة عمومية ، أستاذ محاضر بكلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة سعد دحلب البليدة ص 7-8-9.¹

بمعزل عن الآخر لذلك أعتبر مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي كمبدأ أساسي كرس للحفاظ على المال العام و حمايته من كل أنواع التلاعب وكل أساليب الغش.

2- الاستثناءات الواردة على مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي :

نميز بين نوعين من الاستثناءات

- أولاً: الاستثناءات المتعلقة بالإيرادات¹

تطبيقاً للمبدأ العام فإن الإيراد العمومي لا يمكن أن يحصل إلا بسند تحصيل صادر عن الأمر بالصرف و الأمرين بالصرف هم وحدهم من لهم صلاحية اصدار سندات تحصيل الإيراد العمومي و هذا الأمر لا يمكن أن يسند للمحاسب العمومي ، لكن المشرع لم يغلق الباب كلية و انما ترك بعض الحالات أين يمكن للمحاسب العمومي أن يقوم بتحصيل الإيرادات دون تدخل الأمر بالصرف و يتعلق الأمر.

أ- الإيرادات التي تكون نقداً : و هي إيرادات تكون بناء على تصريح المدينين أنفسهم والتي تلاحظ بسرعة من طرف المحاسب بدون تدخل الأمر بالصرف ، ما عدا الرقابة اللاحقة لهذه التصريحات، نجد هذا بالخصوص في مجال الضرائب المباشرة و الحقوق الجمركية .

ب- وكالات الإيرادات: أعوان الإدارة(مصالح الأمر بالصرف)المسمون بالمسيرين للإيرادات والتسبيقات و المعينون من طرف الأمرين بالصرف ، المعتمدين من طرف المحاسبين العموميين ممكن أن يكلفوا لحساب و تحت مراقبة محاسبين بتحصيل الإيرادات و دفع النفقات و ذلك بموجب المرسوم التنفيذي رقم 93-108 الصادر بتاريخ 05ماي1993. ففي وكالات الإيرادات يقوم المسيرين بتحصيل مبالغ الإيرادات التي تدفع من طرف المدينين في الوقت المحدد، ثم يقوم المسيرين بدفع هذه المبالغ للمحاسب العمومي و ذلك بعد مراقبة دقة و صحة التصفية لهذه الإيرادات.

- ثانياً : الاستثناءات في مجال النفقات²

يقصد بالاستثناءات في مجال النفقات قيام المحاسب العمومي بدفع النفقات دون أمر بالدفع من الأمر بالصرف و التي تبرز لأسباب تسهيلية و ضرورية لعمليات تنفيذ النفقات، التي تظهر بصورتين.

أ- النفقات التي تدفع بدون أمر بالصرف المسبق : يتعلق بالحالات الآتية

¹الدكتور منصور الزين ، محاسبة عمومية ، نفس مصدر السابق ص9-10.

² بوعزيز عبد العزيز و بوعناني عباس، أهمية المحاسبة العمومية في مراقبة الإنفاق العام، مذكرة نيل شهادة ليسانس فرع محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة سيدي بلعباس، 2007-2008 ص 22-23

- الدفع بواسطة وكالات التسبيقات.
- أصل رأس المال و فوائده المستحقة على قروض الدولة، كذا خسائر الصرف المتعلقة بأصل رأس المال.
- النفقات ذات الطابع النهائي المنفذة في اطار عمليات التجهيز العمومي الممول من مساعدات خارجية.
- تقوم هذه العمليات على دفع النفقات دون تقييد بالإجراءات المألوفة لتنفيذ النفقات العمومية من دون أمر مسبق بدفعها من قبل الأمر بالصرف، ليتم تسويتها بعد ذلك من قبل هذا الأخير بإصدار أوامر و حوالات دفع التسوية بعد التحقق من صحة و شرعية النفقات.
- ب- النفقات بدون أمر الصرف: تكون في الحالات ثلاثة
- معاشات المجاهدين و معاشات التقاعد المسددة من ميزانية الدولة.
- رواتب أعضاء القيادة السياسية و الحكومة.
- المصاريف و الأموال الخصوصية.
- فهذه الصورة من النفقات تدفع من قبل المحاسب العمومي دون تدخل سابق أو لاحق من قبل الأمر بالصرف نظرا للطابع التكراري لهذه المصاريف و الامتيازات التي تتميز بها السلطات العليا في الدولة و الطبيعة الخاصة لبعض الأنشطة و العمليات السرية.
- المبحث الثاني: مسؤولية أعوان المحاسبة في مختلف مراحل تنفيذ النفقة.
- من بين أهم التطبيقات لمبدأ التنافي بين وظيفتي الأمر بالصرف و المحاسب العمومي هو تولي كل منهما جملة من الاجراءات لتنفيذ النفقات العمومية، و بذلك فان صلاحيات الأمر بالصرف التكفل بالمرحلة الادارية، بينما المرحلة المحاسبية المتمثلة في عملية الدفع تدخل ضمن اختصاصات المحاسب العمومي.¹
- المطلب الأول: المرحلة الادارية
- الفقرة الأولى: الالتزام l'engagement
- الالتزام هو الاجراء الذي يتم بموجبه لإثبات نشوء دين على عاتق الدولة أو جماعاتها المحلية أو المؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري، و الالتزام يكون بمبادرة من الأمر بالصرف في غالب الأحيان و ذلك بقرار مكتوب، مع العلم أنه ليس ملزما بتنفيذ النفقة العمومية محل التزام حتى لو تبعته تأشيرة المراقب المالي.
- هناك نوعان من الالتزام، التزام قانوني ومحاسبي:

¹-وقاد أحمد، عمليات الميزانية و عمليات الخزينة، مذكرة نهاية الدراسة، المدرسة الوطنية للإدارة – الجزائر- 2004/2005 ص 17

*الالتزام القانوني: يأتي على عدة أشكال يختلف باختلاف طبيعة النفقة، فقد ينتج عن تطبيق نص قانوني مثل المعاشات، أو قرار فردي مثل السندات طلب التموين، أو قد يكون ناتجا عن كلا الاجراءين (نص قانوني + قرار فردي) مثل نفقات المستخدمين. كما ينتج الالتزام عن ظروف خارجة عن ارادة الادارة مثل النفقات الاضافية الناتجة عن تغيير الأسعار الأولية المتفق عليها في صفقة عمومية، وهذا ما يعرف بتحيين و مراجعة الأسعار.

*الالتزام المحاسبي: يتمثل في اعداد كشف الالتزام من طرف الأمر بالصرف، يسجل فيه مبلغ الاعتماد الذي يغطي النفقة محل الالتزام، أي أن الالتزام المحاسبي يتمثل في تخصيص جزء من الاعتمادات المفتوحة لتغطية نفقة معينة.

حدود الالتزام:

1- من حيث المبلغ: يشترط أن لا يتعدى مبلغ الالتزام سقف الاعتمادات المفتوحة للنفقات المعينة.

2- من حيث الزمن:

*في ميزانية الدولة: نفقات التسيير يمكن أن يلتزم بها حتى 30 نوفمبر من السنة نفقات المستخدمين، و تعويضات النقل و النفقات المدفوعة عن طريق الوكالات، أما نفقات التجهيز فالمجال مفتوح للأمر بالصرف حتى 20 ديسمبر من السنة لكي يقوم بالالتزام.

هذه الأجال يمكن تمديدها عن طريق تعليمات من الوزارة المعنية.

*في ميزانية الجماعات المحلية: يكون الالتزام قبل 31 ديسمبر من السنة و هذا نظرا لوجود الفترة الاضافية التي تمتد حتى 31 مارس من السنة الموالية.

الفقرة الثانية: التصفية la liquidation

هي اجراء الثاني في تنفيذ النفقة العمومية، تطرقت لها المواد 15،20،36 من قانون المحاسبة العمومية 21/90 ، و هي

المرحلة التي تسمح على اساس الوثائق المحاسبية بالتحقق من أداء الخدمة، و تحديد المبلغ الصحيح للنفقة، اذا فللتصفية وظيفتان¹:

*التأكد من أداء الخدمة (le service fait) : لأن الادارة لا تدفع أي نفقة الا بعد انجاز العمل الملتمزم به، أو استلام السلع

و التأكد من مطابقتها لما هو مطلوب، و متفق عليه كما و نوعا، و التأكد أيضا من شروط السعر، و هذا من خلال

الوثائق الثبوتية (pj) كما يجب جرد المشتريات التي يتعدى سعر الوحدة منها 300 دج في دفتر الجرد.

لكن هناك استثناءات على مبدأ الخدمة المؤدة تشمل اساسا:

¹ - القانون 21/90 المؤرخ 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية

-التسبيقات المقدمة للمتعاملين المتعاقدين الملقين بتنفيذ صفقات عمومية.

-أجور موظفي الادارات العمومية.

النفقات التي تتم بدون أمر بالصرف مثل المعاشات.

*تحديد المبلغ القابل للدفع: هذه العملية تتركز على حساب بلاغ الدين الواقع على عاتق الدولة، و تحديده بدقة و التأكد من أنه واجب الدفع، بمعنى التحقق من عدم وجود اي وجه من الاقتطاعات، و كذا التأكد من أن الدين لم يتم دفعه من قبل، و لم يتم سقوطه بالتقادم الرباعي.(l'échéance cardinale).

الفقرة الثالثة: الأمر بالصرف l'ordonnancement

هو الأمر الذي يعطيه الأمر بالصرف للمحاسب العمومي المختص لتنفيذ الدفع بالنسبة لعملية كانت محل التزام و تصفية سابقين.

و تنص المادة 21 من القانون 21/90 على ما يلي: " يعد الأمر بالصرف الاجراء الذي يأمر بموجبه دفع النفقات"، و نميز هنا حالتين:

*الامر بالدفع: المرسوم التنفيذي 313/91 المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف و المحاسبون العموميون، في مادته السابعة يذكر أن الامر بالدفع هو الذي يصدر عن أمر بالصرف ابتدائياً و رئيسي، و لكن هذا يكون لفائدة أمر بالصرف الثانوي، أي تخصيص الأموال هنا لا يكون لمصالح الأمر بالصرف الرئيسي مباشرة، بل لفائدة الأمر بالصرف الثانوي.¹

*حوالة الدفع: المادة الثامنة من نفس المرسوم تسمح للأمر بالأمر بالصرف الثانوي بإصدار حوالة الدفع (mondât de

paiement)، كما يمكن للأمر بالصرف الرئيسي لإصدار حوالات الدفع في حالة نفقة مباشرة لصالحه، اذا فالأمر

بالصرف الذي يصدره الأمر بالصرف يكون في شكل حوالة دفع.

يشترط في الأمر بالصرف أن يكون مكتوباً، محرراً على نموذج ورقة صادرة عن وزارة المالية (حوالة الدفع) تحتوي على

البيانات التالية:

¹- المرسوم التنفيذي 313/91 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 يحدد اجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف و المحاسبون العموميون و كفياتها و محتواها.

-تعيين السنة المالية، الفصل و المادة و السطر الميزانية، توقيع الأمر بالصرف المعتمد لدى المحاسب العمومي المختص، موضوع الخدمة و تاريخ أدائها و تأشيرة المراقب المالي، تعيين المستفيد من مبلغ النفقة، و رقم حسابه، و مبلغ النفقة بالأرقام و الأحرف.

-للأمر بالصرف السلطة التقديرية في مجال الأمر بالصرف حيث يبقى متحكما في العملية ما لم يقدم حوالة الدفع الى المحاسب العمومي.

-بعد لإصدار الأمر بالصرف يرسل ملف النفقة الى المحاسب العمومي المختص في الفترة الممتدة من 01 الى 20 من الشهر ليقوم هذا الأخير بعملية الدفع.

المطلب الثاني: المرحلة المحاسبية (الدفع)

تكتسي هذه المرحلة أهمية بالغة، ففي المراحل السابقة لا تزال الأموال العمومية في الخزينة، أما بموجب هذه المرحلة فيتم اخراجها و دفعها لمستحقيها، حيث المادة 22 من القانون 21/90 تعرف الدفع بأنه الاجراء الذي بموجبه يتم ابراء الدين العمومي.¹

نميز في اجراء الدفع بين حالتين، فقد يكون بشكل عادي (الفقرة الأولى) و قد يتم بعد لجوء الأمر بالصرف الى اجراء تسخيرها (الفقرة الثانية) لكن في كلتا الحالتين تبقى أساليب الدفع للمستفيد هي نفسها (الفقرة الثالثة).

الفقرة الأولى: الحالات العادية للدفع

قبل قبوله لعملية الدفع يتحقق المحاسب العمومي من ثماني نقاط:

- 1-مطابقة العملية للقوانين و التنظيمات سارية المفعول.
- 2-صفة الأمر بالصرف أو المفوض له، و عليه أن يتأكد من أن أمر بالصرف هو المستفيد من الاعتماد، و للمحاسب العمومي سجل فيه نموذج امضاءات الأمرين بالصرف المعتمدين لديه.
- 3- شرعية عمليات التصفية و التأكد من ختم الأمر بالصرف و امضائه كدليل على أداء الخدمة.
- 4- توفر الاعتمادات، لكن هناك استثناء يتعلق بالنفقات الاجبارية مثل المصاريف القضائية (قرارات العدالة) التي يمكن دفعها علة المكشوف.
- 5- عدم سقوط الدين و ذلك بالتقادم الرباعي و أن الديون ليست محل معارضة.
- 6- الطابع الابرائي للدفع، أي النفقة لم يتم دفعها من قبل.

- القانون 21/90 ذكر سابقا¹

7- تأشيرات عمليات المراقبة خاصة تأشيرة المراقب المالي، و تأشيرة لجنة الصفقات في حالة صفقة.

8- الصحة القانونية للمكسب الابرائي أي التأكد من صحة الدفع و أن الشخص هو الدائن الفعلي للإدارة، و هو المعني بالنفقة العمومية.

كما يتأكد المحاسب العمومي من توفر الأموال في الخزينة، لكن هذا فقط في حالة ميزانية الجماعات المحلية، أو الهيئات الصحية.

إذا تأكد المحاسب العمومي من هذه النقاط، و توفر كل الشروط القانونية في ملف النفقة فان المرسوم التنفيذي 46/93 المحدد لأجال دفع النفقات و تحصيل الأوامر بالإيرادات يعطيه مهلة 10 أيام من تاريخ استلام حوالات الدفع و أوامر الصرف لينفذها أما في حالة الرفض فللمحاسب العمومي مهلة 20 يوما للرد على الأمر بالصرف ردا كتابيا مبررا الرفض، و هنا يمكن للأمر بالصرف أن بلجا لإجراء التسخير¹.

الفقرة الثانية: التسخير

التسخير عموما هو اعطاء أمر لشخص غير موجود في النظام السلمي التابع لمصدر هذا الأمر، و يجد التسخير اساسه في فكرة استمرارية المرفق العام.

أما محاسبيا، فهو الأمر الذي يعطيه الأمر بالصرف للمحاسب العمومي لكي ينفذ عملية دفع كان قد رفض تنفيذها من قبل، رغم وجود أمر بالدفع أو حوالة دفع سابقة.

تطرت لهذا الاجراء المواد 47 و 48 من قانون المحاسبة العمومية 21/90 و تطبيقا لها صدر المرسوم التنفيذي 314/91 المتعلق بإجراءات تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين².

و ليتمكن الأمر بالصرف من اللجوء التسخير، لا بد من توفر شروط موضوعية و أخرى شكلية.

*الشروط الموضوعية:

1-وجود رفض من طرف المحاسب العمومي، و يشترط أن يكون نهائيا، لأنه في حالة الرفض المؤقت بسبب عيب شكلي يمكن تداركه من طرف الأمر بالصرف، لا يمكن اللجوء الى التسخير.

2- التسخير يوجه للمحاسب العمومي المختص.

3- أن تخرج حالة الرفض عن الأسباب المذكور في المادة 48 من قانون 21/90 و هي:

¹-المرسوم التنفيذي 46/93 المؤرخ في 06 فبراير 1993 يحدد أجل دفع النفقات و تحصيل الأوامر بالإيرادات و البيانات التنفيذية و اجراءات قبول للقيم المنعومة.

²- القانون 21/90 ذكر سابقا

-عدم وجود اعتمادات عدا بالنسبة لميزانية الدولة.

-عدم توفر اموال في الخزينة عدا بالنسبة لميزانية الدولة.

-غياب اثبات الخدمة المؤدة.

-طابع النفقة غير ابرائي.

-غياب احدى التأشيرات المنصوص عليها قانونا.

* الشروط الشكلية:

1- يجب ان يكون التسخير مكتوبا لإثبات اعفاء المحاسب العمومي من المسؤولية.

2- يضم التسخير عبارة "يطلب من المحاسب ان يدفع".

3- يحتوي التسخير على أسباب لجوء الأمر بالصرف اليه.

4- ان يكون هناك امر بالصرف بالتسخير بالنسبة لكل عملية و ليس أمر بالتسخير لعدة عمليات.

أثار التسخير:

-سيتحمل الأمر بالصرف المسؤولية على التسخير، لأن هذا الإجراء الاستثنائي لتنفيذ عمليات الدفع النفقات العمومية.

- أما بالنسبة للمحاسب العمومي فعليه أن ينفذ الأمر بالتسخير اذا توفرت شروطه، كما يجب عليه بعد تنفيذها أن

يقدم تقريرا لوزيرة المالية في ظرف 15 يوما يذكر فيه تفاصيل عملية التسخير، وأسباب رفض الدفع و الوزير بإمكانه أن

يطلب تبريرات من الأمر بالصرف المعني.

الفقرة الثالثة: أساليب الدفع

تتم عملية الدفع و تحويل الأموال العمومية لفائدة الغير بإحدى الطرق التالية:

*التحويل الى حساب جاري: قد يكون هذا الحساب الجاري مفتوحا لدى مركز الصكوك البريدية، و في هذه الحالة يتم

تحويل المبالغ المراد دفعها للمستفيد الى حسابه البريدي الذي يكون رقمه مسجلا لدى مصالح الخزينة، و نجد هذا

الاسلوب خاصة عند الموظفين المرسمين مثلا عمال التربية.

و قد يكون للمستفيد حساب جاري مفتوح في احدى البنوك التجارية، و هنا يتم تحويل الاعتمادات لصالح البنك المعني

عن طريق ما يعرف l'avis de crédit و البنك بعد ذلك يمنح لكل مستفيد مستحقاته بواسطة les avis de virement نجد

هذا الاسلوب للدفع عادة عند المقاولين.

و قد يكون للمستفيد حساب جاري مفتوح لدى الخزينة، و هنا الاجراء بسيط حيث يحول المحاسب العمومي الأموال مباشرة لحساب المستفيد، نجد هذا الأسلوب مثلا عند عمال الخزينة.

*الدفع عم طريق أوامر بالدفع (les ordres de paiement) : يتعلق هذا الأسلوب بالمستفيدين المؤقتين من اجور أو مستحقات، مثلا التعويضات التي تدفع لأعضاء المجلس الشعبي الولائي عند عقدهم لجلسات المجلس، أيضا العمال المؤقتين يمكن الدفع لهم بواسطة OP و هو عبارة عن وثيقة يصدرها الأمر بالصرف المعني (تخص شخص واحد) و يرسلها الى الخزينة التي أيضا تؤشر عليها بالموافقة ثم تعاد للأمر بالصرف حيث يقدمها للأشخاص المعنيين، و هؤلاء يتقدمون لدى الخزينة، و يأخذون مستحقاتهم نقدا.

- و يمكن اللجوء الى هذا الأسلوب في حالة وفاة الموظف حيث أمواله تعطي لورثته عن طريق OP.
- و عموما فان هذا الأسلوب يلجأ اليه اذا كانت مستحقات المستفيد لا تتعدى 10000 دج، كالخادما اللواتي ليس لهن حساب بريدي جاري.

المطلب الثالث: مسؤولية أعوان المحاسبة العمومية

ان لكل من الأمر بالصرف و المحاسب العمومي مسؤولية عندما يتدخلون في تنفيذ العمليات المالية.

فقرة (01): مسؤولية الأمرين بالصرف

الأمرين بالصرف مسؤولية مدنيا و جزائيا على صيانة و استعمال الممتلكات العمومية الموضوعة في متناولهم، و بذلك فهم مسؤولون شخصيا على مسك الممتلكات المنقولة و العقارية المكتسبة أو المخصصة لهم و هذا حسب المادة 23 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، و الأمر بالصرف مسؤول بصفته موظف عمومي وفقا للقانون 59/85 المتعلق بالقانون الأساسي للتوظيف العمومي، كما أنه مسؤول شخصيا عن الأفعال غير الشرعية و الأخطاء التي يرتكبها.

فقرة (02) : مسؤولية المحاسبين العموميين¹

نظرا لحساسية المنصب الذي يشغله المحاسب العمومي، و تسييره للأموال العمومية يستدعي تطبيق نظام صارم، حيث يكون مسؤولا شخصيا و ماليا على العمليات الموكلة اليه.

و توالى المواد من 38 الى 46 في التفصيل في حالات قيام مسؤولية المحاسب العمومي و كفاءته حمايته.

كما لا تقوم مسؤولية المحاسب العمومي الا بقرار من وزير المالية أو بمقرر مجلس المحاسبة.

*المسؤولية النقدية: la responsabilité pécuniaire

¹- القانون 21/90 ذكر سابقا

المحاسب العمومي مسؤول عن تعويض الأموال و القيم الضائعة أو الناقصة من الخزينة و تغطية العجز الذي يسببه و ليس بإمكانه أن يصلح الاجراءات بمجرد ثبوت وجود خلل في الحسابات يجب عليه تعويض، لكن مبلغ التعويض تدفعه شركة التأمين التي تعاقد معها المحاسب العمومي أو تعاضدية المحاسبين العموميين.

*المسؤولية الشخصية: la responsabilité personnelle

المادة 43 من القانون 21/90 تنص على المحاسب العمومي مسؤولية شخصيا عن كل مخالفة في تنفيذ العمليات المالية، فلا تتحمل الادارة الخطأ في الحسابات كما لا يمكن أن يرجع المحاسب المسؤولية على عاتق أحد أعوانه أو موظفيه.

* حماية المحاسب العمومي: اذا قامت مسؤولية المحاسب العمومي المالية فان بإمكانه الاستفادة من إجراءات حمايته.

- الاعفاء من المسؤولية: حسب المادة 38 من القانون 02/92 المتضمن قانون المالية لسنة 1992 و المواد 8 و 9 من المرسوم التنفيذي 312/91 المحدد لشروط الأخذ بسؤليه المحاسب العمومي، فان هذا الأخير يمكن أن يستفيد في حالة قيم المسؤولية المالية من اعفاء المسؤولية و هذا اذا أثبت أن الخطأ ناتج عن قوة قاهرة (une force major).¹

- الابراء الرجائي: la remis gracieuse

يمكن للمحاسب العمومي اذا قامت مسؤوليته أن يستفيد من ابراء رجائي كامل أو جزئي في حالة اثباته لحسن نية (la bonne foi).

المبحث الثالث : الرقابة القضائية والياتها

المطلب الأول: الأساس القانوني لمسؤولية المحاسب العمومي

تختلف مسؤولية المحاسبين العموميين عن مسؤولية مختلف الوكلاء العموميين الآخرين، ففي الجزائر يعتبر المحاسبون

العموميين مسؤولين شخصيا و ماليا عن مسك محاسبتهم، حفظ الوثائق الثبوتية، الأموال و القيم التي بحوزتهم، و

تتحقق مسؤولية المحاسب العمومي حسب الدكتور رملي مولود:²

" يتحمل المحاسب العمومي مسؤولية دفع نفقة بشكل غير صحيح (غير قانوني)، و ذلك الدفع الذي يحدث بسبب

مسؤولية للمحاسب، في هذه الحالة وجود مخلفات لقواعد المحاسبة العمومية، أي الانفاق الكاذب، التصفيات

الخاطئة بها عيوب، الوثائق غير مؤشر عليها و غير مبررة بشكل كافي، و تلزم المحاسبة العمومية المسؤولية للمحاسب

العمومي لقدرته على اكتشاف المعاملات المزيفة و الخاطئة."

¹- المرسوم التنفيذي 312/91 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 يحدد شروط الأخذ بسؤولية المحاسب العمومي و اجراءات مراجعة باقي الحسابات و كفيات اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسب العمومي

²- أحمد ولد عبد الرحمن، الرقابة على الأموال العمومية، مذكرة نيل شهادة ماجستير، جامعة أبو بكر بالقائد، تلمسان، 2008/2007، ص 149 و 150

ان كل محاسب العمومي يكون مسؤولا شخصيا و ماليا عن:

-الأموال و القيم بحوزته.

-وضعية السيولة في الحسابات الخارجية التي يراقبها أو ينظم حركتها.

- القبض المنتظم للإيرادات المخول له تحصيلها.

- انتظام رسم النفقات و تنفيذها.

ان الاطار القانوني لتنفيذ العمليات المتعلقة بالميزانية

1-تحديد مسؤولية المحاسب العمومي:

تتحقق مسؤولية المحاسب العمومي من خلال اخلاله بالتزاماته الواردة ، و تمثل هذه ميزة موضوعية و ليست مرتبطة

بالضرورة بخطأ يرتكبه المحاسب في ممارسة وظيفته بل تنتج ببساطة عن ثبوت اخلاله بالتزاماته خارج اطار تقييم

وضعيته الشخصية.

و للمحاسب العمومي أن يحصل على اعفاء من المسؤولية في حالة القوة القاهرة، كحدث خارجي او فجائي غير متوقع و

لا يمكن دفعه، سواء كان هذا الحدث طبيعيا ا بفعل الانسان، غير أن السبب الذي ينتج عن خطأ سابق من جانب

المدين لا يعتبر من قبيل قوة القاهرة.

2- تقادم مسؤولية المحاسب:

لقد اعتبر المشرع الجزائري مدة عشرة سنوات كافية لتقادم مسؤولية المحاسب العمومي حيث المادة 63 من قانون

21/90 " يجب أن تحفظ الاوراق الاثباتية الخاصة بعمليات التسيير للأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين الى غاية

تقديمها للأجهزة المكلفة بتصفية الحسابات أو الى غاية انقضاء أجل عشرة سنوات"¹

المطلب الثاني: اجراءات مراقبة الحسابات

1-وجوب تسليم الحسابات: حيث اقر التشريع الجزائري على وجوب تسليم الحسابات لدى المجلس أو المحكمة حيث

يجب على كل محاسب عمومي أن يودع حساباته لدى المجلس قبل 30 يوليو من السنة التي تلي السنة المالية للميزانية

المقفلة. و لم يرد من استثناء على هذا الأجل سوى الاستثناء الذي يستفيد منه المحاسب المركزي للبريد و المواصلات² و

يمكن للمجلس ارسال الأمر الى المحاسب لتقديم حسابه في الأجل الذي يحدده له. و في حالة عدم استجابة المحاسب فان

¹- المادة 63 من قانون 21/90 للمحاسبة العمومية في الجزائر ، سابق الذكر.

²- المادة 60 من الأمر 20/95 المؤرخ في 25 سبتمبر 1995 ، يتعلق بحماية الأملاك العمومية وأمن الأشخاص فيها، ج ر سنة 1995، العدد 55.

للمجلس أن يوقع عليه اكرهاها ماليا بمبلغ 100 دج عن كل تأخير في اليوم لمدة لا تتجاوز 60 يوما، و بعد انقضاء هذه المدة يصبح المحاسب معرضا لغرامة تتراوح من 1.000 دج الى 10.000 دج¹.

2- اجراءات التحقيق: بعد ايداع الحسابات لدى كتابة ضبط المحكمة تقوم الهيئتان بإرسالها الى الغرفة المختصة، فيقوم رئيس الغرفة المختصة بتعيين مقرر يكلف بإجراء التدقيقات اللازمة لمراجعي حسابات التسيير، و يمكنه أن يستعين بقضاة آخرين او مساعدين تقنيين من المجلس في التدقيق في الحسابات و الوثائق الثبوتية المرتبطة بها، كما يمكنه طلب الوثائق الخاصة بالسنة المالية المنصرمة². و بعد انتهاء من عمليات الفحص و التدقيق يقوم المقرر بإعداد تقرير مكتوب الى المحاسب العمومي الذي يجيب وجوبا في أجل لا يتجاوز شهرين، يمكن لرئيس المجلس تمديدها بمثلها لمرة واحدة على الأكثر.

3- التقرير: و يمثل العصارة الاساسية لكل تحقيق أو رقابة تقوم بها الهيئتان و تتألف الملاحظات الواردة عادة في التقرير من ثلاثة أنواع:

- ملاحظات ذات قيمة متعلقة بالتحقيق تسمح اما بفهم طريقة التشغيل الهيئة أو باكتشاف ممارسات شاذة ينبغي تحاشيها في المستقبل.
- ملاحظات يمكن أن تحمل المسؤولية الشخصية و المالية للمحاسب.
- ملاحظات تبرز أخطاء في التسيير بالنسبة للإداريين أو الأمرين بالصرف، و الذين تكون اقتراحات متابعتهم- حسب خطورتها- محل رسالة لرئيس الغرفة، مذكرة للنيابة العامة أو اجراء استعجالي صادر عن رئيس الهيئة. و بعد تدوين المقرر لاقتراحاته و ملاحظاته في تقرير كتابي، يرسل رئيس الغرفة هذا التقرير بعد اتمام التدقيق الاضافي، الى الناظر العام الذي يقدم بدوره استنتاجه الكتابية هو الأخر. و بعد ذلك يتم عرض الملف على التشكييلة المداولة التي تنظر فيه و تبت بقرار نهائي في حالة عدم تسجيل أي مخالفة على مسؤولية المحاسب، او بقرار مؤقت في حالات الأخرى³.
- 4- المراجعة: تكون المراجعة بالنسبة للهيئتين كتابية و حضورية تأخذ فيها الهيئتان كافة الاحتياطات لضمان سريتها. بيد أن الهيئتان تتمتعان بصلاحيات واسعة في التحقيق، حيث يتمتع قضاة الهيئتين في اطار التحريات التي يقوم بها بحق الحصول على كل الوثائق التي تدخل في اطار عملهم الرقابي و كذلك ولوج كل المحلات و المقرات التي تشمل أملاك

¹- المواد 61-68 من الأمر 20/95 سالف الذكر.

²- المادة 77 من الأمر 20/95 سالف الذكر

³-مذكرة نيل شهادة ماجستر، أحمد ولد عبد الرحمن ص 155 مصدر سبق ذكره.

عمومية أو الخاضعة لنظام المحاسبة، ولا يرد على هذا الاختصاص من استثناء سوى ما يتعلق بالوثائق المعلومات

الحساسة والتي يؤدي افشاؤها الى المساس بالدفاع أو الاقتصاد الوطنيين.¹

*القرار المؤقت: في نهاية الجلسة يقوم المقرر ببيان كل الملاحظات المقيدة والتي قد تحمل أو لا تحمل مسؤولية المحاسب

العمومي المسؤولية الشخصية و المالية. في حالة الايجاب يحزر مشروع قرار يعرض على رئيس التشكيلة الذي يباشر

توقيعه بعد الاتفاق. و يرسل هذا التقرير المؤقت اسميا الى المحاسب المجرم و يشمل كل الأوامر و التحفظات الواردة

عليه. و يمكن لهذا الأخير اي المحاسب على ضوء كل الأدلة التي تؤدي الى تخفيف او الغاء مسؤوليته.

بعد تبليغ المحاسب العمومي بالقرار المؤقت، في حالة تسجيل مخالفة على مسؤوليته، يمنح أجل شهر من تاريخ التبليغ

للرد على المجلس المحاسبة في تقرير مرفق بكل الوثائق الثبوتية لإبراء ذمته.²

*القرار النهائي: بعد استلام الاجابات و انقضاء الأجل المحدد، تعقد جلسة ثانية للغرفة من اجل البت نهائيا في وضعية

المحاسب العمومي.

ان المشرع الجزائري لم يورد اعفاء الحالات التي قد تغير وضعية المحاسب، و اعتمد مسطرة تقضي بتعيين مقرر مراجع

يعينه رئيس الغرفة للفصل نهائيا في القضية. فبعد تقديم المدعي العام لاستنتاجاته الكتابية للمرة الثانية بعد اجابات

المحاسب العمومي، تداول التشكيلة المختصة بعد الاطلاع على اقتراحات المقرر المراجع، تفسيرات و الاثباتات المقدمة من

طرف المحاسب المعني و تبت بأغلبية أصواتها و بقرار نهائي.³

و رغم أن المشرع الجزائري حدد الحالات التي تتحقق فيها المسؤولية الشخصية و المالية للمحاسب العمومي بحالات

السرقه، ضياع الأموال أو القيم فانه رخص لهذا الأخير أن يحتج بعامل القوة القاهرة أو يحمل المسؤولية الشخصية و

المالية للوكلاء او الأعوان الموضوعين تحت تصرفه طبقا للقانون. و في حالة ادانة المحاسب يضع المجلس في حالة مدين

بقرار نهائي. أما في حالة عدم تسجيل أي مخالفة عليه فان المجلس يمنحه ابراء بذات الطريقة.⁴

و عموما لا يمكن الغاء قرار الادانة الا بعد تسوية المحاسب لوضعيته، أو تنفيذ قرار عفو صادر عن وزير المالية. و

يهدف تنفيذ قرار الادانة الى استرجاع المبلغ المقرر من الممتلكات الخاصة للمحاسب، في حالة عدم كفاية مبلغ كفالاته

المالية المودعة او من أموال وراثته في حالة وفاته.

¹- المواد 55-56 و 59 من الأمر 20/95 سابق الذكر.

²- المادة 78 من الأمر 20/95 سالف الذكر

³- المادتين 79 - 80 من الأمر 20/95 سابق الذكر

⁴- المادتين 82-83 من الأمر 20/95 سابق الذكر

المطلب الثالث: طرق الطعن

تمثل المرافعات الحضورية، حقوق الدفاع و جماعية القرارات ضمانات مهمة لحسن سير الدعوة و هناك طريقتان

للاعتراض على قرارات الهيئتين هما : المراجعة و الاستئناف.

1-المراجعة: و في هذه الحالة يأتي عادة طلب المراجعة في القرار من طرف المحاسب المدان، الذي يعتبر نفسه اما مظلوما أو اكتشف عناصر جديدة تدعم براءته، و كذلك في حالة مراجعة الحسابات، فان التماس الطعن في القرار عندما يكون مقدا من طرف المحاسب فانه يكون مسبقا بعريضة مسببة تحوي عرضا للوقائع و اهم التوصيات.

فتدرس الغرفة طلب المراجعة و يعين رئيس الغرفة قاضيا لهذا الغرض فيقوم بتبيان وجهة نظره في مدى قبول صحة الدعوى. و يمكن لرئيس المجلس بعد استشارة رئيس الغرفة أو الفرع المعني و المدعي العام اصدار أمر بوقف تنفيذ القرار المذكور حتى البت في طلب المراجعة.¹

و لا تكون القرارات النهائية محل المراجعة عموما، الا اذا كانت مشوبة بأخطاء ، اهمال، تزوير او استعمال مزدوج. ويحق

للمحاسب المعين المدعي العام، السلطة أو الوزارة الوصية أو الممثل الشرعي للهيئات المراقبة تقديم طلب المراجعة.²

2- الاستئناف:

استئناف القرارات النهائية الصادرة عن محكمة الحسابات، حيث يمكن استئناف القرارات مجلس المحاسبة في أجل أقصاه شهر من تاريخ تبليغ القرار موضع الطعن، بإيداع العريضة لدى كتابته الضبط المجلس، و تعقد تشكيلة كل غرفة مجتمعة جلسة للاطلاع على العريضة و الوسائل المسندة اليها في دعم الاستئناف و يتخذ القرار بأغلبية الاصوات، و يكون هذا القرار قابلا للطعن بالنقض أمام مجلس الدولة بطلب من المحاسب المعني، محامي لدى هذا الأخير أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية، سلطات السلمية او الوصية أو المدعي العام. و يكون قرار مجلس الدولة في هذا الشأن نهائيا و ملزما للجميع.

و تقوم الهيئتان بالإضافة الى الرقابة القضائية التي يضطلعان بها بممارسة رقابة شبق قضائية تتمثل في رقابة التسيير و الاخطاء الناجمة عنه.

¹- المواد 104-105 من الأمر 20/95 سابق الذكر

²- المادة 102 من الأمر 20/95 سابق الذكر

خلاصة :

من خلال هذا الفصل استنتجنا أن :

1- المحاسب العمومي : هو كل شخص يعين قانونا للقيام بالعمليات الخاصة بأموال الدولة سواء مباشرة أو بواسطة محاسبين آخرين سواء تعلق الأمر بتحصيل الإيرادات أو دفع النفقات و يكلف بمسك الحسابات الخاصة بالأموال العمومية أو حراستها.

2- الأمر بالصرف : هو كل شخص يؤهل قانونيا لتنفيذ عمليات تتعلق بأموال الدولة و مؤسساتها و جماعاتها العمومية سواء كانت هذه العمليات تتعلق بالإيرادات أو النفقات وقد يكون الأمر بالصرف معينا مثل الوالي أو المدير العام في إدارة عمومية كما يمكن أن يكون منتخبا كرئيس المجلس الشعبي البلدي، يمكن أن يكون الأمر بالصرف "رئيس أو ابتدائي أو أساسي" أو أمر بالصرف "ثانوي".

3- مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي : يعتبر هذا المبدأ أساسيا في المحاسبة العمومية و هو أساس العمل الإداري و المالي العمومي، فهناك مهام و مسؤوليات للأمر بالصرف، و أخرى للمحاسب، أول ما يتضمنه هذا المبدأ هو تقسيم العمل و المهام المالية ما بين الأعوان المكلفين بتنفيذ مختلف مراحل العمليات المالية العمومية و كذلك مبررات الفصل كانت للأسباب التالية : تقسيم المهام، وحدة الصندوق، سهولة المراقبة و محاربة كل انواع الغش. و هناك الاستثناءات الواردة على هذا المبدأ منها ما يتعلق بالإيرادات و النفقات.

الفصل الثالث

تمهيد:

إذا كان مفهوم الرقابة واسع ويختلف تعريفه باختلاف مجال استعماله، فإن مفهومه محدود في المجال المالي ويتعدى ذلك من حيث مراقبة التسيير، أي رقابة الفعالية والمردودة، وللرقابة عدة أهداف، سياسية، مالية، إدارية واقتصادية. كما يمكن أن تتم في عين المكان أو بواسطة الوثائق فقط. أما وقت الرقابة فيمكن أن يكون قبل وقوع العمل المالي وتسمى رقابة قبلية، أو موافقة للعمل المالي وتسمى رقابة آنية، أو بعد الانتهاء من صرف النفقات وتحصيل الإيرادات وتسمى رقابة بعدية.

من هذا المنطلق و لمزيد من التوضيح حول رقابة المحاسب للإدارات العمومية قسمنا هذا الفصل الى ثلاثة مباحث بحيث سوف نتطرق مفهوم الرقابة و أهدافها، اليات و أنواع الرقابة على الأموال العمومية، مبادئ الرقابة على الأموال العمومية في المبحث الأول ، رقابة المراقب المالي على تنفيذ النفقات، رقابة المحاسب العمومي و الرقابة البعدية على تنفيذ النفقات العمومية في المبحث الثاني أما المبحث الثالث دفاتر و بطاقات المحاسب العمومي ، أنواع النفقات العمومية ، التسجيل المحاسبي لعملية تنفيذ النفقات.

المبحث الأول: الرقابة على الأموال العمومية

المطلب الأول: مفهوم الرقابة وأهدافها

مصطلح الرقابة نجده مستعملا في الدراسات بصفة مكثفة دون أن يكون مفهومه واضحا من قبل والرقابة تستعمل في جميع المجالات سواء كانت سياسية اقتصادية قضائية أو إدارية... الخ.

1/ تعريف الرقابة:

الرقابة على الأموال العمومية تعني التفتيش والملاحظة والمتابعة والتحقق من الاستعمال الحسن للإمكانات البشرية والمادية والمالية ، وكذلك الوثائق والحسابات ، واحترام القوانين والمراسيم والتعليمات الموضوعة كمقاييس لعمل المسيرين ومعاينة المخالفين. ولاتقف الرقابة عند هذا الحد أي العلاج بل تتعداه إلى الوقاية، معنى ذلك أن الهدف من الرقابة ليس فقط تسليط العقوبات على المخالفات والأخطاء التي يرتكبها الموظفون القائمون على تنفيذ الميزانية، بل أيضا تهدف إلى تقديم النصائح لهم لتفادي الأخطاء مستقبلا ويمكن استخلاص مفهوم الرقابة على الأموال العمومية على أنها ملاحظة ومتابعة النفقات والإيرادات التي يقوم بصرفها وتحصيله الأشخاص الذين خول لهم القانون ذلك، والتحقق من مدى مطابقته للقواعد والمقاييس الموضوعة لتنظيمها .

وعلى ضوء التعاريف السابقة يتضح أن الرقابة على الأموال العمومية تشمل مايلي:

- أ - الفحص : وهو التأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تنفيذها، وما يتبع ذلك من اللجوء إلى الأدلة والإثباتات المختلفة، كوسيلة للتأكد من سلامة القياس الكمي والنقدي للعمليات المالية
- ب - التحقيق : يقصد به إمكانية الحكم على الحسابات الختامية كتعبير سليم على نتيجة العمليات المالية والأرصدة والمركز المالي في نهاية مدة معينة.

ج - التقرير : وهو بلورة نتائج الفحص والتحقيق بصفة شاملة لتسليمها للجهات المختصة.

2/ أهداف الرقابة على الأموال العمومية²: تعتبر الأموال العمومية من إيرادات ونفقات وسيلة غير مباشرة لتدخل الدولة في مجالات متعددة . ونظرا لأهمية الجهاز الرقابي فقد ارتأينا أن نتطرق إلى الأهداف التي يرمى إليها على مختلف النواحي ماليا اقتصاديا اوسياسيا.

¹أ.صرامة عبد الوحيد، الرقابة على الأموال العمومية كأداة لتحسين التسيير الحكومي، جامعة أم البواقي ، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات ، جامعة ورقلة كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية قسم علوم التسيير ص135-136.

²أ.صرامة عبد الوحيد ، نفس المصدر السابق ص136-137.

-الهدف المالي للرقابة : أن الهدف المالي للمراقبة هو ضمان تسيير حسن واستعمال سليم وعقلاني للاعتمادات الممنوحة

ولتحقيق هذا الهدف وضع المشرع العديد من القواعد القانونية والتنظيمية لضمان احترام إجازة الميزانية منجزة ،والبحث عن مواضع الخلل التي تؤدي إلى المساس بالأموال العمومية والأخطاء المرتكبة عند تنفيذ الميزانية من طرف الأعوان المكلفين من جهة أخرى .فعند وجود أخطاء أو تجاوزات يتم إحالة مرتكبها على السلطات المختصة في تقرير العقوبات وترتكز الجهات الرقابية في تحقيقاتها وتحرياتهما على ثلاث محاور:

أ-المحور الأول : يتمثل في مدى شرعية وصحة العمليات المالية.

ب-المحور الثاني:يتناول دقة العمليات المالية والحسابية حيث الجهاز الرقابي يكشف الأخطاء العددية التي ترتكب خلال تنفيذ العمليات المالية وذلك بمقارنة مدى تطابقها مع الوثائق المثبتة.

ج-المحور الثالث :حيث تعتمد فيه الرقابة على نزاهة وسلامة كل العمليات المالية والحسابية بكونها خالية من كل ضروب التزوير والتدليس.

-الهدف الإداري للرقابة :من الناحية الإدارية تهدف الرقابة إلى محاربة البيروقراطية والتباطؤ الإداري ومختلف أشكال السلوك التي تؤدي إلى إهانة المواطن والمساس بمصالحه، كما أن الهدف من الرقابة، كذلك هو التحقيق في الظروف التي يتم فيها استخدام الوسائل البشرية والمادية من طرف الأجهزة الإدارية والاقتصادية للدولة.

-الهدف الاقتصادي للرقابة :إن البرامج الإنمائية، الاقتصادية والاجتماعية بعد المصادقة عليها من قبل البرلمان تشكل إطارا للبرامج الاستثمارية، والتي من خلالها تحاول تكثيف مجهوداتها ابغية التطور الاقتصادي والاجتماعي للبلاد .وتحتوى هذه البرامج الإنمائية نوعية التجهيز والمبالغ المخصصة للتنفيذ والفترة الزمنية وأجهزة الرقابة بإمكانها مراقبة وضمان مدى مطابقة التنبؤات المالية مع الأهداف المرجوة والمسطرة في البرامج الإنمائية.

-الهدف السياسي للرقابة :إن الهدف السياسي من الرقابة على الأموال العمومية سواء من طرف الهيئات التابعة للسلطة التنفيذية أو تلك الخارجية عن إدارتها والممارسة من طرف هيئات دستورية قائمة بذاتها يتمثل في جانبين : أ-رقابة داخلية:وهنا تحاول الحكومة أن تعطي صورة حسنة عن تنفيذها للميزانية، وذلك بمحاولة تجنب وقوعها في الأخطاء حتى تكون حصيلتها السنوية المقدمة مطابقة للتقديرات، عملاً بمبدأ المراقبة الذاتية.

ب-رقابة خارجية : وهي تلك التي تقوم بها أجهزة غير تابعة للحكومة كالبرلمان ومجلس المحاسبة، والهدف منها تقويم سياسة الحكومة لتحقيق نمو اقتصادي واجتماعي .

المطلب الثاني: آليات وأنواع الرقابة على الأموال العمومية :

1/آليات الرقابة على الأموال العمومية¹: للرقابة آليات كثيرة ومتنوعة، بل وتختلف أنواعها من هيئة لأخرى، إذ أن لكل

هيئة رقابية آليات خاصة بها للوصول إلى أداء مهامها بصفة ناجعة وفعالة وتقسم آليات الرقابة إلى :

أ/من حيث اعتمادها على التوقيت الزمني لممارسة الرقابة تتخذ ثلاث صور:

-يمكن أن تقع قبل التنفيذ وتسمى الرقابة السابقة.

-يمكن أن تقع أثناء التنفيذ وتسمى الرقابة الآتية.

-يمكن أن تقع بعد التنفيذ وتسمى الرقابة اللاحقة.

وبالتالي فكل هيئة تعتمد على وقت معين لممارسة وظيفة المراقبة.

ب/من حيث طريقة ممارسة الرقابة نجد:

-رقابة فجائية .

-رقابة دورية حسب فترات معروفة ومنتظمة.

-رقابة دورية غير منتظمة وذات إشعار مسبق.

ج/من حيث شموليتها نجد:

ا -رقابة بالوثائق : على سبيل المثال ، مجلس المحاسبة يمارس وظيفة المراقبة البعدية للسنة السابقة بواسطة

مستندات يرسلها له الأمر ون بالصرف والمحاسبون العموميون.

ب-الرقابة في عين المكان : يمكن في مجال مراقبة تسيير الإدارات العمومية القيام بالمهام في شكل ملاحظة وتحقيق بعين

المكان ، قصد استخلاص الوقائع والملابسات الحقيقية لتلك الأخطاء كما يخول القانون الحق للمراقب في الاستماع إلى

كل مسؤول أو عون على مستوى تلك الهيئة المعنية .

2/ أنواع الرقابة على الأموال العمومية²

يمكن تقسيم الرقابة على الأموال العمومية إلى عدة أنواع تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر منها الباحث:

¹أ.صرارمة عبد الوحيد ، نفس المصدر السابق ص 137.

²أ.صرارمة عبد الوحيد ، نفس المصدر السابق ص138.

1/ فمن حيث الزمن الذي تمارس فيه هذه الرقابة يمكن تقسيمها إلى:

- أ- الرقابة القبليية : هذه الرقابة تكون سابقة لعملية التنفيذ ، حيث تمنع وقوع الأخطاء والتجاوزات ، وتؤكد مطابقة التصرف المالي مع القوانين والأنظمة المعمول بها وبالتالي فهي رقابة وقائية .
- ب - الرقابة الآنية : وهي الرقابة التي تتزامن مع تنفيذ الإيرادات والنفقات ، وقد يكون الجهاز المكلف بها جزء من الأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية كأن يقوم المحاسب العمومي بمراقبة الأمر بالصرف ، وهي تعتبر رقابة داخلية والهدف منها هو الوقاية من الوقوع في الأخطاء .
- ج- الرقابة البعدية أو اللاحقة : وهي رقابة تأتي بعد تنفيذ عمليات الميزانية ، وتتم من طرف هيئات قد تكون تابعة للسلطة التنفيذية أو مستقلة عنها ، وهدف هذا النوع من الرقابة هو التحقق من التنفيذ وكشف الأخطاء والتجاوزات التي تحصل .

2/ وتقسم من حيث السلطة التي تمارس الرقابة المالية إلى رقابة إدارية سياسية وقضائية :

- أ - رقابة إدارية : هي تلك التي تقوم بها أجهزة الحكومة على نفسها وهي تتناول كيفية تنفيذ الميزانية وتسيير الأموال العمومية، ويتولى القيام بهذه الرقابة موظفون حكوميون وهي رقابة هرمية سلمية لرؤساء على مرؤوسهم أو تقوم بها أجهزة مختصة بذلك . وأقسام مالي تابع لوزارة المالية وتتناول هذه الرقابة عمليات التحصيل والصرف التي يأمر بها الوزراء أو من ينوبهم ، وذلك للتحقق من مطابقة أوامر الصرف للقواعد المالية المقررة في الميزانية .
- ب- الرقابة السياسية : بصورة عامة فالغاية من الرقابة على تنفيذ الميزانية هي التأكد من احترام الإجازة التي أعطاها البرلمان للحكومة في تحصيل الإيرادات وصرف النفقات ، وتحقق هذه الرقابة عن طريق التزام الحكومة بتقديم حساب ختامي في نهاية السنة المالية للبرلمان تبين فيه ما تم جبايته فعلا من الإيرادات وما تم صرفه فعلا من النفقات ومدى مطابقة كل هذا الماورد في الميزانية . كما يمكن لعضو من البرلمان أو مجموعة أعضاء من إجراء تحقيق في إحدى أو مجموعة من القضايا التي ترى فيها ضرورة لذلك .
- ج- الرقابة القضائية : تقوم بها أجهزة مستقلة ، حيث تعتمد بعض الدول بإنشاء أجهزة مستقلة وتنيط بها مهمة الرقابة على تنفيذ الميزانية ومراقبة كل التصرفات المالية ، وتهدف من وراء ذلك الى الحفاظ على المال العام .

3/ وهناك تقسيم آخر للرقابة من حيث طريقة معالجهال لأخطاء حيث صنف إلى:

أ-رقابة وقائية : وهي رقابة التي تقي العون المنفذ من الوقوع في الأخطاء، وبتالي تحميه من كل التصرفات المخالفة للقوانين والقواعد التنظيمية المعمول بها، والتي ينجر عنها عقوبات وهو الأحسن من الرقابة لأنه يضمن التسيير الحسن للأموال العمومية والحفاظ عليها وحسب رأينا فان تدعيم الرقابة الواقية يجعل من عملية التنفيذ معقدة. إذا يجب أن تمر على عدة مراحل مما يحول دون تسيير حسن للأموال العمومية نتيجة صعوبة التنفيذ والبيروقراطية مما يجعلنا نلجأ لهذا النوع الثاني.

ب-الرقابة الكاشفة أو العقابية : وهي الرقابة التي تكون بعد تنفيذ الإيرادات والنفقات فتقيم نوعية التسيير وتكشف الأخطاء وبالتالي يتم تسليط العقوبات على مرتكبيها وهي ضرورية حتى لا تتكرر مثل هذه الأعمال. وهذا النوع من الرقابة لايعيق عملية التنفيذ إذ تتم عملية التفتيش بعد الانتهاء من تنفيذ الإيرادات و النفقات .

-المطلب الثالث : مبادئ الرقابة علي الأموال العمومية

إننظام الرقابة علي الأموال العمومية يرتكز علي عدة مبادئ تمثل أساس وركيزة هذا النظام ، هي مبادئ الشرعية والنظامية والفعالية و المردودية .

-مبدأ الشرعية والنظامية

تنفيذ النفقات والإيرادات المرصودة في الميزانية يجب أن تكون باحترام القواعد القانونية والمالية التي تحكم ذلك .

-مبدأ الشرعية¹:فعلمية تحصيل الإيرادات وصرف النفقات لايمكن أن تتم إلا بعد موافقة قانونية مسبقة ولا يمكن تنفيذه الا من طرف شخص مؤهل قانونا .

أ-عملية تنفيذ النفقات والإيرادات يجب أن تكون مجازة قانونا :

فكل تنفيذ لنفقة أو إيراد يجب أن تتوفر علي إجازة قانونية حيث تمثل شرط أساسي لازم لتنفيذها ويجب أن يأخذ بعين الاعتبار ثلاث جوانب هي :

أ- 1. الجانب السياسي : إذا يجب موافقة البرلمان على الميزانية وبالتالي توفر رخصة صرف النفقات المرصودة وتحصيل الإيرادات .

أ- 2. الجانب المالي : يجب أن لا يتعدى الإنفاق سقف محدد مسبقا وهذا للحفاظ علي التوازن المالي .

أ.صرارمة عبد الوحيد ، نفس المصدر السابق ص139¹.

أ- 3. الجانب الإداري: يجب تهيئة الشروط اللازمة لمنع كل تبذير أو سوء استعمال من طرف أعوان الإدارة المكلفين بتنفيذ الميزانية ولتجنب أن تفقد هذه الإجازة معانها بسبب عدم احترام هذه الجوانب فان تنفيذ الميزانية أخضع لعدة إجراءات صارمة تخص طرق التنفيذ مدته والأعوان المكلفين بذلك .

ب- عملية تنفيذ الميزانية تكون من طرف أشخاص مؤهلين قانوناً: فتنفيذ الميزانية يجب أن يكون مجازة قانوناً فقط ليجب أن يكلف بها أشخاص مؤهلين مكلفين بتنفيذ العمليات المالية هم الأمر بالصرف والمحاسب العمومي وفي هذا الموضوع تنص المادة 14 الفقرة الأولى من قانون 21/90 والمتعلق بالمحاسبة العمومية "تنفيذ النفقة و العمليات المالية يكون من طرف الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين".

- مبدأ نظامية العمل المالي¹:

ا -نظامية عملية التسيير: في هذا الإطار يجب التحقق من مدى مطابقة التصرف المالي مع إجازة الميزانية والقوانين والتنظيمات ، وموافقة العملية المالية مع الإجازة الميزانية إذ أن احترام هذه الإجازة يعني احترام مبدأ سنوية الاعتمادات والتخصيص القانوني للعملية وسقف الاعتمادات .

فاحترام الإجازة الميزانية تكون لاعتمادات لاتتجاوز مدة استعمالها سنة ميلادية ، وعمليات الإنفاق المنصبة على اعتمادات مفتوحة صالحة فقط للسنة التي تم فيها إجازتها أو بعد انتهاء المدة ، لا يسمح بأي نفقة دون فتح اعتمادات جديدة و المادة 25 من القانون 17/84 المتعلق بقوانين المالية تنص على الاعتمادات الضرورية لنفقات التسيير يجب أن تبرر سنويا وبالمجاميع ولا تعطي أي حق لاستعمالها في السنة المقبلة، وقد نصت عليها المادة 06 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية ، فإجازات البرامج تطبق على نفقات التجهيزات العمومية و الإنفاق الاستثماري و الإنفاق في رأس المال فتدون في الميزانية العامة للدولة في شكل اجازات البرامج ، تنفذ بواسطة اعتمادات الدفع .

ب -موافقة عملية الإنفاق للتشريعات واللوائح :

عملية الإنفاق يجب أن تكون موافقة للقوانين واللوائح وعند التنفيذ يجب احترام النظم المطبقة في هذا المجال والنصوص المتعددة التي تحتوي على قواعد تنفيذ العمليات المالية تكون مرتبطة أكثر بشكلية التنفيذ ومثالنا على ذلك بعض العمليات المالية كالتعويضات الأساسية والتكميلية للموظفين ، القواعد المطبقة لمصاريف التنقلات ، نظام مساعدات الدولة للقطاع الاجتماعي...الخ.

أ. صرامة عبد الوحيد ، نفس المصدر السابق ص139-140.¹

ج- انتظام وصحة القيود المحاسبية :

تنفيذ العمليات المالية تتطلب من الأعوان المكلفين بذلك مسك دفاتر محاسبية وهي تعتبر عملية قانونية ، فالأمر بالصرف الذي نفذ العمليات المالية بمرحلتها الإدارية لا بد أن يمسك محاسبة للالتزامات وأخرى للحالات المصدرة ، بينما المحاسب العمومي لا بد له من مسك محاسبة خاصة بدخول وخروج الأموال .ويجب أن تكون القيود المحاسبية مقدمة بكل صدق وأمانة وتنظيم محكم) والأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية لا بد لهم أن يحترموا التعليمات المنصوص عليها في قانون المحاسبة العمومية .

- مبدأ الفعالية والمردودية

هذا المبدأ يقودنا إلى التحقق من فعالية التسيير ثم مردودية العمل الإداري وبالتالي المرفق العام.

1-فعالية التسيير¹:

ان فعالية التسيير تفرض التفرقة بين فعالية المؤسسات الاقتصادية و الفعالية في المرفق العام. إذ أنهما مختلفان تماما، فمفهوم فعالية التسيير في المؤسسات الاقتصادية يعني الربح والفائدة ويتطلب هذا استعمال تقنيات تسيير ومراقبة الفعالية في المؤسسات هي مراقبة التسيير الذي نصب على تقييم اختيارات الوسائل بالمقارنة مع التكاليف المتحملة ، وتحليل التكاليف لاختيار أحسن توليفة ممكنة بين الوسائل المالية المستعملة ، والأهداف المسطرة أو المحققة ، وهنا يجب التفريق بين المردودية التي تعني تحقيق الأهداف المسطرة بواسطة الوسائل المتاحة والفعالية التي تعني تحقيق الأهداف المسطرة بأقل تكاليف.

بينما مفهوم الفعالية في المرافق العامة فهو مختلف اختلافا جوهريا ، لأن مفهوم الربح منعدم تماما ومفهوم الفعالية للتسيير العمومي مرتبط بالمنفعة العامة المقدمة من المرفق العام كما أن مفهوم الفعالية مرتبط بالحاجات العامة وذلك بالبحث عن موازنة بين الغايات والنتائج المحصل عليها ، ومن هذا المنظور فمفهوم الفعالية في الإدارة العمومية ينصب على البحث عن أثر برنامج أو سياسة معينة على المجتمع وذلك بمعرفة مدى تحقيقها للأهداف المرجوة .

أ. صرامة عبد الوحيد ، نفس المصدر السابق ص 140-141.

2- مردودية العمل الإداري¹:

لضمان تقديم الخدمات العامة تقوم الدولة بتسخير وسائل هامة خاصة اعتمادات مالية ضخمة. ورغم كون هذه الخدمات العمومية غير معنية بقوانين المنافسة الحرة لكنهما قد تكلف غالبا في حالة ما إذا كان هناك سوء تسيير، وإذا اختفت الرقابة يعني ذلك غياب آليات تضمن استعمال رشيد للوسائل .

إن التسيير الجيد للأموال العمومية يستلزم قياس التكاليف والمردودية وتستلزم بالضرورة القيام بالمقارنة بين التكاليف والمردودية . ودراسة هذه التكاليف ضرورية لتقدير مردودية المرافق العامة وحث المسيرين على استعمال الموارد بصفة مثلى خاصة إذا كانت الدولة تعاني من مشاكل مالية وقياس المردودية للمؤسسات العمومية يقودنا إلى قياس المردودية للإدارات العمومية وقياسها لمؤسسات ذات طابع صناعي وتجاري.

المبحث الثاني : الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية

المطلب الأول: رقابة المراقب المالي على تنفيذ النفقات العمومية

ان الرقابة على تنفيذ نفقات الميزانية العامة للدولة كانت تعتمد على الاحكام المذكورة في القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، حيث نجد أن المادة 61 تنص على: " يخضع تنفيذ الميزانية و العمليات المالية للدولة و المجلس الدستوري و الميزانيات الملحقه و مجلس المحاسبة و المؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري لمراقبة أجهزة و مؤسسات الدولة المخولة لها صراحة بموجب التشريع و التنظيم المعمول بهما."

ان الرقابة السابقة على تنفيذ النفقات العمومية الخاصة بميزانية الدولة تكون من طرف المراقب المالي، و يحكم هذه الرقابة الرسوم التنفيذي 414/92 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 و المتعلق بالرقابة السابقة على النفقات الملتمزم بها الذي اعطى اهمية خاصة للرقابة التي يقوم بها المراقب المالي معززا بذلك المهام المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي 33/90 المؤرخ في 27 اكتوبر 1999 المتضمن القانون الأساسي للعمال التابعين للأسلاك الخاصة للإدارة المكلفة بالمالية و الذي اعطى للمراقب المالي مكانة هامة في الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية.

و حسب المرسوم 414/92 فان الرقابة السابقة على تنفيذ النفقات العمومية المتعلقة بالميزانية العامة للدولة و الميزانيات الأخرى تطبق على النفقات الملتمزم بها من طرف جميع المؤسسات و الادارات التابعة للدولة و تمارس من طرف مراقبون ماليون يساعدهم في ذلك مراقبون ماليون مساعدون.

¹أ.صرامة عبد الوحيد ، نفس المصدر السابق ص 141-142.

أولاً: المراقب المالي

*1 المراقب المالي شخص معين من طرف وزير المالية من بين الموظفين الذين يمارسون نشاطهم على مستوى المديرية

العامة للميزانية و الذين لهم الرتب التالية:

- مفتش مركزي للميزانية أو موظف له رتبة معادلة.

- مفتش رئيسي للميزانية أو موظف له رتبة تعادلها يتمتع بخمس سنوات خبرة في هذا المجال على مستوى مصالح وزارة المالية.

* ان المراقب المالي مكلف بـ:

1- مراقبة الالتزامات: حيث يقوم المراقب المالي بمراقبة مدى مطابقة النفقات الملتزم بها للقوانين و التنظيمات المعمول

بها و ذلك بمراقبة الالتزامات المتعلقة باتخاذ القرارات المالية لصرف النفقات العمومية الموضوعة تحت تصرف الأمر

بالصرف كما يسهر المراقب المالي على الأخذ بمحاسبة الالتزام من طرف الأمرين بالصرف.²

2- مراقبة الأمر بالصرف: عن طريق مراقبة مدى تأهيله لصرف النفقة الملتزم بها.

3- تنفيذ كل مهام: التأكد و الرقابة الخاصة بالجوانب المتعلقة بتطبيق التنظيمات الخاصة بالمالية العامة اضافة الى

المهام الأساسية للمراقب المالي و المتعلقة بالرقابة يقوم المراقب المالي بـ:

- يساهم و ينسق مع الأمر بالصرف و المصالح المكلفة بالتوقعات الميزانية لوزارة المالية في الاعمال المتعلقة بإعداد و

مناقشة الميزانية.

- منح التأشيرة على الالتزام بالنفقات.

- يساهم في الأعمال التحضيرية للميزانية، حيث يقوم بتقديم اقتراحات لجميع المقاييس اللازمة التي تسمح بتسيير صارم

و فعال للمال العام.

- اعطاء آراء بهدف تحسين تنفيذ الصفقات العمومية من طرف الأمرين بالصرف.

- تمثيل وزير المالية على مستوى مجالس الادارة أو مجالس التوجيه للهيئات و المؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري.

- التحرير السنوي لتقرير يقدمه لوزير المالية.

¹ المحرر عبد الله، المالية العامة و المحاسبة العمومية ، موسوعة الاقتصاد و التمويل الإسلامي ، قسم المحاسبة، الجمعة 7 فبراير 2014 ص 28.

² نفس المصدر السابق ، موسوعة الاقتصاد و التمويل الإسلامي ص 29.

- يكلف بمهمة مستشار مالي للأمر بالصرف.

ثانياً: اجراءات الرقابة التي يقوم بها المراقب المالي

بالرجوع الى احكام المرسوم التنفيذي 414/92 المؤرخ في 1992 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات الملتمزم بها، نجد أن

الرقابة التي يمارسها المراقب المالي تقوم على محورين اساسيين ألا وهما

1-الرقابة السابقة على النفقات الملتمزم بها¹:

يقوم بها المراقب المالي رفقا لمجموعة الشروط، حيث أن كل الالتزامات بالنفقة المسجلة في ميزانية الدولة يجب أن تخضع

للتأشيرة المسبقة للمراقب المالي و عليه فلا يمكن في أي حال من الأحوال الالتزام بنفقة معينة دون وجود تأشيرة مسبقة

للمراقب المالي، و هذا ما نصت عليه المواد 5 و 6 من المرسوم التنفيذي 414/92 المتعلق بالرقابة على النفقات الملتمزم بها

حيث تخضع كل القرارات المتضمنة التزاما بالنفقة مسبقا و قبل التوقيع عليها لتأشيرة المراقب المالي و تتمثل هذه

القرارات في:

- قرارات التعيين، التثبيت المتعلق بالحياة المهنية للموظف و اجورهم باستثناء الترقية في الدرجات.

- الجداول الاسمية التي تعد عند غلق كل سنة مالية.

- الجداول الاصلية الأولية التي تعد في بداية السنة، و الجداول الاصلية المعدلة التي تطرأ أثناء السنة المالية.

- الالتزام بنفقات التسيير و التجهيز.

كما يخضع لتأشيرة المراقب المالي:

- كل التزام مدعم بالسند طلب أو فاتورة شكلية عندما لا يتعدى المبلغ عقد الصفقة العمومية.

- كل القرارات الوزارية المتعلقة بالإعانات، تفويض الاعتمادات أو اللاحق او تحويل الاعتمادات.

- كل الالتزامات المتعلقة بتعويض المصاريف و التكاليف الملحقة اضافة الى النفقات المثبتة بفواتير نهائية.

2-محاسبة الالتزامات²:

ان مسك محاسبة الالتزامات تهدف الى تحديد مبلغ الالتزام المنفذ من الاعتمادات المسجلة في الميزانية و الرصيد المتبقي

في كل لحظة.

بالنسبة لمحاسبة الالتزام المتعلقة بنفقات التسيير تسجل:

¹ نفس المصدر السابق ، موسوعة الاقتصاد و التمويل الإسلامي ص30

² نفس المصدر السابق ، موسوعة الاقتصاد و التمويل الإسلامي ص33.

- الاعتمادات المفتوحة أو المفوضة حسب الأبواب و المواد.
- ربط الاعتمادات détachement des crédits.
- تحويل و نقل الاعتمادات .transfert et virement des crédits.
- تفويض الاعتمادات الممنوحة للأمرين بالصرف الثانويين.
- الالتزامات المنفذة.
- الأرصدة المتبقية.

أما فيما يخص الالتزام المتعلق بنفقات التجهيز تسجل:

- رخص البرامج و اعادة تقييمها المتتالي في كل مرة.
- تفويض رخص البرامج.
- الأرصدة المتبقية.

المطلب الثاني: رقابة المحاسب العمومي

أولاً: العناصر التي تقوم عليها عملية الرقابة¹

ان المادة 36 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية تنص على أن المحاسب العمومي قبل قبوله للنفقة يجب عليه التأكد من:

- مطابقة عملية الانفاق للقوانين و التنظيمات المعمول بهما.
- التأكد من صحة الامر بالصرف أو من نائبه.
- توفر الاعتمادات.
- عدم انقضاء الدين بالتقادم الرباعي la déchéance quadriennale.
- عدم وجود معرضة للدفع opposition.
- التأكد من وجود التأشيرات المنصوص عليها قانونا.
- التأكد من انجاز الخدمة le service fait.

¹ نفس المصدر السابق ، موسوعة الاقتصاد و التمويل الإسلامي ص34-35.

1/ مطابقة عملية الانفاق للقوانين و التنظيمات المعمول بهما: و ذلك من خلال العودة الى كل الوثائق الثبوتية التي تبرر عملية الأمر بالدفع و التحقق منها خاصة اذا تعلق الامر بالفواتير.

2/ التأكد من صحة الأمر بالصرف أو نائبه: بالنسبة لهذه النقطة يقوم المحاسب العمومي بالتأكد من توقيع الامر بالصرف المعتمد لديه بالعودة الى نموذج امضائه وبالاعتماد على نسخة من قرار أو مرسوم تعيينه.

3/ توفر الاعتمادات: حيث أن المحاسب العمومي قبل القيام بأية عملية دفع يقوم بالتأكد من وجود الاعتمادات الكافية لتنفيذ العملية بالعودة الى مدونة الميزانية التي تم فيها تخصيص الاعتمادات حسب الابواب و المواد و كذا مرسوم تخصيص الاعتمادات.

4/ عدم انقضاء الدين بالتقادم الرباعي la déchéance quadriennale.

حيث أن الديون الواقعة على عاتق الدولة و التي لم تدفعه في أجل اقصاه أربع سنوات تسقط نهائيا و لا تدفع من طرف الهيئة العمومية، الا أن سقوط حق الدائن لا يمكن ان يكون في الحالات التالية:

- فعل الادارة le fait de l'administration.
- وجود عائق مبرر منع الدائن من طلب حقه.
- اذا تعلق الامر بالعاجزين و الأشخاص المحكوم عليهم بجنح جنائية اذا لم يكون لديهم ممثل قانوني.
- في حالة الطعن أمام جهة قضائية الى غاية صدور القرار القضائي الذي يثبت حق الدائن.

5/ عدم وجود معارضة للدفع opposition.

حيث انه في بعض الأحيان يكون الدائن (صاحب الحق اتجاه الدولة) في حد ذاته يمكن أن يكون مدينا سواء من طرف المصالح المختلفة للدولة (مصالح الضرائب، الادارات العمومية) أو البنوك و هيئات الضمان الاجتماعي أو من طرف الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الآخرين.

و هنا يقوم المحاسب العمومي باقتطاع الدين الواقع على عاتق الدائن و يقوم بدفع المبلغ المتبقي.

6/ التأكد من وجود التأشيرات المنصوص عليها قانونا: و يتعلق الأمر بالتأشيرة السابقة الموضوعة من طرف المراقب المالي أو لجنة الصفقات العمومية.

7/ التأكد من انجاز الخدمة le service fait

ان المحاسب العمومي لا يقوم بعملية الدفع الا بعد التحقق من أداء الخدمة و ذلك بالعودة الى الوثائق الاثباتية و عملية التصفية حيث تحتوي وثيقة التصفية على عبارة " تصفية بعد الخدمة المنجزة".

ثانيا: نتيجة رقابة المحاسب العمومي¹

و نكون هنا أمام حالتين:

الحالة الأولى: اذا كان ملف الالتزام بالنفقة مطابقا للقوانين و التنظيمات المعمول بهما فان المحاسب العمومي يقوم بإتمام المرحلة الاخيرة من عملية الدفع و ذلك بتسديد المبلغ المشار اليه في حوالة الدفع أو أمر بالدفع و بالتالي تكون المراحل الخاصة بتنفيذ النفقة العمومية قد انتهت.

الحالة الثانية: عدم مطابقة ملف الالتزام، في هذه الحالة يقوم المحاسب العمومي برفض اجراء عملية الدفع الخاصة بالنفقة الملتزم بها حيث يقوم بإعلام الأمر بالصرف بقرار رفض النفقة الملتزم بها مع ذكر الأسباب و الملاحظات المبررة لذلك.

و نجد أن الامر بالصرف في حالة رفض المحاسب العمومي قبول ملف الالتزام يتخذ أحد الاجراءين:

1- يقوم بتصحيح أخطاء و المخالفات المذكورة في قرار رفض الدفع و هنا يعيد الملف الى المحاسب العمومي الذي يقوم بعملية الدفع.

2- في حالة عدم امكانية التصحيح هذه الأخطاء و المخالفات المذكورة في قرار رفض يلجأ الأمر بالصرف الى التسخير la réquisition المنصوص عليها في القانون المتعلق بالمحاسبة العمومية و ذلك بتقديم الأمر بالصرف طلبا للمحاسب العمومي يخص التنازل عن قرار الرفض تحت مسؤوليته الكاملة.

و قد حدد القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية الحالات التي يمكن فيه الامر بالصرف اللجوء الى عملية تسخير المحاسب العمومي و المتمثلة في :

- عدم توفر الاعتمادات و المناصب المالية.
- عدم توفر الاموال في الخزينة.
- انعدام اثبات انجاز الخدمة.
- غياب التأشيرات القانونية الواجبة.

¹ نفس المصدر السابق ، موسوعة الاقتصاد و التمويل الإسلامي ص35-36.

المطلب الثالث: الرقابة البعدية على تنفيذ النفقات

و هذا النوع من الرقابة يمارسه كل من مجلس المحاسبة و المفتشية العامة للمالية

1-رقابة مجلس المحاسبة¹: يعتبر مجلس المحاسبة من أهم المؤسسات الدستورية و التي تم انشاؤها عن طريق الدستور

1979 حيث نصت المادة 160 منه على: " يؤسس مجلس المحاسبة، يكلف بالرقابة البعدية لأموال الدولة و الجماعات

الاقليمية و المرافق العمومية".

و عليه يمكن تعريف مجلس المحاسبة على أنه المؤسسة العليا للرقابة البعدية المتعلقة بأموال الدولة و الجماعات

المحلية و المرافق العمومية من خلال قيامه بعمليات:

-التدقيق في شروط استعمال الهيئات العمومية للموارد و الوسائل المادية والأموال العمومية لموضوعة تحت تصرفها.

-تقييم عملية التسيير التي تقوم بها الهيئات العمومية.

- التأكد من مطابقة العمليات المنفذة من قبل هذه الهيئات للقوانين و التنظيمات المعمول بهما، و لم يتم تأسيس مجلس

المحاسبة فعليا الا سنة 1980 بصدور القانون 05/80 المؤرخ في 01 مارس 1980 و الذي أعطى للمجلس اختصاصات

ادارات و قضائية لممارسة الرقابة الخاصة بطل عملية ذات طبيعة مالية متعلقة بالأموال العمومية.

سنة 1990 تم صدور القانون 32/90 الذي قلص من مجال تدخل المحاسبة باستثناء الرقابة على المؤسسات العمومية

الاقتصادية و المؤسسات العمومية ذات الطابع التجاري و الصناعي من الاختصاصات القضائية للمجلس.

و سنة 1995 تم صدور الأمر 20/95 المؤرخ في 04 ديسمبر 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة و الذي أعطى المجلس مجالا

واسعا في ميدان الرقابة، و يعتبر هذا الأمر النص الأساسي الساري المفعول بالنسبة للرقابة التي يمارسها مجلس

المحاسبة حيث يحدد صلاحيته و طرق تنظيمه و سيره و النتائج المترتبة عن عملية الرقابة التي يقوم بها.

2- رقابة المفتشية العامة للمالية IFG²: ان التسيير الذي يقوم به الأمرون بالصرف خاضع للرقابة و فحص المفتشية

العامة للمالية و التي تعتبر هيئة الرقابة خاضعة لوصاية وزارة المالية ، و يخضع لرقابة المفتشية العامة للمالية كل من

مصالح الدولة و الجماعات الاقليمية و مختلف الهيئات الخاضعة لنظام المحاسبة العمومية و كذا المؤسسات العمومية

ذات الطابع الصناعي و التجاري و التعاونيات الفلاحية العمومية.

و قد تم تحديد صلاحيتها من خلال المرسوم التنفيذي 78/92 في مادته الثانية و التي تتمثل في :

¹ نفس المصدر السابق ، موسوعة الاقتصاد و التمويل الإسلامي ص 37-38.

² نفس المصدر السابق ، موسوعة الاقتصاد و التمويل الإسلامي ص 42-43.

- الرقابة على التسيير المالي و المحاسبي.

- الدراسات و الخبرات ذات الطبيعة الاقتصادية، المالية و التقنية مع امكانية التعاون مع ادارات عمومية أخرى.

- التقييم الاقتصادي و المالي لنشاط اجمالي، أو قطاعي أو لفرع بطلب من السلطات العمومية أو الهيئة المعنية.

- الدراسات المقارنة في الزمان و المكان المتعلقة بطرق التسيير على مستوى الداخلي و الخارجي بالنسبة لتنفيذ النفقات

العمومية تتم الرقابة من خلال فحص الوثائق و مراجعتها في عين المكان شكلا و مضمونا.

الشكل: حيث يقوم المفتشون التابعون للمفتشية العامة للمالية بالتأكد من وجود و صحة الدفاتر و الوثائق المالية

والمحاسبية المتمثلة في الميزانية، الحساب الاداري، سجلات الجرد، سندات الطلب، الفواتير و غيرها من الوثائق

المحاسبية الأخرى و التأكد من مدى مطابقتها للقوانين و التنظيمات السارية المفعول.

المضمون: و هنا يقوم المفتشون بالتحقيق في سير عمل المصلحة العمومية بصفة فجائية و غير متوقعة قصد اكتشاف

أي اهمال أو عدم الجدية من طرف الساهرين على هذه المصالح في تأدية الوظائف المنوطة بهم من خلال قيام المفتشون

بفحص الصندوق و تأكد من الاموال و القيم المتاحة للإدارة قصد تحقيق أهدافها و مقارنتها مع التسجيلات المحاسبية،

اضافة الى التدقيق في وثائق الاثبات المختلفة و يتم تحرير محضر يتضمن كل الملاحظات و المخالفات المسجلة يقوم

بإمضائه كل من المفتشين و المحاسب العمومي.

و بعد ذلك يعقد المفتشون اجتماعا مع مسؤولي الهيئة الخاضعة للرقابة لإعلامهم بإرسال بعثة تحقيق و ذلك بهدف

معرفة تنظيم و سير الهيئة لتسهيل عملية الرقابة، و بعد ذلك تنتقل عملية الرقابة الى الأمرين بالصرف للتأكد من

التطابق بين العمليات المسجلة و الوثائق الثبوتية المتعلقة بها.

المبحث الثالث : عمليات المحاسب العمومي وطرق تسديد النفقات

المطلب الأول: دفاتر و بطاقات المحاسب العمومي

1- دفتر القسائم¹: تسجل عليه كل التدفقات المالية التي ترد المؤسسة سواء كانت ايرادات أو تدفق مالي خارج عن اطار

الميزانية و يكون هذا التسجيل يوضح المعلومات التالية :

- الرقم التسلسلي للقسيمة.

- المصدر (الطرف الذي دفع المبلغ).

¹ بوعزيز عبد العزيز و بوعناني عباس، أهمية المحاسبة العمومية في مراقبة الإنفاق العام، مذكرة نيل شهادة ليسانس فرع محاسبة، كلية العلوم

الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة سيدي بلعباس، 2007-2008 ص 25

- المبلغ (بالأرقام وكذلك بلسان القلم، طبيعة التدفق).
 - رقم الحساب (الباب، المادة، الفقرة).
 - البيان (الغرض من التدفق المالي).
 - تاريخ التسجيل.
 - امضاء الموظف.
- 2- سجل الإيرادات : التسجيل عليه يكون بناء على دفتر القسائم مع احترام تسلسل أرقام القسائم، حيث يتم تسجيل رقم القسيمة ، مصدرها ، تاريخها و مبلغها بالأرقام فقط ، كما سجل هذا الأخير المبلغ العمودي المخصص للحساب .
- 3- سجل النفقات : يشبه الى حد بعيد الإيرادات و تسجيل النفقات عليه يتم بناء على حوالات الدفع مع احترام تسلسل أرقامها ، حيث يسجل رقم الحوالة ، تاريخها و مبلغها الذي سجل كذلك في العمود المخصص لحساب موضوع النفقة مع وجود تسجيل اسم المستفيد و يسمح لنا سجل النفقات من استنساخ المعلومات التالية :
- اجمالي نفقات اليوم .
 - اجمالي النفقات الداخلية في اطار الميزانية.
 - اجمالي نفقات كل حساب (حسب المادة ، الفقرة) .
 - اجمالي النفقات منذ 1/1/ن الى غاية اليوم.
 - اجمالي النفقات الخارجية عن اطار الميزانية.
- 4- دفتر بطاقة متبعة النفقات¹: هي خاصة بكل حساب من حسابات النفقات المسجلة على الميزانية و يسجل عليها الاعتماد المفتوح للحساب و بعد تسجيل كل نفقة (بناء على حوالة الدفع) ، يتم طرح مبلغ هذه الأخيرة من آخر رصيد ، مما يسمح بعملية تسديد النفقات حتى لا يكون أي تجاوز للاعتماد المفتوح وحتى لا يتم تسجيل أية نفقة في غير الحساب المخصص لها.
- 5- دفتر حساب البريد : سجل لكل القسائم التي تم استلام مبلغها عن طريق الحساب البريدي مع بيان تاريخها ، اسم الطرف الذي قام بدفع المبلغ و قيمة المبلغ الذي سجل على العمود المخصص للإيرادات كما تسجل كل حوالات الدفع التي تم تسديدها خلال اليوم من طريق الصكوك البريدية.

بوعزيز عبد العزيز و بوعناني عباس ، نفس المصدر السابق ص 26¹

6- دفتر حساب الخزينة : يشبه الى حد بعيد دفتر حساب البريد في شكله و دور و مضمونه لأنه غالبا ما يكون أقل حجما و ذلك لأن العمليات المالية التي تتم عن طريق حساب الخزينة يعتبر عددها قليلا بالنسبة للعمليات التي تتم عن طريق الحساب البريدي.

7- الدفتر اليومي المكتبي¹ : يعتبر اهم دفتر محاسبي على مستوى المؤسسة فعند نهاية كل يوم و بعد عملية مراقبة و مراجعة حوالات الدفع يقوم المحاسب العمومي بتسجيل الحوالات المذكورة على الدفتر اليومي المكتبي فيسجل مبلغ كل حوالة و يعطيا رقمها التسلسلي الذي يسجل على الدفتر و كذلك على الحوالة ، يجمع كل مبالغ الحوالة المسجلة خلال اليوم ، يحصل على اجمالي نفقات اليوم و بإضافة رصيد النفقات السابقة يحصل على اجمالي النفقات منذ أول جانفي الى غاية اليوم.

8- دفتر الحسابات الخارجة عن اطار الميزانية²: تسجل عليه القسائم الخاصة بالحسابات الخارجة عن اطار الميزانية و ذلك بتسجيل رقم القسيمة تاريخها ، مبلغها و كذلك اسم الطرف الذي قام بعملية الدفع مع تسجيل كل مبلغ على العمود المخصص للحساب المتعلق بها في جانب الإيرادات وعند القيام بتسوية وضعية أي مبلغ من هذه المبالغ يتم تسجيله على جانب النفقات و في نفس العمود الخاص بنفس الحساب الذي سجل فيه المبلغ في جانب الإيرادات مع توضيح رقم حوالة الدفع ، مبلغها و اسم المستفيد منها و تاريخها.

يسمح هذا الدفتر بتحديد رصيد كل حساب من الحسابات الخارجة عن اطار الميزانية كما تسمح بوضع قائمة تفصيلية للمبالغ التي لم تتم تسوية وضعيتها لسبب أو لآخر.

9- بطاقة متابعة التسديدات³ : عندما يستلم المحاسب العمومي سند تحصيل من الأمر بالصرف و بعد أن يتكفل به بناء على المادة 35 من القانون 21-90 و التي تنص على " يتعين على المحاسب العمومي قبل التكفل بسندات الإيرادات التي يصدرها الأمر بالصرف أن يتحقق من أن هذا الأخير مرخص له بموجب القوانين و الأنظمة بتحصيل الإيرادات ، فضلا عن ذلك يجب عليه على الصعيد المادي مراقبة حصة الإيرادات الغاء سندات الإيرادات و التسويات ، كذا عناصر الخصم التي يتوفر عليها و على المحاسب العمومي أن يقوم بتبليغ سند الإيراد (سند التحصيل) الى المدين ليشره

بوعزيز عبد العزيز و بوعناني عباس ، نفس المصدر السابق ص 26¹

بوعزيز عبد العزيز و بوعناني عباس ، نفس المصدر السابق ص 26²

بوعزيز عبد العزيز و بوعناني عباس ، نفس المصدر السابق ص 27³

بوجوب تسديد المبلغ و هذا تنفيذا لما تنص عليه المادة 69 من القانون 90-21: " يبلغ المحاسبون العموميون أوامر تحصيل الإيرادات الى المدين بها بعد التكفل بها و تنفيذ حسب الإجراءات المنصوص عليها من المادة 50". ملاحظة هامة جدا : لا يسمح للمحاسب العمومي باستعمال :

- الدفتر اليومي المكتبي.

- دفتر القسائم.

- سجل الإيرادات .

- سجل النفقات .

الا بعد ترقيم أوراقها و توقيعها من قبل الأمر بالصرف.

المطلب الثاني : أنواع النفقات العمومية

أ- نفقات التسيير¹:

1/ تعريفها :

هي تلك النفقات التي تخصص للنشاط العادي والطبيعي للدولة والتي تسمح بتسيير نشاطات الدولة والتطبيق اللائق للمهمات الجارية، وبصفة عامة هي تلك النفقات التي تدفع من أجل المصالح العمومية والإدارية، أي أن مهمتها تتضمن استمرارية سير مصالح الدولة من الناحية الإدارية، حيث أن نفقات التسيير تشمل نفقات المستخدمين ونفقات المعدات.

2/ تقسيم نفقات التسيير:

حسب المادة 24 من القانون 84-17 والمتعلق بقوانين المالية فإن نفقات التسيير تنقسم إلى أربعة أبواب وهي:

أ- أعباء الدين العمومي والنفقات المحسومة من الإيرادات:

يشمل هذا الباب الاعتمادات الضرورية للتكفل بأعباء الدين العمومي بالإضافة إلى الأعباء المختلفة المحسومة من

الإيرادات، ويشمل هذا النوع خمسة أجزاء:

• دين قابل للاستهلاك (إقراض الدولة).

• الدين الداخلي-ديون عائمة (فوائد سندات الخزينة).

• الدين الخارجي.

¹www.mouwazaf-dz.com/t1230-topicملتقى التوظيف الجزائري.

- ضمانات (من أجل القروض و التسبيقات المبرمة من طرف الجماعات والمؤسسات العمومية).
- نفقات محسومة من الإيرادات (تعويض على منتوجات مختلفة).
- ب- تخصيصات السلطة العمومية: تمثل نفقات تسيير المؤسسات العمومية السياسية وغيرها، المجلس الشعبي الوطني، مجلس الأمة، المجلس الدستوري... الخ، وهذه النفقات مشتركة بين الوزارات .
- ج- النفقات الخاصة بوسائل المصالح: وتشمل كل الاعتمادات التي توفر لجميع المصالح وسائل التسيير المتعلقة بالموظفين والمعدّات ويضم ما يلي :
 - المستخدمين: مرتبات العمل، المنح والمعاشات، النفقات الاجتماعية.
 - معدّات تسيير المصالح
 - أشغال الصيانة.
 - إعانات التسيير .
 - نفقات مختلفة .
- د- التدخلات العمومية: تتعلق بنفقات التحويل التي هي بدورها تقسم بين مختلف أصناف التحويلات حسب الأهداف المختلفة لعملياتها كالنشاط الثقافي، الاجتماعي و الاقتصادي وعمليات التضامن وتضم :
 - التدخلات العمومية والإدارية (إعانات للجماعات المحلية) .
 - النشاط الدولي (مساهمات في الهيئات الدولية).
 - النشاط الثقافي والتربوي (منح دراسية).
 - النشاط الاقتصادي (إعانات اقتصادية).
 - إسهامات اقتصادية (إعانات للمصالح العمومية و الاقتصادية).
 - النشاط الاجتماعي (المساعدات والتضامن) .
 - إسهامات اجتماعية (مساهمة الدولة في مختلف صناديق المعاشات... الخ).

ب - نفقات التجهيز¹:

1/ تعريفها:

هي تلك النفقات التي لها طابع الاستثمار الذي يتولد عنه ازدياد الناتج الوطني الإجمالي PNB وبالتالي ازدياد ثروة البلاد وتكون هذه النفقات من الاستثمارات الهيكلية الاقتصادية الاجتماعية والإدارية، والتي تعتبر مباشرة باستثمارات منتجة ويضيف لهذه الاستثمارات إعانات التجهيز المقدمة لبعض المؤسسات العمومية وبصفة عامة تخصص ميزانية التجهيز للقطاعات الاقتصادية (القطاع الصناعي، الفلاحي... الخ) من أجل تجهيزها بوسائل للوصول إلى تحقيق تنمية شاملة في الوطن وهي تمثل المخطط الوطني السنوي الذي يتم إعداده في قانون كوسيلة تنفيذية لميزانية البرامج الاقتصادية، حيث أنّ هذه النفقات توزع على شكل مشاريع اقتصادية توزع على كافة القطاعات. وتمويلها يتم من قبل الخزينة العمومية للدولة بنفقات نهائية كما قد يتم تمويلها بنفقات مؤقتة في شكل قروض و تسبيقات الخزينة أو من البنك أي خلال رخص التمويل.

2/ تقسيم نفقات التجهيز:

حسب المادة 35 من قانون 84-17 والمتعلق بقوانين المالية توزع ميزانية التجهيز على ثلاث أبواب وهي

أ- التقسيم حسب العناوين:

- الاستثمارات المنفذة من طرف الدولة وتمثل في النفقات التي تستند إما إلى أملاك الدولة أو إلى المنظمات العمومية.
- إعانات الاستثمار الممنوحة من قبل الدولة .
- النفقات الأخرى برأسمال .

ب- التقسيم حسب القطاعات:

تجمع نفقات التجهيز في عناوين حسب القطاعات (عشرة قطاعات) هي: المحروقات- الصناعة التحويلية- الطاقة والمناجم- الفلاحة والري- الخدمات المنتجة- المنشآت الأساسية الاقتصادية والإدارية- التربية والتكوين- المنشآت الأساسية الاجتماعية والثقافية- المباني ووسائل التجهيز- المخططات البلدية للتنمية مع الإشارة إلى أنّ القطاع قد يضم عدد معين من الوزارات .

ج- الفصول والموارد:

نفس المصدر السابق، ملتقى التوظيف الجزائري¹.

تقسم القطاعات إلى قطاعات فرعية وفصول ومواد حيث نتصور بطريقة أكثر وضوح ودقة وذلك حسب مختلف النشاطات الاقتصادية التي تمثل هدف برنامج الاستثمار، حيث أنّ كل عملية مركبة من قطاع وقطاع فرعي وفصل ومادة. كأن نقول مثلا العملية رقم 2423 فهي تشمل على :

القطاع 2.....الصناعات التحويلية.

القطاع الفرعي 24.....التجهيزات .

الفصل 242.....الصلب.

المادة 2423.....التحويلات الأولية للمواد.

المطلب الثالث : التسجيل المحاسبي لعملية تنفيذ النفقات

ان التسجيل المحاسبي لعمليات النفقات يقوم بها لمحاسب العمومي من خلال العودة الى المخطط المحاسبي للدولة الذي يحتوي على تسعة أصناف ، فبالنسبة للنفقات العمومية فهي متواجدة في الصنف التاسع "9" من المخطط الوطني المحاسبي للدولة تأخذ الشكل $91 \times$ بالنسبة للعمليات العادية و $93 \times$ بالنسبة لحسابات التخصيص الخاص. يتم تسجيل العمليات المحاسبية الخاصة بنفقات ميزانية الدولة من خلال القاعدة التي تنص على أن حساب النفقة العمومية المنفذة يزداد من جهة المدين (ازدياد الإنفاق) و يقابله نقص في الحساب المالي المستعمل في التسوية (صك بنكي، الحساب الجاري المفتوح لدى بنك الجزائر ، الحساب البريدي الجاري) وذلك وفقا لمبدأ القيد المزدوج الذي ينص على أن التسجيل المحاسبي لأية عملية يكون دوما باستعمال حسابين أحدهما دائن و الآخر مدين وقد فصل المخطط المحاسبي للدولة في العمليات كمايلي :

نفقات التسير¹: عند قيام أمين الخزينة الولائي بتسديد نفقة من نفقات التسير يقوم باستعمال الحساب 910 وذلك من خلال جعله مدينا بقيمة مبلغ النفقة يقابله الحساب المالي الذي تمت من خلاله عملية التسوية في الصنف الخامس (الحسابات المالية) الذي يكون دائنا بنفس القيمة.

مثال : تسديد فاتورة خاصة بالهاتف لإحدى مصالح الدولة بمبلغ 180000 دج عن طريق صك بنكي ، يقوم أمين خزينة الولاية بتسجيل العملية كمايلي :

نفس المصدر السابق ، موسوعة الاقتصاد و التمويل الإسلامي ص 23¹

D	910	C
	180000	

الشكل (01)

D	512	C
		180000

يتم تسجيل جميع نفقات التسيير بنفس الطريقة .

نفقات التجهيز¹: بالنسبة لنفقات التجهيز العمومي للدولة يتم استعمال الحساب 911 الذي يحمل عنوان نفقات التجهيز للدولة الذي يكون مدين يقابله استعمال أحد الحسابات المالية الذي يكون دائنًا و يتم التسجيل كمايلي

الشكل (02)

D	911	C
	X	

D	5xx	C
		X

- أما فيما يخص حسابات التخصيص الخاص يتم استخدام الحسابات التي تأخذ الشكل 93x

- فيما يخص نفقات الدين العمومي (الفوائد) تتحملها ميزانية الدولة للتسيير و بالتالي يتم استعمال الحساب 910 الخاص بميزانية التسيير، يقابله استعمال الحساب البنكي الجاري لدى بنك الجزائر أما على مستوى أمين الولاية يتم التنفيذ المؤقت للنفقة في الحساب 474.2061 الذي يحمل عنوان نفقات الفوائد المتعلقة بالدين العمومي.

نفس المصدر السابق ، موسوعة الاقتصاد و التمويل الإسلامي ص 24¹.

خلاصة :

من خلال هذا الفصل نستخلص أن الرقابة بمثابة وظيفة ينبغي القيام بها في كافة مجالات النشاط العملي من حيث اعتبارها نظام لضبط الأداء و نظام لتحقيق الأهداف المخططة.

و هناك عدة أنواع من الرقابة للإدارة العمومية خاصة منها المحاسبية، وقد ركزنا في الدراسة النظرية لهذا الفصل على المراقبة الداخلية المحاسبية للإدارات العمومية و المتمثلة اساس في المحاسب العمومي، بالإضافة الى المراقب المالي. و تمثل هذه الأعمال في رقابة قبلية لتنفيذ العمليات المحاسبية

الجانب التطبيقي

تمهيد:

لقد عرف تطور سريع لحجم النفقات العمومية في ميزانية المؤسسات العمومية، حيث تعرف النفقة بأنها مبلغ نقدي يقوم بانفاقه شخص عمومي يهدف الى تحقيق منفعة عامة، فزيادة النفقات لابد أن تقابلها زيادة المنفعة العامة و اشباع حاجات المجتمع، أما اذا كانت سوء تنفيذ الميزانية، فتعتبر ظاهرة سلبية وتبذير للأموال، و هنا تستمد عمليات تنفيذ النفقات أهميتها لذا أحاطها المشرع بقواعد صارمة تنظمها اجراءات معقدة تمر بها، حيث يتدخل في تنفيذ النفقات مجموعة من الأعوان المحاسبة العمومية. لذا سنحاول في هذا الفصل التطبيقي تناول الجانب التطبيقي للدراسة التي قمنا بها وذلك باختيار المؤسسة العمومية الاستشفائية للأمومة بمستغانم (مصلحة المحاسبة) . حيث تطرقنا الى العمليات التي تقوم بها و يكون المحاسب العمومي دور فيها.

المبحث الأول: ميزانية المؤسسة والمداولات.

المطلب الأول : البطاقة الفنية للمؤسسة.

عرض التأسيس:

تم إنشاء المستشفى المتخصص للأمومة والأطفال لالة خيرة (EHS) مستغانم بموجب المرسوم التنفيذي رقم 62/08 في 24 شباط عام 2008 بإنشاء وتنظيم وسير عمل القطاع الصحي والمستشفيات المتخصصة.

المستشفى التخصصي هو مؤسسة ذات شخصية اعتبارية واستقلال مالي، يتم وضعها تحت سلطة الوالي. يتكون مرفق المستشفى المتخصص هيكل التشخيص والرعاية والعلاج في المستشفيات، تغطي سكان المدينة .

مهمة مستشفى تخصصي هو دعم بطريقة متكاملة والهرمية، والاحتياجات الصحية للأمراض النساء والتوليد من حيث عدد السكان والأطفال حديثي الولادة.

وفي هذا السياق كان لديه، بما في ذلك النقاط:

ضمان التنظيم والتخطيط لتوزيع الرعاية العلاجية والتشخيص والعلاج في المستشفيات.

لتنفيذ البرامج الصحية الوطنية المتأصلة تخصصه.

ضمان النظافة والصحة ومكافحة التلوث والأمراض الاجتماعية في مجال تخصصه.

لضمان التدريب وإعادة التدريب للخدمات الصحية الشخصية.

المستشفى التخصصي يمكن أن تكون الإدارة الطبية وشبه الطبية ومستشفى التدريب الميداني على

أساس الاتفاقات الموقعة مع مؤسسات التدريب.

يقع مستشفى متخصص في وسط عاصمة محافظة مستغانم في قطب الصحة الإسكان EHS ، و المعهد

الوطني العالي للتدريب مساعد الطبيب (INSPM)، عيادة عابد خوجا و مختبر للصحة العامة في الولاية.

تكوين التأسيس :

تم تصميم الملكية في قطعة واحدة من 5 طوابق، الطابق السفلي وغرفة أرشيف تقع في الطابق السادس .

في جميع أنحاء الهيكل الرئيسي للـ EHS تقتصر حول الأنشطة الرئيسية للرعاية الطبية وشبه الطبية

للمرضى وموقف للسيارات، وفي المستقبل القريب مشرحة.

الطابق الأرضي :

• حالات الطوارئ أمراض النساء والتوليد تتكون من:

- الاستقبال والتوجيه
- غرفة الانتظار
- مقدمة تشاور الولادة H24 من قبل قابلة
- استشارة طبية مع الموجات فوق الصوتية H24 التي يقدمها الطبيب
- وفتح مكتب القبول H24
- مطبخ ومخزن للأغذية
- الإدارة

الطابق 1 :

يتميز بغرفة الولادة، وغرف العمل بالولادة وبعد الولادة مع 28 سرير منظم .
بعد الولادة تتكون من 30 سريرا منظم .

الطابق 2 :

المخزن

الطابق 3:

يتيح الوصول إلى غرفة العمليات مع 2 غرف العمليات، 2 غرف نوم وساعة منبه، تتسع ب 06 سريرا،
غرفة الإنعاش من 06 سريرا،

صيدلية المركزية،

غرف الحراس

مكاتب الأطباء.

الطابق 4 :

يتكون من وحدتين :

- حديثي الولادة بسعة 25 مهد و 08 حاضنات أسرة

و05 جداول التدفئة

- خدمة ما بعد الجراحة تتسع ل 18 سرير

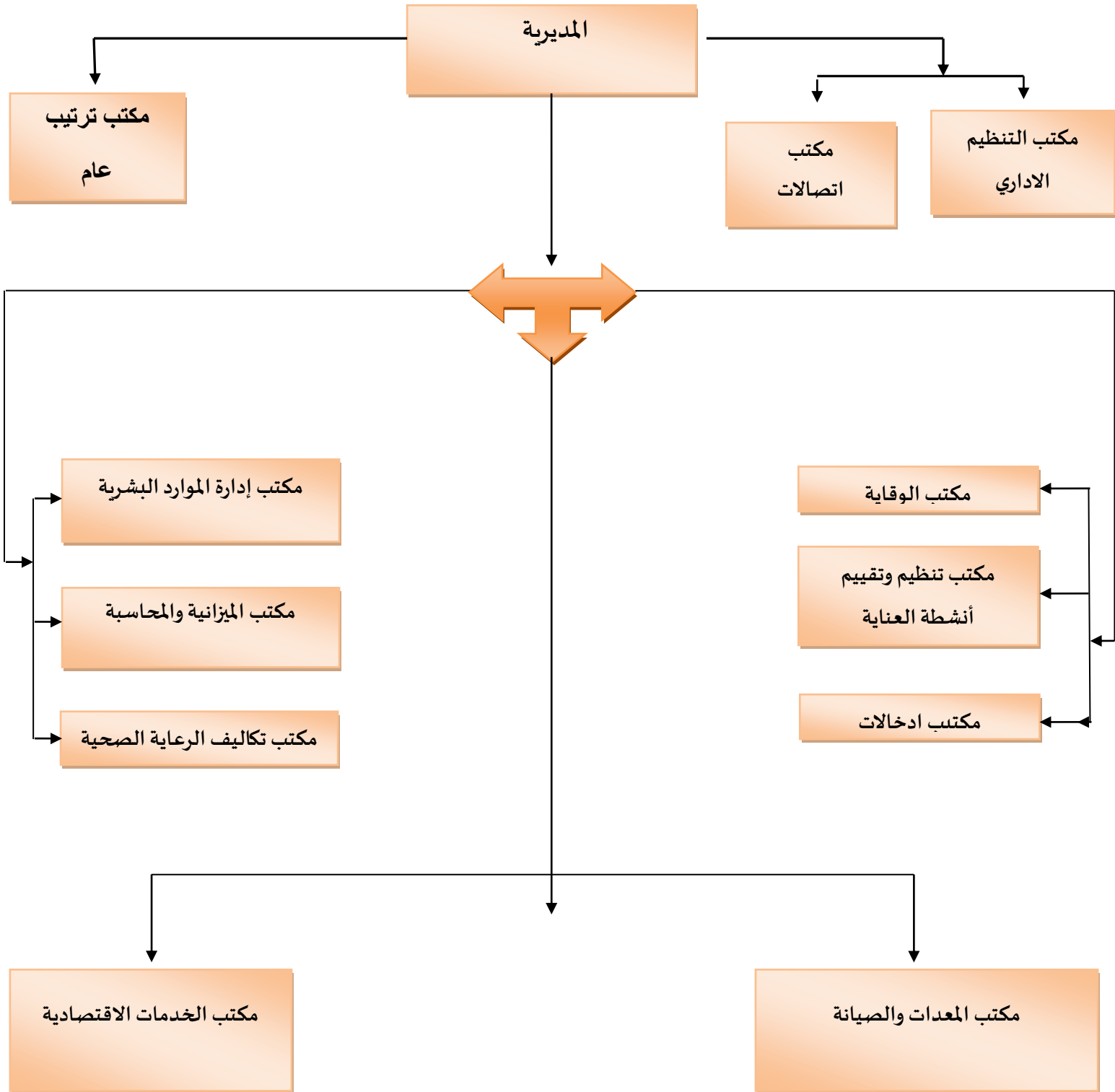
الطابق 5:

وحدة CHR تتسع ل 29 سرير.

الطابق 6 :

تضم غرفة للأرشيف وغرفة آلة المصعد

الهيكل التنظيمي



المطلب الثاني: ميزانية المؤسسة (الأولية، الاضافية، الحساب الاداري).

1/ الميزانية الأولية: سميت بالأولية لأنها أول ميزانية تعدها المؤسسة (مصلحة المحاسبة) خلال السنة المعنية وهي توضع قبل بدأ السنة المالية، بالضبط قبل 31-10 من سنة تنفيذها و الميزانية الأولية عبارة عن كشف تنبؤي بنفقات و إيرادات المؤسسة و التي تبني على مجموعة من وثائق.

بعد اعداد الميزانية الأولية بمصلحة المحاسبة ترسل الى المراقب المالي تحت اشراف مدير المؤسسة ليتم المصادق عليها. ثم ترجع الى مصلحة المحاسبة بعد المصادقة عليها فترسل نسخة منها الى المحاسب العمومي وأمين الخزينة لكي يقوم بمراقبة عمليات التي تقوم بها مصلحة المحاسبة استنادا الى الميزانية الاولية.

حيث يعتمد عليها ليتأكد من صحة العمليات التي تقوم بها المؤسسة ، من خلال التدقيق من مدى مطابقة النفقات التي تقوم بها ، و ماهو مذكور في الميزانية الأولية.

2/ الميزانية الاضافية: و هي ميزانية تسمح بتعديل النفقات و الإيرادات خلال السنة المالية تبعاً لنتائج السنة المالية سابقا ، فالميزانية الاضافية هي ميزانية الأولية مضاف اليها ترحيل بواقي الحساب الاداري و التغيرات في الإيرادات و النفقات التي تراها المؤسسة ضرورية للسنة المعنية و بالتالي تعتبر الميزانية الاضافية ترحيلية . و تعتبر معدلة لانه يمكن زيادة و تخفيض النفقات المسجلة و المصادق عليها في الميزانية الأولية .

بالنسبة للميزانية الاضافية تتخذ نفس الاجراءات التي تتبع الميزانية الأولية ، حيث ترسل نسخة الى المحاسب العمومي لمطابقة كل عمليات التي تقوم بها البلدية استنادا الى الميزانية الاضافية.

3/ الحساب الاداري: يعد المحاسب العمومي عند نهاية الفترة الاضافية لسنة المالية الحساب الاداري للمؤسسة ، و يعرض على أمين الخزينة للمصادقة .

تتم المصادقة على الحساب الاداري و اعداد حساب التسيير و كذا تقرير الدوري للكتابات طبقا للتشريع و التنظيم المعمول بهما.

الملحق (01): الميزانية العامة للميزانية الأولية للمؤسسة (سنة 2015)

المطلب الثالث: المداولات وقرارات تحويل الاعتمادات .

1/ المداولات: تتم عملية المصادقة على الميزانية للمؤسسة ، فتح اعتمادات جديدة ، اقتطاع و تحويل مبالغ من باب الى باب أو من مادة الى مادة يكون عن طريق مداولة يطرحها الامر باصرف الى أعضائه كي يصادقوا على العملية ثم ترسل الى المراقب المالي لكي يصادق عليها. و بعد ذلك ترسل نسخة أصلية من المداولة الى المحاسب العمومي لكي يراقب صحة العمليات التي تقوم بها مصلحة المحاسبة وفقا ما جاء في المداولة.

و يوجد بعض العمليات في الميزانية لا يوافق عليها المحاسب العمومي الا بوجود مداولات لها. من أمثلة عن تلك المداولات ما يلي:

- فتح الاعتمادات المالية.
- اقتطاع و تحويل مبلغ مالي.
- التصويت على الحساب الاداري.
- التصويت على الميزانية الأولية.
- التصويت على الميزانية الاضافية.
- طلب رخصة لتسوية مبالغ مالية.
- تأمين العقارات و المنقولات.
- الاشتراك في المجلات و الصحف.
- الترخيص لمنح اعانة مالية لفائدة الخدمات الاجتماعية لمستخدمي المؤسسة .
- دمج المبالغ المتبقية من العمليات المختتمة نهائيا .

2/ قرارات تحويل الاعتمادات : تتم في حالة اقتطاع و تحويل مبالغ من باب الى باب بعد المصادقة على مداولة اقتطاع و تحويل مبلغ مالي من باب الى باب.

و بعد ذلك ترسل نسخة أصلية من قرار تحويل القروض الى المحاسب العمومي لكي يراقب صحة العمليات التي تقوم بها مصلحة المحاسبة وفقا ما جاء في قرار تحويل الاعتمادات .
ان عملية اقتطاع و تحويل الاعتمادات بالاضافة الى المداولة يستلزم قرار تحويل الاعتمادات .
فالقرار يستند الى قوانين تشريعية منصوص عليها قانونا مثل (قانون المالية ، قانون المحاسبة العمومية ، قانون الولاية) بالاضافة الى المداولة التي رخصت للعملية،

و يوضح القرار المبلغ المخصص للاقتطاع و يكون مرفق بجدول يحدد :

- مبلغ المخصص للاقتطاع ، المجموعة، الباب، الباب الفصلي، المادة.

- المجموعة ، الباب ، الباب الفصلي و المادة المحول عليها.

الملحق (03) نسخة من قرار تحويل الاعتمادات

المبحث الثاني : عمليات قسم التسيير

حيث ان نفقات التسيير مقسمة الى ثلاث أقسام :

*النفقات الاجبارية مثل الأجور.

*النفقات الضرورية للمصالح مثل الهاتف و أدوات المكتب.

*النفقات الاختيارية مثل الاعانات.

المطلب الأول: الالتزام بنفقات التسيير

الالتزام هو تصرف قانوني أدى الى نشوء التزام اتجاه الغير، و هو الامر الذي يثبت بموجبه نشوء الدين و

قد يكون:

التزام قانوني : هو القيام بتصرف قانوني ادى الى نشوء الالتزام، كامضاء صفقة أو عقد أو قرار قضائي.

التزام محاسبي: هو تخصيص اعتمادات للعملية الناتجة عن الالتزام.

بعد أداء الخدمة لصالح المؤسسة أو شراء عتاد او لوازم ، تصل الى مصلحة المحاسبة فاتورة الخدمة

تحدد فيه نوعية الخدمة و كذلك المبلغ المستلزم دفعه من طرف المؤسسة.

فمثلا اذا كانت فاتورة شراء لوازم يجب التأشير عليها من طرف مسير المخزن ، للتأكد من أن السلعة قد دخلت المخزن .

بعد أن يرى مدير المؤسسة الفاتورة يمضي خلفها بصحة الفاتورة أي تم أداء الخدمة و كذلك المبلغ المقرر تسديده.

بعد ذلك يتم اصدار بطاقة التزام لتلك النفقة حيث تحدد مايلي:

- المجموعة، الباب، الباب الفصلي و مادة تلك النفقة.

- المبلغ السابق المتبقي للمادة ، مبلغ النفقة، المبلغ الجديد المتبقي للمادة.

بعد ذلك ترسل ثلاث نسخ لبطاقة الالتزام الى المراقب المالي مع نسختين من الفاتورة.

ان دور المراقب المالي في هذه المرحلة يكون مراقبة صحة العملية بمراقبة ما يلي:

- وجود اعتمادات مالية للنفقة المحددة في بطاقة الالتزام.

- هل أن المادة المحددة في بطاقة الالتزام تفسر النفقة.

بعد المراقبة التي يقوم بها المراقب المالي اذا كانت عملية النفقة صحيحة يؤشر على بطاقة الالتزام. أما اذا كانت بها أخطاء يقوم برفضها مؤقتا.

الملحق (04) نموذج عن مذكرة رفض للمراقب المالي

بعد التأشير عليها من طرف المراقب المالي ترجع الى مصلحة المحاسبة. ثم ترسل نسخة من بطاقة الالتزام مؤشر عليها بالاضافة الى نسخة من الفاتورة و حوالة الدفع الى المحاسب العمومي.

حيث لا يسدد المحاسب العمومي مبلغ الفاتورة حتى يتأكد من تأشير المراقب المالي لبطاقة الالتزام.

الملحق (05) : نموذج لبطاقة التزام لفاتورة الكهرباء.

المطلب الثاني: حوالة الدفع

بعد اصدار بطاقة الالتزام للنفقة فيما يخص قسم التسيير من طرف مصلحة المحاسبة و يمضي عليها الامر بالصرف، ترسل الى المراقب المالي قصد تأشير على بطاقة الالتزام .

بعد رجوع بطاقة الالتزام للنفقة مؤشر عليها من طرف المراقب المالي ترسل نسخة منها بالاضافة الى حوالة دفع النفقة و فاتورة النفقة الى المحاسب العمومي فيقوم بمراقبة صحة العملية ثم يسدد الفاتورة.

يجب أن تحتوي حوالة الدفع على مبلغ الحوالة ، المادة والباب الفصلي المخصص للنفقة .

و يجب على الحوالة أن تحتوي على موضوع النفقة و تحديد الدائن بذكر اسمه أن شخص طبيعي أو اسمه الاجتماعي اذا كان شخص معنوي و تحديد المؤسسة المصرفية التي يملك فيها رقم الحساب.

و توضيح مبلغ الحوالة بالأرقام و الحروف و ذكر رقم الفاتورة و تاريخها.

بعد أن يراقب المحاسب العمومي كل من بطاقة الالتزام على أن تكون مؤشرة من طرف المراقب المالي و صحة المعلومات الموجودة في الحوالة يقوم بصرف الحوالة الى المستفيد منها.

الملحق (06): نموذج عن حوالة الدفع**المطلب الثالث: التصريح بالدفع والأمر بالتسديد**

بعد قيام المحاسب العمومي بصرف مبلغ النفقة يقوم باصدار تصريح بدفع النفقة الى مستفيد و هو عبارة عن تصريح يحدد فيه مبلغ النفقة و الوكالة المصرفية التي تم الدفع اليها ، و تتضمن أيضا الحساب المصرفي للمستفيد و رقمه الجبائي و عنوانه.

و يقوم أيضا باصدار وثيقة اسمها الأمر بالتسديد (50) و تكون باللغة الفرنسية متضمنة مبلغ النفقة التي صرفت و الوكالة المصرفية و حسابه .

فمثلا بالنسبة لمصلحة المحاسبة للمؤسسة بعد ارسال الحوالة الى أمين الخزينة يرسل الوثيقتين التصريح بالدفع و الأمر بالتسديد الى الخزينة الولائية بعد تأكده من صحة عمليات صرف النفقة .

بعد ارسال الوثيقتين تقوم الخزينة العمومية بصرف المبلغ الى الحساب المبين بوثيقة 50

ملحق (7): نموذج عن وثيقة الأمر بالتسديد

بعد اتمام العملية تقوم مصلحة المحاسبة بالتسجيل المحاسبي لتلك العمليات ، في السجل المحاسبي لقسم التسيير ويسمى بسجل النفقات بحيث تسجل فيه جميع العمليات المتعلقة بقسم التسيير لتلك السنة المالية.

فمثلا أخذنا مثال عن التسجيل المحاسبي العمليات المتعلقة بالباب 902، الباب الفصلي 9029، المادة 625.

فيجب أن توضح في التسجيل الاعتمادات المفتوحة للحساب فلا يجب أن يكون مجموع المبالغ المصروفة لتلك المادة أكبر من الاعتمادات المفتوحة. فعليه تبيان رقم الأمر بالصرف و كذلك رقم الكشف و تاريخ الصرف و مبلغ كل عملية.

ملحق (09) نموذج عن التسجيل المحاسبي للنفقة.

خلاصة:

نظرا للمتغيرات الاقتصادية الحاصلة في الجزائر خاصة بعد الزيادة في نفقات الدولة ، فقد خصصت الجزائر مبالغ مالية مهمة لتسيير المؤسسات العمومية .

و من خلال دراستنا للجانب التطبيقي للمراقبة الداخلية للمحاسبة للمؤسسات العمومية و التي وقع اختيارنا على المؤسسة العمومية الاستشفائية للأمومة بمستغانم والتي تكون من طرف المحاسب العمومي.

وجدنا أن المحاسب العمومي له دور كبير في عملية الرقابة لحسن سير عمليات صرف النفقات أو تحصيل الإيرادات بإشرافه على جميع مراحل و خطوات اللازمة لتنفيذ هذه العمليات .

ولاحظنا أن للمراقب المالي دور كبير في مساعدة المحاسب العمومي على أداء مهامه بصفة جيدة ، من خلال أن كل العمليات تصدر ببطاقة الالتزام مؤشر عليها من قبل المراقب المالي بعد التأكد من صحتها.

خاتمة

خاتمة :

عدد تشكل النفقات العمومية أداة من أدوات السياسة المالية التي تتبعها الدولة لتسيير مصالحتها و تلبية متطلبات المجتمع و هي تمتاز بالتنوع و التعدد وتعقد اجراءات تنفيذها ، حيث يتطلب تنفيذها الكثير من الجهد والمال وتجنيده كبير من الموظفين و الإمكانيات التقنية و المحاسبية، لذا لا يمكن التكبر عن أي اصلاح في هذا القطاع دون ادماجه فيه اضافة الى ما يلعبه من دور فعال في تنفيذ النفقات العمومية .

ان الدور الفعال الذي يلعبه المحاسب العمومي في تنفيذ النفقات العمومية يتطلب اهتماما موازيا و مراعات ما يواجهه من عراقيل و صعوبات أثناء أداء مهامه و التي نذكر منها :
- غياب المحفزات المادية للموظفين ومعاناتهم من الروتين.
- مشكل نقص الإعلام حيث يصدر أحيانا قوانين جديدة و تعليمات تخص الميادين المختلفة دون أن يعلم بها المحاسب العمومي الا بعد مدة.

كما يصطلح المحاسب العمومي بمهام رقابية على تنفيذ النفقات لا يستهان بها لكنها تبقى رقابة شرعية ولا ترقى لرقابة الملاءمة ، لدى من الأجدر منحه امكانيات مراقبة المشاريع و الأسعار ، ولا يترك الأمر جلة للأمر بالصرف وحده هذا من أجل ضمان الشفافية و العقلانية في تنفيذ النفقات العمومية.

و من خلال ما تطرقنا في موضوع دراسة المذكورة و التي تتمحور حول دور و مكان المحاسب العمومي في المراقبة المحاسبية للمؤسسات العمومية، فقد توصلنا الى مجموعة من النتائج حول الفرضيات الدراسة .

ان الفرضية الأولى و التي تتمثل في كون المحاسب العمومي له دور ثانوي في المراقبة المحاسبية الداخلية للإدارات العمومية ، و من خلال ما تناولناه حول طبيعة عمل المحاسب العمومي و جدنا أنه له دور جوهري و كبير في المراقبة المحاسبية للمؤسسات العمومية و يدخل حتى في تنفيذها، و منه الفرضية الاولى للدراسة غير محققة.
و فيما يتعلق بالفرضية الثانية التي مفادها أن المحاسب العمومي هو مسؤول عن جميع العمليات المحاسبية داخل الادارات و المؤسسات العمومية فهذه الفرضية محققة و ثبتت صحتها .

فمن لا شك فيه أن المحاسب العمومي هو المسؤول قانونيا عن جميع عمليات المحاسبة العمومية اي +مراقبة صحتها قانونيا و محاسبيا داخل الادارات العمومية.

خاتمة

و أما الفرضية الثالثة فان اجال المراقبة للمحاسب العمومي للإدارات العمومية تدخل ضمن الرقابة القبلية و هذا ما اتضح لنا خلال دراستنا لرقابة المحاسب العمومي و منه أن الفرضية الثالثة محققة.

و بالنسبة للفرضية الرابعة ان المحاسب العمومي مسؤول فقط عن تنفيذ المحاسبة ضمن اطر القانونية دون أن يتدخل في عملية توجيه النفقات ، و من خلال دراستنا لمبدأ الفصل بين الامر بالصرف و المحاسبي العمومي نجد هذا الأخير مسؤول فقط عن الأطر العملية لتنفيذ النفقة و أن تكون ضمن القواعد القانونية ، و ليس مسؤول على تحديد نوعية النفقات و توجيهها بل أن الامر بالصرف هو المسؤول عليها

و أخيرا فيما يخص الفرضية الخامسة التي كانت مضمونها أن الرقابة الداخلية امر ضروري لسلامة الوضع المالي للإدارات و المؤسسات العمومية و هو ما تحقق بعد دراستنا للرقابة بكل أنواعها خاصة الداخلية منها، حيث لها دور كبير في المحافظة على المال العام و منع كل اشكال الفساد و الغش.

بعد كل ما تطرقنا اليه نستخلص أن المحاسب العمومي له مكان و دور فعال في المراقبة المحاسبية للإدارات العمومية حيث أن المحاسب يخضع أساسا لسلطته يمارس بدوره صلاحيات الرقابة على كل ملف النفقات المقدمة اليه بالتأكد من شرعية النفقة العمومية بعد قيامه بالتحقق من مدى شرعيتها، يقوم بوضع التأشير القابلة للدفع مما يسمح بتسليم مبلغ النفقة للدائن المعني.

لذا نستخلص عدة توصيات على شكل نقاط :

- يجب أن تمنح للمحاسب العمومي سلطة أكبر حتى يكون له دور في ملاءمة النفقات و بالتالي الزيادة في الحرص على مكافحة الفساد و الغش الإداري .

-الاعتماد على تقنيات جديدة في الإعلام و الاتصال حتى يكون له دور كبير في الرقابة على تنفيذ النفقات و الزيادة في مردودية الإدارات العمومية.

و في الأخير نرجو من الله الجليل أن يكون قد وفقنا في اختيار، دراسة ، تحليل و عرض هذا الموضوع.

التمر اجمع

المراجع :

أ/ الكتب بالعربية :

- 1- أسامة سلمان زنكة، النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية و مجالات تطويره، دار النشر الاسكندرية، ط1، 1999.
- 2- حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية الإسكندرية، ط1، 1988.
- 3- قاسم ابراهيم الحسيني، المحاسبة الحكومية و الميزانية العامة، مؤسسة الوراق للنشر، عمان – الأردن، 1999.
- 4- حسين صغير، دروس المالية العامة و المحاسبة العمومية، دارالمحمدية- الحامة- الجزائر-2001.
- 5- عقلة محمد يوسف المبيضين، النظام المحاسبي الحكومي و ادارته، وائل للنشر، الأردن، عمان، ط1، 1999.
- 6- محمد هور، اساسيات في المحاسبة الحكومية، داروائل للنشر، مصر، 1998.
- 7- حنا رزوقي الصائغ، محاسبة و الادارة الأموال العامة (المحاسبة الحكومية)، الجامعة المفتوحة طرابلس، ط1: 1998.
- 8- اسماعيل احمر، المحاسبة الحكومية من التقليد الى الحداثة، دار الميسرة للنشر و التوزيع، عمان 2003.
- 9- محمد رشيد عبده الجمال، علاء الدين محمد الدميري، دراسات في المحاسبة الحكومية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2004.
- 10- عبد الحلیم محمود كراجة، المحاسبة الحكومية بين النظرية و التطبيق، دار الأمل للنشر، الاردن، ط3، 1997.
- 11- محمد عباس البدوي، عبد الوهاب نصر، المحاسبة الحكومية بين النظرية و التطبيق، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية.2008.
- 12- خالد شحادة الخطيب، أحمد زوهير شامية، اسس المالية العامة، داروائل للنشر، عمان:ط1، 2003.
- 13- محمد طاقة، هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، دارالميسر للنشر، عمان، ط1.
- 14- محمد رسول العموري، الرقابة المالية العليا، دراسة المقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت 2005.
- 15- لعمارة جمال، اساسيات الموازنة العامة للدولة، دارالفجر، القاهرة، 2004.

16- عوف محمد الكفراوي، الرقابة المالية النظرية و التطبيق، مطبعة الانتصار، الاسكندرية، ط3، 2005.

17- حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، مركز الاسكندرية للكتاب: الأزاريطة، 2000.

ب/ الرسائل و المذكرات:

1- يوسف الزين خيرة و سالم فطيمة، مذكرة الاتجاهات الحديثة لتطوير النظام المحاسبة العمومي، جامعة دكتور بن يحي فارس – المدية- 2010/2009.

2- بوعزيز عبد العزيز و بوعناني عباس، أهمية المحاسبة العمومية في مراقبة الانفاق العام، مذكرة نيل شهادة ليسانس، فرع المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة سيدي بلعباس، 2008/2007.

3- وقاد أحمد، عمليات الميزانية و عمليات الخزينة، مذكرة نهاية الدراسة، المدرسة الوطنية للإدارة – الجزائر- 2005/2004.

4- أحمد ولد عبد الرحمان، الرقابة على الاموال العمومية، مذكرة نيل شهادة ماجستير، جامعة أبو بكر بلقايد – تلمسان- 2008/2007.

ج/ الملتقيات و المؤتمرات:

1- محاضرة الدكتور منصور الزين، المحاسبة العمومية، اثناء محاضرة بكلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة.

2- صرامة عبد الوحيد، الرقابة على الأموال العمومية كأداة لتحسين التسيير الحكومي، جامعة أم البواقي، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات، جامعة ورقلة كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية قسم علوم التسيير.

د/ القوانين و المراسيم التنفيذية .

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

2- المرسوم التنفيذي 313/91 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتعلق بإجراءات المحاسبة.

قائمة المراجع

- 3- المرسوم التنفيذي 46/93 المؤرخ في 06 فبراير 1993 يحدد أجل الدفع النفقات العمومية بالإيرادات والبيانات التنفيذية و اجراءات قبول للقيم المنعدمة.
 - 4- المرسوم التنفيذي 312/91 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 يحدد شروط الأخذ بمسؤولية المحاسب العمومي و اجراءات مراجعة باقي الحسابات و كيفية اکتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسب.
 - 5- الأمر 20/95 المؤرخ في 25 سبتمبر 1995 المتعلق بحماية الأملاك العمومية و امن الأشخاص فيها، الجريدة الرسمية لسنة 1995 رقم 55.
- ه/المواقع الالكترونية:
- 1- الموازنة العامة للدولة في مصر، ويكيبيديا، الموسوعة الحرة.
Wikipedia-org/wiki/
 - 2- نقلا عن موقع مجلس الأمة الكويتي، السيد عطية عبد الواحد، الموازنة العامة للدولة، دار النهضة العربية ، بيروت، ط1، 1996.
 - 3- نجيب القنص، القواعد العامة لإعداد ميزانية الدولة العامة، منتدى اللمة الجزائري،
2009/09/02.
[/http://www.4algerie.com/vb/4algerie.158478.](http://www.4algerie.com/vb/4algerie.158478)
 - 4- جهاز الرقابة المالية للدولة، دور الرقابة المالية الحكومية في تعزيز الشفافية في الادارة الحكومية.
[www.oea-oman.org/8-v20 state audit pdf.](http://www.oea-oman.org/8-v20%20state%20audit.pdf)
 - 5- المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة، دليل الرقابة المالية للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية و المحاسبية 2009/ج9
<http://www.arabosal.org/ar/repient.asp?teble=tab>
 - 6- المحرر عبد الله، المالية العامة و المحاسبة العمومية، موسوعة الاقتصاد و التمويل الاسلامي و قسم المحاسبة، الجمعة 07 فبراير 2014.
Refpedia.com
 - 7- ملتقى التوظيف الجزائري.
www.mouwazaf.dz.com/t1230-topic

الملاحق

SECTION I : RECETTES

TITRE I:RECETTES

CHAPITRE 1: CONTRIBUTION DE L'ETAT

	LIBELLES	les montants proposés par le directeur	les montants proposés par le conseil d'administration	des montants proposés par le conseil d'administration	ses observations
ARTICLE Unique	CONTRIBUTION DE L'ETAT				
	TOTAL DU CHAPITRE 1	-	-	-	

CHAPITRE 2: CONTRIBUTION DES ORGANISMES DE LA SECURITE SOCIALE

	LIBELLES	les montants proposés par le directeur	les montants proposés par le conseil d'administration	des montants proposés par le conseil d'administration	ses observations
ARTICLE unique	CONTRIBUTION DES ORGANISMES DE LA SECURITE SOCIALE couverture des assurés sociaux et ayants droits contribution des organismes de la securite sociale au titre des prestations régies par				
	TOTAL DU CHAPITRE 2	-	-	-	

CHAPITRE 3: CONTRIBUTION DES ETABLISSEMENTS ET ORGANISME PUBLIC

	LIBELLES	les montants proposés par le directeur	les montants proposés par le conseil d'administration	des montants proposés par le conseil d'administration	ses observations
ARTICLE unique	CONTRIBUTION DES ETABLISSEMENTS ET ORGANISME PUBLIC Contribution des organismes de formation et de l'enseignement supérieurs contribution des organismes de solidarité nationale	-	-	-	
	TOTAL DU CHAPITRE 3	-	-	-	

CHAPITRE 4 : RECETTES PROVENANT DE L'ACTIVITE DE L'ETABLISSEMENT

	LIBELLES	les montants proposés par le directeur	les montants proposés par le conseil d'administration	des montants proposés par le conseil d'administration	ses observations
ARTICLE 1	participation des malades aux frais d'hospitalisation d'exploration et de consultation				
ARTICLE 2	participation du personnel ,des étudiants et des stagiaires aux dépenses d'alimentation				
ARTICLE 3	recette provenant de l'incineration des déchets				
ARTICLE 4	recettes générées dans le cadre des conventions: conventions passées dans le cadre la médecine du travail conventions passées dans le cadre des activités de soins				
ARTICLE 5	AUTRES RECETTES				
	TOTAL DU CHAPITRE 4	-	-	-	

CHAPITRE 5: AUTRES RECETTES

	LIBELLES	les montants proposés par le directeur	les montants proposés par le conseil d'administration	des montants proposés par le conseil d'administration	ses observations
ARTICLE 1	contribution des organismes internationaux	-	-	-	
ARTICLE 2	emprunts,dons et legs	-	-	-	
ARTICLE 3	contribution des sociétés économiques	-	-	-	
	TOTAL DU CHAPITRE 5	-	-	-	

CHAPITRE 6: RELIQUATS SUR EXERCICES ANTERIEURS

	LIBELLES	les montants proposés par le directeur	les montants proposés par le conseil d'administration	des montants proposés par le conseil d'administration	ses observations
ARTICLE Unique	RELIQUATS SUR EXERCICES ANTERIEURS				
	TOTAL DU CHAPITRE 6	-	-	-	

TOTAL DE LA SECTION I : -

SECTION I: recettes

Titre I: recettes

	LIBELLES	MONTANTS
CHAPITRE I		
CONTRIBUTION DE L'ETAT	CONTRIBUTION DE L'ETAT	-
CHAPITRE 2	CONTRIBUTION DES ORGANISMES DE LA SECURITE SOCIALE	-
CHAPITRE 3	CONTRIBUTION DES ETABLISSEMENTS ET ORGANISME PUBLIC	
CHAPITRE 4	RECETTES PROVENANT DE L'ACTIVITE DE L'ETABLISSEMENT	-
CHAPITRE 5	AUTRES RECETTES	
CHAPITRE 6	RELIQUATS SUR EXERCICES ANTERIEURS	-
TOTAL DE LA SECTION I		-

SECTION II:depenses

Titre I:

DEPENSES DES PERSONNELS

	LIBELLES	MONTANTS
CHAPITRE I	TRAITEMENT D'ACTIVITES DU PERSONNELS TITULAIRES ET STAGIAIRES ET DES COOPERANTS	-
CHAPITRE 2	INDEMNITES ET ALLOCATIONS DIVERS	-
CHAPITRE 3	TRAITEMENT D'ACTIVITES DES RESIDENTS,DES INTERNES ET DES EXTERNES	
CHAPITRE 4	TRAITEMENT DU PERSONNELS CONTRACTUELS	-
CHAPITRE 5	CHARGES SOCIALES DES PERSONNELS TITULAIRES ET STAGIAIRES ET DES COOPERANTS	-
CHAPITRE 6	CHARGES SOCIALES DES DES RESIDENTS,DES INTERNES ET DES EXTERNES	
CHAPITRE 7	CHARGES SOCIALES DES PERSONNELS CONTRACTUELS	-
CHAPITRE 8	PENSIONS DE SERVICE ET POUR DOMAGES CORPORELS ET RENTE D'ACCIDENT DE TRAVAIL	-
CHAPITRE 9	CONTRIBUTIONS AUX ŒUVRES SOCIALES	-
TOTAL Du titre I		-

Titre II: DEPENSES DE FONCTIONNEMENT

	LIBELLES	MONTANTS
CHAPITRE I	REMBOURSEMENT DES FRAIS	-
CHAPITRE 2	frais judiciaires et indemnites dues par l'etat	-
CHAPITRE 3	MATERIEL ET MOBILIER	-
CHAPITRE 4	FOURNITURES	-
CHAPITRE 5	HABILLEMENTS	-
CHAPITRE 6	CHARGES ANNEXES	-
CHAPITRE 7	PARC AUTOMOBILES	-
CHAPITRE 8	ENTRETIEN ET REPARATION DES INFRASTRUCTURES	-
CHAPITRE 9	frais de formation ,de perfectionnement ,de recyclage et de stage des personnels	-
CHAPITRE 10	frais lies aux congres,seminaires et autres manifestations scientifiques	-
CHAPITRE 11	ALIMENTATION ET FRAIS DE RESTAURATION	-
CHAPITRE 12	LOYERS	-
CHAPITRE 13	MEDICAMENTS PRODUITS PHARMACEUTIQUE ET AUTRES PRODUITS DESTINES A LA MEDECINE HUMAINE ET DISPOSITIFS MEDICAUX	-
CHAPITRE 14	DEPENSES D'ACTION SPECIFIQUES DE PREVENTION	-
CHAPITRE 15	ACQUISITION ET MAINTENANCE DU MATERIEL ACCESSOIRES ET OUTILLAGE MEDICAL	-
CHAPITRE 16	REMBOURSEMENT DES FRAIS D'HOSPITALISATION ET D'EXPLOITATION ET LES ORGANISMES AVEC LES HOPITAUX DE L'ARMEE PUBLICS AU TITRE DES MALADES TRANSFERES,NE RELEVANT PAS D'UNE PATHOLOGIE REGIE PAR UNE CONVENTION PARTICULIERE	-
CHAPITRE 17	DEPENSE DE LA RECHERCHE MEDICALE	-
CHAPITRE 18	Frais de jumelage entre etablissement de sante public	-
TOTAL Du titre II		-
TOTAL DE LA SECTION II		-

LE DIRECTEUR

المصدر: مصلحة المحاسبة للمؤسسة

الملحق (03) : نسخة من قرار تحويل الاعتمادات

République Algérienne Démocratique et Populaire
Ministère de la Santé et de la Population et de la réforme hospitalière

Direction de la Santé et de la Population de Mostaganem

Etablissement Hospitalier Spécialisé mère et enfant

Lalla Kheira –Mostaganem

N°.....EHS/ME/DFM/2016

DECISION DE TRANSFERT DE CREDITS

- *Le Directeur de l'E.H.S Mère et enfant Lalla Kheira Mostaganem.*
- *Vu la loi n°84/17 du 07 juillet 1984 modifiée et complétée par les lois de finances.*
- *Vu la loi n°90/21 du 15 août 1990 portant comptabilité publique.*
- *Vu la loi n°15/18 du 30 décembre 2015 portant loi de finance pour l'année 2016.*
- *Vu le décret n°08/62 de la 24/02/2008 portant création organisation, fonctionnement et gestion des établissements hospitalier spécialisé.*
- *Vu l'arrêté interministériel N°.... de la --/--/20-- portant réparation des recettes et les dépenses affectées à l'établissement hospitalier spécialisé –mère et enfant –
Lalla Kheira de Mostaganem.*
- *Vu l'insuffisance de crédits au niveau du Titre (II) Dépense de fonctionnement
Chapitre (3) Article (6).*

Sur proposition de Mr le Directeur Adjointe des Finances et Moyens de l'E.H.S Mère et enfant Lalla Kheira Mostaganem.

D E C I D E

ARTICLE 01 : *Il est annulé sur le budget de fonctionnement de l'exercice 2016 propre à l'E.H.S Mère et Enfant –Lalla Kheira de Mostaganem un crédit de **Quatre vingt seize mille dinars (96.000.00)** au sein de **Chapitre 3 article 1 du Titre « II »** dépenses de fonctionnement conformément au tableau « A ».*

ARTICLE 02 : *Il est ouvert sur le budget de fonctionnement de l'exercice 2016 propre à l'E.H.S Mère et Enfant- Lalla Kheira Mostaganem un crédit de : **Quatre vingt seize mille dinars (96.000.00)** au sein de **Chapitre 3 Article 6 du Titre « II »** dépenses de fonctionnement conformément au tableau « B ».*

ARTICLE 03: *La Directrice Adjointe des Finances et Moyens de L'EHS Mère et Enfant Lala Kheira MOSTAGANEM et le Trésorier de l'EHS Mère et Enfant de Mostaganem sont chargés chacun en ce qui le concerne de l'exécution de la présente décision.*

Le directeur

« ETAT - A - »

<i>Titre</i>	<i>Chap.</i>	<i>Art.</i>	<i>Intitule</i>	<i>Crédits Annulés</i>
<i>II</i>	<i>3</i>	<i>1</i>	Acquisition de matériel et mobilier de bureau.	96.000.00
<i>TOTAL</i>				96.000.00

« ETAT - B - »

<i>Titre</i>	<i>Chap.</i>	<i>Art.</i>	<i>Intitule</i>	<i>Crédits ouverts</i>
<i>II</i>	<i>3</i>	<i>6</i>	Acquisition et réparation du matériel de prévention et de sécurité.	96 000.00
<i>TOTAL</i>				96.000.00

Le directeur

المصدر: مصلحة المحاسبة للمؤسسة

الملاحق

الملحق رقم (04) : نموذج عن رفض مؤقت من طرف المراقب المالي

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

مستغانم في 2015/12/31

وزارة المالية

السيد: مدير المؤسسة

المديرية العامة للميزانية

مذكرة رفض مؤقت رقم 905

السنة : 2015

الموضوع: ميزانية التسيير

المبلغ:

في 2015/12/31

ب ا رقم: 05

طبيعة العملية: التزام بالنفقة.

بطاقة: 05

المادة: 602

اسناد الفصل: 9012

المرجع: المرسوم التنفيذي رقم 09-374 المؤرخ في 16 نوفمبر 2009، المعدل و المتمم للمرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 و المتعلق بالمراقبة السابقة للنفقات التي يلتزم بها لا سيما المادة 7 و 8 منه

يشرفني أن أعيد اليكم بدون تأشيرة الملف المذكور في الموضوع و أطلب منكم اتمامه بالاستعلامات الشكلية و الوثائق التالية.

تخصيص النفقة للسنة الآتية:

602/9012 بطاقة 05

المراقب المالي

المصدر: مصلحة المحاسبة للمؤسسة

الملحق (05) : نموذج لبطاقة التزام لفاتورة الكهرباء.

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
MINISTERE DE LA SANTE , DE LA POPULATION ET DE LA
REFORME HOSPITALIERE
ETABLISSEMENT SPECIALISE
(MERE ET ENFANT) LALLA-KHEIRADE MOSTAGANEM

BUDGET DE L'ETABLISSEMENT PUBLIC A CARACTERE ADMINISTRATIF
FICHE D'ENGAGEMENT

VISA DU CONTROLE FINANCIER N°----- Du -----
--

MOIS	ANNEE 2015
FICHE N°	02

Objet					
{ Dépense (1) <input type="checkbox"/> Economie (1) <input type="checkbox"/>					
Titre	Chapitre	Article	Ancien Solde	Montant De L'opération	Nouveau Solde
II	6	1	2 272 041,92	252576.9	2019465.02

OBSERVATION DU SERVICE

TITRE : II Depenses de Fonctionnement
CHAPITRE : 6 Charges Annexes .
ARTICLE : 1 Eau,Gaz,Eléctricité,combustible et Energie solaire .

Mostaganem Le,
LE DIRECTEUR

Détails Des Engagements

La Nature Des Engagements	Montant
Fact Elect periode Jan 2015	130 863,43
Fact Elect periode Fev 2015	121 713,47
TOTAL	252576.9

Arrété en lettre :

المصدر: مصلحة المحاسبة للمؤسسة

الملاحق

الملحق (06): نموذج عن حوالة الدفع

WILAYA DE MOSTAGANEM

APRES EXECUTION DRE VIREMENT LE PRESENT MODELE C

EHS MOSTAGANEM
MERE ET ENFANT
LALLA KHEIRA
MANDAT N°

MANDAT DEVRA ETRE ENVOYE AU
A

=====

EXERCICE 2016 ANNEE 2017

N° DU COMPTE

NATURE DU CREDIT : EXERCICE CLOS

N° D'ORDRE

TITRE II CHAPITRE 13 ARTICLE 11

EN VERTU DES CREDITS A L'ARTICLE INDIQUE CI DESSUS LE
RECEVEUR FERACREDITER LE COMPTE DU CREANCIER POUR LES MOTIFS CI APRES ASAVOIR

1° DESIGNATION DU CREANCIER NOM PRENOM ADRESSE 2° INDICATION DU COMPTE A CREDITER	OBJET DU PAIEMENTS	SOMMES PRODUITS	PIECES PRODUITES
1° DISTRIBUTION DE MATERIEL MEDICAL CONSOMMABLE ET PRODUITS PARAPHARMA	ACHAT CONSOMMABLE MOIS DE FEV 2016		02 FACTURES 01 F.ENG N°07
2° TITULAIRE DU C C P N°3913 BUREAU DES CHEQUES POSTAUX ALGER	MONTANT DU MANDAT	493 798.50	
COMPTABLE DU TRESOR CHARGE DELA TENUE DU COMPTE CREANCIER: BDL AHMED ZABANA ORAN RIB 00	A DEDUIRE RETENUE A DEDUIRE RETENUE POUR OPPOSITIO TAXE DE VIREMENT		LA DEMANDE DE PAIEMENT PAR VIREMENT EST CI JOINTE PAR MANDAT N°
	SOMME NET A VIRER	493 798.50	TITRE CHAPITRE ARTICLE EXERCICE
VU BON AVIRER A LA SOMME DE..... DE VIREMENT DOIT ETRE EFFECTUER AU PLUS TOT LE			LE PRESENT MANDAT MONTANT A LA SOMME DE
REGLE PAR VIREMENT POSTAL SUIVANT CHAQUE N° DU DE			QUATRE CENT QUATRE VINGT TREIZE MILLE SEPT CENT QUATRE VINGT DIX HUIT DINARS ET CINQUANTE CENTIMES.
SIGNATURE DU RECEVEUR			DELIVRE PAR NOUS ORDONNATEUR A MOSTAGANEM LE L ORDONNATEUR

المصدر: مصلحة المحاسبة للمؤسسة

			الشعبية الديمقراطية الجزائرية الجمهورية	
			république algérienne démocratique et populaire	
			MINISTERE DES FINANCE	
			DIRECTION GENERALE	
			DE LA COMPTABILITE	
			TRESORIER DE LA WILAYA DE MOSTAGANEM	
			AVIS DE VIREMENT	
			Date :.....	Lieu: Mostaganem
			Par le débit de notre compte ouvert dans vos livres sous le	
			N° RIB :	
			Nom : Trésorier du secteur sanitaire	
			Prénom : Mostaganem	
			Ou raison sociale :	
			Adresse l'ordonnateur : EHS M/E - MOSTA	
			Libellé l'opération : Règlement des factures	
			Nous vous prions de bien vouloir créditer notre client (le bénéficiaire)	
			Le :.....	
			Nom : ANEP	
			Prénom :	
			Ou raison sociale :	
			Adresse du bénéficiaire :	
			N° RIB :)	
			D'un montant en DR	
			(en lettres)	
			(en chiffres) :	

ان المحاسب العمومي له مكان و دور فعال في المراقبة المحاسبية للإدارات العمومية حيث أن المحاسب يخضع أساسا لسلطته يمارس بدوره صلاحيات الرقابة على كل ملف النفقات المقدمة اليه بالتأكد من شرعية النفقة العمومية بعد قيامه بالتحقق من مدى شرعيتها، يقوم بوضع التأشيرة القابلة للدفع مما يسمح بتسليم مبلغ النفقة للدائن المعني، إضافة الى امكانية الرفض للقيام بالتسديد أو الدفع و يقوم بإعلام الأمر بالصرف عن طريق مذكرة خطية يحدد فيها أسباب الرفض لكي يجري عليها تعديلات اللازمة ، و في حالة رفض الأمر بالصرف تسوية الملاحظات المشار اليها في المذكرة يرفض المحاسب العمومي بتسديد النفقة نهائيا ، الا أن سلطة المحاسب العمومي ليست مطلقة.

الكلمات المفتاحية :

المؤسسة العمومية - المحاسب العمومي - الأمر بالصرف - الرقابة

le comptable a une place et un rôle actif dans la surveillance comptable des administrations publiques, où le comptable est principalement soumis à exercer son autorité à son tour, les pouvoirs de contrôle sur toutes les dépenses qui lui est soumis un dossier à en assurant la légitimité des dépenses publiques après qu'il vérifie l'étendue de sa légitimité, le statut de visa à payer, ce qui permet la livraison du montant une pension alimentaire au créancier concerné, en plus de la possibilité de refuser de faire effectuer le paiement ou le paiement et informe la certification par une note écrite dans laquelle les motifs de refus déterminé d'effectuer les ajustements nécessaires, et en cas de refus de certifier le règlement des notes visées dans la note rejette l'expert-comptable une pension alimentaire de paie publique, mais l'autorité comptable n'est pas absolue.

Mots-clés:

Institution publique - comptable - le décaissement - contrôle