

الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر

The Conceptual Framework of the Public Accounting System in Algeria

ميلود عبود

جامعة أدرار – الجزائر

abboudmiloud@gmail.com

Received: 16/11/2019

محمد الصالح بلول

جامعة الوادي – الجزائر

Beloul-mohammedsalah@univ-eloued.dz

Accepted: 23/11/2019

Published: 28/12/2019

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعريف بنظام المحاسبة العمومية المطبق في الجزائر من خلال تبيان مفهومها و خصائصها ونطاق تطبيقها والتمييز والتفريق بين مفاهيم المحاسبة العمومية مع المحاسبة المالية من أجل التحكم الجيد في قواعد المحاسبة العمومية بالجزائر في إطار المبادئ الخاصة بها، كذلك والتعرف على الأعوان المكلفون بالتنفيذ وتحديد الأدوار والمهام الخاصة بهم وكذا صلاحياتهم و مسؤولياتهم كل حسب ما هو محدد له في التشريع الجزائري كل هذا من أجل ضمان تسيير أمثل وحماية أفضل للمال العام.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة العمومية، الأعوان المكلفون بالتنفيذ، التشريع الجزائري، المحاسبة المالية، الامر بالصرف.

تصنيف JEL: M49، H59، P43.

Abstract

This study aims to introduce the public accounting system applied in Algeria by showing its concept, characteristics and scope of application, distinguishing between the concepts of public accounting with financial accounting for the good control of public accounting rules in Algeria within the framework of its own principles, as well as to identify the agents responsible for implementation and identify Their roles and functions, as well as their powers and responsibilities, as defined in Algerian legislation, are all designed to ensure optimal management and protection of public funds.

Keywords: Public accountability, Agents responsible for implementation, Algerian legislation, financial accounting and exchange order.

Jel Classification Codes: M49, H59, P43.

*المؤلف المرسل: محمد الصالح بلول ، الإيميل المهني: beloul-mohammedsalah@univ-eloued.dz

1. مقدمة:

نظام المحاسبة العمومية أداة لتسيير المال العام والحفاظ عليه، وذلك وفقا للتقنيات والمبادئ التي يستند عليها ليقدم للدولة ومستخدمي قوائمها المالية معلومات مهمة لضمان الشفافية المطلوبة والقيام بالرقابة واتخاذ القرارات الملائمة، فعندما يتحصل مشروع قانون المالية على الموافقة البرلمانية ويمضى من طرف رئيس الجمهورية ثم يصدر من طرفه في الجريدة الرسمية تنطلق عملية التنفيذ الفعلي لهذا القانون والتي لا يمكن أن تتجاوز فترة السنة المدنية، غير أن عملية التنفيذ هذه تخضع لنظام المحاسبة العمومية التي تستمد أسسها من نص القانون 90-21 المؤرخ 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية هذا بجانب العديد من النصوص التنظيمية الأخرى .

1.1. الإشكالية الرئيسية:

مما سبق تظهر معالم الإشكالية الرئيسية التي يمكن طرحها كالآتي:

ما هو الإطار التنظيمي والتشريعي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر؟

2.1. الأسئلة الفرعية: ضمن الإشكالية الرئيسية للدراسة، نطرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ماهي المفاهيم الأساسية التي يركز عليها نظام للمحاسبة العمومية في الجزائر؟
- ماهي قواعد ومبادئ التي يستند عليها نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؟
- من هم أعوان المحاسبة العمومية في الجزائر؟

3.1. محاور الدراسة:

للإجابة عن هذه الإشكالية تم تقسيم هذا البحث إلى ثلاث محاور كالآتي:

- المحور الأول: المفاهيم العامة للمحاسبة العمومية في الجزائر؛
- المحور الثاني: قواعد ومبادئ المحاسبة العمومية في الجزائر؛
- المحور الثالث: أعوان المحاسبة العمومية في الجزائر.

4.1. أهداف الدراسة :

تهدف الدراسة إلى تحديد الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية في الجزائر من خلال معرفة مفهومها وتبيان خصائصها ونطاق تطبيقها والقدرة على التمييز والتفريق بين مفاهيمها ومفاهيم المحاسبة المالية والتطرق إلى المبادئ التي تحكمها وتحديد الأعوان المتدخلون في تنفيذ عملها.

5.1. الدراسات السابقة: من أهم الدراسات التي تناولت موضوع المحاسبة العمومية في الجزائر نذكر كل من:

- دراسة الأسود الصادق، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، تخصص تسيير، بعنوان " مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العمومية دراسة حالة الجزائر"، جامعة الجزائر 3، 2011، هدفت هذه الدراسة إلى الكشف عن القدرات الكامنة في نظام المحاسبة العمومية ومعرفة طبيعة العوائق، التي تحول دون استغلال هذه القدرات، مع محاولة إزالة هذه العوائق والبحث عن سبل توفير الظروف الملائمة لحسن استغلال هذه القدرات وتوظيفها، وأهم نتائج التي توصلت إليها الدراسة إن اعتماد الجهات الوصية على نسبة استهلاك الاعتمادات كأداة لقياس أدائها يفتح المجال للتسابق على الإنفاق من أجل الإنفاق لإثبات حسن الأداء، من أجل المطالبة بزيادة

الإعتمادات في السنة المقبلة، وكذلك تشتت النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة العمومية مما يصعب عملية الإطلاع عليها من قبل المتعاملين والمهتمين بها.

- دراسة شلال زهير بعنوان أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بالعمليات المالية للدولة أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، جامعة بومرداس، 2014 من أهم ماهدفت إليه الدراسة إلى تقييم واقع المحاسبة العمومية في الجزائر عن طريق تحليل نقاط القوة والضعف النظام محاسبة الخزينة العمومية القائم على مجموعة حسابات الخزينة العمومية وإلى تقديم الاقتراحات لمعالجة نقائص النظام الحالي للمحاسبة العمومية في الجزائر، وأهم نتائج هذه الدراسة لا يوفر نظام محاسبة الخزينة العمومية أدوات متابعة استهلاك الاعتمادات المالية والالتزام بالنفقات العمومية لعدم فتح حسابات القيد هذه العمليات التي يتم التكفل بها ومتابعتها في سجلات خارج المحاسبة وفق القيد الوحيد و يعتبر تطبيق المخطط المحاسبي الجديد للدولة قفزة نوعية في مجال رفع جودة الإبلاغ المالي الحكومي لأنه يسمح بتطبيق أدوات أساس الاستحقاق في إثبات وقياس العمليات المالية للدولة ، وإعداد قوائم مالية متكاملة.
- دراسة بويطة سلوى بعنوان المحاسبة العمومية وسبل تطويرها حالة الجزائر 2005-2015، رسالة ماجستير تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة الجزائر 3، 2016. هدفت هذه الدراسة إلى الوقوف على واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ومدى مواكبتها التطورات الاقتصادية العالمية وإلى إبراز مساعي الجزائر لتطوير نظامها المحاسبي العمومي ورصد أهم معوقات هذا التحول ، ومن أهم ماخلصت إليه هذه الدراسة هو عجز مدونة حسابات الخزينة على مواكبة التطورات العالمية وإلى وجود العديد من الصعوبات تحول دون تطبيق سليم للمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام .

2. مفاهيم عامة حول المحاسبة العمومية في الجزائر

1.2 تعريف المحاسبة العمومية

إنه من الصعب أن نعطي تعريفا جامعاً مانعاً، للمحاسبة العمومية (الحكومية)، على الرغم من تعدد التعاريف المقترحة لها، فكل تعريف يعود إلى الزاوية المنظور منها إلى ماهية هذه المحاسبة، وسنحاول التطرق إلى بعضها:

1.1.2. تعريف المحاسبة العمومية من الوجهة القانونية: يمكن تعريف المحاسبة العمومية من منطلق نص المادة الأولى من القانون 90-21 المؤرخ في 15-08-1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية وبمفهوم محتوى هذه المادة نستخلص بأن المحاسبة العمومية هي الأحكام التنفيذية العامة التي حددها هذا القانون، كما حدد نطاق تطبيقها على الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني مجلس المحاسبة والميزانيات الملحقه والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، كما يحدد هذا القانون التزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين وكذا مسؤولياتهم. وتطبق هذه الأحكام كذلك على تنفيذ وتحقق الإيرادات والنفقات العمومية وكذا نظام محاسبتها (المادة الأولى من قانون رقم 90-21 مؤرخ في يتعلق بالمحاسبة العمومية، 0، 1990).

2.1.2. تعريف المحاسبة العمومية من الوجهة التقنية: تعرف المحاسبة العمومية من الجانب التقني بأنها "قواعد عرض الحسابات العمومية وتنظيم وظيفة المحاسبة العمومية" ويعتبر هذا التعريف ضيق لأنه حصر مدلول المحاسبة العمومية في تقنية عرض حسابات الهيئات العمومية، غير أن مجالها يشمل إضافة إلى ذلك العمليات المالية للأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين والتزاماتهم ومسؤولياتهم (الزين، 2018، صفحة 2).

3.1.2. تعريف المحاسبة العمومية من المنظور الإداري: "هي قواعد عرض الحسابات العمومية وتنظيم وظيفة المحاسبين العموميين"، إن إضافة عنصر "تنظيم وظيفة المحاسبين العموميين" إلى سابقه هو الذي جعل هذا التعريف يسمى بالإداري. لكنه يبقى محدودا، لأنه يستثني الأمرين بالصرف، وكذا الجوانب الأخرى التي تدخل ضمن مجال تطبيق قواعد المحاسبة العمومية (محمد، 2003، صفحة 8).

2.2 خصائص المحاسبة العمومية

تتميز المحاسبة العمومية كتقنية كمية لتسيير المال العام للدولة بالخصائص التالية (العربي، 2017، الصفحات 8-9):

- كونها إطار محاسبي متميز: موجهة لتنفيذ الميزانيات العمومية؛
- كونها تجمع بين قواعد قانونية وقواعد تقنية: القواعد القانونية من حيث الشكل والقواعد التقنية من حيث الإجراءات؛
- يتحدد مجالها في العمليات المالية ونطاقها الدولة ومصالحها؛
- تتأسس من عمليات على الميزانية وعمليات على الخزينة.

3.2 عناصر المحاسبة العمومية

تركب المحاسبة العمومية على ثلاثة عناصر:

- 1- العنصر الشكلي: القواعد القانونية والقواعد التقنية؛
- 2- العنصر التنظيمي: يتمثل في الدولة ومصالحها؛
- 3- العنصر المادي: العمليات الإدارية وعمليات محاسبية.

4.2 مجال تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر

يمكن حضر مجال المحاسبة العمومية في جانبين: الجانب العضوي، ويتعلق بالهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية، أي الهيئات العمومية Les organismes publics، والجانب المادي، ويخض العمليات التي تطبق عليها هذه القواعد، أي العمليات المالية والمحاسبية.

1.4.2. الجانب العضوي: الهيئات العمومية

الهيئات العمومية الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية هي تلك المذكورة- على سبيل الحصر- في المادة الأولى من قانون المحاسبة العمومية، وهي الدولة، والمجلس الدستوري، والمجلس الشعبي الوطني، ومجلس المحاسبة، والجماعات الإقليمية (أو الجماعات المحلية، أي البلديات والولايات)، والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري (الجامعات، المستشفيات...).

كما يمكن إضافة معيار آخر -قد يبدو بسيطا لكنه عملي- لتمييز الهيئات العمومية بمفهوم المحاسبة العمومية، عن بقية الهيئات، وهو تعيين أو اعتماد محاسبين عموميين لها من قبل وزير المالية، يكلفون بتحصيل إيراداتها ودفع نفقاتها، والقيام بكل العمليات المالية والمحاسبية المنوطة بهم (محمد، 2003، صفحة 7).

2.4.2. الجانب المادي: العمليات المالية والمحاسبية

وهي العمليات الناتجة عن تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية (أو بيانات تقدير إيراداتها ونفقاتها (Etats de prévisions).

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

- تنفيذ الإيرادات والنفقات؛
- إنجاز عمليات الخزينة؛
- تسيير الممتلكات؛
- مسك المحاسبة.

بالنسبة لتسيير الممتلكات، فإن الأمر يتعلق هنا بما نصت عليه المادة 12 من قانون المحاسبة العمومية والتي تحمل الأمرين بالصرف مسؤولية جرد الأموال العقارية والمنقولة المكتسبة من الأموال العمومية أو المخصصة لهم والمحافظة عليها. أما فيما يخص دمج هذه الأموال في محاسبة الهيئات العمومية، أي بيانها (أو وصفها) في المحاسبة العامة Comptabilité générale للمحاسبين العموميين بقيمتها النقدية المقابلة Contre-valeurs pécuniaires، فإن النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالمحاسبة العمومية لا تتضمن أحكاما خاصة بمحاسبة ممتلكات الهيئات العمومية.

إن هذا القصور القانوني متعلق في الواقع بإشكالية هامة مطروحة حاليا بالنسبة لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر والمتمثلة في عدم اعتماد طريقة المحاسبة بالاستحقاق Méthode de comptabilité patrimoniale التي تسمح بدمج الأموال العقارية والمنقولة للهيئات العمومية في محاسبتها العامة (محمد، 2003، صفحة 13).

5.2. التشابه والتأثير المتبادل بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية

تتفق المحاسبة العمومية مع المحاسبة المالية في العناصر التالية (العربي، 2017، الصفحات 9-10):

- الهدف: العمل على تحقيق النتائج المسطرة في إطار التسيير المالي؛
- مذكرة المعلومات: مسك والمحافظة على مذكرة العمليات المحاسبية؛
- القيد المحاسبي: توثيق العمليات بالتسجيل في الدفاتر المحاسبية؛
- المعلومة: توفير المعطيات بغرض التحليل والفرز الصحيح.

أما من حيث التأثير المتبادل يتجلى في الرقابة كعملية مصاحبة للتسجيل وقيد العمليات كإجراء مصاحب للقرارات المتخذة.

3. قواعد المحاسبة العمومية ومصادرها

تعتبر المحاسبة العمومية أداة تنفيذ ومراقبة للمال العام لأنها مزيج من القواعد القانونية والقواعد التقنية.

1.3. القواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر

يعتبر القانون رقم 21/90 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية والمراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه، هو المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر ويسمى عادة بقانون المحاسبة العمومية. إضافة إلى هذا نجد:

- المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07/09/1991 والمتعلق بتعيين واعتماد المحاسبي العموميين؛
- المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07/09/1991 والمحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين، وإيرادات مراجع باقي الحسابات وكيفيات اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين؛
- المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07/09/1991 والمتعلق لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرين بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةها ومحتواها؛
- المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07/09/1991 والمتعلق بإجراءات تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين. الجوانب عن مجال المحاسبة العمومية، وعملت على تكييفها مع الواقع الجزائري، ولعل أهم نص تنظيمي يمكن ذكره هو رقم 65-259 المحدد للالتزامات ومسؤوليات المحاسبين (الزين، 2018، الصفحات 3-4).

وإضافة إلى مختلف النصوص التنظيمية التي كانت تصدر تباعا عن الوزارة المكلفة بالمالية (قرارات، تعليمات، مناشير)، وجدت أيضا عدة أحكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية، ولاسيما تلك الواردة في القانون رقم 14-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية، وفي مختلف قوانين المالية السنوية. وإذا كان التشريع والتنظيم يعدان المصدرين الرئيسيين لقواعد المحاسبة العمومية، فهناك مصادر أخرى لهذه القواعد، تتمثل في:

- الدستور (مثل الأحكام التي نص عليها الدستور الصادر في سنة 1996 والمتعلقة برقابة البرلمان على استعمال الإعتمادات المالية التي يقرها من طرف الحكومة، أو تلك الخاصة بتكليف أجهزة الرقابة بالتحقيق في ظروف استخدام الوسائل المادية والأموال العمومية وتسييرها)؛
- الاجتهاد القضائي الذي يمكنه إعطاء تفسير لقواعد المحاسبة العمومية عندما تكون غامضة، أو محل انتقاد أو جدال أثناء التطبيق، وكذا سد الفراغ القانوني بشأنها (محمد م.، 2003، الصفحات 10-11).

2.3. القواعد التقنية للمحاسبة العمومية في الجزائر

تقوم المديرية العامة للميزانية بوزارة المالية بإصدار القواعد التقنية على شكل دليل علمي موجه إلى أعوان المحاسبة العمومية (الأميرين بالصرف والمحاسبين العموميين)، في ثلاث مستويات هي (محمد م.، 2015، صفحة 5):

- القواعد التقنية لمحاسبة الدولة؛
- القواعد التقنية لمحاسبة الولايات والبلديات؛
- محاسبة المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

1.2.3. القواعد التقنية لمحاسبة الدولة: حددتها كل من التعليمتين:

- التعليمات الصادرة عام 1968 من طرف وزارة المالية (Instruction générale n°16 du 12-10-1968 sur la comptabilité (du trésor
- التعليمات المتعلقة بالمخطط المحاسبي للدولة: Ministère des finances- Direction Générale de comptabilité, plan comptable de L'Etat- Projet nouveau, 28 septembre 1999.

2.2.3. القواعد التقنية لمحاسبة الولايات والبلديات

- بالنسبة للولايات: حددتها التعليمتين W1 و W2؛
- بالنسبة للبلديات: حددتها التعليمتين C1 و C2 .

3.3. بالنسبة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري: ليس لها إطار محاسبي معين باستثناء المؤسسات التعليمية والاستشفائية، التي تعتمد طرق خاصة للتسجيل المحاسبي على أساس القيد البسيط.

4. أعوان المحاسبة العمومية

- يشرف على عمليات التنفيذ عدة أجهزة مستقلة تتمثل في:
- الأميرين بالصرف؛
 - المحاسبون العموميون؛
 - المراقبون الماليون؛
 - وكلاء الصرف.

1.4. الأمرين بالصرف

1.1.4. تعريف الأمر بالصرف وشروط اكتساب صفتها

يعتبر الأمر بالصرف هو الشخص المؤهل قانونيا بالتعيين أو الانتخاب. لمنصب مسؤول التسيير، تفوض له السلطة للقيام بالعمليات المالية والإدارية.

ويعرف الأمر بالصرف بأنه كل شخص يؤهل قانونا لتنفيذ العمليات المالية والإدارية، باسم ولحساب الدولة أو الهيئات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري (خالد، 2017، صفحة 511).

ويعد أمرا بالصرف طبقا لأحكام المادة 23 من قانون المحاسبة العمومية كل شخص مؤهل لتنفيذ العمليات المتعلقة بالإيرادات من حيث إثباتها وتصفيتهما والأمر بتحصيلها؛ وفيما يخص النفقة، الالتزام بها وتصفيتهما والأمر بصرفها (شاوش، 2013، صفحة 208).

وحسب المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 97-268 فإنه يعتبر أمرا بالصرف، حسب مفهوم هذا المرسوم، الموظف المعين قانونا في منصب مسؤول تسيير الوسائل المالية والبشرية والمادية، الذي تفوض له السلطة وفقا للمواد 26 و28 و29 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت سنة 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، ويكون معتمدا قانونا طبقا للتنظيم الجاري به العمل (1997، صفحة 14).

تتعدد شروط اكتساب شخص ما لصفة الأمر بالصرف، نص عليها قانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، بالمواد 23، 24 و55. وتتحدد تلك الشروط في كل مرة من ضرورة حصول التعيين أو الانتخاب لمسؤول هيئة عمومية، التخويل للقيام بعمليات تنفيذ الميزانية العامة، التنافي مع منصب المحاسب العام، وأخيرا ضرورة اعتماد الأمر بالصرف لدى المحاسب العمومي المعين لديه (جبلالي، 2016، صفحة 76).

2.1.4. أصناف الأمرين بالصرف

كانت المادة 25 من قانون المحاسبة العمومية قبل تعديلها تصنف الأمرين بالصرف إلى أساسيين أو ابتدائيين و أمرين بالصرف ثانويين. لكن هذه التسميات تغيرت بتعديل هذه المادة بموجب المادة 73 من قانون المالية التكميلي لسنة 1992، ليصبح تصنيف الأمرين بالصرف يتضمن ثلاثة أصناف هم كل من أمرين بالصرف رئيسيون أو أوليين وأمرين بالصرف ثانويين وأمر بالصرف الوحيد (جبلالي، 2016، الصفحات 80-81).

1.2. الأمرين بالصرف الرئيسيين أو الابتدائيين

كما جاء في المادة 07 من المرسوم 91-313 الذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرين بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةها ومحتواها فإن الأمرين بالصرف الإبتدائيون أو الرئيسيون هم الذين يصدرون أوامر بالدفع لفائدة الدائنين و أوامر الإيرادات ضد المدينين، وأوامر تفويض الإعتمادات لفائدة الأمرين بالصرف الثانويين (1991، صفحة 1648). حسب المادة 26 من قانون المحاسبة العمومية فإن الأمرين بالصرف الأساسيين هم كالتالي (1990، صفحة 1134):

- المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي للمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة؛
- الوزراء؛
- الولاية عندما يتصرفون لحساب الولاية؛
- رؤساء المجالس الشعبية البلدية الذين يتصرفون لحساب البلديات؛
- المسؤولون المعينون قانونا على مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة.

2.2.4. الأمرين بالصرف الثانويين

حسب نص المادة 08 من المرسوم 91-313 الذي سبق ذكره فإن الأمرين بالصرف الثانويين هم الذين يصدرون حوالات الدفع لفائدة الدائنين في حدود الإعتمادات المفوضة وأوامر الإيرادات ضد المدينين.

2.3. الأمرين بالصرف الأحاديون

لقد جعل المرسوم المؤرخ في 09 أوت 1973 من الوالي المسير والأمر بالصرف الوحيد لنفقات التسيير المقيدة في ميزانية الدولة والمرتبطة بالولاية التي يشرف عليها. وهكذا أصبحت الإعتمادات المخصصة للولايات تقدم منفصلة عن الإعتمادات المتعلقة بالإيرادات المركزية. ولقد حرمت المادة الخامسة من نفس المرسوم على المصالح المركزية للوزارات المعنية تنفيذ هذه الإعتمادات مباشرة لأي سبب من الأسباب أو نقلها لفائدتها. وفي سنة 1987 أجري تعديل آخر على كيفية تنفيذ هذه الإعتمادات المخصصة للمصالح الولائية بحيث أصبحت تجمع كلها لتسجل في ميزانية وزارة الداخلية والجماعات المحلية. وبهذا أصبح الوالي وحده يمارس صلاحيات الالتزام بالنفقة وتصفياتها والأمر بصرفها، ولكن رخصت المادة 09 من المرسوم 1987 تفويض هذه الصلاحيات.

لكنه وبصدور قانون المحاسبة العمومية في سنة 1990 حولت مهمة إدارة نفقات التسيير بالنسبة لمصالح الدولة غير المركزية من الولاية إلى رؤساء هذه المصالح (المديرون الولائيون)، وأضفت عليهم المادة 27 صفة الأمر بالصرف الثانويين. أما فيما يخص نفقات التجهيز، كان الوالي يعتبر قبل سنة 1973 الأمر بالصرف الثانوي، لكن مع صدور المرسوم المؤرخ في 09-08-1973 جعل في مادته الثالثة من الوالي الأمر بالصرف الوحيد بالنسبة لكافة نفقات الدولة للتجهيز والاستثمار. غير أن نفس المادة سحبت من الوالي ثلاث أنواع من العمليات:

- العمليات المقيدة لفائدة الدولة والمنجزة مباشرة من طرف المصالح المركزية؛
 - العمليات المقيدة في برامج الاستثمار للمؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الوطني والمنجزة من طرفها؛
 - العمليات المقيدة لفائدة البلديات المنجزة من طرفها وتحت مسؤوليتها.
- لقد أكدت المادة 25 من قانون المالية التكميلي لسنة 1992 المعدلة للمادة 27 من قانون المحاسبة العمومية على صفة الأمر بالصرف الوحيد بالنسبة للوالي فيما يخص تطبيق برامج التجهيز العمومي غير المركزية.
- أما عن برامج التجهيز المركزية المسجلة في رقم دليل الوزارات رخصت تفويضها للأمرين بالصرف الثانويين (شاوش، 2013، الصفحات 209-2010).
- وبالإضافة إلى هذا نجد الأمرين بالصرف المستخلفين والأمرين بالصرف المفوضين.

- فالأمرين بالصرف المستخلفون: هم الذين يحلون محل الأمرين بالصرف الرئيسيين في حالة مانع أو غياب ويتم استخلافهم بموجب عقد تعيين يعد قانونا ويبلغ للمحاسب العمومي وهذا ما بينته المادة 28 من قانون المحاسبة العمومية.
- أما الأمرين بالصرف المفوضين: فهم المستفيدون من تفويض للتوقيع لاستعمال الإعتمادات المالية وهذا التفويض يمنح للموظفين العاملين تحت سلطة الأمر بالصرف وتحت مسؤوليته طبقا لنص المادة 29 من قانون المحاسبة العمومية.

3.1.4. دور الأمرين بالصرف ومهامهم

يقوم الأمرين بالصرف بالمراحل الإدارية لتنفيذ الميزانية والتي تم توظيفها سابقا من التزام بالنفقة وتصفية وأمر بالدفع فيما يخص عمليات النفقات وإثبات وتصفية فيما يتعلق بعمليات الإيرادات، وقد تم تسمية الأمرين بالصرف استنادا للمهمة الثالثة المكلفين بها في إطار تنفيذ النفقات العامة وهي الأمر بالصرف وهذا ما يدل على أهمية المرحلة بالخصوص وأهمية العمليات المتعلقة بالنفقات مقارنة بالعمليات التي تخص الإيرادات بوجه عام (إبراهيم، 2010، الصفحات 86-2010).

4.1.4. مسؤولية الأمرين بالصرف

لا يمكن للأمرين بالصرف أن يأمرؤا بتنفيذ النفقات دون أمر بالدفع مسبق بمقتضى أحكام قانون المالية وهم مسؤولون عن الإثباتات الكتابية التي يسلمونها كما أنهم مسؤولون على الأفعال اللاشعرية والأخطاء التي يرتكبونها والتي لا يمكن أن تكتشفها المراقبة الحسابية للوثائق.

يعتبر الأمرين بالصرف مسؤولون مدنيا وجزائيا عن صيانة واستعمال الممتلكات المكتسبة من الأموال العمومية. وبهذه الصفة هم مسؤولون شخصا عن مسك جرد للممتلكات المنقولة والعقارية المكتسبة أو المخصصة لهم (يحي، 2014، صفحة 111).

2.4. المحاسبون العموميين

1.2.4. تعريف المحاسبين العموميين والشروط الواجب توفرها لهذه الصفة

لقد عرفت المادة 33 من قانون المحاسبة العمومية بأنه يعد محاسبا عموميا في مفهوم هذه الأحكام، كل شخص يعين قانونا للقيام، فضلا عن العمليات المشار إليها في المادتين 18 و22، بالعمليات التالية:

- تحصيل الإيرادات ودفع النفقات؛

- ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو الموارد المكلف بها وحفظها؛

- تداول الأموال والسندات والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد؛

- حركة حسابات الموجودات.

ولقد عرف مرسوم 14 أكتوبر 1965 المحاسب على أنه يعد محاسبا عموميا كل موظف أو عون أسند إليه إنجاز

العمليات المشار إليها في المادة الأولى من هذا المرسوم وذلك بإسم (زغدود، 2011، صفحة 135):

- الدولة فيما يتعلق بعمليات ميزانية التسيير والتجهيز وعمليات الميزانية الإضافية؛

- الجماعات العمومية؛

- المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

والمحاسب العمومي هو الذي يشتغل في مؤسسة عمومية ذات طابع إداري يسمى عونا محاسبيا أو رئيس مصلحة

المحاسبة.

يتم تعيين المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية ويخضعون أساسا لسلطته.

2.2.4. الشروط الواجب توفرها لدى المحاسب العمومي

ويتبين من خلال المرسوم السالف الذكر أنه لكي يعتبر محاسبا عموميا يجب توفر شروط هي (زغدود، 2011،

صفحة 136):

- أن يعين المحاسب حسب أحكام القانون لتسهيل عليه عملية المراقبة من جهة ويعرف المهام التي يقوم بها من جهة أخرى والتي يحددها القانون؛

- أن يعمل في إحدى المؤسسات التابعة للدولة لا لصالحه الخاص.

2.2.4. التزامات ومسؤوليات المحاسبين العموميين

1-2 التزامات المحاسبين العموميين

يتعين على المحاسب العمومي قبل التكفل بسندات الإيرادات التي يصدرها الأمر بالصرف أن يتحقق من أن هذا الأخير

مرخص له بموجب القوانين والأنظمة بتحصيل الإيرادات. وفضلا عن ذلك، يجب عليه على الصعيد المادي، مراقبة صحة

إلغاءات سندات الإيرادات والتسويات وكذا عناصر الخصم التي يتوفر عليه. يجب على المحاسب العمومي قبل قبوله لأية نفقة

أي يتحقق مما يلي: مطابقة العملية مع القوانين والأنظمة المعمول بها، صفة الأمر بالصرف أو المفوض له، شرعية عمليات تصفية النفقات، توفر الإعتمادات، أن الديون لم تسقط آجالها أو أنها محل معارضة، الطابع الإبرائي للدفع، تأشيريات عمليات المراقبة التي نصت عليها القوانين والأنظمة المعمول بها والصحة القانونية للمكسب الإبرائي. وبمجرد أن يفى المحاسب العمومي جملة هذه الالتزامات يجب عليه دفع النفقات أو تحصيل الإيرادات ضمن الأجل المحددة عن طريق التنظيم (يحي، 2014، صفحة 111).

2-2 مسؤوليات المحاسب العمومي

يعتبر المحاسبون العموميون مسؤولين شخصيا وماليا عن العمليات الموكلة إليهم وتعد باطلة كل عقوبة سلطت على محاسب عمومي إذا ثبت أن الأوامر التي رفض تنفيذها كان من شأنها أن الأوامر التي رفض تنفيذها كان من شأنها أن تحملها المسؤولية الشخصية والمالية. تنص المادة 41 من قانون 15-08-1990 على أنه تطبق مسؤولية المحاسب العمومي الشخصية والمالية على جميع عمليات القسم الذي يديره منذ تاريخ تنصيبه فيه إلى تاريخ انتهاء مهامه. غير أنه لا يمكن إقحام هذه المسؤولية بسبب تسيير أسلافه إلا في العمليات التي يتكفل بها بعد التحقيق دون تحفظ أو اعتراض عند تسليم المصلحة. لا يكون المحاسب العمومي مسؤولا شخصيا وماليا عن الأخطاء المرتكبة بشأن وعاء الحقوق وتلك المرتكبة عند تصفية الحقوق التي يتولى تحصيلها. في جميع الحالات، لا يمكن أن تقتحم المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب إلا من طرف الوزير المكلف بالمالية أو مجلس المحاسبة (يحي، 2014، صفحة 112).

لا يجوز لمحاسب عمومي أو لزوجته ممارسة الوظيفة التي يختص بها أمر ميزانية الدولة أو ميزانية المنظمات التابعة للدولة والتي يشتغل فيها هذا المحاسب أو زوجته (زغدود، 2011، صفحة 141)، وهذا ما نصت عليه المادة 56 من قانون المحاسبة العمومية بأنه لا يجوز لأزواج الأمرين بالصرف بأي حال من الأحوال أن يكونوا محاسبين معينين لديهم. غير أنه يجوز مخالفة هذه القاعدة فيما يخص بعض فئات المحاسبين وذلك بموجب قرار من وزير المالية والتخطيط. كما يجوز لوزير المالية والتخطيط أن ينص بواسطة قرار على مخالفات خاصة بكل نوع من الوظائف.

3.2.4 أصناف المحاسبين العموميين

حسب المادة 9 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 مؤرخ في 7 سبتمبر 1991 الذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمر بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةها ومحتواها، يكون المحاسبون العموميون إما رئيسيين أو ثانويين ويتصرفون بصفة مخصص أو مفوض.

1-3 المحاسبون العموميون الرئيسيون

لقد عرفت المادة رقم 10 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 السابق ذكره المحاسبون العموميون الرئيسيون هم المكلفون بتنفيذ العمليات المالية التي تجرى في إطار المادة 26 من القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت سنة 1990 المذكور أعلاه. وحسب المادة 31 من نفس المرسوم فإنه يتصف بصفة المحاسبين الرئيسيين التابعين للدولة هم:

- العون المحاسب المركزي للخزينة؛
- أمين الخزينة المركزي؛
- أمين الخزينة الرئيسي؛
- أمناء الخزينة في الولايات؛
- الأعوان المحاسبون للميزانيات الملحقة.

3.2. المحاسبون العموميون الثانويون

تعرف المادة 11 من نفس المرسوم التنفيذي رقم 91-313 بأنهم هم الذين يتولى تجميع عملياتهم محاسب رئيسي.

ولقد حددت المادة 32 و33 من نفس المرسوم التنفيذي السابق الذكر، المحاسبين الثانويين كالتالي:

- أمناء الخزينة في البلدية، ويعتبرون المحاسبين الرئيسيين لميزانية البلدية؛
- أمناء خزائن المراكز الإستشفائية الجامعية والمؤسسات العمومية الإستشفائية والمؤسسات العمومية الإستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية؛
- الأعيان المحاسبون في المجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني، ومجلس الأمة؛
- قابضو الضرائب؛
- قابضو أملاك الدولة؛
- قابضو الجمارك؛
- محافظو الرهون؛
- قابضو البريد والمواصلات السلكية واللاسلكية؛
- رؤساء مراكز البريد والمواصلات السلكية واللاسلكية.

3-3 المحاسبون العموميون المخصصون

المحاسبون المخصصون عرفتهم المادة 12 من المرسوم 91-313 بأنهم المخولون بأن يقيدوا نهائيا في كتاباتهم الحسابية العمليات المأمور بها من صندوقهم، والتي يحاسبون عليها أمام مجلس المحاسبة .

4-3 المحاسبون العموميون المفوضون

تعرفهم المادة 13 من نفس المرسوم السابق المحاسبون العموميون المفوضون هم الذين ينفذون العمليات لحساب

المحاسبين المخصصين.

3.4. المراقبون الماليون

يقوم المراقب المالي برقابة إجبارية على مشاريع الالتزام بالنفقات بالإضافة إلى الأعمال ذات الأثر المالي، وهي أول درجة للرقابة الداخلية على النفقات العمومية، وتعد رقابة مشروعية دون أن تتجاوزها لتصبح رقابة ملائمة، ويخضع أثناء تأدية مهامه إلى الوزير المكلف بالمالية، ولقد عرفت وظيفته إعادة هيكلة بمناسبة صدور المرسوم التنفيذي 09-374 المؤرخ في 16 نوفمبر 2009 والذي يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي 1992 الذي يتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.

وسنتطرق في ما يخص هذا المجال إلى:

- تعريف المراقب المالي؛
- تعيين ومسؤولية و مهام المراقب المالي.

1.3.4. التعريف بالمراقب المالي

المراقب المالي هو شخص تابع لوزارة المالية ويتم تعيينه بمقتضى قرار وزاري يمضيه الوزير المكلف بالميزانية، وكون مقره الوزارة المعين بها أو على مستوى الولاية أو البلدية، يعمل بمساعدة مساعدين له يعينون بموجب قرار وزاري، إن رقابة المراقب المالي هي رقابة مشروعية وليست رقابة ملائمة على النفقات العمومية (سهام، 2010، صفحة 210).

2.3.4. التعيين والمسؤولية ومهام المراقب المالي

يعتبر تعيين المراقب المالي من الصلاحيات التي يمارسها الوزير المكلف بالمالية، وتشكل طريقة التعيين نقطة هامة تساهم في استقلالية المراقب المالي، ويشكل نظام المسؤولية التي يخضع لها المراقب المالي بمناسبة أدائه لمهامه عنصرا هاما، يجسد الحدود التي يجب أن يلتزم بها أثناء تأدية مهامه متمتعا بصلاحيات متعددة وهامة، ما يثير التساؤل حول المسؤولية الملقاة على عاتقه (أمين، 2015، صفحة 10).

1-2 تعيين المراقب المالي: تعينه من بين مهام الوزير المكلف بالمالية، باعتباره المشرف على إعداد الميزانية حيث يتمتع بصلاحيات واسعة لتنفيذها ومراقبتها كذلك، وفي إطار الرقابة السابقة على النفقات التي يلتزم بها، يعين المراقب المالي، تنص ذلك المادة 04 فقرة 01 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المتعلق بالرقابة السابقة المعدل والمتمم، التعيين يجد قوته وأساسه القانوني عبر نص المادة 60 من قانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية التي تنص على أنه " يعين المكلفون بممارسة وظيفة مراقبة النفقات المستعملة من قبل الوزير المكلف بالمالية".

هذه الشروط تسموا على المعيار السياسي، حيث يقتصر التوظيف في منصب المراقب المالي على الموظفين الذين سبق لهم العمل بإدارة الميزانية دون سواها كشرط أساسي بالنسبة للمترشحين لتولي منصب المراقب المالي (أمين، 2015، صفحة 13). وقد فصلت المادة 11 من المرسوم 11-381 المؤرخ في 21 نوفمبر 2011 والمتعلق بمصالح المراقبة المالية أصنافا من المترشحين الذين تتوافر فيهم القابلية للتعيين وبحوزون على الشروط المنصوص عليها في نفس المادة من نفس المرسوم المذكور أعلاه.

ومن الملاحظ أنه اشترط على المترشح للتعيين في منصب المراقب المالي على الأقل الحصول على شهادة ليسانس في التعليم العالي أو ما يعادلها، ويعد هذا أمرا إيجابيا ونقله نوعية نحو رفع مستوى التأطير بالنسبة لمنصب يحتاج لتكوين أكاديمي عالي بالإضافة إلى ثقافة وخبرة واسعتين (أمين، 2015، صفحة 15).

2-2 مسؤولية المراقب المالي: نظرا للدور الهام والبارز للمراقب المالي من جهة، والدقيق والحساس من جهة أخرى فإنه يقع عليه حسن سير مجموع المصالح الموضوعة تحت سلطته ومسؤوليته على التأشيرات التي يسلمها، كما ينقل عبئ هذه المسؤولية إلى المراقب المساعد في حدود الاختصاصات التي يفوضها له المراقب المالي والمتعلقة بذات الاختصاص أي بالأعمال الموكلة إليه والتأشيرات التي يسلمها بعنوان الرقابة المسبقة.

إلا أن هذه المسؤولية الواقعة على عاتق المراقبين الماليين سواء أكانوا رئيسيين أو مساعدين الالتزام بالسر المهني لدى دراسة الملفات والقرارات التي يطلعون عليها، كما توفر لهم الحماية القانونية من كل أشكال الضغوط التي قد تقع عليهم في ممارسة مهامهم خاصة عند توقيعهم على التأشيرات أو بعد رفضهم توقيعها، وكذا كل تدخل قد يعيق أداء المهام الموكلة لهم (إبراهيم، 2010، صفحة 138).

3-2 مهام المراقب المالي

• يؤشر المراقب المالي على جميع اقتراحات الالتزام بالنفقات وبدون هذه التأشيرة لا يمكن لأي نفقة أن يلتزم بها ولا يمكن لأي عملية أن تبرم. فالرقابة إذا لا تمس فائدة النفقة أو ملائمتها حسب بل على شرعيتها الإدارية والميزانية la régularité budgétaire et administrative أي (وفرة الإعتمادات، إدراج النفقة في فصل الميزانية المناسب ومطابقة les ordonnances de paiement et de délégué). وتخضع لتأشيرة المراقب المالي أوامر الدفع وأوامر التفويض

فإذا كانت النفقات الملتزم بها أو موضوع الأمر بصرفها معروضة للتأشيرة وهي غير شرعية، يتم رفض التأشير عليها من طرف المراقب المالي وفي حالة خلاف تعرض المسألة على الوزير المكلف بالميزانية؛

- يمسك المراقب المالي محاسبة النفقات الملتزم بها والتي موضوعها تحديد في كل وقت بالنسبة لسطر الميزانية lalignebudgétaire مبلغ الالتزامات وبالمقارنة مع الإعتمادات المفتوحة، ما تبقى منها؛
- يقوم المراقب المالي بدور الناقل للمعلومات l'informateur للوزير المكلف بالميزانية وحتى إلى البرلمان فهو يحرر كل سنة تقريراً حول كيفية سير عمليات الرقابة. يرسل هذا التقرير إلى البرلمان عن طريق الوزير المكلف بالميزانية؛
- يمثل المراقب المالي المستشار القانوني للمؤسسات التي يراقبها (يحي، 2014، صفحة 131).

4.4.4 وكلاء الصرف

1.4.4.1 تعريف وكلاء ووكالات الصرف

1-1 تعريف وكيل الصرف:

هو الموظف الذي يسمح له قانوننا باستعمال السيولة النقدية والتعامل بالصكوك البريدية وكذلك صكوك الخزينة، لحساب المحاسب العمومي للمؤسسة، مع تواجده بالقرب من الأمر بالصرف، ويتم تعيينه من قبل هذا الأخير بصفته رئيس أو مدير المؤسسة، من بين موظفي المؤسسة المرسمين، كما يخضع وكيل الصرف لاعتماد المحاسب العمومي للمؤسسة، مع وجود إشعار المراقب المالي بهذا التعيين.

يمكن أن يكون لوكيل الصرف نائبا أو أكثر، يتم تعيينهم وفق نفس شروط وإجراءات تعيين وكيل الصرف (الصادق، 2010-2011، صفحة 26).

2-1 تعريف وكالات الصرف: هي إجراء استثنائي يمس صنفا من الإيرادات والنفقات العمومية التي لا يمكنها انتظار الأجل الطبيعية للإثبات والالتزام والتصفية والأمر بالصرف والدفع، نظرا لحالتها الإستعجالية.

2.4.4.2 تعيين وكلاء الصرف ومحتويات قرار وكالات الصرف

1-2 كفاءات تعيين وكلاء الصرف

- يتم إنشاء وكالة الصرف واقتراح وكيل الصرف من طرف الأمر بالصرف، ثم تسلم نسخة من قرار إنشاء وكالة الصرف وقرار تعيين الوكيل إلى المحاسب العمومي؛
- بعد دراسة الملف يقوم المحاسب العمومي بالموافقة على قرار التعيين والإمضاء عليه أو رفضه، مع تعليل سبب الرفض، ويتم ذلك بشكل مكتوب في أجل ثمانية أيام؛
- ثم يعرض قرار إنشاء وكالة الصرف على المراقب المالي بغية التأشير عليه.

2.2- مهام وكلاء الصرف:

تحدد مهام وكلاء الصرف وفق قرار إنشاء وكالة الصرف الصادر عن الوزارة المكلفة بالمالية، وباقتراح من الأمر بالصرف بعد موافقة الوزارة الوصية، وتنقسم هذه المهام إلى قسمين، القسم الأول يتعلق بجانب الإيرادات والقسم الثاني يتعلق بجانب النفقات.

2.3 مهام وكلاء الصرف الخاصة بالإيرادات

- بعد تحصيل الإيرادات، يقوم وكيل الصرف بتحويل المبالغ للمحاسب العمومي؛
- يجب على وكيل الصرف أن يمسك محاسبة للإيرادات المحصلة عن طريق وكالته، حيث يمكن استخراج التحصيلات والتحويلات ووضعها السيولة النقدية في أي لحظة.

2-3 مبالغ الإيرادات التي يقوم وكيل الصرف بتحويلها للمحاسب العمومي

- النقديات: التي تكون مرة على الأقل في الأسبوع؛
- الشيكات البنكية: التي تحول في أجل 03 أيام على الأكثر من تاريخ استلامها؛
- الشيكات البريدية: التي تحول في أجل 03 أيام على الأكثر إلى مراكز الصكوك البريدية؛

- لا يمكن التحويل عن طريق وكالة الصرف ل: الضرائب، الرسوم، الأدوات المنصوص عليها في القوانين الجبائية وقانون الجمارك وقانون الأملاك الوطنية.

3-3 مهام وكلاء الصرف الخاصة بالنفقات العمومية

- دفع النفقات عن طريق وكالات الصرف يكون في حدود نسبة 25 بالمائة من الاعتماد المفتوح والمخصص للباب أو الفصل؛
- يجب أن يكون المبلغ الواجب توزيعه على الأبواب مساويا للحجم المتوسط لنفقات الوكالة كل ثلاثة أشهر؛
- كما حددت طبيعة النفقات حيث لا يمكن أن تمر على وكالة الصرف إلا نفقات محددة قانونا؛
- يقوم وكيل الصرف بطلب الغلاف المالي في إطار الإعتمادات المفتوحة لوكالته والخاصة بكل فصل، حيث يطلب ذلك من المحاسب العمومي الذي يتولى تحويل المبلغ لحساب وكيل الصرف؛
- يتولى وكيل الصرف دفع المستحقات للدائنين سواء نقدا أو بشيك أو بحوالة؛
- يتولى وكيل الصرف إرسال الوثائق المثبتة للنفقات إلى المحاسب العمومي في نهاية كل شهر، غير أنه معفى من تقديم الوثائق التي تقل عن مستوى يحدده مبلغه الوزير المكلف بالمالية؛
- يجب على وكيل الصرف مسك محاسبة للنفقات تمكنه من معرفة التسبيقات الممنوحة، المبالغ المستعملة والمبالغ المتاحة أو المتبقية (الأرصدة) في أي وقت.

4-3 النفقات التي يمكن أن تمر على وكالة الصرف

- نفقات صغيرة: تخض الأدوات والتسيير؛
- أجور الموظفين: العاملين بالساعة أو اليوم؛
- تسبيقات: على المصاريف والمهمات؛
- الأشغال المنجزة في الوكالات (ملخص دروس المحاسبة العمومية، 2019).

5. مبادئ المحاسبة العمومية في الجزائر

تعتمد المحاسبة العمومية على مجموعة من القواعد والمبادئ. منها ما يهتم بتنظيم العلاقة المتواجدة بين الأشخاص المكلفين بتنفيذ الميزانيات العمومية ومنها ما يتعلق بالعمليات المالية المراد تنفيذها، وعليه سنتناول هذه المبادئ كالتالي:

- المبدأ الإداري: مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي؛
- المبدأ القانوني: مبدأ التفرقة بين الملائمة والشرعية؛
- المبدأ المحاسبي أو التقني: مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات؛

1.5 المبدأ الإداري: مبدأ الفصل بين سلطات الأمر بالصرف والمحاسب العمومي:

قد كرس قانون المحاسبة العمومية هذا المبدأ في مادته 55 التي تنص على تنافي وظيفة الأمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي، مبررات الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي:

- تقسيم العمل وتوزيع المهام؛
- وحدة الخزينة والصندوق؛
- الرقابة المتبادلة؛
- محاربة الغش وسوء الاستخدام.

2.5. المبدأ القانوني: مبدأ التفرقة ما بين الملائمة والشرعية:

يقصد بالملائمة تلك الأعمال التي يباشرها الأمر بالصرف، والتي يترتب عنها صرف للأموال العمومية، والتي يبادر بها وفقا لم رآه ملائما وحاجيات الإدارة العمومية أو المرفق العمومي الذي يقوم بتسييره. أما الشرعية فهي ضرورة تطابق هذه الأعمال مع ما ورد في النصوص القانونية والتنظيمية المتعلقة لميزانية الشخص العمومي (يحي، 2014، صفحة 213). ومنه نجد أن للأمر بالصرف رقابة ملائمة وللمحاسب رقابة مشروعية، فيعد مشروعاً كل ما يتم تنفيذه طبقاً للتشريع المعمول به ويعد ملائماً كل ما هو متروك لتقدير واختيار الموظف المختص، وبهذا نجد أن الملائمة تهم الأمر بالصرف لأنه هو أول من يباشر عمليات تنفيذ النفقات ثم يأتي دور المحاسب العمومي ليرى مدى تطابق ذلك كله مع المبادئ المالية والمحاسبية والإجرائية المعمول بها (إبراهيم، 2010، صفحة 90).

3.5. المبدأ المحاسبي أو التقني: مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات:

هذا المبدأ يعني أن كل الإيرادات تغطي بدون تمييز كل النفقات. لا يمكن لأي إيراد أن يخصص لنفقة معينة إلا ما تستثنيه قوانين المالية والتي يمكن أن تأخذ شكل الميزانيات الملحقه، الحسابات الخاصة بالخبزينة، إجراءات الأموال المخصصة للمساهمات أو استعادة الإعتمادات (يحي، 2014، صفحة 114).

1.3.5. الاستثناءات الواردة على المبدأ المحاسبي أو التقني: من الممكن أن ينص قانون المالية صراحة على تخصيص بعض الموارد لتغطية بعض النفقات وتكتسي هذه العمليات جميع الأشكال التالية:

- الميزانيات الملحقه؛
 - الحسابات الخاصة للخبزينة؛
 - الإجراءات المحاسبية الخاصة ضمن الميزانية العامة التي تسري على الأموال المخصصة للمساهمات أو استعادة الإعتمادات. (الفقرة الثانية من المادة 08 القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07-07-1984 المتعلق بقوانين المالية).
- وبالمقابل نجد النفقات العمومية تكون مخصصة وموزعة على مختلف البنود والحسابات المرخصة في الميزانية المعتمدة إلزامي، كما أن أي تجاوز للنفقات عن المبالغ والإعتمادات المرخصة في الميزانية يتحملة المحاسب العمومي.

6. الخاتمة:

تعتمد المحاسبة العمومية على مجموعة من القواعد والمبادئ، منها ما يهتم بتنظيم العلاقة المتواجدة بين الأشخاص المكلفين بتنفيذ الميزانيات العمومية ومنها ما يتعلق بالعمليات المالية المراد تنفيذها، كما تعتبر المحاسبة العمومية أداة تستعمل من طرف أعوان التنفيذ في تسيير الشؤون المالية للدولة ومصالحها، والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري وكذا الجماعات الإقليمية، وحتى نضمن مستوى جيد من فعالية وكفاءة القرارات المالية الخاصة بإدارة المال العام يجب توفر مسؤولين وأعوان يتحكمون في المفاهيم والتقنيات والمهارات المتعلقة بكيفية إدارة وتسيير المال العام والمحافظة عليه وترشيده.

7. قائمة المراجع:

1. (18 سبتمبر، 1991). المرسوم التنفيذي رقم 91-313 الجريدة الرسمية العدد 43.
2. (23 يوليو، 1997). مرسوم تنفيذي رقم 97-268 يحدد الإجراءات المتعلقة بالإلتزام بالنفقات العمومية وتنفيذها. الجريدة الرسمية العدد 48.
3. (10 17، 2019). ملخص دروس المحاسبة العمومية. <https://quizlet.com/214081993/05-les-regisseurs-flash-cards>.
4. الأسود الصادق. (2010-2011). مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العامة. جامعة الجزائر 3.
5. المادة الأولى من قانون رقم 90-21 مؤرخ في يتعلق بالمحاسبة العمومية، 0. (15 أوت، 1990). الجريدة الرسمية العدد: 1990، 35.
6. براهمي سهام. (2010). أبحاث في الإصلاح المالي تحت إشراف الدكتور مولود ديدان. الجزائر: دار بليقيس - دار البيضاء.
7. بشير بليس شاوش. (2013). المالية العامة المبادئ العامة وتطبيقاتها في القانون الجزائري. ديوان المطبوعات الجامعية.
8. بن داود إبراهيم. (2010). الرقابة المالية على النفقات العامة. مصر: دار الكتاب الحديث.

9. بوعمران محمد العربي. (2017). *المحاسبة العمومية*. الجزائر: دار الصفحات الزرقاء العالمية.
10. جبلاي يوسف. (جوان، 2016). *النظام القانوني للأمر بالصرف في القانون الجزائري*. مجلة القانون المركز الجامعي أحمد زبانه بغيلزان معهد العلوم القانونية والإدارية.
11. دنيدي يحيى. (2014). *المالية العامة*. دار الخلدونية الطبعة الثانية.
12. زغدود علي. (2011). *المالية العامة*. ديوان المطبوعات الجامعية الطبعة الرابعة.
13. سكوتي خالد. (جوان، 2017). *دور الأمر بالصرف في مراقبة الميزانية*. مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد العاشر، العدد الثاني، الجزء الثاني.
14. مرغيت محمد. (ديسمبر، 2015). *محاضرات "أساسيات المحاسبة العمومية"*. جيجل، جيجل، الجزائر: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير جامعة محمد الصديق بن يحيى.
15. مسعي محمد. (2003). *المحاسبة العمومية*. عين مليلة، عين مليلة، الجزائر: دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع.
16. منصورى الزين. (10 01، 2018). *درس المحاسبة العمومية*. <http://upload.4algeria.com/do.php?down=66776>.
17. يزيد محمد أمين. (2015). *الرقابة السابقة على النفقات الملتزم بها في الجزائر (المراقب المالي نموذجاً)*. الجزائر: دار بلقيس للنشر.