وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جـــامـــعـــة يـــحـــي فـــارس- بـالـمـديـة-

كـلـيـة الـحـقـوق و الـعـلـوم الـسـيـاسـيـة

مذكرة نهاية الدراسة للحصول على شهادة الماستر

تخصص: دولة ومؤسسات

دور المحاسب العمومي في تنفيذ الميزانية العامة

من تقديم الطالبين:

يعقوب رشيد

غريب نورالدين

تحت إشراف الأستاذ:

د/ موساوي مليكة

أعضاء لجنة المناقشة:

أ د/	عبد الصديق شيخ	رئيسا
د/	موساوي مليكة	مشرفا ومقررا
د/	كربوش سليم	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2023/2022

شكر وعرفان

بسم الله الرحمن الرحيم

"ربي أوزعني ان أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل صالحا ترضاه وادخلني برحمتك في عبادك الصالحين " صدق الله العظيم سورة النمل الآية 19

قبل كل شيء نشكر الله عز وجل الذي رزقنا من العلم مالم نكن نعلم وأعطانا القوة والمقدرة ما نحتاجه للوصول الى هذا المستوى واتمام عملنا المتواضع . وما التوفيق الا بالله

ونصلي ونسلم على خاتم الانبياء والمرسلون صاحب الخلق العظيم محمد صلى الله عليه وسلم . الذي أدى الأمانة وبلغ الرسالة ونحن على ذلك من الشاهدين .

نتقدم بأسمى عبارات الشكر وأخلصها الى :

الاستاذة المشرفة موساوي مليكة دون أن ننسى تقديم الشكر الى جميع اساتذة الكلية .

و كل أساتذة جامعة يحي فارس بالمدية وكل عمال المكتبة ، الى كل من قبل فيهم من علمني حرفا صرت له عبدا ، جميع أساتذتنا طوال مشوارنا الدراسي والى كل من ساعدنا في انجاز هذه المذكرة من قريب او بعيد الى كل من وسعتهم ذاكرتي ولم تسعهم ورقتي.

إهداء

و عملا لقول الرسول صل الله عليه وسلم (من لا يشكر الناس لا يشكر الله)

أهدي عملي هذا المتواضع إلى من أُفضِّلها على نفسي، ولِمَا لا فلقد ضحَّت من أجلي

ولم تدَّخر جُهدًا في سبيل إسعادي على الدَّوام أُمِّي الحبيبة حفظها الله و أطال في عمرها.

إلى زوجتي العزيزة و إلى ولدي يوسف و يحي

إلى عائلتي المتواضعة إخوتي و أخواتي

ندعو الله أن يحفظهم جميعا

غريب نورالدين

إهداء

و عملا لقول الرسول صل الله عليه وسلم (من لا يشكر الناس لا يشكر الله)

أهدي عملي هذا المتواضع إلى ابي الغالي وامي الحبيبة والى روح اخوتي عبد الرزاق وامين تغمدهم الله برحمته والى كل عائلتي الكبيرة إخوتي و أختي

والى عائلتي الصغيرة زوجتي التي عاشت كل مراحل بحثي المتواضع واولادي اريج ومحمد عبد الرحمان واسراء وغفران

والى كل زملائي في العمل من رئيس المجلس الشعبي البلدي الى اخر زميل في العمل دون استثناء

يعقوب رشيد

مقدمة

مقدمة

إن التطور الذي شهده نشاط الدولة بعدما كان ينحصر على أداء الوظائف السيادية كالدفاع والعدالة والأمن صاحبه في المقابل تطور في المالية العامة، إذ انتقلت من تسجيل لعمليات الإنفاق وتحصيل الإيرادات والتي كانت تمثل مبالغ بسيطة تبعا للنشاط المحدود للدولة إلى مواكبة الاتجاهات والتطورات والمتمثل أساسا في التخطيط الاقتصادي والاجتماعي الشامل، والذي تبعه زيادة في الإيرادات وتنوع مصادرها وزيادة في النفقات أيضا وتنوع مجالاتها، وأصبحت بذلك المحاسبة العمومية تعتني وبشكل كبير على تقديم البيانات المالية الكاملة ضمن تقارير مناسبة وبتوقيت محدد إلى مختلف الجهات المسؤولة، وتحولت إلى أداة من أدوات الإدارة العامة في فرض الرقابة على الأموال العامة إنفاقا وتحصيلا، وللمحاسبة العمومية تسميات أخرى تختلف من بلد لآخر فنجدها تسمى كذلك بمحاسبة الأموال العامة .

تعبر الميزانية العامة عن خيارات السلطة العامة السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي تسمح بإشباع الحاجات العامة، وذلك بتنفيذ وضبط الأموال العمومية ومراقبتها رقابة فعالة تحول دون العبث بها، ولما كان الخوف من تبديد المال العام نظرا لسيادة الدولة من جهة ومن حجمه من جهة أخرى، كان لزاما وضع إجراءات في إطار ما يسمى بتنفيذ الميزانية العامة للدولة والتي يقصد بها تلك العمليات التي تهدف إلى توفير الأموال العامة اللازمة لتسيير المرافق والهيئات العمومية في الدولة.

فالجزائر كغيرها من الدول التي تأثرت بهذا التطور في ماليتها العامة، خصت المحاسبة العمومية بإطار قانوني يهدف إلى تقنين وضبط آليات تحصيل الإيرادات العمومية وتنظيم مراحل تسديد النفقات العمومية في ظل احترام تبويب الميزانية العامة للدولة، من أجل فرض رقابة مستمرة على أعوان المحاسبة العمومية وتحديد صلاحياتهم ومسؤولياتهم عند تنفيذ المعاملات المالية، وكان لزاما على الدولة أيضا أن تجد الطريقة أو الكيفية التي تحصل بها إيراداتها، ثم تحديد مجال تصريفها حسب الأولويات التي يفرضها الواقع الاجتماعي والاقتصادي للبلد.

ولعل الأمر الذي يتبادر إلى الأذهان هو دور أعوان التنفيذ العموميين في تحصيل وتسديد هذه الأموال، ومن يكون سدا حصينا وراء كل تلاعب يمسها، وكذلك الإجراءات والعمليات التي يقوم بمتابعتها هؤلاء الأعوان ليتم التسيير الحسن والأمثل للأموال العمومية.

و عليه سوف نحاول من خلال دراستنا هذه أن نبرز دور أحد الأعوان العموميين في التنفيذ والرقابة

على الأموال العمومية من خلال رقابة العمليات المالية.

أولا: إشكالية الدراسة

من خلال التقديم السابق تتضح معالم إشكالية البحث في التساؤل الرئيسي التالي: **ماهو دور المحاسب العمومي في تنفيذ الميزانية العامة ؟**

الأسئلة الفرعية:

تندرج تحت هذا التساؤل الرئيسي مجموعة من التساؤلات الفرعية نذكر منها ما يلي:

- ما هو الدور المسند للمحاسب العمومي عند تنفيذه للنفقات العمومية.؟
- ما هي مهام المحاسب العمومي في مجال تحصيل الإيرادات العمومية.؟

- **ثانيا : فرضيات الدراسة**

للإجابة على التساؤل الرئيسي تم صياغة الفرضية الرئيسية التالية:

للمحاسب العمومي دور مهم في تنفيذ العمليات المالية

وتندرج تحت هذه الفرضية الرئيسية مجموعة من الفرضيات وهي:

1- **الفرضية الاولى :** للمحاسب العمومي دور فعال عند تحصيله للإيرادات .

2- **الفرضية الثانية :** للمحاسب العمومي دور فعال عند صرفه للنفقات العمومية.

- **الفرضية الفرعية الأولى** للمحاسب العمومي دور فعال عند صرفه لنفقات التسيير .

- **الفرضية الفرعية الثانية** للمحاسب العمومي دور فعال عند صرفه لنفقات التجهيز

3- **الفرضية الثالثة**: يختص المحاسب العمومي للخزينة بمهام متعددة عند تنفيذه لعمليات الخزينة.

ثالثا أهداف الدراسة : انطلاقا من الإشكالية الرئيسية يمكن تحديد أهداف الموضوع على النحو التالي:

- الوقوف على جميع أصناف المحاسبين العموميين، كل في مجال وحدود اختصاصه.
- التوضيح وبصفة دقيقة جميع العمليات المالية التي يقوم بها هذا العون العمومي في جانبها التقني والقانوني.

- إبراز المهام الموكلة إليه والمسؤوليات الملقاة على عاتقه.

- التعرف على حجم الدور الذي يقوم به المحاسب العمومي كعون من أعوان تنفيذ الميزانية العامة للدولة وكجهاز رقابي يحافظ على المال العام.

- التركيز وبصفة خاصة على المحاسبين العموميين الرئيسيين ؛تبيان جميع الإجراءات ومراحل العمليات المالية للدولة والتأكد من تنفيذها من طرف المحاسب العمومي.

رابعا أهمية الدراسة :تكمن أهمية هذه الدراسة من خلال النقاط التالية:

تساعدنا هذه الدراسة على معرفة الدور الذي يقوم به المحاسب العمومي في تنفيذ الميزانية العامة ومراقبتها والحفاظ على المال العام.

- تكمن أهمية الدراسة في الاهتمام المتزايد للدول عموما والجزائر خصوصا بهذا الجهاز التنفيذي والرقابي للأموال العمومية.

خامسا: الدراسات السابقة

تم الاعتماد والاطلاع على مجموعة من الدراسات في دراستنا نذكر أهمها:

1) دراسة لـ: زهير شلال (2013-2014): تحت عنوان: آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، وتتمحور إشكالية هذه الدراسة حول ما هو واقع وآفاق تطوير وعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ؟ وقد توصل الباحث إلى أن إصلاح وتطوير نظام المحاسبة العمومية يتطلب الانتقال من تطبيق قواعد الأساس النقدي في تسجيل المعاملات المالية للوحدات الحكومية نحو تطبيق متطلبات أساس الاستحقاق وفق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام.

(2) دراسة لـ: السعيد قاوي (2012-2013): تحت عنوان: النظام القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر بعد 1989، مذكرة ماجستير قانون عام، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، وتتمحور إشكالية هذه الدراسة حول النظام القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر بعد سنة 1989 بين المضمون والمهام وواقع التطبيق؟ وقد توصل الباحث إلى أن من خلال الواقع التطبيقي للمحاسبة العمومية تبرز عدة سلبيات خاصة عندما تطبق قواعدها على يد أعوان تنقصهم الكفاءة والدراية الكافية بالقانون مما يجعل

تطبيق سياستها لا يُكلل بالنجاح، كما أن ما يهم هو مراقبة مدى العمل في إطار القانون من عدمه دون المحاسبة على النتيجة النهائية لتطبيق الميزانية ومدى نجاعة التسيير.

3) دراسة لـ: خالد سكوتي (2012-2013) تحت عنوان: **الدور التكاملي بين أعوان الخزينة وأعوان التنفيذ في مراقبة وتنفيذ الميزانية**، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر 1، وتتمحور إشكالية هذه الدراسة حول ما مدى تكامل دور أعوان الخزينة مع أعوان التنفيذ في مراقبة وتنفيذ الميزانية العامة للدولة؟ وقد توصل الباحث إلى أنه يتم تنفيذ الميزانية من طرف مجموعة من أعوان التنفيذ القائمين على المحاسبة العمومية وهؤلاء هم : الآمر بالصرف المراقب المالي، المحاسب العمومي، كما أنه بالرغم من الدور الرقابي الذي يلعبه المراقب المالي، إلا أن المحاسب العمومي يمارس هذه الوظيفة أيضا مما يطرح التساؤل عن مدى أهمية المراقبة المالية كهيئة مستقلة بذاتها بعدما كانت في السابق مجرد مكتب من مكاتب الخزينة وأمين الخزينة هو الذي يؤشر الالتزامات بالنفقات.

4)دراسة لـ: أحمد بوجلال (2009-2010): تحت عنوان مدى فعالية المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة للدولة دراسة حالة المراقبة المالية لولاية الأغواط، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، وتتمحور إشكالية هذه الدراسة حول ما مستوى فعالية المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة للدولة؟ وما نوع العلاقة الموجودة بينهما؟ وقد توصل الباحث إلى أن الرقابة المالية على النفقات العمومية تساعد مساعدة عملية في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تخولها الدولة من خلال أرقام النفقات المدرجة في الميزانيات العمومية.

سادسا: ما يميز الدراسة بالنظر إلى ما تم الاطلاع عليه من الدراسات المذكورة سالفا وغيرها من الدراسات من جهة، وبحكم قربنا الكبير من ميدان الدراسة من جهة أخرى، تكونت لدينا إرادة في خلق وتقديم الإضافة على ما قدمه من سبقونا من الزملاء والباحثين في موضوع دراستنا هاته الميزة نلخصها في النقاط التالية:

- اهتمت الدراسة الحالية العمليات خارج الميزانية أو عمليات الخزينة بشيء من التفصيل ومن خلال الجانب التنظيمي(الإداري) و الجانب التقني (المحاسبي).

- قامت الدراسة الحالية بتحديد الأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانيات والعمليات المالية وهم الأمرين بالصرف والمحاسبيين العموميين فقط، وإسقاط المراقبين الماليين، وهذا بالاعتماد على كل القوانين والمراسيم المتعلقة بالمحاسبة العمومية والمالية العامة ذات الصلة.

- في الدراسة الحالية توضيح وضبط لبعض المفاهيم وإجابات على بعض التساؤلات مثلا: هل هناك فرق بين أعوان التنفيذ وأعوان الخزينة؟ لماذا لا تكون الخزينة الولائية تابعة للمديرية العامة للخزينة وتكون تابعة للمديرية العامة للمحاسبة؟ الفرق بين المحاسب العمومي الرئيسي والثانوي؟ ... الخ.

- ساهمت الدراسة في إبراز الاستثناءات انطلاقا من القاعدة القانونية "الخاص يقيد العام" فاعتمدنا على كل التعليمات والمراسيم المعدلة حديثا والتي تكون داخلية غالبا الى جانب القواعد العامة المعروفة لدى عموم الباحثين في هذا المجال خاصة في الفصل الثاني لتسهيل عملية الفهم عمليا.

- أردنا من خلال هذه الدراسة التأكيد على مالية الدولة (الميزانية العامة) لحجم الرهانات المفروضة عليها والاعتمادات المرصدة بعيدا عن المالية المحلية (ميزانيات الجماعات المحلية).

سابعا : أسباب اختيار الموضوع

- إبراز الدور المنوط بالمحاسب العمومية كطرف فاعل في تنفيذ ومراقبة الميزانية العامة والمحافظة على المال العام.

- التعريف بالإجراءات التي يتبعها المحاسب العمومي في تنفيذ العمليات المالية للدولة.

- الشعور بأهمية الموضوع، والرغبة في معرفة تفاصيل أغلب العمليات المالية ومستجداتها.

- معارفنا المهنية التي وظفناها خدمة لأي دراسات جديدة في الموضوع.

- اقتناعنا بأنه لا مناص من تفعيل دور المحاسب العمومي كهيئة تنفيذ ورقابة على الأموال العمومية.

ثامنا : المنهج المستخدم في الدراسة

بالنظر لطبيعة الموضوع وقصد معالجة الإشكالية بطريقة جيدة قمنا بالاعتماد على المنهج الوصفي لضبط مختلف المفاهيم، انطلاقا من التعريف بالمحاسب العمومي، مرورا بأصنافهم ومهامهم، إلى العمليات المالية المنفذة وغيرها من المفاهيم، وكذلك المنهج التحليلي الذي يرتكز على جمع البيانات والمعلومات من ميدان الدراسة وتصنيفها وتدوينها ومحاولة تفسيرها وتحليلها، ثم استخلاص النتائج على النصوص القانونية في هذا المجال ومختلف الدراسات المنجزة فيه .

تاسعا: هيكل الدراسة

من أجل معالجة هذا الموضوع قمنا بتقسيم الدراسة إلى فصلين بحيث تم التطرق في الفصل الأول إلى المركز القانوني للمحاسب العمومي والذي سنحاول من خلاله تحديد المفاهيم حول المحاسب العمومي بصفة عامة والى مبدأ الفصل بين مهامه ومهام الآمر بالصرف

أما الفصل الثاني والأخير تطرقنا فيه الى رقابة وتنفيذ العمليات المالية من نفقات وايرادات وكذا تنفيذ عمليات الخزينة (المبحث الأول) سنتطرق في المبحث الثاني إلى مسؤولية المحاسب العمومي الشخصية والمالية وطرق الإعفاء من هاته المسؤولية .

الفصل الأول:

المركز القانوني للمحاسب العمومي

تمهيد

بعد التحديد المسبق لمجمل إيرادات ونفقات الدولة في وثيقة قانونية ملزمة وهي الميزانية، ينتظر بالأساس تنفيذها، هذه العملية تخول إلى صنفين مختلفين من الموظفين هما الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون أو كما يطلق عليهم أعوان المحاسبة العمومية أو الأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانيات والعمليات المالية، وحيث أن المحاسب العمومي يحتل مكانة هامة في هذه العملية باعتباره آخر حلقة في صرف النفقات أو تحصيل الإيرادات العمومية كان لزاما على اغلب التنظيمات في العالم وحتى الجزائر في مجال المحاسبة العمومية أن تولي لهذا العون أهمية خاصة من خلال تقنين هذه المهنة وتحديد صلاحياته ومسؤولياته وحتى حمايته بواسطة تقنيات خاصة وإجراءات محددة قانونا والقصد من ذلك هو المتابعة المستمرة والدائمة للوضعية المالية للدولة وكضرورة ملحة لحماية المال العام.

وبذلك سوف نتناول في هذا الفصل ووفقا لمبحثين : الأول سوف نخصصه للمركز القانوني للمحاسب العمومي، والثاني لمبدأ الفصل بين مهام الامر بالصرف والمحاسب العمومي

المبحث الأول: المركز القانوني للمحاسب العمومي

يعتبر المحاسب العمومي عون من أعوان المحاسبة العمومية والركيزة الأساسية لهذه المحاسبة حيث عرف المشرع الجزائري المحاسب العمومي وذلك بتعداد الاختصاصات المخولة له

المطلب الأول : تعريف المحاسب العمومي واعتماده

جاء تعريف المشرع الجزائري للمحاسب العمومي في المادة 33 من القانون المتعلق بالمحاسبة العمومية السالف الذكر وذلك بتعداد الاختصاصات المخولة له كما يلي" : يعد محاسبا عموميا كل شخص يعين للقيام بالعمليات التالية[1] :

1) ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها وحفظها.

(2) تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد؛

3) تحصيل الإيرادات ودفع النفقات.

4 حركة حسابات الموجودات".

كما عرف القانون الفرنسي أين المحاسب العمومي على أساس الصلاحيات المخولة له وذلك طبقا لنص المادة 11 من المرسوم الخاص بالمحاسبة العمومية كالآتي[2]:

1) احتكار المحاسبون في مجال معالجة الأموال العامة من حيث الإيرادات، النفقات والحفظ،

(2) وضعيتهم المدعومة من الإجراءات والطبيعة الملزمة والضرورية لتأسيس عمل المحاسبة.

(3) دورهم في مسك المحاسبة وحفظ الوثائق المثبتة لها.

ويعرف الفقيه الفرنسي جاك مانيي Jacque Magnet المحاسب العمومي: "بأنه الموظف أو العون العمومي المرخص له قانونا للتصرف في الأموال العمومية أو الأموال الخاصة المنظمة[3] "

---

[1] قانون رقم 90-21 مؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية، العدد 35 بتاريخ 5 15 أوت 1990، ص 1134.

[2] Décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique, journal officiel de la république française, au 30 décembre 1962, p12828.

[3] محمد مسعي،المحاسبة العمومية، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع عين مليلة، ط2 ، 2003، ص 41.

بالرجوع إلى القانون 90-21 وفي مادته 34 حيث جاءت كما يلي: "يتم تعيين المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية ويخضعون أساسا لسلطته.[1]

للإشارة فقط فإن:

- التعيين(Nomination) خاص بالموظفين التابعين لوزارة المالية .

- أما الاعتماد (Agreement) فهو خاص بالمحاسبين الخارجيين عن وزارة المالية[2]

من خلال استقراء هذه المادة يتضح أن تعيين المحاسب العمومي يتم مباشرة من طرف الوزير المكلف بالمالية، بناءا على اختياره هو دون الحاجة لاقتراح من جهة إدارية أخرى وهذا ما يحيلنا إلى أحكام المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 331/11 المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم من الوزير المكلف بالمالية وهم[3]:

-العون المحاسب المركزي للخزينة؛

-أمين الخزينة المركزي؛

-أمين الخزينة الرئيسي؛ أمناء الخزينة في الولايات؛

-أمناء الخزينة في البلديات؛

-أمناء الخزينة في المراكز الاستشفائية الجامعية والمؤسسات العمومية الاستشفائية المؤسسات العمومية للصحة الجوارية.

- قابضو الضرائب؛

-قابضو أملاك الدولة؛

-قابضو الجمارك ؛

-محافظو الرهون .

[1] المادة 34 قانون رقم 90-21

[2] منصوري الزين دروس في المحاسبة العمومية، جامعة سعد دحلب، البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، بدون سنة،ص43

[3] مرسوم تنفيذي رقم 11/331 المؤرخ في 19 سبتمبر 2011، يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 91/311 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 والمتعلق بتعيين المحاسبين العموميين ،واعتمادهم الجريدة الرسمية، العدد 52 ، الصادر بتاريخ 21 سبتمبر 2011، ص27.

على العكس من الأمرين بالصرف الذين تعتبر اختصاصاتهم المالية ملحقة أو مكملة لوظائفهم الإدارية فإن المحاسبين العموميين يمارسون صلاحيات أصلية حيث أن دورهم ومهامهم تكمن في تنفيذ الميزانيات ومختلف العمليات .

المطلب الثاني: أصناف المحاسبين العموميين

المادة 9 تنص من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 على أنه : " يكون المحاسبون العموميون إما رئيسين أو ثانويين ويتصرفون بصفة مخصص أو مفوض[1].

أولا : التصنيف بحسب الشخص المعنوي العمومي

القانون المحاسب الرئيسي هو المكلف بتنفيذ العمليات المالية التي تجري في إطار المادتين 35و 36 من 90/21 والتي يتم التطرق إليها في مهام المحاسبون العموميون أما المحاسبون الثانويين فهم الذين يتولى تجميع عملياتهم محاسب رئيسي.

1-المحاسبون العموميون الرئيسيون أو المحاسبون العموميون الذين يأخذون صفة محاسب عمومي رئيسي يتمثلون في [2]:

-العون المحاسب المركزي للخزينة؛

-أمين الخزينة المركزي؛

-أمين الخزينة الرئيسي؛

-أمين الخزينة في الولاية؛

- الأعوان المحاسبون للميزانيات الملحقة.

وسوف نفصل كل نوع من أنواع المحاسبين العموميين الرئيسين في الآتي:

[1] مرسوم تنفيذي رقم 313/91 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991، يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها، الجريدة الرسمية، العدد 43، الصادر بتاريخ 17 سبتمبر 1991 ،ص 1649

[2] المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم313/91 .

أ) العون المحاسب المركزي للخزينة : ويتولى إدارة الوكالة المحاسبية المركزية للخزينة[1] .

- يقوم العون المحاسب المركزي للخزينة بالمهام التالية[2]:

- تجميع الوضعيات المحاسبية الدورية التي يقدمها المحاسبون العموميون؛

- تفحص تدوينات المحاسبين العموميين اعتمادا على الوثائق؛

- تنفيذ العمليات المتعلقة بالحسابات الجارية التي تفتحها الخزينة لدى الصكوك البريدية والبنك المركزي؛ إعداد تقرير أو وضعية أو عرض حساب أو حصيلة ذات طابع ظرفي أو دوري.

ب أمين الخزينة المركزي:

من خلال القرار المؤرخ في من07سبتمبر 2005 المتضمن تنظيم الخزينة المركزية الصادرعن وزارة المالية ، فإن أمين الخزينة المركزية هو المسؤول عن تنفيذ الميزانية على المستوى المركزي، خاصة ميزانية الوزارات فله مهمة انجاز عمليات الدفع الخاصة بنفقات التسيير وكذا ميزانيات التجهيز .

ج) أمين الخزينة الرئيسي:

يتكفل بعمليات الخزينة، ولا يهتم بعمليات الميزانية، وإذا كان في الواقع يتكفل بها بصفة مباشرة عند تغطية المديونية، كما يتكفل بمعاشات المجاهدين لأنها تعتبر شبه ديون على عاتق الدولة[3].

د) أمين الخزينة الولائي:

هو محاسب رئيسي يعين من طرف وزير المالية على رأس خزينة كل ولاية والمكلف بتنفيذ عمليات الإيرادات والنفقات لميزانية الدولة وميزانية الولاية والهيئات العمومية ذات الطابع الإداري الموجودة في إقليم الولاية، ويقوم كذلك بمراقبة صناديق التسبيقات والإيرادات للأعوان المحاسبين، إضافة إلى إعداد حساب التسيير إلى جانب الإرسال الشهري للوضعية المالية لخزينة الولاية إلى العون المحاسب المركزي للخزينة[4].

---

[1] المادة 04، مرسوم تنفيذي رقم 495/91 المؤرخ في 21 ديسمبر 1991 المعدل والمتمم للمرسوم رقم 86/225 المتضمن إحداث وكالة محاسبية مركزية للخزينة وتنظيمها وعملها الجريدة الرسمية، العدد 67، الصادر بتاريخ 23 ديسمبر 1991، ص 2608.

[2] المادة 02، مرسوم تنفيذي رقم 225/86 المؤرخ في 02 ديسمبر 1986 المتضمن إحداث وكالة محاسبية مركزية للخزينة وتنظيمها وعملها، الجريدة الرسمية، العدد 36، الصادر بتاريخ03 سبتمبر ص1518-1519

[3] أحمد بوجلال، مدى فعالية المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة للدولة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، 2010، ص 22

[4] بوستة سلوى المحاسبة العمومية وسبل تطويرها حالة الجزائر 2005-2015 رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 3، 2017، ص 17.

و هذا ما أكدته المادة 53 من ذات المرسوم المذكور سابقا التي تنص على أن "أمين خزينة الولاية هو المحاسب الرئيسي لميزانية الولاية"[1].

(2) المحاسبون العموميون الثانويون:

فيتمثلون في:

-قابض أملاك الدولة؛

-قابض الضرائب؛

-قابض الجمارك؛

-محافظو الرهون .

إضافة إلى هاته الأصناف من المحاسبين الثانويين يكون أمين خزينة البلدية محاسبا عموميا على مستوى البلدية وهذا ما أكدته المادة 205 من قانون البلدية رقم 11/10 كما يلي: يمارس مهام أمين خزينة البلدية محاسب عمومي معين طبقا للتنظيم"[2].

يتولى المحاسبين العموميين الثانويين تجميع عملياتهم محاسب عمومي رئيسي [3]، وعليه فيمكن تعريفه على هذا الأساس أنه الشخص الذي يتولى القيام برقابة و تنفيذ العمليات المالية في وحدة من وحدات الجهة الإدارية التي يشرف عليها كليا محاسب رئيسي.

تجدر الإشارة إلى أن كل شخص يقوم بهذه العمليات دون أن يكون معينا قانونا، يعتبر محاسبا فعليا

أو شبه محاسب وذلك حسب المادة 51 من قانون المحاسبة العمومية السالف الذكر وهذا الأخير يخضع لنفس التزامات ومسؤوليات المحاسب العمومي، كما يخضع لنفس الرقابة ونفس العقوبات المطبقة على المحاسب العمومي.

[1] مرسوم تنفيذي رقم313/91.

2 قانون رقم 10/11 المؤرخ في 22 يونيو 2011 المتعلق بالبلدية الصادر في الجريدة الرسمية العدد 37 بتاريخ 03 يوليو 2011

[3] المادة 11، مرسوم تنفيذي رقم 313/91.

ثانيا : التصنيف بحسب الوظيفة

حسب هذا التصنيف، هناك ثلاثة أنواع:

1) المحاسبون المخصصون:

هم أولئك المعينون لتنفيذ العمليات المالية العمومية بعد مراقبة شرعيتها شخصيا وتحمل المسؤولية عنها، واعتبارا لدورهم الرئيسي في مجال النفقات، فإن المحاسبين المخصصين يسمون أحيانا بمحاسبي الدفع[1].

(2) المحاسبون الموكلون :

قد يكلف محاسبون آخرون بالتنفيذ المادي لعمليات المحاسبين المخصصين ولاسيما قبض مبالغ إيرادات وإدخالها في الصندوق أو دفع مبالغ نفقات أي إخراجها من الصندوق لحساب هؤلاء (أي لحساب المحاسبين المخصصين) وتحت مسؤولياتهم فيتخذون صفة محاسبين موكلين[2] .

فالمكلف بالضريبة مثلا الذي يغير مكان إقامته يمكن دفع المبلغ الذي على عاتقه في صندوق قابض الضرائب لمكان إقامته الجديد، أو الدائن لهيئة عمومية بعيدة عن محل إقامته الذي يمكنه قبض مبلغ دينه المسدد نقدا من صندوق محاسب موكل قريب من مكان إقامته[3].

كما أن هناك نفقات أو إيرادات عمومية نظرا لطابعها الاستثنائي أو الاستعجالي لا تنتظر الآجال الطبيعية[4] للمراحل المحددة قانونا (الإثبات الالتزام التصفية، الأمر بالصرف والدفع، التحصيل) لهذا السبب أحدث القانون وكالات لتحصيل الإيرادات ودفع النفقات.

(3) محاسبو الترتيب : المحاسبون الذين يتولون تركيز (أو تجميع) العمليات المنفذة من طرف غيرهم من المحاسبين فيسمون بمحاسبي الترتيب أو محاسبين مركزين أو مُجمّعين) ، فمحاسبو الترتيب لا يشاركون في تنفيذ العمليات، وإنما يقومون بتركيز البيانات المحاسبية المتعلقة بها والمرسلة إليهم دوريا من قبل المحاسبين المعنيين من أجل ترتيبها، ثم إدماجها في تدويناتهم المحاسبية وعرضها في حساباتهم،

[1] قاوي السعيد النظام القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر بعد 1989، مذكرة ماجستير قانون عام، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2013،ص 68

[2] Ali BISSAAD, droit de la comptabilité publique, éditions Houma, Alger, 2004, p 108.

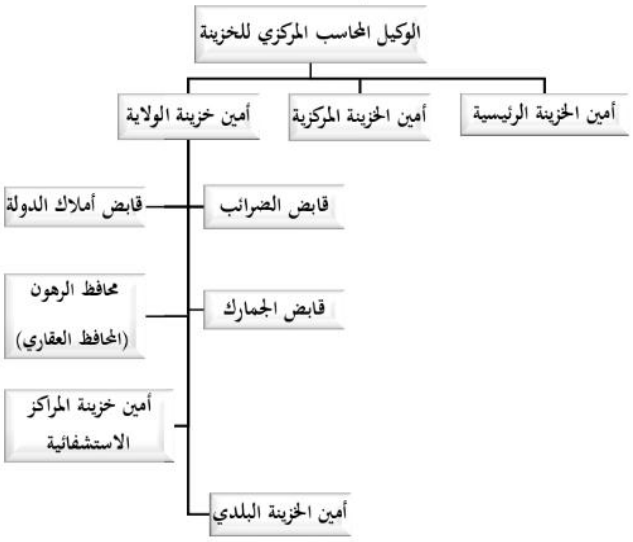
[3] قاوي السعيد، مرجع سابق ، ص 69

[4] المادة 02، المرسوم التنفيذي رقم 108/93 مؤرخ في 05 ماي 1993 المحدد لكيفيات إحداث وكالات الإيرادات والنفقات وتنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية، العدد 30، الصادر بتاريخ 1 09 ماي1993،ص8.

بالاضافة إلى فحص الصحة المادية للأرقام ومختلف البيانات الواردة، دون تجاوزها إلى الرقابة على شرعية العمليات ذاتها، ويعتبر العون المحاسب المركزي للخزينة أهم محاسب ترتيب في الجزائر، حيث يقوم بالتجميع على أساس الأرقام للوضعيات المحاسبية الدورية التي يقدمها له المحاسبون العموميون (الرئيسيون) والمتعلقة بتنفيذ العمليات الميزانية وعمليات الخزينة لمختلف الهيئات العمومية، والتي على أساسها يتم إعداد حساب الدولة العام للسنة المالية المختتمة [1].

ويمكن تلخيص أصناف المحاسبين من خلال شبكة المحاسبين العموميين الموضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم 01: شبكة المحاسبين العموميين



المصدر: من إعداد الطالبين بناءا على المرسوم التنفيذي رقم : 313/91 المؤرخ في: 1991/09/07

[1] محمد مسعي ، مرجع سابق ، ص 47

المبحث الثاني : مبدأ الفصل بين مهام الآمر بالصرف والمحاسب العمومي

كرس مبدأ الفصل بين مهام الآمر بالصرف والمحاسب العمومي في نظام المحاسبة العمومية الجزائري وفقا للقانون 90/21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، إذ تنص المادة 55 منه على تتنافى وظيفة الآمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي، وقد ذهب المشرع إلى أبعد من ذلك حرصا منه على الفصل بين الوظيفتين ضمن ما جاء في المادة 56 من ذات القانون التي تنص على عدم الجواز لأزواج الأمرين بالصرف بأي حال من الأحوال أن يكونوا محاسبين معينين لديهم، وكان على المشرع ألا يقف على شرط الزواج وإنما على وجود علاقة أدبية حتى يفهم النص بمفهومه الواسع ليدخل في طياته علاقة القرابة والزواج والولاء[1].

وهذا التحديد لمجال وإختصاص كل من الآمر بالصرف والمحاسب العمومي يمنع تدخل أي عون في مجال إختصاص العون الآخر.

نتطرق في هذا المبحث الى مسألتين، تتعلق الأولى بمفهوم تطبيق مبدأ الفصل بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي (مطلب أول)، ثم إستثناءات هذا المبدأ (مطلب ثاني).

المطلب الأول :مفهوم الفصل بين مهام الآمر بالصرف والمحاسب العمومي.

يقتضي تطبيق الفصل بين مهام التفريق بين الوظائف الإدارية التي لها صلاحيات الأمر والتقرير، والوظائف المحاسبية التي لها صلاحيات المحاسبة والتنفيذ، حيث يتم تطبيق هذا المبدأ في نظام المحاسبة العمومية الجزائري من خلال تحديد مجال واختصاص كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي دون أن يتدخل كل عون في مجال إختصاص الآخر، هذه الازدواجية في أعوان تنفيذ العمليات المالية تعتبر قاعدة أساسية للسلامة المطبقة على الهيآت العمومية[2].

يؤدي تطبيق هذا المبدأ إلى تقسيم المهام، بحيث من يتداول المال العام (المحاسب العمومي) لا يملك سلطة التصرف فيه، ومن يملك سلطة التصرف في المال العام لا يملك سلطة حيازته وتداوله ، ونتيجته لذلك فإن تطبيق مبدأ الفصل بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي يتضمن ما يلي:

[1]تياب نادية، آليات مواجهة الفساد في مجال الصفقات العمومية، رسالة دكتوراه، تخصص قانون، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة مولود معمري ، 2013، ص 240

[2]العابد رياض الرقابة المالية على نفقات البلدية، مذكرة ماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر ، بسكرة،2013/ 2014، ص 60.

أولا - تقسيم المهام بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي:

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

أما مهام المحاسب، فتقتصر على تنفيذ الجانب المحاسبي الذي يدرج ضمن نطاق التحقق من مشروعية العمليات المالية ومطابقتها للقوانين والتنظيمات المعمول بها، إضافة لكونه العون المؤهل قانونا في مجال تداول وحيازة الأموال والقيم العمومية المهام التي تتطلب مؤهلات وتكوين محاسبي متخصص وبالتالي، تطبيق هذا المبدأ يسمح بمراعاة الاختصاص في توزيع الأعمال الإدارية والمحاسبية.

ثانيا - المراقبة المزدوجة

يسمح تقسيم المهام بين أعوان المحاسبة العمومية بالتحكم في تسيير الأموال العمومية عن طريق ممارسة المراقبة المزدوجة لكل عون على الآخر[1]، بواسطة المطابقة بين الحساب الإداري الذي يقوم بإعداده الأمر بالصرف، وحساب التسيير الذي يقوم بإعداده المحاسب العمومي، مما يسهل مراقبة مجلس المحاسبة عن طريق مطابقة الحسابين من أجل تحديد اي مخالفات.

ثالثا - تطبيق وحدة الصندوق للخزينة العمومية

يسمح تطبيق مبدأ الفصل بين مهام الآمر بالصرف والمحاسب العمومي بتحقيق وحدة الصندوق للخزينة العمومية[2]، لأن سلطة حيازة وتداول وحراسة المال العام هي من اختصاص المحاسب العمومي فقط والذي يكون تابعا لسلطة وزير المالية، مما يسمح بتطبيق وحدة الصندوق حيث إن السيولة المتاحة للمحاسبيين العموميين تودع تحت حساب واحد يسير من طرف الخزينة العمومية[3].

أما الآمر بالصرف، فإنه يخضع لسلطات تنفيذية مختلفة لا يملك حساب الصندوق ولا يمكنه تداول الأموال والقيم العمومية بصفة مباشرة إلا في حالات استثنائية بترخيص من وزارة المالية عن طريق إنشاء الوكالات المالية.

[1] شلال زهير، نظام المحاسبة العمومية الجزائرية الخاص بتنفيذ عمليات المالية للدولة و افاق اصلاحه ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية .

[2] فرحاوي عبد القادر ، تنفيذ النفقات العمومية، مذكرة نهائية التكوين تخصص المالية العمومية وتسيير الميزانية، المدرسة الوطنية للإدارة،الجزائر ، 2014،

[3] BISSAAD Ali, Droit de la comptabilite publique, édition Houma, Alger, 2004, p52

رابعا- محاربة الغش والاختلاس للمال العام

يسمح تطبيق هذا المبدأ بممارسة رقابة مزدوجة على أعوان المحاسبة العمومية بهدف حماية المال العام من الاختلاسات عن طريق تقييد وتحديد وصلاحيات كل من الآمر بالصرف والمحاسب العمومي، لأن من يملك سلطة حيازة المال العام لا يملك سلطة التصرف فيه، حيث إن المحاسب العمومي لا يستطيع أن يقوم بالتحصيل أو الدفع دون استلام الأمر بتنفيذ هذه العمليات الأمر بالصرف[1]. وفي المقابل، لا يقوم هذا الأخير بعملية التسديد لأنه من لا يملك صلاحيات تداول المال العام لأن من يحدد مجال صرف المال العام ليس هو من يدفع.

المطلب الثاني : استثناءات مبدأ الفصل بين مهام الآمر بالصرف والمحاسب العمومي

لا يطبق مبدأ الفصل بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي بصفة مطلقة، بل يخضع لبعض الإستثناءات المتعلقة من جهة، بتنفيذ الإيرادات**(أولا)**، ومن جهة أخرى ترد على تطبيق هذا المبدأ استثناءات متعلقة بتنفيذ النفقات **(ثانيا).**

أولا استثناءات المبدأ من جانب تنفيذ الإيرادات

يرخص وزير المالية للأمر بالصرف فتح صناديق تحصيل الإيرادات تحت مسؤوليته المباشرة إذا كانت طبيعة عمل مصالح الآمر بالصرف تتطلب ذلك، بشرط أن تودع المبالغ المحصلة بواسطة هذه الصناديق بصفة دورية لدى المحاسب العمومي المرتبط به الذي يقوم بتدقيق المبالغ المحصلة عن طريق الصناديق المفتوحة والمسيرة لدى مصالح الأمر بالصرف الذي يقوم بتحرير سند الأمر بالتحصيل تصحيحي لمجموع المبالغ المحصلة من تسوية العملية وتقيدها في سجلات المحاسب العمومي.

وعلى هذا الأساس، يشكل اجراءات فتح صناديق تحصيل الإيرادات استثناء لمبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي لأنه يسمح للأمر بالصرف تنفيذ مرحلة التحصيل والتي تعتبر في الأصل من مهام المحاسب العمومي.

[1] BISSAAD Ali, Op.Cit,p 19

ثانيا - استثناءات المبدأ من جانب تنفيذ النفقات

يمكن للأمر بالصرف وبترخيص مسبق من وزارة المالية فتح صناديق التسبيقات من أجل تسديد النفقات ذات طابع استعجالي دون المرور بالمراحل العادية لتنفيذ النفقات تحت مراقبة المحاسب العمومي[1].

عند فتح صندوق التسبيقات لدى مصالح الأمر بالصرف يقوم هذا الأخير بطلب تسبيق نقدي من المحاسب العمومي، حيث يقوم الأمر بالصرف بتسديد النفقات الاستعجالية بشرط أن يقوم بتحرير سند الأمر بالدفع إجمالي تصحيحي لتسوية العمليات التي قام بها مع المحاسب العمومي الذي يسترجع الأموال المسبقة ويقوم بالقيد النهائي للعمليات في سجلات المحاسبة.

وفي هذا الإطار تحدد المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 93 /108 السالف الذكر، والتي تحدد طبيعة النفقات التي تدفع عن طريق الوكالات على النحو الآتي:

1.نفقات صغيرة تخص الأدوات والتسيير.

2 أجور الموظفين العاملين بالساعة أو باليوم.

3. تسبيقات عن مصاريف المهمات.

4.الأشغال المنجزة في الوكالات.

بناء على ما سبق، تشكل هذه العمليات استثناء لمبدأ الفصل بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي لأن التسديد سبق مرحلة إصدار الأمر بالدفع، إضافة إلى أن الأمر بالصرف هو الذي قام بتنفيذ عملية تسديد النفقات مكان المحاسب العمومي.

وقد حددت المادة 153 من المرسوم التشريعي رقم 93 /01 المتضمن لقانون المالية 1993[2] جميع النفقات التي تشكل استثناء لهذا المبدأ كما يلي:

أ- النفقات التي تدفع من دون أمر بالصرف مسبق، وتتكون النفقات التي تدفع من دون أمر بالصرف مسبق من النفقات الموالية:

1. المدفوعات التي تمت عن طريق صندوق التسبيقات.

---

[1] مرسوم تنفيذي رقم 108/93 المؤرخ في 05 ماي 1993، يتعلق بكيفيات إحداث وكالات الإيرادات والنفقات وتنظيمها وسيرها)ج. رج.ج.د.ش) ، عدد 30، الصادر بتاريخ 09 ماي 1993.

[2] المرسوم التشريعي) رقم 93 /01 المؤرخ في 19 /01/ 1993 المتضمن لقانون المالية 1993 (ج.رج.ج.د.ش) ، عدد 40 الصادرة بتاريخ 20 جانفي 1993.

2. الدين الأصلي والفوائد واجبة الدفع الخاصة بديون الدولة وأيضا خسائر الصرف على رأس المال الأصلي.

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

ب النفقات التي تدفع من دون أمر بالصرف، وتتضمن النفقات المدفوعة من دون أمر بالصرف النفقات الآتية:

1.معاشات المجاهدين ومعاشات التقاعد المدفوعة من ميزانية الدولة.

2. المرتبات المدفوعة لأعضاء القيادة السياسية وأعضاء الحكومة.

3. المصاريف والأموال الخاصة[1].

المطلب الثالث : نتائج تطبيق مبدأ الفصل بين مهام الآمر بالصرف والمحاسب العمومي والانتقادات الموجهة له.

يؤثر تطبيق هذا المبدأ على تنظيم الإدارة المالية للدولة وطريقة تسيير وصرف المال العام، لأنه يحدد ويضبط كل من صلاحيات وسلطة أعوان المحاسبة العمومية، وذلك عن طريق تقسيم المهام بشكل واضح مما يساعد على تحديد المسؤوليات عند ارتكاب المخالفات نتطرق في هذا المطلب إلى التفريق بين مهام الآمر بالصرف والمحاسب العمومي (فرع أول)، ثم نبين أهم الإنتقادات الموجهة لهذا المبدأ **(فرع ثاني).**

- **التفريق بين مهام الآمر بالصرف والمحاسب العمومي**

من أهم نتائج تطبيق هذا المبدأ هو تنافي منصب الأمر بالصرف والمحاسب العمومي لأنه لا يمكن أن يجمع المنصبين في نفس الشخص، بل يتعدى ذلك إلى أزواجهم بحيث يمنع لأزواج الآمرين بالصرف بأي حال من الأحوال أن يكنا محاسبات مرتبطن بهم والعكس صحيح، الأمر الذي تم تأكيده بنص المادة 55 من القانون رقم 90/21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، كما أن تطبيق هذا المبدأ، يؤدي إلى تقسيم

[1]حسب المرسوم التشريعي رقم 93 /01/ المؤرخ في 19 /01/ 1993، مرجع سابق . المصاريف والأموال الخاصة هي أموال عمومية توضع تحت تصرف رئيس الجمهورية أو رئيس الحكومة ويتم تسليمها من طرف الوزراء ويطلق عليها الأموال .السرية. وتعتبر هذه الأموال أستثناء لمبدأ تخصيص النفقات لأنها تخرج من مبدأ الحد الأقصى للإعتمادات المخصص لنفقة معينة، لذلك فإن المحاسب العمومي يضع تحت تصرف المسير (الوزير أو الوالي الأموال المخصصة في حدود الإعتمادات الإجمالية التي يستعملها المسير بكل حرية، لكن عليه إرسال كشف خاص بتوظيف تلك الأموال لرئيس الجمهورية أو رئيس الحكومة حسب الحالة.

وحدة نشاط الإدارة عند تنفيذ الميزانية إلى مراحل إدارية وأخرى محاسبية والفصل التام بينهما، ولكن كل مرحلة تعتبر مكملة للأخرى، حيث إن الأمر بالصرف لا يستطيع يقوم بنفسه بالتسديد، وكذا المحاسب لا يستطيع أن يدفع من دون استلام سند الآمر بالصرف. وفي هذا الإطار، يمكن تلخيص النتائج المترتبة عن تطبيق أن مبدأ الفصل بين مهام الآمر بالصرف والمحاسب العمومي فيما يلي:

- لا توجد علاقة رئاسية بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي، حيث إن المحاسبين مستقلون عن الإداريين ولا يخضعون لأوامرهم وسلطتهم السلمية، فهم لا ينفذون أوامر الدفع الصادرة عن الإداريين إلا إذا كانت منسجمة مع القوانين والأنظمة، وبذلك يكون لهم حق الرقابة على الإداريين.

لا يتداول الآمر بالصرف بصفة مباشرة المال العام ولا يمسك قيود وسجلات محاسبية، حيث تعتبر المحاسبة التي يمسكها الأمر بالصرف محاسبية ذات أغراض إحصائية بهدف إعداد الحساب الإداري.

- ينتمي المحاسب العمومي لهيئة إدارية واحدة ويتم تعيينه بمقرر من وزارة المالية، أما الأمر بالصرف فينتمي لمختلف الوزارات ويتم تعيينه عن طريق مرسوم يصدر في الجريدة الرسمية.

- لا يشترط في تعيين الآمر بالصرف توفر مؤهلات ذات طابع محاسبي على عكس المحاسب العمومي[1].

- يعتبر شبه محاسب كل شخص يمارس مهام المحاسب العمومي دون أن يتوفر على السند القانوني، وبالتالي يخضع لنفس الالتزامات ويضطلع بنفس العقوبات والمسؤوليات المطبقة على المحاسب العمومي.

تعتبر مسؤولية المحاسب العمومي مسؤولية شخصية ومالية في مجال مشروعية العمليات المالية لتنفيذ الميزانية والتي تختلف عن مسؤولية الأمر بالصرف ذات الطابع الإداري والسياسي.[2]

[1] تجدر الإشارة إلى أن كل شخص يقوم بهذه العمليات دون أن يكون معينا قانونا، يعتبر محاسبا فعليا أو شبه محاسب وذلك حسب المادة 51 من قانون المحاسبة العمومية، وهذا الأخير يخضع لنفس إلتزامات ومسؤوليات المحاسب العمومي، كما يخضع لنفس الرقابة ونفس العقوبات المطبقة على المحاسب العمومي وتكمن أهمية التمييز بين المحاسب القانوني والفعلي في تحديد مسؤولية كل محاسب. أنظر بري الإستقلال المالي للبلدية، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة قاصدي مرباح ورقلة،2013/2014، ص 42.

[2] شويخي سامية،أهمية الإستفادة من الآليات الحديثة والمنظور الإسلامي في الرقابة على المال العام، مذكرة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه تخصص تسيير المالية العامة ، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية، جامعة أبو بكر بلقاسم، تلمسان، 2010/2011، ص27

- **أهم الانتقادات الموجهة لمبدأ الفصل بين مهام الآمر بالصرف والمحاسب العمومي**

يعاب على هذا المبدأ، على أنه يمس مباشرة فعالية اجراءات تنفيذ العمليات المالية العمومية بسبب البطء الذي تتسبب فيه. حيث تؤدي الازدواجية في اتخاذ القرار عند تنفيذ العمليات المالية للدولة إلى عرقلة وبطيء عملية تنفيذ النفقات العمومية، لا سيما وأن أولويات المحاسب العمومي التي تركز على التحقق من مشروعية العمليات ومطابقتها للقوانين والتنظيمات المعمول بها من حيث الشكل وعلى الوثائق من دون أن يتدخل في المضمون، تختلف عن أولويات الآمر بالصرف ذات الطابع الإداري والمتعلقة بضمان السير الحسن للمرافق العمومية وصرف الاعتمادات المالية وتجسيد برنامج الحكومة.

وللحد من بطئ تنفيذ العمليات المالية للدولة وتنظيم العلاقة بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، قام المشرع الجزائري بتقنين آجال تنفيذ العمليات المالية بموجب المرسوم التنفيذي 93/46 ووفق أحكام المواد 2 ،3 4 منه ، يقوم الآمر بالصرف بإرسال حوالات الدفع بين اليوم الأول واليوم العشرين من كل شهر إلى المحاسب العمومي الذي يقوم بتنفيذها خلال أجل أقصاه عشرة أيام من تاريخ استلامها، وفي حالة عدم مطابقتها للنصوص التشريعية المعمول بها يقوم بإبلاغ الأمر بالصرف كتابيا عن الرفض القانوني للدفع وذلك في أجل أقصاه عشرين يوما من تاريخ استلام الآمر بالدفع.

الفصل الثاني:

تنفيذ العمليات المالية للمحاسب العمومي

تمهيد :

يكتسي المحاسب العمومي دورا مهما في عملية مراقبة وتنفيذ الميزانية، إذ أن له صفة المراقب للنفقات والايرادات العمومية والمنفذ لها في ذات الوقت، وبهذا فالمحاسب العمومي يراقب مشروعية التحصيل للإيرادات أو الدفع للنفقات التي تعد كمرحلة رابعة من مراحل تنفيذ النفقة، وهذا بخلاف رقابة الآمر بالصرف التي هي رقابة ملاءمة، الأمر الذي يجعل مهامه ذات قيمة وأهمية بالغة، باعتبارها تمثل المرحلة الأخير من مراحل تنفيذ النفقات ،وللمحاسب العمومي مسؤولية ذات طابع خاص لا نجدها عند غيره من الموظفين العموميين ،حيث نجدها تتوافق مع طبيعة المهام المكلف بها ، ونجد أن المشرع منحه الحماية اللازمة لممارسة مهامه ، ولذلك تتحد مسؤولية المحاسب العمومي بقدر الالتزام بمهامه

وبذلك سوف نتناول في هذا الفصل ووفقا لمبحثين : الأول سوف نخصصه لتنفيذ مختلف العمليات المالية من طرف المحاسب العمومي والثاني لمسؤولية المحاسب العمومي .

المبحث الأول: رقابة وتنفيذ العمليات المالية

تشمل العمليات المالية عمليات الإيرادات والنفقات وكذا عمليات الخزينة[1]

المطلب الأول: رقابة وتنفيذ النفقات العمومية

الفرع الأول:مفهوم النفقة العمومية

أولا : تعريف النفقة العمومية

تعددت تعاريف النفقة العمومية غير أنها لا تختلف في مضمونها، فنذكر منها:

النفقة العمومية هي "مبلغ نقدي يخرج من الذمة المالية لشخص معنوي عام بقصد إشباع حاجة عامة "" [2]هي مجموعة الأعباء المقررة في ميزانية هيئة عمومية ما أو هي الديون المستحقة على الهيئات العمومية"[3] مبلغ من المال (اقتصادي أو نقدي يصدر عن الدولة أو أي شخص معنوي عام، بقصد تحقيق منفعة عامة"[4].

ثانيا: تصنيفات النفقات العمومية

ومن خلال قانون المحاسبة العمومية توجد عدة تصنيفات للنفقات العمومية، تتمثل في:

(1)نفقات التسيير:

يقصد بنفقات التسيير تلك النفقات الضرورية لسير أجهزة الدولة الإدارية والمتكونة أساسا من أجور الموظفين ومصاريف البنايات الحكومية ومعدات المكاتب... الخ، ومنه لا يمكننا ملاحظة أي قيمة مضافة منتجة تحملها هذه النفقات للاقتصاد الوطني، أي أنها لم تقم بعملية إنتاج أي سلعة حقيقية، فهذا النوع من موجه أساسا لإمداد هياكل الدولة بما تحتاجه من أموال حتى تتمكن من تسيير دواليب المجتمع على مختلف أوجهه[5].

---

[1]المادة 09، القانون 90-21 .مرجع سابق، ص1133.

[2]حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، ص11.

[3]محمد مسعي مرجع سابق، ص73.

[4]خبابة عبد الله الاقتصاد المالي بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، مصر، 2016، ص34.

[5]د محمد عباس محرزي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية،2003، ص77.

وتجمع نفقات التسيير في أربعة أبواب هي[1]:

أعباء الدين العمومي والنفقات المحسومة من الإيرادات.

تخصيصات السلطة العمومية.

النفقات الخاصة بوسائل المصالح.

التدخلات العمومية.

من حيث ما يتعلق بالباب الأول والثاني بالأعباء المشتركة في الميزانية العامة يتم تفصيلها وتوزيعها بمقتضى مرسوم رئاسي، أما الباب الثالث والرابع فيتعلق بالدوائر الوزارية، ويتم توزيعها بموجب مراسيم التوزيع، بتقسيم العنوان إلى أقسام ويتفرع القسم إلى فصول حسب مدونة الميزانية، ويمثل الفصل الوحدة الأساسية لتوزيع اعتمادات الميزانية [2].

في قانون المالية السنوي الجزائري تظهر نفقات التسيير المطبقة على ميزانية الدولة من خلال الجدول (ب) الذي يوضح توزيع الاعتمادات المفتوحة بعنوان ميزانية التسيير للسنة المعنية حسب كل دائرة وزارية، حيث يعرض هذا الجدول المبالغ المخصصة لمختلف الوزارات كنفقات تسيير[3] .

(2) نفقات التجهيز والاستثمار

يتسم هذا النوع من الدولة، وتجمع الاعتمادات المفتوحة بالنسبة للميزانية العامة ووفق المخطط الإنمائي السنوي، لتغطية نفقات النفقات بإنتاجيتها الكبيرة مادامت أنها تقوم بزيادة حجم التجهيزات الموجودة بحوزة الدولة[4] وتجمع الاعتمادات المفتوحة بالنسبة للميزانية العامة وفق المخطط الانمائي السنوية لتغطية نفقات الاستثمار الواقعة على عاتق الدولة في ثلاثة أبواب هي[5]:

الاستثمارات المنفذة من قبل الدولة.

إعانات الاستثمار الممنوحة من قبل الدولة.

[1] المادة 24 من قانون 17/84 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية، العدد 28، الصادر بتاريخ (10 جويلية 1984، ص1042.
[2] أحمد بوجلال، مرجع سابق، ص103.
[3] عبد الحميد مرغيت، أساسيات المحاسبة العمومية دروس موجهة لطلبة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة جيجل، 2015،ص 36.
[4] محمد عباس ،محرزي مرجع سابق، ص 79.
[5] المادة 35 من قانون 17/84 .

النفقات الأخرى بالرأسمال.

أ) نفقات التجهيز : هي تلك النفقات التي لها طابع الاستثمار وتتكون هذه النفقات من الاستثمارات الهيكلية الاقتصادية الاجتماعية والإدارية والتي تعتبر استثمارات 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 الو الوطني السنوي الذي يتم إعداده كوسيلة تنفيذية لميزانية البرامج الاقتصادية، حيث أنّ هذه النفقات توزع على شكل مشاريع اقتصادية توزع على كافة القطاعات[1].

ب) نفقات بالرأسمال:

وتسمى كذلك بالنفقات الاستثمارية، وهي تلك المتعلقة بالثروة الوطنية، مثل نفقات البناء والأشغال العمومية للطرق والسكك الحديدية ... الخ، فهي تخصص لتشكيل رؤوس الأموال العينية في المجتمع[2].

في قانون المالية السنوي الجزائري تظهر نفقات التجهيز المطبقة على ميزانية الدولة من خلال الجدول

(ج) الذي يوضح توزيع النفقات ذات الطابع النهائي للسنة المعنية حسب القطاعات، حيث يعرض هذا الجدول رخص البرامج واعتمادات الدفع لميزانية التجهيز[3].

إن ميزانية التجهيز العمومي بالجزائر تحكمها ضوابط وآليات قانونية صارمة باعتبار هذا النوع يتطلب عادة اعتمادات مالية ضخمة، فوضع المشرع إطار قانوني خاص مستقلا بذاته يتولى تنظيم هذا النوع من الميزانيات أصطلح عليه "قانون الصفقات العمومية" غير أن آخر مرسوم رئاسي أطلق عليه تسمية "تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق "العام كأسلوب حديث للتمويل والانجاز والتسيير وهذا كله لضمان نجاعة الطلبات العمومية والاستعمال الحسن للمال العام[4].

كما يجب التوضيح أن نفقات التجهيز العمومي تصنف في الجزائر حاليا إلى[5]:

نفقات التجهيز العمومية الممركزة والمسماة "البرامج القطاعية الممركزة PSC" والتي تكون موضوع

---

[1]قاوي السعيد، مرجع سابق، ص114.
[2]محمد عباس محرزي، مرجع سابق، ص 91
[3]عبد الحميد مرغيت، مرجع سابق، ص36.
[4]المادة 05، المرسوم الرئاسي رقم 15/247 المؤرخ في 16 سبتمبر 2015 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، الجريدة الرسمية، العدد 50، الصادرة في 20 سبتمبر2015 ,ص05
[5]المادة 04، المرسوم التنفيذي رقم 98/227 المؤرخ في 13 جوان 1998، المتعلق بنفقات الدولة للتجهيز، الجريدة الرسمية، العدد 51، الصادرة في15 جوان 1998، ص07.

مقررات يتخذها الوزراء المختصون.

نفقات التجهيز العمومية غير الممركزة والتي تتكون من: برامج قطاعية غير ممركزة PSD" "مخططات البلدية للتنمية PCD والتي تكون موضوع مقررات يتخذها الوالي.

توزع اعتمادات البرامج السابقة حسب القطاعات المحددة في قانون المالية كالتالي:

- الصناعة.
- الفلاحة والري؛
- دعم الخدمات المنتجة؛
- المنشآت القاعدية الاقتصادية والإدارية؛
- التربية والتكوين؛
- المنشآت القاعدية الاجتماعية والثقافية
- دعم الحصول على السكن؛
- مختلفة ؛ مواضيع
- المخططات البلدية للتنمية.

كما يتم تنفيذ الاستثمارات العمومية أو العمليات المسجلة في ميزانية الدولة للتجهيز من خلال آليتين هما:
(1) رخص البرامج Autorisation de Programme (AP)

تنص المادة 06 من القانون 21/90 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية في فقرتها الثانية، أن رخص البرامج هي الحد الأعلى للنفقات التي يمكن استعمالها في تنفيذ الاستثمارات المخططة وتبقى صالحة دون أي تحديد لمدتها إلى أن يتم إلغاؤها.

(2) إعتمادات الدفع Crédit de Paiement (CP)

حسب المادة المذكورة سابقا فإن إعتمادات الدفع تمثل التخصيصات المالية السنوية التي يمكن صرفها أو تحويلها أو دفعها لتغطية النفقات المبرمجة في إطار رخص البرامج، كما أنها تخضع لمبدأ السنوية ويتم إلغاؤها في نهاية السنة المالية إذا لم يتم استعمالها.

من خلال هذا التعريف يمكن القول بأن إعتمادات الدفع هي الرخص التي يتم من خلالها الصرف الحقيقي للنفقات.

ثالثا : مراحل تنفيذ النفقات العمومية

تنفذ النفقات العمومية عن طريق إجراءات الالتزام التصفية، الأمر بالصرف (أو تحرير الحوالات) والدفع ويجري تنفيذ عمليات النفقات العامة من قبل عونين منفصلين هما الآمر بالصرف والمحاسب العمومي وخلال مرحلتين أساسيتين هما:

(المرحلة الإدارية وفيها تتم عمليات الالتزام التصفية، ثم الأمر بالصرف ويتكفل بها الأمر بالصرف، ويتم شرح هاته العمليات كما يلي:

أ- الالتزام L'engagement :

تعرف عملية الالتزام بأنها "الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين" [1]، كما تعتبر مرحلة عقد النفقة أو ربط النفقة "المرحلة الأولى من مراحل صرف النفقات العامة وهي الواقعة التي تنشئ الالتزام على ذمة الدولة، وبمعنى آخر ينشأ الارتباط بالنفقة نتيجة اتخاذ السلطة التنفيذية لقرار ما يترتب عنه دين على ذمة الحكومة يتطلب سداد هذا الدين إنفاقا من جانبها"[2].

وما يمكن استنتاجه من هذا التعريف أن عملية الالتزام تتمثل في الإجراء الذي ينتج عنه عبئ مستقبلي على عاتق الدولة التي توضع في وضعية مدين، ولا تعقد النفقة إلا في حدود الاعتمادات المالية المبرمجة في الميزانية[3].

لا يمكن لأي آمر بالصرف أن يقوم بأي التزام بالنفقة بالمبلغ الذي يريد وإنما هناك قيود وهي[4]:

- مبلغ الاعتماد المفتوح في الميزانية عملا بقاعدة الأسبقية؛

- الفترة الزمنية التي يكون فيها الالتزام.

يحدد تاريخ اختتام دفع الالتزام بنفقات التسيير يوم 10 ديسمبر من السنة التي فيها ،ويمدد التاريخ الى 20 ديسمبر من نفس السنة للنفقات المبينة فيما يأتي[5]:

---

[1] المادة 19، القانون 90-21، مرجع سابق، ص1133.
[2] خالد شحادة الخطيب وأحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، عمان، 2008، ص314.
[3] شلال زهير، مرجع سابق، ص130.
[4] حسين صغير، دروس في المالية والمحاسبة العمومية دار المحمدية العامة، الجزائر 2001، ص 132.
[5] المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 92/414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، الجريدة الرسمية، العدد82، المؤرخ في 15 نوفمبر 1992، ص ص 2103،2102.

- التجهيز والاستثمار؛
- النفقات التي تصرف بواسطة الإدارة المباشرة؛
- القرارات التي تتعلق بتسيير الحياة المهنية للموظفين؛
- جداول أجور المستخدمين المؤقتين والمداومين.

ب التصفية La liquidation :

بعد أن يتم من الالتزام بالنفقة، تأتي الخطوة الثانية المتعلقة بتحديد مبلغ النفقة الواجب على الدولة دفعه، فيتم تقدير المبلغ المستحق للدائن وخصمه من الاعتماد المقرر في الميزانية، مع ضرورة التأكد أن الشخص الدائن غير مدين للدولة بشيء حتى يمكن إجراء المقاصة بين الدينين[1].

"تسمح التصفية بالتحقيق على أساس الوثائق الحسابية وتحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية[2]"

"التصفية تهدف للتحقق من الدين وتحديد المبلغ المحدد للنفقة".[3]

إذن فإن الغرض من هذا الاجراء هو التأكد من وجود الدين وتحديد مبلغ النفقة بعد التأكد من أن الخدمة منجزة، وبمعنى آخر التأكد من توفر إثباتات الدين.

ت- الأمر بالصرف أو تحرير الحوالات L'ordonnancement/Mandatement:

مرحلة إصدار سند الأمر بالصرف آخر المراحل الإدارية الإجبارية لتنفيذ النفقات العمومية والتي تتمثل في الإذن بالصرف الذي يصدر عن الآمر بالصرف الوزير أو من ينيب عنه، أو من يحدده القانون والنظام الأساسي للجهة صاحب العلاقة، بدفع مبلغ الدين كما تحدد في مرحلة التصفية[4].

"يعد الأمر بالصرف أو تحرير الحوالات الإجراء الذي يأمر بموجبه دفع النفقات العمومية"[5]

---

[1] سوزي عدلي ناشد أساسيات المالية العامة النفقات العامة الإيرادات العامة - الميزانية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2008، ص 383.
[2] المادة 20 القانون 90-21.

[3] ALI BISSAD, Op.cit, p173.

[4] خالد شحادة الخطيب وأحمد زهير شامية، . مرجع سابق، ص 315.
[5] المادة 21، القانون 90-21.

إذن فهذا الاجراء موجه من قبل الأمر بالصرف إلى المحاسب العمومي المخصص لدفع النفقة المصفاة، هذا الأمر يأخذ شكل أمر بالصرف إذا قام به آمر بالصرف رئيسي، ويأخذ شكل حوالات دفع إذا قام به آمر بالصرف ثانوي.

فالأمر بالصرف يعتبر واجب الدفع من قبل الخزينة المركزية أو من الخزينة الرئيسية بينما حوالة الدفع واجبة الدفع على خزائن الولايات والبلديات.[1]

2) المرحلة المحاسبية: تعتبر العمليات الثلاثة السابقة الالتزام ، التصفية، الأمر بالصرف ضمن المرحلة الإدارية التي يختص بها الأمر بالصرف، أما مرحلة الدفع فهي مرحلة محاسبية يختص بها المحاسب العمومي، والدفع هو قرار تصدره الهيئة العمومية لتسديد دينها[2]، كما يعد الدفع الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي.[3]

يتكفل المحاسب العمومي حصريا بعملية تسديد النفقات عن طريق تحويل المبالغ المالية إلى صاحب الحق وتصفية ذمة الدولة من الدين بصفة نهائية، إضافة إلى مسك القيود والسجلات المحاسبية للعمليات المالية التي يقوم بتنفيذها[4].

تأتي المرحلة المحاسبية (عملية الدفع مباشرة بعد تسلسل المراحل السابقة إجباريا، إلا أن هناك بعض دفعها استثناءا وقد حددها القانون كما يلي[5]:

أ- الدفع دون أمر بالصرف مسبق:- المدفوعات التي تمت عن طريق صندوق التسبيقات؛

-الدين الأصلي والفوائد الواجبة الدفع بعنوان ديون الدولة وأيضا خسائر الصرف على رأس المال الأصلي.

- النفقات ذات الطابع النهائي التي نفدت بعنوان عمليات التجهيز العمومي التي استفادت من تمويلات خارجية.

ب الدفع بدون أمر بالصرف:-معاشات المجاهدين ومعاشات التقاعد المدفوعة من ميزانية الدولة.

-المرتبات المدفوعة لأعضاء القيادة السياسية وأعضاء الحكومة.

-المصاريف والأموال الخاصة.

---

[1] منصوري الزين، مرجع سابق، ص36.

[2] "ALI BISSAD, Op.cit, p179.

[3] المادة 22، القانون90-21.

[4] شلال زهير، مرجع سابق، ص132.

[5] المادة 153 من المرسوم التشريعي 93/01 الصادر في 19 جانفي 1993 المتضمن قانون المالية لسنة 1993 ، الجريدة الرسمية، العدد 04، الصادر بتاريخ20جانفي 1993، ص 76.

الفرع الثاني: الرقابة على النفقات العمومية

بالرجوع إلـــى المــادة 36 من قانون المحاسبة العمومية نستخلص أن العناصر التي تنصب عليها هذه الرقابة تتمثل في:

1/مطابقة العمليــة مـع القوانين والأنظمة المعمول بهـا : هذه المطابقة يعني بمفهومها أن العملية المالية المتمثلة في تنفيذ النفقة التي صدر الأمر بدفعها من طرف الآمـر بالصـرف للمحاسـب العمومي، هـي عمليــة تتطابق مع جميع النصوص التشريعية والتنظيمية المرعية في المجال المالي والمحاسبي[1] ، ومن خلال ذلك يمكن القول أن المحاسـب الـعمـومـي يـركـز دوره بشكل أساسي علـى مـدى شـرعيـة الأمـر بالـصــرف ولا يتعدى دوره إلى مراقبة مدى ملائمته[2] ويتحقق ذلك من خلال التأكد من قانونيـة الوثائق الخاصة بعملية الأمر بالصرف

2 صفة الآمر بالصرف أو المفوض له : مضمون هذا العنصر هو التأكد من طرف المحاسب العمومي أن المعلومات المتعلقة بالآمر بالصرف وتوقيعه وكذلك المفوض لـه

مطابقـة مـع المعلومـات التـي قـدمت للمحاسب العمـومـي عنـد إعتماد هذا الأمر بالصرف طبقا للمادة 24 من القانون المتعلق بالمحاسبة العمومية .

3/توفر الإعتمادات : يتم التحقق خلالـه مـن عـدم صـرف أية نفقـة بقيمـة تفوق مبلـغ الإعتمادات المفتوحة لها ، وأن هذه الإعتمادات مخصصة لهذه النفقة

4/شـرعيـة عمليـات تصفية النفقـات : والتي هي من المداخل الإدارية التي يختص بها الأمر بالصرف ومن خلالها يتم التأكد من أداء الخدمة أي أن الإدارة لا تلتزم بالدفع إلا بعد أن يتم إنجاز العمل المتفق عليه مع الدائن القائم بأعمال [3].

5/ أن آجال الديون لم تسقط نجد في هذا الإطار أن كلا من قانوني البلدية[4] و الولاية قد تطرقا لمدة سقوط الدين ، إذ تنص المادة 201 من قانون البلدية على " تتقادم الديون التي لم يلزم بصرفها وتصفيتها ودفعها في أجل 04 سنوات من إفتتاح السنة المالية المتعلقة بهـا ..." كما تنص المادة 174 من قانون

[1] فنينش محمد صالح، مرجع سابق، ص150.
[2] موفق عبد القادر، الرقابة المالية على البلدية في الجزائر : دراسة تحليلية ونقدية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير ، قسم علوم التسيير ، شعبة تسيير الموسسات، كلية العاوم الإقتصادية والتجارية علوم التسير، جامعة الحاج لخضر ، باتنة ، 2014-2015، ص152.
[3] حمادو دحمان، الوسائل غير القضائية للرقابة على أعمال الإدارة المحلية في الجزائر ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام ، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، 2010-2011، ص 86
[4] المادة 201 من القانون رقم 11-10 المتعلق بالبلدية.

الولاية[1] " ترفع الولايـــة الديون المستحقة على الولايــة التــي لا تتم تصفيتها أو الإذن بصرفها أو دفعهـا فـي أجـل 04 سنوات من بداية المالية التي ترتبط بها " .

6 ألا تكون الديون محل معارضة : وإلا امتنع المحاسب العمومي عن الدفع إلا بعد حل المنازعات المعروضة[2]

7 الطابع الإبرائي للدفع : يقصد به أن تسديد قيمة النفقة يؤدي حتمـا إلـى إبراء ذمة البلدية والولاية لذا يجب على المحاسب العمومي قبل إجراء عملية الدفع التحقيـق مـن عـدة نقاط منها أن مبلغ النفقة ثابت ومحدد المقدار ومستحق الدفع التحقق من هوية الدائن .

8/مراقبة التأشيرات عملية المراقبة المنصوص عليها في القوانين والأنظمة المعمول بها المتعلقة بتأشيرة المراقب المالي وتأشيرة لجنة الصفقات

9/الصفة القانونية للمكسب الإبرائي : أن ذمة الجهة الإدارية لا تبرأ إلا بعد التأكد من أن الأمر بالدفع الموجه يكتسي طابع الشرعية من خلال ما سبق يظهر أن رقابة المحاسب العمومي على النفقات متنوعة بالنظر إلى تعدد العناصر الواردة ضمن الماد 36 السالفة الذكر إلا عنصر مطابقة العملية للقوانين والتنظيمات جاء شامل، وما العناصر الأخرى إلا جزء من الكل لأن التأكد من مطابقة العمليات القانونية هو التأكد من مجمل العناصر المتبقية لذلك فباقي العناصر هي تحصيل حاصل[3]، ضف إلى ذلك أن الرقابة التي يوفرها المحاسب العمـومـي علـى النفقات تعد مراقبة حسابات و تطرح السؤال التالي : هل صرفت النفقـة في مجالها و مبلغها ؟ دون طرح إشكالية هذه النفقة ومدى ملائمتها لتحقيق الهدف منهـا وإمكانية وجـود نفقة تحدد الهدف بطريقة أفضل ، وهذا الأمر يعد تقليد لما هو عليـه الشـأن فـي الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية التي يجريها المحاسب العمومي في فرنسا[4].

[1]لمادة 174 من القانون رقم 12-07 المتعلق بالولاية الصار في الجريدة الرسمية عدد12 بتاريخ 19 فبراير 2012.
[2]بن داود إبراهيم، الرقابة المالية على النفقات العامة، دار الكتاب الحديث القاهرة، 2009، ص 142.
[3]راجع في هذا الشأن بلخضر عبد الحفيظ، مرجع سابق، ص 61.
[4]فنينش محمد صالح مرجع سابق، ص 153.

المطلب الثاني: رقابة وتنفيذ الإيرادات

الفرع الأول : الإيرادات العمومية

أولا : تعريف الإيراد العمومي

تعددت تعاريف الإيرادات العمومية غير أننا سنذكر بعضا منها:

فتعرف الإيرادات على أنها "الموارد الاقتصادية التي تحصل عليها الدولة فتشكل تدفقات نقدية من أجل تغطية النفقات العامة بهدف إشباع الحاجات العامة"[1].

"تتم عمليات الإيرادات بواسطة تحصيل الحواصل الجبائية أو شبه الجبائية أو الأتاوى أو الغرامات وكذا جميع الحقوق الأخرى باستعمال كافة الوسائل القانونية المرخص بها صراحة بموجب القوانين والأنظمة"[2].

يقصد بها كذلك "مجموعة الدخول التي تحصل عليها الدولة من المصادر المختلفة من أجل تغطية نفقاتها العامة وتحقيق التوازن الاقتصادي أو الاجتماعي[3].

ثانيا : أنواع الإيرادات العمومية

قسم المهتمون بالمالية العامة الإيرادات، والتي نجدها تقريبا في كل الدول إلى:

(1) الإيرادات الضريبية:

يعتبر هذا النوع من الإيرادات من أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة في العصر الحديث[4] والضريبة بصفة فريضة نقدية يتحملها المكلفون بصفة نهائية وبدون مقابل، كأداة مالية تلجأ إليها الدولة من أجل تحقيق هي أهدافها عبر مقتضى إيديولوجي[5].

وللضريبة أشكال مختلفة نذكرها كالآتي :

---

[1] محمود حسين زكريا أحمد عزام، **مبادئ المالية العامة**، دار المسيرة، الأردن، 2007، ص 52.
[2] المادة 10، القانون 90-21، مرجع سابق، ص1133.
[3] سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2009، ص87.
[4] بوشنطر سليمة، المحاسبة العمومية ودورها في حماية أملاك الدولة، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2011-2010، ص18.
[5] يونس أحمد البطريق اقتصاديات المالية العامة، دار الجامعة، بيروت، 1985، ص122.

أ- من حيث نقل العبئ الضريبي :

يمكن نقل عبئ الضريبة عن طريق ما يسمى بالضرائب غير المباشرة، بحيث يمكن للشخص الخاضع لها نقل عبئها إلى أشخاص آخرين أثناء عمليات الشراء والبيع، فالرسم على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة يدفعها المكلفون بها مؤقتا ويمكنهم استرجاعها عند بيعهم[1]، أما الضرائب المباشرة فإن المكلف القانوني لا يتمكن من نقل عبئها إلى شخص آخر[2]، كما يمكن أيضا أن نعتبر الضرائب المباشرة بأنها تلك الضريبة التي تفرض على واقعة وجود الثروة من دخل ورأس المال[3].

ب- الضريبة الوحيدة والضرائب المتعددة:

إن نظام الضريبة الوحيدة كان الطابع المميز للأنظمة الضريبية ،البدائية، أما نظام الضرائب المتعددة فهو ما تأخذ به النظم الضريبية الحديثة، فتقوم على تنوع الضريبة وتعدد الأوعية الضريبية ومن أمثلتها الضرائب على دخول الأفراد، الضرائب على الأعمال، الضرائب على الإنفاق... الخ[4].

ت- من حيث المصدر :

هناك نوعان : ضرائب على الأشخاص وضرائب على الأموال، أما النوع الأول فيقصد بها تلك الضرائب التي تتخذ وعاءا لها وجود الشخص نفسه بمجرد وجوده على أرض الدولة، أما النوع الثاني فتفرض الضريبة على مال الشخص بصفته صاحب دخل أو مالك عقار أو رأس مال[5].

ث - من حيث الواقعة المنشئة للضريبة:

نميز عدة أنواع على حسب الواقعة أو الفعل المنشئ للضريبة كالضريبة على الإنتاج، الضريبة على الاستهلاك، الضريبة على الدخل والضريبة على تملك رأس المال[6] .

ج- من حيث السعر :

هناك الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية، فالأولى يبقى سعرها ثابت، أي أنه لا يتغير بتغير المادة الخاضعة للضريبة[7]، أما الضريبة التصاعدية فهي تزداد نسبها كلما ارتفع مستوى الدخل[8].

---

[1] بوشنطر سليمة، مرجع سابق، ص21.
[2] عبد الكريم صادق بركات الاقتصاد المالي، منشورات جامعة دمشق، 1998، ص138.
[3] د علي زغدود المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون الجزائر، 2006، ص 198.
[4] عاطف صدقي، المالية العامة، دار النهضة العلمية، القاهرة، 1969، ص30
[5] خبابة عبد الله، مرجع . سابق، ص92.
[6] بوشنطر سليمة، مرجع سابق، ص25.
[7] خبابة عبد الله، مرجع سابق، ص93.
[8] بوشنطر سليمة، مرجع سابق، ص26.

(2) الإيرادات غير الضريبية:

تأتي من ممارسة الدولة لوظيفتها وعموما تكون مقابل خدمات عامة ينتفع الفرد منها بصورة مباشرة وتكون في حدود تكلفة الخدمات المقدمة[1]، وأهم هذه الإيرادات نذكر:

أ- الرسوم :

مبالغ نقدية يدفعها الأفراد جبرا إلى الدولة أو إلى إحدى مؤسساتها العمومية مقابل منفعة خاصة يحصلون عليها إلى جانب منفعة عامة تعود على المجتمع ككل[2].

ب- الرخص :

هي مبالغ نقدية تأخذها الحكومة من الأفراد مقابل ما تسمح به للقيام بنشاط معين، فالترخيص لا يعتمد على تقديم خدمة محدودة النوع للأفراد كما هو الحال في الرسوم، ومثال ذلك: رخص المهن التجارية، رخصة قيادة السيارات...الخ[3].

ت- الأتاوات: اقتطاع مالي تفرضه الدولة على بعض أفراد المجتمع الذين يستفيدون من بعض النشاطات والمشروعات العامة[4] .

ث- الغرامات[5] :

هي الأموال النقدية التي تفرض على الأفراد المخالفين وذلك عقوبة لهم، والهدف من تطبيق الغرامات يكون من أجل تطبيق سيادة القانون، ويعتمد مقدار الغرامة على مدى درجة المخالفة والاعتداء.

دون النظر إلى المقدرة على دفع الغرامة.

3) إيرادات مختلفة أخرى:

أ- إيرادات الدولة من أملاك الدومين :

تمتلك الدولة عادة نيابة عن شعوبها مصادر معينة لثروات لسد نفقاتها، وتقسم أملاك الدولة بوصفها

[1] المرجع نفسه، ص 26.
[2] محمد عباس محرزي، مرجع سابق، ص158.
[3] بوشنطر سليمة، مرجع سابق، ص27
[4] محمود حسين، زكريا أحمد عزام، مرجع سابق، ص98.
[5] بوشنطر سليمة، مرجع سابق، ص 27.

شخصا معنويا إلى نوعين من الأملاك الدومين العام والمتمثل في الطرق العامة والجسور والسدود والموانئ وكل شيء مخصص للاستخدام العام لكل من يريد الاستفادة منه، و الدومين الخاص المتمثل في الأملاك المعدة للاستغلال الاقتصادي بهدف تحقيق ربح كالغابات والمناجم والمحاجر ...الخ[1].

ب- القروض العامة :

إذا لم تكن المصادر الذاتية غير كافية، فإن الدولة تلجأ إلى مصادر أخرى (إيرادات غير عادية)، فهي وسيلة استثنائية للحصول على الأموال اللازمة لتكوين رأس المال[2]، كما أن القرض العام هو مبلغ من المال سواءا كان عينا أو نقدا يدفع للدولة أو أحد أشخاص القانون العام من قبل وحدات اقتصادية محلية أو أجنبية بصورة احتياطية وبموجب عقد ونميز بين قسمين[3]:

-القروض الداخلية: هي قروض تحصل عليها الدولة من الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين المقيمين فوق أرضها.

القروض الخارجية: تكون حينما تقترض الدولة من وحدات اقتصادية أجنبية.

أما في الجزائر فقد حددت المادة 11 من القانون 84/17 المتعلق بقوانين المالية، أصناف الإيرادات العامة كما يلي:

-الإيرادات ذات الطابع الجبائي؛ الغرامات (amendes).

-مداخيل الأملاك التابعة للدولة.

- التكاليف المدفوعة لقاء الخدمات المؤداة ، والأتاوى (redevances).

- الأموال المخصصة للمساهمات، الهدايا والهبات.

- التسديد بالرأسمال للقروض و التسبيقات الممنوحة من طرف الدولة، والفوائد المترتبة عنها.

- مختلف حواصل الميزانية التي ينص القانون على تحصيلها.

- مداخيل المساهمات المالية للدولة المرخص بها قانوني.

[1] بوشنطر سليمة، مرجع سابق، ص28.
[2] خبابة عبد الله، مرجع سابق، ص152.
[3] بوشنطر سليمة، مرجع سابق، ص29،30.

-الحصة المستحقة للدولة من أرباح مؤسسات القطاع العام المحسوبة والمحصلة وفق الشروط المحددة في التشريع المعمول به.

أما في قانون المالية السنوي للجزائر فتظهر الإيرادات النهائية المطبقة على ميزانية الدولة من خلال الجدول أ- الذي يقسمها إلى[1]:

- الموارد العادية وتشمل على جزء كبير منها على: الإيرادات الجبائية ضرائب مباشرة وغير مباشرة).

- الجباية البترولية.

ثالثا: مراحل تنفيذ الإيرادات العمومية

تخضع عملية تنفيذ الإيرادات العمومية إلى عدة شروط قانونية وتنظيمية وضعها المشرع الجزائري لتقنين عملية تحصيل الإيرادات العمومية، حيث لا يستطيع المحاسب العمومي تحصيل الإيرادات عن طريق استعمال السلطة العمومية إلا في حدود ترخيص قانون المالية المصادق عليه من طرف الجهاز التشريعي، حيث أن الموازنة العامة تضع موضع التنفيذ الأحكام التي تتضمنها قوانين الضرائب والرسوم لمدة عام[2]، وتمر عملية التنفيذ بأربعة مراحل، فالعمليات الثلاثة الأولى (الإثبات التصفية، والأمر بالتحصيل مبدئيا من اختصاص الأمرين بالصرف، أما العملية الأخيرة (التحصيل) فيضطلع بها المحاسبون العموميون"[3].

(1) الإثبات La constatation :

"يعد الإثبات الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي[4].

هذا الإجراء له طابع مادي وطابع قانوني، فمن الناحية المادية يتم التحقق من وجود الواقعة المنشئة لحق الدائن العمومي (وجود أساس الوعاء الضريبي، أو العمليات المتعلقة بالمنتجات أو الخدمات المقدمة...الخ) أما من الناحية القانونية فيجب أن يكون تكريس هذا الحق مطابقا للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها[5].

[1] عبد الحميد مرغيت، مرجع سابق، ص34.
[2] جمال لعمارة، أساسيات الموازنة العامة للدولة المفاهيم والقواعد والمراحل والاتجاهات الحديثة، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2004، ص 151.
[3] محمد مسعي، مرجع سابق، ص62.
[4] المادة 16، القانون 90-21، سابق، ص 1133.
[5] محمد مسعي، مرجع سابق، ص63.

(2) التصفية La liquidation :

تسمح تصفية الإيرادات بتحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على عاتق المدين لفائدة الدائن العمومي، والأمر بتحصيلها"[1].

إذا كانت إجراءات إثبات وتصفية الإرادات العمومية هي مبدئيا وقانونيا من اختصاص الأمرين بالصرف، فهذا لا يعني أنها تتم دائما بمعرفتهم وتحت مسؤوليتهم المباشرة، فالإيرادات الضريبية مثلا يتم إثباتها

وتصفيتها من طرف أعوان المصالح الجبائية (الذين هم ليسو آمرين بالصرف، كما أن بعض الإيرادات لا تتطلب تدخل الأمرين بالصرف أو غيرهم من الأعوان العموميين لإثباتها مثل الغرامات المالية المحكوم بها لصالح الهيئات العمومية، تجدر الإشارة أيضا إلى أن[2] عمليتي الإثبات و التصفية هما عمليتان متكاملتان و غالبا يتم إجراؤهما في وقت واحد، الأمر الذي يجعل بالإمكان جمعهما تحت عبارة "تحديد الإيرادات"[3].

(3) الأمر بالتحصيل L'ordre de recouvrement :

بعد إتمام إجراءات الإثبات والتصفية، يقوم الآمر بالتحصيل بتحرير سند الأمر بتحصيل الإيراد الذي يرسله إلى المحاسب العمومي من أجل تنفيذ التحصيل الفعلي، حيث يتضمن هذا الأخير كل البيانات الضرورية لضمان تحصيل الإيراد بما فيها المبلغ الواجب تحصيله بالأرقام والحروف وطبيعة الإيراد إضافة إلى البيانات المتعلقة بالمدين [4].

خلافا لإجراءات الإثبات والتصفية، وباستثناء حالات الديون التي لا تحتاج بطبيعتها إلى إصدار مسبق لأوامر التحصيل (مثل تلك المقررة في الأحكام والقرارات القضائية) فإن الأمر بتحصيل الإيرادات هو كقاعدة عامة من صلاحيات الأمرين بالصرف وحدهم وحسب طبيعة الديون المثبتة والمصفاة لصالح مختلف الهيئات العمومية لذلك فأوامر تحصيلها تتخذ عدة أشكال منها : جدول جبائي ضرائب مباشرة)، إشعار بإجراء التحصيل ضرائب غير مباشرة)، أو أي سند آخر يمكن اعتباره قانونا أمر بالتحصيل".

[1] المادة ،17، القانون 90-21 مرجع سابق، ص1133.
[2] محمد مسعي، مرجع سابق، ص64،63.
[3] المادة 23، القانون 90-21 سابق، ص 1134.
[4] شلال زهير، مرجع سابق، ص126.

4) التحصيل Le recouvrement :

"يعد التحصيل الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الديون العمومية[1]"

يختص المحاسب العمومي حصريا بعملية التحصيل النقدي للديون المستحقة من طرف الدولة و الهيآت العمومية المرخصة في الميزانية، حيث يقوم هذا الأخير بعملية التكفل بسندات الأمر بالتحصيل في حساباته عندئذ مسئولا شخصيا وماليا بمتابعة تحصيلها،[2] كما أن المحاسب يتكفل بسند التحصيل بعد مراقبة ويصبح شرعيته، ويكمل تنفيذه بتقاضي المبلغ المحدد في الأمر من المدينين[3].

في هذا المجال يمكن التمييز بين إجراءات التحصيل الآتية:

أ إجراءات تحصيل الإيرادات ذات الطابع الجبائي:

بعد التكفل بأوامر (جداول) الإيرادات يقوم قابضو الضرائب بإرسال نسخة من سند الأمر بالتحصيل إلى الخاضعين للضريبة، والذي يشتمل على بيانات متعلقة بمبلغ الضريبة الواجب دفعها وتاريخ بدأ التحصيل، إضافة إلى تاريخ آخر أجل للدفع، وفي حالة عدم الدفع في الآجال القانونية، تطبق غرامات مالية تضاف إلى مبلغ الضريبة، ويقوم قابض الضرائب بإرسال إنذار إلى المدين لدفع الدين المستحق عليه، وفي حالة رفض المدين دفع الديون المستحقة من تلقاء نفسه، يقوم قابض الضرائب بتطبيق إجراءات التحصيل الإجباري بعد إعلام المعني بالأمر[4].

ب- إجراءات تحصيل الإيرادات الخارجة عن الضرائب وأملاك الدولة:

ويمر تحصيل هذا النوع من الإيرادات بإجراءين:

- التحصيل الودي Recouvrement à l'amiable

وهو القاعدة، حيث يقوم المحاسبون العموميون بتحصيل الإيرادات بطريقة ودية وذلك بإشعار المدينين المعنيين بأوامر التحصيل الصادرة بشأنهم، عن طريق رسالة موصى بها مع الإشعار بالاستلام في أجل ثمانية(08) أيام من تاريخ التكفل بها، ومطالبتهم بالتسديد في أجل ثلاثين (30) يوما من تاريخ تبليغ الإشعار، وهذا الأجل قابل للتمديد من طرف المحاسبين العموميين لمدة ستة (06) أشهر، وإذا لم

[1] المادة 18، القانون 90-21 مرجع سابق، ص 1133
[2] شلال زهير، مرجع سابق، ص127.
[3] قاوي السعيد، مرجع سابق، ص 123
[4] شلال زهير مرجع سابق، ص 127.

يتم التسديد في هذا الأجل، يقوم المحاسب العمومي بتذكير المدينين، عن طريق إنذار كتابي، بضرورة دفع ديونهم في أجل عشرين (20) يوما من تاريخ تبليغ الإنذار[1].

- التحصيل الجبري Recouvrement force

إذا تخلف المدينون عن التسديد بعد استنفاذ إجراءات التحصيل الودي، يتعين على المحاسبين العموميين الشروع في تطبيق إجراءات التحصيل الجبري، والتي تكون بداية في جعل أوامر تحصيل الإيرادات تنفيذية من طرف الأمرين بالصرف المصدرين لها، وذلك بطلب من المحاسبين العموميين المكلفين بها وتسمى "أوامر التحصيل التي أصبحت تنفيذية [2] Etats exécutoires ، فتوضع على سند الأمر بالتحصيل التأشيرة التالية: (يحدد هذا الأمر بالصرف مبلغ ليصبح بيانا تنفيذيا[3]) متبوعة بإمضاء الأمر بالصرف، ثم يرجع الأمرين بالصرف أوامر الإيرادات التي أصبحت تنفيذية إلى المحاسبين العموميين المختصين المعينين وذلك في أجل أقصاه (15) يوما[4].

الفرع الثاني: رقابة المحاسب العمومي على الايرادات

تنص المادة 35 من القانون رقم 90-21على "يتعين على المحاسب العمومي قبل التكفل بسندات الإيرادات التي يصدرها الآمر بالصرف أن يتحقق من أن هذا الأخير مرخص له بموجب القوانين والأنظمة بتحصيل الإيرادات. وفضلا عن ذلك يجب عليه على الصعيد المادي مراقبة صحة إلغاءات سندات الإيرادات والتسويات وكذا عناصر الخصم التي يتوفر عليها"

يظهر الدور الرقابي للمحاسب العمومي في مجال إيرادات الميزانية المحلية في التحقق من أن الأمر بالصرف مرخص له بموجب القوانين والتنظيمات بتحصيل الإيرادات إلا أن هذه الرقابة لا تكون إلا في الحدود المرسومة لصلاحيات المحاسب العمومي وفي إمكانية إجرائها ومن ثم فإن الدور الرقابي للمحاسب العمومي فيما يتعلق بتحصيل الإيرادات هو دور محدود جدا لأن الرقابة على الإيرادات لا تشكل جزءا من أصول التنفيذ بحيث يتعذر صرف أي مبلغ ما لم يكن قد سبق وخضع لمراقبة دقيقة في مختلف المراحل السابق ذكرها[5] .. ففكرة محدودية و إمتداد رقابة المحاسب العمومي تظهر جليا في

[1] المواد 10، 11، 13 من المرسوم التنفيذي رقم 93/46 المؤرخ في 06 فيفري 1993 الذي يحدد أجال دفع النفقات وتحصيل الأوامر بالإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المنعدمة، الجريدة الرسمية، العدد 09 بتاريخ فيفري 1993، ص 10.
[2] محمد مسعي، مرجع سابق، ص 67.
[3] المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم (93/46، مرجع سابق، ص10.
[4] المادة 17، المرجع نفسه، ص10.
[5] موفق عبد القادر، المرجع السابق، ص154.

مجال تطبيق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي وذلك عند تنفيذ عمليات الإيرادات أين يصعب في كثير من الأحيان الفصل بين المرحلة الإدارية والمحاسبية في عمليات تنفيذها[1].

وبناءا على ما سبق فإن المحاسب العمومي يختص بمراقبة وتنفيذ عمليات تحصيل الإيرادات وتنفيذ النفقات من حيث الشكل وليس من حيث المضمون، عن طريق التحقق من مشروعية العمليات المالية على الوثائق المحاسبية ومطابقتها للقوانين المعمول بها، دون أن يتدخل في مجال حسن تسيير المال العام الذي هو من إختصاص الأمر بالصرف [2].

ضف إلى ذلك أن المحاسبات العمومية المحلية الحالية ليست إلا أداة لمراقبة شرعية العمليات وليس لها كهدف مركزي المساهمة في تحقيق الأهداف الخاصة بالجماعات المحلية دافعة في الغالب إلى عدم تحضير وعدم تحمل المسؤولية من قبل الموظفين المحليين[3].

يتصف المحاسب العمومي بكونه المنفذ للميزانية المحلية والمراقب عليها في الوقت نفسه، فالمحاسب العمومي يمارس على هذا الأساس رقابة تشمل كل التصرفات المالية للجماعات المحلية، فلا يتسنى للآمر بالصرف تنفيذ المالية من دون موافقته[4]، وعليه فإن نتائج رقابة المحاسب العمومي هي إختصاصات مقيدة بنص فإما يأمر بدفع النفقة (أولا) أو يرفض دفعها (ثانيا) بالنظر إلى مدى توافر العناصر المنصوص عليها ضمن المادة 36 من القانون المتعلق بالمحاسبة العمومية وذلك خلال آجال محددة، إلا أن هذه القرارات يمكن للآمر بالصرف أن يتجاوزها بواسطة إجراء التسخير (ثالثا).

المطلب الثالث: تنفيذ عمليات الخزينة

إلى جانب عمليات الإيرادات والنفقات التي تتعلق-كما رأينا في المطلبين السابقين مباشرة بتنفيذ ميزانية مختلف الهيئات العمومية عمليات ميزانية (Opérations Budgétaires)، هناك (عمليات الخزينة Opérations de Trésorerie)[5]، التي تتمثل في كافة حركات الأموال نقدا والقيم المعبأة وحسابات

[1] هناك في هذا المجال حالتين شائعتين وهما حالة الجباية نقدا ووكالات الإيرادات السابق التطرق إليهما عند دراسة مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي إلى ص 24.

[2] شلال زهير، مرجع سابق، ص111.

[3] رحماني شريف أموال البلديات الجزائرية الاعتلال العجز التحكم الجيد في التسبير ، دار القصبة للنشر، الجزائر،2003 ، ص 104.

[4] تسمبال رمضان، إستقلالية الجماعات المحلية في الجزائر" : وهم أم خيال"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع تحولات الدولة ، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2009،

[5] محمد مسعي، مرجع سابق، ص98.

الإيداع والحسابات الجارية وحسابات الديون[1]، وتبين عمليات الخزينة كذلك الأموال المودعة لفائدة الخواص والأموال الداخلة إلى الصندوق و الخارجة منه مؤقتا وعمليات التحويل[2].

كما أن القانون رقم 84/17 المتعلق بقوانين المالية أشار في الباب الرابع منه إلى عمليات الخزينة

وقسمها إلى قسمين وذلك من خلال:

الفصل الأول: الحسابات الخاصة للخزينة.

الفصل الثاني : عمليات الخزينة.

يتولى المحاسبون العموميون تنفيذ هذه العمليات، كما لا تحتاج عمليات الخزينة لترخيص لإنجازها لأنها لا تعتبر إيرادات أو نفقات بالمفهوم الميزاني، بل هي عمليات داخلية بالنسبة للهيئات العمومية، كما أن جميع الهيئات العمومية مجبرة على إيداع أموالها لدى الخزينة العمومية، وهو مبدأ يجسد وحدة الخزينة أي مجموع الصناديق يمثل كيانا ماليا واحدا ممثلا في الخزينة العمومية.

أولا : الحسابات الخاصة للخزينة

كان إنشاء أول حساب خاص للخزينة في فرنسا، وهو "صندوق الضمانات النقدية" والذي أنشأ

بموجب القانون الصادر في 28 أفريل 1816[3].

إن أول ظهور للحسابات الخاصة في الجزائر كان في الفترة الاستعمارية، فقد تم نقل العديد من تقنيات النظام المالي الفرنسي إلى الجزائر بما يخدم أهداف فرنسا، فتم سنة 1922 إنشاء صندوق تخصيصات الشركات التعاونية للاستهلاك، وفي سنة 1937 ألغيت عشرة حسابات خاصة منها خمسة صناديق تخصيصات خاصة[4]، بعد قانون المالية لسنة 1947 نجد العديد من الحسابات الخاصة من بينها: صندوق السكن، صندوق التنمية.
الاجتماعية وصندوق تحديث التجهيزات...الخ[5]، وبعد الاستقلال اعتمدت الجزائر في قانونها للمالية لسنة 1966 أربعة أنواع أساسية من هذه الحسابات وهذا ما سنبرزه لاحقا.

---

[1] المادة ،12، القانون 90-21، مرجع سابق، ص1133.
[2] المادة ،41، القانون ،91-313، مرجع سابق، ص1651. 4 قاوي السعيد، مرجع سابق، ص 123.
[3] Amavi Kouévi, Les Comptes Spéciaux du Trésor, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, Paris, France, 2000, p15.
[4] جمال لعمارة ، منهجية الموازنة العامة للدولة في الجزائر ، ط1، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2004، ص13.
[5] أمزال فاتح، حسابات التخصيص الخاص في النظام الميزاني الجزائري ، دار بلقيس، الجزائر، 2010، ص16.

1) تعريف الحسابات الخاصة للخزينة

أ- التعريف القانوني:

تطرقت العديد من تشريعات الدول التي تستخدم تقنية الحسابات الخاصة للخزينة، غير أنها لا تختلف فيما بينها، وقد بينه القانون الجزائري في كثير من المواضع، هذه الحسابات لا يمكن فتحها إلا بموجب قوانين المالية[1]، كما ينقل رصيد كل حساب خاص من سنة إلى سنة ما لم ينص على أحكام مخالفة في قانون المالية[2].

ب- التعريف الأكاديمي:

تعريف David-Jwel: عرف الحسابات الخاصة على أنها حسابات خارج الموازنة تم عزلها لأن كل نفقة أو دخل بالنسبة لهذه الحسابات يجب أن يقابله عملية عكسية ذات أهمية تساوي العملية الأولى داخل آجال تفوق مدة تنفيذ الموازنة[3]. تعريف سوزي عدلي ناشد يقصد بالحسابات الخاصة الإطار الذي يسجل دخول أموال إلى خزينة الدولة بمناسبة بعض العمليات الخاصة التي تقوم بها، ولا تعتبر إيرادات عامة، وتسجل خروج أموال منها ولا تعتبر نفقات عامة .

ت-التعريف التقني:

هي حسابات مفتوحة في كتابات الخزينة لتدوين عمليات إيرادات ونفقات مصالح الدولة المنجزة تنفيذا لقانون المالية لكن خارج الميزانية العامة للدولة، تسمى تسييرا "حسابات خارج الميزانية" وهي تنجز بالتعدي على مبدأين من مبادئ الميزانية هما: عمومية الميزانية وعدم تخصيص الإيرادات[4].

2) أنواع الحسابات الخاصة للخزينة:

حدد قانون المالية لسنة 1966 أربعة أنواع أساسية للحسابات الخاصة هي: الحسابات التجارية، حسابات التخصيص الخاص، حسابات التسبيق وحسابات القروض[5]، لكن القانون 84/17 والمتعلق بقوانين المالية أضاف نوعا آخر وهو حسابات [6]التسوية مع الحكومات الأجنبية ، كما يمكن أن تفتح حسابات المساهمة والسندات بواسطة تعليمة من الوزير المكلف بالمالية، و تبين بدقة كيفيات فتح الحسابات وسيرها عن طريق التنظيم.

---

[1] المادة 6 مكرر 4 من الأمر رقم 65/320 المؤرخ في 31 ديسمبر 1965 المتضمن قانون المالية لسنة 1966، الجريدة الرسمية، العدد 108 المؤرخ في 1965، ص 1523.

[2] المادة 17 من القانون رقم 82/14 المؤرخ في 30 ديسمبر 1982 المتضمن قانون المالية لسنة 1983 ، الجريدة الرسمية، العدد 57 المؤرخ في 30 ديسمبر 1982، ص3661.

[3] زبيدة نكاز الحسابات الخصوصية في المالية العامة، أطروحة دكتوراه في القانون العام، جامعة فاس المغرب 2014/2015، ص15. 5 سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص343.

[4] Manuel de contrôle des dépenses engagées, Direction Générale du Budget, Ministère des Finances, 2007, p62.

[5] المادة 6 مكرر 5 من الأمر رقم 65/320 ، مرجع سابق، ص 1524

[6] المادة 48 من الأمر رقم 17/84 مرجع سابق ص 1045

أ- الحسابات التجارية:

تدرج في الحسابات التجارية من حيث الإيرادات و النفقات المبالغ المخصصة لتنفيذ عمليات ذات طابع صناعي أو تجاري تقوم بها المصالح العمومية التابعة للدولة، بصفة استثنائية[1]، والمميزات الرئيسية لهذه للحسابات هي[2]:

-تقدير إيرادات الحسابات التجارية له طابع تقيمي؛

-النتائج السنوية تؤسس بالنسبة لكل حساب تجارة وفقا للقواعد العامة للمخطط الوطني للمحاسبة.

- تسجل هذه الحسابات عن طريق فتح تفرعات للحساب الفرعي رقم (301) وهذا حسب مدونة حسابات الخزينة.

-أكثر الحسابات التجارية شيوعا هو حساب رقم 301004 الذي أنشئ بموجب قانون المالية لسنة 1983 والذي يصف عمليات شراء و بيع السيارات و العجلات المطاطية من قبل إدارة أملاك الدولة[3].

ب حسابات التخصيص الخاص:

تفتح هذه الحسابات عن طريق إحداث تفرعات للحساب الفرعي رقم (302) وتندرج فيها العمليات الممولة بواسطة الموارد الخاصة على إثر إصدار حكم في قانون المالية[4]، ويمكن أن تتم موارد حساب التخصيص الخاص بحصة مسجلة في الميزانية العامة للدولة ضمن الحدود المبينة في قانون المالية، تكون الفوارق الملحوظة موضوع نقل جديد في نفس هذا الحساب بالنسبة للسنة المالية التالية[5] .

وهذا يجعل حسابات التخصيص الخاص تفلت من قاعدة سنوية الميزانية العامة وفي هذه الحسابات يتم تحديد الأهداف المسطرة وكذا آجال الانجاز، وتحديد نفقات وإيرادات هذه الحسابات بموجب قائمة[6].

وكمثال الحساب رقم 087-302بعنوان " الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" والذي يسمح بقيد في باب الإيرادات تخصيصات ميزانية الدولة، وحاصل الرسوم الخاصة بالمؤسسة بموجب قانون المالية، وجزء من الحساب.

---

[1] المادة 54، المرجع نفسه، ص1046.

[2] Manuel de contrôle des dépenses engagées, Op.cit, p64,65.

[3] المادة 22 من القانون رقم 14/82 مرجع سابق،3665.

[4] Manuel de procédures d'exécution des recettes et des dépenses publiques, direction générale de la comptabilité, Imp alger print, Ain Bénian, décembre 2007, p63.

[5] . المادة 56 من الأمر رقم ،84/17، مرجع سابق، ص 1046.

[6] المادة 89 من القانون رقم 999/11 المؤرخ في 23 ديسمبر 1999 المتضمن قانون المالية لسنة 2000 ، الجريدة الرسمية، العدد 92 المؤرخ في 25 ديسمبر 1999، ص73.

التخصيص الخاص 049 302 "الصندوق الوطني لترقية التشغيل"، وجميع الموارد و المساهمات الأخرى، وفي باب النفقات تمويل عمليات دعم تشغيل الشباب، والضمانات الممنوحة للبنوك أو المؤسسات المالية"[1].

وكإضافة إلى المثال السابق هناك حساب تخصيص خاص رقم 103-302 بعنوان "صندوق ضبط الإيرادات Fond de Régulation des Recettes" الذي أنشأ بسبب تذبذب الإيرادات البترولية ومواجهة تقلبات سوق النفط، يضم إلى جانب إيراداته الفارق بين سعر السوق والسعر المرجعي الذي تقدر على أساسه الميزانية، ليتم تخصيص الفارق في تغطية عجز الميزانية وتقليص المديونية[2].

ت-حسابات التسبيقات

تبين حسابات التسبيقات عمليات منح التسبيقات أو تسديدها التي يرخص للخزينة العمومية منحها في الاعتمادات المفتوحة لهذا الغرض، ويجب فتح حساب متميز للتسبيقات لكل مدين أو صنف من المدينين[3].

يخصم من حساب النتائج للخزينة الرصيد المتبقي استحقاقه بصدد التسبيق البالغ 21.226.463.26 دج الذي دفعته الخزينة العمومية للصندوق العام للتقاعد والمقيدة في الحساب رقم 303503 بعنوان "التسبيقات بدون فوائد لصالح المصاريف المختلفة"[4].

ث- حسابات القروض

وخلافا لحسابات التسبيقات فإن القروض من طرف الخزينة تكون منتجة لفوائد، ما لم تنص أحكام قانون المالية على خلاف ذلك[5].

يقوم المحاسب العمومي بتسجيل القروض المدفوعة من الخزينة العمومية في الجهة المدينة لحساب القرض عند قيد المبالغ المحصلة في الجهة الدائنة لنفس القرض، فقروض الخزينة العمومية مثلا للحكومات الأجنبية التي يتولى العون المحاسبي المركزي للخزينة مهمة متابعتها، تسدد بفتح حسابات فرعية لكل اتفاقية قرض على تسديدها يتم حدى بعد المصادقة عليها[6].

---

[1] المادة 16من القانون رقم 96/14 المؤرخ في 24 جوان 1996 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1996، الجريدة الرسمية، العدد 39 المؤرخ في(26 جوان 1996، ص8.

[2] عبد الكريم دحماني، مرجع سابق، ص56.

[3] المادة 58 من الأمر رقم .17/84 مرجع سابق، ص 1046.

[4] المادة 116 من القانون رقم 89/26 المؤرخ في 31 ديسمبر 1989 المتضمن قانون المالية لسنة 1990، الجريدة الرسمية، العدد 01 المؤرخ في 03 جانفي 1990، ص25.

[5] المادة 59 من الأمر رقم 84/17 . مرجع سابق، ص 1046.

[6] فوقة فاطمة و بوفليح نبيل، انعكاسات الأزمة النفطية 2014 على الحسابات الخاصة للخزينة في الجزائر مع التركيز على صندوق ضبط الموارد،
مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، العدد 11، 2007، ص 147.

وكمثال عن قروض داخلية: الحساب رقم 304007 عنوانه " القروض الخاصة بالصندوق الوطني للتوفير والاحتياط" حيث يخصص لتدوين القروض الممنوحة لهذا الصندوق من أجل تمويل الاستثمارات المخططة.

ج-حسابات التسوية مع الحكومات الأجنبية:

تدرج العمليات المنجزة تطبيقا للاتفاقيات الدولية المصادق عليها قانونا، في الحسابات التسوية مع الحكومات الأجنبية[1].

يكتسي المكشوف المرخص به سنويا لحسابات التسوية مع الحكومات الأجنبية لكل حساب طابع حصريا[2].

تفتح هذه الحسابات عن طريق إحداث تفرعات للحساب الفرعي رقم (305)

ح-حسابات مساهمة الدولة:

تم إنشاء حسابات المشاركة أو المساهمة بمناسبة عمليات تطهير المؤسسات العمومية الاقتصادية، وقد ورد ذكرها في مدونة حسابات الخزينة، يتم فتح تفرعات للحساب الفرعي رقم 306 من أجل قيد المساهمات من طرف الدولة في رأس مال المؤسسات العمومية الاقتصادية، حيث يمكن التمييز بين الأسهم والسندات المحررة لفائدة الخزينة العمومية[3].

(3) قواعد تسيير الحسابات الخاصة للخزينة :

تسيير الحسابات الخاصة للخزينة يرتكز على مجموعة قواعد هي:

-الحسابات الخاصة للخزينة لا يمكن أن تكون مفتوحة إلا بمقتضى قانون المالية؛

-الحسابات الخاصة للخزينة يمكن أن تخص العمليات ذات الطابع النهائي والعمليات ذات الطابع المؤقت.

- في حالة الاستعجال أو الضرورة القصوى فإنه يمكن فتح اعتمادات أو مكشوفات إضافية بطريقة قانونية.

- ماعدا الأحكام المخالفة المنصوصة في قانون المالية، فإن رصيد أي حساب خاص يؤخر من سنة إلى أخرى في كل مرة باستثناء حسابات التخصيص الخاص.

- ماعدا التجاوز المنصوص عليه في قانون المالية، فإنه يمنع تسديد النفقات المتمثلة في رواتب أو منح لأعوان الدولة أو الجماعات المحلية أو المؤسسات العمومية من حساب خاص للخزينة[4].

[1] المادة 61 من الأمر رقم 84/17، مرجع سابق، ص1047.
[2] لعمارة جمال، "منهجية الموازنة العامة للدولة في الجزائر"، مرجع سابق، ص 113.
[3] فوقة فاطمة و بوفليح نبيل، مرجع سابق، ص147.
[4] 'Manuel de contrôle des dépenses engagées, Op.cit, p62.

وعليه فإن جميع العمليات المالية المترتبة عن خروج أموال من الخزينة العامة أو دخولها إليها بصورة غير نهائية، فهي لا تعتبر إنفاقا أو إيرادا بالمعنى الصحيح للكلمة بل عبارة عن أموال تدخل الخزينة على أن تخرج منها فيما بعد.

والعكس صحيح، وعليه فقد اقتضى المنطق العلمي بعدم تدوين هذه العمليات في الميزانية، على أن يفتح لها في قيود الخزينة حسابات مستقلة يطلق عليها الحسابات الخاصة للخزينة[1].

يؤخذ على نظام الحسابات الخاصة للخزينة من الناحية السياسية أنه يضعف من رقابة البرلمان على المبالغ المقررة إنفاقها إذا كانت ستعرض عليه، ذلك أن هذه الحسابات تعرض على البرلمان على أساس أن هذه المبالغ ستخرج من الخزينة العامة بصفة مؤقتة ثم لا تلبث أن تعود إليها، ولذا تكتفي السلطة التشريعية بإقرار الموضوع من حيث المبدأ دون بحث مقدار النفقة أو تفصيلاتها[2].

ثانيا: عمليات الخزينة

(1) تسيير الأموال والقيم

وتقسم إلى : مبدأ (قاعدة) وحدة الصندوق، حركات ،الأموال، ومشكلة توازن الخزينة ووسائل مجابهتها

أ- قاعدة وحدة الصندوق Le Principe de l'unité de caisse

وحدة الصندوق تعني أن كل الأموال العمومية يجب أن توضع في صندوق واحد تحت مسؤولية ورقابة وزارة المالية وحدة الصندوق تسمح بالخصوص لوزارة المالية بالرقابة الدائمة على تنفيذ العمليات المالية للدولة[3]، كما يسهل عليها جمع المعلومات المالية عن طريق مركزية العمليات على المستوى الوطني و عرضها على الحكومة والبرلمان .

ب- حركات الأموال

قد يحدث أن تتأخر الجباية أو يظهر عجز في التحصيل، في حين أن الدولة مضطرة إلى الاستمرار في الإنفاق فالتوازن بين ميزانية النفقات والإيرادات لا يتحقق في كل وقت ولحظة على مدار السنة[4]، أي عدم التطابق زمانا ومكانا بين تحصيل الإيرادات ودفع النفقات[5]، ولاسيما تأخر تحصيل الإيرادات أو تكون مبالغ الإيرادات التي تدخل لصناديق بعض المحاسبين العموميين غير قادرة على تغطية النفقات، وعليه فإن حركات الأموال التي تجريها الخزينة العمومية والتي تسمح بإجراء تحويلات بين المحاسبين تعتبر حلا لهذه المشكلة.

---

[1] منصوري الزين، مرجع سابق، ص 20.

[2] المرجع : نفسه، ص 20.

[3] محمد سعودية، الرقابة المالية لتنفيذ ميزانية الدولة في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير جامعة الجزائر 3، 2008/2009، ص 4.

[4] محمد حلمي مراد، مالية الدولة، مطبعة نهضة مصر، القاهرة، 1959، ص325.

[5] محمد مسعي، مرجع سابق ، ص 100

ت مشكلة توازن الخزينة ووسائل مجابهتها:

إذا كان مشكل السيولة المؤقتة يُواجه بواسطة حركات الأموال، فإن مشكل عدم كفاية إيرادات الميزانية المحصلة لتغطية مجمل النفقات العمومية يواجه بالوسائل التالية[1]:

- سندات الخزينة Les bons du trésor

تعتبر ديون قصيرة الأجل على عاتق الدولة وتنقسم إلى :

- سندات نموذجية: تُطرح أمام الجمهور للاكتتاب.
- سندات في الحسابات الجارية: تطرح أمام البنوك والمؤسسات المالية.

- الإيداعات الاختيارية والإيداعات الإجبارية Les dépôts facultatifs et les dépôts obligatoire

فالإيداعات الاختيارية تتمثل في لجوء بعض الأشخاص الطبيعية أو الاعتبارية لفتح حسابات لدى الخزينة العمومية، بغرض إيداع أموالهم فيها، وبالتالي تتحول هذه الأموال إلى سيولة متوفرة للخزينة العمومية، أما الإيداعات الإجبارية فتكون عندما يفرض القانون على بعض الهيئات إيداع كل أموالها أو جزء منها لدى الخزينة العمومية، حتى تتمكن هذه الأخيرة من التصرف فيها كسيولة متاحة لها.

- القيم القابلة للتعبئة Les valeurs mobilisables

يستطيع مدينو الهيئات العمومية في بعض الحالات وفق الشروط معينة، الإيفاء بديونهم عن طريق الاكتتاب في سندات مضمونة ولأجل قصير.

- سلفيات البنك المركزي Les avances de la banque centrale

عندما تكون الموارد السالف ذكرها غير كافية للخزينة لسد حاجتها من السيولة النقدية، فإن الخزينة العمومية تلجأ إلى البنك المركزي ليمنحها سلفيات في شكل اعتمادات على المكشوف في حسابها الجاري لديه، أي أن البنك المركزي يلعب هنا دور المصرفي للخزينة العمومية.

(2) القروض العمومية:

إضافة إلى النفقات والإيرادات العادية ، يمكن أن تقوم الهيئات العمومية ببعض عمليات القرض أو الاقتراض، التي تؤدي إلى خروج أموال من صندوقها أو دخولها إليه، والتي تصبح عبارة عن ديون لها أو عليها ، أي إيرادات أو نفقات (آنية أو مستقبلية) كما يمكن اعتبارها في بعض الحالات عمليات خزينة، وكقاعدة عامة فإن القروض الممنوحة أو المستلمة والمسددة خلال نفس السنة المالية تعتبر بمثابة

[1] قاوي السعيد، مرجع سابق ص 124 ،125.

عمليات خزينة، أما القروض المشكلة خلال سنة مالية معينة والمسددة خلال السنة أو السنوات المالية التالية فإنها تعتبر كإيرادات أو نفقات استثنائية.

وتبعا لنص المادة 62 من القانون 84/17 فإن الخزينة العمومية تقوم تحت مسؤولية الدولة بإصدارات وتسديدات الاقتراض مهما كان أجلها و أدرجت ضمن عمليات الخزينة[1]

[1]قاوي السعيد، مرجع سابق، ص 126.

المبحث الثاني : مسؤولية المحاسب العمومي

تتميز مسؤولية المحاسب العمومي بكونها مسؤولية ذات طابع خاص لا نجدها عند غيره من الموظفين العموميين ، وهي مسؤولية تتوافق مع طبيعة المهام المكلف بها ، وذلك لكونه صمام الأمان الأخير قبل صرف النفقات العامة ، فقد منحه المشرع الحماية اللازمة لممارسة مهامه ، ولذلك تتحد مسؤولية المحاسب العمومي بقدر الالتزام بمهامه

المطلب الأول : المسؤولية الشخصية و المالية للمحاسب العمومي

كرس نظام المحاسبة العمومية مبدأ أساسيا يخضع له جميع المحاسبين العمومين دون غيرهم من أعوان الدولة ، وهو مبدأ المسؤولية الشخصية والمالية الذي يهدف الى ضمان تعويض الضرر المالي الذي يهدف الى ضمان تعويض الضرر المالي الذي قد يلحق بالهيئات والمؤسسات العمومية من جراء الأخطاء التي يرتكبها المحاسب العمومي أو الأعوان التابعين لسلطته[1].

لذلك فإذا حصلت أخطاء ومخالفات في التسيير المالي للمحاسب العمومي، كأن يتم تسديد نفقة غير مشروعة أو عدم تحصيل إيراد معين، فإنه يتحمل مسؤولية تعويض الضرر الحاصل من أمواله الخاصة وتقوم مسؤوليته هنا على أساس مادي، ذلك أن مجلس المحاسبة هو قاضي حسابات تنصب وظيفته على معاينة الجوانب المادية للحسابات دون أن تنصرف إلى تقدير السلوك الشخصي للمحاسب العمومي الذي يبقى من اختصاص وزير المالية[2] ، فصرف نفقة غير مشروعة يعتبر قرينة قاطعة على وجود تقصير من طرف المحاسب العمومي، تقتضي بالضرورة إقحام مسؤوليته المالية دون الحاجة إلى إقامة الدليل على ارتكابه لذلك الخط.

تقوم المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسبين العموميين، عن كل مخالفة في تنفيذ العمليات الموكلة إليهم[3] ، وتطبق هذه المسؤولية على جميع عمليات القسم الذي يديرونه، وهذا من تاريخ تنصيبهم إلى غاية انتهاء مهامهم، ولا يمكن إقحام هذه المسؤولية بسبب تسيير أسلافهم إلا في العمليات التي يتكفل بها بعد التحقيق دون تحفظ أو اعتراض منه عند تسليم المصلحة.

تكون مسؤولية للمحاسب العمومي مالية كذلك عندما يثبت نقص في الأموال أو القيم، ويتعين عليه أن يسدد وجوبا من أمواله الخاصة مبلغا يساوي البواقي الحسابية المكلف بها[4]، كما تكون شخصية عند

[1] عبد الصديق شيخ ، الوجيز في المالية العامة وفق التشريع الجزائري ، مطبعة دار هوما، الجزائر ،2020،ص205
[2] الوجيز في المالية
[3] المادة 38 ، من القانون 90-21
[4] المادة 3، من المرسوم التنفيذي رقم، 91-312

ارتكابه مخالفات في تنفيذ العمليات المشار إليها في كل من المادة 35 و 36 من القانون 90-21 السالف الذكر، ولا تتحمل الإدارة الخطأ في الحسابات.

كما لا يمكن أن يرجع المحاسب المسؤولية إلى أحد أعوانه أو مرؤوسيه، حيث تقوم مسؤولية المحاسبين العموميين شخصيا وماليا على مسك المحاسبة والمحافظة على سندات الإثبات ووثائق المحاسبة وعلى جميع العمليات المبينة في المادة 35 و 36 من نفس القانون.

غير أنه لا يكون المحاسبون العموميون مسؤولين عن الأخطاء المرتكبة بشأن وعاء الحقوق والأخطاء المرتكبة عند تصفية الحقوق التي يتولون تحصيلها ، باعتبار أن مهامهم تقتصر على رقابة المشروعية فقط، وفي جميع الحالات لا يمكن أن تقحم المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسبين العموميين إلا من طرف وزير المالية أو مجلس المحاسبة .

المطلب الثاني: إعفاء المحاسب العمومي من المسؤولية :

باعتبار أن المحاسب العمومي لا يستطيع التدخل في دورة التنفيذ الميزانية العامة قبل أن يرسل له الأمر بالصرف حوالات الدفع وسندات الإيرادات، فهو لا يملك حق النظر أو مراقبة محاسبة الميزانية الخاصة بالأمر بالصرف، وبذلك لا يتحمل مسؤولية الخطأ الذي يرتكبه الأمر بالصرف إلا في حالة حيازته لوثائق أو معلومات تبين له وجود دين عمومي أو خطأ الأمر بالصرف الخاص بالنفقات العامة[1].

تنتفي مسؤولية المحاسب العمومي كذلك في الحالة الاستثنائية التي يكون فيها بحوزته وثائق أو معلومات ترغمه على القيام بإجراء أمر بالصرف لنفقة ضرورية وبصورة تلقائية كما لا يمكن للمحاسب العمومي أن يكون مسؤولا عن الالتزامات القانونية الخاصة بالصرف التي قام بها الأمر بالصرف خارج الاعتمادات المالية المتوفرة والغير مدرجة في الميزانية العامة، فمسؤولية المحاسب العمومي لا تقوم إلا بالنسبة إلى للرقابة التي يتعين عليه القيام بها بعد استلامه لسندات المداخيل وحوالات الدفع.

تنتقى كذلك مسؤولية المحاسبين العموميين إذا امتثلوا للتسخير وتبرأ ذمتهم ، وما عليهم سوى إرسال تقرير إلى وزير المالية خلال خمسة عشر يوما التي تلي عملية التسخير ، إذ يمكن للمحاسب العمومي أن يعفى من المسؤولية المقررة عليه، إما عن طريق إبراء جزئي أو إبراء رجائي.

فبالنسبة للإبراء الجزئي يمكن أن يحصل عليه بواسطة طلب يقدمه إلى مجلس المحاسبة، الذي يقرر إمكانية منح المحاسب العمومي إبراء جزئي، بالنظر إلى الظروف والملابسات التي جرت فيها العملية وتسببت في قيام هذه المسؤولية، وفي حالة رفض مجلس المحاسبة لطلب المحاسب العمومي بالإبراء

[1] عبد الصديق شيخ، مرجع سابق ، ص 207

الجزئي يمكنه أن يوجه طلب إبراء رجائي إلى وزير المالية يتعلق بإلغاء أو تخفيض المبالغ المالية التي يتعين عليه تحملها، وفقا للفقرة الأولى والثانية من المادة 188 من القانون رقم 2184 المؤرخ في 24 ديسمبر 1984 يتضمن قانون المالية لسنة 1985، المعدلة للمادة الأولى من الأمر رقم 70-1 المؤرخ في 23 نوفمبر 1970، يتضمن إحداث إعفاء دين حيث جاء فيها بأنه يجوز للمحاسبين العموميين المقيدين على الحساب والمدينين لدى الخزينة العمومية لأسباب خارجة عن الضريبة والأملاك الوطنية، أن يستفيدوا من إبراء رجائي من دينهم كليا أو جزئيا، يمنح من وزير المالية كلما تم إثبات حسن نيتهم.

كما جاء في المادة 38 من القانون رقم 91-12 مؤرخ في 7 سبتمبر 1991، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1991 ، بأن وزير المالية يمكن أن يبت في طلبات الإعفاء الكلي أو الجزئي من المسؤولية المقدمة من المحاسبين العموميين الذين أصدرت في شأنهم قرارات دفع باقي الحسابات المطلوبة.

تأكيدا لذلك جاء في المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 91 312 السالف الذكر، بأنه يمنح الوزير المكلف بالمالية الإبراء الرجائي بعد استشارة لجنة المنازعات وفقا لأحكام المادة 188 السالفة الذكر، فبعد دراسة طلب المحاسب العمومي يقرر وزير المالية منح الإبراء الرجائي من عدمه، عن طريق قرار يتخذه بعد استشارة لجنة المنازعات بوزارة المالية، أما المبلغ المتعلق بالإبراء الجزئي أو الرجائي فتتحمله الخزينة العمومية.

نخلص مما تقدم على أنه برغم الفعالية التي تتميز بها الرقابة المالية السابقة في ترشيد النفقات العامة وحماية المال العام، إلا أنه يعاب عليها أنها قد تؤدي إلى شلل في نشاط الإدارة وتعطيل في سير المصالح والمؤسسات العمومية المختلفة لما تتسم به من بطء في الإجراءات، ويعاب عليها كذلك أنه قد يترتب عنها تأخير تنفيذ أعمال الإدارة بسبب عدم مرونة الأعوان المكلفين بهذه الرقابة كما أنها تقيد الرقابة اللاحقة بالنتائج التي تتوصل إليها.[1]

[1] عبد الصديق شيخ، مرجع سابق ، ص 209

خاتمة

خاتمة

من خلال ما تقدم لنا المركز القانوني المؤطر للمحاسب العمومي بصفته المكلف بالرقابة المالية، على الميزانية العامة في تنفيذ النفقات العمومية حيث أنه المكلف بتسيير المحاسبة في المؤسسات العمومية الإدارية ، كونه معين قانونيا للقيام فضلا عن عمليات التحصيل والدفع لضمان حراسة الأموال والسندات والقيم وكذا علاقته بأعوان المحاسبة العمومية المشتركين معه في تنفيذ الميزانية ، من الآمر بالصرف الذي يصدر أوامر الدفع أو التحصيل إلى المراقب المالي الذي يشترك معه في دور الرقابة ، فالمحاسب العمومي بهذا المفهوم تقع على عاتقه مسؤولية كبيرة ، قد تعرضه إلى المتابعة القضائية من قبل الجهات المختصة في حالة إخلاله بالمهام المسندة إليه ، كما أن هذه المسؤولية تحتم عليه تبرير كل ما له من علاقة بالمال العام ، وكل ما يدخل في دائرة إختصاصه كما تخضعه لرقابة مزدوجة تتحدد في الرقابةة الداخلية والخارجية ، فالمحاسب العمومي الجهاز المسؤول عن تنفيذ الميزانية العامة للدولة إلى جانب الآمر بالصرف .

وضمانا لحسن تسيير مالية الدولة وتفادي حصول تعسف في استعمال السلطة نجد أن المشرع عمل على الفصل بين مهام المحاسب العمومي والآمر بالصرف ، وذلك من أجل إرساء رقابة متبادلة بين هذين الجهازين لضمان رقابة مستمرة لوزارة المالية على أعوان السلطات الإدارية من خلال تفادي عدم استعمال الأموال العامة من غير الأوجه المحددة لها قانونا ، إلا أن المشرع أورد استثنائيين على هذا المبدأ والمتمثلين في بعض مهام الآمر بالصرف من طرف المحاسب العمومي ، وممارسة بعض مهام المحاسب العمومي من طرف الآمر بالصرف .

وتوصلنا في دراستنا إلى مجموعة من الاقتراحات والنتائج التي يمكن إيجازها فيما يلي :

1- ضرورة توجيه ومرافقة الأمرين بالصرف من قبل وزارة المالية وتقديم المعلومات المحاسبية الكافية لهم حول كيفية إعداد بطاقة الالتزام، لأن الأمرين بالصرف ليسوا بالضرورة مختصين في المجال المالي والمحاسبي.

2- ضرورة تكوين عدد إضافي من أعوان الخزينة وكذا الرقابة المالية وهذا بحكم نقص الإطارات المتخصصة التي تشهدها هيئات الرقابة المالية.

3- ضرورة مراجعة التشريعات التي تحكم عمل هذه الهيئات الرقابية لتفادي التداخل والتكرار بين المحاسب العمومي والهيئات الرقابية الأخرى.

4- إنشاء قاعدة معلومات رقمية تشمل كل الفاعلين في المالية العامة للدولة وربطها ببعضها البعض في نظام معلوماتي شامل ومؤمن يسهل القيام بالمهام المنوطة بهم في وقت وجيز تماشيا مع الالتزام رقم 25 للسيد رئيس الجمهورية عبد المجيد تبون بهدف تحسين الحوكمة العمومية من خلال رقمنة المرفق العام .

5- إعادة النظر في القوانين ومواكبتها للتطور الحاصل في جميع المجالات المتعلقة بالمالية العامة وحسن تنفيذها

أما بالنسبة للنتائج فقد توصلنا إلى مايلي :

- يعتبر المحاسب العمومي المرخص له قانونا في التصرف في الأموال العمومية وذلك من خلال دفع النفقات وتحصيل الإيرادات العمومية .
- يكون المحاسب العمومي إما رئيسي والذي يكلف بتنفيذ العمليات المالية التي تجرى في اطار التكفل بسندات الإيرادات واوامر الصرف أما المحاسبون الثانويون فهم الذي يتولى مهامهم وعملياتهم المحاسب الرئيسي
- يتميز المحاسب العمومي بمسؤولية ذات طابع خاص تتوافق مع طبيعة المهام الموكلة له ، لهذا السبب وصفت مسؤولية المحاسب العمومي بأنها مسؤولية شخصية ومالية ، والذي ينتج عنها ضرورة تعويض الضرر الذي لحق بالخزينة العمومية في حال التأكد من ارتكابه لمخالفات صريحة للقوانين والتنظيمات المعلومات بها .

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر و المراجع :

- **أولا: القوانين و المراسيم :**

قانون رقم 90-21 مؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية، العدد 35 بتاريخ 5 15 أوت 1990.

القانون رقم 12-07 المتعلق بالولاية الصار في الجريدة الرسمية عدد12 بتاريخ 19 فبراير 2012.
قانون رقم 10/11 المؤرخ في 22 يونيو 2011 المتعلق بالبلدية الصادر في الجريدة الرسمية العدد 37 بتاريخ 03 يوليو 2011.

– المرسوم التشريعي) رقم 93 /01 المؤرخ في 19 /01/ 1993 المتضمن لقانون المالية 1993 (ج.رج.ج.د.ش) ، . عدد 40 الصادرة بتاريخ 20 جانفي 1993.

– ـ مرسوم تنفيذي رقم 11/331 المؤرخ في 19 سبتمبر 2011، يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 91/311 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 والمتعلق بتعيين المحاسبين العموميين ،واعتمادهم الجريدة الرسمية، العدد 52 ، الصادر بتاريخ 21 سبتمبر 2011،.

– مرسوم تنفيذي رقم 91/313 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991، يحدد إجراءات المحاسبة التي : يمسكها الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها، الجريدة الرسمية، العدد 43، الصادر بتاريخ 17 سبتمبر 1991 ،

– مرسوم تنفيذي رقم 93/108 المؤرخ في 05 ماي 1993، يتعلق بكيفيات إحداث وكالات الإيرادات والنفقات وتنظيمها وسيرها)ج. رج.ج.د.ش) ، عدد 30، الصادر بتاريخ 09 ماي 1993

- **ثانيا: المراجع العربية :**

1- المؤلفات :

– محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع عين مليلة، ط2 ، 2003.

– ـ عبد الصديق شيخ الوجيز في المالية العامة وفق التشريع الجزائري ، مطبعة دار هوم، الجزائر 2002

– حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995،.

- خبابة عبد الله الاقتصاد المالي بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، مصر، 2016،.

- خالد شحادة الخطيب وأحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، عمان، 2008،.

- حسين صغير، دروس في المالية والمحاسبة العمومية دار المحمدية العامة، الجزائر 2001.

- سوزي عدلي ناشد أساسيات المالية العامة النفقات العامة الإيرادات العامة - الميزانية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2008.

- محمود حسين زكريا أحمد عزام، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة، الأردن، 2007،

- حمادو دحمان، الوسائل غير القضائية للرقابة على أعمال الإدارة المحلية في الجزائر ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام ، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، 2010-2011

- عبد الكريم صادق بركات الاقتصاد المالي، منشورات جامعة دمشق، 1998.

- د علي زغدود المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون الجزائر، 2006.

- عاطف صدقي، المالية العامة، دار النهضة العلمية، القاهرة، 1969،

- جمال لعمارة، أساسيات الموازنة العامة للدولة المفاهيم والقواعد والمراحل والاتجاهات الحديثة، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2004.

جمال لعمارة ، منهجية الموازنة العامة للدولة في الجزائر ، ط1، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2004،.

- أمزال فاتح، حسابات التخصيص الخاص في النظام الميزاني الجزائري ، دار بلقيس، الجزائر، 2010،.

- محمد حلمي مراد، مالية الدولة، مطبعة نهضة مصر، القاهرة، 1959.

- بن داود إبراهيم، الرقابة المالية على النفقات العامة، دار الكتاب الحديث القاهرة، 2009

- محمد سعودية، الرقابة المالية لتنفيذ ميزانية الدولة في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير جامعة الجزائر 2009،2008/3

2- الرسائل و المذكرات الجامعية :

- زيوش رحمة، الميزانية العامة للدولة في الجزائر، أطروحة دكتوراه علوم، تخصص ،قانون كلية الحقوق جامعة محمد معمري، تيزي وزو2011

- منصوري الزين دروس في المحاسبة العمومية، جامعة سعد دحلب، البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، بدون سنة،

- أحمد بوجلال، مدى فعالية المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة للدولة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، 2010

- بوستة سلوى المحاسبة العمومية وسبل تطويرها حالة الجزائر 2005-2015 رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 3، 2017،.

- قاوي السعيد النظام القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر بعد 1989، مذكرة ماجستير قانون عام، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2013،

- شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات العامة للدولة، أطروحة دكتوراه، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية 2013-2014،

- د محمد عباس محرزي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية،2003،.

- عبد الحميد مرغيت، أساسيات المحاسبة العمومية دروس موجهة لطلبة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة جيجل، 2015،.

- عبد الكريم دحماني تمويل نفقات الاستثمار العمومي للدولة دراسة حالة برنامج دعم النمو الاقتصادي، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2011-2012،.

- بوشنطر سليمة، المحاسبة العمومية ودورها في حماية أملاك الدولة، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر ،3 كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،2011-2010،.

- زبيدة نكاز الحسابات الخصوصية في المالية العامة، أطروحة دكتوراه في القانون العام، جامعة فاس المغرب 2014/2015،

- فوقة فاطمة و بوفليح نبيل، انعكاسات الأزمة النفطية 2014 على الحسابات الخاصة للخزينة في الجزائر مع التركيز على صندوق ضبط الموارد،

– محمد سعودية، الرقابة المالية لتنفيذ ميزانية الدولة في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير جامعة الجزائر 3،2008/2009.

– تياب نادية، آليات مواجهة الفساد في مجال الصفقات العمومية، رسالة دكتوراه، تخصص قانون، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة مولود معمري ، 2013

– العابد رياض الرقابة المالية على نفقات البلدية، مذكرة ماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر ، بسكرة،2013/ 2014،.

– شلال زهير، نظام المحاسبة العمومية الجزائرية الخاص بتنفيذ عمليات المالية للدولة و افاق اصلاحه ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية .

– فرحاوي عبد القادر ، تنفيذ النفقات العمومية، مذكرة نهائية التكوين تخصص المالية العمومية وتسيير الميزانية، المدرسة الوطنية للإدارة،الجزائر

– شويخي سامية،أهمية الإستفادة من الآليات الحديثة والمنظور الإسلامي في الرقابة على المال العام، مذكرة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه تخصص تسيير المالية العامة ، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية، جامعة أبو بكر بلقاسم، تلمسان، 2010/2011،

تسمبال رمضان إستقلالية الجماعات المحلية في الجزائر : " وهم أم حقيقة"، مذكرة ماجستير في القانون. فرع "تحولات الدولة"، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2009،

– حفيظة نوار، رقابة الهيئات المالية، مذكرة نيل متطلبات ماستر، تخصص قانون عام للاعمال ، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح ، 2016 .

– حرفوش ليلة وإفوراح فروجة، دورالمحاسب العمومي والمفتشية العامة للمالية في الرقابة لى مالية الجماعات المحلية، مذكرة ماستر، فرع القانون العام، تخصص قانون الهيئات الإقليمية والجماعات المحلية، امعة عبد الرحمان ميرة–بجاية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم القانون العام، السنة السنة الجامعية2015/2016،

– لونيسي عبد اللطيف، الرقابة على مالية البلدية، مذكرة ماستر في الحقوق تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة،2012-2013.

- **ثالثا : المراجع الاجنبية:**

Décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique, journal officiel de la république française, au 30 décembre 1962,

Ali BISSAAD, droit de la comptabilité publique, éditions Houma, Alger, 2004

[1] Amavi Kouévi, Les Comptes Spéciaux du Trésor, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence,Paris, France, 2000,

[1] Manuel de contrôle des dépenses engagées, Direction Générale du Budget, Ministère des Finances, 2007

Manuel de procédures d'exécution des recettes et des dépenses publiques, direction générale de la comptabilité, Imp alger print, Ain Bénian, décembre 2007

[1] Manuel de contrôle des dépenses engagées, Op.cit, p64,65.

1 BISSAAD Ali, Droit de la comptabilite publique, édition Houma, Alger, 2004,

BISSAAD Ali

'Manuel de contrôle des dépenses engagées

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات:

شكر وعرفان

إهداء

شكر وعرفان

إهداء

مقدمة.....1

الفصل الأول:

المركز القانوني للمحاسب العمومي ودوره في تنفيذ العمليات المالية

تمهيد 8

المبحث الأول: المركز القانوني للمحاسب العمومي 9

المطلب الأول : تعريف المحاسب العمومي واعتماده.....9

المطلب الثاني: أصناف المحاسبين العموميين.....11

المبحث الثاني : مبدأ الفصل بين مهام الآمر بالصرف والمحاسب العمومي.....16

المطلب الأول :مفهموم الفصل بين مهام الآمر بالصرف والمحاسب العمومي. 16

المطلب الثاني : استثناءات مبدأ الفصل بين مهام الآمر بالصرف والمحاسب العمومي.....18

الفصل الثاني:

تنفيذالعمليات المالية للمحاسب العمومي

تمهيد 24

المبحث الأول: رقابة وتنفيذ العمليات المالية 25

المطلب الأول: رقابة وتنفيذ النفقات العمومية 25

الفرع الأول:مفهوم النفقة العمومية.....25

الفرع الثاني: الرقابة على النفقات العمومية 32

المطلب الثاني: رقابة وتنفيذ الإيرادات 34

الفرع الأول : الإيرادات العمومية 34
الفرع الثاني: رقابة المحاسب العمومي على الايرادات 41
المطلب الثالث: تنفيذ عمليات الخزينة 43
المبحث الثاني : مسؤولية المحاسب العمومي 51
المطلب الأول : المسؤولية الشخصية و المالية للمحاسب العمومي 51
المطلب الثاني: إعفاء المحاسب العمومي من المسؤولية.....52
خاتمة.....56
قائمة المصادر و المراجع.....59
فهرس المحتويات:.....65