الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جامعة محمد خيضر– بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية و المحاسبية

Université Mohamed KHIDHER -Biskra
Faculté des Sciences Economiques
Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des Sciences de Commerciales

الموضـــــــــــــــــــوع

دور المحاسب العمومي في تنفيذ النفقات العمومية

(مقارنة بين قانون 90/ 23)

دراسة حالة الوكالة المحاسبية لجامعة محمد خيضر بسكرة .

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة و تدقيق

إعداد الطالب(ة):
بوستة مونيا
طواهري خديجة

الأستاذ المشرف :
جوامع إسماعين

لجنة المناقشة

أعضاء اللجنة	الرتبة	الصفة	الجامعة

الموسم الجامعي:2024/2023

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جامعة محمد خيضر – بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية و المحاسبية

Université Mohamed KHIDHER -Biskra
Faculté des Sciences Economiques
Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des Sciences de Commerciales

الموضـــــــــــــــــــوع

دور المحاسب العمومي في تنفيذ النفقات العمومية

(مقارنة بين قانون 90/ 23)

دراسة حالة الوكالة المحاسبية لجامعة محمد خيضر بسكرة .

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة و تدقيق

إعداد الطالب (ة):
بوستة مونيا
طواهري خديجة

الأستاذ المشرف :
جوامع إسماعين

لجنة المناقشة

أعضاء اللجنة	الرتبة	الصفة	الجامعة

الموسم الجامعي:2024/2023

شكر وعرفان

الحمد والشكر لله نحمده ونستعين به هو الذي وفقنا وأعاننا على إنجاز هذا العمل فهو أحق أن يشكر ويحمد. و الصلاة و السلام على خير خلق الله محمد صلى الله عليه و سلم.

كما نتقدم بخالص الشكر والتقدير الى أستاذنا الفاضل "جوامع اسماعين" على كل توجيهاته ونصائحه على إتمام هذا العمل فهو لم يبخل بأي جهد أو مجهود . حفظك الله و رزقك من كل خير.

كما نتقدم بالشكر الى كافة أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير لجامعة محمد خيضر بسكرة

كذلك نتقدم بجزيل الشكر إلى والوكالة المحاسبية لجامعة محمد خيضر بسكرة

الى كل هؤلاء نقول لهم:

بارك الله لكم وجعلها في ميزان حسناتكم .

الإهداء :

{ وآخر دعواهم أن الحمد لله رب العالمين}

الحمد الله على لذة الإنجاز و الحمد لله عند البدء و الختام .

إلى قوتي بعد الله , داعمتي الأولى و الأبدية "أمي " لولاك ما كنت أنا عليه حفظك الله و رزقك كل خير .

إلى رمز التضحية و كان ورائي في كل خطوة إلى سندي في الحياة " أبي " دمت لي .

إلى مستودع الحب و الحنان وعائلتي الكتف الذي لا يميل و الأيادي الطاهرة التي أزالت من دربي أشواك الفشل .

إلى كل صديقاتي رفيقات دربي حفظكم الله .

مونيا

الإهداء

يا من خلقت فأحسنت وعلمت فنفعت اللهم لك الحمد عدد ماخلقت ومارزقت اليك أهدي شيئا من جزيل عطائك

فجعله اللهم في ميزان حسناتي

أهدي ثمرة جهدي هذا الى رمز العطاء دون المنان والتي لنا من تحت قدميها الجنان الى التي أعطت ولم تدخرإلى معبد الصبر التي حادت ولم تبخل إلى مبرر وجودي رمز الصمود على التي أدين لها بهذا النجاح

أمي الغالية حفظها الله

الى من غاب بجسده وبقيت روحه في قلبي الى من علمني أن أعتمد على نفسي وعلمني الصمود وروحه تراقبني الى الذي أحمل اسمه بكل افتخار

والدي رحمه الله

الى من بهم عرفت أكبر وعليهم أعتمد ومن بوجودهم أكتسب قوة ومحبة لا حدود لها وإلى من عرفت معهم معنى الحياة إخوتي حفظهم الله لي

وإلى أول من إنتظر هذه اللحظات ليفتخر بي إلى سندي وشريكي في الحياة

زوجي

إلى كل الأهل و العائلة الكريمة كلُ باسمه و مقامه

إلى كل الصديقات و الزميلات خصوصا "أنيسة و شيماء"

خديجة

ملخص الدراسة :

تهدف هذه الدراسة إلى تشخيص دور المحاسب العمومي الذي يعتبر حلقة هامة في عملية تنفيذ النفقات ، وهذا من خلال عرضجانبيين رئيسيين و هما المحاسبة العمومية و النفقات العمومية. مع إبراز أهم مستجدات القانون 07/23 المتعلق بالمحاسبة العمومية و التسيير المالي الذي جاء عقب القانون 90\21 المتعلق بالمحاسبة العمومية مع محاولة إجراء مقارنة بين القانونيين ،بهدف عرض أهم الإصلاحات التي جاء بها القانون 07/23 و خاصة خلال عملية تنفيذ النفقات العمومية ليحدد الدور الجديد و المهام لكل الفاعلين بالعملية .وعلى الخصوص تدخل المحاسبالعمومي في عملية التنفيذ ، للحفاظ على المال العام مع مراعاة إنسجام دور و علاقة الأعوان .ومن خلال هذه الدراسة توصلنا إلى دور المحاسب العمومي في تنفيذ النفقات العمومية ، و الأهمية البالغة لدوره كعون متدخل في عملية التنفيذوالحفاظ على المال العام ،على ضوء ما جاء به قانون 07/23 .

الكلمات المفتاحية: المحاسبة العمومية، النفقات العمومية ،المحاسب العمومي،القانون 90\21 ، القانون 07\23

Summary of the Study:

This studyaims to diagnose the role of the public accountant, whichis a crucial link in the process of executingexpenditures. This isdone by presentingtwo main aspects : public accounting and public expenditures. Additionally, ithighlights the most important updates and reforms of Law 23/07 related to public accounting and financial management, whichfollowed Law 90/21 concerning public accounting. An attemptis made to compare the twolaws to present the mostsignificantreformsintroduced by Law 23/07, especially in the process of executing public expenditures. This comparisonaims to define the new roles and tasks for all actors in the process and the necessity of adhering to control procedures, particularly the intervention of the public accountant in the executionprocess to safeguard public fundswhileconsidering the coherence of the role and relationship .

Throughthisstudy, we have reached conclusions regarding the role of the public accountant in the execution of public expenditures and the crucial importance of theirrole as an intervening agent in the executionprocess and in safeguarding public funds, in light of whatisstipulated by 23/07.

Keywords : Public Accounting, Public Expenditures, Public Accountant, Law 90/21, Law 23/07

الفهرس

الفهرس

المحتوى	الصفحة
شكر و عرفان	
إهداءات	
ملخص الدراسة	
الفهرس	
فهرس	
قائمة الجداول و الأشكال	
قائمة الملاحق	
مقدمة	أ–هـ
الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية و المحاسب العمومي .	06
تمهيد	07
المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية .	08
المطلب الأول: نشأة المحاسبة العمومية	08
المطلب الثاني: *: تعريف المحاسبة العمومية تحت ظل القانوني المحاسبة العمومية 21/90 و 07/23*	10
المطلب الثالث: أهداف و أسس المحاسبة العمومية	11
المطلب الرابع : مبادئ و مجال تطبيق المحاسبة العمومية	14
المطلب الخامس :الاعوان المكلفين بالمحاسبة العمومية عقب الإصلاح المحاسبي و صدور القانون 07/23	17

المبحث الثاني: ماهية المحاسب العمومي	**31**
المطلب الأول : تعريف وأنواع المحاسب العمومي	**31**
المطلب الثاني : شروط تعيين للمحاسب العمومي	**34**
المطلب الثالث: علاقة المحاسب العمومي بأعوان المحاسبة العمومية	**36**
المبحث الثالث :مسؤوليات و مهام المحاسب العمومي (القانون 21/290 و القانون 07/23)	**37**
المطلب الأول: مسؤوليات المحاسب العمومي (القانون 21/90 و القانون 07/23)	**37**
المطلب الثاني :مهام المحاسب العمومي	**40**
المطلب الثالث : إلتزامات المحاسب العمومي	**41**
خلاصة الفصل	**43**
الفصل الثاني: النفقات العمومية و عمليات التنفيذ.	**44**
تمهيد	**45**
المبحث الأول: ماهية النفقات العمومية	**46**
المطلب الأول : مفهوم النفقات العمومية و أركانها .	**46**
المطلب الثاني: تقسيمات النفقات العلمية.	**48**
المطلب الثالث : الآثار الإقتصادية للنفقات العمومية.	**56**
المبحث الثاني:مراحل تنفيذ النفقات العمومية.	**57**
المطلب الأول:مراحل تنفيذ النفقات العمومية (المرحلة الإدارية – المرحلة المحاسبية) تحت ظل القانون 21/90 و القانون 07/23.	**57**
المطلب االثاني : مبدأ الفصل بين الوظائف الإدارية و الوظائف المحاسبية .	**62**

المطلب الثالث :الرقابة الخارجية على تنفيذ النفقات العمومية.	**64**
المبحث الثالث : دور المحاسب العمومي في تنفيذ النفقات العمومية.	**72**
المطلب الأول :المجالات الرقابية للمحاسب العمومي قبل دفع أية نفقة عمومية .	**72**
المطلب الثاني : نتائج رقابة المحاسب العمومي .	**74**
المطلب الثالث :الدور المزدوج للمحاسب العمومي في تنفيذ النفقات العمومية بين التنفيذ و الرقابة.	**77**
خلاصة الفصل :	**78**
الفصل الثالث: الإطار التطبيقي لدور المحاسب العمومي في تنفيذ النفقات العمومية .	**79**
تمهيد	**80**
المبحث الأول : تقديم الوكالة المحاسبية لجامعة محمد خيضر بسكرة.	**81**
المطلب الأول : نشأة الوكالة المحاسبية لجامعة محمد خيضر بسكرة.	**81**
المطلب الثاني :الهيكل التنظيمي للوكالة المحاسبية.	**82**
المطلب الثالث : مهام الوكالة المحاسبية .	**83**
المبحث الثاني :شروط و إجراءات رقابة النفقات العمومية بالوكالة المحاسبية لجامعة محمد خيضر بسكرة.	**85**
المطلب الأول : إجراءات المحاسب العمومي من رقابة و تدقيق على الوثائق المتعلقة بالنفقات العمومية قبل تنفيذ النفقة .	**85**
المطلب الثاني :الرقابة القبلية /الميزانياتية.	**87**
المبطلب الثالث: المحاسب العمومي بين دفع النفقات العمومية أو رفضها.	**88**
المبحث الثالث :أمثلة عن نفقات الوكالة المحاسبية بجامعة محمد خيضر بسكرة و إجراء مقابلة مع محاسبها العمومي.	**89**

االمطلب الأول :نفقات التسيير.	**89**
المطلب الثاني :نفقات التجهيز .	**95**
المطلب الثالث :مقابلة المحاسب العمومي بالوكالة المحاسبية بجامعة محمد خيضر بسكرة.	**98**
خلاصة الفصل	**101**
خاتمة	**102**
الملاحق	**104**

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الجداول و الأشكال :

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	المسؤولية المالية و الشخصية لأعوان المحاسبة العمومية (القانون 07/23)	15
02	المقارنة بين أعوان المحاسبة العمومية في ظل القانونيي 21/90 و 07/23 المتعلقيين بالمحاسبة العمومية .	22
03	مسؤولية المحاسب العمومي (القانون 07/23 المتعلق بالمحاسبة العمومية و التسيير المالي)	39
04	مدونة نفقات التسيير .	51
05	مثال لنفقات التسيير سنة 2023	91
06	مثال لنفقات التسيير سنة 2024	93

قائمة الأشكال :

رقـم الشكـل	عـــنـــوان الشـــكـــل	الصفحة
01	يبين تقسيمات النفقات العمومية	55
02	الهيكل التنظيمي لوكالة المحاسبة .	80
03	مخطط توضيحي لأهم مراحل تنفييذ مشروع صفقة أو تنفيذ مشروع	96

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق :

رقم الملحق	العنوان	الصفحة
01	استمارة إلتزام	105
02	حوالة دفع	106
03	صك بريدي	108
04	مذكرة رفض	109
05	مقرر تسخير	110
06	قائمة الموضفين حسب رتبهم لسنة 2023	111
07	قائمة الموضفين حسب رتبهم لسنة 2024	112

مقدمة

مقدمة

تشكل المحاسبة العمومية أحد الأعمدة الرئيسية التي يستند عليها النظام المالي والإقتصادي لأي دولة , حيث خصها المشرع بإطار قانوني يهدف إلى ضبط آليات تحصيل الإيرادات العمومية و تنظيم مراحل تسديد النفقات .و تنفيذ النفقات العمومية ليس مجرد معاملة تقنية بل هو عملية ترتبط إرتباطا وثيقا بالسياسات العامة و الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة , حيث أن تصميم النظام المحاسبي يجب أن يأخذ بعين الإعتبار خصائص نشاط وحدات القطاع الحكومي , الذي لا يهدف لتحقيق ربح .

و المحاسبة العمومية هي القناة الرئيسية التي تمر عليها مختلف سياسات الدولة المالية , وجب على الأعوان المكلفين بعمليات التنفيذ الإلتزام بالقوانين و التشريعات المعمول بها في النظام المحاسبي . و بإعتبار المحاسب العمومي أحد الركائز الأساسية في تنفيذ النفقات العمومية , و يعتبر من أهم أعوان المحاسبة العمومية.و نظرا لأهمية مكانته و دوره الفعال في تنفيذ النفقات العمومية و تحصيل الإيرادات , كان من الضروري دعم المحاسبة العمومية بقوانين محكمة لتوفير بيانات مالية أكثر دقة في ما يتعلق بميزانية الدولة . و كما هو معلوم أن القانون 21/90 المؤرخ في 15 أوت 1990 متعلق بالمحاسبة العمومية و حيث خصص مجموعة من النصوص و المواد لمهام الأعوان المكلفين بعمليات التنفيذ . فهم الركيزة الأساسية في مراقبة المال العام و الترشيد في صرفه. إلا أن هذا القانون واجه العديد من النقائص , ألزم على المشرع الجزائري تقديم إصلاحات تتماشى مع التطورات الحديثة للمالية العامة .

و على إثر هذا جاء القانون 07/23 المتعلق بالمحاسبة العمومية و التسيير المالي المؤرخ في 21 جوان 2023 , و الذي يعتبر كمنعطف تاريخي للنظام المحاسبي مؤخرا, و قد جاء هذا القانون بجملة من الإصلاحات المواكبة للقانون 21/90 حيث كانت الركيزة الأساسية لهذا القانون هي الإصلاح و العصرنة بين المكلفين بعمليات تنفيذ الميزانية و تبيين الدور الجديد لكل منهم . و على رأسهم المحاسب العمومي نظرا لإرتباطه بالنفقات العمومية , التي تشكل الركيزة الأساسيية لدى الدولة , و لهذا هيئ المشرع جملة الإصلاحات التي تسيير المكلفين بالتنفيذ الأمثل لهذه النفقات . هنا تظهر أهمية دور المحاسب العمومي ،كحارس للمال العام ومؤتمن على توجيه الإنفاق الحكومي نحو مساراته الصحيحة .

الإشكالية الرئيسية:

ماهو دور المحاسب العمومي في تنفيذ النفقات العمومية تحت ظل إصلاحات القانون 21/90 و صدور القانون 07/23 ؟

أسئلة فرعية :

ما المقصود بالمحاسبة العمومية ؟ و فيما تمثلت الإصلاحات التي مست أساس المحاسبة العمومية جاء بها القانون 07/23 المتعلق بالمحاسبة العمومية و التسيير المالي؟

في ما تتمثل وظيفة المحاسب العمومي؟

ما المقصود بالنفقات العمومية؟

فرضيات :

- ✓ المحاسبة العمومية هي القواعد الخاصة بتنفيذ الموازنة العامة للدولة. و هدفت بعد ظهور القانون 07/23 إلى تحقيق كفاءة أكثر و فعالبية للنظام و ذلك بالإنتقال من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق .
- ✓ وظيفة المحاسب العمومي هي رقابة مشروعية النفقات العمومية قبل دفعها وإجراء عملية الدفع .
- ✓ النفقات العمومية هي صرف مبلغ عام من شخص عام لتحقيق أهداف عامة .

الدراسات السابقة :

الدراسة الأولى : شلال زهير , أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفييذ العمليات المالية للدولة , أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية و علوم التسيير , تخصص تسيير المنظمات , جامعة بومرداس , الجزائر 2014.

حيث هدفت هذه الدراسة إلى :عرض واقع المحاسبة العمومية في الجزائر و تقييمه عن طريق تحليل نقاط القوة و الضعف لنظام محاسبة الخزينة ,إضافة إلى عرض و تحليل مشروع إصلاح النظام المحاسبي المقترح من طرف وزارة المالية وتحليل نقاط القوة و الضعف لمشروع المخطط المحاسبي الجديد .

الدراسة الثانية : محمد الصالح فنينش , الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في القانون الجزائري ، رسالة دكتوراه في القانون العام , جامعة الجزائر 1 يوسف بن خدة , كلية الحقوق , الجزائر , 2012.

و هدفت هذه الدراسة إلى : الإلمام بموضوع الرقابة على سير النفقات العمومية في القانون الجزائري حيث تعالج الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية الممارسة من قبل الأجهزة الداخلية التابعة للسلطات التنفيذية.المتمثلة في رقابة المحاسب العمومي و المراقب المالي , و رقابة المفتشية العامة للمالية على المحاسبين .و كذا الرقابة الممارسة من طرف البرلمان و مجلس المحاسبة .

الدراسة الثالثة : بوشنطر سليمة , مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العامة في المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري , مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية , تخصص محاسبة و تدقيق , كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ,جامعة الجزائر 3, سنة 2010..

حيث هدفت الدراسة إلى : التعرف على الإجراءات المحاسبية و الآليات المعتمدة على أداء المؤسسات العمومية و كيف يمكن حماية المال العام من الإختلاسات و الأخطاء , و التعرف على المفاهيم الأولية للمالية العامة و مختلف التطورات التي مرت عليها , و كذا

عرض الإجراءات و التقنيات المحاسبية المستخدمة في لبجزائر التي تسمح بحماية أملاك الدولة و تحديد مختلف الأدوار التي تلعبها لتحقيق أهدافها.

أسباب إختيار الموضوع:

أسباب موضوعية :

- الأهمية البالغة التي يكتسيها موضوع المحاسب العمومي ودوره في تنفيذ النفقة العمومية .
- تناول الموضوع الكثير من الجوانب المتعلقة بالمحاسبة العمومية على ضوء القانونين 21/90 و 07/23 التعلقيين بالمحاسبة العمومية .
- إن موضوع تنفيذ النفقات مهم جدا بالنسبة للمكلفين بتسيير شؤون المالية وتنفيذ الميزانية.
- التعرف أكثر على آليات تنفيذ النفقات العمومية.

أسباب موضوعية :

- إرتباط الموضوع بمجال تخصصنا .
- شعورنا بأهمية الموضوع وإجراء دراسة علمية لإكتساب معارف أكثر حول عمليات تنفييذ النفقات العمومية و تدخل المحاسب العمومي في ذلك .
- الرغبة الذاتية في التعرف على الإصلاحات التي قدمها القانون 07/23 المتعلق بالمحاسبة العمومية و التسيير المالي , نظرا لحداثة صدوره و تطبيقه .

أهداف الدراسة :

الهدف الأساسي من هذه الدراسة هو تسليط الضوء على دور المحاسب العمومي في تنفيذ النفقات العمومية على إثر الإصلاح القانوني للنظام المحاسبي , و.بالإضافة إلى أهم نقاط التشابه و الإختلاف بين الدور القديم و الجديد للمحاسب العمومي تحت ظل القانوني 21/90 و 07/23 المتعلقين بالمحاسبة العمومية , و كذا باقي الأعوان.

كما أن هناك أهداف سنتوصل إليها بعد هذه الدراسة وهي:

1- توضيح نظام المحاسبة العمومية وفق القانونيين 21/90 و 07/23.
2- دور المحاسب في تنفييذ النفقات العمومية .

هيكل الدراسة:

تم تقسييم هذه الدراسة إلى ثلاث فصول ،الفصل الأول والثاني عبارة فصلين نظريين , حيث تطرقنا في الفصل الأول إلى الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية و المحاسب العمومي قسمناه إلى ثلاث مباحث ، تناول المبحث الأول مدخل عام لمفهوم المحاسبة العمومية تحت ظل القانونيين 21/90 و 07/23 و عرضنا فيه كل مايتعلق بالمحاسبة العمومية وكذا أعوان المحاسبة العمومية و الدور الجديد الذي جاء به القانون 07/23 مع إجراء مقارنة للقانون 21/90 و تدويين أهم الفروقات , و مجال تطبيق المحاسبة العمومية و أشرنا إلى ضرورة الإنتقال من الأساس النقدي بما يتماشى مع القانون الجديد . أما المبحث الثاني يتناول ماهية المحاسب العمومي حيث تعرفنا على مفهومو أصناف المحاسب العمومي وفقاً للقانونيين سالفي الذكر . المبحث الثالث يفصل في مسؤوليات و مهام المحاسب العمومي و علاقته مع باقي أعوان المحاسبة العمومية .

أما في الفصل الثاني تطرقنا إلى : المبحث الأول حول النفقات العمومية و أركانها و كذا تقسيمات النفقات العمومية و آثارها الإقتصادية , المبحث الثاني مراحل تنفييذ النفقات العمومية و المحاسبة التي يمسكها المحاسب العمومي , و المبحث الثالثذكرنا رقابة المحاسب العمومي على النفقات العمومية و كذا دوره فيي التنفيذ. بالنسبة للفصل الثالث كان دراسة تطبيقية في وكالة المحاسبة بجامعةمحمد خيضر بسكرة حاولنا إسقاط ما تناولناه في الفصلين السابقيين ,و فيه تعرفنا على وكالة المحاسبة و أبرز مهامها , و المبحث الثاني من هذا الفصل ذكر شروط و إجراءات الرقابة بالوكالة محل دراسة , و المبحث الثالث تناول أبرز نفقات الوكالة المحاسبية و إجراء المقابلة مع المحاسب العمومي على مستوى وكالة المحاسبة .

منهج الدراسة :

قصد الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع و من أجل الإجابة على الإشكالية , تم الإعتماد على منهج الوصفي و المقارنة من خلال عرض أبرز المفاهيم حول الموضوع .

أهمية الدراسة :

تتجلى أهمية هذه الدراسة في عرض دور المحاسب العمومي في عملية تنفيذ النفقات العمومية من خلال إبراز المهام الموكلة إليه و التعرف على حجم الدور الذي يقوم به كعون من أعوان تنفيذ الميزانية العامة للدولة و جهاز رقابي على المال العام .

حدود الدراسة :

المجال المكاني :تمت هذه الدراسة على مستوى الوكالة المحاسبية لجامعة محمد خيضر بسكرة .

المجال الزمني :أنجزت هذه الدراسة في الفصل الثاني من السنة الجامعية 2024/2023.

صعوبات الدراسة :من الصعوبات التي واجهتنا في هذه الدراسة :

صعوبة إجراء مقارنة كون القانون 07/23 قانون حديث , لذا يصعب تحديد دور المحاسب و قلة المراجع لمساعدتنا على عمل دراستنا.

اتساع مفهوم النفقات العمومية فقد حاولنا الإلمام بكل ما يتعلق بالموضوع.

الفصل الأول :الإطار النظري للمحاسبة العمومية

و المحاسب العمومي

تمهيد :

تمثل المحاسبة العمومية نظاما أساسيا للإدارة المالية، و تعتبر محورا لنزاهة و شفافية العمليات المالية من خلال تسجيل و تنظيم و تبويب المعاملات و مختلف العمليات .و توفر المحاسبة العمومية المعلومات اللازمة لصناع القرار و المتدخلين في عمليات التنفيذ , هذا الفرع من المحاسبة يعزز المسؤولية و يشجع على المزيد من الرقابة .

و من الضروري الإقرار بأهمية المحاسب العمومي و دوره في هذا النظام , فهو العون الرئيسي المكلف بالتنفيذ و التحصيل لمالية الدولة. من خلال هذا سنتطرق في هذا الفصل إلى عرض الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية تحت ظل التطورات الحديثة وصدور القانون 07/23 , حيث سنتناول :

المبحث الأول : الإطار النظري للمحاسبة العمومية تحت ظل القانون 21/90 و القانون 07/23.

المبحث الثاني : ماهية المحاسب العمومي .

المبحث الثالث : مسؤوليات و إلتزامات المحاسب العمومي.

المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية تحت ظل القانون 21/90 و 07/23.

يعرض هذا المبحث الإطار النظري للمحاسبة العمومية عقب إصلاح النظام المحاسبي و ظهور القانون 07/23 , مقارنةً مع القانون 21/90 . بهدف تحديد أهم المستجدات التي جاء بها هذا الإصلاح على كل ما يتعلق بالمحاسبة العمومية عامةً , و الأعوان المكلفين بالتنفيذ خاصةً. حيث يعرض هذا المبحث مفهوم المحاسبة العمومية و تنشأتها , و كذا الأعوان المكلفين بالتنفيذ إضافة إلى أهداف و الأسس المحاسبية . من خلال دراسة مقارنة بين القانونيي سالفي الذكر.

المطلب الأول :نشأة المحاسبة العمومية.

ارتبط نشوء المحاسبة العمومية بتطور مفهوم المحاسبة و قد نشأت المحاسبة بأسلوبها الحديث نتيجة تطور التجارة بأوروبا و ظهور أسلوب القيد المزدوج في تسجيل المعاملات المالية و كان ذلك في شمال إيطاليا , و بنشوء الدولة اقتضى الأمر قيامها بتقديم خدمات للمواطنين و بذلك ضرورة تأمين الموارد لتمويل نفقات لبخدمات المقدمة , و هو ما تطلب إيجاد وسيلة تمكن الدولة من تنظيم الموارد و النفقات العامة و مراقبتها و كانت هذه الوسيلة هي المحاسبة العمومية , و قد ظهرت المحاسبة العمومية منذ القرن 19 و بالتحديد لما تم الفصل بين الجهاز التشريعي و الجهاز التنفيذي , و صدرت بذلك قوانين و مراسيم لتنظيم المحاسبة العموميةمن تحديد طرق التنفيذ و المراحل التي تمر بها و الأعوان المكلفين بتنفيذها . (فطيمة، 2022، صفحة 03)

مرت المحاسبة العمومية في الجزائر بالمراحل التالية :

خلال فترة الاحتلال الفرنسي كانت الجزائر خاضعة للتشريع الفرنسي في هذا المعال بموجب المرسوم الصادر في 31 ماي 1862 الذي كان يشكل القانون الأساسي للمحاسبة العموميةفي فرنسا .

- عام 1950 تم إقرار قانون جديد متعلق بالنظام المالي للجزائر مع استقلال الجزائر عام 1962 قامت السلطات بوضع تنظيم للمحاسبة العمومية يتماشى و خصوصيات الجزائر ووضعها الجديد، لذلك فقد اعتمدت الدولة على القرار الصادر عام 1950 المتعلق بالنظام المالي للجزائر كأساس لتنظيم تنفيذ العمليات المالية الخاصة بالنفقات والإيرادات العامة وذلك بموجب القانون رقم 50/62 المؤرخ في 31/12/1962 المتضمن الاستمرار في اعتماد التشريع الفرنسي في هذا المجال ، واستثناء كلما يتعارض مع السيادة الوطنية واستقلال الجزائر منذ 1 جانفي 1966 تم اعتماد قوانين المالية التي تمت المصادقة عليها والمرسوم رقم 65/259 و 65/260 الصادرين في 14 أكتوبر 1965 كنصوص أولية تشريعية وتنظيمية متعلقة بتنفيذ النفقات والإيرادات العامة وتحديد مسؤوليات المحاسبين العمومين التقنين النهائي للمحاسبة العمومية في الجزائر ثم إرساؤه بموجب القانون رقم 90/21الصادر في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة

العمومية (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 35، (1990) . يضاف إلى ذلك القواعد الإجرائية التي جاء بها القانون 84/17 الصادر في 1984 والمتعلق بقوانين المالية. (مرغيث، 2015)

- و نظرا للإنتقادات التي وجهت لقانون المحاسبة العمومية 21/90 بسبب عدم فعالية تأطيره لإجراءات الرقابة , تم مراجعة هذا القانون بهدف تعزيز أساليب التدقيق والرقابة الداخلية وتخفيف وتبسيط الرقابة المالية بالإضافة إلى تعزيز الرقابة حسب المخاطر (فطيمة، 2022، صفحة 219). وقد تضمن مشروع مراجعة القانون 90 /21 المتعلق بالمحاسبة العمومية المؤرخ في 17 أوت 1990 تكييف مهام ومسؤوليات أعوان المحاسبة العمومية وإدراج أنواع جديدة للرقابة في ظل التسيير القائم على النتائج والنظام الجديد لمحاسبة الدولة.
- وعلى إثر مشروع مراجعة القانون 21/90 وفقا لمتطلبات الإصلاح المبرمجة فقد صدر القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي بتاريخ 21 جوان 2023, و يهدف هذا القانون حسب المادة الأولى منه إلى تحديد قواعد المحاسبة العمومية و التسيير المالي المطبقة على الميزانيات و العمليات المالية : (سهام، 2023)
  - للدولة ؛
  - للجماعات المحلية ؛
  - للمؤسسات العمومية الإدارية و المؤسسات العمومية للصحة ؛
  - للأشخاص المعنوية الأخرى المكلفة بتنفيذ كل أو جزء من برنامج الدولة في مفهوم القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 2 سبتمبر سنة 2018 و المتعلق بقوانين المالية . (المادة 01, من القانون 23-07 ، 2023)

- يعتبر القانون رقم 23 – 07 المؤرخ في 21 يونيو 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، هو المرجعية التشريعية سارية المفعول التي تحدد قواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي المطبقة على الميزانيات والعمليات المالية.
- يهدف القانون رقم 23 – 07 المؤرخ في 21 يونيو 2023 سالف الذكر، إلى تحديد مجموعة من المسائل نوجزها فيمايأتي :

1 – تحديد قواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي المطبقة على الميزانيات والعمليات المالية لكل من الدولة، الجماعات المحلية، المؤسسات العمومية الإدارية والمؤسسات العمومية للصحة والأشخاص المعنوية الأخرى المكلفة بتنفيذ كل أو جزء من برنامج الدولة في مفهوم القانون العضوي رقم 18 – 15 المؤرخ في 2 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية، المعدل والمتمم.

2 – تحديد التزامات ومسؤوليات الأعوان المكلفين بتنفيذ الميزانيات والعمليات المالية للأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من القانون رقم 23 – 07 المؤرخ في 21 يونيو 2023.

3 – تحديد قواعد تنفيذ الإيرادات و النفقات العمومية و عمليات الممتلكات و عمليات الخزينة ونظام المحاسبة و الرقابة المتعلقة بها . (سواكر، 2023، صفحة 12)

المطلب الثاني: تعريف المحاسبة العمومية تحت ظل القانوني المحاسبة العمومية 21/90 و 07/23 .

المحاسبة العمومية هي الأحكام التنفيذية العامة التي يحددها القانون والتي تطبق على الميزانيات والعمليات المالية التي تشمل عمليات تنفيذ الإيرادات والنفقات وعمليات الخزينة وكذا نظام محاسبتها والخاصة بالدولة المجلس الدستوري المجلس الشعبي الوطني مجلس المحاسبة الميزانيات الملحقة جماعات الإقليمية المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري و التي تحدد إلتزامات الأعوان المكلفين بالتنفيذ و مسؤولياتهم , و تطبق هذه الأحكام كذلك على تنفيذ و تحقيق الإيرادات و النفقات و عمليات الخزينة و كذا نظام محاسبتها . (المادة 01، من القانون 90-21، 1990)

هي مجموعة القواعد المحددة لواجبات ومسؤوليات الإدارات أو الآمرين بالدفع والمحاسبين في تنفيذ القرارات المالية وملاحظة وتتبع الدولة والجماعات المحلية الأخرى. (محرزي، 2012، صفحة 46)

تعرف هيئة الامم المتحدة المحاسبة العمومية انها المحاسبة التي تختص بقياس (تبويب و تقسيم) و معالجة و تحصيل و مراقبة و تأكيد صحة الايرادات و النفقات للأنشطة المرتبطة بالقطاع الحكومي . (بوشنطر، 2011، صفحة 59)

عملية قياس وتفسير العمليات المالية والأحداث المتعلقة بجمع واستخدام الموارد المالية العامة بوحدات الجهاز الإداري الحكومي لإنتاج وتوصيل المعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات . (سالمي، 2015، صفحة 57).

و يمكن أن نستخلص بأن المحاسبة العمومية هي عبارة عن مجموعة من المبادئ و القواعد و الإجراءات القانونية و الفنية و الإدارية التي تحكم عملية تسجيل و تبويب العمليات المالية التي تقوم بها الوحدات الإدارية العمومية المتعلقة بتحصيل الايرادات العامة و صرف النفقات الواردة في الميزانية العامة للدولة و عرضها بشكل تقارير و قوائم مالية لتقديمها للجهات المختصة . (فطيمة، 2022، صفحة 05)

اما ما جاء به القانون 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية و التسيير المالي الصادر في 21 جوان 2023 هذا القانون "يندرج في إطار المخطط الشامل لإصلاح المالية العمومية و يتمحور حول الانتقال من محاسبة الصندوق الى محاسبة على أساس الاستحقاق , وفق نظام محاسبي يهدف الى تنظيم المعلومة المالية و تقديمها بالشكل الذي يتماشى و متطلبات المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام " (بوزيدي و عيادي ، 2024)

و حسب ما ذكرته المادة 79 من القانون 23 -07 : المحاسبة العمومية نظام يسمح بتنظيم المعلومات المالية من خلال : (القانون 23-07، 2023)

- إدخال و تصنيف و تسجيل و مراقبة بيانات العمليات الميزانياتية و المحاسبية و عمليات الخزينة بهدف إنشاء حسابات مطابقة للتنظيم و صادقة .
- عرض قوائم مالية تعكس صورة صادقة عن الممتلكات و الوضعية المالية و النتيجة عند قفل السنة المالية .
- المساهمة في حساب تكلفة الأنشطة أو الخدمات و كذا تقييم نجاعتها .
- كما يتم تنظيمها للسماح بمعالجة هذه المعلومات من قبل المحاسبة الوطنية .

المطلب الثالث : أهداف و أسس المحاسبة العمومية:

أهداف المحاسبة العمومية :

تبرز المحاسبة العمومية عدة أهداف منها :

- التحقق من احترام ترخيصات الميزانية في مجال الإيرادات والنفقات وذلك عن طريق تطبيق الرقابة المالية قبل الصرف وأثناءه للتأكد من أن الصرف يتم في حدود اعتمادات وأغراض الموازنة، وسلامة إجراءاته في حدود القوانين واللوائح والإجراءات المنظمة لكيفية التصرف والحدود التي وضعت له، بما يكفل ترشيد النفقات العامة في تحقيق أهداف الموازنة. توفير نظام رقابة داخلية فعال يضمن حماية المال العام، إضافة إلى إثبات حقوق الدولة والتزاماتها المالية ومتابعة تحصيل حقوقها والوفاء بالتزاماتها .
- تحقيق الرقابة على الالتزامات المالية لمختلف وحدات القطاع العام ومتابعة الوفاء بها.
- توفير البيانات حول حركة التدفقات النقدية من أجل تحديد الوضعية المالية للخزينة العمومية ومن أجل اتخاذ القرار وتحديد مصادر تمويل الخزينة.
- توفير المعلومات اللازمة لتحديد المراكز المالية للوحدات الحكومية المختلفة ورسم سياساتها واتخاذ القرارات المتعلقة بها، بما يساعد على إعداد تقديرات الموازنة العامة للدولة في الفترات المقبلة .
- إظهار نتائج تنفيذ قانون المالية مع تقديم البيانات اللازمة لتوضيح النتائج الاقتصادية والمالية المترتبة على أنشطة الحكومة.
- توفير البيانات اللازمة لتقييم الأداء عن طريق مقارنة الأداء الفعلي مع توقعات الأداء المخطط له في الميزانية العامة.

- إحكام الرقابة على الأصول المملوكة للوحدات الإدارية الحكومية لحمايتها والحفاظ عليها من الضياع أو الاختلاس أو سوء الاستخدام، وتوفير البيانات والمعلومات اللازمة لرسم السياسات والتخطيط واتخاذ القرارات، والرقابة والمتابعة لأداء الوحدات الإدارية الحكومية لتقييم أدائها .(شلالي، 2014، صفحة 11)
- تسجيل منظم لما يتم من إنفاق عام , أو تحصيل لموارد عامة في الوحدات الحكومية و تقدير لما يتوقع إنفاقه أو تحصيله خلال السنة المالية المقبلة .
- الرقابة على الأصول المملوكة للدولة بكافة عناصرها الثابتة و المتداولة لحمايتها و الحفاظ عليها من الضياع و الاختلاس و سوء الاستخدام .
- تزويد أجهزة الإحصاء و المستثمرين و جهات الإقراض الدولية بالبيانات و المعلومات اللازمة . (فطيمة، 2022، صفحة 06)

أما ما جاء به القانون 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية و التسيير المالي ضمن مضمونه مجموعة من الأهداف للمحاسبة العمومية نذكر منها :

- إدخال و تصنيف و تسجيل و مراقبة بيانات العمليات الميزانياتية و المحاسبية و عمليات الخزينة بهدف إنشاء حسابات مطابقة للتنظيم و صادقة .
- عرض قوائم مالية تعكس صورة صادقة عن الممتلكات و الوضعية المالية و النتيجة عند قفل السنة المالية .
- المساهمة في حساب تكلفة الأنشطة أو الخدمات و كذا تقييم نجاعتها . (سواكر، 2023، صفحة 39)

أسس المحاسبة العمومية .

يعتمد نظام المحاسبة على مجموعة من الأسس و المبادئ لتحديد قواعد و إجراءات عملية إثبات النفقات و الإيرادات لزيادة الشفافية في القطاع العام , بهدف قياس النتائج و عرضها بطريقة مناسبة لتعزيز نظام محاسبي فعال يتماشى مع الإصلاحات الطارئة على النظام المحاسبي العمومي . و هناك أساسين محاسبيين رئيسيين :

1- الأساس النقدي :

يعتبر الأساس النقدي إثبات ما يحصل من إيرادات قبضت فعلا و اثبات النفقات عند دفعها فعلا بمعنى واقعة الصرف (الدفع) , أو التحصيل النقدي هو أساس القياس و التسجيل في السجلات المحاسبية للنفقات أو الإيرادات تعود لفترات مالية سابقة أو لاحقة لهذه الفترات .

- كما يعد الأساس النقدي من أقدم الأسس المحاسبية , التي استخدمت في قياس النشاط الحكومي. (عبود، 2019، صفحة 141)

هي الطريقة التي يتم من خلالها تسجيل المعاملات و غيرها من الأحداث عند استلام أو دفع النقدية. (أمينة هناء و حكيم، 2017)

2- أساس الاستحقاق :

الأساس الذي يعتمد على تحميل الحساب الختامي لأي سنة مالية بالمصروفات و الإيرادات التي تحققت فعلا خلال تلك السنة بغض النظر عما إذا كانت هذه النفقات قد دفعت أم لم تدفع بعد , و الإيرادات قبضت أم لم تقبض. (فطيمة، 2022، صفحة 25)

3- المقارنة بين الأساس النقدي و أساس الاستحقاق :

ترتكز الأنظمة المحاسبية على أسس محاسبية معينة لإثبات مختلف العمليات المالية و قياس النتائج . و بالتالي , فإن نوعية و دقة القوائم المالية تتأثر بصفة مباشرة بنوع الأساس المطبق.

الأساس النقدي هو الأكثر استعمالا في المحاسبة العمومية على المستوى الدولي , لكونه يمتاز بالبساطة في التطبيق و انخفاض التكلفة التشغيلية للنظام إضافة إلى السرعة في إعداد الحساب الختامي للدولة.

و لكن مع ازدياد مطالبة الجهاز التشريعي بضرورة رفع مستوى الإبلاغ المالي عن طريق تقديم بيانات موضوعية و شاملةحول نشاط الحكومة , من أجل تحقيق الشفافية و المساءلة على مستوى كفاءة و أداء الجهاز التنفيذي في تسيير المال العام, يركز إصلاح و تطوير نظام المحاسبة في القطاع العام على المستوى الدولي على التخلي عن تطبيق الأساس النقدي و التوجه نحو تطبيق أساس الاستحقاق. (شلالي، 2014، صفحة 41)

4- أسباب التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق :

إن غياب الشفافية و هشاشتها و عدم الوضوح في المالية العمومية , إضافة إلى ضعف قواعد الإدارة المالية الجيدة , قد يعرض قدرة الدولة على الوفاء بالتزاماتها المالية من جهة , و تنفيذ مهمتها الرئيسية المتمثلة في توفير الخدمات العمومية من جهة أخرى . و نتيجة لما خلفته هذه الأزمات , تجد الدول نفسها مجبرة على مراجعة أنظمتها المالية و المحاسبية و الاقتصادية بما يجعلها أكثر شفافية , تزايدت الحاجة إلى توفير معلومات مالية شاملة و ملائمة و موثوق بها بصفتها في التسيير الفعال للأموال العمومية .

و في هذا السياق يعتبر التحول الى أساس الاستحقاق المرحلة الأولى من هذه الإصلاحات , ذلك أن القوائم المالية المعدة وفقا لهذا الأساس المحاسبي تمكن من توفير معلومات تساعد في اتخاذات القرارات المناسبة , و تسمح من المسائلة و زيادة الشفافية . (أمينة هناء و حكيم، 2017)

و قد جاء القانون 07/23 بمجموعة من الإصلاحات و المستجدات حيث أن المادة 80 منه حددت "هيكلا محاسبيا جديدا ثلاثي الأبعاد " , إذ تضمنت المحاسبة العمومية ثلاثة أنواع من المحاسبة , يتميز كل منهما بشكل أساسي من حيث النطاق و الأدوات و الأهداف.

النوع الأول يتمثل في المحاسبة الميزانياتية و النوع الثاني يتمثل في المحاسبة العامة , و التي تُعد الإصلاح الجوهري للمحاسبة العمومية, و تسجل مجمل الحركات التي تؤثر على الممتلكات و الوضعية المالية و النتيجة . وأن المحاسبة العامة قائمة على أساس الاستحقاق , و تمسك من قبل المحاسبين العمومين على أساس مخطط محاسبي , مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي , و هو ما يسمح لهذه المحاسبة بإعطاء نظرة شاملة عن الذمة المالية للدولة , و كذا حول ديونها و مستحقاتها . أما النوع الثاث من المحاسبة , فيتمثل في محاسبة تحليل التكاليف. (بوزيدي و عيادي ، 2024)

المطلب الرابع : مجال ومبادئ تطبيق المحاسبة العمومية .

مجال المحاسبة العمومية

تطبق المحاسبة العمومية على الوحدات الإدارية العمومية غير الهادفة للربح , وهي وحدات تقدم خدمتها بدون مقابل رمزي ليس له علاقة بالتكلفة , و هي وحدات تخضع للإشراف الكامل من الجهاز الحكومي من حيث تدبير الأموال و تحديد طرق إنفاقها , و تشمل الوزارات و المصالح الحكومية التابعة لها . (فطيمة، 2022، صفحة 12)

بناء على ذلك يمكن الاستنتاج ان كل هيئة عمومية تستفيد من الميزانية العامة للدولة وتخضع بالضرورة الأسس و احكام المحاسبة العمومية حيث تطبق المحاسبة العمومية في وحدات الخدمات العامة ووحدات الجهاز الاداري للدولة وهي وحدات تقدم خدمات للجمهور من دون مقابل او بمقابل رمزي ليس له علاقة بالتكلفة كما انها بصفة عامة تشتمل على الوحدات الادارية التي تخضع للإشراف الكامل من الجهاز الحكومي من حيث تدبير الاحوال وتحديدطرق اتفاقها.

أما في الجزائر فقد حصر المشرع مجال تطبيق المحاسبة العمومية وفقا لأحكام المادة الأولى من القانون رقم 90 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 و المتعلق بالمحاسبة العمومية التي تنص على ان الأسس وقواعد المحاسبة العمومية تطبق على تنفيذ الميزانيات الآتية :

- الميزانيات و العمليات المالية الخاصة بالدولة .
- الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالمجلس الدستوري المجلس الشعبي الوطني مجلس الامة و مجلس المحاسبة
- العمليات المالية للميزانية الملحقة
- العمليات المالية للجماعات الإقليمية (ميزانية الولاية و البلدية)
- المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري

وبناء على ذلك يمكن الاستنتاج بأن مجال اختصاص المحاسبة العمومية يمتد ليشمل مختلف وحدات القطاع العام التي تستفيد من ميزانية عمومية لتمويل نشاطها بهدف تحقيق خدمة عامة. (شلالي، 2014، صفحة 08)

أما فيما يخص القانون 23-07 فقد نصت المادة 80 من هذا القانون المتعلق بالمحاسبة العمومية و التسيير المالي و الذي جاء كإصلاح للمحاسبة العمومية بإعتبارها من أهم الركائز المالية :" تتضمن المحاسبة العمومية محاسبة ميزانياتية و محاسبة عامة و محاسبة تحليل التكاليف ."

مبادئ المحاسبة العمومية

أولا : القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية .

مبدأ الفصل بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي:

يقتضي التفريق بين الوظائف الادارية التي لها صلاحية الامر و التقرير ,و الوظائف المحاسبية التي لها صلاحية التنفيذ , سواء تعلق الامر بالايرادات او بالنفقات . (جمال، 2004، صفحة 148)

وتنص المادة 55 من القانون 21/90 "تتنافى وظيفة الآمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي" .

يركز مفهوم هذا المبدأ الى تقسيم المهام و السلطات بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي , اذ يكون لكل منهما سلطة مستقلة عن الأخر دون ان توجد علاقة رئاسية بينهما , حيث يختص الأمر بالصرف تحت مسؤوليته الشخصية بتنفيذ إجراءات الالتزام و التصفية و اصدار سند الأمر بالدفع من جانب النفقات ,و تنفيذ اجراءات الاثبات و التصفية و اصدار سند الامر بالتحصيل من جانب الايرادات في حين يختص المحاسب العمومي و تحت مسؤوليته الشخصية و المالية بتنفيذ ورحلة تسديد النفقات و تحصيل الايرادات (شلالي، 2014، صفحة 118)

المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي: المحاسب العمومي يتحمل مسؤولية تأديبية أو جزائية أو مدنية إضافة إلى المسؤوليات الخاصة بهم و هي المسؤولية المالية و الشخصية و التي تقوم عند عدم مراعاتهم لقواعد المحاسبة العمومية , و الغرض من تحميلهم هذه المسؤولية هم إجبارهم على تعويض الضرر الذي يلحق بالمؤسسات العمومية جراء مخالفتهم لهذه القواعد.

و بناء على مبدأ الفصل بين وظيفتي الآمر بالصرف و المحاسب العمومي فإن المحاسبين العمومين هم وحدهم المخولون لتنفيذ العمليات المالية ضمن نطاق إختصاصهم , و التصرف في الأموال العمومية و القيم و المحافظة عليها , و هم ملزمون طبقا لأحكام قانون المحاسبة العمومية بمراقبة شرعية هذه العمليات المالية قبل تنفيذها , بما أن اجراءات مراقبة و تنفيذ العمليات المالية محددة بدقة عن طريق القوانين و الأنظمة المتعلقة بالمحاسبة العمومية و المحافظة على الأموال و القيم يمكن التحقق منها بسهولة عن طريق فحص حسابات الصندوق و تدقيق الحسابات فإنه يمكن تحميل المسؤولية الشخصية و المالية للمحاسبين العمومين بمجرد معاينة المخالفة في تنفيذ العمليات .

حسب المادة 41-46 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية فإن المحاسبين العموميين مسؤولون شخصيا و ماليا على العمليات الموكلة إليهم .

مبدأ عدم تخصيص الإيرادات العمومية للنفقات العمومية : يقصد بهذه القاعدة أن لايخصص إيراد معين لتغطية نفقة معينة , و بعبارة أخرى فإن جميع الإيرادات العمومية تجمع و تقابل بجمع النفقات العمومية , أي يجب أن توزع على جميع أوجه الإنفاق دون تخصيص مورد معين من الموارد العمومية , كما ينص هذا المبدأ على أن جميع الإيرادات التي تحصلها الدولة تصب في الخزينة العمومية بحيث تمول كافة النفقات دون تخصيص , غير أنه يمكن تخصيص أو توجيه بعض الإيرادات لنفقات معينة بموجب قوانين المالية قصد تحقيق أهداف معينة . (قطاف، 2018، صفحة 30)

ثانيا : القانون 23-07 التعلق بالمحاسبة العمومية و التسيير المالي .

ومن خلال الإطلاع على القانةن 23-07 فقد لاحظنا أنه ضمن طيات مواده قد نصّ و ركز على تحديد المسؤولية المالية و الشخصية للأعوان المكلفين بتنفيذ الميزانية حيث عرض لنا المبدأ المدروس سابقا في قانون 90-21 فيما يتعلق بالمسؤولية الشخصية و المالية.

المسؤولية المالية و الشخصية للمحاسب العمومي :

حسب القانون 07/23 فقد تم في المادة 112 تحديد مسؤولية المحاسب العمومي كما يلي :" المحاسبون العموميون و مفوضوهم و الأعوان الموضوعون تحت سلطتهم و الوكلاء الماليون مسؤولون شخصيا و ماليا عن العجز الحاصل في الصندوق". (القانون 23-07، 2023)

و تهدف محاسبة الدولة الجديدة إلى جعل عملية التسجيل و مسك الحسابات مشتركة بين الأعوان بعدما كانت حصرية للمحاسبين خصوصا في ظل تطور مهامه , مما يجعل من تكييف هذه المسؤولية ضرورة ملحة حيث نادرا ما تقحم مسؤولية الآمر بالصرف من طرف مجلس المحاسبة, في حين أن المحاسب العمومي كثيرا ما تقتحم مسسؤوليته (فطيمة، 2022، صفحة 217). هذا ما نصّ عليه المشرع من خلال المادة 81 من القانون العضوي 18/15 "يحدد بموجب القانون نظام المسؤولية بما في ذلك ما يتعلق بالإنضباط الميزاني و المالي للأعوان المكلفين بتنفيذ عمليات الإيرادات و نفقات الدولة و الجماعات الإقليمية و المؤسسات العمومية ." (القانون 15-18 ، 2018)

من خلال ما ذكرنا يمكن إدراج مسؤولية المكلون بالتنفيذ حسب القانون 07/23 في الجدول الآتي وفقا للمواد 110و 111 و كذا الفقرة الثانية من المادة 112 من القانون سالف الذكر :

الجدول 01: المسؤولية المالية و الشخصية لأعوان المحاسبة العمومية (القانون 07/23)

طبيعة المسؤولية	الأشخاص المعنية	طبيعة الخطأ أو المخالفة	الجزاء المترتب عنها
- مسؤولية شخصية	- الآمرون بالصرف,الآمرون بالصرف المكلفون و مفوضوهم ومستخلفوهم	الأخطاء و المخالفات التي من شأنها تلحق ضرراً بالخزينة العمومية أو بهيئة عمومية .	يعاقب على هذه الأخطاء و المخالفات طبقا للتشريع و التنظيم المعمول بهما
- مسؤولية شخصية	- المراقبون الميزانياتيون و مساعدوهم.	التأشيرات و الآراء التي يمنحونها و عن الرفض الذي يبلغونه في ظل إحترام القواعد التشريعية و التنظيمية و القواعد المتعلقة بإنضباط الميزانياتي و المالي.	يعاقب على هذه الأخطاء و المخالفات طبقا للتشريع و التنظيم المعمول بهما
- مسؤولية شخصية	- المحاسبون العموميون و مفوّضوهم و الأعوان الموضوعون تحت سلطتهم.	الأخطاء و المخالفات التي تشكل خرقا بيّنا للأحكام التشريعية و التنظيمية التي تحكم استعمال و تسيير المال العام التي من شأنها أن تلحق ضرراً بالخزينة العمومية أو بالهيئة العمومية	يعاقب على هذه الأخطاء و المخالفات طبقا للتشريع و التنظيم المعمول بهما

المصدر :دليل حول قواعد المحاسبة العمومية و التسيير المالي , دليل توضيحي من إعداد : عبد الحكيم بن مصباح سواكر رئيس مفتشية الوظيفة العمومية لولاية بسكرة 22 جويلية 2023.صفحة 48

المطلب الخامس :الاعوان المكلفين بالمحاسبة العمومية عقب الإصلاح المحاسبي و صدور القانون 07/23 .

بالإضافة إلى العون الذي سوف ندرسه في المبحث القادم و الذي هو " المحاسب العمومي " سوف نتحدث هنا عن الآمر بالصرف و المراقب المالي (الأصناف , المهام) و كذا الإشارة إلى تعريف المحاسب العمومي فقط.

1. الآمر بالصرف .

➢ تعريف الآمر بالصرف :

يمكن تعريف الآمر بالصرف على أنه كل شخص يؤهل سواء بالتعيين أو الانتخاب لتنفيذ عمليات الالتزام والتصفية والآمر بالصرف من جانب النفقات، وعمليات الإثبات والتصفية وإصدار سند الأمر بالتحصيل من جانب الإيرادات ويتم اعتماده لدى المحاسب العمومي من أجل انجاز عمليات الإيرادات والنفقات ويعرفه ديقو على أنه " يعتبر آمرا بالصرف عمومي للموارد والنفقات كل شخص له صفة باسم الولة أو مجموعة محلية أو هيئة عمومية إبرام تصرف وتثبيت وتصفية ديون أو الأمر بتغطية دين أو تسديده . (بوشنطر، 2011، صفحة 77)

الآمر بالصرف كما تعرفه المادة 23 من القانون 21/90 "يعد آمرا بالصرف في مفهوم هذا القانون كل شخص يؤهل لتنفيذ العمليات المشار إليها في المواد 16، 17، 19، 20، 21"

يخول التعيين أو الانتخاب لوظيفة لها من بين الصلاحيات تحقيق العمليات المشار اليها في الفقرة أعلاه , صفة الآمر بالصرف قانونا .و تزول هذه الصفة مع انتهاء هذه الوظيفة . (بلعروسي، 2011، صفحة 34)

و قد نصت المواد 16, 17, 18 , 19 , 20 , 21 , على التوالي إلى :

الاثبات :ا الاجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي.

التصفية : تسمح التصفية الايرادات بتحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على المدين لفائدة الدائن العمومي والامر بتحصيلها .

الالتزام : يعد الالتزام الاجراء الذي يتم بموجبه اثبات نشوء دين .

التصفية : تسمح التصفية بالتحقيق على اساس الوثائق المحاسبية وتحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية .

بالاضافة الى ما جاء به القانون 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية و التسيير المالي فإن الآمر بالصرف بموجب المادة 04 :يعتبر آمرا بالصرف كل شخص معين أو منتخب أو مكلف يُخوّل بتنفيذ العمليات الميزانياتية و المالية و الممتلكات للأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون .

يكلف الآمر بالصرف بما يأتي :

- إثبات الحقوق و الالتزامات ,
- تصفية الإيرادات و إصدار أوامر الإيرادات المتعلقة بها ,
- ضمان الالتزام و التصفية و الامر بالصرف أو إصدار حوالات الدفع , في حدود الاعتمادات المفتوحة أو المفوضة باستثناء الاعتمادات التقييمية

- إصدار أوامر الحركة التي تمس الممتلكات و المواد الخاصة بالدولة و الهيئات العمومية الأخرى المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون
- الحفاظ على الممتلكات الموضوعة تحت تصرفه
- كما يضمن الآمر بالصرف برمجة الإعتمادات الموضوعة تحت تصرفه . (القانون 23-07، 2023)

➢ أصناف الآمرين بالصرف :

الآمر بالصرف الرئيسي :

بناء على نص المادة رقم 26 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية تمنح صفة الآمر بالصرف الرئيسي حصريا للفئات الموالية:

- المسؤولون المكلفون بتسيير المجلس الدستوري و المجلس الوطني الشعبي ومجلس الأمة و مجلس المحاسبة.
- الوزاراء في حدود الإعتمادات المفتوحة في ميزانية الدولة المخصصة لتسيير الوزارة إضافة إلى الحسابات الخاصة للخزينة المرخصة في قانون المالية .
- الوالي في حدود ميزانية الولاية
- رؤساء المجالس البلدية الذين يتصرفون لحساب البلديات .
- المسؤولون المعنيون قانونا على رأس المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.
- المسؤولون المعنيون قانونا على مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة. (شلالي، 2014، صفحة 105)

الآمر بالصرف الثانوي :

حسب نص المادة 08 من المرسوم 91-313 فإن الآمرون بالصرف الثانويون هم الذين يصدرون حوالات الدفع لفائدة الدائنيين في حدود الإعتمادات المفوضة و أوامر الإيرادات ضد المدنيين. (عبود، 2019، صفحة 244)

الآمر بالصرف الوحيد :

يعتبر الوالي آمرا بالصرف رئيسيا و وحيدا في نفس الوقت بالنسبة لتنفيذ ميزانية الولاية , إضافة الى كونه المسؤول المباشر عن متابعة تنفيذ البرامج الإقليمية اللامركزية للتجهيز العمومي المقرر إنجازها على مستوى الولاية و بتمويل نهائي من الميزانية العامة للدولة . (شلالي، 2014، صفحة 106)

➢ مهام الآمر بالصرف :

يعتبر الآمر بالصرف المسؤول المباشر عن ضمان السير الحسن لوحدات القطاع العام عن طريق تنفيذ ميزانية الهيئة العمومية المكلف بتسييرها يختص الآمر بالصرف بتنفيذ المراحل الإدارية للعمليات المالية ,حيث يقوم بتنفيذ إجراءات الالتزام , التصفية , سند الأمر بالدفع من جانب النفقات .أما من جانب تنفيذ الإيرادات , يقوم الآمر بالصرف بتنفيذ مرحلة الإثبات و التصفية و تحرير سند الأمر بالتحصيل.

إضافة إلى المهام الإدارية المتعلقة بتسيير المرفق العام , يضطلع الآمر بالصرف بمهام محاسبية متعلقة بمسك محاسبة إدارية ذات طابع إحصائي للإيرادات و النفقات التي يقوم بها خلال السنة المالية. (قطاف، 2018، صفحة 38)

أما ما ذكره القانون 07/23 فإنه يعتبر الآمر بالصرف كل أحد أهم الأعوان المكلفين قانونا بتنفييذ الميزانية و العمليات المالية التي أنشأها القانون 23-07 المؤرخ في 21 يونيو 2023. (سواكر، 2023، صفحة 18)

2. المحاسب العمومي :

تعريف المحاسب العمومي :

خصص المشرع الجزائري المواد 33 إلى المادة 54 من قانون المحاسبة العمومية 21-90 وهذا نظرا للمهام الحساسة التي يقوم بها لأنه يختص دون غيره عن مسؤولية وحياة المال العام. يعرف المحاسب العمومي وفقا للمادة 33 والمادة 34 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبةالعمومية :"يعد محاسبا عموميا في مفهوم هذه الأحكام كل شخص يعين قانونا للقيام، فضلا عن العمليات المشار إليها في المادتين 18 و 19 التحصيل والدفع بالعمليات التالية:

. تحصيل الإيرادات ودفع النفقات.

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

. تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد.

- . حركة حسابات الموجودات.

حيث يتم تعيين المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية ويخضعون أساسا لسلطته. (يلس، 2013، صفحة 221)

وحسب ما جاء في القانون 07/23 المؤرخ في 21 يونيو 2023 في المادة 15 :يعتبر المحاسب العمومي كل عون عمومي معين أو معتمد قانونا للقيام بالعمليات المذكورة في المادة 24 من القانون 23-07 . (المادة 15 , من القانون 07/23، 2023)

3. المراقب المالي :

تعريف المراقب المالي :

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

المراقب المالي هو عون يتم تعيينه من طرف وزير المالية نت بين موظفي المديرية العامة للميزانية , من أجل مراقبة الإلتزام بالدفع للنفقات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة , حيث يقوم بالتحقق من مشروعية العمليات التي يقوم بها الآمر بالصرف قبل عقد النفقة بصفة نهائية. (شلالي، 2014، صفحة 113)

مهام المراقب المالي :

- مهمته التأشير على مشروع الإلتزام الذي يحرره الآمر بالصرف و لكن يجب قبل ذلك التحقق من :
  - ✓ مشروعية النفقة العمومية و مطابقتها للقوانين و الأنظمة المعمول بها .
  - ✓ التحقق من صفة الآمر بالصرف.
  - ✓ صحة التبويب و إنشاء النفقة وفقا لبنود الميزانية . (بوشنطر، 2011، صفحة 88)
- أن يتأكد من صحة الإلتزامات التي يقررها .
- يقوم المراقب المالي بدور الناقل للمعلوماتللوزير المكلف بالميزانية . (عبود، 2019، صفحة 252)
- ان يؤكد صحة الالتزام بأن يمنح تأشيرة توضع على الوثائق المكونة لملف الالتزام و الذي يقدمه الآمر بالصرف قبل تنفيذ عملية الشراء ,فان لم يكن الملف مطابقا للقانون يجب على المراقب المالي أن يرفض إعطاء التأشيرة شريطة أن يبرر ذلك الرفض كتابيا .
- عليهانيراقب عملية الإلتزام , فالدولة لا يمكن أن تلتزم إلا في حدود مطابقة القانون و هي مسؤولية كبيرة ملقاة على عاتق الآمر بالصرف لأنه يتصرف باسم الدولة .
- مساعدة الآمر بالصرف و تقديم الإرشادات الضرورية الخاصة بعمليات تنفيذ النفقات . (عبد المطلب، 2021)

يتجلى دور الاعوان المكلفين في اعداد الميزانية العامة للدولة و تنفيذها كما ذكرنا سابقا ,فهم المسؤولين على الاعداد والتنفيذ وتقييم المعلومات المالية في شكلها النهائي, وقد جاء القانون 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي امتدادا للقانون 90-21 مواكبا لعدة اصلاحات في عملية التسجيل ومسك الحسابات و تعزيز الرقابة الداخلية على تنفيذ الميزانية العامة المتعلقة بالدولة ومن أهم هذه الاصلاحات فقد ذكر هذا القانون الدور الجديد لأعوان المحاسبة العمومية مهامهم و مسؤولياتهم .

من خلال ماسبق يوضح الجدول الأتي بعض المقارنات بين أعوان تنفيذ الميزانية حسب قانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية و القانون الجديد 23-07 :

الجدول 02: المقارنة بين أعوان المحاسبة العمومية في ظل القانونيي 21/90 و 07/23 المتعلقيين بالمحاسبة العمومية .

		التسمية و الصفة لكل عون	أصناف الأعوان المكلفين بالتنفيذ	المسؤولية	المهام	دوره في التنفيذ
حسب القانون 21_90 المتعلق بالمحاسبة العمومية	**الامر بالصرف**	ورد مفهوم الآمر بالصرف في المادة 23 :يعد آمرا بالصرف في مفهوم هذا القانون كل شخص يؤهل لتنفيذ العمليات المشار اليها في المواد 16,17,19,20,21(القانون90/21، 15أوت 1990) يعد الإثبات الاجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي. تسمح تصفية الإيرادات , بتحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على المدين لفائدة الدين العمومي	المادة 25: "الأمرون بالصرف هم من جهة اما اوليون او رئيسيون ومن جهة اخرى ثانويون او احاديون ." و قد جاء في المادة 73 من قانون المالية بعد التعديل في المادة 25 من قانون 90-21 بإضافة صنف آخر وهو الآمر بالصرف الوحيد.	المادة 32: "الأمرون بالصرف مسؤولون مدنيا و جزائيا على صيانة و استعمال الممتلكات المكتسبة في الاموال العمومية." الآمر بالصرف مسؤول على الإثباتات الكتابية التي يسلمها كما أنه مسؤول على الأفعال اللاشرعية و الأخطاء التي يرتكبها و التي لا يمكن أن تكتشفها المراقبة الحسابية للوثائق و ذلك في حدود الأحكام القانونية المقررة في هذا المجال كما يعد	يعتبر آمرا بالصرف كل شخص مؤهل قانونا بتنفيذ إجراءات الالتزام و التصفية و إصدار سند الأمر بالصرف أو تحرير حوالات الدفع من جانب النفقات و القيام بإجراءات الإثبات و التصفية و إصدار سند الأمر بالتحصيل من جانب الايرادات (سهام، 2023)	المرحلة الإدارية ينفذها الآمر بالصرف

		, و الأمر بتحصيلها . يعد التحصيل الاجراء الذي يتم بموجبه اثبات الديون العمومية . يعد الالتزام الاجراء الذي يتم بموجبه اثبات نشوء دين . تسمح التصفية بالتحقيق على أساس الوثائق المحاسبية و تحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية . يعد الأمر بالصرف أو تحرير الحوالات الاجراء الذي يأمر بموجبه دفع النفقات العمومية. (بلعروسي، 2011، صفحة 34)		الآمر بالصرف مسؤول مدنيا و جزائيا على صيانة و استعمال الممتلكات المكتسبة من الأموال العمومية . (نجلاء، 2024).		

	المحاسب العمومي	المادة 33: "يعد محاسبا عموميا في مفهوم هذه الأحكام كل شخص يعين قانونا للقيام فضلا عن العمليات المشار اليها في المادتين 18 و 22 . يعد التحصيل الإجراء يتم بموجبه اثبات الديون العمومية يعد الدفع الاجراء الذي يتم بموجبه ابراء الدين العمومي . (القانون 90-21، 1990)	حسب المادة 09 من المرسوم التنفيذي 91-313 : يكون المحاسبون العموميون إما رئيسيون أوثانويين يتصرفون بصفة مخصص أو مفوض. (المادة 9 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313)	المادة 45: يكون المحاسب العمومي مسؤولا شخصيا و ماليا عن مسك المحاسبة و المحافظة عن سندات الاثبات و وثائق المحاسبة و عن جميع العمليات المبينة في المادتين 35 و 36 من هذا القانون	تحصيل الايرادات و دفع النفقات . ضمان حراسة الاموال او السندات او القيم او الاشياء او المواد المكلف بها و حفظها . تداول الاموال و السندات و القيم و الممتلكات و العائدات و المواد حركةحسابات الموجودات . (بلعروسي، 2011، صفحة 36) مراقبة شرعية أوامر الدفع و التحصيل في إطار تسيير المخاطر . (فطيمة، 2022، صفحة 215)	يتولى إجراءات المرحلة المحاسبية وهو إجراء دفع الدين العمومي .
	المراقب المالي	يعتبر مراقبا ماليا كل موظف يمارس الرقابة المسبقة للنفقات التي يلتزم بها طبقا للقوانين الأساسية التي تحكمه	يعين الوزير المكلف بالميزانية المراقبين الماليين و المراقبين الماليين المساعدين . (المادة 4 من المرسوم التنفيذي	"يكون المراقب المالي مسؤولا شخصيا عن سير مجموع المصالح الخاضعة لسلطته و على التأشيرات التي	مهمته الأساسية فحص و رقابة النفقات العمومية و مدى مطابقتها مع التشريع و التنظيم	يعتبر المراقب المالي كمستشار للآمر بالصرف حيث يتولى مهمة مسك الإلتزام و مراقبته

		. (سهام، 2023)	92-414، 1992)	يمنحها و مذكرات الرفض التي يبلغها " المراقب المالي المساعد "مسؤول في حدود الإختصاصات , التي يفوضها إليه المراقب المالي ؛" (المادة 31 و 32 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414، 1992)	المتعلقين بمراقبة النفقات الملتزم بها . (سهام، 2023)	وفقا للأنظمة المعمول بها .
حسب القانون 07_23 المتعلق بالمحاسبة	**الامر بالصرف**	**المسيرالمسؤول** : نصت المادة 04 من هذا القانون :" يعتبر امرا بالصرف كل في مفهوم هذا القانون كل شخص معين اومنتخب او مكلف	يكون الآمر بالصرف اما آمرين بالصرف رئيسين او ثانويين او آمرين بالصرف اقليمين لميزانية الدولة .	يتحمل المسؤولية شخصيا عن الأخطاء التي من شأنها أن تلحق ضررا بالخزينة العمومية أو بهيئة عمومية . (سهام، 2023)	اثبات الحقوق و الالتزامات . تصفية الإيرادات و إصدار أوامر الإيرادات المتعلقة بها . ضمان الالتزام و	يختص بالمرحلة الإدارية و هو المسؤول الإبتدائي على عن عقد الإلتزام. (سهام، 2023)

العمومية و التسيير المالي		بتنفيذ العمليات المالية و الممتلكات للأشخاص المعنوية " (القانون 23-07، 2023)			التصفية و الامر بالصرف او اصدار حوالات الدفع , في حدود الاعتمادات المفتوحة او المفوضة باستثناء الاعتمادات التقييمية اصدار اوامر الحركة التي تمس الممتلكات و المواد الخاصة بالدولة و الهيئات العمومية الاخرى . الحفاظ على الممتلكات الموضوعة تحت تصرفه يضمن لآمر بالصرف برمجة الاعتمادات المالية و توفيرها و توزيعها . (سواكر، 2023، صفحة 18)	
	المحاسب العمومي	يعتبر محاسبا عموميا كل عون عمومي معين أو معتمد قانونا للقيام بالعمليات المذكورة في المادة 24	حسب المادة 18 من هذا القانون : "يكون المحاسبون العموميون إما محاسبين مختصين أو مفوضين و إما	يعتبر مسؤول شخصيا و ماليا عن العجز الحاصل في الصندوق , كما يعتبر مسؤول	بالإضافة إلى المهام الموجودة فقد أضاف القانون : مسك المحاسبة الميزانياتية على أساس	مسك المحاسبة العامة على أساس مبدأ الحقوق و الالتزامات المثبتة.(سهام،

		من القانون 23-07	محاسبين ثانوين و إما محاسبي الأموال و القيم أو التركيز المحاسبي ." (القانون 23-07، 2023)	شخصيا عن الأخطاء و المخالفات التي تشكل خرقا بينيا للأحكام التشريعية و التنظيمية التي تحكم استعمال و تسيير المال العام . (سهام، 2023)	مبدأ محاسبة الصندوق. مسك المحاسبة العامة على أساس مبدأ الحقوق المثبة , التقييد المحاسبي للقيم غير الثابتة , إعداد القوائم المالية و حساب التسيير , حفظ الوثائق الثبوتية و المستندات المحاسبية للعمليات المنفذة على مستوى المركز المحاسبي الذي يسيره. (سهام، 2023)	2023)
	المراقب المالي	**المراقب الميزانياتي :** يعتبر مراقبا ميزانياتيا كل موظف يمارس المهام المسندة له بموجب التشريع و التنظيم المعمول بهما و التي تخول له دورا أساسيا في رقابة تنفيذ	يكون المراقبون الميزانياتيون إما مراقبون مراقبين ميزانياتين أو مراقبين ميزانياتين مساعدين .	حسب المادة 111 من هذا القانون : المراقبون الميزانياتيون و مساعدوهم مسؤولون شخصيا عن التأشيرات و الآراء التي يمنحونها , و عن الرفض الذي يبلغونه	السهر على مطابقة مشاريع الالتزام بالنفقات بالنسبة إلى التشريع و التنظيم المعمول بهما و الاعتمادات المرخص بالالتزام بها و مناصب الشغل	مسك محاسبة الالتزام بالنفقات و محاسبة متابعة مناصب الشغل المالية فيما يخصه.

		الميزانيات. (سهام، 2023)		في ظل احترام القواعد التشريعية و التنظيمية و القواعد المتعلقة بالإنضباط الميزانياتي و المالي . و يعاقب على هذه الأخطاء و المخالفات و فقا للتشريع و التنظيم المعمول بهما ." (القانون 23-07، 2023)	المفتوحة أو المرخص بهما . التحقق المسبق من توفر الاعتمادات و مناصب الشغل المالية . تأكيد المطابقة بواسطة تأشيرة أو رأي مسبق على الوثائق المتعلقة بالاعتمادات و مناصب الشغل المالية و النفقات , أو عند الاقتضاء تبرير الرفض . ضمان رقابة بعدية على الوثائق غير الخاضعة للتأشيرة أو الرأي المسبق و القيام بتحليلات تتعلق بمسارات و إجراءات الالتزام بنفقات الأمرين بالصرف . (سهام، 2023)	

من خلال الجدول يمكن إجراء مقارنة بين الأعوان المكلفين بتنفيذ الميزانية العامة مع إبراز الدور الجديد لعم تحت ظل الإصلاح المحاسبي الذي جاء به القانون 07/23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية و التسيير المالي :

1. **الآمربالصرف** :

- عرفه القانون 21-90 على أنه : هو كل شخص يؤهل قانونا لتنفيذ العمليات الميزانياتية .
- كما عرفه القانون 23-09 على أنه : كل شخص معين أو منتخب أو مكلف يخول له بتنفيذ العمليات الميزانياتية و المالية و الممتلكات للأشخاص المعنوية الخاضعة للمحاسبة العمومية .
- الاختلاف في استعمال مصطلح كل شخص معين أو منتخب أو كلف بدلا من كل شخص يؤهل قانونا.
- تناول التعريف الثاني مصطلح الممتلكات عكس التعريف الأول وهذا لأن المحاسبة العمومية أصبحت قائمة على أساس الإستحقاق بدلا من الأساس النقدي .
- التغير في تسمية الأمر بالصرف من الر بالصرف الوحيد إلى الأمر بالصرف الإقليمي لميزانية الدولة.
- تناول التعريف الثاني مصطلح الممتلكات عكس التعريف الأول وهذا لأن المحاسبة العمومية أصبحت قائمة على أساس الإستحقاق بدلا من الأساس النقدي .
- التغير في تسمية الأمر بالصرف من الر بالصرف الوحيد إلى الأمر بالصرف الإقليمي لميزانية الدولة.
- مسؤولية الامر بالصرف كانت تقوم مسؤوليته الشخصية على المخالفات المرتبطة بمسك الجرد للممتلكات المنقولة والعقارية المكتسبة أو المخصصة حسب القانون 90-21 بينما حسب القانون 23-07 المسؤولية الشخصية أصبحت تقوم على الأخطاء والمخالفات التي يرتكبونها الأمرون بالصرف والتي تلحق ضررا بالخزينة العمومية أو بهيئة عمومية.

- **المحاسب العمومي**: عرف قانون المحاسبة العمومية بموجب المادة 15 على انه " كل عون عمومي معين او معتمد قانونا للقيام بتحصيل الارادات ودفع النفقات، دراسة وحفظ الأموال والسندات" استحداث نوع جديد من المحاسبين العموميين من حيث التسمية وليس الممارسة هم محاسبو الأموال والقيم ومحاسبو التركيز.
- الاختلاف في التعريف باستعماله مصطلح كل عون عمومي معين او معتمد قانونا " بدل المصطلح المستخدم في القانون السابق كل شخص يعين او يعتمد قانونا".
- المسؤولية الشخصية او الشخصية والمالية المنصوص عليها في المادة 112 من القانون 23-07 هي مسؤولية تضامنية والتضامن فيها مفترض بحكم القانون حيث ان عبئ اثبات العكس يقع على المفوض او الموظف او

الوكيل, اما المسؤولية الشخصية وفق المادة 40 من القانون السابق 90-21 فكان التضامن غير مفترض فيها (يمكن ان تكون المسؤولية تضامنية)

- تم تخفيف مسؤولية المحاسب العمومي في مشروع هذا القانون مقارنة بالقانون رقم 21_90 و على وجه الخصوص تطبيق المسؤولية المالية فقط في حالة عجز الصندوق .و لا تطبق كما كان الحال في السابق على أفعال التسيير , أيضا إلغاء إلتزام المحاسب من التحقق أن النفقات يتم تنفيذها وفقا للقوانين و الأنظمة المعمول بها حيث أوضح أن هذه الإلزامية كانت و مزالت مصدر إقحام مسؤولية المحاسب , لأنها جاءت عامة و غير محددة و لذلك فقد نصّ مشروع القانون على ضرورة وضع مدونة الوثائق التبريرية للنفقات , و هذا ما سوف يؤطر عمل المحاسب العمومي و يحد من إقحام مسؤوليته في مجال مراقبة النفقات.
- الاعتماد على معيار واحد في التفرقة بين المحاسب الرئيسي و المحاسب الثانوي و هو التركيز على العمليات المحاسبية بينما القانون السابق كان يعتمد على معيارين و هما تنفيذ الميزانية و تركيز العمليات المحاسبية .

المراقب المالي : كان دور المراقب المالي حسب القانون 90-21 في المراقبة المسبقة للنفقات و يؤشر أما المراقب الميزانياتي في القانون 23-07 دوره في مراقبة و الموافقة على الميزانيات و مستقبلا سيكون له دور في إعداد الميزانيات و إبداء الرأي مسبقا .

و تهدف محاسبة الدولة الجديدة إلى جعل عملية التسجيل و مسك الحسابات مشتركة بين الأعوان بعدما كانت حصرية للمحاسبين خصوصا في ظل تطور مهامه . (بوزيدي و عيادي ، 2024)

المبحث الثاني : ماهية المحاسب العمومي.

يعتبر المحاسب العمومي العون الرئيسي من أعوان المحاسبة العمومية , و هو الركيزة الأساسية للعمليات المالية , و عليه وضع له المشرع بغض الأنظمة و القوانين لمباشرة مهامه و ووظيفته . من خلال هذا سنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم المحاسب العموميي و مختلف أصنافه , وكذا مسؤةليات و مهام المحاسب العمومي تحت ظل القانون 21/90 و القانون 07/23.

المطلب الأول : مفهوم المحاسب العمومي وأنواعه

المحاسب العمومي :

التعريف التشريعي:

خصص المشرع الجزائري المواد 15 إلى المادة 29 من قانون المحاسبة العمومية 23-07 وهذا نظرا للمهام الحساسة التي يقوم بها لأنه يختص دون غيره عن مسؤولية وحياة المال العام. يعرف المحاسب العمومي وفقا للمادة 33 و 3 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية : " يعد محاسبا عموميا،في مفهوم هذا القانون ،كل عون عمومي معين أو معتمد قانونا للقيام بالعمليات المذكورة في المادتين 18 و 19من هذا القانون وهي:

يكلف المحاسب العمومي بما يأتي:

تحصيل الإيرادات ودفع النفقات.

حراسة وحفظ الأموال و السندات و القيم و الأغراض أو المواد المكلف بها .

- تداول الأموال والسندات والقيم ووحركة حساب الموجودات

مسك المحاسبة الميزانياتية على أساس مبدأ الحقوق والالتزامات المثبتة.

التقييد المحاسبي للقيم غير الثابتة

اعداد القوائم المالية وحساب التسيير

حفظ الوثائق الثبوتية والمستندات المحاسبية للعمليات المنفذة على مستوى المركز المحاسبي الذي يسيره.

-ان المحاسب العمومي هو عون عمومي،أي يكون موظفا أو أي عون عمومي اخر تابع للشخص المعنوي أو أحد المؤسسات والادارات العمومية المعنية.

- أن يكون هذا العون العمومي قد اكتسب صفة المحاسب العمومي عن طريق التعيين أو الاعتماد القانوني من طرف السلطة الادارية المختصة.

– أن تخول صفة المحاسب العمومي للعون العمومي الذي يشغلها القيام بالعمليات المذكورة في المادة 24 من القانون رقم 23-07 المؤرخ في 21 يونيو 2023

وحسب المادة 33من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية :"يعد محاسبا عموميا كل شخص يقوم بالعمليات التالية:

تحصيل الإيرادات ودفع النفقات كمرحلة محاسبية.

- ضمان حراسة الأموال أو السندات و الوثائق وكل القيم أو المواد التي كلف برقابتها والمحافظة عليها.
- حركة حسابات الموجودات". (ابراهيم، 2009، صفحة 139)

التعريف الفقهي للمحاسب العمومي:

يعرف "جاك مانيي" المحاسب العمومي على أنه:"الموظف أو العون العمومي المرخص له قانونا للتصرف في الأموال العمومية ،أو الأموال الخاصة المنظمة

كما يعرفه أخرون على أنه :"الشخص الذي يشتغل في مؤسسة عمومية ويسمى محاسبا أو رئيس مصلحة المحاسبة أو مقتصد ،ويتم تعيينه من طرف وزير المالية وتخضع أساسا لسلطته الا أنه في بعض الأحيان يتم اعتماد بعض المحاسبين العموميين وفقا للتنظيم أي أن المحاسب العمومي تكون له صفة الموظف العمومي فهو موظف لدى الدولة اما ملحق بوزارة المالية أو لدى هيئة عمومية أخرى، وبمجرد تعيينه يصبح مرخصا قانونيا من طرف وزير المالية وهذا الترخيص يجيز يالتصرف في الأموال العمومية من تحصيل الإيرادات أو دفع النفقات". (كنزة ب.، 2022)

أنواع المحاسبين العموميين:

المحاسب العمومي الرئيسي:

هو المحاسب الذي يكون مكلفا بإجراء القيد النهائي في السجلات المحاسبية للعمليات المالية للدولة، حيث يقوم بإعداد حساب التسيير الذي يخضع لمراقبة مجلس المحاسبة , وفقا لنص المادة 31 من نفس المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 1991/09/07 و المتعلق بتحديد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف و المحاسبون العموميون و كيفياتها و محتواها , يتصف بصفة المحاسبين الرئيسيين التابعيين للدولة كل من :

- العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية.
- أمين الخزينة المركزية

- أمين الخزينة الرئيسية .
- أمناء الخزينة في الولاية .
- الأعوان المحاسبين للميزانيات الملحقة . (شلالي، 2014، صفحة 110)

المحاسبين العموميون الثانويين:

ينفذ العمليات الخاصة بالإيرادات والنفقفات لصالح المحاسب العمومي الرئيس انه (المحاسب الثانوي) يقوم بإرسال العمليات المالية التي قام بها إلى المحاسب للقيام بتجميعها وقيدها فيالسجلات المحاسبية بصفة نهائية .

يكتسي صفة المحاسب الثانوي للدولة كل من :

- محاسب بدون صندوق.
- قابضي أملاك الدولة.
- قابضي الضرائب .
- قابضي المحافظة العقارية.
- قابضي البريد و المواصلات.
- رؤساء مراكز البريد والمواصلات .

محاسب دون صندوق :

هو المحاسب الذي يملك الصفة القانونية للمحاسب العمومي دون ان يقوم بحيازة أو تداول الأموال العمومية إي محاسب بدون صندوق بحيث يكسب صفة محاسب عمومي مركزي يقوم بدمج محاسبة المحاسبين العموميون والذي يعرف باسم الوكيل المحاسبي المركزي (بوشنطر، 2011، صفحة 84)

المحاسبون المخصصون:

غالبا مايعرفوا بصفة "محاسبي الدفع" يتم تعيينهم لتنفيذ العمليات المالية العمومية بعدمراقبة شرعيتها شخصيا وتحمل المسؤولية عنها ،يقومون بدور رئيسي في مجال النفقات.(عبود، 2019، صفحة 249)

- و حسب ما جاء المادة 18 من قانون المحاسبة العمومية 07/23 :" يكون المحاسبون العموميون اما محاسبين مختصين أو مفوضين واما محاسبين رئيسيين أو ثانويين وأما محاسبي الأموال والقيم أو التركيز المحاسبي." (المادة 08 من القانون 07/23 ، 2023)

المحاسب الفعلي : هو كل شخص يقوم بعمليات المذكورة في المادة 24 من القانون رقم 23-07 ،دون أن تكون له صفة المحاسب العمومي ومن دون أن يتحصل على ترخيص صريح من السلطة المؤلة لهذا الغرض.

المحاسبون المختصون :هم المخول لهم التقييد النهائي في كتاباتهم للعمليات التي يؤمرون بها على مستوى صناديقهم.

المحاسبينالمفوضون: هم الذين ينفذون العمليات لحساب المحلسبين المختصين.

المحاسبون الرئيسيون: هم الذين يقدمون حساباتهم مباشرة لمجلس المحاسبة.

المحاسبون الثانويون: هم الذين تكون عملياتهم ممركزة من طرف محاسب رئيسي ،كما يقدمون حساباتهم لمجلس المحاسبة .

محاسبو الأموال والقيم: هم المكلفون بالتداول والحفاظ على الأموال والقيم والسندات التي يملكها الأشخاص المعنوية

محاسبو التركيز المحاسبي:هم الذين يقومون بتركيز وتقييد العمليات المالية النفذة من طرف محاسبين اخرين في كتاباتهم وحساباتهم. (سواكر، 2023، صفحة 22)

المطلب الثاني :شروط تعيين للمحاسب العمومي

من خلال نص المادة 34 من قانون رقم 21/90 نجد :"يتم تعيين المحاسبون العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية ويخضعون لسلطته ".

"تحدد كيفيات تعيين بعض المحاسبين العموميين أو اعتمادهم عن طريق التنظيم." (فنينش، 2012، صفحة 132) حيث يتم تعيين المحاسبين العمومين من قبل الوزير المكلف بالمالية ويخضعون أساسا لسلطته. (يلس، 2013، صفحة 221)

كما أن وزير المالية يين أو يعتمد الأعوان المحاسبين في الهيئات التالية : (التيجاني، 2011)

- المجلس الشعبي الوطني.
- مجلس الأمة.
- المجلس الدستوري.
- مجلس المحاسبة.

- المؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري باستثناء المحاسبين العاملين في مؤسسات التربية والتكوين الذين يعتمدون من قبل أمين الخزينة الولائية المختص إقليميا بناءا على تفويض من الوزير المكلف بالمالية , على ان يمنح الاعتماد لمن تتوفر فيهم صفة العون المحاسب قانونا ومن تتوفر فيهم المؤهلات المطلوبة وذلك باقتراح من السلطة التي لها صلاحية التعيين أو باقتراح من الامر بالصرف.
- كما يعين الوزير المكلف بالمالية محاسبي البريد والمواصلات السلكية واللاسلكية بناءا على اقتراح الوزير المكلف بالقطاع . (التيجاني، 2011)

فالأصل إذ أن صلاحية تعيين المحاسبين العموميين تعود للوزير المكلف بالمالية , و هذا التعيين من قبله , قد يكون تعيينا مباشر بناء على اقتراح من جهة أخرى , و استثناء قد يقتصر دور الوزير المكلف بالمالية على اعتماد المحاسبين العموميين .

1- التعيين المباشر :

التعيين المباشر , هو ذلك التعيين الذي يجريه الوزير المكلف بالمالية للمحاسبيين العموميين بناء على اختياره هو دونما حاجة لإقتراح أية جهة إدارية أخرى , و هو بهذه الكيفية يتولى تعيين محاسبي الدولة الآتي بيانهم :

- العون المحاسب المركزي للخزينة.
- أمين الخزينة المركزي .
- أمين الخزينة الرئيسي .
- أمناء الخزينة في الولايات .
- أمناء خزائن القطاعات الصحية و المراكز الاستشفائية .
- العون المحاسب الجامع للموازنات الملحقة.
- قابضو الضرائب.
- قابضو أملاك الدولة .
- قابضو الجمارك.
- محافظو الرهون.

2- التعيين بناء على اقتراح :

يعين الوزيرالمكلف بالمالية بناء على إقتراح الوزير المكلف بالبريد و المواصلات السلكية و اللاسلكية المحاسبين العمومين بصفاتهم الآتية :

- قابضو البريد و المواصلات السلكية و اللاسلكية.
- رؤساء مراكز البريد و المواصلات السلكية و اللاسلكية . (فنينش، 2012، صفحة 133)

إن هذا أبرز ما جاء به القانون 21/90 في ما يخص تعيين المحاسبين العمومين , و بالمقابل يمكن الإشارة إلى نص المادة 16 من القانون 07/23 المتعلق بالمحاسبة العمومية و التسيير المالي , فقد أبقى المشرع الجزائري عملية تعيين المحاسبيين العموميين موكلة إلى الوزير المكلف بالمالية :" يتم تعيين المحاسبيين العموميين من طرف الوزير المكلف بالمالية و يخضعون حصريا لسلطته .

يمكن إعتماد بعض المحاسبيين العموميين من قبل الوزيير المكلف بالمالية.

تحدّد كيفيات تعيين المحاسبيين العموميين أو اعتمادهم , عن طريق التنظيم ." (القانون 23-07، 2023)

المطلب الثالث: علاقة المحاسب العمومي بأعوان المحاسبة العمومية .

1- **العلاقة بين المحاسب العمومي والآمر بالصرف:** يقوم المحاسب العمومي هو الآخر بدور الاستشاري ، حيث يمكن للأمر بالصرف طلب الاستشارة من المحاسب العمومي باعتباره مكلف بالدفع ويمكنه رفض دفع نفقة رغم تأشيرة المراقب المالي، بالإضافة إلى ذلك واستنادا لمبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، يتولى الأمر بالصرف تنفيذ المرحلة الإدارية المتمثلة في الإثبات التصفية والأمر بالتحصيل بالنسبة للإيرادات، أما بالنسبة للنفقات فيتولى عملية الالتزام التصفية والأمر بالدفع، في حين يتكفل المحاسب العمومي بالمرحلة المحاسبية المتمثلة في التحصيل والدفع إلا أن هناك استثناءات لهذا المبدأ في مجال الإيرادات والنفقات . ينتج عن مبدأ الفصل أن المحاسب العمومي والأمر بالصرف لا تحكمهما علاقة رئاسية، كما يخضع المحاسب العمومي لوزارة المالية في حين أن الأمر بالصرف فينتمي إلى مختلف الوزارات .(فطيمة، 2022، صفحة 163)

2- **العلاقة بين المحاسب العمومي و المراقب المالي** :ينتمي كل من المراقب المالي و المحاسب العمومي لهيئة رقابية واحدة متمثلة فيوزارة المالية , إلا أن الأول مكلف بالرقابة المسبقة عليالقرارات والالتزامات بالدفع التي يتخذها الآمر بالصرف , و الثاني مكلف بإنجاز المرحلة المحاسبية لتنفييذ ميزانية الهيئة العمومية و هذا خلال دفع النفقات و تحصيل الإيرادات .

و يلزم قانون المحاسبة العمومية المحاسب العمومي بإعادة التأكد من مدى مطابقة العمليات مع القوانين و التنظيمات المعمول بها و التحقق من مشروعية سندات الأمر بالتحصيل و سندات الأمر بالصرف أو حوالات الدفع قبل تنفيذ العمليات , رغم أن هذه العمليات كانت موضوع رقابة مسبقة من طرف المراقب المالي , و قد سبق و أن منح موافقته من خلال التأشير عليها .

ونتيجة لذلك , يرفض المحاسب العمومي أحيانا دفع النفقات التي سبق و أن وافق عليها المراقب المالي إن تبين له أنها غير مطابقة مع القوانين و التنظيمات المعمول بها , إن هذا التضارب في المواقف و الآراء , بين المحاسب العمومي ينتج عنه تمديد المدة اللازمة لتنفيذ النفقة ومن جهة أخرى يجعل من رقابة المراقب المالي مجرد رقابة إضافية ، مما يجعل الكثير من المسيرين يعتبرون الرقابة المالية ثقيلة وغير ملائمة ويتساءلون عن جدواها و هذا على اعتبار المحاسب العمومي يقوم بإعادة نفس الرقابة مع الحرص على التدقيق فيها.(مغني، 2017، صفحة 90)

المبحث الثالث : مسؤوليات و مهام المحاسب العمومي (القانون 21/90 و القانون 07/23) .

يتقيد المحاسب العمومي بمجموعة من الإلتزامات و المهام التي ترتكز على ضمان الكفاءة و الشفافية في إدارة الأموال العامة و المساهمة في تحقيق الأهداف المالية.

المطلب الأول : مسؤوليات المحاسب العمومي

مسؤوليات المحاسب العمومي :

1- المسؤولية الشخصية و المالية :

يتميز المحاسب العمومي بمسؤولية ذات طابع خاص تتوافق مع طبيعة المهام المكلف بها , و رغم أن المشرع قدم له الحماية الكاملة أثناء ممارسة مهامه إلا أنه يعتبر صمام الامان الاخير قبل صرف المال العام . لهذا السبب توصف مسؤولية المحاسب العمومي بأنها مسؤولية شخصية و ماليةو الذي ينتج عنها ضرورة تعويض الضرر الذي لحق بالخزينة العمومية من ماله الخاص في حالة التأكد من ارتكابه لمخالفات صريحة للقوانين و التنظيمات المعمول بها للعمليات التي قام بتنفيذها , حيث يتعين على المحاسب العمومي أن يغطي بأمواله الخاصة أي عجز مالي في الصندوق و كل نقص حسابي مستحق يتحمله . (شلالي، 2014، صفحة 111)

إن المادة 38 من قانون المحاسبة العمومية تنص على :" مع مراعاة أحكام المادة 46 فان المحاسبين العموميين مسؤولين شخصيا وماليا عن العمليات الموكلة اليهم". (القانون 90-21، 1990)

يمكن أن تكون المسؤولية تضامنية بين المحاسبيين العموميين و الموظفيين تحت أوامرهم , و من أجل تغطية المخاطر المرتبطة بطبيعة مهام و مسؤولية المحاسب العمومي , فإنه مطالب قانونا بتقديم عقد التأمين على مخاطر مهنة المحاسب العمومي عند تنصيبه , وذلك وفقا لأحكام المادة 54 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية :" يتعين على المحاسب العمومي قبل مباشرة وظيفته أن يكتتب تأمينا على مسؤوليته المالية ." (شلالي، 2014، صفحة 112)

وحسب المادة 41 من قانون المحاسبة العمومية 21/90 فان تطبيق مسؤولية المحاسب العمومي الشخصية والمالية يكون على جميع القسم الذي يديره منذ تاريخ تنصيبه الى غاية تاريخ انتهاء مهامه.

✓ المسؤولية المالية :

المادة 42 من القانون السابق صريحة في تطبيق المسؤولية المالية , حيث أن المحاسب مسئول عن تعويض الأموال و القيم الضائعة أو الناقصة من الخزينة , و تغطية العجز الذي يتسبب فيه . (عبود، 2019، صفحة 247)

✓ المسؤولية الشخصية :

. حسب المادة 42 من قانون 21/90 فإن المحاسب العمومي مسؤول شخصيا عن كل مخالفة في تنفيذ العمليات المالية بمعنى أن المحاسب العمومي محل عقوبات جزائية تتراوح بين الغرامة المالية و السحب في حالة ما إذا تحققت هيئات المراقبة من وجود مخالفة صريحة للقواعد القانونية أو التنظيمية المتعلقة بتنفييذ العمليات المالية و المحاسبية التي ألحقت الضرر بالخزينة العمومية دون الإخلال بالعقوبات الإدارية.

لا يكون المحاسب مسؤولا شخصيا أو ماليا عن الأخطاء المرتكبة بشأن وعاء الحقوق و تلك المرتكبة عند تصفية الحقوق التي يتولى تحصيلها . كما أن هذه المسؤولبية لا يمكن أن تثبت إلا من طرف وزير المالية أو مجلس المحاسبة . (بوشنطر، 2011، صفحة 86)

ولايمكن اقحام هذه المسؤولية بسبب تسيير المحاسبين السابقين الذين تولوا نفس القسم قبله الا في العمليات التي يتكفل بها بعد التحقيق دون التحفظ أو اعتراض عند تسلمه للمصلحة .

وتقوم مسؤولية المحاسب العمومي في الحالات التالية :

- اثبات وجود نقص في المبالغ والقيم في خزينة المحاسب العمومي
- عدم تحصيل ايرادات واجبة توفرت فيها جميع شروط التحصيل .
- دفع نفقة بطريقة غير قانونية.

والمحاسب العمومي مسؤول عن مسك المحاسبة والحفاظ على سندات الاثبات والوثائق المحاسبية وذلك مانصت عليه المادة 60 من الأمر21/90 المتعلق بمجلس المحاسبإن مسؤولية المحاسب العمومي لايمكن أن تقتحم الا من طرف وزير المالية أو مجلس المحاسبة وهذا مانصت عليه المادة 46من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية كما تنص المادة 82 من الأمر 20/95 المتعلق بمجلس المحاسبة على أن مجلس المحاسبة يقرر مدى مسؤولية المحاسب العمومي الشخصيةو المالية في حالات السرقة وضياع الاموال العمومية .

كان هذا أهم ما جاء به القانون 21/90 في ما يتعلق بمسؤولية المحاسبيين العموميون . أما ماجاء في القانون 07/23 فقد حددتالمواد 110و111 والفقرة الثالثة من المادة 112 من القانون رقم 23-07 المؤرخ في 21 يونيو 2023 سالف الذكر ، الأشخاص المعنيون بالمسؤولية الشخصية ، التي نوجزها في الجدول الأتي :: (سواكر، 2023، صفحة 47)

الجدول 03: مسؤولية المحاسب العمومي (القانون 07/23 المتعلق بالمحاسبة العمومية و التسيير المالي)

	الأشخاص المعنية	**طبيعة الخطأ والمخالفة**	**الجزاء المترتب عنها**
-مسؤولية شخصية ومالية	-المحاسبون العموميون ومفوضوهم والأعوان الموضوعين تحت سلطتهم والوكلاء الماليون	-العجز الحاصل في الصندوق	-اصدار قرارات تصفية باقي الحساب من طرف مجلس المحاسبة من طرف مجلس المحاسبة أو قرارات تصفية باقي الحساب صادرة عن الوزير المكلف بالمالية حيث أنه لا يوقف الطعن المقدم من طرف المدنيين عملية التحصيل

المصدر : دليل حول قواعد المحاسبة العمومية و التسيير المالي , دليل توضيحي من إعداد : عبد الحكيم بن مصباح سواكر رئيس مفتشية الوظيفة العمومية لولاية بسكرة 22 جويلية 2023.صفحة 47

2- اعفاء المحاسب العمومي من المسؤولية :

للمحاسب العمومي امكانية اعفاءه من المسؤولية الملقاة على عاتقه اما عن طريق ابراء جزئي أو ابراء رجائي فالبانسبة للابراء الجزئي يمكن أن يحصل عليه المحاسب العمومي بطلب يقدمه الى مجلس المحاسبة ،هذا الاخير يقرر في امكانية منح المحاسب العمومي ابراء جزئيا بالنظر الى الظروف المحيطة والملابسات التي جرت فيها العملية المتسببة في نقص الاموال المتواجدة في صندوق المحاسب العمومي.

وفي حالة رفض مجلس المحاسبة العمومي بالابراء الجزئي يمكنه أن يوجه طلبا الى وزير المالية يتعلق بطلب ابراء رجائي يتعلق بالغاء أو تخفيض المبالغ المالية الملقاة على عاتقه وذلك استنادا الى المادة 188 من القانون 21/84 المؤرخ في 24ديسمبر 1984 المتضمن

قانون المالية لسنة 1985 حيث تنص على:"يجوز للمحاسبين العموميين المقيدين على الحساب والمدينين لدى الخزينة لاسباب خارجة عن الضريبة و الأملاك الوطنية أن يستفيدو من ابراء رجائي من دينهم كليا أو جزئيا كلما تم اثبات حسن نيتهم."

ويقرر وزير المالية في منح الابراء الرجائي أو عدم منحه عن طريق قرار يتخذه بعد استشارة لجنة المنازعات على مستوى وزارة المالية وذلك اذا تعلق الامر بمبلغ يتجاوز 1000 دج مع العلم أن تحمل المبلغ المتعلق بالاعفاء الجزئي أو الابراء الرجائي يكون على عاتق ميزانية الهيئة المعنية.

ولضمان المخاطر المتعلقة بمسؤولية المحاسب العمومي في اطار المهام التي يمارسها يمكنه اكتتاب تأمين شخصي يمكنه من تغطية مسؤوليته المالية سواء نتيجة لفعله الشخصي او لفعل الغير وذلك اما بكتابة عقد التأمين فدي لدى هيئات التأمين او بالانضمام الى جمعية تعاضدية المحاسبين العموميين ، هذا الاكتتاب يعتبر حماية للمحاسب العمومي من طرف المشرع نظرا لأهمية وصعوبة وظيفته.(بن لولو، صفحة 27)

المطلب الثاني :مهام المحاسب العمومي:

يعتبر المحاسب العمومي عونا من أعوان الرقابة على تنفيذ العمليات المالية للدولة، لأنه مكلف بتطبيق رقابة أثناء تنفيذ الميزانية، فهو مطالب بالتحقق من مشروعية سندات الأمر بالتحصيل وسندات الأمر بالصرف ومطابقتها للقوانين والأنظمة المعمول بها قبل تنفيذها. يتدخل المحاسب العمومي في المرحلة الأخيرة من تنفيذ الميزانية، حيث يقوم بتنفيذ مرحلة تحصيل الإيرادات وتسديد النفقات المرخصة في الميزانية. ونتيجة لذلك، يعتبر المحاسب العمومي العون المكلف قانونا بحيازة وحراسة وتداول الأموال والقيم العمومية، إضافة إلى المهام المرتبطة بإجراء القيود المحاسبية ومسك السجلات المحاسبية القانونية للعمليات التي يقوم بتنفيذها، وإعداد حساب التسيير سنويا وإبداعه في الآجال المحددة قانونا لدى مجلس المحاسبة والمحافظة على وثائق إثبات العمليات المالية والمستندات والسجلات المحاسبية لجميع العمليات التي يقوم بها.

وفي هذا الإطار، يمكن التمييز بين المهام المحاسبية والمهام المتعلقة بمراقبة تنفيذ الميزانية، لأن عملية تسديد النفقات أو تحصيل الإيرادات لا تعتبر عمليات تحويلات مالية بسيطة بل تخضع لشروط قانونية وإجراءات تنظيمية يجب التحقق من توفيرها قبل تنفيذها. أما من جانب تنفيذ الإيرادات، فإن المحاسب العمومي يتكفل تحت مسؤوليته الشخصية والمالية عن اتخاذ إجراءات التحصيل القانونية ابتدءا من تاريخ استلام سندات الأمر بالتحصيل المحررة من طرف الأمر بالصرف، وذلك بعد أن يتحقق بأن هذا الأخير مرخص له قانونا بتحصيل الإيرادات. وبناء على ما سبق، فإن المحاسب العمومي يختص بمراقبة وتنفيذ عمليات تحصيل الإيرادات وتنفيذ النفقات من حيث الشكل وليس من حيث المضمون، عن طريق التحقق من مشروعية العمليات المالية على الوثائق المحاسبية ومطابقتها للقوانين المعمول بها دون أن يتدخل في مجال حسن تسيير المال العام الذي هو من إختصاص الأمر بالصرف. (شلالي، 2014، صفحة 110)

تحدد المهام الجديدة للمحاسب العمومي في محاسبة الاعتمادات المخصصة لحساب التسيير،ويرسل الى الادارة الجهوية للخزينة العمومية مرفقا بالوثائق والمستندات الاثباتية، التي تشمل نفقات وايرادات الدولة وحسابات الخزينة لاختباره من طرف الادارة العامة للمحاسبة ،بالاضافة الى اثبات حقوق الدولة، والمجهودات في حسابات و دفاتر خاصة، وهذا بغرض تدعيم المساءلة والرقابة على المال العام وتحقيق أفضل للحدمات التي تقوم بها الخزينة العمومية.

وتتمثل المهام الرئيسية للمحاسب العمومي في ظل العصرنة في :

- ❖ معالجة الدفع،
- ❖ معالجة الدفع للمنح النقدية،
- ❖ القيام بتسديد المستحقات الدولية ،
- ❖ تسديد الفوائد على القروض ،
- ❖ ترتيب سندات الدفع للأجور،(سهام، 2023)

بالمقارنة مع قانون المحاسبة العمومية 21/90 فقد أبقى القانون 07/23 نفس المهام للمحاسب العمومي فيما أضاف لها البعض الأخر وقد جاء ضمن المادة24:

- مسك المحاسبة العامة على أساس مبدأالحقوق والالتزامات المثبتة،(المادة24،القانون07/23) حيث تعد المحاسبة العامة محاسبة سنوية تهدف الى تسجيل قيد .
  - ✓ العمليات الميزانياتية،
  - ✓ عمليات الخزينة ،
  - ✓ العمليات المنجزة مع الغير والعمليات المؤقتة وعمليات التسوية،
  - ✓ جرد الموجودات والمنقولات والتثبيتات والمخزونات والقيم غير الثابتة
  - ✓ الاهتلاكات والمؤونات والنواتج والاعباء المرتبطة بالسنة المالية،
- التقييد المحاسبي للقيم غير الثابتة .

المطلب الثالث : التزامات المحاسب العمومي:

المحاسب العمومي موظف عمومي ،وهو بهذه الصفة يلتزم بجميع الالتزامات المقررة في القوانين والانظمة المعمول بها، كبقية الموظفين العموميين ولكن وظيفته المتميزة تجعله يلتزم بالتزامات خاصة بهذه الوظيفة وذلك بغض النذر عن طريقة تأهيله وكذلك الصنف الذي ينتمي اليه, فيلتزم المحاسب العمومي بتأدية اليمين, اكتتاب تأمين, ليلتزم بعد ذلك بتسلم مهامه.

أولا: **تأدية اليمين**

يقع على عائق المحاسب العمومي أداء اليمين قبل مباشرة لمهامه . إن آداء اليمين يعد ضمانا و التزام معنوي يقدمه المحاسب العمومي بشكل رسمي في أول تنصيب له أمام المحكمة , غير أنه من الناحية العلمية هذا الإجراء غير مطبق في الجزائر

ثانيا : **اكتتاب تأمين**

ألزم المشرع المحاسب العمومي قبل مباشرة وظيفته أن يكتتب تأمينا على مسؤوليته الماليةوضمان المخاطر المتعلقة بهذه المسؤولية المرتبطة بمهام تحصيل الإيرادات ودفع النفقات ،وضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيمأو الأشياء أو المواد المكلف بها، وحفظها وتداولها وحركة حسابات الموجوداتوتأمين المسؤولية المالية للمحاسب العمومي يغطي ما يتعلق منها بفعله الشخصي وما يكون بفعل الغير ،وهذا التأمين يكون اما بعقد تأمين فردي يكتب لدى هيئة تأمين، واما بالانظمام الى جمعية تعاضدية للمحاسبين العموميين.(عزة، 2015، صفحة 538)

ثالثا: **التنصيب وتسلم المهام**

اثر التنصيب الفعلي والرسمي للمحاسب العمومي من قبل الوزير المكلف بالمالية وبع تقديم نسخة من قرار التعيين محضر تأدية القسم ونسخة من عقد التامين يتم تحرير محضر تسلم المهام موقع من طرف المحاسب الذي تم تنصيبه والمحاسب الذي انتهت عهدته ويتحمل تاريخ هذا التوقيع أهمية بالغة من حيث تحديد المسؤولية المالية والشخصية للمحاسب العمومي بالتالي تحديد مدى مسؤولية المحاسب العمومي الجديد عن تسيير سلفه.

أما القانون 07/23:

حسب نص المادة 23 من قانون المحاسبة العمومية07/23 يجب على المحاسبين العموميين اداء اليمين أمام الجهات القضائية المختصة التي يوجد في دائرة اختصاصها مقر المركز المحاسبي حسب الصيغة الأتية:"**أقسم بالله العلي العظيم أن أؤدي عملي بصدق واخلاص وان أحفظ الأمانة والسر المهني وأن أحترم قوانين الجمهورية وأحافظ على المال العام.والله على ماأقول شهيد**".

خلاصة الفصل :

يمكن إعتبار المحاسبة العمومية بمثابة نظام دعم أساسي للإدارات العامة و المالية العامة , لذا وجب القيام و العمل على إصلاحها و تطويرها بما يتماشى مع سياسات الدولة و الحكومة. و المحاسب العمومي كعون من أعوان المحاسبة العمومية فإنه يساهم في تحسين هذا النظام ليتماشى مع وظيفته.

و نستخلص من خلال هذا أن المحاسبة العمومية و المحاسب العمومي هم الركيزة الداعة للنظام المالي في القطاع العام , و إن تطورهم يساهم في تعزيز كفاءة و فعالية إدارة المال العام.

الفصل الثاني

النفقات العمومية و عمليات التنفيذ

تمهيد :

النفقات العمومية تعدّ من الأدوات الأساسية للسياسة المالية الحكومية , و تعبر عن الطريقة التي تسخر بها الدولة مواردها , و ينطوي تنفيذ هذه النفقات على عدة مراحل تكفل سير العمليات المالية .و تساهم مراحل تنفيذ النفقات العمومية ضمان أفضل استفادة من أداء النظام العام في إطار سعي الدولة لتحقيق المنفعة العامة. من خلال ما سبق سنتطرق في هذا الفصل إلى :

المبحث الأول : ماهية النفقات العمومية .

المبحث الثاني : مراحل تنفيذ النفقات العمومية .

المبحث الثالث :دور المحاسب العمومي في تنفييذ النفقات العمومية .

المبحث الأول : ماهية النفقات العمومية.

النفقات العمومية , و المعروفة أيضا بالإنفاق الحكومي تشكل جزءاً هاماً من السياسة المالية للدولة . سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى الإطار المفاهيمي للنفقات العمومية .

المطلب الاول : مفهوم النفقات العمومية و أركانها .

تعرف النفقات العمومية بأنها تلك المبالغ المالية التي تقوم بصرفها السلطة الحكومية (الحكومة والجماعات المحلية) او أنها مبلغ نقدي يقوم بإنفاقه. شخص عام بقصد تحقيقمنفعة عامة، كما يمكنتعريفها بأنها استخدام مبلغ نقدي من قبل هيئة عامة بهدف إشباع حاجة عامة ، ووفقا لهذاالتعريف يمكن اعتبار النفقة العامةأنها ذات أركان ثلاثة :

مبلغ نقدي

يقوم بإنفاقه شخص عام

الغرض منه هو تحقيق نفع عام . (محرزي، 2012، صفحة 55)

النفقة مبلغ نقدي يقوم بدفعه شخص عام من أجل إشباع حاجات عامة . (بوشنطر، 2011، صفحة 12)

تعرف النفقة العامة بصورة رئيسية بانها مبلغ نقدي يقوم بدفعه شخص عام من اجل اشباع حاجات عامة . (محمود ح.، 2006، صفحة 105)

من خلال التعريقات السابقة للنفقة العمومية فيمكن ملاحظة أركان النفقة العامة وهي:

1- مبلغ نقدي:

حيث تقوم الدولة بدورها في الإنفاق العام باستخدام مبلغ نقدي ثمنا لما تحتاجه من منتجات، سلع وخدمات من أجل تسيير المرافق العامة وثمنا لرؤوس الأموال الإنتاجية التي تحتاجها للقيام بالمشروعات الاستثمارية التي تتولاها، ولمنح الإعانات والمساعدات الاقتصادية والاجتماعية والثقافية وغيرها.

ويعتبر الانفاق النقدي من بين افضل طرق النفقات العامة التي تقوم بها الدولة وهذا راجع لعدة اسباب يمكن ان نوجزها فيما يلي :

1. ان استعمال الدولة للنقود في عملية الانفاق يسهل ما يتطلبه النظام المالي الحديث من ترسيخ مبدأ الرقابة بصورها المتعددة على النفقات العامة ضمانا لحسن استخادمها وفقا للاحكام و القواعد التي تحقق حاجات الأفراد العامة .أضف الى ذلك أن الرقابة على الانفاق العيني يشكل صعوبة كبيرة نظرا لصعوبة تقييم هذا النوع من الانفاق.
2. أن نظام الانفاق العيني ,بما قد يتبعه من منح بعض المزايا العينية ,يؤدي الى الاخلال بمبدأ المساواة و العدالة بين الأفراد في الاستفادة من نفقات وفي توزيع الأعباء والتكاليف العامة بين الأفراد .
3. ان انتشار مبادئ الديموقراطية أدى الى عدم اكراه الأفراد على تأدية أعمالهم .
4. أن الانفاق العيني يثير العديد من الإشكالات الإدارية و التنظيمية و يؤدي إلى سوء في التدقيق و قد يؤدي إلى الانحياز نحو بعض الأفراد و إعطائهم مزايا عينية دون غيرهم .

ونتيجة للأسباب والعوامل السالفة الذكر ،تأخذ النفقات العامة دائما صورة نقدية . (محرزي، 2012، صفحة 57)

2- صدور النفقة العامة عن جهة عامة :

لقد اعتمد الفكر المالي للتفرقة بين النفقة العامة و النفقة الخاصة معيارين هما :

- المعيار القانوني :

يعتبر هذا المعيار النفقات العامة بأنها تلك النفقات التي يقوم بها الأشخاص المعنوية العامة أي شخص القانون العام و هي الدولة , والهيئات العامة المحلية , و المؤسسات العامة , وبالتالي فان النفقات الخاصة هي تلك النفقات التي تقوم بها اشخاص القانون الخاص وهي الأفراد و الشركات و الجمعيات و غيرها من المؤسسات الخاصة .فطبيعة نشاط أشخاص القانون العام تختلف عن طبيعة نشاط أشخاص القانون الخاص فالأول يهدف الى تحقيق مصلحة عامة و يعتمد في ذلك على السلطات الأمرة أي على القوانين أو القرارات الادارية . بينما يهدف الثاني الى تحقيق مصلحة خاصة تعتمد على عقود القانون الخاص التي تقوم على مبدأ المساواة بين المتقاعدين .

و بالتالي اعتمد مؤيدي هذا المعيار على أن النفقة العامة هي تلك التي تصدر عن الأشخاص العامة ,و يصرف النظر عن طبيعة الوظيفة التي تصدر عنها .

- المعيار الوظيفي :

ويعتمد هذا المعيار على طبيعة الوظيفة التي تصدر عنها النفقة العامة لا على الطبيعة القانونية لمن يقوم بها . فالدولة الأن تمارس نشاطات مماثلة لتلك التي يقوم بها الأفرلد . فاعتمد هذا المعيار على اعتبارات اقتصادية و اجتماعية للدولة . فتعتبر النفقة عامة حسب هذا المعيار التي تقوم بها الدولة بصفتها السيادية .

و بالاعتماد على المعيارين السابقين معا تعتبر النفقة العامة هي تلك التي يقوم بها شخص من أشخاص القانون العام في مجال نشاطه العام . (محمود ح.، 2006، صفحة 107)

3- تحقيق نفع عام :

ينبغي أن يكون الهدف من النفقات العامة هو إشباع الحاجات العامة , ومن ثم تحقيق النفع العام أو المصلحة العامة . و بالتالي لا تعتبر من قبيل النفقات العامة تلك النفقات التي تهدف إلى إشباع حاجة خاصة و تحقيق نفع خاص يعود على الأفراد وتبرير هذا العنصر يرجع إلى مبدأ العدالة و المساواة بين جميع الأفراد . إذ أن جميع الأفراد يتساوون في تحمل الأعباء العامة , كالضرائب , ومن ثم فيجب أن يتساوون كذلك في الإنتفاع بالنفقات العامة للدولة . (ناشد، 2000، صفحة 33)

المطلب الثاني : تقسيمات النفقات العمومية

ظهرت الحاجة الى تقسييم وتبويب النفقات الى اقسام متميزة ,مع ضرورة ان يكون معيار التقسيم قائما على مبادئ واضحة ومنطقية .

وترجع اهمية تحديد هذه التقسيمات ,الى كونها تخدم اغراضا متعددة ,من ابرزها: (محرزي، 2012، صفحة 65)

- تسهيل وصياغة اعداد البرامج : حيث ان حسابات الدولة مرتبطة ببرامج معينة تتولى الاجهزة والهيئات العامة تسييرها,
- تحقيق الكفائة والفعالية في تنفييذ الميزانية . وهذا امر بديهي حيث ان كفاءة تنفيذ الخطة المالية للدولة (الميزانية)يتطلب ضرورة تقسييم الميزانية حتى يمكنى قياس كفاءة تنفيذ كل برنامج.
- خدمة اهداف المحاسبة ,المراجعة , المراقبة و الاعتماد,
- تسهييل دراسة الاثار المختلفة للانشطة العامة المختلفة ومعرفة تطورها ,حيث ان تقسييم النفقات العامة يسهل التعرف على تكلفة كل نشاط وتطورات تلك التكلفة واهميتها النسبية بالمقارنة بالانشطة الاخرى.
- تمكين البرلمان والراي العام من اجراء رقابة فعالة على الدور المالي للدولة,يجعل الحكومة تقوم بانفاق المبالغ المالية في السبل التي قررها وليس في اوجه اخرى .

وسوف ندرس هذه التقسيمات بداية من التقسييم الذي نصّه التشريع الجزائري دون ان نتجاهل باقي التقسيمات التي سنتعرض اليها فيما بعد .

تقسيمات المشرع الجزائري للنفقات العمومية .

- **نفقات التسيير و نفقات الاستثمار .**

فيجب ترتيب تلك الحسابات بطريقة يسهل معها صياغة و اعداد هذه البرامج. يقسم المشرع الجزائري النفقات العامة للدولة الى نفقات التسيير و نفقات الاستثمار :

- **اولا :نفقات التسيير**

يقصد بنفقات التسيير تلك النفقات الضرورية لسير أجهزة الدولة الإدارية والمتكونة أساسا من أجور الموظفين ومصاريف صيانة البنايات الحكومية ومعدات المكاتب ... الخ ومنه لا يمكننا ملاحظة أية قيمة مضافة منتجة تحملها هذه النفقات للاقتصاد الوطني، أي أنها لم تقم بعملية إنتاج أية سلعة حقيقية. فهذا النوع من النفقات موجه أساسا لإمداد هياكل الدولة بما تحتاجه من أموال .. حتى تتمكن من تسيير دواليب المجتمع على مختلف أوجهه، حيث توزع حسب الدوائر الوزارية في الميزانية العامة للدولة . (بوجلال، 2018)

و توزع أو تخصص نفقات التسيير حسب أربعة عناوين يحتوي كل عنوان منها على عدة أقسام .

العنوان الأول :أعباء الدين العمومي و النفقات المحسومة من الإيرادات ,

العنوان الثاني :تخصيصات السلطات العامة ,

العنوان الثالث : وسائل المصالح,

العنوان الرابع : التداخلات العمومية.

و أهم عنوان تتضمنه ميزانية التسيير هو العنوان الثالث المتعلق ب " وسائل المصالح ". (يلس، 2013، صفحة 149)

1. **أعباء الدين العمومي و النفقات المحسومة من الإيرادات :**
   - ✓ القسم الأول : الدين القابل للاستهلاك ؛
   - ✓ القسم الثاني : الدين الداخلي
   - ✓ القسم الثالث : الدين الخارجي ؛
   - ✓ القسم الرابع : الضمان (بالنسبة للقروض و التسبيقات التي تعقدها الجماعات و المؤسسات العمومية) ؛
   - ✓ القسم الخامس : النفقات المخصصة لتسديد أو لإرجاع الموارد التي حصلت عليها الدولة بغير وجه حق .
2. **تخصيصات السلطات العمومية** : مثل نفقات تسيير المؤسسات العمومية و السياسية و غيرها , المجلس الشعبي الوطني , مجلس الأمة , المجلس الدستوري ... الخ و هذه النفقات مشتركة بين الوزارات .
3. **النفقات الخاصة بوسائل المصالح :**

- ✓ القسم الأول :مرتبات العمال ؛
- ✓ القسم الثاني :المعاشات و المنح ؛
- ✓ القسم الثالث :التكاليف الإجتماعية ؛
- ✓ القسم الرابع :أدوات تسيير المصالح (الأثاث)؛
- ✓ القسم الخامس : أشغال الصيانة (صيانة المباني) ؛
- ✓ القسم السادس :إعانات التسيير (بالنسبة للمؤسسات الخاضعة للقصاية) ؛
- ✓ القسم السابع : المصاريف المختلفة (مصاريف قضائية , التعويضات) ؛

4. **التدخلات العمومية** :

- ✓ القسم الأول : تداخلات سياسية و إقتصادية ؛
- ✓ القسم الثاني : النشاط الدولي ؛
- ✓ القسم الثالث : النشاط التربوي الثقافي ؛
- ✓ القسم الرابع :النشاط الإقصادي , التشجيعات و التداخلات ؛
- ✓ القسم الخامس : النشاط الإقتصادي , تداخلات و مساعدات ؛
- ✓ القسم السادس : النشاط الإجتماعي , المساعدة و التضامن ؛
- ✓ القسم السابع : النشاط الإجتماعي , الاحتياط .(عبود، 2019، صفحة 83)

و يجدر بنا الإشارة أن النفقات التي يتضمنها الباب الأول و الباب الثاني هي نفقات مشتركة بين كل الدوائر الوزارية و التي لا تكون الوزارية و التي لا تكون محصورة لدائرة وزارية معينة و تجمع في الحساب يسمى حساب الأعباء المشتركة و يتم توزيعها بموجب رئاسي (المادة 21ق /17) . وأما النفقات التي يتحملها الباب الثالث و الباب الرابع هي نفقات خاصة لكل دائرة وزارية يحددها القانون بصيغة إحتمالية ثم تقسم بواسطة مراسيم تنفيذية .

و يجب أن تبرز الإعتمادات اللازمة لتغطية نفقات التسيير في كل سنة مالية معينة الحق في تحديدها للسنة المالية التالية باستثناء المؤسسات العمومية ذات طابع الإداري (سعادة، 2019، صفحة 49).

- **مدونة نفقات التسيير** :

جدول 04: مدونة نفقات التسيير .

الباب الأول أعباء الدين العمومي	الباب الثاني مخصصات السلطات العمومية	الباب الثالث النفقات الخاصة بوسائل المصالح	الباب الرابع التداخلات العمومية
أعباء الديون المهتلكة	مخصصات الهيئات الوطنية	تعويضات المستخدمين	مساهمات الدولة في تمويل الأنشطة السياسية
أعباء الديون العائمة	مخصصات الهياكل المتخصصة	منح و معاشات	مهام خارجية مهام
المعاشات	عمليات السيادة الوطنية	أعباء اجتماعية	مهام تربوية و ثقافية
ضمانات الدولة	نفقات مستخدمي الإدارة السياسة الحكومية	وسائل سير المصالح	مهام اقتصادية , تشجييع و تداخلات
نفقات في انتظار الموارد	الحسابات الخاصة	أعمال الصيانة	إعانات مقترحة للمصالح العمومية
		إعانات التسيير	مهام اجتماعية مساعدة و تنظيم
		نفقات مختلفة	احتياطات اجتماعية

المصدر : حاجي فائزة , تقييم آليات الرقابة المالية على النفقات العمومية في الجزائر , أطروحة دكتوراه ,تخصص تدقيق و مراقبة التسيير , كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير , جامعة الجزائر 3 , الجزائر , 2023 ,ص 20.

- **ثانيا : نفقات التجهيز :**

وهي النفقات التي تهدف إلى توسيع الطاقة الإنتاجية أي التي تسعى إلى تنفيذ المشاريع الاستثمارية مثل :شق الطرق و بناء المرافق و السدود و محطات الكهرباء , وهي نفقات ضرورية لتحقيق النمو الاقتصادي المستهدف لذلك . . (عبود، 2019، صفحة 78)

هي تلك النفقات التي لها طابع الاستثمار الذي يتولد عنه ازدياد الناتج الوطني الإجمالي , و بالتالي زيادة ثورة البلاد , تتكون هذه النفقات من الاستثمارات الهيكلية الإقتصادية و الإجتماعية و الإدارية , وتسمى بالاستثمارات المنتجة و يضاف لهذه الاستثمارات إعانات التجهيز المقدمة لبعض المؤسسات العمومية .توزع ميزانية التجهيز على ثلاث أبواب هي :

1- التقسيم حسب العناوين : ويشمل مايلي :

- الاستثمارات المنفذة من طرف الدولة و تتمثل في النفقات التي تستند اما إلى أملاك الدولة أو إلى المنظمات العمومية ؛
- إعانات الاستثمار الممنوحة من قبل الدولة ؛
- النفقات الاخرى بالرأسمال.

2- التقسيم حسب القطاعات: تجمع نفقات التجهيز في عناوين حسب القطاعات (عشرة قطاعات) هي : المحروقات , الصناعة التحويلية , الطاقة والمناجم , الفلاحة والري , الخدمات المنتجة , المنشأت الأساسية الإقتصادية و الإدارية ,التربية و التكوين , المنشآت الأساسية الإجتماعية و الثقافية , المباني و وسائل التجهيز, المخططات البلدية للتنمية , مع الإشارة إلى أن القطاع قد يضم عدد معين من الوزارات.

3- التقسيم حسب الفصول والمواد : تقسم القطاعات إلى قطاعات فرعية وفصول ومواد حيث نتصور بطريقة اكثر وضوح ودقة وذلك حسب مختلف النشاطات الاقتصادية التي تمثل هدف برنامج الاستثمار , حيث ان كل عملية مركبة من قطاع وقطاع فرعي وفصل ومادة . (قاشي و بن سنة، 2019)

التقسيم العلمي للنفقات العامة

يندرج تحت هذا التقسيم اكثر من نوع للنفقات العامة :

1- النفقات الادارية ,النفقات الاجتماعية و النفقات الاقتصادية :

تنقسم النفقات العامة تبعا للهدف المسطر لها بلوغه الى ثلاث نفقات اساسية هي :

أ- النفقات الادارية :و يقصد بها النفقات التي تتعلق المرافق العامة , و اللازمة لقيام الدولة . و تشتمل هذه النفقات على نفقات الدفاع و الأمن و العدالة و الجهاز السياسي . و هي نفقات تواجه الاحتياجات العامة في المجالات التقليدية و الضرورية لحماية الأفراد داخليا و خارجيا و توفير العدالة فيما بينهم و تنظيم الشؤون السياسية لهم .

ب- النفقات الاجتماعية : و هي النفقات التي تتعلق بالأهداف و الاغراض الاجتماعية للدولة و التي تتمثل في الحاجات العامة التي تؤدي إلى التنمية الاجتماعية للأفراد , وذلك عن طريق تحقيق قدر من الثقافة و التعليم و الصحة للأفراد , و تحقيق قدر من التضامن الاجتماعي عن طريق مساعدة بعض الأفراد أو الفئات التي توجد في ظروف تستدعى المسانة (إعانة الاسر كبيرة العدد ذات الموارد المحدودة , منح إعانة البطالين ...). (ناشد، 2000، صفحة 37)

ت- نفقات إقتصادية : هي تلك النفقات التي تقوم بها الدولة لتحقيق أغراض إقتصادية بصورة أساسية .و يسمى هذا النوع من النفقات بالنفقات الاستثمارية ,حيث تهدف الدولة من ورائها إلى زيادة الإنتاج القومي وخلق رؤوس الأموال الجديدة و تشمل هذه النفقات كل ماينفق على مشروعات الصناعة و القوى الكهربائية و الري و الصرف , أضف إلى ذلك كافة الإعانات التي تمنحها للمشروعات العامة و الخاصة. (روشو، 2010، صفحة 44)

2- النفقات الحقيقية و النفقات التحويلية :

تقسم النفقات العامة حسب طبيعتها الاقتصادية من حيث آثارها الاقتصادية على الدخل الوطني الى :

أ-النفقات الحقيقية :

هي تلك النفقات التي تصرف في مقابل حصول الدولة على خدمات ,او سلع , او رؤوس اموال انتاجية , كنفقات الرواتب و اثمان اللوازم و المواد التي تحتاج اليها الاجهزة الحكومية لأغراض تشغيلها , و النفقات الاستثمارية أو الرأسمالية . و تحصل الدولة عند انفاقها الاموال على مقابل للانفاق , يتمثل في خدمة أو سلعة , مما يؤدي الى زيادة في الدخل الوطني .

ب-النفقات التحويلية :

هي الاعتمادات التي تنفقها الدولة (تدفعها الدولة) دون الحصول على مقابل للنفقات (لا خدمات ولا سلع , ولا رؤوس اموال) , و النفقات التحويلية هي مجرد تحويل لجزء من الدخل الوطني , عن طريق الدولة من مصادر الايرادات فيها (ايرادات البترول في الدول البترولية , و ايرادات الضرائب في الدول الاخرى)الى المستفدين من هذه النفقات , قد تكون بعض فئات المجتمع, كالفقراء و المحتاجين الذين يأخذون اعانات من الضمان الاجتماعي . (محمد، 2008، صفحة 283)

3- النفقات العادية والنفقات غير عادية :

تقسييم النفقات العامة بحسب تكرارها الدوري (الإنتظام و الدورية)الى :

أ-النفقات العادية : يقصد بها تلك النفقات التي تتكرر بصورة دورية و منتظمة في ميزانية الدولة أي كل سنة مالية . فهي نفقات تتمتع بالإنتظام و الدورية و الاستمرار . و من أمثلها الأجور و المرتبات ونفقات الأمن ونفقات الأمن و الدفاع في الظروف العادية و كافة النفقات اللازمة لسير المرافق العامة , و المقصود بالتكرار هنا ليس تكرار كميتها أو حجمها, و لكن نوعها في كل ميزانية حتى و لو اختلف مقدارها من وقت لآخر .

ب-النفقات غير العادية : فهي تلك النفقات التي تتكرر بصورة دورية و منتظمة في ميزانية الدولة , لكن تدعو الحاجة إليها لمواجهة ظروف طارئة و مثالها نفقات مكافحة وباء طارئ أو إصلاح ما خلفته كوارث طبيعية أو نفقات حرب و كافة النفقات التي تخصص لمعالجة اضطرابات داخلية أو مواجهة الأزمات العامة الطارئة . (محمود م.، صفحة 56)

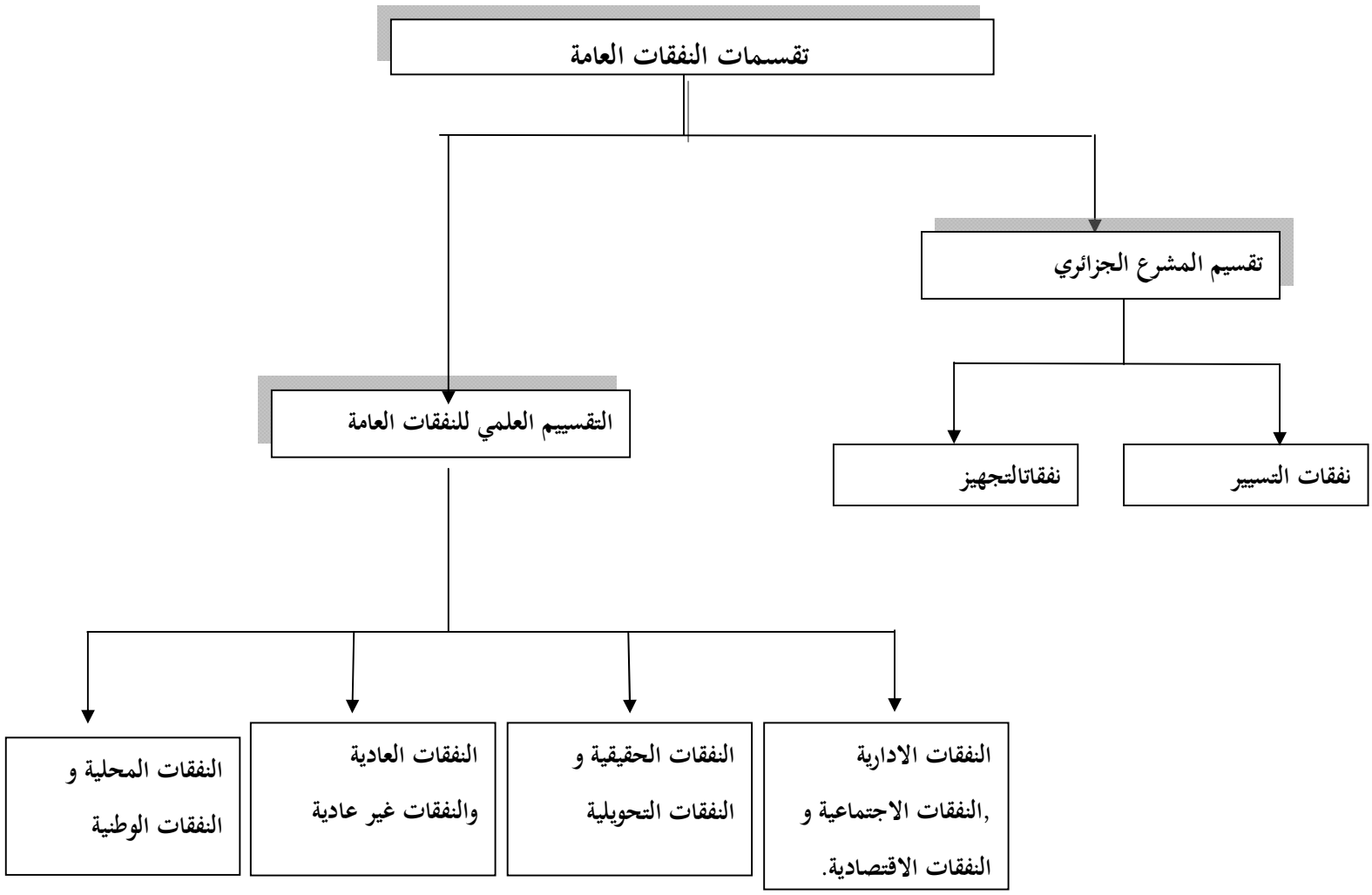
4- النفقات الوطنية والنفقات المحلية :

يرتكز تقسيم النفقات إلى وطنية ومحلية إلى معيار بحال شمولية و نطاق سريان النفقة العامة، ومدى استفادة أفراد المجتمع منها.

أ-فالنفقاتالوطنية، أوالمركزية :هي تلك التي ترد في ميزانية الدولة وتتولى الحكومة الاتحادية أو المركزية القيام بها . مثل نفقة الدفاع الوطني والقضاء والأمن. فهي نفقات ذات طابع وطني.

ب-النفقاتالمحليةأوالإقليمية :فهي تلك التي تقوم بها الجماعات المحلية كالولايات والبلديات، وترد في ميزانية هذه الهيئات مثل توزيع الماء والكهرباء والمواصلات داخل الإقليم أو المدينة.

وما يجب أن نشير إليه في هذا الإطار أنه عادة ما تحتاج النفقات المحلية إلى رقابة مباشرة ومدققة حيث لا يتاح للحكومة المركزية القيام بها بطريقة فعالة وكذلك الحال بالنسبة للنفقات التي تتعلق بظروف وعادات كل إقليم أو مدينة على وجه الخصوص . (محرزي، 2012، صفحة 79)



مخطط(01): يبين تقسيمات النفقات العمومية

المطلب الثالث : الآثار الإقتصادية للنفقة العمومية .

1- الآثار المباشرة للنفقة العمومية .

- الأثار المباشرة على الاستهلاك القومي :

يؤثر الإنفاق العام على الاستهلاك القومي من عدة جوانب اهمها :

أ- عندما تقوم الحكومة و اجهزتها بشراء خدمات استهلاكية مثل الدفاع و الامن و التعليم فهي تزيد الاستهلاك القومي , كما انها عندما تقوم بشراء سلع استهلاكية في شكل ملابس و مستلزمات و ادوية فإنها كذلك سوف تزيد الاستهلاك القومي كذلك .

ب- عند القيام بإعطاء دخولا في شكل أجور و رواتب و فوائد مدفوعة لمقرضيها فأن ذلك يؤدي الى زيادة الاستهلاك القومي , و كذلك عند قيام الدولة بإعطاء اعانات البطالة و غيرها او اعطاء دعم عيني فهي تزيد من الاستهلاك القومي و هنا لابد من الاشارة الى أن أثر الانفاق هذا يختلف باختلاف الدول .

و تصنف هذه النفقات العامة كنفقات منتجة حيث تساهم في زيادة الانتاج الكلي إذ انها تؤدي الى زيادة الاستهلاك الذي تؤدي الى زيادة الاستهلاك الذي يؤدي بدوره الى زيادة الانتاج من خلال الآثار التي يحدثها المضاعف . (سعود و عقيل، 2020، صفحة 78)

- الأثار المباشرة على توزيع الدخول :

تستهدف السلطات العامة من خلال سياسة الإنفاق العام تقليل الفوارق بين الطبقات . و الملاحظة بصفة عامة أن النفقات العامة قد تحدث هذا الأثر , و ذلك لسببين :

أولهما : أن جميع الأفراد يتمتعون بالخدمات العامة غير القابلة للتجزئة في حين أن الجزء الأكبر من نفقاتها يتحمله أصحاب الدخول الكبيرة .

ثانيهما : أن الطبقات الفقيرة تستفيد عادة أكثر من الطبقات الغنية من الخدمات التي تقدمها الدولة مما يجعل من الإنفاق العام وسيلة لإعادة توزيع الدخول بين الطبقات . (محمود م.، صفحة 106)

2- الآثار غير مباشرة للنفقة العمومية :

- أثر المضاعف :

يقصد بالمضاعف في التحليل الإقتصادي المعامل العددي الذي يشير إلى الزيادة في الدخل القومي المتولدة عن الزيادة في الإنفاق , وأثر زيادة الإنفاق القومي على الإستهلاك.

و لتوضيح فكرة المضاعف فإنه , عندما تزيد النفقات العامة فإن جزء منها يوزع في شكل أجور و مرتبات و أرباح و فوائد. (سوزي، 2008، صفحة 71)

- أثر المعجلّ :

يقصد إصطلاح "المعجلّ" في التحليل الإقتصادي أثر زيادة الإنفاق أو نقصه على حجم الاستثمار. حيث أن الزيادات في الطلب على السلع الاستهلاكية يتبعها على نحو حتمي زيادات في الاستثمار و العلاقة بين هاتين الزيادتين يعبر عنها بالمعجل . (محرزي، 2012، صفحة 109)

المبحث الثاني : مراحل تنفيذ النفقات العمومية .

تعتبر عملية تنفيذ النفقات العمومية أحد أهم الركائز للنظام المحاسبي , فهذه المرحلة لاتتمثل فقط في إخراج المال العام من الصندوق , فهي عبارة عن عدة مراحل مقيدة بشروط و أعوان مكلفين بذلك. من خلال هذا سنتطرق إلى مراحل تنفيذ النفقات العمومية و التعرف على الأعوان المكلفين بذلك . و كذا عن الأجهزة الرقابية المكلفة بمراقبة سير النفقات العمومية .

المطلب الأول : مراحل تنفيذ النفقات العمومية (المرحلة الإدارية –المرحلة المحاسبية) تحت ظل القانون 21/90 و 07/23.

المرحلة الإدارية :

هذه المرحلة هي من اختصاص الآمر بالصرف حيث تبادر مصالحه القيام بإجراءات تنفيذ النفقات المتعلقة بميزانيته بدءا من الإلتزام القانوني , الإلتزام المحاسبي (تحرير بطاقة الالتزام ثم إيداعها لدى المراقب المالي من أجل التأشيرة) , التصفية , الأمر بالصرف أو تحرير حوالة الدفع و إيداعها لدى المحاسب العمومي من 01 الى 20 من كل شهر .(عبود، 2019، صفحة 262)

- **الالتزام بالنفقة :**

المادة 19 من القانون رقم 90-21 يعرف الالتزام على انه : "الإجراء الذي يتم بموجبه اثبات نشوء الدين "و ما يمكن استنتاجه من هذا التعريف أن عملية الالتزام تتمثل في الاجراء الذي ينتج عنه عبء مستقبلي على عاتق الدولة التي توضع في وضعية المدين فهو يعتبر همزة الوصل الشرعية بين المؤسسة بصفتها شخصية معنوية من جهة و بين غيرها من المتعاملين من جهة اخرى فالمؤسسة اذا ما طلبت خدمات او بضاعة لا بد عليها أن تقدم المقابل لهذه الخدمات او لهذه البضاعة . (بوشنطر، 2011، صفحة 71)
وبعبارة أوضح هو علة وجود النفقة أي السبب أو التصرف الذي يجعل الإدارات العمومية مدينة .وقد يكون هذا التصرف عملا قانونيا أو ماديا.

1. **الإلتزامالقانوني :**

هو تصرف ارادي يصدر عن السلطات الادارية نتيجة :

- عقد :صفقة اشغال عامة او توريدات , اكتساب عقارات , قرض ,ايجار , تأمينات , اشتراكات ....
- قرار اداري :تعيين موظف , نزع الملكية للمنفعة العامة , منح اعانات مالية .....
- قرار قضائي : الحكم على الادارة العامة بالتعويض .

ان الإلتزام القانوني للمصاريف العمومية ينشأ سواء على عمل فردي بمعرفة موظف مؤهل قانونا للقيام بهذا العمل مثل : ابرام صفقة عقد إيجار طلب خدمات و سلع ....

قد يحدث الإلتزام القانوني بالنفقات بناءا على نص قانوني أو تنظيمي مثل : رفع الأجور أو احداث التعويضات المختلفة أو حكم قضائي يقضي بتعويض لفائدة دائن الدولة أو الشخص الاعتباري العمومي على حساب ميزانيتها أو قرار فردي مثل : قرار أو مقرر منح مكافآت و علاوات أو تحديد تعويضات مختلفة أو تعيين موظف .(عبود، 2019، صفحة 262)

2. **الإلتزامالمادي** :

وهو فعل غير ارادي صادر عن الدولة ينجز عنه ضرر للغير مما يلزمها التعويض . (يلس، 2013، صفحة 218)

يتمثل هذا الإلتزام في إعداد أو تحرير بطاقة الإلتزام من طرف مصالح الآمر بالصرف و ذلك بناءا على وثائق الإثبات مثل سند الطلبية , الاتفاقية , حالة الدفع بالنسبة للعمال المتعاقدون , فاتورة شكلية...(عبود، 2019، صفحة 263)

ولصحة عقد الالتزام بالنفقة يجب توفر شرطين هما :

- ✓ وجود إعتماد لهذه النفقة منصوص عليه بالميزانية ةان تكون هذه النفقة في حدوده حيث يعد عقد النفقة باطلا عندما يتجاوز مبلغ الاعتماد المنصوص له .
- ✓ يجب ان يتم عقد النفقة من الجهة الادارية ذات الاختصاص , اي الذي له صلاحيات القيام بهذا العمل . (مبروكي، 2018، صفحة 18)

فأول خطوة لتنفيذ النفقة العمومية بين المؤسسة و المورد تكون عن طريق تحرير سند الطلب إلى المورد يحتوي على بيان المورد , نوعية البضاعة ,المبلغ التفصيلي و الإجمالي , المخصص المالي (الباب و المادة ....), تاريخ إصدار الطلبية , إمضاء الأمر بالصرف .

و قبل تقديم الطلبية يجب ان يتأكد الأمر بالصرف من :

- توفر المبلغ المالي اللازم للدفع وفق الباب و المادة و الفقرة
- التأكد قدر الامكان من حسن المورد من حيث نوعية البضاعة و تناسبها مع السعر (عن طريق اجراء مناقصة لتحديد السعر الأدنى)
- التأكد من الصحة القانونية للنفقة حتى لاتكون محل رفض المراقب المالي او المحاسب العمومي .

بعد التأكد الأمر بالصرف من الوثائق و الصحة القانونية للنفقة يقوم بإرسال وثائق اثبات إنشاء النفقة العمومية مع بطاقة الالتزام الى المراقب المالي ,بحيث يقوم هذا الاخير بالتدقيق و مراقبة مدى مشروعية النفقة العمومية ,و عندما يمنح المراقب المالي تأشيرته على وثيقة الالتزام يسلم سند الطلب الى المورد والذي يضع موافقته عليها بتوقيعه على على النسخ الثلاثة و التي تعاد نسختان منها الى الأمر بالصرف لتنفيذ اجراءات التصفية وذلك بعد تخصيص الاعتمادات المالية لتغطية النفقة . (بوشنطر، 2011، صفحة 72)

السلطات المختصة بالإلتزام :

تعود صلاحية التزام النفقة إلى الآمر بالصرف و تعرفه المادة 23 من قانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية بأنه :" كل شخص يؤهل لتنفيذ العمليات المشار إليها في المواد من 16 الى 21 و يخول التعيين أو الانتخاب لوظيفة لها من بين الصلاحيلت تحقيق العمليات المشار إليها من الفقرة أعلاه , صفة الآمر بالصرف قانونا و نزول هذه الصفة مع إنتهاء الوظيفة . (سعادة، 2019، صفحة 83)

- **مرحلة التصفية :**

"تسمح التصفية بالتحقيق على أساس الوثائق الحسابية و تحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية ." وهذا حسب ما جاءت به المادة 20 من قانون المحاسبة العمومية .

فالتصفية كمرحلة مستقلة عن الإلتزام تعتبر تطبيقا لقاعدة هامة في نظام المحاسبة العمومية و هي "قاعدة آداء الخدمة " أو "قاعدة الحق المكسب " , أي أنه لا يمكن صرف النفقات العمومية إلا بعد تنفيذ موضوعها (الهيئات العمومية لا تدفع مسبقا) , باستثناء حالات قليلة جدا و مقررة قانونا (مثل التسبيقات على الصفقات العمومية). (عبود، 2019، صفحة 262)

1- و يرجع سبب تمييز الإلتزام بالنفقة عن التصفية إلى عدم قدرة الادارات العمومية في كثير من الحالات على تحديد المبلغ الدقيق للنفقة وقت الالتزام بها , فتكتفي عندئذ بوضع مبلغ تقديري لها , على أن يحدد المبلغ الحقيقي بعد تأدية الخدمة الفعلية . وهكذا يكون الغرض من التصفية في غالبية الأحيان التأكد من الخدمة الفعلية , و التي على أساسها يحدد مبلغ النفقة بدقة .

2- التأكد من الخدمة الفعلية :

تقتضي قاعدة الخدمة الفعلية من أن الدولة لا تدفع مسبقا : إنها لا تدفع إلا بعد أن يكون دائنها قد نفذ أو أدى الخدمات الملقاة على عاتقه و التي هي موضوع النفقة .و لهذا لايمكن دفع المرتب الشهري للموظف العام إلا عندنهاية الشهر , كما لا يجوز دفع مبلغ التوريدات للتاجر أو الصانع إلا بعد تسليم البضاعة .

و يقتضي التأكد من الخدمة الفعلية التثبت منان الخدمة محل النفقة قد أنجزت فعلا و بالشروط المحددة في إجراء الالتزام , و تحقق هذه العملية و تتجسد بواسطة الوثائق الثبوتية .

3- تحديد مبلغ النفقة :

تقتضي هذه العملية احتساب مبلغ الدين بدقة و التأكد من استحقاقه , و بمعنى آخر التحقق من أن الدين لم ينقض بدفع سابق أو بحكم قاعدة التقادم الرباعي المسقط . و لهذا فإن التصفية تخضع لشرطين . وجود التزام بالنفقة سابق , و تقديم مستندات من شأنها إثبات دين . (يلس، 2013، صفحة 220)

- **مرحلة الأمر بالصرف :**

في هذه المرحلة , يقوم الآمر بالتحصيل بتحديد و حساب مبلغ الحقوق الواجب دفعه من طرف كل مدين لصالح ميزانية الدولة أو الهيئات العمومية طبقا للمادة الخاضعة للضريبة التي تم إثباتها في الوعاء الضريبي . (شلالي، 2014، صفحة 126)

وهي آخر مرحلة إدارية حيث نصت المادة 21 من القانون 90-21 :" يعد الأمر بالصرف أو تحرير الحوالات الإجراء الذي يأمر بموجبه دفع النفقات العمومية ." (القانون90/21، 15أوت 1990)

و يتخذ هذا الأمر الكتابي شكل الحوالة (ordaonnance ou mandate) التي تتضمن وجوبا المعلومات التالية :

- الدورة المالية التي تنطبق عليها .
- رقم المادة التي ترتبط بها .
- الوثائق الثبوتية المدعمة للنفقة .
- هوية الدائن .
- موضوع النفقة و تاريخ إنجاز الخدمة الفعلية . (يلس، 2013، صفحة 221)

و بعد إصدار الحوالة و تحويلها للمحاسب العمومي يتم مسك بطاقة متابعة الحوالات تسمح بتحديد المبالغ المدفوعة حسب كل باب و مادة .

إن الأمر بالدفع يثبت الدين العمومي الناشئ عن عملية التصفية و مع ذلك فهو لايملك القوة التنفيذية لأن تسليم حوالة الدفع إلى المحاسب العمومي لا يعني بأن هذا الأخير سيقوم بدفع النفقة بصفة آلية . (بوشنطر، 2011، صفحة 74)

المرحلة المحاسبية .

هي من إختصاص المحاسب العمومي وتتم من خلال إجراء الدفع . (مفتاح، 2011، صفحة 63)

- **دفع النفقة .**

حسب المادة 22 "هو الإجراء الذي يتم إبراء الدين العمومي " (القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية ، 1990)

وهو المرحلة المحاسبية في تنفيذ النفقات العمومية , حيث أن أوامر أو حوالات الدفع التي يصدرها الآمرون بالصرف ترسل إلى المحاسبين العموميين المختصين , أي المكلفين دون غيرهم بدفع مبالغها ودور المحاسبين هنا لا يقتصر فقد في على إنجاز العمليات المالية المتمثلة في إخراج النقود من الصندوق لتسديد النفقات المقبولة من طرفهم للدفع , أي أنهم ليسو مجرد أعوان الصندوق , بل أن دورهم أهم من ذلك بكثير , إذ أنّهم يتمتعون في هذا المجال بنوع من السلطة الرقابية على عمليات الآمرين بالصرف , و التي تعتبر إحدى أهم نتائج تطبيق مبدأ الفصل بين الآمرين بالصرف و المحاسبين العموميين . (بوجلال، 2018)

أما ما حدده القانون 07/23 فإنه يتم دفع النفقات العمومية عبر مرحلتين , إدارية و محاسبية :

المرحلة الإدارية لدفع النفقة العمومية :

تتم المرحلة لإدارية وفقا لمجموعة من القواعد و الإجراءات التي حددها القانون رقم 07/23 المؤرخ في 21 يونيو 2023 التي نوجزها في :

- الإلتزام بالنفقة : وهو الإجراء الذي يتم بموجبه إنشاء أو إثبات دين ينتج عنه نفقة , بحيث يحترم الإلتزام موضوع الرخصة الميزانياتية و حدودها.
- تصفية النفقة : و تتمثل في التأكد من وجود الدين و تحديد المبلغ الدقيق للنفقة , و تتضمن :
  - تحديد المبلغ الدقيق للنفقة بالنظر للوثائق المثبتة للحقوق المكتسبة من قبل الدائنين.
  - شهادة أداء الخدمة , التي يشهد من خلالها اللآمر بالصرف على مطابقة الإنجاز أو التسليم أو الخدمة للالتزام.
- صرف النفقة أو حوالة الدفع : و هو الإجراء الذي يتم بموجبه إعطاء الأمر بدفع النفقة.

المرحلة المحاسبية لدفع النفقة العمومية :

تتم المرحلة المحاسبية لدفع النفقات العمومية وفقا لمجموعة من القواعد و الإجراءات التي حددها القانون 07/23 , نصت المادة 59 من القانون 07/23 , على أن الدفع هو الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي . (سواكر، 2023، صفحة 30)

المطلب الثاني : مبدأ الفصل بين الوظائف المحاسبية و الإدارية :

لقد نص القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية على مبدأ التنافي بين وظيفتي الآمرين بالصرف و الحاسبين العمومين و هذا ما جاء في المادة 55 من القانون سالف الذكر :" تتنافى وظيفة الآمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي ".

إن عملية تنفيذ الموازنة تخضع لمبدأ هام , يقتضي بالفصل بين الوظائف اللإدارية و الوظائف المحاسبية , لذلك تتألف عملية تنفيذ الموازنة العامة في الإيرادات و النفقات من مجموعتين من القواعد أو التعليمات هي :

1- مجموعة قواعد تنفيذ الموازنة من الوجهة الإدارية : و تركز مجموعة تعليمات تنفيذ الموازنة من الوجهة الإدارية على أساليب تنفيذ الإعتمادات المرصودة بالموازنة , و الأحكام التنفيذية ذات العلاقة بتنفيذ هذه الاعتمادات , كما تحدد الصلاحيات و توضح السلطات المسؤولة عن تنفيذ الاعتمادات و الإيرادات .
2- مجموعة قواعد التنفيذ المحاسبي للموازنة : و تركز مجموعة تعليمات التنفيذ المحاسبي للموازنة على توضيح سلطات و صلاحيات الصرف و الجباية , و الإجراءات المالية المتعلقة بالمعلمات المالية الضرورية لإجراء عمليات و الجباية .

و بالنظر إلى المجموعتين السابقتين , فإن عملية تنفيذ الموازنة تنقسم إلى مرحلتين أساسيتين :

الأولى إدارية تتضمن إتخاذ القرار اللازم للتنفيذ , و الثانية تنفيذية محاسبية تتضمن تنفيذ القرار إداري و القيام بصرف النفقة أو جباية الإيراد . و يقوم بالعملية الإدارية الوزراء المختصون , أو الموظفون الإداريون التابعون لهم , أما العمليات التنفيذية أو المحاسبية , فيقوم بها المحاسبون و الأعوان المرتبطون بهم , و التابعين في معظمهم لوزارة المالية . (جمال، 2004، صفحة 147)

ينبع هذا الفصل من الاستقلال العضوي للمحاسب العمومي في أجهزة الدولة عن الأمر بالصرف , فهو لايخضع له رئاسيا ولا يؤتمر بأوامره , ومن ثمة فهو لا ينفذ أوامر الدفع الصادرة إليه من الأمر بالصرف إلا إذا كانت متوافقة مع القوانين و الأنظمة المعرعية , و بذلك يكون للمحاسب العمومي حق الرقابة على أعمال الآمر بالصرف .

زيادة على ذلك فإن وظيفة الأمر بالصرف تتنافى مع وظيفة المحاسب العمومي , فالوالي مثلا بصفته آمرا بالصرف لا يمكنه أن يكون محاسبا عموميالميزانية الولاية , و إن فعل ذلك تعرض لعقوبة المحاسب الفعلي . و تماشيا مع هذا النسق , لا يجوز كذلك لزوج الآمر بالصرف مهما يكن من أمر أن يكون محاسبا عموميا معينا لديه .

و هذا ما جاء في المادة 56 من القانون 21/90 :" لا يجوز لاجواز الآمرين بالصرف بأي حال من الأحوال أن يكونو محاسبين معينين لديهم ." و إذا كان مبدأ الفصل بين الوظائف الإدارية و الوظائف المحاسبية , مطبق في مجالي الإيرادات العمومية و النفقات

العمومية , فإنه مكرس بشكل شبه تام في مجال النفقات العمومية , و ذلك لما يرافق عمليات تنفيذ النفقات من حيطة و حذر . (فنينش، 2012، صفحة 30)

إن هذه الرقابة هي أساس الفصل بين الوظائف الإدارية و الوظائف التنفيذية , و لضمان فعاليتها فلابد أن تتبع الوظيفتين وحدتين متوازيتين , لا تخضع إحداهما لسلطة الأخرى , مما يقتضي التفريق بين الوظائف الإدارية التي لها صلاحية الأمر و التقرير , و الوظائف المحاسبية التي لها صلاحية التنفييذ , سواء تعلق الأمر بالإيرادات أو بالنفقات .

بالنسبة للإيرادات , يفرق بين مراقبي يفرق بين مراقبي الضرائب أو ماموري التحقيق و مأموري التحصيل أو الجباية . حيث يتولى مراقبو الضرائب مهمة تحديد مقدار الضريبة و تصفيتها , و تعيين المكلف بها , ثم إرسال المعاملة إلى مأموري التحصيل الذين يقومون بتحصيل الضريبة .

أما بالنسبة للنفقات, فيفرق بين سلطة تقرير النفقة و سلطة الدفع , حيث يتولى سلطة تقرير إنفاق أي عقد النفقة و تصفيتها و صرفها موظفون إداريون أما سلطة دفع النفقة أي تأدية قيمتها إلى مستحقيها , فتسند إلى موظفين محاسبين .

و هذا يعني أن الوحدات الإدارية التي تقرر النفقة و تأمر بدفعها تختلف عن الوحدات الإدارية التي تحصل الإيراد , و رغم هذا الإختلاف فإن المحاسبين الذين يتولون الدفع هم أنفسهم الذين يتولون تحصيل الإيرادات مباشرة أو بواسطة الموظفين التابعين لهم . فهم يقومون بوظيفة قبض الأموال العمومية و حفظها , مسك حساباتها , و بوظيفة تأديتها , في نفس الوقت , و هو مايعرف بوحدة الصندوق . (عبود، 2019، صفحة 40)

الأثار المترتبة عن تطبيق مبدأ الفصل بين الوظائف الإدارية و الوظائف المحاسبية في مجال تنفيذ النفقات العمومية :

تبرر آثار تطبيق مبدأ الفصل بين الوظائف الإدارية و الوظائف المحاسبية , في ان كل من الآمر بالصرف و المحاسب العمومي ينتمي أو يتبع سلطة رئاسية مختلفة , و أن كل منهما اختصاصات و صلاحيات متباينة , فضلا عن أن لكل منهما نظام قانوني خاص به :

1- من حيث الجهة الإدارية :

لا ينتمي الآمر بالصرف على اختلاف أصنافه , و مهما تكن رتبته , إلى جهة إدارية واحدة بل ينتمي إلى جهات إدارية مختلفة و متنوعة , في حين يكون المحاسب العمومي , مهما تكن رتبته وصفته و القطاع الذي يمارس فيه مهامه , خاضعا لهيئة رئاسية واحدة هي وزارة المالية التي يرأسها الوزير المكلف بالمالية .

2- من حيث الصلاحيات في مجال النفقات العمومية :

الأمر بالصرف له صلاحيات و سلطات تقديرية في مجال ملائمة إقرار النفقة و تقدير قيمة مبلغها في حدود التراخيص و الاعتمادات المفتوحة في الميزانية , بينما المحاسب العمومي لا يملك سلطة تقدير و ملائمة النفقة , و إنما يمارس الرقابة على مدى انسجام و صحة النفقة من حيث مطابقتها مع النصوص القانونية و التنظيمية .

3- من حيث النظام القانوني :

على الرغم من أن كلا من الأمر بالصرف و المحاسب العمومي , موظف عمومي , إلا أن النظام القانوني لكل منهما يختلف عن الآخر , فلا يوجد للسلطة الرئاسية بين الأمرين بالصرف الرئيسين , فوزير التعليم العالي لا يعد رئيسا إداريا لرئيس الجامعة , و وزير الداخلية لا يعتبر رئيسا إداريا للوالي , و هذا الأخير لا يعتبر كذلك رئيسا إداريا لرئيس البلدية التابعة لولايته , فكل واحد من هؤلاء مستقل عن الآخر في ممارسة صلاحياته كآمر بالصرف , و لا يحق للوزير مثلا أن يأمر أو يعقب على أعمال رئيس الجامعة في هذا الخصوص , و إنما فقط الحق في ممارسة السلطات و الصلاحيات التي تخولها له القواعد القانونية و التنظيمية المتعلقة بنظام الوصاية الإدارية . بينما يخضع كل محاسب عمومي مهما تكن رتبته إلى نظام التدرج الرئيسي , فالمحاسب العمومي المتواجد في قاعدة هرم التدرج يخضع لمن هو أعلى منه في هذا الهرم , و هكذا حتى الوصول إلى قمته التي يتواجد على رأسها الوزير المكلف بالمالية , الذي يخضع له جميع المحاسبين العموميين دون استثناء , تطبيقا لنص المادة 34 من القانون 90/21 , التي تنص على أنه :" يتم تعيين المحاسبين العمومين من قبل الوزير المكلف بالمالية و يخضعون أساسا لسلطته ...." (فنينش، 2012، صفحة 34)

مبررات مبدأ الفصل بين الوظائف الإدارية و المحاسبية :

غير أن قاعدة الفصل بين الوظائف الإدارية و الوظائف المحاسبية , وهي أهم قواعد تنفيذ الموازنة , تجد مبرراتها في :

- الحفاظ على الأموال العمومية و صيانتها .
- تمكين وزارة المالية من مراقبة تنفيذ النفقات في الوزارات و المصالح الأخرى .
- مراعاة الإختصاص في توزيع الأعمال الإدارية و المحاسبية . (جمال، 2004، صفحة 149)
- إجراءات تنفيذ و رقابة النفقات العمومية , عمليات معقدة و طويلة , ومن ثمة فهي تحتاج بالضرورة إلى تدخل هيئتين منفصلتين تتكامل أدوارهما , و هذا الإنفصال في الوظائف و التكامل في الأدوار نابع عن مبدأ أساسي تقني هدفه تقسيم العمل مع الإبقاء على تكامله تحقيقا لإتمام عملية التنفيذ و الرقابة في آن واحد . (فنينش، 2012، صفحة 39)

المطلب الثالث :الرقابة الخارجية على تنفيذ النفقات العمومية.

1- **رقابة المراقب المالي عقب صدور القانون 07/23 عقب قانون 21/90 المتعلقين بالمحاسبة العمومية**

تمارس الرقابة القبلية على النفقات العمومية من طرف المراقب المالي , وفق إطار تشريعي و تنظيمي يضمن شرعيتها قبل صرفها . (فائزة، 2023، صفحة 65)

يشكل المراقب المالي أحد أهم أعوان الرقابة القبلية على النفقات العمومية يختص بتعيينه وزير المالية من بين موظفي المديرية العامة للميزانية الذين تكون لهم رتبة مفتش مركزي للمالية أو رتبة مفتش رئيسي مع خمس سنوات خبرة أو أي موظف في رتبة مكافئته.

المراقب المالي هو هيئة رقابة النفقات الملتزم بها على مستوى كل وزارة , حيث أن كل عقد يشكل التزام بنفقة يجب أن يخضع للتأشيرة القبلية للمراقب المالي الذي يستقبل كل الوثائق الثبوتية و يجري فحص لنظامية و شرعية محاسبة العقد , و إذا كان اقتراح الالتزام شرعي يضع تأشيرته على وثيقة الإلتزام أما في حالة العكس معناه الإلتزام غير شرعي .(فطيمة، 2022، صفحة 161)

أهداف الرقابة السابقة :

1- تقديم نصائح للآمر بالصرف في المجال المالي.
2- التحقق من مطابقة أوامر الصرف للقواعد بالصرف في المجال المالي .
3- تنبيه المسيرين لبعض الأخطاء التي يمكن الوقوع فيها و إبلاغهم بالتشريعات الجديدة و بالتالي تقييم الخبرات.
4- تحسين ظروف الرقابة و نجاعتها و ذلك بغرض إبلاغ الوزارة المكلفة بالمالية بكل ما يجري في المؤسسات التي هي تحت رقابتها , و إبلاغها بالصعوبات و المشاكل التي واجهتها و بالتالي فهي تهدف إلى تحسين شروط تنفيذ النفقات .
5- منع تنفيذ المبالغ المتعلقة بالنفقات التي ملفاتها مشوبة بعيب (قانوني , إجرائي , حسابي) وبالتالي فهو يحول دون تنفيذ النفقات غير الشرعية .
6- رفع مستوى الكفاءة الإنتاجية و زيادتها و تطورها , حيث تعد من الأهداف الرئيسية للرقابة الداخلية .(عباس، 2012، صفحة 32)
7- التأكد من شرعية النفقة من الناحية الشكلية و الموضوعية .
8- منح التأشيرة القانونية في حالة ثبوت شرعية العملية , أو رفضها مع تعليل الرفض.(أحمد، 2016، صفحة 130)

العناصر الخاضعة لرقابة المراقب المالي :

تخضع مشاريع القرارات المبنية أدناه و المتضمنة التزاما بالنفقات لتأشيرة المراقب المالي قبل التوقيع عليها :

- مشاريع قرارات التعيين و الترسيم و القرارات التي تخص الحياة المهنية و مستوى المرتبات للمستخدمين باستثناء الترقية في الدرجة .
- مشاريع الجداول الأصلية الأولية التي تعد عند قفل كل سنة مالية ,

- مشاريع الجداول الاسمية التي تعد عند قفل كل سنة مالية ,
- مشاريع الجداول الأصلية الأولية التي تعد عند فتح الاعتمادات و كذا الجداول الأصلية المعدلة خلال السنة المالية,
- مشاريع الصفقات العمومية و الملاحق.

شروط منح تأشيرة المراقب المالي :

نص المادة 09 من المرسوم التنفيذي 92-414 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها المراقب المالي , فإنه بعد فحص العناصر التالية لتأشير المراقب المالي من التزامات و قرارات :صفة الآمر بالصرف ,مطابقتها التامة للقوانين و التنظيمات المعمول بهما. توفر الإعتمادات أو المناصب المالية , التخصيص القانوني للنفقة ,مطابقة مبلغ الإلتزام للعناصر المبينة في الوثيقة المرفقة, وجود التأشيرات أو الآراء المسبقة التي سلمتها السلطة الإدارية المؤهلة لهذا الغرض ,عند ما تكون مثل هذه التأشيرة قد نص عليها التنظيم الجاري به العمل .

أ- الصفة القانونية للآمر بالصرف :

أي التأكد من توافر الصفة القانونية في الآمر بالصرف الملتزم بالنفقة , و لقد عرفته قانةن المحاسبة العمومية بأنه كل شخص مؤهل قانونا لتنفيذ عمليات الإلتزام بالنفقة أو التصفية أو توجيه أوامر بالدفع .(عباس، 2012، صفحة 43)

ب- مطابقة الإلتزام بالنفقة مع القوانين و التنظيمات المعمول بها :

فالمراقب المالي هنا يراقب مدى صحة و قانونية النفقة الملتزم بها من طرف الآمر بالصرف , بحيث يتفحصها جيدا من هذه الجوانب منعا لعدم المطابقة من ناحية الصحة القانونية , بغض النظر عن تقييم مدى ملائمة النفقة , التي تبقي مهام و مسؤولية الآمر بالصرف.

ت- توفر الإعتمادات أو المناصب المالية :

فيما يخص عنصر توفر المناصب المالية , فإنه يعني وجود المبالغ المالية المخصصة لتغطية النفقة الملتزم بها من قبل الآمر بالصرف , سواء تعلق الأمر بنفقات التسيير أو نفقات التجهيز أو الاستثمار .

وفيما يخص عنصر توفر المناصب المالية , فإنه يقصد به اعتماد تلك المناصب الملية في الميزانية العمومية أو فتحها حتى يتمكن الآمر بالصرف من تعيين الأشخاص المرشحين للتوظيف في الوظائف المقابلة لتلك المناصب المالية المعتمدة.

فالأصل أنه لا يجوز صرف أية نفقة دون وجود مبلغ الاعتمادات المفتوحة لها , و لا يجوز صرف أية نفقة بما يتجاوز مبلغ الاعتمادات المفتوحة لها كذلك .(فنينش، 2012، صفحة 112)

ث- التخصيص القانوني للنفقة :

حيث لا يكفي وجود إعتماد بل لابد على الآمر بالصرف أن يلتزم بوجهة النفقة , أي يغطى كل اعتماد مفتوح بصفة معينة مرفقة لها.(عباس، 2012، صفحة 43)

ج- مطابقة مبلغ الإلتزام للعناصر المبينة في لبوثيقة المرفقة .

ح- وجود التأشيرات أو الآراء السابقة :

وفي بعض الأحيان يقتضي الإلتزام بالنفقة وجوب التأشير عليها أو الحصول على رأي سابق من جهة معينة يحددها القانون , كما هو الحال مثلا فيما يخص الالتزام بنفقات الصفقات العمومية التي تخضع لتأشيرة لجان صفقات النفقات العمومية , لذلك يتعين على المراقب المالي أن يتأكد من من وجود هذه التأشيرة على ملف مشروع الصفقة. (فنينش، 2012، صفحة 113)

و نشير هنا إلى أهم الإصلاحات القانونية التي مست الرقابة القبلية , و أهم ما جاء به القانون 23-07 هو التغيير من مسؤولية المراقب المالي (CF) و كذا تغيير اسمه إلى المراقب الميزانياتي (CB).(بوزيدي و عيادي ، 2024) و سنتطرق إلى الرقابة الميزانياتية المطبقة على ميزانية الدولة .

أولا : الرقابة الميزانياتية .

تمارس الرقابة الميزانياتية تحت سلطة الوزير المكلف بالميزانية من طرف مراقب ميزانياتي . يساعد المراقبين الميزانياتيين مراقبيين ميزانياتيين مساعدين.

تمارس هذه الرقابة حسب أحكام هذه التعليمة في شكل قبلي أو بعدي أو حسب إجراءات رقابة ملائمة . و تهدف الرقابة الميزانياتية إلى :

- التأكد من الطابع الدائم للتغطية المالية للمبرمجة الميزانياتية ,
- المساهمة في التحكم في تنفييذ قوانيين المالية ,
- السهر على إحترام البرمجة الميزانياتية و على توافق مشاريع الإلتزام بالنفقات مع هذه البرمجة ,
- إعلام الوزير المكلف بالميزانية حول الأخطار الميزانياتية .(التعليمة رقم 9658 مؤرخة في 15 ديسمبر 2022)

و كما جاء في المادة 103 من القانون 07/23 :" يمارس الرقابة الميزانياتية مراقب ميزانياتي تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية , و تهدف إلى :

- السهر على مطابقة مشاريع الالتزام بالنفقات بالنسبة إلى التشريع و التنظيم المعمول بهما , و الإعتمادات المرخص بالإلتزام بها و مناصب الشغل المفتوحة أو المرخص بها ,
- التحقق المسبق من توفر الإعتمادات و مناصب الشغل المالية ,
- تأكيد المطابقة بواسطة تأشيرة أو رأي مسبق على الوثائق المتعلقة بالاعتمادات و مناصب الشغل المالية و النفقات ,
- تقديم النصح للآمر بالصرف من الناحية المالية ,
- مسك محاسبة الالتزام بالنفقات و محاسبة متابعة مناصب الشغل المالية فيما يخصه ,
- إعلام الوزير المكلف بالمالية دوريا بمطابقة الالتزامات و بوضعية كل الاعتمادات و مناصب الشغل المفتوحة و المستعملة .
- تحديد كيفيات ممارسة الرقابة الميزانياتية عن طريق التنظيم."

مراقبة المفتشية العامة للمالية .

أنشئت المفتشية العامة للمالية في سنة 1980 بموجب المرسوم الصادلر في أول مارس 1980 , و تماشيا مع الإصلاحات الاقتصادية التي تعرفها البلاد ,تم تحديث هذا التنظيم بمراسيم جديدة في سنة 1992 ثم في سنة 2008 .

تشكيل المفتشية العامة المالية :

تعمل المفتشية العامة للمالية تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية و يديرها رئيس . وهي تتشكل من هياكل مركزية للرقابة و التقويم تمارس مهامها على نشاط الإدارات و المصالح المركزية . و لهذه الهياكل امتداد على المستوى المحليي تتمثل في المفتشيات الجهوية تتكفل بمراقبة المصالح المحلية . (يلس، 2013، صفحة 297).

ويدير المفتشية العامة للمالية رئيس يسهر على تنفيذ أعمال الرقابة و الدراسات و التقويم الموكلة إليها و يضطلع بمهام تسيير مستخدميها و وسائلها الأخرى , و تتمثل اختصاصات المفتشية العامة للمالية في التأكد من مدى احترام المعايير و المقاييس القانونية لضمان مشروعية و دقة الحسابات المالية , و رقابة مجالات التسيير المحاسبي و المالي لمصالح الدولة و الجماعات الإقليمية و الهيئات و الأجهزة و المؤسسات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية .(عبود، 2019، صفحة 49)

و تمارس المفتشية مهام الرقابة على كل من :

- المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري .

- هيئات الضمان الاجتماعي التابعة للنظام العام و الإجباري و كذا كل الهيئات ذات الطابع الاجتماعي و الثقافي التي تستفيد من مساعدة الدولة و الهيئات العمومية .
- كل مؤسسة عمومية أخرى مهما كان نظامها القانوني . (نجلاء، 2024)

صلاحيات المفتشية العامة للمالية :

أولا : الرقابة على التسيير المالي و المحاسبي :

تمارس المفتشية العامة للمالية رقابتها على التسيير المالي و المحاسبي لمصالح الدولة و الجماعات المحلية , و المؤسسات التي تطبق المحاسبة العمومية , و الهيئات ذات الطابع الإجتماعي و الثقافي التي تستفيد من مساعدات الدولة أو احدى الهيئات العمومية و صناديق الضمان الإجتماعي و حتى المؤسسات الإقتصادية العمومية .

ثانيا : التقويم الإقتصادي و المالي :

تقوم المفتشية العامة المالية في تداخلاتها بإجراء التقويم الاقتصادي و المالي بالقيام بمختلف الدراسات و التحاليل المالية و الإقتصادية لتقدير فعالية التسيير و نجاعته , و كذا التحاليل المقارنة لهياكل مقاييس التسيير في مجموعات قطاعية مشتركة . تتمثل تدخلات المفتشية العامة للمالية في مهام الرقابة أو التدقيق أو التقييم أو التحقيق أو الخبرة خصوصا على ما يلي :

- سير الرقابة الداخلية و فعالية هياكل التدقيق الداخلي .
- شروط تطبيق التشريع المالي و المحاسبي و تسيير الأملاك .
- إبرام الصفقات و الطلبات العمومية و تنفيذها .
- دقة المحاسبة و صدقها و انتظامها .
- شروط تعبئة الموارد .
- تسيير اعتمادات الميزانية .
- شروط منح و استعمال المساعدات و الإعانات و التي تقدمها الدولة و الجماعات الإقليمية و الهيئات و المؤسسات العمومية .
- تطابق النفقات المسددة مع الأهداف المتبعة بطلب الهيئة العمومية . (يلس، 2013، صفحة 299)

إجراءات تدخل المفتشية العامة للمالية :

أولا : الأعمال التمهيدية :

تخضع مرحلة التفتيش لإشراف مكلفين بالتفتيش , و تنطلق بلأعمال التمهيدية المتمثلة في التعرف على الهيئة التي تخضع للرقابة , و ذلك عللى أساس النصوص التأسيسية و مختلف التعديلات التي لحقت بها و مختلف الوثائق الخاصة بها , ثم تشمل الأرشيف الذي تملكه المفتشية العامة للمالية أو أي هيئة رقابية أخرى حول هذه الإدارة الخاضعة للرقابة ,كما يمكن

اللجوء خلال هذه المرحلة إلى الهيئات الخارجية لجلب أكبر قدر ممكن من المعلومات حول نشاط الهيئة و معاملاتها المالية , و بعد هذا يتم الاتصال بالهيئة أو المصلحة التي ستخضع للرقابة , من أجل القيام بالمهمة الاستطلاعية التي يمكن أن تكون فجائية , و لا ينبغي أن تتجاوز أسبوع , و بعد الحديث مع المسؤولين يتم وضع أهداف دقيقة للتدخل , و تحدد رزنامة العمل التي يفترض إتباعها .

ثانيا : تنفييذ المهمة التفتيشية :

تقوم المفتشية العامة المالية بعد الإنتهاء من المرحلة التحضيرية بالانتقال إلى الهيئة و المصلحة الخاضعة للرقابة بصفة فجائية , و هذا فيما يخص الأمر بمهمة الفحص أو التحقيق على خلاف مهام الدراسات و التقييمات و الخبرات التي تكون موضوع تبليغ مسبق , و في هذا الإطار يتم الإتصال بالجهة التي ستخضع للرقابة . (حودة، 2021، صفحة 43)

ثالثا : تحرير التقرير

و في نهاية الرقابة تحرر المفتشية العامة تقريرا سنويا عن حصيلة عملها و تلخيص معايناتها و الاقتراحات ذات المعنى العام التي تراه , و تبلغه إلى المصالح المراقبة التي يجب أنتجيب في عضون أجل أقصاه شهرين عن جميع الملاحظات المسجلة فيه , ثم بعد ردود هذه المصالح تعد تقريرا نهائيا تقييمي تبين فيه مدى استعداد هذه الهيئات في قبول هذه الإقتراحات و درجة تنفيذها له , و وفق هذه المحاضر التي تدون فيها المعاينات فإن المفتشية غير مؤهلة لاتخاذ أي قرار و هو العنصر الجوهري الذي يفرقها عن مجلس المحاسبة , ترسل نسخة منه إلى سلطاتها الرئاسية و الوصية . (سعادة، 2019، صفحة 243)

- **مراقبة مجلس المحاسبة .**

تقرر إنشاء هذا المجلس لأول مرة في الجزائر في دستور 1976 بموجب المادة 190 التي جاء بها : " يؤسس مجلس محاسبة مكلف بمراقبة مالية الدولة و الحزب و المجموعات المحلية و المؤسسات الاشتراكية بجميع أنواعها ." (يلس، 2013، صفحة 301)

و مع طول الإنتظار كذلك صدر النص المتعلق بإنشاء هيئة مجل المحاسبة في سنة 1980 ب موجب القانون رقم 05/80 المؤرخ في 1980/03/01 المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة . (فنينش، 2012، صفحة 398)

و قد نصت المادة 3 من القانون 05/80 على :" يوضع مجلس المحاسبة تحت السلطة العليا لرئيس الجمهورية و هو هيئة ذات صلاحيات قضائية و إدارية مكلف بمراقبة مالية الدولة و الحزب و المؤسسات المنتخبة و المجموعات المحلية و المؤسسات الاشتراكية بجميع أنواعها ..."

و قد جاء التعديل الدستوري لسنة 1996 في المادة 170 و التي تنص على أنه :" يؤسس مجلس محاسبة بالرقابة البعدية لأموال الدولة و الجماعات الإقليمية و المرافق العمومية ".(ابراهيم، 2009، صفحة 151)

أولا :تعريف مجلس المحاسبة :

يعتبر هيئة مستقلة ذات صلاحيات ذات صلاحيات واسعة في ميدان الرقابة اللاحقة لمالية الدولة و المجموعات المحلية و المرافق العمومية أي الهيئات التي تستفيد من إعانات الدولة يختص مجلس المحاسبة بمراقبة مختلف الحسابات و يتحقق من دقتها و صحتها و نزاهتها التي يقدمها الأمرون بالصرف و المحاسبون العموميين , و تكون الرقابة مستخلصة باتهام أو إبرام للآمر بالصرف و المحاسب العمومي . (بوشنطر، 2011، صفحة 100)

ثانيا : الأطر الرقابية لمجلس المحاسبة .

- ✓ مراجعة حسابات المحاسبين العمومين : يراجع مجلس المحاسبة حسابات المحاسبين و يصدر أحكاما بشأنها . فإن المحاسبين العمومين يتحملون المسؤولية المالية و الشخصية عن مراقبة العمليات المالية الموكلة إليهم و تنفيذها .

وبالرغم من تعيين المحاسب العمومي و اعتباره موظفا لدى وزارة المالية , فإنه يخضع لمراقبة مجلس المحاسبة و ذلك تطبيقا لمبدأ الحياد و الموضوعية الواجب مراعاتها في الأعمال الرقابية . و يهتم مجلس المحاسبة بشكل أساسي بمراجعة حسابات المحاسبيين العموميين و الحكم على مدى صحتها و شرعية العمليات المالية و تطابقها مع الأحكام التشريعية و التنظيمات المطبقة عليها دون الاهتمام بأشخاص المحاسبين . (موفق، 2015، صفحة 142)

و بالرجوع الى الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة على كل محاسب عمومي أن يودع حسابه عن التسيير لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة , الذين لهم الحق في حفظ الوثائق الثبوتية لهذه الحسابات لكن تحت سلطة سلطة مجلس المحاسبة إذ يقوم مجلس المحاسبة بمراجعة حسابات المحاسبين العمومين و يصدر قرارات بشأنها . (كنزة و عبد المجيد، 2022)

- ✓ رقابة الإنضباط الميزاني و المالي :
  - يتولى مجلس المحاسبة عند مراقبة تسيير مصالح الدولة و الهيئات العمومية المختلفة و الجماعات المحلية التأكد من احترام قواعد الإنضباط الميزاني و المالي سواء بصفة تلقائية أو بعد إخطاره من طرف السلطة المؤهلة (وزير المالية , وزير الداخلية ...) و ذلك وفقا لما نصت عليه المادة 101من الأمر 95-20 ..... (موفق، 2015، صفحة 142)
  - مراقبة تسيير الأسهم العمومية في المؤسسات أو الشركات أو الهيئات مهما يكن وضعها القانوني ,و التي تملك فيها الدولة فيها الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق أو الهيئات العمومية الأخرى جزاءا من رأس مالها ;
  - مراقبة حسابات و تسيير مصالح الدولة و الجماعات الإقليمية و المؤسسات و المرافق و الهيئات العمومية ,باختلاف أنواعها و التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية . (فائزة، 2023، صفحة 81)

- ✓ رقابة نوعية التسيير :

إن مجلس المحاسبة يعمل أيضا على مراقبة عمل الهيئات و المصالح العمومية الخاضعة لرقابته و يعمل على تقييم استعمالها للموارد و الوسائل المادية و الاموال العمومية و تسييرها في إطار الإقتصاد و الفعالية و النجاعة استنادا للأهداف و المهام الموكلة لها , كما يقّيم النظام الرقابي لهذه الهيئات .

كما يقوم مجلس المحاسبة بالتأكد من مدى توفر الشروط المطلوبة لمنح و استعمال الإعانات التي تمنحها الدولة أو إحدى الهيئات أو المصالح العمومية التابعة لها. (ابراهيم، 2009، صفحة 159)

المبحث الثالث : دور المحاسب العمومي في تنفيذ النفقات العمومية .

إن وظيفة المحاسب العمومي لا تقتضي فقط في عملية دفع النفقات , فهو ملزم كذلك بالرقابة قبل الدفع للحفاظ على المال العام و الشرعية في تنفيذ النفقات. سنحاول في هذا المبحث عرض الدور الفعال للمحاسب العمومي في تنفيذه للنفقات العمومية و كذا رقابة المحاسب الذي حددها القانون .

المطلب الاول : المجالات الرقابية للمحاسب العمومي قبل دفع نفقةعمومية .

على المحاسب العمومي و قبل تنفيذه لأية نفقة التأكد من :

1- مطابقة العمليات مع القوانين و الأنظمة المعمول بها : (شلالي، 2014، صفحة 133).

قبل قبول دفع النفقة يقوم المحاسب بمراقبة احترام مختلف الإجراءات و المراحل الإدارية لتنفيذ النفقات العمومية , إضافة إلى التحقق من استفاء جميع الشروط القانونية لعقد الالتزام و احترام ضوابط اختيار الموردين و تطبيق اجراءات إبرام الصفقات العمومية .

2- صفة الأمر بالصرف أو المفوض له :(سعادة، 2019، صفحة 93)

يجب على المحاسب العمومي التأكد عن طريق مقارنة توقيع الآمر بالصرف أو المفوض له الذي أرسل له اعتماده , مع إمضاءه الموجود في الأمر بالصرف او الحوالة للدفع , و لهذا الأثر يلزم الآمر بالصرف عند تعيينه أو انتخابه في الوظيفة , اعتماده لدى المحاسب العمومي المكلف بالإيرادات و النفقات الذي يأمر بتنفيذها , و بالتالي يجب على الأمر بالصرف أن يودع لدى المحاسب نسخة من قرار التعيين و كذلك نسخة من نموذج توقيعه , حتى يتمكن المحاسب من إجراء هذه المقارنة .

3- شرعية عمليات تصفية النفقات :(شلالي، 2014، صفحة 133)

في هذه المرحلة يتحقق المحاسب من صحة العمليات الحسابية المحددة للمبلغ الواجب دفعه و مطابقته في مختلف وثائق الإثبات للنفقة ,إضافة إلى التحقق من توفر شهادة أداء الخدمة مصادق عليها من طرف الآمر بالصرف في ظهر الفاتورة و توفر القيد في سجل الجرد بالنسبة إلى السلع المستلمة , كما يتحقق المحاسب من تطبيق جميع الاقتطاعات و الرسوم القانونية لتحديد المبلغ الصافي للدفع .

4- توفر الإعتمادات :(سعادة، 2019، صفحة 93)

إحتراما لمبدأ الترخيص الميزانياتي يجب على المحاسب العمومي أن يتأكد من أمر دفع النفقة يكون في حدود الإعتمادات المفتوحة لدى الأمر بالصرف , لهذا يلزم هذا الأخير بإيداع نسخة من ميزانية الهيئة العمومية المصادق عليها في بداية كل سنة مالية , حتى يجري بنفسه متابعة و رقابة في أي وقت قيمة الإعتمادات المفتوحة من الميزانية و مبالغ الإعتمادات المستهلكة و الباقية . بحسب تبويب الميزانية .

5- ان الديون لم تسقط آجالها او أنها محل معارضة :(فائزة، 2023، صفحة 71)

الديون التي تقع على عاتق الدولة ولم تدفع آجال أقصاه أربع سنوات تسقط نهائيا و لا تدفع , إلا أنه يمكن إقساط حق الدائن في حالة طعنه أمام جهة قضائية و لم يصدر الحكم بعد , أو أنه مر بعائق مبرر منعه من المطالبة بحقه , أو كان عاجزا أو محكوم عليه و ليس له ممثل .

6- الطابع الإبرائي للدفع :

و يقصد بالطابع الإبرائي للدفع , ان دفع مبلغ النفقة يؤدي حتما إلى إبراء ذمة الجهة الإدارية المدينة من هذا المبلغ , لذا يجب على المحاسب العمومي قبل إجراء عملية الدفع أن يتحقق جيدا من كثير من الأمور , كالتأكد من أن مبلغ النفقة ثابت و محدد المقدار و مستحق الدفع , و أن هوية الدائن الذي يتم إليه الدفع مبنية بشكل لا يدع مجالا للّبس و الخلط أو الغلط , أو من وجود أختام أداة الخدمة على ظهر الفاتورة أو وضعية الأشغال و تستثنى حالة التسبيقات فيما يتعلق بالصفقات العمومية.

7- تأشيرات عمليات المراقبة التي نصت عليها القوانين و الأنظمة المعمول بها :

إذ يجب على المحاسب العمومي قبل دفع النفقة ;التأكد من أن هذه الأخيرة خضعت للرقابة القبلية من قبل المراقب المالي و لجان الصفقات العمومية , عن طريق تفحص التأشيرات على بطاقة الإلتزام و الملفات المرفقة و الوثائق الثبوتية عند الحاجة . (كنزة و عبد المجيد، 2022)

8- الصحة القانونية للمكسب الإبرائي :(سعادة، 2019، صفحة 94)

يجب على المحاسب العمومي أن يتأكد من صفة الدائن الذي سيتم الدفع له و تبرأ ذمة الدولة على إثره و يكون التحقق من الصحة القانونية للمكسب الإبرائي و ذلك بمطابقة هوية تتضمن اسمه و لقبه المستحق للنفقة مع المعلومات المذكورة في الوثائق التي تثبت العمل المنجز .

أما ما جاء به القانون 07/23 المتعلق بالمحاسبة العمومية و التسيير المالي في ما يتعلق بإجراءات رقابة المحاسب العمومي قبل قبوله لدفع أية نفقة في المادة 27 من هذا القانون : (القانون 23-07، 2023)

يجب على المحاسب العمومي قبل قبوله لأيّة نفقة , التأكد من :

- احترام مددوّنة الوثائق الثبوتية للنفقة المحددة عن طريق التنظيم ؛
- صفة الآمر بالصرف؛
- توفر الإعتمادات المالية ؛
- توفر السيولة ما عدا بالنسبة لميزانية الدولة ؛
- تبرير أداء الخدمة ؛
- دقة حساب مبلغ الدين؛
- دقة التقييد الميزانياتي ؛
- وجودتأشيرات هيئات الرقابة المنصوص عليها في التشريع و التنظيم المعمول بهما ؛
- الطابع الإبرائي للدفع ؛
- عدم تقادم النفقة أو وجودها محل معارضة .

المطلب الثاني :نتائج رقابة المحاسب العمومي.

ان رقابة المحاسب العمومي تنتهي اما بحالة من الحالتين :اما قبول الدفع واما رفضه،وكما رأينا سابقا أن لرقابة المراقب المالي حدود كذلك الأمر بالنسبة لرقابة المحاسب العمومي.

أ- **قبول الدفع**: ان المحاسب العمومي وبعد التأكد من قانونية وشرعية النفقة، وبعد أن يسقط عليها الرقابة السابقة الخاصة به،وذلك بالتحقق من جميع الشروط الواردة في القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية ، بعد كل ذلك فهو ملزم بدفع وتسديد النفقات الشرعية ،وذلك بناء على نص المادة 37 من القانون نفسه، بعد التأكد من استيفاء الشروط السابقة يقوم المحاسب العمومي بالدفع ويكون مسؤولا شخصيا وماليا على العمليات الموكلة اليه.

ب–رفض الدفع : ان النفقات التي لا تحقق الشروط الواردة في المادتين 35،36 أو لا تستوفي البعض منها فان مصيرها هو الرفض، أي أن المحاسب يمتنع عن دفع مبلغ النفقة، ويقوم باعلام وابلاغ الأمر بالصرف بهذا القرار مع تبيان أسباب عدم التسديد. (بحلاء، 2024)

ج- **الأمر بالتسخير:**

تهدف الرقابة الممارسة من قبل المحاسب العمومي الى التأكد من مطابقة عملية دفع النفقة للقوانين والأنظمةالمعمول بها ، وأن الديون محل التسديد لم تسقط أجالها ، أو أنها ليست محل معارضة بحث تؤدي الى ابراء ذمة المدين العمومي بعد خضوعها لعمليات الرقابة السابقة للمراقب المالي ، ولجان الصفقات العمومية عند الحاجة اضافة الى فحص صفة الأمر بالصرف وشرعية عملية تصفية النفقات ، الا أن هذه الرقابة قابلة للتجاوز من قبل الأمر بالصرف عن طريق اجراء التسخير.

تعريف التسخير:

هو الأمر الذي يعطيه الأمر بالصرف للمحاسب العمومي ،لكي ينفذ عملية دفع كان قد رفض تنفيذها من قبل ، رغم وجود أمر بالدفع أو حوالة دفع سابقة. (بلحسين، 2022، صفحة 1599)

شروط اجراء التسخير:

الشروط الموضوعية:

- ✓ وجود رفض من طرف المحاسب العمومي،حيث نصت المادة 47 من قانون المحاسبة العمومية على:" اذا رفض المحاسب العمومي القيام بالدفع،يمكن للامر بالصرف أن يطلب منه كتابيا وتحت مسؤوليته أن يصرف النظر عن هذا الرفض..."،أي لابد من تقديم طلب مسبق،وأضاف المرسوم فكرة تعليق الدفع مثلا لدراسة تأخير،مع اعتبار أن المحاسب العمومي يمكن أن ينبه الأمر بالصرف لغياب وثيقة مهمة قانونية مثلا: الفاتورة، وهذا يذكره المحاسب في مذكرة التحقيق ، غير أن غياب هذه الوثيقة يمكن تداركه عن طريق اضافتها.
- ✓ أن يكون الرفض نهائيا من طرف المحاسب العمومي ،لأنه في حالة الرفض المؤقت بسبب عيب شكلي يمكن تداركه من طرف الأمر بالصرف لايمكن اللجوء الى التسخير وهي تقابل الرفض المؤقت للمراقب المالية.
- ✓ أن وجه التسخير للمحاسب العمومي المختص.
- ✓ أن تخرج حالة الرفض عن الأسباب المذكورة في المادة 48 من القانون رقم 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية .

الشروط الشكلية:

- ✓ يجب أن يكون التسخير مكتوبا لاثبات اعفاء المحاسب العمومي من المسؤولية، حيث يستوجب على الأمر بالصرف ان يحرر طلب كتابي يطلب من خلاله المحاسب العمومي بشكل صريح وواضح تسديد النفقة تحت مسؤوليته المباشرة، بالتالي تبرأ ذمة المحاسب العمومي من المسؤولية المالية والشخصية.
- ✓ يضم التسخير عبارة " يطلب من المحاسب العمومي أن يدفع".
- ✓ يحتوي التسخير على أسباب لجوء الأمر بالصرف اليه ، وعادة ماتبرر بضمان حسن سير المرفق العام وتحقيق المصلحة العامة.
- ✓ يجب أن يكون أمر بالتسخير بالنسبة لكل عملية وليس بالتسخير اجماليا لعدة عمليات. (بلحسين، 2022، صفحة 1608)

موانع اجراء التسخير :وهي الحالات التي لايجوز أن تكون محل تسخير ،وقد حددتها المادة48 من قانون المحاسبة العمومية،اذا أنه لايمكن بأي حال من الأحوال أن يسخر الأمر بالصرف المحاسب العمومي لتنفيذ نفقة كانت محل رفض منه لأحد الأسباب التالية:

- ❖ عدم وجود اعتمادات بالنسبة لميزانية الدولة .
- ❖ انعدام احدى التأشيرات المنصوص عليها قانونا كتأشيرة مراقبة النفقات العمومية الموظفة أو تأشيرة لجنة الصفقات المؤهلة اذا كان منصوص عليه في التنديم المعمول بع.
- ❖ غياب اثبات الخدمة المؤداة.
- ❖ طابع النفقة الغير ابرائي.
- ❖ عدم توفر أموال في الخزينة ماعدا بالنسبة لميزانية الدولة.

أثار تفعيل اجراء التسخير:

- تنفيذ المحاسب العمومي للنفقة محل التسخير اذا توفرت شروطه.
- تحمل الأمر بالصرف المسؤولية الكاملة على التسخير كون هذا الاجراء استثنائي لتنفيذ عمليات دفع النفقات العمومية.
- يصبح الأمر بالصرف المسؤول المباشر أمام هيئات الرقابة عن مشروعية النفقات التي يتم تسديدها عن طريق استعمال هذا الاجراء .
- تقديم المحاسب العمومي تقريرا لوزير المالية في ظرف خمسة عشر يوم من تاريخ تنفيذ العملية يذكر فيه تفاصيل عملية التسخير وأسباب رفض الدفع.
- يمكن لوزير المالية أن يطلب تبريرات من الأمر بالصرف المعني

- تبرأ ذمة المحاسب العمومي من المسؤولية الشخصية والمالية كون الأمر بالصرف تجاوز قراره. (بلحسين، 2022)

المطلب الثالث : الدور المزدوج للمحاسب العمومي في تنفيذ النفقات العمومية بين التنفيذ و الرقابة .

- يقوم المحاسب العمومي بمراقبة تنفيذ النفقات العمومية على أساس الوثائق فهو ليس مسؤول في حالة تزوير وثائق إثبات النفقة العمومية , كما لايق له التدخل في مجال إختصاص الأمر بالصرف لا سيما في ميدان اختيار نوع أو سعر السلع أو الخدمات أو اختيار الموردين , لأن الهدف الأساسي لمراقبة المحاسب العمومي هو ضمان مشروعية تنفيذ النفقات العمومية من حيث الشكل و مطابقتها للقوانين و التنظيمات المعمول بها في مجال صرف المال العام . (شلالي، 2014، صفحة 134).
- فالمحاسب العمومي قبل أن يقوم بدفع النفقة عليه أن يتحرى جيدا من توفر جميع العناصر السابق بيانها ومن مدى الصحة القانونية الظاهرية لها و من تقدير المنفعة العامة للنفقة . و عندما يتأكد من كل ذلك يشرع في إجراءات تنفيذ دفع النفقة .
- دفع النفقة هي العملية المالية التي يقوم بها المحاسب العمومي , و هو بهذا الصدد فقد يدفع أو لا يدفع . (فنينش، 2012، صفحة 159)
- بالإضافة إلى ذلك يجب على المحاسب التأكد من وجود السيولة المالية الكافية لتغطية تسديد النفقة . (ميلود، 2020، صفحة 265)

خلاصة الفصل :

في الأخير يمكننا القول بأن المحاسب العمومي يلعب دوراً بالغ الأهمية في الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية داخل القطاع العام , فهو مكلف بأداء رقابة على النفقات قبل دفعها و إخراج المال العام من الصندوق , و كذا مكلف بعمليات التنفيذ الفعلية. لذا يعتبر الركيزة الأساسية و عنصراً فعالاً في تعزيز الكفاءة و ضمان أن تتم النفقات العمومية بكل مصداقية. و هذا نظراً للأهمية البالغة للنفقات العمومية لأي قطاع حكومي.

الفصل الثالث

الإطار التطبيقي لدور المحاسب العمومي في تنفيذ النفقات العمومية

تمهيد :

بعد دراستنا للجانب النظري في الفصلين السابقين و تعرفنا على مختلف المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة العمومية و كذا عمليات تنفيذ النفقات العمومية و دور المحاسب العمومي كعون رئيسي في تنفيذ النفقات ترشيدها , و محاولة إبراز أهم مستجدات القانون 07/23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية و التسيير المالي الذي جاء كإصلاح للقانون 21/90. و الدراسة النظرية وحدها لا تكفي فقد حاولنا تقديم هذا الفصل كدراسة تطبيقية من الواقع , حيث تناولنا في دراستنا حالة وكالة المحاسبة لجامعة محمد خيضر بسكرة , و في إطار فهم و دراسة مراحل تنفيذ النفقة العمومية و دور المحاسب العمومي في هذه العملية . فإننا قسمنا الدراسة إلى ثلاث مباحث :

المبحث الأول: تقديم الوكالة المحاسبية لجامعة محمد خيضر بسكرة .

المبحث الثاني : شروط و إجراءات تنفيذ النفقات العمومية بالوكالة المحاسبية لجامعة محمد خيضر بسكرة.

المبحث الثالث : أمثلة عن النفقات للوكالة المحاسبية بجامعة محمد خيضر بسكرة و إجراء المقابلة مع محاسبها العمومي.

المبحث الأول: الوكالة المحاسبية لجامعة محمد خيضر بسكرة

سنتطرق في هذا المبحث إلى تعريف الوكالة المحاسبية بجامعة محمد خيضر بسكرة , محل دراسة تطبيقية للموضوع . وكذا التعرف إلى أبرز مهام الوكالة .

المطلب الأول: نشأة الوكالة المحاسبية لجامعة محمد خيضر بسكرة

وضعت وزارة المالية ألية جديدة في اطار مجال مراقبة المال العام و طرق صرفه جملة من الاصلاحات جاءت حسب وزارة المالية وفقا لمشروع المرسوم التنفيذي المتضمن استحداث وكالة محاسبية مركزية للخزينة والذي يتضمن تعديل المرسوم رقم 86-225 المؤرخ في 22 سبتمبر 1980 لاستحداث هذه الوكالة التي تدرج ضمن هذه الاصلاحات التي شرعت فيها الوزارة فيما يخص المحاسبة العمومية زيادة الى تلك التي دخلت حيز التنفيذ والمتعلقة بتحديث نظام الدفع، بالاضافة الى اعادة صهر العلاقات المالية والمحاسبية مع المؤسسة العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري والتي نجمت عنها تحولات عميقة فيما يتعلق بالتقنيات والطرق المحاسبية التقليدية . ماأجبر مصالح الوكالة المحاسبية المركزية للخزينة على التأقلم مع متطلبات الاصلاح وحددت وزارة المالية في مشروعها المهام الموكلة للوكالة المحاسبية المركزية خاصة المحاسبين الرئيسين للخزينة فيما يخص المعالجو وحسب الاحتياطات النوعية المعلق عنها من قبل الهياكل الجديدة للمديرية العامة للمحاسبة .

وتضع الوكالة المحاسبية المركزية للخزينة تحت تصرف هذه الأخيرة العناصر الضرورية لاعداد الحساب العام للدولة وكذا المشروع التمهيدي لقانون ضبط الميزانية

ان عملية ربط الشبكة المعلوماتية للوكالة المحاسبية المركزية للخزينة بمجموع المحاسبين الرئيسين من جهة والمديرية العامة للمحاسبة من جهة اخرى تسمح للوكالة انطلاقا من قاعدتها البيانية الوحيدةبكل المعلومات ذات الطابع المحاسبي الميزانياتي أو الاحصائي .

ومن خلال هذا فان وكالة المحاسبة المركزية لجامعة محمد خيضر بسكرة تم انشاؤها كأول مرة في جانفي 1993 حيث باشرت مهامها وشرعت في تنظيم الهياكل وتنفيذ العمليات المحاسبية وفقا لطرق وتقنيات محاسبية حديثة التي نص عليها القانون في مشروع الاصلاحات التي قامت به وزارة المالية .

تعريف وكالة المحاسبة المركزية :

هي وكالة مستحدثة محاسبية مركزية تابعة للخزينة العمومية ذات اختصاص وطني تلحق بالمديرية العامة للمحاسبة المالية من أجل متابعة كل العمليات المالية والمحاسبية وتحديد نظام الدفع.

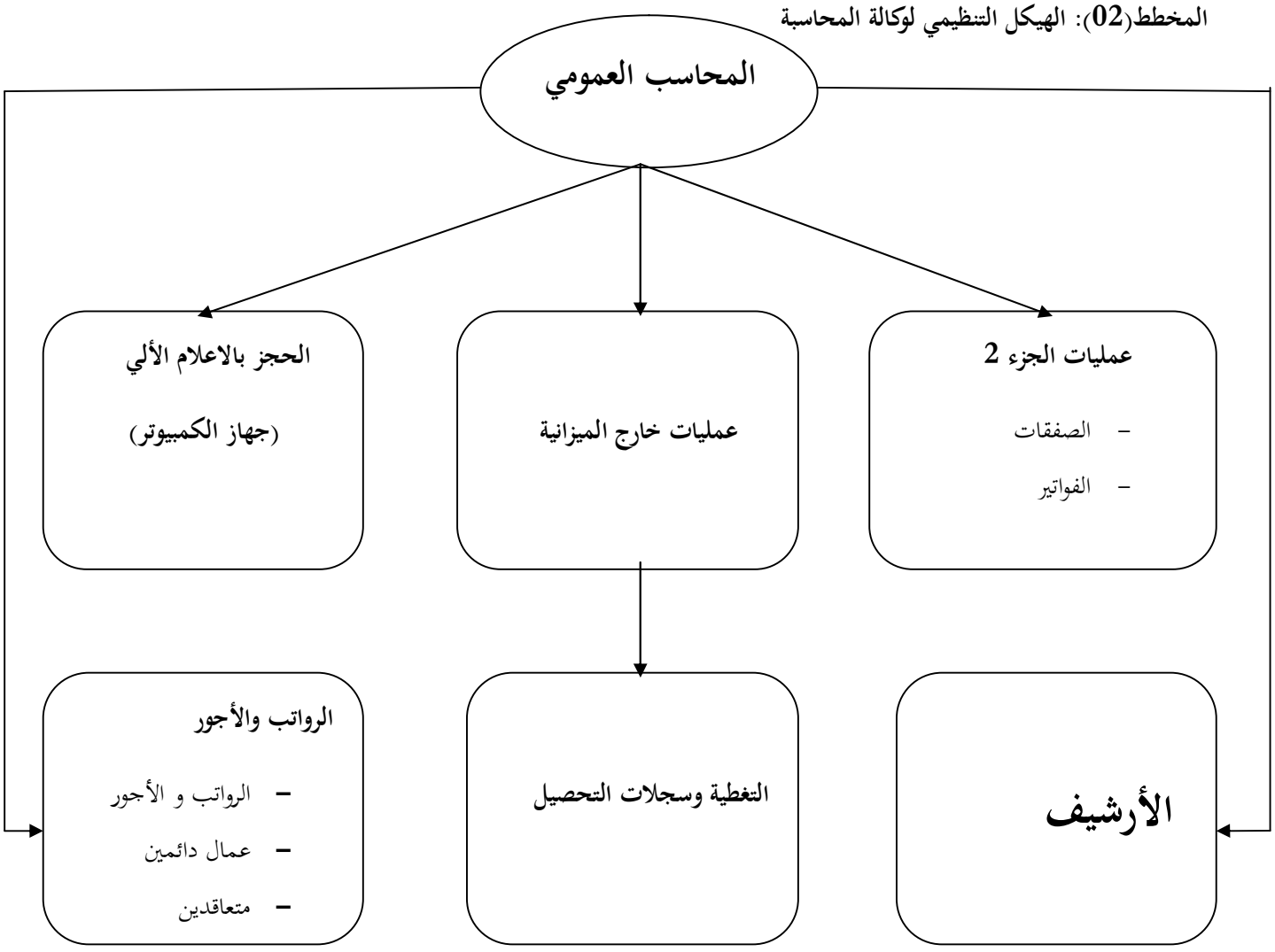
المطلب الثاني :الهيكل التنظيمي لوكالة المحاسبة المركزية

تضم الوكالة المحاسبية المركزية ستة فرق تحقيق، يترأس كل منها رئيس فرقة ،يتكفل بتنظيم وتنسيق العمل الذي يقع تحت مسؤوليته ،بما في ذلك كل مهام الفحص والمراقبة لكل تدوينات المحاسبين العموميين اعتمادا على الوثائق في عين المكان ، كما يعد أي برنامج وبيان دوري أو ظرفي يتضمن تحليلا احصائيا ومحاسبيا ناتجا عن أي مهمة ملحقة ،ويتم جمع واستغلال كل تقارير ومحاضر الفحص مركزيا وتبلغ للسلطة المختصة .

كما سيتم وفقا ما ينص عليه المشروع اعداد قاعدة البيانات الخاصة بالعمليات المحاسبية المجمعة مركزيا من طرف الوكالة المحاسبية المركزية للخزينة في اطار المحاسبة العامة ومحاسبة الميزانية .وتنظم ملفات ودعائم معلوماتية لكل الوضعيات والبيانات والوثائق المحاسبية والاحصائية ذات طابع ظرفي ودوري ،الموجهة للمصالح المعنية بوزارة المالية ومجلس المحاسبة.

كما يتم على مستوى المكتب استظهار كل الوضعيات المحاسبية أو الحصائية المنتظمة أو الدورية ، التي يقوم بها الوكالة المركزية للمحاسبة ويحفظ ويتكفل بأرشفة الملفات .

المخطط(02): الهيكل التنظيمي لوكالة المحاسبة



المصدر : وثائق الوكالة المحاسبية لجامعة محمد خيضر بسكرة

المطلب الثالث :مهام الوكالة المحاسبية لجامعة محمد خيضر بسكرة

يقوم قسم المحاسبة والعمليات انجاز المهام التالية :

- انجاز المعاملات المالية والتأكد من سلامة عمليات الإيرادات والمصروفات .
- تدقيق المستندات المالية الواردة وتحرير أوامر الصرف والحوالات والشيكات.
- قيد المستندات في السجلات المحاسبية واعداد التقارير الشهرية.
- اعداد الكشوف المالية اللازمة .
- اعداد الحسابات الختامية .
- اعداد الموازنات التقديرية .
- ترحيل التداول اليومي.

ويمكن تفصيلها كما يلي:

1. تسجيل القيود اليومية ،وادخالها على النظام الألي المعتمد في الشركة وطباعة هذه القيود بغرض تدقيقها وحفظها في ملفات بشكل متسلسل يسهل الوصول اليها .
2. اعداد التسويات البنكية بشكل أسبوعي بحد أدنى.
3. متابعة حساب الشركة لدى البنك ويشمل ذلك الحركات المدينة والدائنة .
4. متابعة الكفالات وتجديدها للجهات المستفيدة
5. اعداد التقارير والقوائم المالية ،ومتابعتها مع المدققين الخارجيين.
6. توثيق الشيكات المستلمة بسندات قبض، وايداعها لدى البنوك بعد تثبيتها في النظام الألي.
7. اعداد واصدار شيكات العملاء بعد الحصول على التفاويض الخطية من الدوائر المختصة
8. استلام المقبوضات النقدية ،وايداعها لدى البنك بعد اجراء القيود اللازمة .
9. الشراف على المصاريف النثرية ومسك حسابات صندوق الشركة دون مسك الصندوق بشكل مباشر.
10. متابعة الذمم المدينة والدائنة.
11. متابعة عقود الايجار والعقود المبرمة والترخيص.
12. اتباع التعليمات الادارية .
13. مقارنة الموازنات التقديرية ونتائج الاعمال الفعلية .

14.تدقيق فواتير البيع والشراء الصادرة عن عمليات تداول الأوراق المالية.

15.المراجعة الدورية للحسابات المعلقة.

16.ترحيل حركات التداول اليومي للعملاء الى محافظهم.

17.ترحيل أسعار الاغلاق اليومية للأسهم وعكسها على محافظ العملاء .

18.اعداد التقارير اليومية المتعلقة بتداول العملاء .

19.متابعة حوالات التسوية الصادرة والواردة بين الشركة ومركز الايداع بشكل يومي.

20.مطابقة أرصدة العملاء من الاسهم لدى الشركة من أرصدتهم لدى مركز الايداع.

21.طباعة تفوض الشراء والبيع وتسليمها للقسم المعني بها.

22.متابعة الوضع المالي للشركة بشكل يومي .

23.اعداد التقارير الخاصة بهيئة الأورا قالمالية (الملاءة) بشكل أسبوعي.

24.احتساب اهتلاك الأصول بشكل شهري.

25.احتساب الفوائد المتعلقة بالسندات وعقود الاستثمار .

26.احتساب رديات العمولات بشكل شهري .

27.أي مهام أخرى توكل اليه.

و يمكننا الإشارة هنا إلى أن القانون 07/23 المتعلق بالمحاسبة العمومية و التسيير المالي , لم يمس مهامات الوكالة المحاسبية بجامعة محمد خيضر بسكرة .

المبحث الثاني : شروط و إجراءات تنفيذ النفقات العمومية بالوكالة المحاسبية لجامعة محمد خيضر بسكرة.

عملية تنفيذ النفقات العمومية داخل أي إدارة عمومية , ليست مجرد آلية لدفع الأموال العامة. لذا وجب على كل مسؤول في عملية التنفيذ إتباع جملة من الإجراءات . وهذا ما رأيناه أثناء تنفيذ بعض النفقات العمومية دبالوكالة المحاسبية محل دراسة .

المطلب الأول : إجراءات المحاسب العمومي من رقابة و تدقيق على الوثائق المتعلقة بالنفقات العمومية قبل تنفيذ النفقة.

1- الإجراءات الرقابية للإلتزام :

بالإعتماد على المعطيات و المعلومات المقدمة لنا من طرف وكالة المحاسبة لجامعة محمد خيضر بسكرة محل دراسة و بعد إجراء العديد من المقابلات مع المحاسب العمومي فإننا تطرقنا إلى أهم الإجراءات اللازم اتباعها من طرف المحاسب العمومي لبطاقة الإلتزام.

يقوم المحاسب العمومي بمراقبة شرعية النفقة الموجودة في بطاقة الإلتزام وأنها مؤشرة من طرف المراقب المالي , فقد لاحظنا الحرص الشديد للمحاسب العمومي بوجود تأشيرة المراقب المالي على الإلتزام الخاص بالنفقة . و تتكون استمارة الإلتزام مما يلي يجب على المحاسب العمومي أن يراقب و يدقق ما يظهر على بطاقة الإلتزام :

- التأكد من موضوع النفقة المدّون على بطاقة الإلتزام.
- تأشيرة المراقب المالي و مختلف التأشيرات و الإمضاء المتعلقين بالنفقة .
- رقم تسلسلي يخص تأشيرة المراقب المالي .
- رقم الإلتزام و السنة المالية .
- مبلغ العملية .
- الباب و المادة , الرصيد القديم ,الرصيد الجديد. الملحق (1) استمارة إلتزام

التصفية :

على المحاسب العمومي أن يتأكد توفر الإعتماد لتغطية مبلغ النفقة المدون على الإلتزام, ولا يمكن صرف أي نفقة دون توفر مبلغ الإعتماد الكامل لها ولا يجب أن يتجاوز مبلغ النفقة سقف الإعتماد هذا ما تم تحصيله من خلال ملاحظتنا للمحاسب العمومي في تنفيذه لبعض النفقات على مستوى وكالة المحاسبة لجامعة محمد خيضر بسكرة .

الأمر بالصرف :

يعد الآمر بالصرف الأمر بالصرف و الذي يتضمن موضوع النفقة و يتطلب الكثير من الدقة و الحرص .

الدفع :

بعد تأكد المحاسب العمومي من صحة و صدق جميع الوثائق المتعلقة بالنفقة العمومية و جميع التأشيرات و الأختام (تأشيرة المراقب المالي , ختم الآمر بالصرف ...) , يقوم بالإمضاء عليها و وضع الختم و هذا يعتبر كبداية لتنفيذ النفقة و صرفها عن طريق المصلحة المكلفة بدفع النفقات العمومية بما يعرف بحوالة الدفع .ملحق (2) حوالة الدفع .

و وجب على المحاسب العمومي التدقيق في ما يلي :

- البيانات الواردة في حوالة الدفع و المتعلقة بالنفقة .
- رقم الحوالة و التاريخ و السنة المالية .
- إجمالي مبلغ النفقة بالأرقام و الحروف و طريقة الدفع (بشيك , نقدا ...)(الملحق 3 الحساب البنكي للمحاسب العمومي).
- مختلف الأختام و التأشيرات الواجبة .

ومن خلال إجراءنا لعدة مقابلات مع المحاسب العمومي على مستوى وكالة المحاسبة للجامعة , فإننا يمكن القول أن المحاسب العمومي لا يتجلى دوره فقط في تنفيذ النفقة أو دفعها , فهو يملك السلطة الرقابية على الآمر بالصرف في حدود الأنظمة و القوانين المعمول بها , وهذا ما تطرقنا إليه سابقا في فصلنا النظري و ما جاء به القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية المادة 36.

و الهدف من هذا الإجراء هو ضمان مشروعية تنفيذ النفقات العمومية وفقا للأنظمة و القوانين المعمول بها بكل مصداقية و شفافية لعمليات التنفيذ . و بهذا فإن دور المحاسب العمومي التنفيذ و الرقابة , الأمر الذي يجل من مهام المحاسب العمومي أكثر أهمية و دقة لتجنب الوقوع في أية أخطاء .

وكذا ذكر لنا المحاسب العمومي ما جاء في القانون 07/23 حول المسؤولية الخاصة به , بعدما كانت مسؤولية محصورة على المحاسبين العمومين فقط في تحمل الضرر الملحق بالخزينة العمومية و الأموال العامة . و ضمن هذا القانون فقد تم تحديد مسؤولية الآمرين بالصرف كذلك بتحمل الأخطاء و الضرر الملحق .

و قد كان هذا من أبرز ما ظهر به القانون 07/23 المتعلق بقواعد المحاسبة و التسيير المالي لدى وكالة المحاسبة لجامعة محمد خيضر بسكرة , في إنتظار تطبيق كل ما يحمله هذا القانون من إصلاحات في المستقبل وخاصة ما يمسُ الأعوان المكلفين بتنفيذ النفقات العمومية على مستوى الوكالة محل الدراسة .

إذيمكننا القولهنا أندورالمحاسبالعموميلايقتصرفقطعلىتنفيذالنفقاتحيثهومكلفبالتنفيذوالرقابةمعاً،بالإضافةإلىكونهالمسؤولعنالمرحلةالأخيرةمنمراحلالنفيذوهيالدفع،وهذاالأمرالذييعززدورالمحاسبالعموميعلىمستوىالخزينةالعموميةوكمارأيناهكذلكهامستوىوكالةالمحاسبةلجامعةمحمدخيضربسكرة .

وتتمثلمهامالمحاسبالعموميعلىمستوىالوكالةمحلالدراسةفي :

- مسكمحاسبةالمؤسسةوالتأكدمن :
  - توفرالاعتماداتاللازمةوإمتثالهللقوانينوالأنظمةالمعمولبهما.
  - الشرعيةفيصرفالنفقةالعمومية .
  - صفة الآمر بالصرف.
- دفعالنفقاتالمتعلقةبالوكالةالمحاسبيةوالحرصعلىجميعالحوالاتوالإثباتاتوالوثائقالمتعلقةبعمليةالتنفيذ

المطلب الثاني : الرقابة القبلية / الميزانياتية .

من خلال ما سبق يجدُر بنا التطرق إلى إجراءات الرقابة القبلية على النفقات العمومية نظرا للأهمية البالغة لهذه المرحلة الرقابية على النفقات وهذا ما أشاره لنا المحاسب العمومي على مستوى وكالة المحاسبة لجامعة محمد خيضر.

المراقب المالي هو العون المكلف بالرقابة القبلية على النفقات العمومية قبل تنفيذها و مهمته الأساسية هي التأشير على الإلتزام الخاص بالنفقة , ونظرا للأهمية البالغة لتأشيرته على بطاقة الإلتزام فإنه لا يمكن تنفيذ أية فهي الوسيلة التي تثبت مدى صحة النفقة و امتثالها بالأنظمة و القوانين المعمول بها .

و التأشيرة هي الفعل الأساسي الذي يضعه المراقب من ختم و إمضاء لتأكيد صحة النفقات و هو الدور الأساسي للمراقب المالي. ويقف المراقب المالي أمام حالتين : قبول التأشير إذا استوفت النفقات العمومية الشروط السابقة , رفض التأشير (رفض مؤقت أو نهائي) إذا كان الإلتزام غير مطابق للأنظمة المعمول بها .

و قد أشار لنا المحاسب العمومي لوكالة المحاسبة محل الدراسة في ما يخص رقابة المراقب المالي أو المراقب الميزانياتي حسب ما جاء به القانون 07/23 و لاحظنا أيضا أن التأشيرة كانت تأشيرة "المراقب الميزانياتي " (موجودة على بطاقة الإلتزام الملحق رقم 1) .

و في السابق تحت ظل القانون 21/90 كانت رقابة المراقب المالي رقابة قبلية لصحة الإلتزام و امتثاله للأنظمة و القوانين المعمول بها . أما بعد الإصلاحات الطارئة للقانون المتعلق بالمحاسبة العمومية و إجتهاد الأعوان المكلفين فإن هذه الرقابة امتدت و تطورت إلى رقابة ميزانياتية , حيث تكون هذه الأخيرة رقابة قبلية للإلتزامات و النفقات العمومية و كذا رقابة تدقيقية للميزانية العمومية .

تختم الرقابة القبلية التي يمارسها المراقب الميزانياتي على مشاريع الإلتزام بالنفقات و على قرارات التسيير بتأشيرة أو برأي كما ذكرنا سابقا , يترتب على مشاريع الالتزامات و قرارات التسيير الخاضعة للتأشيرة , إعداد الأمر بالصرف بطاقة الإلتزام الملائمة , ترفق بالوثائق الثبوتية

المتعلقة بها . أما بخصوص الأراء التي يبديها المراقب الميزانياتي و المتعلقة بمشاريع القرارات و الوثائق الخاضعة للرأي المسبق للمراقب الميزانياتي .

فعاليةالرقابةالميزانياتيةعلىتنفيذالنفقاتالعمومية:

المراقبالماليأوالمراقبالميزانياتييتمتعبالدورالفعالفيالتدقيقوالمراقبةعلى الميزانيات و الالتزامات المتعلقة بصرف النفقات

- المراقبالميزانياتيمكلفبالتدقيق،وهذاماذكره المحاسب العمومي

فالتأشيرعلىصحةالنفقاتالعموميةلمبارةصرفهاوحدهلايكفيللترشيدالفعليللنفقات،لذاعملالمشرعوفيالسنواتالأخيرةبالتركيزعلىالدورالميزانياتيكماأشرناإليفيالجانبالنظريمنهذاالعمل .

- المراقبالميزانياتيمستشارللجهاتالحكوميةعلىعملياتالتنفيذوالالتزام.
- الدورالمسبقلهقبلالشرعفيتنفيذأيةنفقةعمومية.
- وكذا أكد لنا المحاسب العمومي على مستوى وكالة المحاسبة لجامعة محمد خيضر بسكرة , لاحترام جميع آراء و تعليمات المراقب المالي للميزانية و المحاسبة وهذا نظرا للأهمية البالغة لرأي المراقب المالي.

المطلب الثالث : المحاسب العمومي أمام دفع أو رفض النفقات العمومية.

أولا : دفع النفقة .

إذا تأكد المحاسب العمومي من إمتثال النفقة العامة للقوانين و الأنظمة المعمول بها , فإنه يؤشر على حوالة الدفع بالموافقة على دفع و تنفيذ هذه النفقة ,و يباشر إجراءات التسديد.

ثانيا : رفض النفقة

يرفض المحاسب العمومي تنفيذ أية نفقة في حال ما كانت هذه النفقة مخالفة للقوانين و الأنظمة المعمول بها , فالمحاسب العمومي في هذه الحالة يرفض دفع النفقة , و يعلم الآمر بالصرف بهذا القرار.(الملحق رقم 04 مذكرة الرفض) , مع تحديد أسباب الرفض , و يكون هذا الرفض إما مؤقتا أو نهائيا.

الرفض المؤقت : كما لاحظنا في الملحق المتعلق بالرفض فإن أسباب الرفض يمكن تصحيحها و تداركها من طرف الآمر بالصرف , وهذا الأخير يعيد إرسال الحوالات مصححة و مطابقة للقوانين المعمول بها ليباشر المحاسب العمومي دفع النفقة.

الرفض النهائي : يرفض المحاسب العمومي دفع نفقة ما في حال وجود أسباب لا يمكن تصحيحها ,أو أخطاء لا يمكن تجاوزها كما ذكرنا في الجانب النظري . و يقوم الآمر بالصرف في هذه الحالة بتسخر للمحاسب العمومي بدفعه للنفقة , إلا أنه ذكر لنا المحاسب و أثناء تنفيذه لكافة النفقات العمومية بعدم إرسال أي تسخير من الآمر بالصرف . (الملحق 05 مقرر التسخير)

المبحث الثالث : أمثلة عن النفقات للوكالة المحاسبية بجامعة محمد خيضر بسكرة و إجراء المقابلة مع محاسبها العمومي .

المطلب الأول : نفقات التسيير

أجور و رواتب الموظفين :

الالتزام هنا يكون إجماليا يخص نفقات المستخدمين في بداية السنة المالية بالجداول الإسمية الخاصة بعناصر المرتبات و التعويضات و المنح التي يتقاضاها الموظفون . بالإضافة الى الإلتزامات المعتمدة لهذه النفقات مؤشرة من طرف المراقب المالي و تستوفي شروط الصحة و القانونية و كذا جميع الوثائق المرتبطة بالنفقة .

أما مايتعلق بالجداول أو المصفوفة الخاصة بالنفقات فهي تضم حوالة دفع و خانة خاصة باسم لكل موظف متعلق بالأجر الخاص وكذا مختلف المنح و العلاوات و الخبرة المهنية و كل مايتعلق بهذا الأجير .

و الموظفين دالخل الوكالة المحاسبية مصنفين برتبهم و طبيعة عملهم في جداول مع قيمة الأجر الخام . الملحق رقم 06 قائمة الموظفين حسب رتبهم لسنة 2023.

جامعة محمد خيضر بسكرة الجدول 05: مثال عن نفقات التسيير سنة 2023

كشف الأجرة شهر ديسمبر لسنة 2023

الاسم واللقب: xxx

الوظيفة : متصرف

صنف:12 الخبرة:5

طريقة الدفع: c c p ALGER رقم الحساب:600388173

الحالة العائلية: متزوج عدد الأولاد:5

الرمز	بيان عناصر المرتب	زيادة	الخصم
1	الأجر القاعدي	29,797.00	
10	منحة الخبرة المهنية	7,470.00	
12	ع م عالي	12,285.00	
24	م ج تعويضية	1,500.00	
30	تعويض المنطقة	911.40	
50	ت خ ا مشتركة	14,904.00	
51	ت.د.نشاطات الادارة	3,726.00	
110	منح عائلية	1,500.00	
130	منحة الأطفال أكثر 10 س	33.75	
200	الأجر الخام	72,120.15	
333	الضمان الاجتماعي		6,352.78
666	ضريبة الدخل الاجمالي		9,396.40

الأجر الخاضع للضمان	الأجر الخاضع للضريبة	المرتب الصافي
70,586.40	63,322.22	56,370.97

المدير الفرعي للمالية والمحاسبة

حالة العامل متزوج

يتم تصنيف هذا العامل في الصنف الثاني عشر الدرجة الخامسة من الجدول الاستدلالي للمرتبات، الحالة الجتماعية متزوجة وزوجها لا يعمل ولديها 5 أطفال .

1- الأجر الصافي(الراتب): ويحسب بالعلاقة التالية :

الاجر الخام = الأجر الاساسي + الخبرة المهنية + العلاوات

الأجر الخام =الأجر الأساسي+علاوات المنصب العائلي+المنحة التعويضية الجزافية + علاوة المنطقة +علاوة دعم نشاط الادارة+علاوة الادارية التقنية المشتركة+المنح العائلية

- ✓ علاوة المنحة التعويضية الجزافية ثابتة تتغير بتغير الصنف
- ✓ علاوة دعم النشاط الاداري ثابتة 10% من الأجر الرئيسي
- ✓ علاوة التقنية المشتركة من الصنف 10% فما فوق 40 % من الاجر الرئيسي

من الصنف 10 فما تحت 25 %من الأجر الرئيسي

الأجر الخام = 37260.00 + 911.40 + 1500.00 + 12285.00 + 14904.00 + 3726.00 + 1533.75

الاجر الخام= 72120.15

الضمان الاجتماعي 9%

الضمان الاجتماعي = الخام * 9 %

الضمان الاجتماعي =6352.78

المبلغ الخاضع للضريبة = الاجر الخام – الضمان الاجتماعي – علاوة المنطقة – المنح العائلية

1,500.00 – 911.40 – 6352.78 – 72120.15 =

63322.22 =

الضريبة IRG = 9396.40

صافي الدفع = الأجر الخام – الضمان الاجتماعي - IRG

صافي الدفع = 72120.15 – 6352.75 – 9396.40

56370.97 =

سنة 2024

حيث كانت هناك بعض الزيادات للعمال .الملحق رقم 07قائمة الموظفين حسب رتبهم لسنة 2024.

الجدول 06: مثال عن نفقات التسيير سنة 2024.

جامعة محمد خيضر بسكرة

كشف الاجرة شهر ماي لسنة 2024

الرمز	بيان عناصر المرتب	زيادة	خصم

1	الاجر القاعدي	33,165.00	
10	منحة الخبرة المهنية	8,280.00	
12	ع م عالي	13,860.00	
24	م ج تعويضية	1,500.00	
30	تعويض المنطقة	911.40	
50	ت خ ا مشتركة	16,578.00	
51	ت د نشاطات الادارة	4,144.50	
110	منح عائلية	1,500.00	
130	منحة الاطفال الاكثر من 10 س	33.75	
200	الاجر الخام	79,972.65	
333	الضمان الاجتماعي		7,059.50
666	ضريبة الدخل الاجتماعي		11,324.20

الاجر الخاضع لضمان	الاجر الخاضع للضريبة	المرتب الصافي
78,438.90	70,468.00	61,588.95

المدير الفرعي للمالية والمحاسبة

الأجرالصافي : الأجر الخام – الضمان الإجتماعي –الضؤيبة على الدخل

الأجر الخام :

= 41445.00 + 911.40 + 1500.00 + 13860.00 + 1533.75 + 4144.50 + 16578.00

الأجر الخام = 79972.65

الضمان الإجتماعي(9 %)

= 79972.65 – 1533.75 = 7059.50

المبلغ الخاضع للضريبة = المبلغ الخام – الضمان ال'جتماعي – منحة المنطقة – منح عائلية

=153.75 – 911.40 – 7059.50 – 79972 . 65

=70468.00

IRG= 11324.20

صافي الدفع :

79972.65 – 70 59.50 – 11324.20

= 61588.95

المطلب الثاني : نفقات التجهيز.

كيفية تنفيذ مشروع متابعة واعادة تأهيل كلية علوم التكنولوجيا بجامعة بسكرة :

المرحلة الأولى: طلب الاحتياجات

يكون طلب وتحديد الاحتياجات اللازمة لتنفيذ المشروع والتحضير له بعمل ميزانية التجهيز لتلك السنة المالية. هنا يقوم الأمر بالصرف بتحضير تقرير يبرز فيه النفقة التي يحتاجها للمشروع،الحالة التي مرت علينا في محل الدراسة تم تحديد المبلغ المالي للصفقة"متابعةواعادة تأهيل كلية علوم التكنولوجيا بجامعة بسكرة فكان التقييم الاداري 40 000 000.00

المرحلة الثانية: اعداد دفتر الشروط

في هذه المرحلة تقوم المصالح المختصةباعداد دفتر الشروط (ملف الترشح،العرض المالي،العرض التقني)،بعد اعداد هذا الأخير مصحوبا مع التقرير التقديمي ، التقييم الاداري و نسخة من الاعلانات باللغتيين العربية والأجنبية ،يتم عرضه على لجنة الصفقات حيث تجمع وتدرس مشروع دفتر الشروط ، ليكمل هذا الاجتماع بتحرير محضر من طرف كتابة لجنة الصفقات كل الملاحظات والتحفظات التي ذكرت في هذا التقرير مع رأي و قرار اللجنة و وضع التأشيرة عليه في واجهة الصفحة للدفتر و يعطى له رقم و تاريخ التأشير

المرحلة الثالثة: مرحلة الاعلان

هو عملية لازمة تعلم به المصلحة المتعاقدة كل المتنافسين في لتعاقد وامكانية تقديم المعلومات الكافيةللعارضينيتم الاعلان والعرض بتقديم طلب العروض المفتوح في الجرائد الوطنية و نشرة الصفقات العمومية بلغتين العربية والأجنبية .

المرحلة الرابعة : مرحلة فتح وتقييم العروض

أ- فتح الأظرفة:

في هذه المرحلة يتم فتتح الأظرفة في جلسة علنية من طرف لجنة تسمى بلجنة فتح الأظرفة

ب- تقييم العروض:

تقييم العروض يكون من طرف لجنة تقييم العروض مع اعداد محاضر :

1- محضر للفتح
2- محضرتقييم العروض وارساله للمصلحة المتعاقدة.

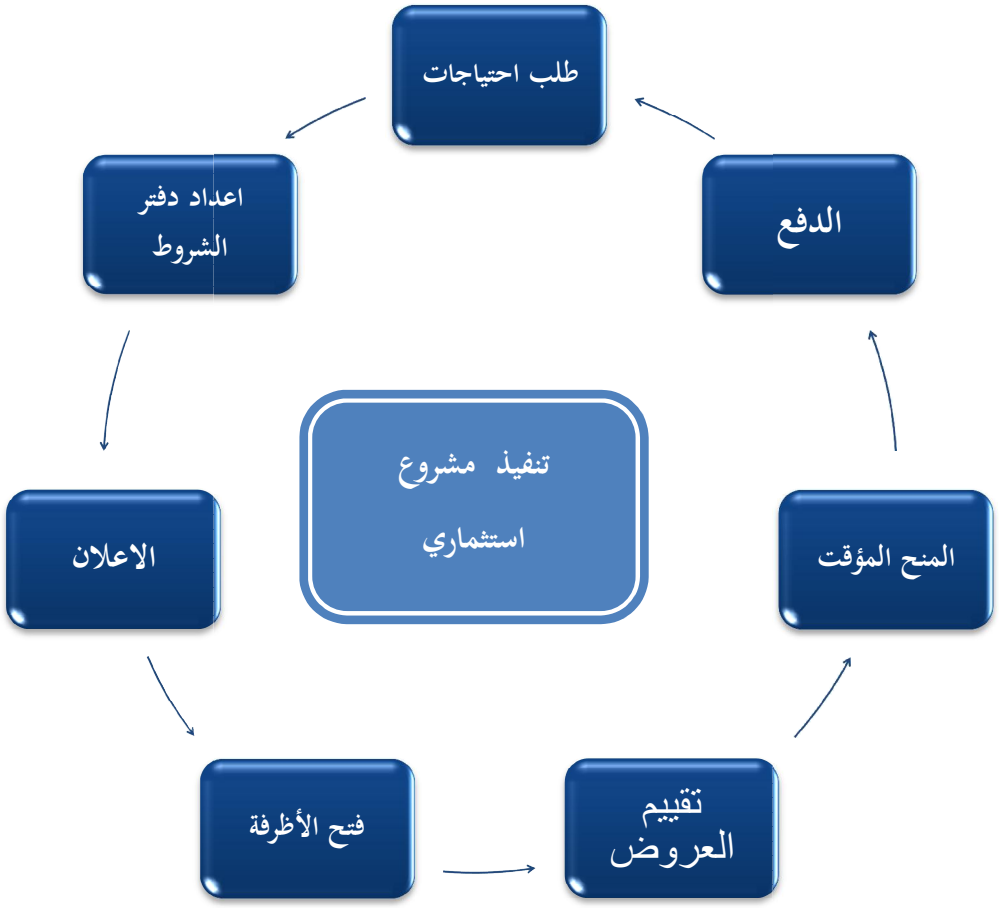
اقصاء المترشحين والعروض التي لا تطابق دفتر الشروط.

تحليل العروض وفق دفتر الشروط.

المرحلة الخامسة : المنح المؤقت

بعد استكمال التقييم النهائي وحصول المتعهد المقترح من طرف اللجنة ،تم الاعلان عن المنح المؤقت في الجريدة الوطنية بلغتين العربية و الاجنبية مع تحديد مبلغ الصفقة .

الشكل (04): مخطط توظيحي لأهم مراحل تنفيذ مشروع صفقة أو مشروع



مقرر تسجيل العملية وفقا للبرنامج السنوي للتجهيز الذي تعتمده الحكومة، تقوم مصالح المكلف بالمالية بتبليغ البرامج القطاعية المركزة إلى الوزراء المختصين ومسؤولي المؤسسات التي تتمتع بالاستقلال المالي والإدارات القائمة المتخصصة بموجب مقرر ببين رخصة البرنامج حسب كل قطاع فرعي من التي تغطي البرنامج الجديد للسنة وتصحيحات كلفة البرنامج الجاري انجازه

وبذلك يقوم كل وزير بتوزيع رخصة البرامج حسب كل قطاع وقطاع فرعي، ويتم إرسال مقرر البرنامج كذلك إلى مديرية البرمجة والميزانية لتقوم بإعداد عملية تفريد، الذي يجزئ المبلغ الخاص بالمديرية على جميع العمليات التي يتم انجازها حتى تبين لكل عملية مبلغ الاعتماد الخاص بها.

نقوم بالاعتماد في دراستنا على عملية بدأت بدراسةمتابعة واعادة هيكلة كلية علوم التكنولوجيا بجامعة بسكرة

بتاريخ 2023/12/31 أرسلت وزارة التعليم العالي والبحث العلمي الى جامعة محمد خيضربطاقة التزام مصحوبة بمقرر تغيير هيكلة الكلفة

وهذا لفتح عملية بعنوان " متابعة واعادة تأهيل كلية علوم التكنولوجيا بجامعة بسكرة"

حيث تعتبر وثيقة مقرر تسجيل العملية بمثابة بداية حياة المشروع ، وتحتوي الوثيقة على ما يلي :

رقم العملية : NE5.621.8.260.174.06

اسم العملية: متابعة واعادة تأهيل كلية علوم التكنولوجيا بجامعة بسكرة

مبلغ العملية: 40 000 000.00

حيث يتم تقسيم هذا المبلغ حسب تنفيذ الى :

الدراسات و/او هندسة قدر مبلغها :1 430 000.00

البناء وما ارتبط به من هندسة مدنية 35 327 000.00

غير ذلك:429 000.00

مبلغ العملية الغير موزع:2 814 000.00

بعد ذلك يتم عرضها على المراقب المالي ليتأكد من صحة بطاقة الالتزام وبطاقة تسجيل العملية من خلال مطابقة اسم العملية ورقم العملية في بطاقة الالتزام مع مقرر تسجيل العملية.

بعد تأكد المراقب المالي من صحة المعلومات يتم منح تأشيرة المراقب المالي والامضاء يتم منح الأمر بالعمل (o d s) يقوم المورد بتزويد المعدات اللازمة في الاجال المحددة

المدة المحددة كانت : سنة كاملة

تاريخ الانطلاق : 22 /04

تاريخ الاستكمال: 04/24

بعد انتهاء المدة المذكورة في الصفقة يتم دفع المتعامل المتعاقد الوثائق التالية للخزينة العمومية:

- 2 نسخ من الصفقة المؤشرة

- 2 نسخ من محاضر الاستلام المؤقت
- 2 بطاقات تحليلية وتقرير تقديمي
- 2 نسخ أوامر بالعمل (o d s)

❖ الدفع كان عن طريق الخزينة العمومية حسب قانون المحاسبة العمومية 21/90 .

بالمقارنة مع القانون 21/90 نجد القانون الجديد07/23انه أبقى على جميع المراحل بالنسبة مع تغيير الدفع للمتعامل سيكون عن طريق المحاسب العمومي للجامعة

المطلب الثالث : مقابلة المحاسب العمومي بالوكالة المحاسبية لجامعة محمد خيضر بسكرة .

1- ما هي أهم المستجدات التي جاء بها 23/17 لمواكبة الاصلاح المحاسبي في ما يتعلق بدور الأعوان المكلفين بتنفيذ الميزانية العامة؟

تمثلت أهم المستجدات هذا القانون في معالجة أوجه قصور كبيرة ،كانت تحد من دور النظام المحاسبي كأداة حديثة لتسير المال العالم، كمايسمح بإدخال معايير المحاسبة الدولية في المنظومة الوطنية من أجل تحسين الأداء في الجوانب التالية :

- التحكم في التنبؤات .
- تحديد مسؤوليه كل متدخل في مسار الإيرادات.
- توفير معلومات ذات جودة عاليه لسير أمثل الأموال الخزينة.

2- ماذا قدم القانون 23/07 من تغير وجديد لكل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي والمراقب المالي ؟

- ضمان الالتزام والتصفية والأمر الصرف وإصدار حولات الدفع في حدود الاعتماداتالمفتوحة هذه بالنسبة للآمر بالصرف .
- مسلك المحاسبة العامة على أساس مبدأ الحقوق و الإلتزامات المثبتة (المادة 24 / قالنون د07/23) بالنسبة للمحاسب العمومي أما المراقب المالي يكون له الدور للإعلامي المراقب الميزانياتي.

3- فصلت أحكام قانون المحاسبة العمومية في إجراءات الرقابة القبلية على النفقات . كيف ذلك؟

- السهر على مطابقة مشاريع الإلتزام بالنفقات بالنسبة للمشاريع و التنظيم المعمول بيهما و الإعتمادات المرخصة بالإلتزام .
- التحقق المسبق من توفير الإعتمادات و منصاب الشغل المالية

- تأكيد المطابقة بواسطة التأشيرة .

4- ماهي الاجراءات التي طرأ عليها تغيرات ؟

جاء القانون 23/02 من أجل تقديم إضافة في مجال المحاسبة العمومية وتحقيق قفزة نوعية من خلال إحلال أساس الاستحقاق محل الاستحقاق النقدي أهم ما جاء به القانون 23/07 هو تغير في مسؤولية المراقب المالي (CF) و كه اتغير اسمه إلى المراقب الميزانياتي (CB).

5- تحدث القانون 23/07 نوع جديد للمحاسبين العموميين فيما يتمثل دوره؟

_ المحاسبين العموميين المختصين

- المحاسبين العموميين المعوقين

- المحاسبين العموميين رئيسيين او الثانويين

محاسبة الأموال والقيم .

6- تم تخفيف مسؤوليات المحاسبين العموميين وفقا للقانون 23/07 فيما تمثل ذلك ؟

- تم تخفيف مسؤولية المحاسب العمومي وذلك في تطبيق المسؤولية المالية فقط في حالة عجز الصندوق ولا تطبق كما كان الحال في السابق على أفعال التسيير .

- إلغاء إلزام المحاسب من التحقيق من أن النفقات تم تنفيذها وفقا للقوانين والأنظمة المعمول بها .

7- ما هي أوجه التشابه والاختلاف بين القانون 21/90 و 23/07 من حيث دور الفاعلين في تنفيذ الميزانية؟

الإختلاف في استعمال مصطلح كل شخص معني أو منتخب .

المحاسبة العمومية أصبحت قائمة على أساس الإستحقاق بدلا من الأساس النقدي

التغيير في تسمية الآمر بالصرف الوحيد إلى الآمر بالصرف الإقليمي بميزانية الدولة .

الإختلاف في التعريف باستعمال مصطلح كل عون عمومي معين أو معتمد قانونا بدل مصطلح المستخدم في القانون السابق كل شخص يعين أو يعتمد قانونا .

خلاصة الفصل :

من خلال الدراسة التطبيقية التي قمنا بها إتضح لنا أن للمحاسب العمومي علاقة بالنفقات العمومية وذلك من خلال الدور الكبير الذي يلعبه في عملية التنفيذ على مستوى وكالة المحاسبة لجامعة محمد خيضر بسكرة . و المحاسب العمومي مكلف بجملة من المهام تتمثل في الرقابة قبل دفعه الفعلي للنفقة . و كما تعرفنا على أنواع النفقات العمومية بوكالة المحاسبة ألا و هما نفقات التسيير و نفقات التجهييز .وكذلك قمنا بإجراء مقابلة مع المحاسب العمومي بوكالة محل الدراسة تمكن خلالها الإجابة على بعض التساؤولات في ما يتعلق بالقانون المحاسبي 07/23 .

خاتمة

يهدف نظام المحاسبة العمومية من الدرجة الأولى إلى تدعيم عمليات تنفيذ الميزانية العامة و الإستخدام الأمثل للمال العام ,وفقا لإطار قانوني وتحت مجموعة من الإجراءات التي وضعها المشرع الجزائري لتحقيق الشفافية و الشرعية في التنفيذ , حيث تعتبر هذه القوانين الخطة المرسومة للنظام المحاسبي لدى الدولة , فوجب على المكلفين و الأعوان المحاسبيين التقيد بها .و يعتبر المحاسب العمومي أحد أهم ركائز المحاسبة العمومية فهو العون المكلف بتنفيذ النفقات العمومية ,التي تمثل الجزء الحيوي من نظام الدولة و الميزانية العامة .

إن علاقة المحاسب العمومي بالنفقات العمومية ليست عملية دفع فقط , فهو يتمتع بصفة إزدواجية بين الرقابة على صحة النفقات العمومية و دفعها الفعلي . لذا خصص له القانون مجموعة من المواد و النصوص تدعم وظيفته كعون مكلف بتنفيذ ميزانيات الدولة و الأنشطة الحكومية . و كما هو معلوم أن القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية يضم كل ما هو مرتبط بدور و مهام الأعوان المحاسبيين , و لكن هذا القانون قد عانى مؤخرا من العديد من العيوب المتعلقة بدور الأعوان المكلفين بالتنفيذ و نقص الرقابة الميزانياتية على ميزانيات الدولة و غياب الشفافية داخل النظام المحاسبي , نظرا لهذه الإنتقادات التي وجهت للقانون 21/90 تم مراجعته بهدف تعزيز مبدأ الشفافية و المساواة بين الأعوان المكلفين بالتنفيذ. و على إثر هذه الإصلاحات صدر القانون 07/23 سنة 2023 المواكب لجملة من الإصلاحات و المستجدات لدعم النظام المحاسبي , و ضمان الفعالية في التنفيذ . بما يدعم المكلفين بآداء مهامهم بشفافية أكثر .

و على ضوء دراستنا لدور المحاسب العمومي في دفع النفقات العمومية تحت ظل التطورات القانونية و الإصلاحات للنظام المحاسبي, نستخلص أن المحاسب العمومي هو الركيزة الأساسية في تنفيذ النفقات العمومية و ما يقوم به من رقابة داخلية و تنفيذ المرحلة المحاسبية , تحت مسؤوليته المالية و الشخصية .و له الحق في رفض النفقات العمومية عند ملاحظته لعدم شرعيتها و إمتثالها للأنظمة و القوانين .أما الإصلاحات التي طرأت على مسؤولية المحاسب العمومي فقد كانت في التخفيف من مسؤوليته و على وجه الخصوص تطبيق المسؤولية المالية فقط في حالة عجز الصندوق .

- ✓ **النتائج المتوصل إليها :**

المحاسبة العمومية هي القواعد و الإجراءات الخاصة بتنفيذ الموازنة العامة للدولة ,فهي تقوم بعرض و تبويب المعلومات , في وحدات الجهاز الحكومي , ثم إنتاج المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرار، وجاء القانون 07/23 بتقديم اضافة الى المحاسبة العمومية تتمثل في اصلاح وعصرنة المحاسبة العمومية و تحقيق الفعالية أكثر في النظام المحاسبي الجديد .و هذا مايؤكد صحة وصدق الفرضية الأولى , حيث تجسد هذا الإصلاح في الإنتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق .

إن للمحاسب العمومي دور هام جداً لما له من مسؤولية جسيمة في عملية مراقبة و تنفيذ النفقات العمومية , فالمحاسب العمومي قبل أن يقوم بدفع النفقة عليه أن يتحرى و يراقب مدى الصحة القانونية للنفقات العمومية , و عندما يتأكد من كل ذلك يشرع في إجراء دفع النفقة . وهذا ما أكد لنا صحة و صدق الفرضية الثانية في الموضوع. فنرى أن المحاسب العمومي هو عون يتمتع بالرقابة على

النفقة قبل الشروع في عملية تنفيذها و المرخص له قانونا للتصرف في الأموال العمومية من خلال ضمان و حراسة الأموال و السندات.

النفقات العمومية هي المصروفات التي تقوم بها الدولة و الهيئات العامة , لتسيير المصالح العامة و تلبية حاجات عامة , قصد تحقيق أهداف إقتصادية و إجتماعية عامة .أو يمكننا القول في ما يتعلق بالنفقات العمومية هي مبلغ النقود الذي يخرج من الذمة المالية للدولة, قصد إشباع الخاجات العامة . من خلال هذه التنائج يمكننا تأكيد الفرضية الثالثة في ما يتعلق بمفهوم النفقات العمومية .

✓ **التوصيات و الإقتراحات :**

بناءا على ما تم استنتاجه و التوصل إليه من نتائج سيتم تقديم بعض الإقتراحات من أجل الرقي بجانب النفقات العامة و دور المحاسبين العموميين في تنفيذها و سلامة الأساليب و الأدوات المستخدمة في برنامج الرقابة . نقدم بعض الإقتراحات و التوصيات :

- تعزيز دور المحاسب العمومي و ضرورة الإجتهاد في الإصلاح المحاسبي و تفعيل المبادئ و الأسس التي جاء بها القانون 07/23 .
- إلزام الآمرين بالصرف من التطلع و الإجتهاد في على المبادئ و القوانين المحاسبية لخلق تكامل بين الأعوان المكلفين بالتنفيذ.
- الإعتماد على نظام تحفيزي من خلال دورات تكوينية و تقديم الدعم المادي و المعنوي للموظفين العمومين المختصين بتنفيذ الميزانية العامة نظرا للمهام الموكلة إليهم .
- تطوير المحاسبين العمومين و كذا كل المتدخلين في عملية التنفيذ و تزويدهم بالمنشورات و القوانين للإطلاع على النظام المحاسبي الجديد و الإصلاحات المحاسبية عقب القانون 07/23 , لتحسين آداءهم و وظائفهم وفقا للقانون .

✓ **آفاق الدراسة : من أجل مواصلة البحث في هذا الموضوع نقترح بعض المعلومات كآفاق مستقبلية :**

- أهمية دور المحاسب العمومي في تنفيذ النفقات العمومية و حراسة الأموال العامة .
- آليات الرقابة على النفقات العمومية .
- ضرورة عصرنة و إصلاح المحاسبة العمومية .

قائمة المصادر والمراجع

احمد التيجاني بلعروسي. (2011). *قانون المحاسبة العمومية* (الإصدار 01). الجزائر، الجزائر: دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع.

أحمد بوجلال. (2018). إجراءات تنفيذ النفقات العامة في الجزائر. *مجلة دراسات العدد الإقتصادي، 15* (2)، الصفحات 243-259.

التعليمة رقم 9658 مؤرخة في 15 ديسمبر 2022. (بلا تاريخ). *تحدد كيفيات ممارسة الرقابة الميزانياتية بعنوان نفقات ميزانية الدولة , وزارة المالية* . الجزائر.

القانون 15-18 . (02 11, 2018). *المتعلق بقوانين المالية الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 53* . الجزائر.

القانون 23-07. (21 07, 2023). *يتعلق بقواعد المحاسبة العمومية و التسيير الماليالجريدة الرسمية الجزائرية العدد42* . الجزائر.

القانون 90-21. (15 08, 1990). المتعلق بالمحاسبة العمومية , الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية . الجزائر.

المادة 31 و 32 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414. (14 11, 1992). *المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها, الجريدة الرسمية* . الجزائر.

المادة 4 من المرسوم التنفبذي 92-414. (14 11, 1992). *يتعلق بالرقابة السابقة على للنفقات التي يلتزم بها* . الجزائر.

المادة 9 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 . (بلا تاريخ). *المتعلق بإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف و المحاسبين العمومين و كيفايتها و محتواها* .

بلحسين كنزة، و لخذاري عبد المجيد. (2022). رقابة المحاسب العمومي على النفقات العمومية بين الفعالية و امكانية التسخير. *مجلة الحقوق و العلوم الانسانية، 15* (3)، الصفحات 1597-1618.

بلعروسي أحمد التيجاني. (2011). *قانون المحاسبة العمومية*. الجزائر، الجزائر: دار هومة.

بن داود ابراهيم. (2009). *الرقابة المالية على النفقات العامة*. القاهرة، القاهرة: دار الكتاب الحديث.

بن زيان سعادة. (2019). رقابة مجلس المحاسبة على النفقات العمومية (اطروحة دكتوراه). كلية الحقوق و العلوم السياسية، وهران: جامعة وهران 2.

بيصار عبد المطلب. (2021). دور أعوان المحاسبة العمومية في فعالية تنفيذ ميزانية الجماعات المحلية. *مجلة الدراسات المالية و المحاسبية، 12* (01)، الصفحات 147-163.

جابي أمينة هناء، و ملياني حكيم. (2017). أهمية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في ظل عصرنة المحاسبة العمومية. *مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية* ، الصفحات 153-164.

جايد العامري سعود، و حميد الحلو عقيل. (2020). *مدخل معاصر في علم المالية العامة* (الإصدار 01). الاردن، عمان : دار المناهج للنشر و التوزيع.

حاجي فائزة. (2023). تقييم آليات الرقابة المالية على النفقات العمومية في الجزائر (اطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، الجزائر: جامعة الجزائر 3.

حسين الوادي محمود. (2006). *مبادئ المالية العامة*. عمان: 01.

قائمة المصادر و المراجع

حنيش أحمد. (2016). دور الرقابة على الموازنة العامة في ترشيد الإنفاق العمومي(أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر 03.

خديجة بن حودة. (2021). دور المفتشية العامة للمالية في الرقابة على المال العام في الجزائر (مذكرة ماستر). كلية الحقوق و العلوم السياسية ، بسكرة : جامعة محمد خيضر.

د.أحمد بن قطاف. (2018). محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية. *مطبوعة محكمة موجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس تخصص محاسبة و جباية جامعة محمد البشير الابراهيمي* . برج بوعريريج، الجزائر.

ذكرى بوزيدي، و أسماء عيادي . (06 01, 2024). *اصلاح قانون المحاسبة العمومية والتسيير المالي -مقارنة بين القانون 90-21 والقانون 23-07*. تم الاسترداد من https://www.researchgate.net/publication/377074976

زرقان سهام. (2023). الدور الجديد للأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية في ظل الإصلاح المحاسبي للقطاع العام في الجزائر. *مجلة المنتدى للدراسات و الأبحاث الاقتصادية، 7* (02)، الصفحات 322-339.

زهير شلالي. (2014). *آفاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذالعمليات المالية للدولة(اطروحة دكتوراه)* . كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، بومرداس: جامعة احمد بوقرة.

سليم بدر الدين بن لولو. (بلا تاريخ). مطبوعة في مقياس المحاسلة العمومية (محاضرات). *موجهة لطلبة السنة ثالثة ليسانس* . كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعى تلمسان.

سليمة بوشنطر. (2011). المحاسبة العمومية و دورها في حماية أملاك الدولة (رسالة ماجستير). كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، الجزائر: جامعة الجزائر3.

سوزى عدلى ناشد. (2000). *الوجيز في المالية العامة*. الاسكندرية، الازرايطة: دار الجامعة الجديدة للنشر.

شاكر عصفور محمد. (2008). *اصول الموازنة العامة* (الإصدار 1). الاردن، عمان: دار المسيرة للنشر و التوزيع.

شاوش بشير يلس. (2013). *المالية العامة*. بن عكنون، الجزائر: ديوان المطبوعات الجزائرية.

عبد الحكيم بن مصباح سواكر. (2023). دليل حول قواعد المحاسبة العمومية و التسيير المالي (دليل توضيحي). *دليل توضيحي مُعد على ضوء أحكام القانون رقم 23-07 المؤرخ في 3 ذي الحجة 1444 الموافق 21 يونيو 2023 , يتعلق بقواعد المحاسبة العمومية و التسيير المالي* . بسكرة ، الجزائر.

عبد الحميد مرغيث. (2015). أساسيات المحاسبة العمومية (محاضرات لكلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير). *جامعة محمد الصديق بن يحي* . جيجل، الجزائر.

عبد العزيز عزة. (2015). قواعد الرقابة المالية العليا و أجهزتها في القانون الوضعي و التشريع الإسلامي (اطروحة دكتوراه). كلية الشريعة و الاقتصاد، قسنطينة: جامعة الأمير عبد القادر.

عبد القادر روشو. (2010). دور النفقات العمومية في مسار تحويل الاقتصاد الجزائري (مذكرة ماجستير). كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، وهران: جامعة وهران.

عبد القادر موفق. (2015). الرقابة المالية على البلدية في الجزائر (اطروحة دكتوراه). كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، باتنة : جامعة الحاج لخضر .

عدلي ناشد سوزي. (2008). *أساسيات المالية العامة* (المجلد 1). الاسكندرية : منشورات الحلبي الحقوقية.

عشة فطيمة. (2022). محاولة تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء الممارسات الدولية السليمة (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير ، الجزائر: جامعة الجزائر 3.

فاتح مبروكي. (2018). فعالية الرقابة المالية في تسيير و تنفيذ النفقات العمومية(رسالة ماستر). كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، المسيلة: جامعة محمد بوضياف.

فاطمة مفتاح. (2011). تحديث النظام الميزاني في الجزائر (شهادة ماجستير). كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، تلمسان: جامعة أبي بكر بلقايد .

كنزة عبد المجيد لخذاري بلحسين. (2022). رقابة المحاسب العمومي على النفقات العمومية بين الفعالية وامكانية التسخير. *مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، 15* (01)، الصفحات 1597-1618.

لعمارة جمال. (2004). *اساسيات الموازنة العامة للدولة* (الإصدار 1). القاهرة: دار الفجر للنشر و التوزيع.

محمد الدمرداش محمود. *اقتصاديات المالية العامة* .

محمد الصالح فنينش. (2012). الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في القانون الجزائري (اطروحة دكتوراه). كلية الحقوق و العلوم السياسية، الجزائر: جامعة الجزائر 1 بن يوسف بن خدة.

محمد عباس محرزي. (2012). *اقتصاديات المالية العامة* (الإصدار 5). الجزائر، الساحة المركزية بن عكنون: ديوان المطبوعات الجزائرية.

ميلود عبود. (2019). متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية و أثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، أدرار: جامعة أحمد دراية.

نادية مغني. (2017). دراسة و تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS) (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، الجزائر: جامعة الجزائر 03.

نصيرة عباس. (2012). آليات الرقابة الإدارية على تنفيذ النفقات العمومية (شهادة ماجستير). كلية الحقوق، بومرداس: جامعة أمحمد بوقرة.

نوبلي نجلاء. (2024). محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية. *مطبوعة لكلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير , لطلبة ماستر 2 محاسبة +محاسبة و تدقيق* . جامعة محمد خيضر بسكرة .

ياسين سالمي. (2015). الاصلاح الاداري أداة ترشيد الانفاق العمومي (اطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، الجزائر: جامعة الجزائر 3.

يوسف قاشي، و ناصر بن سنة. (2019). دور الخزينة العمومية في تنفيذ نفقات التجهيزالعمومي. *مجلة أوراق إقتصادية، 03* (02)، الصفحات -23-52.

الملاحق

الملحق 01: استمارة إلتزام.

2162

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة محمد خيضر بسكرة

مصلحة المالية

السنة	23
استمارة التزام	06

استمارة التزام
المراقب الميزانياتي
ش . بوخنفلة

تاشيرة	
رقم	1431
تاريخ	

1	الصرف	ق . ج . I
	أو	الموضوع
2	الاقتصاد	نفقات الموظفين

الباب	المادة	الرصيد القديم	مبلغ العملية	الرصيد الجديد
01 - 21	01	337,926,060.00	249,397,000.80	88,529,059.20

ملاحظات المصلحة :

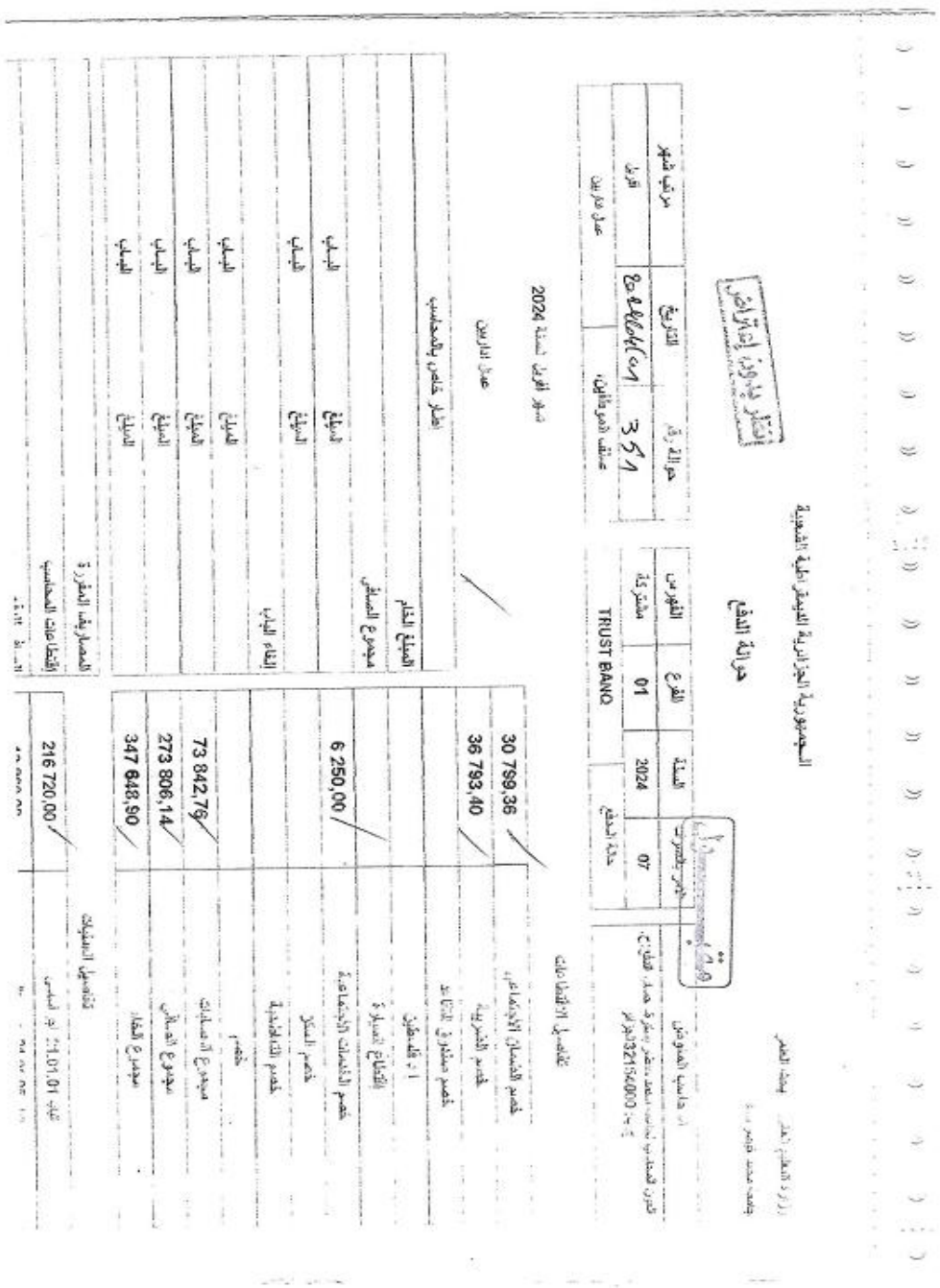
الراتب الرفوسي للنشاط
الراتب الرفوسي للمستخدمين الدائمين و المتربصين

حرر ببسكرة في :
الآمر بالصرف
عن الوزير و بتفويض منه
مدير الميزانية

إمضاء : شاتح منصور أنور جمة

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
01 - 07

الملحق 02 : حوالة الدفع.



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

حوالة الدفع

حوالة رقم	التاريخ	مرتب شهر
351	30/11/2024	أفريل

عدد الموظفين: عدد الأيام:

السنة	الفرع	الفهرس
2024	01	مشتركة

حالة الدفع: TRUST BANQ

تفاصيل الاقتطاعات

خصم الضمان الاجتماعي	30 799,36
خصم الضريبة	36 793,40
خصم صندوق التكافل	
ا ج ف طفلين	
القطاع العمومي 2	6 250,00
خصم الخدمات الاجتماعية	
خصم السكن	
خصم الثقافية	
خصم	
مبلغ الاستحقاق	73 842,79
مجموع الصافي	273 806,14
مجموع الخام	347 848,90

تفاصيل العمليات

تاريخ 31.01.01 إلى اليوم	216 720,00

شهر أفريل لسنة 2024

عدل الدارين

المبلغ الخام	اطار خاص بالمحاسب
مجموع الصافي	
المبلغ	المبلغ
المبلغ	المبلغ
إلغاء الدفع	
المبلغ	المبلغ
المبلغ	المبلغ
المبلغ	المبلغ
المبلغ	المبلغ

المصادقة المقررة

الاقتطاعات المحاسب

وقفت المصاريف على المبلغ التالي:

فلتة مائة و سبعة و أربعون ألف و ستمائة و خمسة و أربعون دينار و تسعة و تسعون سنتيم

بمكرة في 07 فيفري 2024

الأمر بالصرف

		41 757,75
		24 187,50
		21 672,00
		5 433,75
		4 617,90
		19 400,00
		347 648,90

خالصة

الملحق رقم 03 : صك بريدي (شيك)

الملحق 04 : مذكرة رفض .

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر بسكرة

وكالة المحاسبة المركزية

إلى السيد : مديـــــر

رقم :

مذكرة رفض

مؤقت - نهائي

يؤسفني أن نعلمكم أن الحوالة التالية مرفوضة:

رقم : 206 إلى 218 /2024 بتاريخ : 13 / 03 / 2024 الخاصة بعلاوة المردودية للثلاثي الأول 2024

للعمال المتعاقدين

للأسباب التالية :

- عدم إحضار الوثائق الخاصة بالملف المالي والإداري للمكلف بالإمضاء مثل :

* نسخة مقرر التأهيل بصفة آمر بالصرف من طرف وزارة المالية لسنة 2024

* نسخة من التمديد الخاصة بالسيد الآمر بالصرف من طرف وزارة التعليم العالي

* نسخة من التكليف بالإمضاء

- المادة 36 من القانون رقم 90/21 المؤرخ في 1990/08/15 المتعلق بالمحاسبة العمومية .

تقبلوا منا أسمى عبارات التقدير و الاحترام .

بسكرة في : 14 / 03 / 2024

العون المحاسب للدولة

الملحق 05 مقرر تسخير .

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر بسكرة

مقرر تسخير رقم...و...بتاريخ.....

- إن مدير جامعة بسكرة

- بمقتضى القانون رقم 21/90 المؤرخ في 1990/08/15 المتعلق بالمحاسبة العمومية المعدل والمتمم.

- بمقتضى القانون رقم 10/11 المؤرخ في 2011/06/22 المتعلق بالبلدية.

- بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 313/91 المؤرخ في 1991/09/07 الذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيات ومحتواها المعدل والمتمم.

-بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 314/91 المؤرخ في 1991/09/07 المتعلق بإجراء تسخير الآمرين بالصرف للمحاسبين العموميين.

- بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 41/03 المؤرخ في 2003/01/19 الذي يتمم المرسوم التنفيذي رقم 311/91 المؤرخ في 1991/09/07 المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم.

- بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 42/03 المؤرخ في 1991/01/19 الذي يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 313/91 المؤرخ في 1991/09/07 الذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيات ومحتواها المعدل والمتمم.

بناءا على مذكرة الرفض رقم..... المؤرخة في ..... القاضية بعدم تسديد الحوالة رقم ..... المؤرخة في ..... لفائدة.....

بإقتراح من السيد الأمين العام لجامعة.....بسكرة..... ولاية .....بسكرة.....

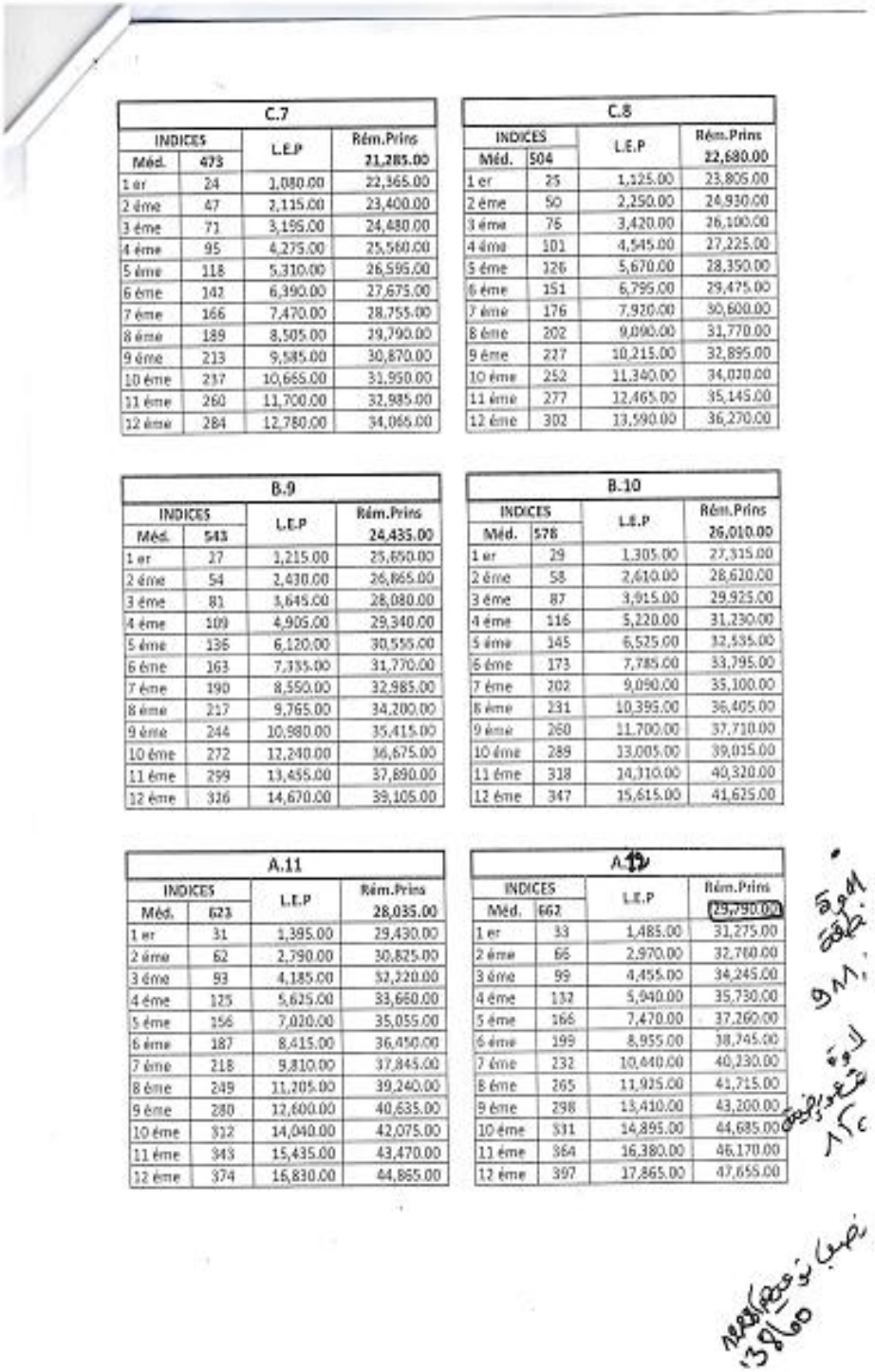
يـقـرر مـا يـلي

- المادة الأولى: يسخر السيد المحاسب الرئيسي لجامعة بسكرة..... بصرف النظر عن مذكرة الرفض رقم ..... المؤرخة في ..... وأطلب تحت مسؤوليتي من المحاسب أن يدفع الحوالة رقم ..... المؤرخة في .....

- المادة الثانية: يكلف كل من السادة الأمين العام المحاسب الرئيسي لجامعة .....بسكرة..... كل فيما يخصه بتنفيذ محتوى هذا المقرر.

مدير الجامعة

الملحق 06 : قائمة الموظفين حسب رتبهم لسنة 2023.



C.7			
INDICES		L.E.P	Rém.Prins
Méd.	473		21,285.00
1 er	24	1,080.00	22,365.00
2 éme	47	2,115.00	23,400.00
3 éme	71	3,195.00	24,480.00
4 éme	95	4,275.00	25,560.00
5 éme	118	5,310.00	26,595.00
6 éme	142	6,390.00	27,675.00
7 éme	166	7,470.00	28,755.00
8 éme	189	8,505.00	29,790.00
9 éme	213	9,585.00	30,870.00
10 éme	237	10,665.00	31,950.00
11 éme	260	11,700.00	32,985.00
12 éme	284	12,780.00	34,065.00

C.8			
INDICES		L.E.P	Rém.Prins
Méd.	504		22,680.00
1 er	25	1,125.00	23,805.00
2 éme	50	2,250.00	24,930.00
3 éme	76	3,420.00	26,100.00
4 éme	101	4,545.00	27,225.00
5 éme	126	5,670.00	28,350.00
6 éme	151	6,795.00	29,475.00
7 éme	176	7,920.00	30,600.00
8 éme	202	9,090.00	31,770.00
9 éme	227	10,215.00	32,895.00
10 éme	252	11,340.00	34,020.00
11 éme	277	12,465.00	35,145.00
12 éme	302	13,590.00	36,270.00

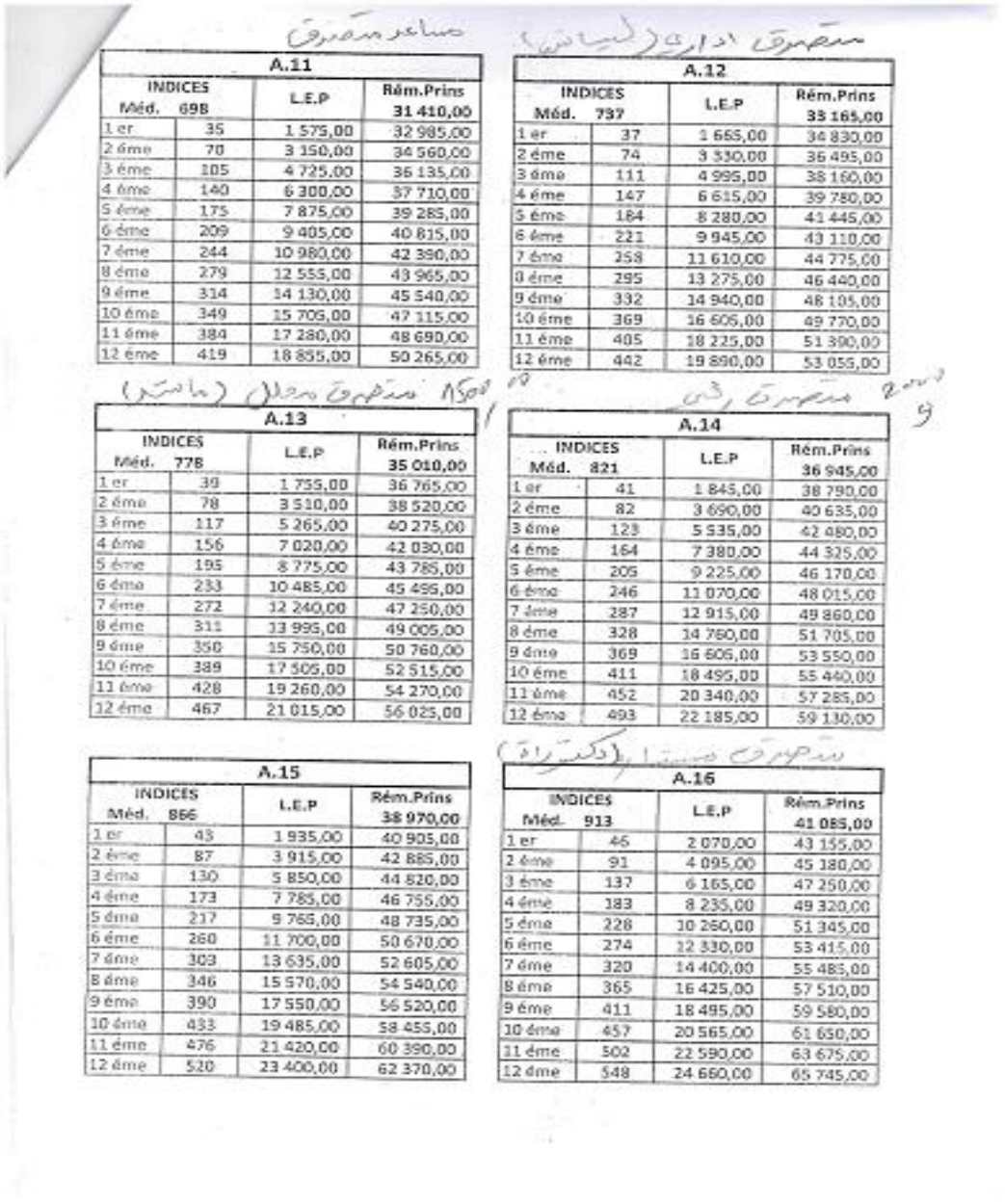
B.9			
INDICES		L.E.P	Rém.Prins
Méd.	543		24,435.00
1 er	27	1,215.00	25,650.00
2 éme	54	2,430.00	26,865.00
3 éme	81	3,645.00	28,080.00
4 éme	109	4,905.00	29,340.00
5 éme	136	6,120.00	30,555.00
6 éme	163	7,335.00	31,770.00
7 éme	190	8,550.00	32,985.00
8 éme	217	9,765.00	34,200.00
9 éme	244	10,980.00	35,415.00
10 éme	272	12,240.00	36,675.00
11 éme	299	13,455.00	37,890.00
12 éme	326	14,670.00	39,105.00

B.10			
INDICES		L.E.P	Rém.Prins
Méd.	578		26,010.00
1 er	29	1,305.00	27,315.00
2 éme	58	2,610.00	28,620.00
3 éme	87	3,915.00	29,925.00
4 éme	116	5,220.00	31,230.00
5 éme	145	6,525.00	32,535.00
6 éme	173	7,785.00	33,795.00
7 éme	202	9,090.00	35,100.00
8 éme	231	10,395.00	36,405.00
9 éme	260	11,700.00	37,710.00
10 éme	289	13,005.00	39,015.00
11 éme	318	14,310.00	40,320.00
12 éme	347	15,615.00	41,625.00

A.11			
INDICES		L.E.P	Rém.Prins
Méd.	623		28,035.00
1 er	31	1,395.00	29,430.00
2 éme	62	2,790.00	30,825.00
3 éme	93	4,185.00	32,220.00
4 éme	125	5,625.00	33,660.00
5 éme	156	7,020.00	35,055.00
6 éme	187	8,415.00	36,450.00
7 éme	218	9,810.00	37,845.00
8 éme	249	11,205.00	39,240.00
9 éme	280	12,600.00	40,635.00
10 éme	312	14,040.00	42,075.00
11 éme	343	15,435.00	43,470.00
12 éme	374	16,830.00	44,865.00

A.12			
INDICES		L.E.P	Rém.Prins
Méd.	662		29,790.00
1 er	33	1,485.00	31,275.00
2 éme	66	2,970.00	32,760.00
3 éme	99	4,455.00	34,245.00
4 éme	132	5,940.00	35,730.00
5 éme	166	7,470.00	37,260.00
6 éme	199	8,955.00	38,745.00
7 éme	232	10,440.00	40,230.00
8 éme	265	11,925.00	41,715.00
9 éme	298	13,410.00	43,200.00
10 éme	331	14,895.00	44,685.00
11 éme	364	16,380.00	46,170.00
12 éme	397	17,865.00	47,655.00

الملحق 07 : قائمة الموظفين حسب رتبهم لسنة 2024.



مساعد مشرف

A.11			
INDICES Méd. 698		L.E.P	Rém.Prins 31 410,00
1 er	35	1 575,00	32 985,00
2 éme	70	3 150,00	34 560,00
3 éme	105	4 725,00	36 135,00
4 éme	140	6 300,00	37 710,00
5 éme	175	7 875,00	39 285,00
6 éme	209	9 405,00	40 815,00
7 éme	244	10 980,00	42 390,00
8 éme	279	12 555,00	43 965,00
9 éme	314	14 130,00	45 540,00
10 éme	349	15 705,00	47 115,00
11 éme	384	17 280,00	48 690,00
12 éme	419	18 855,00	50 265,00

مشرف اداري (ليسانس)

A.12			
INDICES Méd. 737		L.E.P	Rém.Prins 33 165,00
1 er	37	1 665,00	34 830,00
2 éme	74	3 330,00	36 495,00
3 éme	111	4 995,00	38 160,00
4 éme	147	6 615,00	39 780,00
5 éme	184	8 280,00	41 445,00
6 éme	221	9 945,00	43 110,00
7 éme	258	11 610,00	44 775,00
8 éme	295	13 275,00	46 440,00
9 éme	332	14 940,00	48 105,00
10 éme	369	16 605,00	49 770,00
11 éme	405	18 225,00	51 390,00
12 éme	442	19 890,00	53 055,00

مشرف مهندس (ماستر)

A.13			
INDICES Méd. 778		L.E.P	Rém.Prins 35 010,00
1 er	39	1 755,00	36 765,00
2 éme	78	3 510,00	38 520,00
3 éme	117	5 265,00	40 275,00
4 éme	156	7 020,00	42 030,00
5 éme	195	8 775,00	43 785,00
6 éme	233	10 485,00	45 495,00
7 éme	272	12 240,00	47 250,00
8 éme	311	13 995,00	49 005,00
9 éme	350	15 750,00	50 760,00
10 éme	389	17 505,00	52 515,00
11 éme	428	19 260,00	54 270,00
12 éme	467	21 015,00	56 025,00

مشرف رئيسي

A.14			
INDICES Méd. 821		L.E.P	Rém.Prins 36 945,00
1 er	41	1 845,00	38 790,00
2 éme	82	3 690,00	40 635,00
3 éme	123	5 535,00	42 480,00
4 éme	164	7 380,00	44 325,00
5 éme	205	9 225,00	46 170,00
6 éme	246	11 070,00	48 015,00
7 éme	287	12 915,00	49 860,00
8 éme	328	14 760,00	51 705,00
9 éme	369	16 605,00	53 550,00
10 éme	411	18 495,00	55 440,00
11 éme	452	20 340,00	57 285,00
12 éme	493	22 185,00	59 130,00

A.15			
INDICES Méd. 866		L.E.P	Rém.Prins 38 970,00
1 er	43	1 935,00	40 905,00
2 éme	87	3 915,00	42 885,00
3 éme	130	5 850,00	44 820,00
4 éme	173	7 785,00	46 755,00
5 éme	217	9 765,00	48 735,00
6 éme	260	11 700,00	50 670,00
7 éme	303	13 635,00	52 605,00
8 éme	346	15 570,00	54 540,00
9 éme	390	17 550,00	56 520,00
10 éme	433	19 485,00	58 455,00
11 éme	476	21 420,00	60 390,00
12 éme	520	23 400,00	62 370,00

مشرف مهندس (دكتوراه)

A.16			
INDICES Méd. 913		L.E.P	Rém.Prins 41 085,00
1 er	46	2 070,00	43 155,00
2 éme	91	4 095,00	45 180,00
3 éme	137	6 165,00	47 250,00
4 éme	183	8 235,00	49 320,00
5 éme	228	10 260,00	51 345,00
6 éme	274	12 330,00	53 415,00
7 éme	320	14 400,00	55 485,00
8 éme	365	16 425,00	57 510,00
9 éme	411	18 495,00	59 580,00
10 éme	457	20 565,00	61 650,00
11 éme	502	22 590,00	63 675,00
12 éme	548	24 660,00	65 745,00

République Algérienne Démocratique et Populaire
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
Université Mohamed KHIDHER -Biskra
Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des Sciences de Gestion

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد خيضر بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم علوم التسيير

تصريح شرفي

خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لانجاز بحث

(ملحق القرارالقرار 1082 المؤرخ في 27 ديسمبر 2020)

أنا الممضي أدناه،: حواصري خديجة

الصفة: طالب ☑ قسم: علوم التسيير تخصص: محاسبة و تدقيق

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية / رخصة السياقة رقم: 199802520181l.006

الصادرة بتاريخ 2021/06/16

والمكلف بإنجاز: مذكرة ماستر

تحت عنوان: دور المحاسبة الجبائية في تنمية النفقات الجبائية (مقارنة بين قانون 2319 دراسة حالة الوكالة المحاسبية جامعة محمد خيضر بسكرة)

أصرح بشرفي أني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في انجاز البحث وفق ما ينصه القرار رقم 1082 المؤرخ في 27 ديسمبر 2020 المحدد للقواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها.

التاريخ: 2024/06/04

إمضاء الطالب

République Algérienne Démocratique et Populaire
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
Université Mohamed KHIDHER -Biskra
Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des Sciences de Gestion

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد خيضر بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم علوم التسيير

تصريح شرفي

خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لانجاز بحث

(ملحق القرارالقرار 1082 المؤرخ في 27 ديسمبر 2020)

أنا الممضي أدناه،: ...بوسنة موني.....

الصفة: طالب ☑ قسم: علوم التسيير تخصص: ..محاسبة و تدقيق

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية / رخصة السياقة رقم: 100102610034.0000

الصادرة بتاريخ:..03/01/2019

والمكلف بإنجاز: مذكرة ماستر

تحت عنوان: دور المحاسبة الجزئي في تقييم النفقات الجبائية (مقارنة بين قانون 90/25) دراسة حالة بوالة المحاسبة لجامعة محمد خيضر بسكرة.....

أصرح بشرفي أني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في انجاز البحث وفق ما ينصه القرار رقم 1082 المؤرخ في 27 ديسمبر 2020 المحدد للقواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها.

التاريخ: 2024/06/04.....

إمضاء الطالب

Bouetta

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جامعة محمد خيضر – بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
عمادة الكلية

Université Mohamed Khider –Biskra
Faculté des Sciences Economiques
Commerciales et des Sciences de gestion

الرقم : 00335/ ك.ع.إ.ت.ع ت /2024

إلى السيد مدير: وكالة المحاسبة لجامعة محمد خيضر بسكرة

طلب مساعدة لاستكمال مذكرة التخرج

دعما منكم للبحث العلمي، نرجو من سيادتكم تقديم التسهيلات اللازمة للطلبة:

1- طواهري خديجة
2- بوستة مونيا
3- /

المسجلون بـ: قسم العلوم المالية والمحاسبية
بالسنة: ثانية ماستر محاسبة وتدقيق
وذلك لاستكمال الجانب الميداني لمذكرة التخرج المعنونة بـ:

"" دور المحاسب العمومي في تنفيذ النفقات العمومية ""
(دراسة مقارنة بين الجزائر وفرنسا)

وفي الأخير تقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير

بسكرة في: 2024-03-17

تأشيرة المؤسسة المستقبلة

العون المحاسب للدولة
وكالة المحاسبة لجامعة محمد خيضر بسكرة
حودي سمير

ع/ عميد الكلية

نائب العميد المكلف بالعلاقات الخارجية والتعاون
المرتبطة بالطلبة
محمد ذي رشيد