



جامعة محمد بوضياف - المسيلة.

كلية الحقوق والعلوم السياسية.

قسم الحقوق.

المحاسبة العمومية كآلية للمحافظة على المال العام

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر

تخصص دولة مؤسسات

إشراف الأستاذ:

* لجلط فواز

إعداد الطالب:

- إيهاب بططة

السنة الجامعية : 2015 - 2016

شكر و عرفان

اللهم صل على سيدنا محمد النور الذاتي و السر الساري في سائر الأسماء و الصفات و على آله
و صحبه و سلم

قال الله تعالى: (ولئن شكرتم لأزيدنكم) الآية 07 سورة إبراهيم

لك الحمد ربي حتى ترضى و لك الحمد إذا رضيت و لك الحمد حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه على
جميع نعمك كما ينبغي لجلال وجهك و عظيم سلطانك ما وفقتنا إليه.

يسرنى أن نتقدم بالشكر الجزيل و أجل العرفان إلى استاذنا المشرف الدكتور

فواز جلاط

الذي دعمنا بنصائحه و إرشاداته و توجيهاته القيمة فشكرا لك ما بذلت و تبذل في سبيل تحريم

عقولنا من عبودية الجهل إلى نور اليقين فكان النجاح المغمور بالثناء و العرفان

كما نتقدم بالشكر الجزيل لكل أساتذة كليتنا الذين قدموا لنا يد العون و المساعدة

فجزاهم الله عنا خير أجزاء كما لا يفوتنا تقديم جزيل الشكر إلى كل الرملاء و إلى كل

من ساعدنا من قريب أو من بعيد



إهداء

هاهي نسمات أختام نهب علينا كالورود محملت برحيقكم ،
لتشرح القلب بروحكم ، وتشعر الفؤاد بلحظات وجودكم ،
وعندما نصل الى نهايت المطاف برحلتنا ، لا نرى في الوجود إلا غيركم ،
وحتى تكون أحروف صحيفت في أماكنها ،
فلا لغت تكفيك معلمي الأستاذ / فواز جلاط ، ولا حروف تنصفك في إهدائها ،
وأبي أنصاف أهديه إليك ، وأهل العلم أمثالك ، في القران مذكور
وفي صفحاته قد نصت آياتها .
أمي يا نبض الروح ماذا أهديكي ، وأنتي الروح بعيناي والقلب يهواكي ،
بحروف هنا اليوم أذكركي ، وخاتمتي ترينت بحروف أسمكي ،
فمننت من الله أنتي والدتي ، وجنت الله تحت أقدامكي .
أبي الغالي ، قدوتي ، ومعلمي ، نور ساطع بوجداني ، كيف أهديك اليوم سلامي ،
ومنك حروف تعلمت وكلماتي ، وبين أجموع لي هنا فخر بكياتي ،
بأن أسمي تحت أسمك ، جدار سميك من ورائي .
أخوتي أغلى ما في أكياة على نبضي ، أهديكم اليوم بروحكم نجاحي ،
وأحمد موصول الى الله بجمعكم ، وبفخرتكم ، بوجودكم أهداني ،
وعندما أنظركم أصدقائي في شريط غربتي ، في فلسطين أذكركم ببسمتي ،
وفي أجزائر معكم أخوتي أشرفكم بنجاحي ، أهديكم فرحة العمري يا فرحت أيامي ،
فلسطيني أنت نجاني ، وجرائري بفخر أنت أخي ،
وجميعكم وسام كبير على صدري ،

وفي الختام أدامكم الله لي فخرا لكل ختام



فهرس المحتويات

شكر وعران	
فهرس المحتويات	
أ	مقدمة
الفصل الأول: ماهية المحاسبة العمومية	
08	المبحث الأول: مفهوم المحاسبة العمومية ونشأتها
08	المطلب الأول: التعريف الكلاسيكي والحديث
11	المطلب الثاني: التعريف القانوني، الإداري، التقني
13	المطلب الثالث: نشأة المحاسبة العمومية
17	المبحث الثاني: مجال المحاسبة العمومية وأهدافها
17	المطلب الأول: مجال تطبيق المحاسبة العمومية
18	المطلب الثاني: أهداف المحاسبة العمومية
20	المبحث الثالث: القواعد القانونية للمحاسبة العمومية
20	المطلب الأول: بناء النصوص التنظيمية والقانونية
21	المطلب الثاني: النصوص المرجعية للمحاسبة العمومية
23	المبحث الرابع: مبادئ وأسس المحاسبة العمومية
23	المطلب الأول: مبادئ المحاسبة العمومية
24	المطلب الثاني: أسس المحاسبة العمومية
27	المبحث الخامس: نظريات المحاسبة العمومية.
27	المطلب الأول: نظرية الملكية الشخصية
29	المطلب الثاني: نظرية الشخصية المعنوية المستقلة
29	المطلب الثالث: نظرية الأموال المخصصة

32	خلاصة الفصل
الفصل الثاني دور النظام المحاسبي ومصادره القانونية	
34	المبحث الأول: قواعد النظام المحاسبي ومصادره القانونية
34	المطلب الأول: المراسيم التنفيذية للنظام المحاسبي
36	المبحث الثاني: التمييز بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية.
36	المطلب الأول: من حيث طبيعة النشاط
36	المطلب الثاني: من حيث الهدف
38	المبحث الثالث: مكونات نظام المحاسبة العمومية
39	المطلب الأول: وظائف النظام المحاسبي والشروط الواجب توافرها
41	المطلب الثاني: عناصر النظام المحاسبي والاجراءات التي يتبعها
44	المبحث الرابع: أعوان المحاسبة العمومية
44	المطلب الأول: المحاسب العمومي
51	المطلب الثاني: الأمر بالصرف
56	المبحث الخامس: مراقبة العمليات المالية
56	المطلب الأول: تعريف الرقابة المالية
59	المطلب الثاني: أساليب الرقابة
63	المطلب الثالث: المفتشية العامة للمالية
72	الخاتمة
75	المصادر والمراجع

تقدره

مقدمة

لقد صاحب تقدم المجتمعات و كبر حجمها تطور الحكومات و أدوارها المنوطة بها في معالجة المشكلات الاجتماعية و الاقتصادية و المالية التي تواجه مجتمعاتها، و كانت الأسباب التي دعمت تطور الحكومات الحديثة متعددة، فقد تغيرت وظائف الدولة فيها من دولة حارسة وظيفتها الدفاع و الأمن و حفظ النظام و جباية الضرائب إلى دول متدخلة ثم إلى دول رخاء و رفاهية و خدمات.

و تمارس الدولة نشاطاتها المختلفة عن طريق استغلال الأموال العمومية حيث يمكن أن تستغلها بصفة مباشرة أو تفوضها لهيئات أخرى كالجماعات المحلية، الهيئات العمومية المصالح الخارجية ان أهمية الأموال العمومية تكمن في أنها عصب الحياة بالنسبة لكيونة الدولة، و وسيلتها الأساسية في الحفاظ على وجودها، وتأمين العيش الكريم لمواطنيها، و هي الوسيلة التي يمكن من خلالها تحقيق التنمية في مختلف مجالات الحياة ، لا بل تأمين الرفاهية بأجل صورها لمختلف فئات الشعب.

فالمحاسبة العمومية تقوم بتوفير التقارير المالية الدورية السنوية التي تشمل مختلف مصادر تدفقات المال العام، كما تلعب دورا حيويا في توفير المعلومات التي تساهم في خلق نظام إعلامي فعال يهدف إلى تحقيق الشفافية والرقابة على التصرف بالمال العام.

فرضت حتمية التغيير على الدول القيام بمجموعة من الإصلاحات على مختلف الأصعدة والمستويات لاسيما في مجال المالية العامة، فبرزت صورة تطوير المحاسبة العمومية في ترشيد و عقلنة تسيير الأموال العمومية وكذا إعطاء صورة واضحة ومتكاملة لنشاط الدول في العشرينين الأخيرتين (الثمانينات والتسعينات)، وفي ظل تطور حجم أجهزة القطاع العام على مدى العصور، أجرت معظم دول العالم ذات الاقتصاد الحر أو التي تحولت إلى الاقتصاد الحر إصلاحات جذرية على نظم المعلومات المحاسبية بأجهزتها الحكومية رغبة منها في رفع كفاءة هاته الأجهزة واستجابة لرغبة الجمهور في الحصول على خدمات عامة بجودة أعلى، ولاقتناعها- الدول- بأن إصلاح جهاز القطاع العام يبدأ من تطوير نظم المعلومات المحاسبية وذلك لأن التخطيط الكفء والرقابة الفعالة والشفافية في عرض المعلومات الكاشفة للأخطاء

والباعثة على التطوير والابتكار تعتمد جميعها على نظام معلوماتي محاسبي عمومي قادر على توفير بيانات شاملة ودقيقة.

وانطلاقاً من هذا تطورت المحاسبة العمومية ومفهومها لتواكب التطورات الجديدة في وظائف الحكومة واتساع نشاط القطاع العام، وما ترتب عليه من ازدياد كبير في حجم النفقات وتنوع مجالاتها والإيرادات وتنوع مصادرها، ولهذا تخلت معظم الدول عن إتباع أسلوب الأساس النقدي في القياس المحاسبي إلى إتباع أساس الاستحقاق لما يوفره من رؤية موضوعية لسلامة إنفاق القطاع العام، فضلاً عن إعداد ميزانية تظهر أصول والتزام هذه الوحدات مما يعطي إمكانية لمتابعة تطور أصول الوحدة واستهلاكاتها وجهود المحافظة عليها وتتميتها.

ونظراً لاهتمام الدول بتطوير نظام محاسبة عمومية يتماشى وتطورات أجهزة قطاعها العام واتساع نشاطاتها، يضمن لها - نظام المحاسبة العمومية - الاستعمال الأمثل للموارد والاستخدامات العمومية والرقابة على تنفيذها، عملت منظمات عديدة في كثير من الدول على تطوير نظامها عبر مختلف الجهود المبذولة من طرفها مما يطرح الإشكالية التالية:

ما مدى مساهمة المحاسبة العمومية في المحافظة على المال العام ؟

وتتدرج ضمن هذه الاشكالية عدة أسئلة فرعية أهمها :

- فيما تختص المحاسبة العمومية ؟ وما هي المبادئ والأسس التي تحكمها ؟
- ما هي العناصر والنظريات التي يقوم عليها نظام المحاسبة العمومية ؟
- ما الفرق بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية ؟
- ما هي مكونات النظام المحاسبي ؟

الفرضيات:

للإجابة على الإشكالية المطروحة ارتأينا وضع الفرضيات الآتية:

الفرضية الرئيسية :

- يعتبر تطور مفهوم نظام المحاسبة العمومية نتيجة جهود دولية إضافة إلى مختلف جهود المنظمات الدولية التي كانت انعكاسا لكثرة المعاملات وحرية التنقل، فقد ظهرت مبادئ ومعايير جديدة لتطوير وتحديث هذا النظام ليكون أكثر ملائمة وأكثر شفافية، يستجيب لمتطلبات التطورات العالمية الراهنة، ويتم ذلك عن طريق الانتقال من محاسبة على أساس الخزينة إلى أساس الاستحقاق، والتحول إلى تطبيق موازنة على أساس البرامج و الأداء، إضافة إلى التسيير المتكامل للأموال العامة عبر غرس نظام معلوماتية ونظام معلومات متكامل تفعيلًا لجهاز الرقابة على المال العام.

الفرضيات الفرعية:

- تعتبر المحاسبة العمومية أداة لقياس نتائج النشاط الاقتصادي على مستوى الوحدة المحاسبية الكلية (المجتمع) خلال فترة زمنية معينة وقياس نتيجة تعامل الوحدة المحاسبية المحلية مع الوحدات المحاسبية الخارجية.
- يعتمد نظام المحاسبة العمومية بمفهومه الحديث على أساليب علمية وتكنولوجية باستعمال نظام محاسبي محوسب، ويخضع لمعايير ومقاييس دولية للقطاع العام.
- يتم تحديث نظام المحاسبة العمومية عن طريق تحديث النظام المحاسبي للدولة ونظام الموازنة العامة والرقابة المالية في القطاع العام.

أسباب اختيار الموضوع:

- أهمية الموضوع إذ تعتبر المحاسبة العمومية الأداة التي يتم بها تنفيذ الموازنة العامة التي تعكس نشاطات الدولة.
- الأهمية البالغة و التي تتجسد في كثير من النواحي حيث أن موضوع الرقابة المالية من أهم الدراسات و الموضوعات التي يبني عليها الكيان التنظيمي للدولة فهي حتمية لا بد منها لحماية الأموال العامة، و كما للمال من أهمية في استقرار الدولة على الصعيد

الداخلي و حتى الدولي ، كم أنه و نظرا لكون الإنسان خليفة له في الأرض فلن تستقر حياته إلا بالمال ، لهذا فقد سن الإسلام هذه التشريعات لضبط التصرف في المال العام و تجاوز كل ظلم أو انحراف و هذا ما يحقق العدالة و التنمية الاجتماعية و الاقتصادية للدولة.

➤ دراسة المحاسبة العمومية تؤدي بنا إلى معرفة و إتباع أنجع السبل المتوفرة لإدارة المال العام في الدولة وصولا الى الاكتفاء و الاعتماد على الذات لضمان العيش الهنيء و لعل أهم الأهداف هو التوصل الى إبراز عظمة التشريع الإسلامي في ارساء نظام اقتصادي يظهر مدى صلاحية الأنظمة في جانب الرقابة المالية على مالية الدولة في كل وقت و حين.

أهداف الدراسة:

تتجلى أهم أهداف الدراسة في:

- محاولة إبراز دور المحاسبة العمومية وما يميزها عن باقي المحاسبات الأخرى.
- التطرق إلى أعمال تطوير النظام المحاسبي العمومي وتحديثه.
- محاولة التعريف بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والهيئات القائمة.

الصعوبات التي واجهتنا:

- تشابك المعلومات بين مختلف المراجع، وعدم ايجاد تشابه في المعلومات.
- عدم التمكن من الحصول على تقارير رقابة ميدانية و ذلك لخوف الإدارات و الهيئات الرقابية من إفشاء سر هوية المؤسسات المراقبة.

الفصل الأول

عاقبة المحاسبة العمومية

يقصد بالمال العام الموارد المالية التي تحصل عليها الإدارات العامة (الحكومية - الرسمية) على جميع المستويات، و ما يقابلها من نفقات عامة تقوم بها تلك الإدارات.

فالمال العام يعني النشاطات التي تقوم بها الإدارات و المؤسسات و جميع ما يتبعها من منشآت و مصالح و مرافق و غيرها، المملوكة من قبل المجتمع كليا أو جزئيا، من أجل الحصول على الموارد المالية (الإيرادات العامة recettes publiques) لغرض إعادة صرفها في النفقات العامة لصالح المجتمع نفسه.¹

و لا يمكن التطرق إلى الأموال العمومية دون التطرق إلى كيفية تسيير ميزانيات الإدارات العمومية، فدراسة المالية العمومية لا تكفي للإطلاع على جميع الأموال العمومية وتوزيعها (إيرادات، نفقات) لذا قمنا باللجوء إلى دراسة المحاسبة العمومية.²

ويرتبط النظام المحاسبي الحكومي، بالموازنة العامة التي هي في حقيقتها تخطيط لإيرادات الدولة و نفقاتها عن فترة مقبلة " هي سنة في الغالب"، و هي تعد أداة للتخطيط و الرقابة واتخاذ القرارات، إذ يتم مقارنة الأداء المخطط مع الحساب الختامي للوحدات الحكومية و يتم مناقشتها في المجالس النيابية و التشريعية.

لذلك سنتعرض لدور المحاسبة العمومية والنظام المحاسبي الحكومي في تحقيق الحماية للمال العام ولهذا سنحاول التعرف من خلال هذا الفصل على ماهية المحاسبة العمومية والقواعد التي تحكمها في التشريع الجزائري، كما سنتطرق إلى الأهداف التي يسعى النظام المحاسبي الحكومي إلى تحقيقها و أيضا العناصر و المقومات التي تتوقف عليها كفاءة النظام المحاسبي و أخيرا سنعرض المفاهيم المتصلة بهذا النظام كتتفيذ الميزانية العامة و الأعوان المكلفون بذلك و صلاحياتهم و مسؤولياتهم.

¹ .بحوث وأوراق عمل الملتقى العربي الثالث بعنوان " آليات حماية المال العام والحد من الفساد الإداري " المنعقد بالرباط المملكة المغربية، ماي 2008، المنظمة العربية للتنمية الإدارية،ص6.

² .دروس في المحاسبة العمومية " لبولوج محمد" 2004-2005، www.etudiantdz.com

اتسعت نشاطات الدول التي تتحمل مسؤولية تنفيذها الدولة في النصف الثاني من القرن العشرين، فقد أقدمت على تأسيس الكثير من المشروعات ذات الطابع الاقتصادي سواء كانت مشروعات خدمية أو إنتاجية صناعية، زراعية، نقل، اتصالات، سياحية، تجارة داخلية وخارجية...وهي ظاهرة حديثة انتشرت بين كثير من دول العالم المتقدمة منها والنامية على اختلاف مستوياتها، غير أن تأثيرها يبدو أكثر وضوحا في الدول المتقدمة وان تعددت أنظمتها الاقتصادية والسياسية، إما لإحجام القطاع الخاص عن ولوج ميدان الاستثمار في مثل هذه المشروعات، أو رغبة الدولة في تنفيذها في إطار الإسراع وذلك نتيجة استكمال البنية الاقتصادية أو تحت تأثير الفلسفة السياسية والاقتصادية للدولة.

و مع هذا التنوع في دور الدولة الحديثة؛ برزت ملامح المحاسبة العمومية خاصة بعد فترة الكساد الذي شهده العالم سنة 1929 م، فأصبحت الدولة تقوم بمهام المحاسبة والرقابة على المال العام وتوفير الشفافية.

وللتعرف أكثر عن المحاسبة العمومية سنتناول في هذا الفصل ما يلي:

✓ تعريف المحاسبة العمومية ونشأتها، مرورا بمجالات تطبيقها والقوانين التي تستند إليها وصولا الى المبادئ والنظريات والأسس التي تحكمها.

المبحث الأول: مفهوم المحاسبة العمومية:

تتماشى تعاريف المحاسبة العمومية مع تغير الدور الحديث للدولة، والذي قادها إلى التدخل في النشاط الاقتصادي من أجل توسيع نطاقها، وتشمل المحاسبة العمومية على تعاريف تخص كل فترة من فترات تغير فلسفة الدولة في كيفية ممارسة السياسة العامة التدخلية والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، ومن أهم هذه التعريفات:

المطلب الأول: التعاريف التقليدية والكلاسيكية

1. التعاريف التقليدية:

- هي مجموعة المبادئ والأسس التي تهدف إلى المساعدة في فرض الرقابة المالية والقانونية على موارد الحكومة المالية ونفقاتها، وهي النوع الذي لا يهدف إلى الربح وإنما تسعى لخدمة المواطنين والمجتمع، وتتضمن تقديم التقارير الدورية عن صرف وتحصيل الموارد الحكومية التنفيذية والتشريعية، وبذلك فهي تخدم أغراض التخطيط والمتابعة والرقابة على أموال الدولة.¹
- وقد عرف كهولر المحاسبة العمومية بأنها المبادئ والتقاليد والإجراءات المرتبطة بالمحاسبة عن المحليات والمحافظات والوحدات الحكومية الوطنية، وأنها تتصف بالتسجيل في السجلات والقوائم المالية لحسابات الموازنة العامة للدولة، ومراعاة القيود القانونية والإدارية المفروضة على الإنفاق وتسجيل الالتزامات.²
- وتعرف بأنها كافة عمليات إثبات وتحصيل وصرف الموارد الحكومية ثم تقديم التقارير الدورية عن تلك العمليات ونتائجها للجهات المختلفة.³

¹ محمد الهور، أساسيات في المحاسبة الحكومية، ط1، دار وائل للنشر، عمان، 1998، ص7.

² محمد الفيومي محمد، أصول المحاسبة الحكومية والمحاسبة القومية، دار النهضة العربية، بيروت، 1988، ص12.

³ آل داوود يوسف، المحاسبة الحكومية، منتدى المحاسبين العرب، متاح على: www.acc4

2. التعريف الحديث:

• هي المجال المحاسبي المتخصص بعملية تقدير وقياس وتسجيل وتبويب العمليات المالية، في وحدات الجهاز الحكومي، ثم انتاج المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرارات، وتوصيلها الى الجهات ذوات العلاقة فيما بينها، كما تنظمها التشريعات الرسمية والمبادئ والقواعد الخاصة بذلك.¹

والجدير بالذكر أنه من خلال البحث عن تعاريف للمحاسبة العمومية، وجدت عدة تعاريف تختلف عن بعضها وذلك نتيجة لتطور النشاط الحكومي، وتوسع نطاقه، حيث أدى ذلك الى تطور مفهوم المحاسبة العمومية عبر الزمن، ومن هذه التعاريف.

1. أنها دراسة لمجموعة المبادئ والأنشطة والمعايير المتعارف عليها ودراسة تطبيقية للأساليب الفنية، من تجميع وتبويب وتلخيص وتحليل البيانات المتعلقة بالنشاط الحكومي، بغرض فرض الرقابة المالية والقانونية على إيرادات ومصروفات الحكومة، وكذلك بغرض اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب.²

2. هي فرع من فروع المحاسبة تختص بدراسة المبادئ التي تحكم عمليات التقدير المحاسبي عن الأنشطة التي تقوم بها الحكومة.³

3. هي مجموع المبادئ والأسس التي تهدف الى المساعدة في فرض الرقابة المالية والقانونية على موارد الحكومة المالية ونفقاتها، وهي النوع الذي لا يهدف الى الربح، وإنما تسمى لخدمة المواطنين والمجتمع وتتضمن تقدير التقارير الدورية عن صرف وتحصيل الموارد الحكومية التنفيذية والتشريعية، وبذلك فهي تخدم أغراض التخطيط والمتابعة والرقابة على أموال الدولة.⁴

1. اسماعيل حسين أحمر، المحاسبة الحكومية من التقليد الى الحداثة، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع عمان: الأردن، 2003، ص35.

2. ابراهيم السيد الملبجي، المحاسبة في الوحدات الحكومية، ط1، الإسكندرية مصر، 2002، ص3.

3. محمد احمد حجازي، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة، ط4، عمان: الأردن، 1998، ص4.

4. محمد الهور، المرجع السابق، ص7.

4. عرفت هيئة الأمم المتحدة المحاسبة العمومية على أنها المحاسبة التي تختص بقياس وتبويب وتقسيم، ومعالجة وتحصيل ومراقبة وتأكيد صحة الإيرادات والنفقات للأنشطة المرتبطة بالقطاع الحكومي.¹

5. نص قانون المحاسبة العمومية الجزائري رقم 90 / 21. المؤرخ في 15/08/1990 في مادته الأولى على ما يلي: " يقصد بالمحاسبة العمومية (الحكومية) كل القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم، كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات الحسابات العمليات الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري، والمجلس الشعبي الوطني، ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقة والميزانيات من الجماعات المحلية والمؤسسات العمومية، ذات الطابع الإداري، كما يبين أيضا الالتزامات الأمرين بالصرف، والمحاسبين العموميين ومسؤولياتهم، ويقصد بتنفيذ الميزانية كل من تنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات".

وبمفهوم محتوى هذه المادة نستخلص أن المحاسبة العمومية، هي الأحكام التنفيذية التي تطبق على الميزانيات والعمليات المالية التي تشمل عمليات تنفيذ الإيرادات والنفقات وعمليات الخزينة، وكذلك نظام محاسبتها والخاصة بالدولة، المجلس الدستوري م.ش.و/ م المحاسبة، الميزانيات الملحقة، الجماعات الإقليمية والإدارية، ذات الطابع الإداري".²

6. هي عملية قياس وتسجيل العمليات المالية والأحداث المتعلقة بجمع واستخدام الموارد المالية العامة، المتعلقة بوحدات الجهاز الحكومي ونتاج وتوصيل المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات.

من خلال هذا التعريف نجد أنه يضع المحاسبة العمومية في إطارها الصحيح الذي أسفرت عنه التطورات الحديثة والتي خرجت بالمحاسبة العمومية عن مجرد تسجيل وتصنيف العمليات المالية والذي يركز على الجوانب الإجرائية والتنفيذية لتحصيل وصرف اعتمادات الموازنة، بل

¹ . محمد العزيز أبورهان، نظرية المحاسبة الحكومية، مكتبة الأنجلو المصرية، 1989، ص8.

² . الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، "قانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية"، المؤرخ في 24 محرم 1411 الموافق: 08/15/1990، المادة (1) والمادة (2).

تعتبر جزء رئيسي في البيئة الأساسية للنظام المالي والاقتصادي للدولة، واداة من أدوات الادارة العامة وأكثرها فعالية في ممارسة وظائف التخطيط والرقابة وتقويم الأداء.

كما أنه يبرز بشكل أساسي أن المحاسبة العمومية، نتيجة لذلك أصبحت نظام متخصص للمعلومات المحاسبية.

"منتجا وموصلا للمعلومات، تعالج البيانات المتعلقة بالأنشطة الحكومية ويوفر المعلومات الملائمة لمختلف أصحاب المصالح وعلى رأسهم السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية في الدولة لمساعدتهم في ترشيد قراراتهم وأدائهم مما يضمن المحافظة على المال العام، وإدارة الموارد الاقتصادية للدولة بكفاءة وفعالية".¹

وهناك من عرف المحاسبة العمومية، حسب الزاوية التي ينظر من خلالها، وعليه هناك ثلاثة جهات نظر رئيسية تمثلت فيما يلي:

المطلب الثاني: التعريف القانوني، التقني، الاداري

أولا: التعريف القانوني للمحاسبة العمومية:

هذا التعريف مستوحى من المرسوم الفرنسي الصادر في 31 ماي 1862، الذي عرف المحاسبة العمومية على أنها "مجموعة القواعد المطبقة على تسيير النقود العامة" وهذه الأخيرة حسب التعريف هي نقود الدولة والمحافظات والبلديات والمؤسسات العمومية.

ظل هذا التعريف ساري المفعول طيلة قرن من الزمن الى غاية صدور مرسوم 29 ديسمبر 1962، الذي اعتبر التعريف السابق بعيدا عن الواقع بفعل التطور الحاصل في نطاق المحاسبة العمومية، فعبارة النقود العامة وعلى الرغم من التوسع في مدلولها لتشمل كل الأموال ذات الطابع النقدي أي كل وسائل الدفع التي لها قوة اجرائية وكذا قيد المحفظة أي كل سندات

¹ . قاسم ابراهيم الحسيني، المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة، مؤسسة الوراق، عمان: الأردن، 1999، ص47.

الحقوق والديون المحولة آجلا الى تحصيلات ومدفوعات، الا أنها تستثني الأموال غير النقدية مثل العقارات والمنقولات والمواد التي أصبحت اليوم ضمن مجال تطبيق المحاسبة العمومية.

ثانيا: التعريف التقني للمحاسبة العمومية:

تقنيا تعرف " بأنها قواعد عرض الحسابات العمومية وتنظيم وظيفة المحاسبة العمومية"، غير أن هذا التعريف ضيق حيث يحصر مدلول المحاسبة العمومية في تقنية عرض حسابات الهيئات العمومية غير أن مجالها يشمل اضافة الى العمليات المالية للأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين والتزاماتهم ومسؤولياتهم.¹

ثالثا: التعريف الاداري للمحاسبة العمومية:

من وجهة نظر ادارية تعرف المحاسبة العمومية " أنها قواعد عرض الحسابات العمومية وتنظيم وظيفة المحاسبين العموميين" غير ان هذا التعريف يبقى هو الآخر محدود كون أن السمة الادارية في هذا التعريف تنسم في تنظيم وظيفة المحاسبين العموميين وتستثني تنظيم وظيفة الأمرين بالصرف، اضافة الى مختلف الجوانب الأخرى التي تدخل ضمن تطبيق قواعد المحاسبة العمومية.²

¹ . منصوري الزين، محاسبة عمومية، محاضرة بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة سعد دحلب، البليدة: الجزائر،
² . المرجع نفسه.

المطلب الثالث: نشأة المحاسبة العمومية

ثانيا: نشأة المحاسبة العمومية:

ارتبط نشوء المحاسبة العمومية بعاملين أساسيين تمثل في تطور مفهوم المحاسبة و نشأة الدولة التي اقتضى قيامها تقديم الخدمات العامة للمواطنين، والحصول على الموارد اللازمة لتمويل هذه الخدمات، وهو ما استدعى البحث عن وسيلة تستطيع الدولة من خلالها تنظيم الموارد والنفقات العامة و فرض المراقبة على المال العام، وكانت هذه الوسيلة هي المحاسبة العمومية.

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

2. العامل الثاني: ظهور الدولة بمفهومها الحديث، ليشمل الى جانب وظائفها التقليدية السهر على كافة النشاطات الاقتصادية في الدولة، والتحقق من أن هذه النشاطات المختلفة تسير في تناسق وتتقدم نحو تحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وترتب عن ذلك وجوب تدخل الدولة لتعالج استخدامات الموارد الاقتصادية، وتوجيهها وتقرير تحقيقا لصالح المجتمع.²

¹ . أسامة رشيد زكنة، سلمان زكنة، (النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية ومجالات تطويره)، ط1، دار دجلة، عمان، 2008، ص ص، 28، 29.
² . حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1988، ص133.

ومع هذا التطور في دور الدولة الحديثة، وفي مفهوم المحاسبة بوجود تقنيات جديدة تعتمد أساسا على مبدأ القيد المزدوج، أدى الى انشاء حسابات للدولة من خلالها تستطيع تقدير إيراداتها ونفقاتها.

أما بخصوص المحاسبة العمومية في الجزائر وتطورها التاريخي:

مر نظام المحاسبة العمومية بمراحل مختلفة أثناء الاستعمار وبعد الاستقلال الى غاية ايجاد قانون يحدد الاطار القانوني لنظام المحاسبة العمومية وشملت هذه المراحل ما يلي:

أولا: مرحلة الاحتلال:

كان نظام المحاسبة العمومية في الجزائر خاضعا للنظام الفرنسي، حيث استمر العمل بمعظم النصوص التشريعية والتنظيمية، التي كانت تحكم نظام المحاسبة العمومية في فرنسا بصفة عامة لا سيما المرسوم الامبراطوري المؤرخ في 31 ماي 1862، المتضمن المحاسبة العمومية.

بالإضافة الى المرسوم رقم 50- 1413 المؤرخ في 13 نوفمبر 1950 والمتعلق بالنظام المالي للجزائر المستعمرة.

ثانيا: مرحلة بعد الاستقلال

قامت الجزائر في هذه المرحلة بالعمل على اصدار مجموعة من النصوص التنظيمية التي عوضت النصوص الفرنسية المطبقة في مختلف الجوانب من مجال المحاسبة العمومية وعملت على تكييفها مع الواقع الجزائري، ولعل أهم نص تنظيمي يمكن ذكره في هذا السياق هو المرسوم رقم 65 - 259 المؤرخ في 14 أكتوبر 1965 والحدد لالتزامات ومسؤوليات

المحاسبين المنتمين الى القطاع العام، بما فيهم أولئك الذين لم تكن لهم صفة محاسب عمومي بمفهوم نظام المحاسبة العمومية.¹

بالإضافة الى القواعد التقنية المتمثلة في مجموعة التعليمات، والمناشير ومذكرات المصلحة التي تصدرها المديرية العامة للمحاسبة في اطار التنظيم المحاسبي، ومن أهمها التعليمات العامة لسنة 1967 التي تعرف حسابات الخزينة وتحدد كيفية استعمالها، التعليمات رقم 16 المؤرخة في 12 / 10 / 1968 المتعلقة بمجموعة حسابات الخزينة.

ثالثا: مرحلة الغاء القوانين الفرنسية واصدار أحكام تشريعية

تم ابطال كل النصوص والقوانين والأنظمة العائدة للحقبة الاستعمارية الفرنسية في 05 جويلية 1975، تطبيقا لأحكام الأمر رقم 73-29 المؤرخ في 05 جويلية 1973، وأصدرت أحكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية، ولا سيما تلك الواردة في القانون المعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984، كما تميزت هذه المرحلة بوجود ما يسمى بالفراغ القانوني لنظام المحاسبة العمومية، أي عدم وجود نص تشريعي أو تنظيمي يكون بمثابة الاطار العام للمحاسبة العمومية، والجامع لمبادئها وقواعدها، والمرجع الأول والأساسي لها.

رابعا: مرحلة اصدار قانون نظام المحاسبة العمومية

تعد هذه المرحلة بداية ظهور الاطار القانوني الذي يحكم المحاسبة العمومية وينظمها ويحدد مجال ونطاق تطبيقها بإصدار القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990.

¹ . حامد عبد المجيد دراز، المرجع السابق، ص133.

بالإضافة الى المراسيم التنفيذية المتعلقة بأشخاص المحاسبة العمومية المتمثلة فيما يلي:

- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين.
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لاجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرين بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها.
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتعلق بتسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين.¹

فهذه المرحلة سمحت بظهور القيد المزدوج للعمليات المحاسبية للدولة، بصدور التعلية رقم 078 في 17 أوت 1991 من اجل تسهيل دورة العمليات المحاسبية والرقابة على المال العام، حيث أن كل عملية تضم حساب دائن وحساب مدين، كما حددت نطاق المحاسبين العموميين والأمرين بالصرف ومسئولياتهم ونطاق عملهم والعقوبات جراء تقصيرهم في أداء عملهم.²

¹ . حامد عبد المجيد دراز، المرجع السابق، ص134.

² Ministère de finance, **nomenclature des comptes du trésor**, direction général de trésore, 1992, p: 09

المبحث الثاني: مجال المحاسبة العمومية وأهدافها:

ان المحاسبة العمومية هي أحد فروع المحاسبة، ولها مجال تطبيق، كما أن لها أهداف منوطة بها، تسعى لتحقيقها.

المطلب الأول: مجال تطبيق المحاسبة العمومية:

تطبق المحاسبة العمومية في الهيئات العمومية، والمذكورة ضمن محتوى المادة الأولى من قانون المحاسبة العمومية وهي تتمثل في : (الدولة، المجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني، مجلس المحاسبة، الجماعات الاقليمية وتشمل " أي الجماعات المحلية، أي البلديات والولايات"، المؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري تمثلت في " المستشفيات والمعاهد والجامعات).¹ يضاف اليها مجلس الأمة بعد انشائه بموجب الدستور الصادر سنة 1996.

ان هذه الهيئات العمومية تختلف عن المؤسسات الاقتصادية الأخرى (ذات الطابع التجاري، أو الصناعي والتي تطبق المحاسبة الخاصة) كونها أشخاص اعتبارية خاضعة للقانون العام، ومن هنا فان تسيير ادارتها تكون وفق قواعد القانون الاداري.

كما أن هذه الهيئات العمومية الخاضعة لمجال المحاسبة العمومية، تتميز عن غيرها المؤسسات الاقتصادية بأنه يتم تعيين او اعتماد محاسبين عموميين لها من قبل وزارة المالية حيث يتم تكليفهم بتحصيل الايرادات ودفع للنفقات الخاصة بهذه الهيئات العمومية والقيام بكل العمليات المحاسبية الخاصة بها، وكذلك العمليات المالية الخاصة بتنفيذ الميزانية، من حيث بيانات تقدير الايرادات والنفقات من طرف الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، فهي تتعلق بصفة عامة ب :

✓ صيانة واستعمال الممتلكات المنقولة والعقارية المخصصة لهم من الأموال العمومية.²

¹ . محمد مسعى: المحاسبة العمومية، دار الهدى، مليلة: الجزائر، 2003، ص12.

² . المرجع نفسه، ص13.

المطلب الثاني: أهداف المحاسبة العمومية:

تسعى المحاسبة العمومية كنظام محاسبي من حيث التسيير والمراقبة والاعلام، بتحقيق العديد من الأهداف من أهمها وأولها حماية الأموال العمومية، وضمان احترام ترخيصات الميزانية، وحسن تسيير الهيئات العمومية، بالإضافة الى توجيه النفقات في مجالها الصحيح المرخص به، ومن اهدافها :

- المحاسبة العمومية لا تهدف الى تحقيق الربح، بل الى تقديم خدمات عامة.
- ضمان مشروعية العمليات المالية للدولة ومطابقتها للقوانين والتنظيمات المعمول بها.
- اظهار نتائج تنفيذ قانون المالية مع تقديم البيانات اللازمة لتوضيح النتائج الاقتصادية والمالية المترتبة على أنشطة الحكومة.
- تسهيل أعمال الرقابة الداخلية والخارجية وتقييم تسيير الأموال العمومية.
- توفير البيانات والمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات.¹
- فرض الرقابة المالية والقانونية على ايرادات الدولة، وذلك بتتبع عمليات تحصيل الايرادات والتأكد من أن جميع الايرادات المستحقة للدولة قد تم تحصيلها وفق القوانين والتنظيمات المعمول بها.
- فرض الرقابة المالية والقانونية على مصروفات الدولة، وذلك بتسجيل عمليات الانفاق أولاً بأول، بطريقة تمكن من تتبع الانفاق بحيث لا تتجاوز المصروفات الاعتمادات المخصصة من قبل السلطة (أي أن الانفاق تم في الأوجه المخصصة لها).
- المساعدة في اتخاذ القرار وذلك عن طريق توفير البيانات التحليلية اللازمة .
- تحديد العلاقة بين كل أعوانها خاصة الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين.
- اظهار نتائج تنفيذ قانون المالية مع تقديم البيانات اللازمة لتوضيح النتائج الاقتصادية والمالية المترتبة على أنشطة الدولة وتقييم تسيير الأموال العمومية.

¹ عبد الحي مرعي، محمد القيومي، المحاسبة العمومية والقومية، اصدار الدار الجامعية 1990، ص27.

إضافة إلى هذه الأهداف هناك من يرى أن النظام المحاسبي الفعال يجب أن يصمم، حيث يؤدي إلى رقابة إدارية على الأموال والعمليات وإدارة البرامج والمراجعة الداخلية والتقييم بحيث يفحص النتائج الاقتصادية للبرامج الحكومية بما في ذلك تحديد تكلفة الإيرادات وقياس كفاءة أداء الجهات الإدارية في تنفيذ البرامج والأنشطة المخطط لها.¹

يفهم من هذا أن المحاسبة العمومية مع التطورات الاقتصادية لم يبق يقتصر مفهومها على المفهوم الكلاسيكي الذي يحاول فقط تحديد الإيرادات (المدخلات) والنفقات (المخرجات) في شكل أرقام جامدة وإنما تسعى المحاسبة بمفهومها الحديث إلى مراقبة تلك النفقات، إضافة إلى تحديد فعاليتها في تطوير النمو كما يسمح النظام المحاسبي الحديث إلى توفير المعلومات المتعلقة بممتلكات الدولة وقياس مردودية و كلفة المرافق العمومية.²

¹ عبد الحي مرعي، محمد الفيومي، المرجع السابق، ص 27.

² . عبد الحي مرعي، المرجع نفسه.

المبحث الثالث: قواعد المحاسبة العمومية القانونية.

المطلب الأول: بناء النصوص التنظيمية والتقنية

تعتمد المحاسبة العمومية على قواعد ومصادر قانونية وتقنية، تتمثل أساسا في قانون المحاسبة العمومية رقم 90 - 21 الصادر في 15 أوت 1990، حيث يعتبر هذا القانون المصدر الرئيسي لقواعد وأسس المحاسبة العمومية في الجزائر.

في السنوات الأولى من الاستقلال ظلت النصوص الفرنسية التي كانت مطبقة في عهد الاستعمار، والمتمثلة خاصة في المرسوم الامبراطوري المؤرخ في 31 ماي 1862، والمتضمن تنظيم المحاسبة العمومية، وكذلك المرسوم رقم 50 - 1413، المؤرخ في 13 نوفمبر 1950 والمتعلق بالنظام المالي في الجزائر، سارية المفعول الى غاية صدور مجموعة معتبرة وهامة من النصوص التنظيمية التي عوضت النصوص الفرنسية المطبقة في مجال المحاسبة العمومية، وكانت مكيفة مع الواقع الجزائري، وأهم نص تنظيمي في هذا المجال هو المرسوم رقم 65 - 259 المؤرخ في 14 أكتوبر 1965، والمتعلق بالتزامات ومسؤوليات المحاسبين المنتمين الى القطاع العام.¹

بالإضافة الى مختلف النصوص التنظيمية التي كانت تصدر تباعا عن الوزارة المكلفة بالمالية سواء كانت (قرارات - منشور - تعليمات)، كما يوجد العديد من الأحكام التشريعية خاصة بالمحاسبة العمومية، ولا سيما ذلك الواردة في القانون رقم 84 - 17 المؤرخ في 07 جويلية 1984، المعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية وكذلك مختلف قوانين المالية الصادرة كل سنة.² الى غاية صدور قانون المحاسبة العمومية لسنة 1990، والذي يعتبر النص التشريعي والتنظيمي، والإطار العام للمحاسبة العمومية، والجامع لمبادئها وقواعدها والمرجع الأول والأساسي لها، كما أن هناك مصادر أخرى لقواعد المحاسبة العمومية تتمثل على وجه

¹ . محمد مسعى، المرجع السابق، ص10.

² المرجع نفسه، ص10.

الخصوص في الدستور وخاصة ما يتعلق منها بالرقابة البرلمانية في اقراره على استعمال الاعتمادات المالية من طرف الحكومة، أو الأحكام الخاصة بتكليف أجهزة الرقابة بالمراقبة والتحقق من طرق استخدام الوسائل المادية والأموال العمومية وتسييرها، وكذلك الرقابة القضائية المتمثلة في مجلس المحاسبة باعتباره هيئة قضائية مالية، حيث يمكن اللجوء إليها لإعطاء التفسيرات والحلول عند وجود أي غموض أثناء تطبيق قواعد المحاسبة العمومية وخاصة في الجانب القانوني.¹

كما أن هناك قواعد تقنية خاصة بالمحاسبة العمومية وخاصة فيما يتعلق بالعمليات المالية للهيئات العمومية في تحديد كفاءات وطرق تسجيل هذه العمليات وعرض البيانات والحسابات الخاصة بها، وتكون هذه القواعد التقنية في أغلب الأحيان محددة في مجموعة من التعليمات والتوجيهات الصادرة من الجهة المختصة والمتمثلة خاصة في وزارة المالية.²

المطلب الثاني: النصوص المرجعية للمحاسبة العمومية:

- القانون رقم 84-17 المؤرخ في 17 يوليو 1984 والمتعلق بقوانين المالية المعدل
- القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أغسطس 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية.
- القانون رقم 88-05 المؤرخ في 12 يناير 1988، يعدل ويتم القانون رقم 84- المتعلق بقوانين المالية
- الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 15 جويلية المتعلق بمجلس المحاسبة.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم.

¹ . محمد مسعى، المرجع السابق، ص10.

² المرجع نفسه، ص11.

- المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتضمن شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين، واجراءات مراجعة باقي الحسابات وكيفية اكتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتضمن اجراءات المحاسبة التي يمسكها الامرون بالصرف والمحاسبون العموميين.
- المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 يتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.
- المرسوم التنفيذي رقم 93-108 المؤرخ في 05 مايو 1993 يحدد كفيات احداث وكالات الايرادات والنفقات وتنظيمها وسيرها.

المبحث الرابع: مبادئ وأسس المحاسبة العمومية

المطلب الأول: مبادئ المحاسبة العمومية

تتمثل مبادئ المحاسبة العمومية فيما يلي:

- ✓ يجب أن يكون النظام قادرا على توضيح ما إذا كانت الوحدة قد التزمت بتطبيق القوانين والتعليمات عند تحصيلها للإيرادات وإنفاقها للمصروفات وما إذا كانت كل التصرفات قد تمت وفق الطريقة المحددة لها والأهداف المرسومة.
- ✓ إذا ما تعارضت النصوص القانونية مع المبادئ المحاسبية فإنه يجب الالتزام بالقوانين والتعليمات مع لفت النظر إلى ذلك.
- ✓ يجب أن يقوم نظام حسابات الحكومة على أساس نظرية القيد المزدوج مع استخدام مجموعة دفترية كافية لتحقيق الرقابة الفعالة على المصروفات والإيرادات.
- ✓ ينبغي التقليل من عدد الاعتمادات حتى تتوفر المرونة اللازمة لنجاح النظام المالي.
- ✓ يجب أن يتوفر لكل اعتماد مجموعة متوازنة مع الحسابات قادرة على إعطاء صورة واضحة عن فروع النشاط المتعلقة ببند الاعتماد بالإضافة إلى بيان مدى الالتزام بالقوانين و التعليمات المالية والإدارية.
- ✓ ينبغي أن تكون الحسابات قادرة على توفير البيانات اللازمة لأحكام الرقابة المالية والإدارية على عناصر الإيرادات.¹
- ✓ إتباع أساس الاستحقاق في قيد الإيرادات والمصروفات العمومية كلما كان ذلك ممكن.
- ✓ يجب تقسيم الإيرادات طبقا لمصدرها من ناحية، و طبقا للإعتمادات المخصصة لها من ناحية أخرى.
- ✓ استخدام نظام لحساب التكاليف كلما أمكن و ذلك لقياس تكلفة الوحدة الخدمية المنجزة.

¹. محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2003، ص12.

✓ يجب أن يقوم النظام المحاسبي على أساس مؤكد من المصطلحات والحسابات والقوائم و التقارير، سواء كان ذلك عند إعداد موازنة الدولة أو عند إعداد الحسابات الختامية و إعداد التقارير على نشاط الحكومة¹.

المطلب الثاني: أسس المحاسبة العمومية

وهي التي تتحكم أساسا في تحديد أرصدة الحسابات التي تقفل في أرصدة حسابات قياس النتيجة (الحسابات الختامية)، في ختام السنة المالية.

1. الأساس النقدي:

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

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

ومن مميزات الأساس النقدي: البساطة وسهولة فهم القوائم المالية، الرقابة والسيطرة على التدفقات النقدية، وسرعة الحصول على النتائج، وهذا يساعد على اعداد تقديرات الموازنة بسهولة².

أما فيما يتعلق مساوي الأساس النقدي: رغم اتساع استخدام الأساس النقدي الا أنه غير معترف به في المحاسبة المالية وأهم مساوئه: لا يساعد على التخطيط ولا يقدم معلومات عن

¹ . محمد مسعي، المرجع السابق، ص13.

² . حنا رزوقي الصانع، محاسبة وادارة الأموال العامة (المحاسبة الحكومية)، ط1، الجامعة المفتوحة، طرابلس، 1998. ص ص، 172، 210.

تكلفة الخدمات العمومية، تصعب بموجبه الرقابة على الأداء وعلى اجراء المقارنة بين السنوات بسبب سماح هذا الأساس بتداخل نتائج أعمال السنوات.

2. أساس الاستحقاق:

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

ويمتاز أساس الاستحقاق بعدة محاسن منها:

- تمكين الوحدة من قياس أدائها.
- مقارنة المخطط بالمتحقق.
- يقدم معلومات دقيقة عن الايرادات والتكاليف والتدفقات النقدية، وتكاليف الأنشطة العمومية.
- أساس ملائم للأساليب الحديثة في اعداد الموازنة العامة.
- يسهل عملية الرقابة على التكاليف، مما يساعد على ترشيد الانفاق وتقليل التكاليف.¹

¹ اسماعيل حسين أحمر، المرجع السابق، ص ص، 138، 140.

3. أساس الالتزام والأساس المحاسبي المعدل:

يعتمد هذا الأساس تحميل حساب الاستخدامات المتعلقة بالمصروفات الملتزم بها "المتعاقد عليها" بتاريخ الالتزام (التعاقد) بمعزل عن تاريخ تنفيذ العقد، وتحقق الصرف أو دمج مبلغه أو جزء من مبلغه.¹

وتأتي أهمية هذا الأساس محاسبيا في كونه يؤمن تثبيت التزامات الوحدة المحاسبية دفتريا، وتزداد أهميته في محاسبة الاموال العامة (المحاسبة العمومية) من العلاقة بين التزام المتعاقدين والتخصيص المعتمد في حساب المختص (الغرض من الالتزام في الموازنة).

يوفر البيانات المحاسبية اللازمة لمعرفة حدود تقيد الوحدة المحاسبية بالتخصيص المعتمد في أوسع نطاقه وهو الالتزام وهي الحالة التي لا يظهرها محاسبيا أي من الأساس النقدي أو أساس الاستحقاق.²

ومن هنا نلاحظ أن تطبيقه في المحاسبة العمومية ينحصر في الاستخدامات وتزداد آثاره المحاسبية في المشروعات والعقود التي يتطلب تنفيذها فترة زمنية قد لا تتجاوز السنة المالية التي تم فيها التعاقد أو اكثر من سنة مالية، وذلك في نشاط قطاع المقاولات والتشييد والبناء.

¹ . محمد الهور، المرجع السابق، ص133.

² . اسماعيل حسين أحمر، المرجع السابق، ص15.

المبحث الخامس: نظريات المحاسبة العمومية

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

المطلب الأول: نظرية الملكية الشخصية

ظهرت نظرية الملكية الشخصية في بداية القرن 19، وفي هذه المرحلة كان النشاط الاقتصادي مقتصرًا على المشاريع الفردية، وشركات الأشخاص، وكانت مثل هذه المشاريع ذات نشاطات تجارية محدودة، كما كانت شخصيتها متداخلة مع شخصية مالكيها، حيث أنهم يسألون في أموالهم الخاصة عن ديون المشروع، كما أن المقرضين كانت تربطهم في الغالب علاقات شخصية بمالك المشروع، بالتالي فإن أرباح المشروع من حق مالكيه وهم الذين يتحملون الخسارة ويتولون تسديد ديون المشروع من أموالهم الخاصة، كون حسابات رأس المال المشروع تمثل أصحاب المشروع ومؤدى هذه النظرية: أن السجلات المحاسبية تمسك، والقوائم المالية تعد من وجهة نظر صاحب أو أصحاب المشروع، وأن وظيفة المحاسبة في مثل هذه المشاريع تتبع التغيرات التي تطرأ على القيمة الصافية للمشروع، وتحليل تلك التغيرات إلى أسبابها، وقياس مقدارها من مدة محاسبية إلى أخرى، بناء على هذه المعطيات فإن أهم المفاهيم المحاسبية التي جاءت بها هذه النظرية:¹

1. الأصول: تعد ملكا لمالك أو مالكي المشروع.

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

¹ . عقلة محمد يوسف المبيضين، النظام المحاسبي الحكومي وإدارته، ط1، دار وائل للنشر، الأردن، عمان، 1999، ص ص، 54، 55.

3. الإيرادات والمصروفات: تعد بمثابة عناصر موجبة أو سالبة بالنسبة لحساب رأس المال وهو الحساب الذي يمثل صاحب أو أصحاب المؤسسة.

وتهدف المحاسبة في هذه المشاريع التي تتبع التغيرات التي تطرأ على القيمة الصافية لمشروع وقياس هذه القيمة، بما أن هدف أي مشروع من هذا النمط هو تعظيم أرباح مالكيه فان الصفقات التجارية أو المعاملات المالية التي يعقدها المشروع هي تنفيذ لسياسة هؤلاء المالكين لزيادة أرباحهم.

استنادا الى قرارات ادارية يحددها لاحراز هذه النتيجة، بالتالي لا يكون هناك أي مجال للتمييز بين العناصر التي تؤدي الى زيادة القيمة الصافية للمشروع، سواء كانت إيرادات عادية أو غير عادية، وتكون نتيجة أعمال المشروع عن فترة معينة متمثلة بالفرق بين حقوق صاحب أو أصحاب المشروع في نهاية الفترة وحقوقه أو حقوقهم في بدايتها كما يلي:

- النتيجة عن فترة معينة: حقوق صاحب أو أصحاب المشروع في آخر الفترة مطروح منها حقوق أو أصحاب المشروع في بداية الفترة فاذا كانت النتيجة بالزيادة تحقق ربح للمشروع، أما اذا كانت نقصا تحقق خسارة.

النتيجة التي تحسب على هذا الأساس تعد حصيلة عوائد الاستثمار النقدي (الفائدة) وعلى المجهود الشخصي الذي يبذله صاحب المشروع في ادارته وأجور وعائد المخاطرة (الربح) بالإضافة الى العوائد من الأرباح العارضة والرأسمالية، وتتمثل هذه النظرية بالمعادلة التالية (الأصول (الموجودات) = الخصوم (المطلوبات) المتمثلة في رأس المال والالتزامات.¹

¹ . المرجع نفسه، ص 54، 55.

المطلب الثاني: نظرية الشخصية المعنوية المستقلة

ظهرت هذه النظرية تلبية للتغير الكبير في مفهوم المشروع وادارته المستقلة على ملاكه بالتالي ركزت هذه النظرية على المشروع نفسه باعتباره شخصية مستقلة ذات كيان مادي أو معنوي بعكس النظرية السابقة التي ركزت على أصحاب المشروع.

وفقا لمفهوم هذه النظرية فإن رأس المال المشروع، يتكون من المساهمين اضافة الى الدائنين، ويعتبر كلا الطرفين مستثمرين في المشروع ويحرصان على نجاحه، وبناء عليه فإن معادلة الميزانية هي: الموجودات = المطلوبات بما فيها رأس المال

فهذه الموجودات تعتبر ملكا للمشروع وليس لأصحابه، وان المطلوبات تمثل التزامات على صاحب المشروع وتقسم هذه الالتزامات الى مجموعتين رئيسيتين هما:

✓ حقوق المساهمين في الموجودات.

✓ حقوق الدائنين في الموجودات.

وتبعا لهذه النظرية، فإن الهدف الرئيسي للمشروع هو انتاج الدخل، الأمر الذي أدى بالمحاسبة الى التركيز على تحديد الدخل المتاح للمستثمرين (مساهمين ودائنين).

والمعادلة التي توضح هذه النظرية هي: صافي الربح أو الخسارة = الايرادات - المصاريف.¹

المطلب الثالث: نظرية الأموال المخصصة

بسبب عجز النظريتين السابقتين في اعطاء تفسير علمي سليم لمصدر القدرة الانفاقية للوحدة المحاسبية العمومية، وما يعكس هذا العجز من آثار سلبية على المفاهيم الخاصة

¹ . محمد الهور، المرجع السابق، ص ص، 15، 16.

بموجودات الوحدة ومطلوباتها وإيراداتها ومصروفاتها، أدى الى ظهور نظرية الأموال المخصصة، وقد استطاعت هذه النظرية أن تسد الثغرات في مفاهيم النظريتين السابقتين.¹ ومؤدى هذه النظرية : " ان القدرة الانفاقية للوحدة الحكومية تحدد كما ونوعا بما يوضع تحت تصرفاتها لفترة زمنية معينة".

هذه النظرية جاء بها William Vatter سنة 1947 تركز على الأموال باعتبارها وحدة العمليات ومركز الاهتمام وقد جاءت لتفسير الممارسات المالية التي كانت تطبق في الوحدات الحكومية فهي تجد قبولا أوسع في الاطار المحاسبي العمومي، لأنها أقرب الى تفسير أهداف وخصائص النشاط الحكومي من النظريات المختلفة.²

وتعرف على أنها: "وحدة مالية محاسبية ذات مجموعة من الحسابات المتوازنة ذاتيا والتي تسجل بها كل من الموارد النقدية، وكذلك ما يرتبط بها من التزامات وفائض في الحقوق الأرصدة والتغيير فيها".³

تمثلت مميزات هذه النظرية:

- التقليل من أهمية فكرة الشخصية المعنوية المستقلة.
- تركيز الاهتمام على الناحية الاحصائية في اظهار نتائج النشاط الاقتصادي للوحدة.
- إيرادات الوحدة ومصروفاتها هي تدفقات نقدية من الوحدة المحاسبية واليها، بحيث تؤدي نتيجتها الصافية الى التوازن المحاسبي.⁴

أما علاقة النظام المحاسبي العمومي بنظرية الأموال المخصصة تمثل فيما يلي:

1 . محمد الهور، المرجع السابق، ص ص، 15، 16.
2 . اسماعيل حسين أمرو، المحاسبة الحكومية من التقليد الى الحداثة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2003، ص 131.
3 . محمد رشيد عبده الجمال، علاء الدين محمد الميري، دراسات في المحاسبة الحكومية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2004، ص 50.
4 . حنا رزوقي الصانع، محاسبة وإدارة الأموال العامة (المحاسبة الحكومية)، ط1، الجامعة المفتوحة طرابلس، 1998، ص 97.

- تستمد الوحدة المحاسبية العمومية قدرتها الانفاقية من التخصيصات التي توضع تحت تصرفها كما ونوعا.
- تعتبر الموازنة الأداة الوحيدة لتنفيذ ذلك.
- ترتبط الوحدة المحاسبية باستخدام التخصيصات المعتمدة لها في الموازنة بالفترة الزمنية المقررة لها والتي غالبا ما تكون سنة.
- ليس للوحدة المحاسبية زيادة تخصيصات بأي نوع من أنواع الايراد أو الافتراض أو أي من مصادر التمويل الخاصة.

أهداف النظرية: تتمثل أهمها في الأهداف التالية:

- ابراز نظام المحاسبة العمومية مدى التزام الوحدة بالقانون والإجراءات الادارية.
- السند القانوني أقوى من السند المحاسبي، فيما يختص بالقواعد الملائمة للتطبيق في نظام المحاسبة العمومية.
- أن يقوم نظام المحاسبة العمومية على مبدأ القيد المزدوج، ويجب أن يشتمل في المجموعة الدفترية على دفتر اسناد عام يتم فيه تسجيل العمليات كافة على أساس ملخص بجانب مجموعة من السجلات المساعدة.
- أن يتم تقسيم الاعتمادات بما يتطابق مع مجموعة التقسيم المتبع في الميزانية العامة للدولة.¹

¹ . حنا رزوقي، المرجع السابق، ص98.

خلاصة الفصل:

من خلال ما سبق بعد التطرق الى التعاريف المختلفة الى المحاسبة العمومية ونشأتها والأهداف التي ترمي اليها وصولا الى نظرياتها، نستنتج أن المحاسبة العمومية مصدرا مهما لتزويد المهتمين بها بالبيانات اللازمة والمهمة، حيث تلتقي مع المحاسبة المالية في بعض النقاط والمبادئ وتختلف عنها في أخرى، كما أن المفاهيم المحاسبية التي تفسر الأساس العلمي للمحاسبة العمومية مستمدة من نظرية الأموال المخصصة، وهي احدى النظريات الثلاثة التي ظهرت تاريخيا لتتناسب مع النشاطات الاقتصادية والادارية المختلفة.

الفصل الثاني

دور النظام المحاسبي ومصاوره القانونية

المبحث الأول: قواعد النظام المحاسبي ومصادره القانونية

المطلب الأول: المراسيم التنفيذية للنظام المحاسبي

يعد النظام المحاسبي الحكومي بمثابة الجانب التطبيقي للمحاسبة الحكومية، يضم الإطار المحاسبي لتنفيذ الميزانية العامة في ضوء مجموعة من المقومات المحاسبية.

المحاسبة العمومية موجودة لإقامة قواعد محددة تضمن تنفيذ الميزانية، و بالتالي فهي تسعى إلى تحقيق هدفين رئيسيين : التنفيذ و الرقابة و ستؤدي إلى بروز قاعدتين أساسيتين:

الأولى: من طبيعة قانونية تركز على قاعدة التفرقة بين " المشروعية" * و "الملائمة"**.

الثانية: من طبيعة إدارية نجدها في مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي.

أن الأمر بالصرف يخصص له العمل في مجال الملائمة في حين أن المحاسب العمومي يعمل في مجال المشروعية.

من المصادر القانونية للنظام المحاسبي الحكومي في الجزائر نجد ما يلي:

الدستور: حيث نص دستور 1996 على بعض الأحكام المتعلقة بالأموال العامة كتلك المتعلقة برقابة البرلمان على استعمال الاعتمادات المالية من طرف الحكومة، أو تلك الخاصة بتكليف أجهزة الرقابة بالتحقيق في ملائمة استخدام وتسيير الوسائل المادية والأموال العمومية.

* رقابة المشروعية: تعنى ان القاضي ينزل رقابته على القرار الادارى ليتأكد من مشروعية هذا القرار اى مدى اتفاهه مع قواعد القانون ومدى توافر أركانه.

** رقابة الملائمة: تعني مدى تناسب الجزاء الموقع على الموظف مع المخالفة التى ارتكبها.

القانون رقم 84-17: المؤرخ في 07 جويلية 1984 المعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية ج.ر. العدد 28، حيث نص على عدة أحكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية.

القانون رقم 90-21: المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، ج.ر. العدد 35، ويعتبر المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية.

الملاحظ في الجزائر أنه قبل صدور هذا القانون لم يوجد نص تشريعي أو تنظيمي يكون بمثابة الاطار العام للمحاسبة العمومية، والجامع لمبادئها وقواعدها والمرجع الأساسي لها.

المراسيم التنفيذية: هي مجموعة من النصوص التنظيمية المطبقة على مختلف الجوانب في مجال المحاسبة العمومية منها:

✓ المرسوم التنفيذي رقم 65-559 المؤرخ في 14 اكتوبر 1965 ج.ر. العدد 87 المحدد لالتزامات ومسؤوليات المحاسبين.

✓ المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، ج.ر. العدد 43 المتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين.

✓ المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، ج.ر. العدد 43 المحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين واجراءات مراجعة باقي الحسابات، وكيفيات اكتتبات تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين.

✓ المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، ج.ر. العدد 43 والمحدد لاجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون، وكيفياتها ومحتواها.

✓ المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، ج.ر. العدد 43
المتعلق بإجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين.¹

المبحث الثاني: التمييز بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية

تلتقي المحاسبة العمومية (الحكومية) والمحاسبة المالية في نقاط عدة، وتختلفان في أخرى ويمكن حصر أوجه الشبه والاختلاف بينهما في النقاط التالية:

المطلب الأول: من حيث طبيعة النشاط

1. **طبيعة النشاط:** ان طبيعة النشاط العمومي، نشاط مستمر نتيجة لاستقرار حاجة المجتمع الى التضامن الاجتماعي ولحفظ الأمن الداخلي، بينما النشاط التجاري متوفر بالنسبة للمشروع للواحد، اذا حقق خسائر وقام بالتصفية ولكن سوف يستمر بظهور مشاريع أخرى في نفس النشاط.

2. **الوحدة المحاسبية:** الوحدة المحاسبية في الاطار الحكومي تملك رأس مال تسعى الى استغلاله في الأصول المختلفة، كما لا يترتب على نشاط الوحدة أي التزامات على هذه الأموال كما في الوحدات التي تزاول نشاط تجاري، كما تتغير الوحدة المحاسبية لأغراض المحاسبة المالية بمزاولتها نشاط اقتصادي يهدف غالبا الى تحقيق ربح، كما أنه يوجد لها شخصية قانونية.

المطلب الثاني: الأهداف

1. **الهدف:** تهدف المحاسبة المالية الى تطوير المركز المالي لقياس نتيجة النشاط الاقتصادي للوحدة، أي أن الغرض الأساسي هو المحافظة على رأس المال المستثمر في الوحدة

¹ . حسين بومدين، محاضرة حول المحاسبة العمومية، مدرسة الدكتوراه في المالية العامة، جامعة تلمسان: الجزائر، 2008-2009.

الاقتصادية، بينما تهدف المحاسبة العمومية الى فرض رقابة مالية وقانونية على ايرادات الدولة ومصروفاتها، وذلك في حدود الاعتمادات المخصصة لها من قبل السلطة التنفيذية.

2. **مبدأ القيد المزدوج:** يقوم كل النظامين على مبدأ القيد المزدوج، كما يشمل كل منهما على مجموعة من المستندات والدفاتر وحسابات متوازنة.

3. **سنوية المحاسبة:** يقوم كل من النظامين على مبدأ استقلال السنوات المالية، ففي المحاسبة المالية يتم قياس نتيجة النشاط الاقتصادي للوحدة في نهاية السنة المالية، وذلك بمقابلة الايرادات بالمصروفات وكذلك الحال في المحاسبة العمومية فيتم اعداد الموازنة سنة مالية واحدة.

4. **ثبات وحدة القياس (النقود):** تفرض كل من المحاسبة العمومية والمالية ثبات وحدة وعدد النقود، ومن ثم فان أي تقلبات في القوة الشرائية لا تؤثر كثيرا على نتاج النظام المحاسبي المتبع في الوحدة الاقتصادية، أو في الوحدة الحكومية.

5. **الأساس المستخدم بالإثبات في الدفاتر:** تهدف المحاسبة المالية الى اظهار نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة، وعليه فانها تهدف الى تحقيق الربح، بينما يهدف النشاط الحكومي الى تقديم خدمات.

6. **الاستهلاك:** لا تظهر المحاسبة العمومية حسابات خاصة بالأموال الثابتة لعدم وجودها في السجلات المحاسبية بوصفها مصروفات تخص السنة المالية بعكس المحاسبة المالية، حيث توزع تكلفة الأصل على عمره الانتاجي.

7. **الجرد وبضاعة آخر المدة:** المحاسبة العمومية تقوم على الأساس النقدي لذا يبدو منطقيا عدم الاهتمام آخر المدة كعنصر من عناصر قياس الانتاج.

غير أن عدم اهتمام المحاسبة العمومية ببضاعة آخر المدة لا يعني عدم اهمية اجراءات الجرد حيث أن للجرد أغراض أخرى هي الرقابة على أموال الدولة والتأكد من سلامة أموال الحكومة.

8.المخصصات والاحتياطات: النظام المحاسبي العمومي لا يهتم بالأخذ بمبدأ المخصصات والاحتياطات، حيث أن الهدف منه تقديم خدمات معينة للجمهور. أما في المحاسبة المالية فان الوحدة الاقتصادية تهدف الى المحافظة على سلامة رأس المال لذلك لابد من عمل المخصصات والاحتياطات اللازمة لمواجهة الخسائر المتوقعة ولدعم النشاط الاقتصادي.¹

المبحث الثالث: مكونات نظام المحاسبة العمومية

يعتبر نظام المحاسبة العمومية مجموعة عناصر متفاعلة تعمل معا من اجل تحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف ويمكن تجزئة كل عنصر في النظام إلى مكونات و هي:

✓ النظام المحاسبي العمومي.

✓ نظام الموازنة العامة.

✓ نظام الرقابة على المال العام.

يعد النظام المحاسبي العمومي الوسيلة التي من خلالها يتم تقديم المعلومات المفيدة لتقدير الإيرادات والنفقات السنوية الحكومية.

ويعرف على أنه مجموعة من الطرق والإجراءات والتعليمات المحاسبية المناسبة، تستخدم مجموعة وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي.²

ويعرف أيضا أنه مجموعة من المفاهيم والمبادئ العلمية المتعلقة باستخلاص النتائج الخاصة بهذا النشاط بصفة دورية وتقديمها للجهات المسؤولة عن ادارة الأموال العامة ومراقبتها.³

¹ . محمد الهور: المرجع السابق، ص، ص، 9، 10.

² . محمد الهور: المرجع السابق، ص133.

³ . عقلة محمد يوسف المبيضين، النظام المحاسبي الحكومي وادارته، ط1، دار وائل للنشر، عمان: الأردن، 1999، ص ص، 54، 55.

المطلب الأول: وظائف النظام المحاسبي والشروط الواجب توافرها

أولاً: وظائف النظام المحاسبي: تمثلت فيما يلي:

- التسجيل التاريخي للنشاط العمومي بصفة رقمية.
- متابعة ما يستحق للدولة على الأفراد والمؤسسات من ضرائب ورسوم او ديون أو أي التزامات أخرى والعمل على تحصيلها وحفظ قيودها وسجلاتها.
- فرض الرقابة على الأموال العامة لمنع وقوع ضياع أو اختلاس أو سوء استخدام لها، وكشف الأخطاء أو التلاعب الذي يمكن أن يحدث لها.
- توفير البيانات اللازمة المتعلقة بتوفير الموازنة وبيان المركز المالي للدولة واطهار الفائض أو العجز
- توفير البيانات والمعلومات اللازمة التي تسهل عملية التحليل الاقتصادي ودراسة الآثار الاقتصادية المترتبة على الإيرادات العامة واستخداماتها.
- توفير التقارير اللازمة عن تنفيذ البرامج والخدمات التي تؤدي الأجهزة الحكومية، بحيث تسهل عمليات تقييمها.

- توفير البيانات والمعلومات من مختلف الجهات لاستخدامها كمؤشرات اتخاذ القرارات ورسم السياسات، أو إخضاعها لعملية الدراسة والتحليل أو لغاية فرض الرقابة على النشاط العمومي المالي.¹

ثانياً: الشروط الواجب توفرها في النظام المحاسبي العمومي:

- يتطلب النظام توفر شروط وتتمثل فيما يلي:

- أن يكون النظام المحاسبي متطابق مع النصوص الدستورية و القانونية و التشريعات الأخرى.
- أن ترتبط تصنيفات النظام المحاسبي مع تصنيفات الموازنة ارتباطاً وثيقاً على اعتبار أن وظائف الحسابات من الموازنة من العناصر المتكاملة للإدارة المالية العامة.
- يجب أن تنظم الحسابات بطريقة تفصح بوضوح أن الأغراض التي من أجلها حصلت و أنفقت الأموال العامة و المستويات الإدارية المسؤولة عن الجباية و الإنفاق على البرامج.
- أن يكون للنظام المحاسبي العمومي القدرة على الإفصاح الكامل عن المركز المالي للدولة.
- أن يكون للنظام المحاسبي العمومي القدرة على بيان مدى التزام السلطة التنفيذية بمختلف وحداتها الإدارية بالقوانين و الأنظمة.²

¹ . عقله محمد يوسف المبييضين، المرجع السابق، ص36.

² . محمد الهور، المرجع السابق، ص134.

المطلب الثاني: عناصر النظام المحاسبي والاجراءات التي يتبعها

أولاً: عناصر النظام المحاسبي العمومي

- تمثلت عناصر النظام المحاسبي العمومي فيما يلي:

1. **المستندات المالية:** هي الوثائق المستخدمة في التعاملات المالية في الوحدات المحاسبية العمومية مثل الحوالات.
2. **السجلات المالية:** هي السجلات التي يمسكها كل من المحاسبين العموميين والأمينين بالصرف مثل الهيئات العمومية.
3. **التقارير والقوائم المالية:** هي تلك التقارير التي تبين الوضعيات المالية للوحدة العمومية، والتي تكون اما دورية أو تكون عند حدوث ما يتطلب ارسال تقارير الى الجهات المعنية من قبل المحاسبين او المدراء العموميين.
4. **استخراج النتائج وقائمة المركز المالي:** هي النتائج التي تحققت من خلال ممارسة الوحدات الحكومية لنشاطها والتي تبين المركز المالي لها.
5. **الآلات:** هي الوسائل المستخدمة في اطار القيام بالمحاسبة كاستخدام أجهزة الاعلام الآلي، والأجهزة الحديثة في الاتصال.

6. التعليمات: هي التي يتلقاها المدراء العموميون والمحاسبون العموميون التي تمكن من الأداء الحسن للوحدات الحكومية.

7. الموظفون: هم الأشخاص المؤهلون والمكلفون بالسهر على الاستخدام الأمثل والرشيد للأموال العامة.¹

ثانيا: الاجراءات المتبعة في النظام المحاسبي العمومي

- يمكن حصر هذه الاجراءات في:

1. مسؤولية الإشراف على الحسابات يجب أن تتركز في يد مسؤول واحد وهو الذي يصدر التعليمات المالية.

2. على كل وحدة إدارية محلية أو مركزية أن تعد الموازنة الخاصة بها، حيث تبين إيراداتها ونفقاتها.

3. تخصم جميع الارتباطات على بنود الإعتمادات الخاصة بها في الوقت الذي يتم توقيع عقود الارتباطات أو أوامر التوريد.

4. تسجيل موجودات المستودعات من السلع اللازمة والأصول طويلة الأجل في سجلات بيانية يتم المراقبة عليها عن طريق إحداث حسابات مراقبة.

5. يجب تطبيق المبادئ المحاسبية والقواعد الأساسية حالة قيام الدولة بمزاولة نشاط اقتصادي أو صناعي عن طريق وحداتها المختلفة

6. إيجاد نظام للمراجعة الدورية في الوحدات الإدارية يقوم بها مراجع مستقل.

¹ . قطار محمد، " المحاسبة الحكومية مجالها والنظريات والأسس المبنية عليها ."مذكرة ليسانس محاسبة غير منشورة ، معهد العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير، المدينة، 2004، ص ص، 45، 46.

7. إعداد تقارير شهرية مالية عن الوحدات الحكومية، بحيث تظهر هذه التقارير الوضع المالي من أجل إحكام المراقبة المالية والقانونية.

8. يجب أن تكون جميع التقارير مبنية على أساس موحد ولو على أساس مجموعات من الوحدات الإدارية المتماثلة في طبيعة النشاط والحجم¹.

سادسا: دور النظام المحاسبي العمومي

- يمكن تحديد دورة النظام المحاسبي العمومي في الخطوات التالية:

1. تحديد سنة مالية ذات فترة زمنية ثابتة يتم على أساسها إعداد مشروع الموازنة العامة للدولة، خلال السنة المالية التالية.

2. اعتماد الموازنة وصدور قانون العمل بها.

3. تنفيذ ما ورد بالميزانية عن طريق توزيع قوائم الإيرادات والمصروفات على الوحدات المحاسبية الموجودة في مختلف الوحدات الإدارية الحكومية.

4. مباشرة تنفيذ الموازنة طبقا لقواعد تنفيذها وتوزيع الاعتمادات وتحصيل الإيرادات وفقا للتوزيع المخطط في الموازنة.

5. اثبات العمليات المالية الفعلية من خلال النظام المحاسبي العمومي وفقا لنفس الأسلوب المطبق في النظام المحاسبي المالي، وذلك فيما يتعلق بحصر وتسجيل العمليات على أساس تاريخي ووفقا لنظام القيد المزدوج في دفاتر اليوميات المختلفة، ثم تبويبها الى حساباتها في دفاتر الأستاذ وفقا للأحكام الخاصة باستخدام الاستثمارات الحكومية.

¹ . محمد الهور، المرجع السابق، ص145.

6. في مرحلة تلخيص البيانات و هي المرحلة الثالثة من مراحل تشغيل النظام المحاسبي المالي العمومي تختلف المبادئ التي تخضع لها إجراءات التلخيص كما هو متبع في النظام المحاسبي المالي فلا مجال لإعداد حسابات ختامية يقابل فيها جانب الإيرادات والمصروفات على النحو المتبع في النظام المحاسبي المالي وإنما يعد الحساب الختامي على أساس التأكد من موازنة الإيرادات والمصروفات وتقوم كل وحدة حكومية إدارية بإعداد حساب ختامي لها حتى يتسنى إعداد الحساب الختامي للدولة، الذي يشتمل على إجمالي الملخصات الدفترية.

المبحث الرابع: أعوان المحاسبة العمومية

يعتمد نظام المحاسبة العمومية على مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي في تنفيذ الميزانية العامة للدولة، حيث يتناول هذا المبحث عرض مختلف أعوان المحاسبة العمومية عن طريق دراسة مهام كل من :

✓ المحاسب العمومي

✓ الأمر بالصرف

✓ المراقب المالي

المطلب الأول: تصنيفات المحاسب العمومي:

أولاً: المحاسب العمومي

يقصد به هو كل موظف او عون له الصفة القانونية لممارسة باسم الدولة أو الجماعات المحلية والهيئات العمومية، عمليات الإيرادات والنفقات وحيازة وتداول الأموال والقيم العمومية.¹

¹ . محمد مسعى، المرجع السابق، ص ص، 20، 21.

وأما المشرع الجزائري فيعرفه عن طريق تعداد المهام المنوطة به، ذلك حسب المادة 33 من القانون رقم 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية حيث يعد محاسبا عموميا كل شخص يعين قانونا للقيام بالعمليات المالية:

✓ تحصيل الايرادات ودفع النفقات

✓ ضمان حراسة وحفظ الأموال والسندات والقيم والموارد المكلف بها وحفظها.

✓ تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والموارد العمومية.

أما بخصوص تصنيف المحاسب العمومي، فيمكن تصنيفه من حيث، طبيعة المهام، ومن حيث طبيعة المرافق التي يتولى مسك محاسبتها.

1. التصنيف من حيث المهام

1.1 المحاسب الرئيسي:

هو المحاسب المؤهل قانونا للقيام بعمليات القيد المحاسبي النهائي للعمليات المالية للدولة المتعلقة بعمليات النفقات والاييرادات المكلف بها وفقا لبنود الميزانية العامة للدولة.

2.1 المحاسب الثانوي

هو المحاسب العمومي الذي ينفذ العمليات الخاصة بالاييرادات والنفقات لصالح المحاسب العمومي الرئيسي، وعليه فالمحاسب المفوض يقوم بارسال العمليات المالية التي قام بها الى المحاسب المكلف المؤهل قانونا للقيام بالقيد المحاسبي النهائي لهذه العمليات.

3.1 شبه المحاسب

هو كل شخص أو موظف يحوز أو يتداول الأموال والقيم العمومية بدون أن تكون له الصفة القانونية للمحاسب العمومي.

4.1 محاسب بدون صندوق

هو كل المحاسب الذي يملك الصفة القانونية للمحاسب العمومي دون أن يقوم بحيازة أو تداول الأموال العمومية، أي محاسب بدون صندوق، حيث يكسب صفة محاسب عمومي مركزي يقوم بدمج محاسبة المحاسبين العموميين والذي يعرف باسم الوكيل المحاسبي المركزي للخرينة.¹

2. تصنيف من حيث محاسبة المرافق العمومية.

هو التصنيف الذي وضعه المشرع الجزائري، الناتج عن تقسيم الادارة المالية للدولة وذلك وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم والذي يقدم التصنيف كالتالي:

1.2. المحاسبون الرئيسون للدولة.

أ. أمين الخزينة المركزية

وهو المحاسب المكلف بتنفيذ الأوامر الخاصة بالعمليات المالية للدولة لمختلف الوزارات والهيئات الادارية ذات الطابع الوطني، ومراقبة صناديق التسبيقات والايرادات لدى مختلف الوزارات.

ب. أمين الخزينة الرئيسة

المكلف بتنفيذ العمليات المالية المتعلقة بالحسابات الخاصة للخرينة ويعين المحاسب العمومي المكلف بالنسبة لمعاشات ومنح المجاهدين وذوي الحقوق، معاشات أفراد الجيش والتقاعدات المدفوعة من ميزانية الدولة.

¹ . محمد مسعى، المرجع السابق، ص 36 - 38.

ج. الوكيل المحاسبي المركزي للخزينة

هو محاسب بدون صندوق بحيث يقوم بدمج وتركيز محاسبة أمناء الخزينة لمختلف الولايات، ومكلف كذلك بجمع الاحصائيات المتعلقة بالوضع المالية للخزينة وتنفيذ العمليات الخاصة بالحساب الجاري للخزينة المفتوح لدى البنك المركزي، اضافة الى مراقبة العمليات التي تتم بواسطة الحساب الجاري البريدي المفتوح لدى الخزينة، وتسيير الحساب الخاص للخزينة المتعلق بالتسبيقات، القروض، كذلك مسك حساب التسديد مع الخارج الى جانب متابعة وتسيير المديونية العمومية.

د. أمين خزينة الولاية

هو المحاسب العمومي الرئيسي المنصب من طرف وزير المالية على رأس خزينة كل ولاية، و المكلف بتنفيذ عمليات الايرادات والنفقات لميزانية الدولة وميزانية الولاية، والهيئات العمومية ذات الطابع الاداري الموجودة في اقليم الولاية، ويقوم كذلك بمراقبة صناديق التسبيقات والايادات أعوان المحاسبة للهيئات الادارية على مستوى الولاية، اضافة الى ذلك يقوم بالتحقق من تطابق حساب التسيير لديه مع الحساب الاداري للأمر بالصرف في الولاية، الى جانب الارسال الشهري للوضع المالية لخزينة الولاية الى العون المحاسبي المركزي للخزينة.

2.2 المحاسبون الثانويون للدولة

- يكتسى صفة المحاسب الثانوي للدولة كل من:

- ✓ قابضي الضرائب
- ✓ قابضي الجمارك
- ✓ قابضي المحافظة العقارية
- ✓ قابضي البريد والمواصلات

✓ رئيس مراكز البريد والمواصلات

ويجدر الذكر هنا أن المحاسب العمومي الرئيسي المكلف بتنفيذ ميزانية الولاية هو أمين خزينة الولاية، أما بالنسبة للبلديات فالمحاسب المكلف بتنفيذ ميزانية البلدية هو قابض الضرائب ما بين البلديات.

أما بالنسبة لتسيير المرافق العمومية ذات الطابع الإداري فالمحاسب الرئيسي المكلف بقيد العمليات المالية الخاصة بها وهو العون المحاسبي المنصب لدى الإدارة العمومية من طرف وزير المالية أو مفوضه.¹

ثانيا: مهام المحاسب العمومي:

يقوم المحاسب العمومي بتنفيذ أوامر الأمر بالصرف المتعلقة بتسديد النفقات وتحصيل الإيرادات المرخصة في ميزانية الدولة، بعد التحقق من مشروعية العمليات المالية عن طريق مراقبة وثائق اثبات عمليات الإيرادات والنفقات ومطابقتها للقوانين والأنظمة المعمول بها.

وفقا للمواد 35، 36 و 37 من القانون رقم 21-90 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، يمكن تحديد مهام المحاسب العمومي كما يلي:

✓ مهام المحاسب العمومي من جانب النفقات.

✓ مهام المحاسب العمومي من جانب الإيرادات.

1. مهام المحاسب العمومي من جانب النفقات

- يجب على المحاسب العمومي قبل قبول دفع أي نفقة عمومية يتحقق من:

- مطابقة العملية مع القوانين والأنظمة المعمول بها.

¹ . المادتين 32 و 33 من المرسوم التنفيذي رقم 313-91 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتعلق بتصويب وتعيين المحاسبين العموميين.

- صفة الأمر بالصرف، بأن له الصفة القانونية التي تؤهله للقيام بالعمليات المالية لميزانية الدولة أو الجماعات المحلية اضافة الى أن الأمر بالصرف ملزم عند تنصيه بايداع نسخة من الامضاء الذي يوقعه على السند الأمر بالصرف لدى المحاسب.
- شرعية عمليات تصفية النفقات.
- توفر الاعتمادات المالية.
- أن الديون لم تسقط آجالها أو أنها محل معارضة.
- الطابع الابرائي للدفع، والذي يؤكد عن طريقه الأمر بالصرف اثبات أداء الخدمة.
- الصحة القانونية للمكسب الابرائي، حيث يتحقق المحاسب العمومي أن الدفع يتم لصالح الدائن الأصلي.
- وجود تأشيرة المراقب المالي.

2. مهام المحاسب العمومي من جانب الايرادات

يختص المحاسب العمومي بعملية التحصيل والتي تعتبر المرحلة النهائية من مراحل تنفيذ عمليات الميزانية من جانب الايرادات، بحيث يتكفل المحاسب العمومي تحت مسؤوليته الشخصية والمالية بتحصيل الايرادات المرسله من طرف الأمر بالصرف، وذلك بعد التحقق من مشروعية سند التحصيل، ووجود ترخيص تحصيل الايرادات في قانون المالية.

الجدير بالذكر أن مهمة المحاسب العمومي تقتصر على المراقبة والتحقق من مشروعية العمليات المالية عن طريق مراقبة وثائق اثبات النفقات والايادات، دون أن يتدخل في مضمون العمليات المالية، أي عدم التدخل في مجال التسيير والملائمة التي هي من اختصاص الأمر بالصرف، الذي يقرر مجال استعمال الأموال العمومية.

اضافة الى المهام المذكورة أعلاه، يختص المحاسب العمومي بمهمة ضمان حراسه وتداول القيم والأموال العمومية وتسيير حسابات الموجودات، اضافة الى مهمة مسك الحسابات

والمحافظة على سندات الاثبات ووثائق المحاسبة لجميع العمليات التي يقوم بها، كما يقوم كذلك باعداد حساب التسيير السنوي الذي يسجل فيه جميع العمليات المالية وعمليات تنفيذ الميزانية التي قام بها خلال السنة.

ثالثا: مسؤولية المحاسب العمومي

تعتبر مسؤولية المحاسب العمومي مسؤولية خاصة تختلف عن مسؤولية باقي موظفي الدولة، من أجل فهم خصوصية هذه المسؤولية سيتم التطرق الى مايلي:

أولا: طبيعة مسؤولية المحاسب العمومي

نظرا لطبيعة المهام الموكلة للمحاسب العمومي لاسيما في مجال التحقق من مشروعية العمليات المالية التي يقوم بها وحياسة وتداول الأموال العمومية وحسابات الموجودات، فان مسؤولية المحاسب هي مسؤولية ذات طابع خاص، حيث أن القاعدة العامة تنص على أن المحاسب العمومي مسؤول مسؤولية شخصية ومالية على جميع العمليات المكلف بها.¹

ثانيا: شروط الأخذ بمسؤولية المحاسب العمومي

حسب المادة 46 من القانون رقم 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، لا يأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين الا الوزير المكلف بالمالية أو عن طريق مجلس المحاسبة، حيث يتم ادانة المحاسب العمومي الذي يعتبر مدينا للخزينة من أجل أن يعرض من أمواله الخاصة كل نقص في حسابات الموجودات أو الصندوق أو أي مخالفة صريحة في تنفيذ العمليات المرخصة في الميزانية كما يمتلك وزير المالية الصلاحيات الادارية التي تمكنه من وضع أي محاسب عمومي في وضع مدين عن طريق مراقبة المفتشية العامة للمالية.

¹ J. ORSONI, Finance publique, édition Publisher, 1989, p : 190.

أما مجلس المحاسبة فيمتلك الصلاحيات الجزائية لإقرار وادانة المحاسب العمومي بصفتها هيئة مستقلة للرقابة المالية اللاحقة، عن طريق المراقبة اللاحقة لحساب التسيير للمحاسبين العموميين، بعد الفحص والتحقيق، يمكن أن يضع مجلس المحاسبة أي محاسب عمومي ارتكب مخالفة في تنفيذ العمليات المالية المكلف بها في وضعية مدين.

المطلب الثاني: الأمر بالصرف

يعتبر الأمر بالصرف متصرف اداري باسم الدولة، الى جانب هذه المهام الادارية، يضطلع هذا الأخير بمهام مالية مكملة لنشاطه الاداري يتناول هذا المطلب دراسة وظائف الأمر بالصرف التي تدرج ضمن المحاسبة العمومية عن طريق التطريق الى:¹

- ✓ تعريف الأمر بالصرف.
- ✓ تصنيف الأمر بالصرف.
- ✓ مهام الأمر بالصرف.
- ✓ مسؤولية الأمر بالصرف

1. تعريف الأمر بالصرف:

وفقا للمادة 23 من القانون رقم 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية يعتبر أمر بالصرف كل شخص مؤهل قانونا بتنفيذ عمليات الميزانية المتعلقة باجراءات الاثبات والتصفية واصدار سند الأمر بالتحصيل من جانب الايرادات والقيام باجراءات الالتزام والتصفية والأمر بالصرف، أو تحرير حولات الدفع من جانب النفقات، اذ أن الأمر بالصرف لا ينتمي الى ادارة مالية مختصة لكونه يمتلك صفة مسير اداري، مكلف بادارة وتسيير مرفق عام، وصلاحياته المالية ما هي الا مكملة لنشاطه الاداري.²

¹ . محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط4، 2010، ص374.
² . المادة 48 من القانون رقم 21-90 المؤرخ في 15 اوت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية.

وعليه، فإن الأمر بالصرف هو موظف، يتصرف باسم الدولة أو الجماعات المحلية أو المرافق العامة ذات الطابع الإداري، يختص بتسيير وإدارة مرفق عام، إلى جانب الاختصاص الإداري للأمر بالصرف يمتاز باختصاص مالي في مجال المحاسبة العمومية، حيث يقوم بتحرير أوامر صرف النفقات و أوامر تحصيل الإيرادات والتي تمثل السند القانوني الذي بواسطته يقوم المحاسب العمومي بتنفيذ العمليات المالية المرخصة في الميزانية.¹

والجدير بالذكر أن الأمر بالصرف هو العون المؤهل قانوناً بتحديد مجال استعمال الأموال العمومية سواء من حيث طرق التعاقد مع المتعاملين الاقتصاديين، السعر، الكمية، أو نوع السلع، والخدمات التي يريد اقتناؤها، ذلك في حدود الاعتمادات المرخصة في الميزانية، وفي ظل احترام وتطبيق القوانين والتنظيمات المعمول بها وهو ما يعرف بمجال الملائمة في الأموال العمومية والذي يختص به الأمر بالصرف دون غيره.

2. تصنيف الأمرين بالصرف.

وفقاً للمادة 25 من القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية يكون الأمر بالصرف رئيسي أو أمر بالصرف ثانوي.

1. الأمرين بالصرف الرئيسيين

الأمرين بالصرف الرئيسيين هم الذين يصدران أوامر الدفع لفائدة الدائنين وأوامر الإيرادات ضد المدينين، وأوامر تفويض الاعتمادات لفائدة الأمرين بالصرف الثانويين الخاضعون لسلطتهم وذلك في حدود رخص البرامج والاعتمادات المرخصة في الميزانية.

- يمنح قانون المحاسبة العمومية صفة الأمر بالصرف الرئيسي لكل من:

✓ المسؤولين المكلفين بتسيير المجلس الدستوري، والمجلس الشعبي ومجلس المحاسبة.

¹ . محمد عباس محرز، المرجع السابق، ص382.

- ✓ الوزراء في حدود الاعتمادات المفتوحة في ميزانية الدولة المخصصة لتسيير الوزارة
- إضافة الى الحسابات الخاصة للخرينة المرخصة في قانون المالية.
- ✓ الوالي في حدود ميزانية الولاية.
- ✓ رؤساء المجالس البلدية الذين يتصرفون لحساب البلديات.
- ✓ المسؤولين المعينين قانونا على مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة.¹

2. الأمر بالصرف الثانويين

الأمر بالصرف الثانويين هم المسؤولون المنصبون على رأس المصالح العمومية الغير مركزية، ويقومون باصدار حوالات الدفع لفائدة الدائنين وأوامر الايرادات ضد المدنيين في حدود الاعتمادات المفوضة من طرف الأمر بالصرف الرئيسي.

بالتالي الأمرين بالصرف الثانويين مكوّنين من المديرين الجهويين والمديرين الذين يمثلون المصالح الغير مركزية لكل وزارة على مستوى الولاية، في حدود الاعتمادات المفوضة لهم سواء اعتمادات التسيير أو التجهيز التي تأخذ شكل رخص برامج المتددة السنوات ورخص الدفع التي تحد الحد الأعلى للاعتمادات الدفع الخاصة بميزانية التجهيز المرخصة خلال السنة.

3. الأمر بالصرف الوحيد

إضافة الى صفة الأمر بالصرف الرئيسي الذي يمتلكها الوالي بالنسبة لتنفيذ ميزانية الولاية فإنه يمتلك صفة الأمر بالصرف الوحيد بالنسبة لتنفيذ برامج التجهيز اللامركزي للدولة، على مستوى الولاية، بحيث ترخص على أساس ميزانية الدولة واعتمادات بالرقم التسلسلي للوالي الذي يتولى تنفيذها وفقا لبرنامج التجهيز السنوي المقرر من طرف الحكومة.

4. الأمر بالصرف المفوض أو المستخلف

¹ . المادة 26 من القانون رقم 21-90 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

يمكن للأمر بالصرف الرئيسي أو الثانوي تفويض التوقيع للموظفين المرسمين العاملين تحت سلطتهم المباشرة وذلك في حدود الصلاحيات المخولة لهم وتحت مسؤوليتهم، بالتالي يستطيع الأمر بالصرف المفوض بتنفيذ العمليات المالية في حدود صلاحيات التفويض وتحت مسؤولية ومراقبة الأمر بالصرف الذي منحه تفويض التوقيع.

ويستطع الأمرين بالصرف في حالة غياب أو مانع تعيين المستخلف الذي يتولى مهام تسيير وإدارة المرفق العام بعد اعلام المحاسب العمومي.

ثالثا: مهام الأمر بالصرف

لكي يستطيع الأمر بالصرف ممارسة مهامه يجب أن يكون معتمدا لدى المحاسب العمومي عن طريق ارسال اثبات تنصيب الأمر بالصرف على رأس مرفق عام ونسخة عن التوقيع، والذي بواسطته يستطيع المحاسب العمومي تحقيق وفحص صفة هذا الأخير على سند الأمر بالصرف أو سند الأمر بالتحصيل.

وتعتبر وظيفة الأمر بالصرف وظيفة أساسا ادارية بحيث يختص بتسيير وإدارة المرافق العامة، وأما المهام المالية فتتمثل النتيجة المباشرة لنشاطه الاداري، ويمكن تقسيم الاختصاص المالي للأمر بالصرف من جهة النفقات والايرادات كما يلي:

1. من جانب النفقات: يختص الأمر بالصرف

- ✓ اجراءات الالتزام.
- ✓ اجراءات التصفية.
- ✓ تحرير سند الأمر بالصرف أو حوالات الدفع.

ويجدر الذكر أن الأمر بالصرف هو الذي يختص دون غيره في مجال ملائمة النفقات العمومية أي هو الذي يقوم بإجراءات اثبات انشاء الدين، ويحدد مجال صرف واستعمال الأموال العمومية في ظل احترام الميزانية والقوانين والأنظمة المعمول بها.

2. من جانب الإيرادات: يختص الأمر بالصرف بالعمليات التالية

- ✓ إجراءات اثبات حقوق تحصيل الإيرادات للمدنيين.
- ✓ إجراءات التصفية.
- ✓ تحرير سند أمر تحصيل الإيرادات.

3. مسك المحاسبة الإدارية

يقوم الأمر بالصرف بمسك محاسبة للإيرادات والنفقات التي يقوم بها خلال السنة المالية، بحيث يتضمن الحساب الإداري للأمر بالصرف محاسبة الإيرادات، ومحاسبة الالتزامات، و محاسبة أوامر الصرف.

4. مسؤولية الأمر بالصرف.

يعتبر الأمر بالصرف مسؤول مدنيا وجزائيا على العمليات التشريعية التي يقوم بها وعلى الأخطاء التي يرتكبها في تسيير المرافق العامة، فهو مسؤول على كل المخالفات الصريحة للقوانين والتنظيمات المعمول بها، والتي يتم اثباتها بعد التحقيق والتدقيق من طرف هيئات المراقبة من أجل دراسة طبيعة مسؤولية الأمر بالصرف يجب الاطلاع على مايلي:

- ✓ المسؤولية السياسية.
- ✓ المسؤولية المدنية والجزائية.
- ✓ المسؤولية أمام مجلس المحاسبة.
- ✓ المسؤولية المالية.

المبحث الخامس: مراقبة العمليات المالية

يمثل المال العام العمود الفقري لنشأة الدول قيام الجماعات و هو لب الصراعات المستمرة بين الإنسان و الطبيعة و بين المال والإنسان و أخيه الإنسان، و لذلك حرصت الشرائع القديمة على حمايته و إيجاد الوسائل الكفيلة بتنظيمه من حيث الإنفاق و التحصيل ففرضت الضرائب الجمارك و نظمت القيود والسجلات المحاسبية، و فرضت الجزاءات القانونية على المخالفين لأحكام القوانين أصبحت السلطة مسؤولة أمام الشعب عن حسن إدارة الأموال وتحقيق الأهداف منها.

المطلب الأول: تعريف الرقابة المالية:

إن محاولة فهم معنى الرقابة يعني التعرف على مظاهرها ، آلياتها طرق ممارستها و أيضا انعكاساتها، فالمعرفة الجيدة لذلك يمكن المسير العمومي من أن يمارس عمله بفعالية و كفاءة كبيرين . و لهذا فمن الضروري تعريف الرقابة بشكل واسع و الأخذ بعين الاعتبار كل مظاهرها و خاصة منها التقنية و المحاسبية.

لغويا: هي المحافظة والانتظار، فالرقيب يعني الحافظ والمراقب، والرقيب: هو الحافظ الذي لا يغيب عنه شيء والرقيب من يلاحظ أمراً ما، والرقيب: الحارس، والرقيب من الجيش: الطليعة وجمعه رقباء .والمراقب :من يقوم بالرقابة، والرقيب :اسم من أسماء الله الحسنى، ومعناه الحفيظ الذي لا يغفل أو الحاضر الذي لا يغيب، ومن مجموع النصوص القرآنية يتضح لنا أن معنى الرقابة: الدعاية، أو الحفظ، أو الانتظار¹.

¹ . محمد أحمد عويس، الرقابة المالية في الدولة الإسلامية ، مجلة الوعي العربي ، رقم العدد 451 : mailto:alwaei@awkaf.net

اصطلاحاً: الرقابة هي إحدى جوانب العملية الإدارية و تعني " قياس الأداء الحالي و مقارنته بالمعايير المتوقعة للأداء و السابق تحديدها ، و من واقع هذه المقارنة يصبح من الممكن تحديد ما إذا كان الأمر يحتاج إلى اتخاذ إجراءات تصحيحية لإعادة مستوى الأداء إلى المستوى المخطط و المعبر عنه بالمعايير السابق تحديدها " و لذلك وظيفة الرقابة تمارس بطريقة دائمة و مستمرة و اتصالها الأكبر عادة ما يكون بوظيفة التخطيط¹.

ولقد تعددت تعاريف الباحثين للرقابة بشكل عام، ومنها الرقابة المالية، ويرجع السبب الى الوظيفة التي ينظر اليها من خلالها والأهداف التي يجب تحقيقها، والأجهزة التي تقوم بها.

والملاحظ أن معظم المختصين يصطلح لها عدة مفاهيم كالملاحظة، الفحص، التوجيه المقارنة، التفتيش، وخصوصية المالية العامة تدفعنا الى استعمال مصطلح التدقيق Audit حيث يسعى المدقق الى التأكد من أن ادارة الأموال العامة قد تم بشكل جيد، وذلك من خلال مقارنة البيانات المالية والمعطيات الميدانية وتقييم مدى مطابقتها للقوانين واللوائح التنظيمية والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وهذا بإجراء فحوصات موضوعية مستقلة قائمة على أساس اقتناء أثر المعطيات والمعلومات في دورة سير العمليات المالية داخل نظام الهيئة الخاضعة للرقابة². و الحقيقة أن دور التدقيق أصبح يتجاوز رقابة المشروعية القائمة على كشف الأخطاء والمخالفات إلى تحسين مستوى العمل و القضاء النهائي على النقائص من خلال تأطير المسير و توجيهه .فقد بين المؤتمر العربي الأول للرقابة المالية المنعقد عام 1977 أن الرقابة " منهج علمي شامل يتطلب التكامل و الاندماج بين المفاهيم القانونية والاقتصادية، و المحاسبية والإدارية و يهدف إلى التأكد من المحافظة على الأموال العامة ورفع كفاءة استخدامها و تحقيق الفعالية في النتائج المحققة³.

1 . أكرم ابراهيم حماد، الرقابة المالية في القطاع الحكومي، دار جبين للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص18.

2 . محمد رسول العموري، الرقابة المالية العليا، منشورات الحلبي الحقوقية بيروت، 2005 ، ص19.

3 . حمدي سحيمات القبيلات، الرقابة الادارية والمالية للأجهزة الحكومية، مركز دار الثقافة، عمان: الأردن، 1998، ص129.

و إذا عرضناها بمدلول قانوني فالرقابة المالية هي الرقابة التي تقوم بها هيئات يتم إنشاؤها بقانون أو نظام أو أي سند قانوني آخر، وتحدد اختصاصاتها بموجب ذلك السند القانوني وتهدف إلى مطابقة العمل ذي الآثار المالية للقانون أو بمعنى أدق مطابقته لمختلف القواعد القانونية التي تحكمه سواء ما كان منها داخلاً لا في إطار الشكل القانوني، أي أن يكون العمل المالي مطابقاً للتصرف القانوني، أو ما كان منها داخلاً لا في إطار الموضوع القانوني وهي التي تنتظر في طبيعة التصرف وفحواه ومكوناته، ويتم بموجب هذا النوع من الرقابة رقابة التصرف المالي من حيث النفقات أو الإيرادات العامة.¹

أهداف الرقابة على المال العام

ان مفهوم الرقابة المالية يرتبط ارتباطاً وثيقاً بمفهوم الإدارة العامة ذلك أن إدارة الأموال العامة تتطلب الثقة و تمثل نوعاً من المسؤولية و الرقابة المالية ليست هدفاً أساسياً بحد ذاتها وإنما هي جزء أساسي من نظام الرقابة.²

و السؤال الذي يطرح هنا هو " لماذا نراقب الأموال العامة؟ " و الإجابة على ذلك هو أن الرقابة على المال العام تهدف إلى تفادي الاختلاسات و الحفاظ على المال العام فالرقابة التي تتم على كل من الأمر بالصرف و المحاسب العمومي تسعى إلى ضمان مشروعية الصرف أو التحصيل، ففي كل البلدان يمكن أن نلاحظ أن الرقابة تعطي أولوية كبرى لشرعية العمليات المالية حتى يتم اكتشاف عمليات الغش و ضماناً للتوافق مع ترخيصات الميزانية و أيضاً لمعاقبة المسؤولين المتسببين في المخالفات.³

- مهما اختلفت أهداف الرقابة المالية وتنوعت فانها تنحصر غالباً في هدفين أساسيين:

❖ التحقق من أن الانفاق تم وفقاً لما هو مقرر له طبقاً للخطط الموضوعة.

¹ . أكرم إبراهيم حماد، المرجع السابق، ص19.
² . إعلان " ليما " بشأن المبادئ الأساسية للرقابة المالية ، ترجمة طارق الساطي عن مجلة الرقابة المالية الصادرة عن المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية و المحاسبة.
³ . حسام الحجاي، الأصول العلمية و العملية في المحاسبة الحكومية، دار حامد، عمان 2004 ، ص234

❖ أن الموارد حصلت كما هو مقرر وأنها استخدمت أفضل استخدام.

المطلب الثاني: أساليب الرقابة على المال العام في التشريع الجزائري:

ان ارادة الرقابة والتحكم في الأموال العمومية والتي تعد في حد ذاتها مهمة أساسية للدولة، لا يمكن فصلها عن المنظومة التشريعية، حيث أن هذه الأخيرة تحيط بكل العمليات المالية للدولة وبمختلف وحداتها.

كما أن تنفيذ المالية العامة مصطلح سياسي، اقتصادي ومالي، اذن ليس له من سبيل لاجتناب الرقابة، فمن الخطر على الاقتصاد الوطني أن يترك المسؤولية كاملة في يد الذين يسيرون رؤوس الأموال والممتلكات العامة وبالتالي فانعدام الرقابة سيؤدي حتما الى ظهور أشكال التعسف والتبذير للأموال العامة على حساب المجتمع.

وتبعاً لذلك فقد تم في بلادنا انشاء نظام رقابي على كل المستويات بغض النظر عن الأشخاص ورتبتهم في هيكل الدولة، وهكذا قامت الدولة الجزائرية بوضع جهاز رقابي يهدف الى ضمان تسيير يقوم على المصداقية ويخضع لقرارات السلطة المكلفة بالميزانية.¹

كما حرص الدستور والتشريعات الى ايجاد ضوابط للنفقات والايادات العامة، تمثلت بانشاء أجهزة رقابة مالية وادارية تحت مسميات مختلفة، وأضفت على بعضها صفة الاستقلالية لضمان حيادتها وعدالة رأيها تحقيقاً للأهداف الرقابية.

ونظراً لاتساع مجالات استخدام المالية العمومية وتعددتها، تمارس مراقبتها من طرف أجهزة متنوعة المهام ومتباينة الطبيعة ولكنها تشترك في هدف واحد وهو استخدام جدي و مشروع

¹ . بساعد علي، المالية العمومية، المعهد الوطني للمالية، الدراسات العليا للمالية، 1992.

للاعمادات، بالتالي تبرز أنواع الرقابة من خلال زوايا متعددة غير أنها من الناحية العلمية متداخلة مع بعضها.¹

يمكن تقسيم الرقابة المالية إلى عدة أقسام حسب زاوية الدراسة:

- من حيث الموضوع: الرقابة على المعاملات و الرقابة على الأشخاص التي يدخل ضمنها:

✓ الرقابة على المحاسبين العموميين و الرقابة على الأمرين بالصرف.

✓ الرقابة على الإيرادات و الرقابة النفقات.

- من حيث الزمن: نجد نوعين:

✓ الرقابة السابقة.

✓ الرقابة اللاحقة.

- من حيث السلطة الممارسة للرقابة: نجد أن الرقابة اما أن تكون:

✓ رقابة ادارية.

✓ رقابة قضائية.

✓ رقابة شعبية.

- من حيث الجهة التي تتولى الرقابة:

✓ رقابة داخلية.

✓ رقابة خارجية.

¹ . لعمارة جمال، أساسيات الموازنة العامة للدولة: المفاهيم و القواعد و المراحل و الاتجاهات الحديثة، دار الفجر ، القاهرة ، 2004 ، ص161

رقابة المحاسب العمومي

إضافة إلى دوره في تنفيذ النفقات و الإيرادات العامة يؤدي المحاسب العمومي دورا رقابيا مهما يتمثل هذا الدور الرقابي في مراقبة أعمال الأمرين بالصرف و التدقيق في شرعية الوثائق التي صادفوا عليها، و تكون رقابة المحاسب العمومي موائية للرقابة التي يمارسها المراقب المالي على الأمر بالصرف و يمكن أن نتعرف على هذه المجالات من خلال المادة 36 من قانون المحاسبة العمومية و هي تتمثل في:

- ✓ مطابقة العملية مع القوانين والأنظمة المعمول بها.
- ✓ صفة الأمر بالصرف أو المفوض له.
- ✓ شرعية عمليات تصفية النفقات.
- ✓ توفر الاعتمادات.
- ✓ أن الديون لم تسقط آجالها أو أنها محل معارضة.
- ✓ الطابع الابرائي للدفع.
- ✓ تأشيرات عمليات المراقبة التي نصت عليها القوانين والأنظمة المعمول بها خاصة ما يتعلق بتأشيرة المراقب المالي.
- ✓ الصحة القانونية للمكسب الابرائي أي التحقق من صلاحية الدفع.¹

اذن يجب التأكد من العناصر السابقة حتى يتسنى للمحاسب العمومي قبل مباشرة اجراءات الدفع أن يتأكد من أن الأمر بالدفع الموجه اليه يكتسي الطابع الشرعي وأن المبلغ المستحق مسجل في الفصل والبند الذي بشأنه تجري عملية الدفع، أما اذا رأى فيه مخالفة لها، رفض قبول الصرف لتلك النفقة، الا أن القانون خول للأمر بالصرف كونه الساهر على السير الحسن للمرافق العامة وتلبية للمصالح العامة وسيلة أخرى تمكنه من تمرير الأمر بالصرف رفض

¹ . صالح رويلي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ص10.

المحاسب العمومي وهذا ما يعرف بالتسخير المكتوب وهذا ما أكدته المادة 47 من قانون 21/90 وأيضا المادة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 314 /91.¹

بقولها أن : " يمكن للأمر بالصرف اذا ما قام المحاسب العمومي بايقاف عملية دفع أن يطلب منه كتابيا وتحت مسؤوليته دفعها"

بالتالي اذا امتثل المحاسب العمومي لأمر التسخير هذا فستبرأ ذمته من أي مسؤولية مالية او شخصية، والملاحظ أنه حتى وان كان هناك أمر بالتسخير فتبقى للمحاسب العمومي سلطة رفض النفقة ورفض الامتثال للأمر² ولكن عليه أن يبرر هذا الرفض بأحد الأسباب التالية:

- عدم وجود اعتمادات المالية المخصصة للنفقة الملتزم بها من قبل الدائن المستحق للنفقة.
- عدم توفر أموال للخزينة، ما عدا بالنسبة للدولة، لتسديد هذه النفقات.
- انعدام اثبات أداء الخدمة.
- طابع النفقة غير لابرئي أي الشخص المعني بالدفع هنا هو غير الدائن الحقيقي.
- انعدام تأشيرة المراقب المالي أو تأشيرة الصفقات عند الضرورة.

رقابة مصالح وزارة المالية:

نجد في مجال الرقابة أن لوزارة المالية دورها البارز حيث أنها تسهر على رعاية ورقابة مالية الدولة وعلى رأس هذه الوزارة نجد وزير المالية الذي يتمتع بالعديد من الصلاحيات الرقابية بموجب المرسوم التنفيذي 54 /95.³

وقد تم تنظيم الادارة المركزية لوزارة المالية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 55 /95¹ وفي ها الصدد نجد أن مجال الرقابة على تنفيذ الميزانية تمتد أساسا الى المديرية العامة للميزانية،

¹ . المؤرخ في 09/07 1991 الذي يحدد اجراءات تسخير المحاسبين العموميين من طرف الأمر بالصرف.

² . المادة 48 من قانون المحاسبة العمومية 21 /90.

³ . المؤرخ في 15 /02 /1995 المحدد لصلاحيات وزير المالية، ج.ر. العدد 15.

بوزارة المالية وذلك عن طريق التقارير التي يعدها المراقب والمتعلقة بعمليات التحصيل والانفاق من قبل المؤسسات والهيئات الخاضعة للتأشيرة وكذا استغلال الوثائق والمستندات التي ترسل من طرف الهيئات والمصالح المعنية، وما يهمنا في اطار مصالح وزارة المالية هو المفتشية العامة للمالية ومفتشية مصالح المحاسبة.

المطلب الثالث: المفتشية العامة للمالية:

إن الاهتمام بصحة و صرامة تسيير الأموال العمومية و ضمان عدم ضياعها قد أدى بالدولة إلى تأسيس وظيفة الرقابة.

و باعتبار وزارة المالية مكلفة بمسك مالية الدولة ، خاصة من خلال مسك جميع الإيرادات و التكفل بمنح الاعتمادات لكافة الوزارات قد أدى بها إلى تأسيس هيئة رقابية تابعة لها تتولى مراقبة التسيير المالي و المحاسبي لمصالح الدولة و هذا وفق الإجراءات و التنظيمات المعمول بها².

1. تنظيم المفتشية العامة للمالية.

أنشئت المفتشية العامة للمالية سنة 1980 بموجب المرسوم رقم 80-53 المؤرخ في أول مارس 1980 والذي كان المحدد لتنظيمها وسيرها وصلاحياتها قبل صدور:

- المرسوم التنفيذي رقم 08-272 المؤرخ في 06/09/2008 المحدد لصلاحيات المفتشية والذي حل محل المرسوم التنفيذي رقم 92-78 المؤرخ في 22/02/1992) لاغي لأحكام المرسوم رقم 80-53 الا مادته الأولى المتعلقة باحداث المفتشية).

¹ . المرسوم التنفيذي 55 /95 المؤرخ في 15/02/1995 المتضمن تنظيم الادارة المركزية في وزارة المالية، ج.ر. العدد 15.
² . سناطور خالد، مذكرة تخرج من المدرسة الوطنية للادارة بعنوان: " رقابة المفتشية العامة للمالية على المؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري" (2006 /2005) ص34.

- المرسوم التنفيذي رقم 09- 273 المؤرخ في 06 /09 /2008 المتضمن تنظيم الهياكل المركزية للمفتشية والذي حل محل المرسوم التنفيذي رقم 92- 32 المؤرخ في 1992 /01/20.
- المرسوم التنفيذي رقم 08- 274 المؤرخ في 06/09 2008 المتعلق بتنظيم المفتشيات الجهوية للمفتشية العامة للمالية وصلاحياتها والذي حل محل المرسوم التنفيذي رقم 92- 33 المؤرخ في 20 /01 /1992.

1. التنظيم المركزي للمفتشية العامة للمالية:

يخضع تنظيم الهياكل المركزية للمفتشية العامة للمالية لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 08- 273 و تعمل كلها تحت سلطة رئيس الم. الع. للم. الذي يعين بمرسوم رئاسي (المادة 2 من المرسوم) و يسهر على حسن سير الهياكل المركزية - و الجهوية - و يضمن ادارة و تسيير المستخدمين والوسائل بالمفتشية (المادة 3).

- وتتكون المفتشية العامة للمالية ما يلي:

أولاً: هياكل الرقابة والتدقيق والتقييم: توكل مهام الرقابة والتدقيق والتقييم و الخبرة المنوطة للمراقبين عامين للمالية موضوعين تحت سلطة الرئيس، وعددهم أربعة يمارسون اختصاصا على عدة قطاعات نشاط.

ثانياً: الوحدات العلمية: يديرها مديرو بعثات ومكلفون بالتفتيش

مديرو البعثات: يتمثل عددهم في 20 مدير و يعملون تحت إشراف المراقبين العاميين للمالية يقوم مدير البعثة باقتراح عمليات الرقابة لوحدات العملية التابعة للوحدات المركزية و يتابعها كما يضمن التناسق مع جميع الهياكل الجهوية للمفتشية و في هذا الاطار يسهر على تحضير أشغال المهمات و تنظيمها و تقديم الاقتراحات المتعلقة بقوام و مدة و مناطق تدخل كل وحدة

من الوحدات العملية، وتوزيع الأعمال بينها و غيرها من المهام التي تضمنتها المادة 08-273 و التي من شأنها تحسين فعالية ممارسة رقابة الم.الع.للم¹.

المكلفون بالتفتيش:

يدير فرق الرقابة مكلفون بالتفتيش محدد عددهم بثلاثين (30) و يمارسون تحت ادارة مديري البعثات الموكله لهم عمليات الرقابة (المادة 12).

يحضر المكلف بالتفتيش عمليات الرقابة المسندة إلى الفرقة و ينظمها و يتابعها و يقودها و من بين مهامه توزيع المهام بين المفتشين الذين يشكلون الفرقة و متابعة سير الأعمال.

ثالثا: هياكل الدراسات والتقييم والإدارة والتسيير:

- تتمثل في ثلاث مديريات تضم رؤساء ومديريات فرعية وهي كالتالي:

1. مديرية البرامج والتحليل والتلخيص.

2. مديرية المناهج والتقييم والإعلام الآلي.

3. مديرية الوسائل.

2. تشخيص الدور الرقابي للمفتشية:

ان المفتشية العامة للمالية جهاز رقابي بالدرجة الأولى، لكن التوجيهات الجديدة الاقتصادية الجزائرية والتغيرات المصاحبة في المالية العمومية، أدى الى توسع دورها وبصفة عامة فان ممارستها لوظائفها ومهما يكون وفق اجراءات ونماج محددة تنضبط طرق سير عملها ونتائجها.

¹ . الصحن عبد الفتاح، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، ط2، مؤسسة شباب جامعة الاسكندرية، 1974، ص05.

1.2 مهام المفتشية العامة للمالية:

ظلت المفتشية العامة للمالية جهازا رقابيا فقط منذ تأسيسها سنة 1980 و حتى نهاية الثمانينيات و هذا بالنظر إلى الوضعية المستقرة التي كانت تميز الاقتصاد الوطني المخطط والمالية العمومية لكن الهزة البترولية لسنة 1986 أثبتت غير ذلك، و هذا ما أدى إلى تحرير الاقتصاد والتخلي عن الاشتراكية مما يعني ظهور مفاهيم و معطيات جديدة تتطلب تطور أجهزة الدولة وظائفها بما في ذلك مهام المفتشية العامة للمالية¹.

أولاً: المهام الكلاسيكية:

المقصود بها تلك التي كانت معتمدة في ظل النظام الاشتراكي قبل 1992، وهي منحصرة في أساسها في الرقابة المالية والمحاسبية في الهيئات العمومية ومهمة الدراسات والخبرات.

أ/ مهمة الرقابة والتدقيق:

تعتبر مراقبة التسيير المهمة الأصلية للمفتشية العامة للمالية وهي تهدف الى التأكد من مدى احترام المعايير والمقاييس القانونية لضمان مشروعية ودقة الحسابات المالية.

- الهيئات الخاضعة للرقابة:

تمارس الم. الع. للم. رقابتها على التسيير المالي والمحاسبي لمصالح الدولة والجماعات المحلية والهيئات العمومية ذات الطابع الاداري².

- كما تمارس رقابتها أيضا على:

✓ المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

¹ . عبد الكريم صادق بركات، يونس أحمد البطريق، حامد عبد المجيد الدراز: المالية العامة، الدار الجامعية، بيروت، 1986، ص441.
² . عبد الكريم صادق بركات ، المرجع السابق، ص447.

- ✓ هيئات الضمان الاجتماعي التابعة للنظام العام والإجباري وكذا كل الهيئات ذات الطابع الاجتماعي والثقافي التي تستفيد من مساعدة الدولة أو الهيئات العمومية.¹
 - ✓ كل مؤسسة عمومية أخرى مهما كان نظامها القانوني.²
- ويمكن أن تمارس رقابتها على كل شخص معنوي آخر يستفيد من المساعدة المالية من الدولة أو جماعة محلية أو هيئة عمومية (المادة 3 من المرسوم 08 - 272).
- مجال الرقابة:** ان تدخلات المفتشية غير مطلق وانما يخضع لمجال محدد يشمل خاصة جانب المشروعية ودقة الحسابات ولا يمكن أن تمتد لتشمل الملائمة التي تبقى اختصاصا أصيلا للمسير، وهي تشمل خاصة مراقبة مايل:
- ✓ كيفية تسيير الأموال العمومية، ومدى فعاليته ووضعية الهيئات الخاضعة للرقابة.
 - ✓ مدى دقة حسابات الهيئات الخاضعة للرقابة ومدى توفر الوثائق وسندات المحاسبة والفواتير المطابقة للإنجازات.
 - ✓ ظروف استعمال الاعتمادات والوسائل الموضوعة تحت تصرف الهيئات الخاضعة لرقابتها.
 - ✓ التدقيق في وضعية الصناديق والقيم والسندات التي هي بحوزة المسيرين والمحاسبين العموميين.
 - ✓ ظروف تطبيق الأحكام القانونية والتنظيمية خاصة منها المتعلقة بالجانب المالي والمحاسبي وكذا تلك المتعلقة بالتنظيم الهيكلي، وذلك من ناحية تناسقها وتكيفها مع الأهداف المحددة.

2. مهام التحقيقات والخبرات:

¹ .الصحح عبد الفتاح، المرجع السابق، ص07.
² .سناطور خالد، المرجع السابق، ص36.

تكلف المفتشية باجراء دراسات واعداد خبرات عن مختلف المجالات الاقتصادية، المالية الميزانية، المحاسبية والتقنية، في هذا المجال تكلف بـ:

- ✓ القيام بالدراسات والتحليل المالية والاقتصادية من أجل تقدير فاعلية وفعالية ادارة وتسيير الموارد المالية والوسائل العمومية الأخرى.
- ✓ اجراء دراسات مقارنة تطويرية لمجموعات قطاعات أو ما بين القطاعات.

3. الرقابة على عمليات الصرف وحركة رؤوس الأموال:

تم تأهيل موظفي المفتشية العامة للمالية المعينون بقرار وزاري مشترك بين وزير المالية ووزير العدل لمعاينة جرائم مخالفة التشريع و التنظيم الخاصين بالصرف و حركة رؤوس الأموال من و إلى الخارج. و مع ذلك فان هذه المهمة تبقى استثنائية، و أقل أهمية بالمقارنة لأن هيئات أخرى مؤهلة للقيام بذلك¹.

4. تقييم رقابة المفتشية العامة للمالية:

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

¹ . سناطور خالد، المرجع السابق، ص41.

- أن هناك الكثير من الهيئات لا تخضع لرقابة المفتشية العامة للمالية، ان لم نقل لا تخضع لأي رقابة وهي تتمثل في رئاسة الجمهورية، وزارة الدفاع الوطني، وبعض المؤسسات العمومية الاقتصادية.
- ما يعاب عليها أن محققي المفتشية يحققون في تسيير أموال عمومية تقدر بالملايير مقابل أجر لا تتوافق مع أهمية وصعوبة عملهم الرقابي.
- يلاحظ أن المفتشية العامة للمالية ينحصر دورها في الرقابة واعداد التقارير دون أن يكون لها صلاحية البت أو اصدار أي أحكام او قرارات.
- عدم وجود أي تنسيق بين عمل هذه المفتشية وعمل باقي الهيئات الرقابية خاصة مجلس المحاسبة.¹

وعليه فإن للرقابة أهمية كبيرة في الحفاظ على المال العام، وضمان نجاح أية صفقة عمومية، إلا أنه ورغم هذه الرقابة الصارمة المطبقة على المال العام، إلا أنها لم تستطع أن تحدد من الفساد المالي.

اضافة الى ذلك أنه لم يجر تحديد مفهوم الرقابة على الأموال العامة بصورة دقيقة في وقت من الأوقات، فعبارة " الرقابة " في موضوع المالية العامة غالبا ما كانت تستعمل للدلالة على التأكد من أن شيئا ما، هو مطابق لما ينبغي أن يكون عليه وفق نظامه الخاص، و لكن عبارة الرقابة تكتسب اليوم دلالة أكثر دقة، فالرقابة على الأموال العمومية قد لا تكتفي بالرجوع إلى الأحكام القانونية و التنظيمية التي ترعاها و إنما أيضا إلى المبادئ العامة التي تسعى إلى الوصول للأداء المالي من خلال معايير الاقتصاد و الكفاءة و الفعالية في تسيير المالية العامة.

¹ . مانع عبد الحفيظ ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير بعنوان " طرق إبرام الصفقات العمومية و آفية الرقابة عليها في ظل القانون الجزائري، جامعة 2008 ، ص / 110 تلمسان 20

أخيرا يمكن الخلاص الى أن القيام بالرقابة مهما كان نوعها يعتبر من جهة أمرا إبداعيا إذ أن الشخص الذي يتولى هذه المهمة يستخدم أساليب مكتوبة و أساليب ذاتية غير مكتوبة تمكنه من تحقيق الأهداف الرقابية و لكن من جهة أخرى فمن الضروري على المشرع الجزائري أن يأخذ في عين الاعتبار هذه الأساليب و المفاهيم الجديدة لتسيير المالية العامة و الرقابة عليها حتى يستفيد منها في تسيير ماله العام و الرقابة عليه و أول ما يجب الشروع به فيما يخص عصنة النظام الميزاني هو الإسراع بإعداد قانون عضوي متعلق بقوانين المالية ووضعه في حيز التنفيذ.

وعليه، فإن المحاسبة العمومية تعتبر مصدرا مهما لتزويد المهتمين بها بالبيانات اللازمة والمهمة، تلتقي مع المحاسبة المالية في بعض النقاط والمبادئ وتختلف عنها في نقاط أخرى كما أن المفاهيم المحاسبية التي تفسر الأساس العلمي للمحاسبة العمومية مستمدة من نظرية الأموال المخصصة، وهي إحدى النظريات الثلاثة التي ظهرت تاريخيا لتتناسب مع النشاطات الاقتصادية و الإدارية المختلفة.

يعتبر النظام المحاسبي العمومي نظام رقابة ومعلومات، كما يرتبط بالموازنة العامة التي تعتبر الخطة المالية التي تعكس نشاطات الدولة وبرامجها وسياستها من خلال النفقات المقررة لها، ومصادر التمويل المتوقعة لتغطيتها، ومن أهم مهامه الأساسية معرفة نتيجة تنفيذ الموازنة بيان المركز المالي للدولة والتأكد من عدم تجاوز الوحدات المحاسبية المخصصات المقررة في الموازنة.

المختصة

الخاتمة

ختاما لهذه المذكرة يجب القول أن التحقق من مشروعية و نظامية العمليات المالية هي من المهام الأساسية للرقابة المالية العامة، الجزائر ككل بلد سائر في طريق النمو يجب أن تستغل كل الإمكانيات و الهيئات الرقابية الموجودة لديها.

و تبقى مهمة المحاسبة العمومية أساسية للحفاظ على المال العام و هذه الضرورة يجب أن تتأقلم مع الآليات و الأنظمة الحديثة، فالإشكالية الكبرى للتسيير الإداري هي البحث عن الفعالية في التسيير العمومي، حيث أن هذا الأخير يعتبر عامل نمو و استقرار للأموال العامة ولذلك فمن الضروري أن تتجه آليات الرقابة نحو الاستعمال العقلاني للموارد العمومية من جهة و من جهة أخرى يجب أن تساهم هذه الآليات الرقابية في فعالية و كفاءة التسيير العمومي.

إن تحليل مختلف أنواع الرقابة المتبعة في بلادنا يجعلنا نتساءل هل توصلت هذه الآليات الرقابية إلى تحقيق الأهداف التي حددتها؟ والواقع يبين أن مظاهر الاختلاس و التبذير للأموال العمومية ما زالت مصرة على البقاء و هذا يجعلنا نستنتج أن آليات الرقابة المتبعة في الجزائر لم تصل بعد إلى تحقيق طموحاتها المرجوة و أهدافها المحددة. والسبب في ذلك هو عدم معالجة النقائص و الصعوبات التي تقف في طريقها، فقلة الإمكانيات البشرية و المادية التي تعاني منها المفتشية العامة للمالية و مجلس المحاسبة و غيرها لا تسمح بتحقيق الأهداف المحددة.

- وختاما لكل ما سبق نخلص الى العديد من الاستنتاجات نوردتها كما يلي:
- وجوب خضوع الأموال العمومية للقواعد المالية و للتشريع الميزاني و الذي يتميز في نفس الوقت بالصرامة و الليونة فالصرامة تترجم بمبدأ السيادة و النظام العام و الليونة تترجم بالمعرفات التي تقف في طريق تسيير العمومي، و لهذا يجب تحقيق التكامل بين كلا المفهومين.
- ضرورة استقلالية ميادين المالية و المحاسبة و الرقابة وذلك بعدم تركها للتيارات السياسية تتجاذبها كل إلى جهتها ، وتجسيد هذه الاستقلالية يكون بدعم الهيئات الحاصلة بالمزيد

من الحيادية والنزاهة في أداء مهامها وإضفاء الاستقلالية التامة على أعوانها القائمين بها.

● حفظ المال و الرقابة عليه في زمن تعددت فيه و تطورت وسائل النهب ، يتطلب إرادة سياسية حقيقية من جانب جميع السلطات التنفيذية، التشريعية و القضائية و حتى الإعلامية.

● جعل مدونة تبين شروط اختيار المراقبين الماليين والمحاسبين العموميين ومن قام مقامهم كشرط الكفاءة العمل و الأمانة في الخدمة ، والأخلاق، بالإضافة إلى عقد دورات تدريبية لهم لإطلاعهم على الأساليب الحديثة في مجال الرقابة و إلى جانب ذلك يجب الاهتمام بتحسين رواتبهم ضمانا للعيش الهنيء و حتى لا تسول لهم أنفسهم بالاعتداء على أموال الأمة.

● على أولي الأمر دعم نظام التحفيز للمتميزين في صيانتهم و حمايتهم للمال العام والأخذ على يد المعتدين بعقوبات صارمة و حازمة لردعهم بدون تمييز بين القوي والضعيف.

● وجوب اعتماد الأنظمة الرقابية التي يسهل فهمها وتطبيقها بما يضمن الأداء الحسن والفعال، والكف عن الاستيراد الجاهز للقوانين بما لا يتلاءم مع واقعنا ولا أنظمتنا السائدة.

● أخيرا نوصي المسؤولين على المال العام بمراقبة الله عز وجل في السر و العلن لأن انعدام تلك الرقابة يؤدي إلى الخلل و بالتالي لن تجدي أية رقابة أخرى و لن توتي ثمارها إلا اذا توفرت الرقابة الذاتية على المال العام.

قائمة المصاوير

والمرادجيع

قائمة المصادر والمراجع:

أولا : باللغة العربية

- 1- ابراهيم السيد المليجي، المحاسبة في الوحدات الحكومية، ط1، الإسكندرية مصر، 2002.
- 2- أسامة رشيد زنكة، سلمان زنكنة، (النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية ومجالات تطويره)، ط1، دار دجلة، عمان، 2008.
- 3- اسماعيل حسين أحمر، المحاسبة الحكومية من التقليد الى الحداثة، ط1، ط2، دار المسيرة للنشر والتوزيع عمان: الأردن، 2003.
- 4- أكرم ابراهيم حماد، الرقابة المالية في القطاع الحكومي، دار جهيئة للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
- 5- بحوث وأوراق عمل الملتقى العربي الثالث بعنوان " آليات حماية المال العام والحد من الفساد الاداري" المنعقد بالرباط المملكة المغربية، ماي 2008، المنظمة العربية للتنمية الادارية.
- 6- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، "قانون رقم 90- 21 المتعلق بالمحاسبة العمومية"، المؤرخ في 24 محرم 1411 الموافق: 15 / 08 / 1990، المادة (1) والمادة (2).
- 7- حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1988.
- 8- حسام الحجاوي، الأصول العلمية و العملية في المحاسبة الحكومية، دار حامد، عمان 2004.
- 9- حسين بومدين، محاضرة حول المحاسبة العمومية، مدرسة الدكتوراه في المالية العامة، جامعة تلمسان: الجزائر، 2008 - 2009.

- 10- حمدي سحيمات القبيلات، الرقابة الادارية والمالية للأجهزة الحكومية، مركز دار الثقافة، عمان: الأردن، 1998،
- 11- حنا رزوقي الصائغ، محاسبة وادارة الأموال العامة (المحاسبة الحكومية)، ط1، الجامعة المفتوحة، طرابلس، 1998.
- 12- دروس في المحاسبة العمومية " لبولرواح محمد" 2004-2005،
www.etudiantdz.com
- 13- سناطور خالد، مذكرة تخرج من المدرسة الوطنية للادارة بعنوان: " رقابة المفتشية العامة للمالية على المؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري" (2005 / 2006).
- 14- صالح رويلي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية
- 15- الصحن عبد الفتاح، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، ط2، مؤسسة شباب جامعة الاسكندرية، 1974،
- 16- عبد الحي مرعي، محمد القيومي، المحاسبة العمومية والقومية، اصدار الدار الجامعية. 1990.
- 17- عبد الكريم صادق بركات، يونس أحمد البطريق، حامد عبد المجيد الدراز: المالية العامة، الدار الجامعية، بيروت، 1986،
- 18- عقلة محمد يوسف المبيضين، النظام المحاسبي الحكومي وادارته، ط1، دار وائل للنشر، الأردن، عمان، 1999.
- 19- قطار محمد، " المحاسبة الحكومية مجالها والنظريات والأسس المبنية عليها ".مذكرة ليسانس محاسبة غير منشورة ، معهد العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير، المدينة، 2004.
- 20- لعمارة جمال، أساسيات الموازنة العامة للدولة: المفاهيم و القواعد و المراحل و الاتجاهات الحديثة، دار الفجر ، القاهرة ، 2004.

21- مانع عبد الحفيظ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير بعنوان " طرق إبرام الصفقات العمومية و كيفية الرقابة عليها في ظل القانون الجزائري، جامعة 2008 .، ص / 110 تلمسان، 20.

22- محمد احمد حجازي، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة، ط4، عمان: الأردن، 1998،

23- محمد أحمد عويس، الرقابة المالية في الدولة الإسلامية ، مجلة الوعي العربي ، رقم العدد451 : <mailto:alwaei@awkaf.net>

24- محمد العزيز أبورهان، نظرية المحاسبة الحكومية، مكتبة الأنجلو المصرية، 1989.

25- محمد الفيومي محمد، أصول المحاسبة الحكومية والمحاسبة القومية، دار النهضة العربية، بيروت، 1988.

26- محمد الهور، أساسيات في المحاسبة الحكومية، ط1، دار وائل للنشر، عمان، 1998.

27- محمد رسول العموري، الرقابة المالية العليا، منشورات الحلبي الحقوقية بيروت، 2005.

28- محمد رشيد عبده الجمال، علاء الدين محمد الدميري، دراسات في المحاسبة الحكومية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2004

29- محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط4، 2010.

30- محمد مسعى: المحاسبة العمومية، دار الهدى، مليلة: الجزائر، 2003

31- يوسف، المحاسبة الحكومية، منتدى المحاسبين العرب، متاح على: www.acc4.com

ثانيا : باللغة الأجنبية

- 1- J. ORSONI, **Finance publique, édition Publisher, 1989**
- 2- Ministère de finance, **nomenclature des comptes du trésor,**
direction général de trésore