

جامعة محمد خيضر بسكرة
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق



مذكرة ماستر

ميدان: الحقوق والعلوم السياسية
فرع: الحقوق
تخصص: قانون إداري
رقم:

إعداد الطالب:
سهيلة نوي

المحاسبة العمومية كآلية للحفاظ على المال العام

لجنة المناقشة

رئيسا	جامعة محمد خيضر بسكرة	أستاذة محاضرة أ	الدكتورة إيمان بوسته
مشرفا	جامعة محمد خيضر بسكرة	أستاذة محاضرة ب	الدكتورة إبتسام صولي
مناقشا	جامعة محمد خيضر بسكرة	أستاذة محاضرة ب	الدكتورة لبنى دنش

السنة الجامعية : 2019 - 2020

﴿وَالَّذِينَ إِذَا أَنْفَقُوا لَمْ يُسْرِفُوا وَلَمْ يَقْتُرُوا وَكَانَ بَيْنَ ذَلِكَ قَوَامًا﴾

الاية 67 من سورة الفرقان

شكر وتقدير

قال رسول الله
صلى الله عليه وسلم

"من اصطنع إليكم معروفا فجازوه، فان عجزتم عن مجازاته فادعوا له حتى تعلموا انكم قد
شكرتم ، فإن الله يحب الشاكرين "

لا يسعني و أنا في هذا المقام إلا أن أتقدم بوسع الشكر والتقدير بعد الله سبحانه تعالى
على توفيقه لي لإتمام هذا العمل إلى من لم تبخل على بنصائحها و إرشاداتها لإكمال هذا
البحث كما اشكرها لطول صبرها في تحمل قراءتها وتصحيحها لهذا البحث الدكتور : "صولي
إبتسام" فجزاها الله عني بكل حرف خير الجزاء .

كما أتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى أعضاء لجنة المناقشة الذين وافقوا على مناقشة و
إثراء هذا العمل .

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى جميع أساتذة كلية الحقوق والعلوم السياسية بسكرة على وجه
الخصوص .

سهيلة

الإهداء

إلى اللذين ألبا إلبا أن أف على القمة ، إلى اللذين صنعا منى بنتا عالية الهمة : روبا أمى وأبى رحمهما الله أسكنهما الفردوس الأعلى .

إلى اللذين علمونى كيف أشق طرىقى دون وجل وكيف أرسم الهدف وأحقق الأمل إخوتى وأخواتى : إلباس ، مرزاقة ، لقمان ، إيمان ، أبوب ، عدلان حفظهم الله ورعاهم بعينه التى لا تنام .
إلى براعم العائلة : ربان ، محمد إلباد ، طاهر جواد .

إلى زوجة أخى : أسماء

إلى اللذين كانوا لى مصباح ينير سواد لىلى وشموعا تضئ منعطفات سببلى : أساتذتى الموقرين من مرحلة الإبتدائية إلى هذه المرحلة .

إلى اللذين كانوا سندا وأنسا لى طوال مشوارى الدراسى : زمبلاى الوفىات : أسماء ، وداد ، سناء ، عواطف ، ... الخ

إلى خالى زكىة وابنتها فوزية و إلبنا وسبم .

إلى كل من ساهم بامدادى بكلمة طيبة بعثت فىا روح العمل .

إلى كل طالب علم .

سهبلة

مقدمة:

إن تحول دور الدولة من دولة حارسة تتولى شؤون الأمن والدفاع والعدالة إلى الدولة المتدخلة في جميع الميادين من أجل إشباع حاجات الجمهور من خدمات ورفاهية ورخاء .

وإنه مما لا شك فيه أن المال العام يعد العصب الرئيسي للحياة وكذا لقيام أي دولة لما له من دور فعال وأساسي في تحقيق آمال وطموحات الدول ، حيث يظهر أثره في نهضة الدولة وتقدمها وتعزيز مكانتها في المجتمع الدولي، ومن خلاله تستطيع الدولة إنجاز مشاريعها الكبرى وتنفيذ خطط تنميتها ، وذلك وفقا لقواعد ونصوص قانونية تنظمها، وباعتبار المحاسبة العمومية هي الأداة التي تمر عبرها مختلف سياسات الدولة ، وهي الأداة الفعالة في تنفيذ الميزانية العامة ، كونها تشكل نظاما خاصا للمعلومات المحاسبية التي تحكم النشاط المالي لوحدات القطاع العام ، فهي ترتبط ارتباطا وثيقا بالقوانين والنصوص التشريعية ذات الطابع المالي ففي الجزائر نجد أنه خصها المشرع بإطار قانوني ويتمثل في قانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية الذي يعتبر مرآة لها.

وعليه تعتبر المحاسبة العمومية أداة فعالة في تنفيذ الميزانية العامة للدولة كونها تحدد التزامات أعوانها وكذا مسؤولياتهم ، كما تقوم بتقديم كافة البيانات الملائمة وذلك وفق التقنيات الخاصة وإجراءات محددة والقصد منها هي متابعة دائمة للوضع المالية .

إن النفقات العامة هي الأداة التي تستعملها الدولة من أجل مواجهة التزاماتها في مختلف الميادين من أجل تحقيق السياسة العامة لها ، ولذلك نجد الجزائر كغيرها من الدول اعتمدت وضع آليات لإدارة المال العام بشكل يكفل الشفافية والحماية القانونية للمال العام ، عن طريق الرقابة المالية التي تحتل أهمية كبيرة في تنفيذ العمليات المالية ، فهي ضرورة ملحة لحماية الأموال العامة ، كما أن تنظيمها من أدق التنظيمات لما لها من أثر فعال للحد من الفساد ، إذا ما وجدت أشخاص نزهاء وأصحاب ضمير حي فإنها حتما تنعكس نتائجها على شتى المجالات وعلى الإقتصاد الوطني بوجه عام ، وللحفاظ على المال العام أقر المشرع الجزائري عدت نصوص تشريعية ولعل أهمها قانون المحاسبة العمومية بالإضافة إلى النصوص المتعلقة بمجلس المحاسبة و المفتيشية العامة للمالية وقانون الصفقات العمومية ، أن الإنفاق

العمومي يستنزف بشكل ضخم وحدات القطاع العام من الميزانية العامة للدولة ، فالصفقات العمومية أرض خصبة لذلك أيضا و بالتالي قد تفتح المجال للتلاعب بالمال العام ، ولذلك خصصنا دراستنا في هذا المجال ، من أجل تحديد اللغة المحاسبية للمحاسبة العمومية في تنفيذ نفقات الصفقات العمومية .

أهمية الدراسة :

إن للمال العام أهمية في استقرار الدولة على الصعيد الداخلي والدولي ، كما انه ونظر لكون الإنسان خليفة الله في الأرض فلن تستقر حياته إلا بالمال لهذا فقد سن الإسلام التشريعات لضبط التصرف في المال العام وتجاوز كل ظلم أو إنحراف وهذا ما يحقق العدالة ، كونه يتعلق بالمحاسبة العمومية للدولة التي تتضمن الأطر والتشريعات القانونية التي ترمي إلى حماية المال العام وتحقيق النفع العام ، وكذا تحقيق الشفافية والمصادقية في تسيير المعاملات المالية بالإضافة إلى أهمية الموضوع للطالب والباحث في مجال العمل .

إشكالية الموضوع

وبعد كل ما تقدم يتبادر لنا طرح الإشكالية الموالية:

- هل وفق المشرع الجزائري في وضع ضوابط دقيقة لنظام المحاسبة العمومية بما يضمن ترشيد وحسن استعمال المال العام ؟

-أسباب إختيار الموضوع :

لم يكن إختيار هذا الموضوع وليد رغبة إعتباطية ، أو وقوف على ما إفتقرته الإجراءات والترتيبات الجاري العمل بها إنما للأسباب الآتية :

أسباب ذاتية :

- الميول والرغبة في تناول الموضوع الحساس لدي أي باحث قانوني .
- رغبة الطالب أن يساهم في إثراء المكتبة الجامعية بهذه الدراسة المتواضعة

- إن المالية العامة والمحاسبة العمومية مرتبطان مباشرة بمجال العمل خاصة في الجزائر أين يسيطر القطاع العمومي على ميدان التوظيف مما يستدعي منا نحن الطلاب والباحثين الإلمام بهذا الموضوع.

أسباب موضوعية:

- أهمية الموضوع في حد ذاته كون نظام المحاسبة العمومية إحدى أدوات المالية العامة التي تساعد على تحقيق الشفافية و المصادقية في الإدارات العمومية .
- تفشي ظاهرة التلاعب بالمال العام أوساط المؤسسات العمومية .
- النقص الكبير في الدراسات التي تتناول الجانب القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر.

أهداف الدراسة :

تتمثل أهداف الدراسة في:

- محاولة الإلمام بالمصطلحات التي تعتمدها وتتميز بها المحاسبة العمومية
 - توضيح الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية
 - بيان أهمية المحاسبة العمومية في الجزائر إضافة إلى القوانين والأنظمة التي تحكمها .
 - التعرف على الأعوان المكلفين بإعداد وتنفيذ الميزانية والرقابة عليها
 - الاطلاع على الأسس التي تحكم المحاسبة العمومية
 - التعرف على هيئات الرقابة المالية والمحاسبية التي تعمل على حفظ المال العام
 - توضيح مدى فعالية الدور الرقابي الذي أنيط به أعوان المحاسبة العمومية، وكذا الأجهزة والهيئات المالية .
 - محاولة المساهمة في توفير مرجع يمكن أن يستفيد منه الطلبة .
- منهج البحث :

تحقيقا لهدف البحث ، وحتى نستطيع الإجابة عن إشكالية البحث والإلمام بكل جوانبها، وهذا ما يفرض علينا إستخدام المنهج الوصفي في مجال عرض المفاهيم وتقديم الإطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية ، في حين تم إستخدام المنهج التحليلي من أجل تبيان الدور الرقابي للهيئات المالية والمحاسبية في حماية المال العام .

الدراسات السابقة :

هذا البحث يتناول موضوع المحاسبة العمومية كآلية للحفاظ على المال العام وبالأخص الجزئية المتعلقة بالرقابة المالية للهيئات والأجهزة في مجال الصفقات العمومية ، لتشكل هذه الدراسات تمهيدا ومدخلا لموضوع هذا البحث ونذكر أهمها:

الدراسة الأولى :

إيهاب بطة ، المحاسبة العمومية كآلية للحفاظ على المال العام ، مذكرة الماستر ، تخصص دولة ومؤسسات ،كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ،سنة 2015-2016، وإشكالية ما مدى مساهمة المحاسبة العمومية في المحافظة على المال العام ؟ وقسم دراسته الفصل الأول تكلم فيه عن ماهية المحاسبة العمومية والفصل الثاني حول دورة النظام المحاسبي ومصادره القانونية ،ومن بين النتائج التي توصل إليها نجد وجوب اعتماد الأنظمة الرقابية التي تسهل فهمها وتطبيقها بما يضمن الأداء الحسن والفعال ، بالإضافة للنتيجة الثانية المتمثلة في حفظ المال والرقابة عليه في زمن تعددت فيه وتطورت وسائل النهب ، تعتبر هذه الدراسة نقطة إنطلاق لدراستنا التي تم تخصيصها في رقابة الهيئات المالية والمحاسبية في الحفاظ على المال العام في مجال الصفقات العمومية (رقابة قبلية ورقابة بعدية على الصفقات العمومية) وفقا لتحيين قواعد الرقابة .

الدراسة الثانية :

-الشارف بن عطية تواتي ، دور المحاسبة العمومية في تحقيق التوازن المالي لدى الهيئات العمومية (دراسة حالة بلدية مستغانم) مذكرة ماستر ، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة عبد الحميد بن باديس ، مستغانم، 2017-2018 ، تناولت إشكالية حول هل المحاسبة العمومية دور في تحقيق التوازن المالي ؟ حيث تم تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاث فصول الأول تطرق فيه إلى الإطار لنظري للمحاسبة العمومية والثاني إلى التوازن المالي في المؤسسات العمومية بالإضافة إلى دراسة حالة بلدية مستغانم ومن بين النتائج

المتوصل لها التوازن المالي يشمل كل آليات ، بما فيها بالطبع مرجعية الإيرادات والنفقات ، والمحاسبة العمومية تؤدي دورا هاما يكمن في تقديم البيانات والمعلومات التي تحقق التوازن المالي وتختلف هذه الدراسة عن دراستنا كونها تم تخصيصها لرقابة الهيئات المالية والمحاسبية في الحفاظ على المال العام في مجال الصفقات العمومية (رقابة قبلية ورقابة بعدية على الصفقات العمومية) وفقا لتحيين قواعد الرقابة .

الصعوبات التي واجهتنا:

تمثلت صعوبات الدراسة فيما يلي :

- طبيعة الموضوع في حد ذاته وتداخل مفهومه وتعدد إستعمالاته بين عدت تخصصات : علم الإقتصاد،السياسية ،القانون ،الإدارة ،المالية...الخ
- النقص الفادح في المراجع على مستوى المكتبات فيما يتعلق بالمحاسبة العمومية كآلية للحفاظ على المال العام من الجانب القانوني لأن أغلب الدراسات المتوفرة تناولت الجانب التقني .
- عدم التمكن من الحصول على تقارير ميدانية وذلك لخوف الأعوان والموظفين في الإدارات والهيئات الرقابية من إفشاء السر المهني .

تقسيم الدراسة :

تم تقسيم هذه الدراسة إلى فصلين حيث يتناول الفصل الأول الإطار القانوني للمحاسبة العمومية ، عن طريق عرض الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية بالنسبة للمبحث الأول ، إضافة إلى أعوان المحاسبة العمومية في المبحث الثاني .

كما تم تخصيص الفصل الثاني حول : رقابة الهيئات المالية والمحاسبية على المال العام ، عن طريق المبحث الأول : الرقابة قبلية على تنفيذ الصفقة العمومية ، بالإضافة إلى الرقابة البعدية للصفقات العمومية .

الفصل الأول: الإطار القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر

تمهيد:

تحتل المحاسبة العمومية مكانة هامة في تنظيم الوحدات الحكومية غير هادفة للربح، حيث تعرف على أنها مجموع الدراسات لمجموعة المبادئ والأنشطة والمعايير المتعارف عليها من تجميع وتبويب وتلخيص وتحليل البيانات المتعلقة بالنشاط الحكومي بغرض الرقابة المالية والقانونية على إيرادات و مصروفات الحكومة ، كما تعتبر المحاسبة العمومية مادة يغلب عليها الإطار القانوني، إذ خصها المشرع بإطار خاص بها، وذلك وفقا لإحكام القانون رقم: 90-21¹ المتعلق بالمحاسبة العمومية والذي يضع قيودا قانونية و تنظيمه لتسيير أموال العمومية ، وفي هذا الفصل تعرض المفاهيم الأساسية للمحاسبة العمومية عن طريق دراسة العناصر الآتية:

المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية .

المبحث الثاني : أعوان المحاسبة العمومية.

¹ القانون رقم: 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية ، الصادر باللجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية بتاريخ 15 أوت 1990، عدد 35 .

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية

تعد المحاسبة العمومية فرعاً من فروع المحاسبة ولها أسس تعتمد عليها ومبادئ وإجراءات تتميز بها، أما بالنسبة لمجال استخدامها فهي الوحدات الإدارية في جهاز الحكومي الدولة، ولهذا سوف نتطرق في هذا المبحث إلى المفاهيم الأساسية للمحاسبة العمومية، في المطلب الأول لمفهوم المحاسبة العمومية والمطلب الثاني أسس المحاسبة العمومية والمطلب الثالث إلى مكونات نظام المحاسبة العمومية .

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة العمومية

تهتم المحاسبة العمومية بتوفير البيانات والحقائق المالية عن الأنشطة الحكومية ، و نتيجة لتطور الأنشطة الاقتصادية و الإجتماعية على مر العصور، ولم تظهر ملامح المحاسبة العمومية إلا مع تطور مفهوم المحاسبة ،ومفهوم الدولة الحديثة .

الفرع الأول: تعريف المحاسبة العمومية

تتماشي تعاريف المحاسبة العمومية مع تغيير الدور الحديث للدولة ، والذي قادها إلى التدخل في النشاط الاقتصادي من أجل توسيع نطاقها، و إرتبط تعريف المحاسبة العمومية بتغيير فلسفة الدولة في كيفية ممارسة السياسة العامة التدخلية ، والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها¹.

وتجد الإشارة إلى أنه من الصعب أن نعطي تعريفا جامعا مانعا للمحاسبة العمومية، على الرغم من تعدد التعاريف المقترحة لها ، بحسب الزاوية المنظور لها منها ،حيث بحثنا عن تعاريف في التشريع الجزائري ، وكذا وجدنا بعض التعريفات في التشريعات المقارنة . إلا أنه يمكن أن نتصور تعريفا إداريا وتعريفا تقنيا وتعريفا قانونيا ، بالإضافة إلى التعريفات الفقهية .

أولا : التعاريف الفقهية .

1)تعريف الفقيه كهولور : عرفها بأنها المبادئ ، والنقائيد ، والإجراءات المرتبطة بالمحاسبة عن المحليات والمحافظات، والوحدات الحكومية القومية ، وتتصف هذه المحاسبة في الماضي بالتسجيل في السجلات والقوائم المالية لحسابات الموازنة ، ومراعاة القيود القانونية أو الإدارية المفروضة على الإنفاق، وتسجيل الإلتزامات²،وينظر

¹ يوسف السعدي أحمد ، آفاق نظام المحاسبة العمومية - حالة الجزائر- ، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة يحي فارس ، المدينة ، 2009 - 2010 ، ص 04.

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

إلى كل منها حاليا على أنها مواصفات إختيارية ، وفي السنوات الأخيرة فإن طريقة المحاسبة على أساس الاستحقاق أصبحت تحل تدريجيا محل النماذج القديمة¹ .

(2) **تعريف الفقيه كاك مانيلي** : عرف المحاسبة العمومية بأنها مجموعة القواعد القانونية والتقنية المطبقة في تنفيذ ،وعرض العمليات المالية والرقابة عليها² .

(3) **تعريف الأمم المتحدة** : عرفت هيئة الأمم المتحدة المحاسبة التي تختص بقياس ومعالجة وتوصيل ومراقبة وتأكيد صحة المتحصلات والنفقات والنشاطات المرتبطة في القطاع العام³ .

ثانيا: التعريفات التشريعية

(1) **تعريف التشريع المصري** : يقصد بالمحاسبة الحكومية في تطبيق أحكام هذا القانون القواعد التي تلتزم بها الجهات الإدارية في تنفيذ الموازنة العامة للدولة ، وتأشيراتها وتسجيل وتبويب العمليات المالية ، التي تجريها وقواعد الرقابة المالية قبل الصرف ونظم الضبط الداخلي وإظهار وتحليل النتائج التي تعبر عنها المراكز المالية والحسابات الختامية لهذه الجهات وبحيث تعطي حقيقة لها⁴ .

(2) **تعريف التشريع الفرنسي** : عرف المحاسبة العمومية بأنها (مجموعة الأحكام المطبقة على العمليات ومحاسبة النفود العامة) . هذا التعريف أصبح الآن بعيدا عن الواقع بفعل التطور الحاصل في نطاق المحاسبة العمومية⁵ .

(3) **تعريف التشريع الجزائري** : إنطلاقا من نص المادة 01 و02 من القانون رقم : 90-21⁶ المتعلق بالمحاسبة العمومية ، نستنتج بأن المحاسبة العمومية هي الأحكام

¹ محمد خالد المايني ، بطرس ميالة ، خالد شحادة الخطيب ، "المحاسبة الحكومية"، منشورات جامعة دمشق ، 2014 ، ص18.

² أبو بكر الصديق بن يحيى ، المحاسبة العمومية للأجهزة الإدارية وطرق رقابتها ، أطروحة دكتوراه ، تخصص مالية ومحاسبة ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة البليدة 2 ، 2018-2019 ، ص 26 .

³ بوشنطر سليمة ، المحاسبة العمومية ودورها في حماية أملاك الدولة ، رسالة ماجستير ، تخصص محاسبة وتدقيق ، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر 03 ، 2010-2011 ، ص 49 .

⁴ أبو بكر الصديق بن يحيى ، مرجع سابق ، ص 28 .

⁵ أبو بكر الصديق بن يحيى ، مرجع نفسه ، ص 29 .

⁶ المادة 01 و02 القانون رقم: 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية .

التنفيذية العامة التي يحددها هذا القانون والتي تطبق على الميزانيات والعمليات المالية التي تشمل عمليات تنفيذ الإيرادات والنفقات وعمليات الخزينة ، وكذا نظام محاسبتها الخاصة بكل من :

- _ الدولة
- المجلس الدستوري
- المجلس الشعبي الوطني.
- مجلس المحاسبة الميزانيات الملحقة والجماعات الإقليمية
- المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري .

كما نجده يحدد التزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين وكذا تحديد مسؤوليتهم ، وتطبيق هذه الأحكام كذلك على تنفيذ وتحقيق الإيرادات والنفقات العمومية وعمليات الخزينة وكذا نظام محاسبتها¹.

وبالتالي يمكن تقديم ثلاث مفاهيم للمحاسبة العمومية .

ثالثا: التعاريف العضوية

- 1) **التعريف الإداري** : هي قواعد عرض الحسابات العمومية وتنظيم وظيفة المحاسبين العموميين، حيث إن إضافة عنصر " تنظيم وظيفة المحاسبين العموميين " إلى سابقة هو الذي جعل التعريف يسمى بالإداري، لكنه يبقى محدودا، لأنه يستثني الأمرين بالصرف وكذا الجوانب الأخرى التي تدخل ضمن مجال تطبيق قواعد المحاسبة العمومية².
- 2) **التعريف التقني**: يقصد به مجموع المبادئ التقنية التي تستعمل من أجل القيد المحاسبي للعمليات المالية للدولة في السجلات المحاسبية للمحاسبة العمومية وطرق تنفيذها ومراقبتها³.

¹ أبو بكر الصديق بن يحيى، مرجع سابق ، ص 29 .

² أحمد بوجلال ، مدى فعالية المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة للدولة، رسالة ماجستير، تخصص نقود مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عمار تليجي، الأغواط، 2009- 2010، ص 4.

³ بوسنة سلوى ، المحاسبة العمومية وسبل تطويرها (حالة الجزائر 2005-2015) ، رسالة ماجستير، تخصص دراسات محاسبية جباية وتدقيق ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2016، 03-2015، ص 3.

3) التعريف القانوني : هو مجموعة القيود القانونية التي تعين مهام والتزامات

ومسؤولية كل من المحاسب العمومي والأمر بالصرف في تنفيذ العمليات المالية للدولة¹.

وإنطلاقاً من هذه التعريفات يمكن تعريف المحاسبة العمومية "بأنها مجموعة من القواعد القانونية والتقنية المتعلقة بتنفيذ الميزانية والعمليات المالية للدولة من جانب تسجيل وقيد تحصيل الإيرادات وتسديد النفقات".

الفرع الثاني : خصائص نظام المحاسبة العمومية : يرى خبراء هيئة الأمم المتحدة

أن نظام المحاسبة العمومية الجيد هو أداة لقياس كفاءة الأداء وتوفير المعلومات المناسبة لإتخاذ القرار ورسم السياسات لخدمة أغراض الإدارة ويجب أن يتميز بالخصائص التالية :

- أن ينسجم مع المتطلبات الدستورية والقانونية وغيرها من المتطلبات المقررة و بالتالي أن يبين مدى تقييد الأجهزة بالقواعد التشريعية المطبقة.
- أن يتم الربط بين الموازنة العامة وبين النظام المحاسبي العمومي بصروره تحقق التكامل بينهما لإظهار مدى التقيد بالموازنة العامة كخطة مالية تعكس نشاطات الحكومة وسياستها.
- يجب أن يتم تصميم الحسابات بطريقة يمكن من خلالها تشخيص الأهداف والإغراض التي خصصت من أجلها الأموال وتوضيحها وكذا تحديد الجهات الإدارية مسؤولة عن تأمين هذه الموارد وعن إستخدامها لتنفيذ البرامج والأنشطة.
- أن يسهل عمليات التدقيق والرقابة التي تمارسها الجهات المختصة وأن يسهل الرقابة الإدارية الفعالة على الأموال والإجراءات والبرامج وأن يضمن سهول التدقيق الداخلي.
- إن يسهل إظهار النتائج المالية الخاصة بالبرامج الحكومية و أن يسهل قياس الموارد وتحديد تكلفه البرامج والوحدات التنظيمية.
- أن يوفر النظام المحاسبي للمعلومات المالية اللازمة لتطوير التخطيط والبرمجة وتسهيل المراجعة والمتابعة وتقييم العمل بشكل مادي ومالي .

¹ بوستة سلوى ، مرجع نفسه ، ص 4 .

- أن يدعم النظام المحاسبي توفر المعلومات المفيدة في عمليات التحليل الاقتصادي ورفض العمليات المالية الحكومية بالحسابات القومية¹.

الفرع الثالث: أهمية المحاسبة العمومية

ظهرت أهمية المحاسبة العمومية في الوقت الحاضر إستجابة للتغيرات التي تمر بها المجتمعات ، وذلك لزيادة نطاق الخدمات والأعمال التي تقدمها الحكومات الآن ، حيث إكتسبت التقارير والقوائم المالية دورا حيويا في عملية التخطيط الإقتصادي ، والرقابة على العمليات المالية الحكومية، الأمر الذي يجسد دور السياسات المالية والإدارة الإقتصادية فقد أصبحت أكثر حرصا في السعي للإستقرار نتيجة ما تعكسه المحاسبة العمومية كنظام هام لتوفير المعلومات لقياس الإيرادات والنفقات ومدى فعاليتها².

¹ مغني نادية ، دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS ، أطروحة دكتوراه ، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03 ، الجزائر، 2016-2017 ، ص ص 09، 10 .

² بوستة سلوى ، مرجع سابق، ص 8 .

المطلب الثاني : أسس المحاسبة العمومية

إن كيفية تنظيم حسابات الدولة للسنة المالية في الموازنة العامة للدولة تعتمد على أسس معينة لقياس وتسجيل العمليات المالية وتعتبر بمثابة الإجراءات والقواعد التي تكمن من إثبات ومسك الحسابات وعرض القوائم المالية والتوقيت المناسب لإجراء هذه العمليات، وهناك ثلاثة أسس للمحاسبة العمومية هي الأساس النقدي، أساس الإستحقاق، والأساس المشترك.

الفرع الأول: الأساس النقدي

وفق هذا الأساس فإن الإيرادات المقبوضة في فترة مالية تسجل بالدفاتر لتعرض على القوائم المالية على أنها تخص هذه الفترة حتى ولو كان بعضها يتعلق بفترات سابقة أو لاحقة.

كما يمكن تعريفه كذلك على النحو التالي: (يعتمد الأساس النقدي على تحميل الحساب الختامي لأي سنة مالية بالنفقات التي دفعت فعلا خلال تلك السنة والإيرادات التي قبضت فعلا خلالها ، بغض النظر عما إذا كانت النفقات والإيرادات تعود لنفس السنة المالية أو إلى سنة سابقة أو لاحقة)¹.

كما يمكن تلخيص مزايا وعيوب الأساس النقدي فيما يلي:

أولاً: مزايا الأساس النقدي

- 1) البساطة والوضوح والسهولة في التطبيق ، حيث يعتمد على نظام محاسبي بسيط وغير معقد فيمثل الحساب الختامي حركة عمليات الخزينة من مقبوضات ومدفوعات نقدية .
- 2) يتميز بالموضوعية لإبتعاده عن المخاطر التقدير الشخصي.
- 3) إمكانية إعداد الحسابات الختامية في وقت مبكر مما يضيف أهمية خاصة على نشر الحساب الختامي بلعباره أحد وسائل الرقابة .

¹ زرقين عبود ، لعلايبية مالك ، "واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر واليات تطويرها في ظل جهود مجلس معايير محاسبة القطاع الدولية "، مجلة بحوث ، جامعة الجزائر 1 ، العدد 10 ، 2016 ، ص ص 150 ، 151 .

4) يمكن الإعتماد على النتائج التي تتحقق من تطبيق هذا النظام في مجال إعداد الموازنة العامة والرقابة عليها¹.

ثانيا : الإنتقادات الموجهة للأساس النقدي

1) لا يتوفر معلومات حول الموجودات الرأسمالية، فهي تسجيل الإنفاق الذي تم خلاله عدة سنوات عند إنفاق النقود فقط، وبالتالي لا يأخذ بالإعتبار مستقبلا إذا ما كان الأصل يزال قيد الإستخدام أو وصل إلى نهاية عمره الإنتاجي أو تم بيعه.

2) تكلفة البساطة التي غالبا ما يعول عنها في هذا الأساس كثيرا ما تكون باهظة جدا، فالمحاسبة وفق هذا الأساس أكثر قبولا عند من ليست لديه فكرة عن المسائل الحسابية، فالبساطة وفق هذا الأساس تكون على حساب تكامل النظام المحاسبي وكماله، حيث أنه لا يتضمن كل مرحلة من مراحل العملية ومتى تمت، ولكنه يقتصر على مرحلة دفع أو تحصيل النقود فقط .

3) المعلومات المبينة على الأساس النقدي تحقق في توضيح الرؤية الإستشرافية المستقبلية لتقييم مدى إستطاعة الحكومات في إستمرارية تحمل الخدمات التي تقدم حاليا، أو مدى قدرتها على تقديم خدمات جديدة إستنادا إلى معلومات التكلفة الكلية كما تفشل هذه المعلومات المبينة على الأساس النقدي في إظهار صورة سلمية للوضع و الأداء المالي.

4) تحد من قدرة الناخبين على مساءلة الحكومة حول إستخدامها للموارد من خلال توفيرها لمعلومات حول التدفقات النقدية فقط والتي يمكن مساءلتها عليها، لكن لا توفر معلومات المساءلة الحكومة عن إدارة الموجودات والمطلوبات².

¹ خلف الله بن يوسف، معاش قويدر، " متطلبات المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام _ IPASA"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية -دراسات اقتصادية-، جامعة عاشور زيان، الجلفة، الجزائر، 2007، ص ص 278، 279 .

² مسعودي على، "أساس المحاسبة العمومية الملائم في ظل توجه الجزائر نحو عصرنة نظام الموازنة الرامي إلى الحكومة"، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، العدد04، جوان 2018، ص ص 189، 190 .

الفرع الثاني: أساس الاستحقاق

يقضي أساس الإستحقاق بتحميل الحساب الختامي بما يخص الفترة المحاسبية من نفقات أو إيرادات بصرف النظر عن واقعة دفع النفقات أو تحصيل الإيرادات، أي أنه تعد الفترة المحاسبية أو السنة المالية وفقا لهذا الأساس فترة مستقلة حيث أنها تحمل بما يخصها من نفقات و إيرادات ، ويتم إستبعاد تلك النفقات و الإيرادات التي يتم إنفاقها أو قبضها وتخص فترات سابقة أو لاحقة¹.

أولا: مزايا أساس الإستحقاق

- 1) يتفق هذا الأساس مع الأصول العلمية للمحاسبة حيث يتميز بالدقة و العدالة فنجد إن السنة المالية تعتبر دورة مستقلة.
- 2) يساعد في تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات بصرف النظر عن التحصيل أو السداد النقدي ، مما يتيح الفرصة لإجراء المقارنات المختلفة بين السنوات المختلفة داخل الوحدة أو المقارنات بين الوحدات المختلفة .
- 3) إتباع هذا الأساس يساعد في تحديد تكلفة وحدة النشاط أو وحدة الخدمة المؤادة خاصة في ظل الأنظمة الحديثة للموازنة، كموازنة البرامج والأداء وكذلك يساعد على الرقابة على الأنشطة وتقييم أدائها وتعتبر ذلك من أهم مميزاته .
- 4) يسهل إتباع هذا الأساس في إعداد تقديرات الموارد والإستخدامات اللازمة للسنة المالية المقبلة .
- 5) يساعد هذا الأساس في الفصل بين العمليات الرأسمالية والعمليات الجارية².

ثانيا : الإنتقادات الموجهة للأساس الإستحقاق

رغم مزايا تطبيق أساس الإستحقاق في المحاسبة العمومية ، إلا أنه لا تخلو من العيوب والتي يمكن ذكر أهمها فيما يلي :

¹ بوسنة سلوى ، مرجع سابق ، ص 30 .

² ربيعي مريم ، إصلاح المحاسبة وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي -حالة الجزائر- ، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة البليدة 2 ، 2014، ص 21 .

1. يستلزم أن تظل الحسابات مفتوحة لفترة طويلة بعد إنتهاء السنة المالية ، حتى يتم الإنتهاء من إجراء التسويات الخاصة بمصروفات وإيرادات السنة ، مما يؤدي إلى حدوث تأخير في إعداد ونشر القوائم المالية وبالتالي يقلل من فائدتها لمستخدميها ويصعب من الرقابة المالية .
2. إستخدامه يؤدي إلى ضرورة الإستعانة بالحكم والتقدير الشخصي في بعض المواقف ، مما يفقد بعض النتائج موضوعيتها ، كما هو الحال في جرد المخازن وتقييمها وتقدير المخصصات المختلفة ، وجرد الديون المستحقة¹.

الفرع الثالث : الأساس النقدي المعدل

يطبق أساس الإستحقاق والأساس النقدي في وقت واحد، حسب ما يتناسب وطبيعة المصروفات أو الإيرادات ، ولهذا فإن السجلات الممسوكة على أساس نقدي قد تمسك إلى جانبها سجلات أخرى مساعده تأخذ بأساس الاستحقاق ، لنتمكن من عرض النتائج في شكل يقارب نتائج أساس الإستحقاق ، أي أن حسابات الأساس النقدي المعدل في النهاية لإدراج مبالغ تخص الدورة المالية ، بالرغم من أنها لم تقبض أولم تدفع خلالها ؛ ويسجل التدفقات النقدية مع السماح بتأخر زمني في المتحصلات والمدفوعات بالإضافة إلى كشوفات التدفقات النقدية ، ويمتاز هذا الأساس مماثله للأساس النقدي ، ولكن مع وجود مفاضلة بين البساطة الأقل والحدثة ، مقابل زيادة المعلومات².

الفرع الرابع : أساس الاستحقاق المعدل

يمتاز بقربه من أساس الإستحقاق ، إلا أنه لا يشمل بعض العناصر التي يشملها أساس الإستحقاق ، ولكنه يتوسع في الإعتراف بالعناصر أكثر من الأساس النقدي والأساس النقدي المعدل .

¹ شلال زهير ، آفاق وإصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة ، أطروحة الدكتوراه ، تخصص تسيير المنظمات ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد بوقرة ، بومرداس ، 2013 - 2014 ، ص 36 .

² ربيعي مريم ، مرجع سابق ، ص 19 .

يقيس هذا الأساس الموارد المالية وتغيراتها. وتتكون عناصر القوائم المالية من الإيرادات والنفقات والأصول المالية ، والإلتزامات وصافي الموارد المالية كالاتي:

أولا : الأصول

وفق هذا الأساس هي الأصول المالية فقط، وتشمل الإستثمارات والمخزون المعد للبيع والقروض القائمة و الإيرادات المستحقة والحسابات المدنية الأخرى .

ثانيا: الخصوم

يعترف بها بطريقة تتشابه مع تلك في أساس الإستحقاق يضاف إليها إجمالي المتحصل من بيع الأصول العينية ، ولا تعتبر ضمن الإيرادات عمليات استلام الهبات أو التبرع العيني الذي يتم إستلامه .

ثالثا: النفقات

وتشمل تكاليف شراء السلع والخدمات والهيئات، والتبرعات والتحويلات المدفوعة ، وإنشاء الأصول العينية ، ولكنها لا تشمل الإستهلاكات أو تسديد الدين أو الاستثمارات¹.
مما سبق يتبين بأنه لا يوجد أساس محاسبي واحد يمكن الإعتماد عليه في تلبية إحتياجات المستخدمين ويمكن في ظروف معينة المزج بينها يكون ملائما أكثر.²

¹ ربيعي مريم، مرجع نفسه، ص 19 .

² مسعود على ، مرجع سابق ، ص 192 .

المطلب الثالث : مكونات نظام المحاسبة العمومية

يعرف النظام بأنه مجموعة عناصر متفاعلة، وتعمل معا من أجل تحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف ، ليس بمقدور أي عنصر منها بمفرده تحقيقه ،ويمكن تجزئة كل عنصر في النظام إلى مكونات اصغر باعتباره نظام ، وهكذا تستمر تجزئة المكونات إلى نظم فرعية أو جزئية¹.

بناء على ذلك يمكن تقسيم مكونات نظام المحاسبة العمومية إلى نظامين أولا النظام المحاسبي للدولة بالإضافة إلى نظام الموازنة العامة للدولة .

الفرع الأول: النظام المحاسبي للدولة

تقتضي شفافية المالية العامة وجود نظام محاسبي شامل ، ومتكامل يوفر أساسا موثوقا لتقدير متأخرات السداد ، ويعتمد التنفيذ الشفاف للموازنة على وجود نظام محاسبي فعال يوفر تغطية شاملة لمعاملات المالية العامة ، ويقوم على نظام الرقابة الداخلية الفعالة ، وفي رصد الأصول والخصوم والتغيرات التي تطرأ عليها².

أولا : تعريف النظام المحاسبي للدولة

يعرف النظام المحاسبي للدولة بأنه مجموعة المفاهيم والمبادئ العلمية المتعلقة باستخلاص النتائج الخاصة بهذا النشاط بصورة دورية وتقديمها للجهات المسؤولة عن إدارة الأموال العامة أو مراقبتها .

إن النظام المحاسبي للدولة نظام فرعي من أنظمة المحاسبة ، يشمل جميع إثبات الموارد الحكومية وتحصيلها وصرفها ثم تقديم التقارير الدورية عن تلك العمليات ونتائجها ،وتقديم المعلومات المالية عن نشاط الدولة للجهات والهيئات التي لها مصلحة مباشرة فيها³.

ثانيا: وظائف النظام المحاسبي للدولة

➤ التسجيل التاريخي للنشاط العمومي بصفة رقمية.

¹ يوسف السعدي أحمد ، مرجع سابق ، ص 20 .

² مرجع نفسه ، صفحه نفسها .

³ بوسته سلوى ، مرجع سابق ، ص ص 27 28 .

- متابعة ما يستحق للدولة على الأفراد والمؤسسات من ضرائب ورسوم أو ديون أو أي التزامات أخرى والعمل على تحصيلها وحفظ قيودها وسجلاتها.
- فرض الرقابة المالية على الأموال العامة لمنع وقوع ضياع أو إختلاس أو سوء إستخدام لها أو كشف الأخطاء أو التلاعب الذي يمكن أن يحدث لها .
- توفير البيانات والمعلومات اللازمة المتعلقة بالموازنة وبيان المركز المالي للدولة وإظهار الفائض أو العجز .
- توفير التقارير اللازمة عن تنفيذ البرامج والخدمات التي يؤدي والأجهزة الحكومية بحيث تسهل عمليات تقييمها .
- توفير البيانات والمعلومات من مختلف الجهات لإستخدامها كمؤشرات إتخاذ القرارات ورسم السياسات أو إخضاعها لعملية الدراسة والتحليل أو لغاية فرض الرقابة على النشاط المالي¹.

ثالثا : الشروط الواجب توافرها في نظام المحاسبي للدولة

يعتبر نظام المحاسبة العمومية أحد النظم المهمة التي تستعين بها الإدارة لتنفيذ برامجها بصورة فعالة ليستخدم الأموال العامة إستخداما أمثل وحتى يؤدي هذا الأخير الغرض المرجو منه يجب أن يحتوي على جملة من الشروط و نلخصها في النقاط الآتية:

- 1) أن يكون النظام المحاسبي متطابق مع النصوص الدستورية والقانونية والتشريعات الأخرى.
- 2) أن ترتبط تصنيفات الموازنة إرتباط وثيقا على إعتبار أن وظائف الحسابات من الميزانية من العناصر المتكاملة للإدارة المالية العامة .
- 3) يجب أن تنظم الحسابات بطريقة تفصح بوضوح أن الأغراض التي من أجلها حصلت وأنفقت الأموال العامة والمستويات الإدارية المسؤولة عن الجباية والإنفاق على البرامج .

¹ نور الهدى بوليفة ، واقع اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري لمواجهة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ، مذكرة ماستر ،تخصص تدقيق محاسبي ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة حمة لخضر، الوادي، 2014- 2015 ، ص 13 .

4) أن يكون للنظام المحاسبي القدرة على الإفصاح الكامل عن المركز المالي للدولة .

5) أن يكون للنظام المحاسبي للدولة القدرة على بيان التزام السلطة التنفيذية لمختلف وحداتها الإدارية بالقوانين والأنظمة¹ .

رابعاً: الإجراءات المتبعة في النظام المحاسبي للدولة يمكن حصر هذه الإجراءات في² :

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

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

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

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

5) يجب تطبيق المبادئ المحاسبية والقواعد الأساسية حالة قيام الدولة بموازنة نشاط المراجعة الدورية في الوحدات الإدارية يقوم بها مراجع مستقل .

6) إعتداد تقارير شهرية مالية في الوحدات الحكومية بحيث تظهر هذه التقارير الوضع المالي من أجل أحكام المراقبة المالية والقانونية.

7) يجب أن تكون جميع التقارير مبنية على أساس موحد ولو على أساس مجموعات من الوحدات الإدارية المتماثلة في طبيعة النشاط والحجم.

¹ بوستة سلوى ، مرجع سابق ،ص 28 .

² نور الهدى بوليفة ، مرجع سابق ، صص 14، 15،

خامسا : دورة النظام المحاسبي للدولة

يتم تحديد دورة النظام المحاسبي للدولة في الخطوات التالية¹ :

- 1) تحديد سنة المالية ذات فترة زمنية ثابتة يتم على أساسها إعداد مشروع الموازنة العامة للدولة خلال السنة المالية التالية .
 - 2) اعتماد الموازنة وصدور قانون العمل بها .
 - 3) تنفيذ ما ورد بالميزانية عن طريق توزيع قوائم الإيرادات و المصروفات على الوحدات المحاسبية الموجودة في مختلف الوحدات الإدارية الحكومية.
 - 4) مباشرة تنفيذ الموازنة طبقا لقواعد تنفيذها وتوزيع الإعتمادات وتحصيل الإيرادات وفقا للتوزيع المخطط في الموازنة .
 - 5) إثبات العمليات المالية الفعلية من خلال النظام المحاسبي العمومي وفقا لنفس أسلوب المطبق في النظام المحاسبي المالي ، وذلك فيما يتعلق بحصر وتسجيل العمليات المالية على أساس تاريخي وفقا لنظام القيد المزدوج في دفاتر اليومية المختلفة ثم تبويبها إلى حساباتها في دفاتر الأستاذ وفقا لأحكام الخاصة ب استخدام الإستثمارات الحكومية .
 - 6) في مرحلة تلخيص البيانات وهي مرحلة الثالثة من أجل تشغيل النظام المحاسبي المالي العمومي تختلف المبادئ التي تخضع لها إجراءات التلخيص كما هو متبع في النظام المحاسبي المالي فلا مجال لإعداد حسابات ختامية يقابل فيها جانب الإيرادات والنفقات وتقوم كل وحدة حكومية إدارية بإعداد حساب ختامي لها حتى ينسى إعداد الحساب الختامي للدولة الذي يشمل على إجمالي الملخصات الدفترية .
 - 7) تقوم الوحدة الإدارية بإعداد تقارير دورية على أساس موحد شهرية وربع سنوية وختامية على المركز المالي لها ويتم رفعه إلى الإدارة العامة لحسابات الحكومة بوزارة المالية.
- على فترات منتظمة مرفقا بها المستندات الخاصة لإحكام الرقابة المالية والقانونية على العمليات الجارية وإستخدام هذه التقارير في إعداد موازنات السنوات القادمة.

¹ يوسف السعدي ، مرجع سابق ، ص 22 .

ومن خلال التعرف على النظام المحاسبي للدولة سيتم التطرق في الفرع الموالي إلى التعرف على نظام الموازنة العامة للدولة .

الفرع الثاني: نظام الموازنة العامة للدولة .

سوف نتطرق في هذا الفرع إلى العناصر التالية :

تعريف الموازنة العامة للدولة ، المبادئ التي تحكمها، الأهداف، وظائف الموازنة العامة للدولة .

أولاً: تعريف الموازنة العامة للدولة

من خلال المادة 06 من القانون رقم :84-17 المؤرخ في 07 جانفي 1984 يعرف المشرع الجزائري الميزانية العامة "بأنها تتشكل من الإيرادات والنفقات النهائية للدولة ، المحددة سنويا بموجب قانون المالية ، والموزعة وفق الأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها " . ويعرفها في المادة 03 من قانون رقم :90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 "بأنها الوثيقة التي تقدر للسنة المدنية مجموع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسيير والإستثمارات ومنها نفقات التجهيز العمومي والنفقات برأسمال وترخص بها "1.

ثانياً: مبادئ الموازنة العامة للدولة

يقصد بمبادئ قواعد الميزانية العامة الأصول والمبادئ التي تحكم إعدادها ، والأسس التي تقوم عليها ، وكان الهدف منها تنظيم الميزانية العامة ، و التعرف على المركز المالي للدولة ، وتبسيط إجراءات الرقابة من قبل السلطة التنفيذية والسلطة التشريعية ، والحد من التبذير وإهدار في المال العام².

1. مبدأ سنوية الموازنة : بمعنى أن فترة الإيرادات وتنفيذ النفقات العامة لا تزيد عن

سنة واحدة ، إن سنوية الموازنة تسمح ب:

✓ تحديد دوري ودائم للنفقات والإيرادات العامة .

✓ مراقبة السلطة التشريعية للحكومة

¹ هاجيرة ديلمي ، "الميزانية العامة في ميزات الحكومة الجيدة" ، مجلة مجاميع المعرفة ، المركز الجامعي ، تسميلت ،

الجزائر ، العدد 5 ، 2017 ، ص 167 .

² مرجع نفسه ، صفحة نفسها .

✓ معرفت الإِتجاه العام للإِنفاق العام

✓ توافق الموازنة العامة وموازنات الشركات خاصة عند فرض الضريبة وتحصيلها.

المعروف أن السنة المالية عادة ما تكون من 1 جانفي /ن 19 إلى 31/12-ن 19 غير أن بداية ونهاية السنة المالية في 01/07/19 وتنتهي 30 جوان /ن 19¹.

2. مبدأ الوحدة: تقتضي هذا المبدأ ب أن تدرج جميع إيرادات الدولة ونفقاتها في

موازنة واحدة وتظهر في وثيقة واحدة ، ويستند هذا المبدأ على مبررين أحدهما مالي والآخر سياسي ، فمن الناحية المالية يساعد هذا المبدأ على بيان المركز المالي للدولة من خلال جمع الإيرادات والنفقات العامة في وثيقة واحدة ، أما من الناحية السياسية فإن هذا المبدأ يسهل مهمة البرلمان في إعتماد الموازنة والرقابة على تنفيذها، حيث يصعب عليه ذلك لو كانت هناك موازنات متعددة ومتفرقة ، كما أن عدم إدراج جميع إيرادات الدولة ونفقاتها في وثيقة واحدة قد يؤدي إلى سوء الإستخدام ، حيث قد تتمتع إستخدامات أقل حيوية بموارد هامة في حين تحرم إستخدامات أخرى أكثر حيوية من الإِشباع الكافي لنقص موارد الخزينة العامة²

3. مبدأ عمومية الموازنة العامة :

وتقوم قاعدة عمومية الموازنة على أساس عدم إتباع طريقة الموازنة الصافية ، وهذا يستلزم إدراج جميع النفقات والإيرادات دون إجراء المقاصة بينهما ، أي عدم إتباع طريقة الناتج الصافي التي لا يسجل فيها إلا فائض الإيراد على النفقة بالنسبة للوزارة ، طريقة الموازنة الصافية تقوم على أساس إجراء مقاصة بين الإيرادات وبين النفقات التي تترتب عنها .

وهذا يقود إلى إدراج فائض الإيرادات في باب المصروفات في الموازنة .

أما الطريقة الإجمالية فتبنى على أساس إدراج كافة النفقات والإيرادات دون إجراء

أية مقاصة .

¹ أبو منصف ، " مدخل للتنظيم الإداري والمالية العامة "، دار المحمدية العامة ، الجزائر، 2014، ص 86 .

² هاجيرة ديملي ، مرجع سابق ، ص 167 .

ويؤخذ على قاعدة الموازنة الصافية أنها تضعف الرقابة البرلمانية على نفقات والإيرادات الدولة لأن ذلك يؤدي إلى إخفاء بعض النفقات أو عدم الإقتصاد فيها إعتمادا على أنه لا يظهر في الموازنة إلى النتيجة الصافية¹.

4. **مبدأ عدم التخصيص:** بمعنى لا يجوز تخصيص إيراد معينة لتغطية نفقة معينة، بل أن مجموع الإيرادات يجب أن يغطي مجموع النفقات على وجه الشروع .

مثال : لا يجوز أن تخصص الرسوم القضائية لنفقات المحاكم، ورسوم المطارات لنفقات الطيران²، لأن تخصيص إيرادات معينة لجهة معينة يؤدي إلى زيادة الأموال المتوفرة لديها ، وقد يزيد على إحتياجاتها مما يؤدي إلى الإسراف والتبذير، وكذلك يؤدي بطريقة آلية لترشيد الإنفاق العام.

5. **مبدأ التوازن :** ينص مبدأ توازن الموازنة العامة على ضرورة تساوي جملة الإيرادات العامة العادية وجملة النفقات العامة العادية للدولة سنويا ، و أن لا تكون هناك زيادة ولا نقصان فيها فلا يكون في الموازنة العامة للدولة عجز ولا فائض ويستند مبدأ التوازن) يحصل عجز في الموازنة العامة للدولة عند زيادة إجمالي النفقات العامة لها عن إجمالي الإيرادات ويحصل فائض في الموازنة عند زيادة إجمالي الإيرادات العامة عن إجمالي النفقات العامة).³

ثالثا: أهداف الموازنة العامة

ينبغي إعداد الموازنة العامة للدولة بشكل يساعد على تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها:

- 1) المساعدة في تحقيق خطة التنمية الاقتصادية .
- 2) المساعدة في تحقيق العدالة الاجتماعية .
- 3) المساهمة في ترشيد الإنفاق الحكومي

¹ محمود حسين الوادي ، "مبادئ المالية العامة" ، الطبعة الثانية ، دار المسيرة للنشر و التوزيع والطباعة ، عمان ، 2010 ، ص 145 .

² أبو منصف ، مرجع سابق ، 88 .

³ شاكر محمد عصفور ، "أصول الموازنة العامة" ، دار المسيرة للنشر و التوزيع والطباعة، الطبعة الثالثة ، 2011، ص 68.

- 4)تحسين مستوى أداء الخدمات الحكومية .
- 5)توفير مستلزمات الإنتاج والخدمات اللازمة .
- 6)توفير الاستقرار للعاملين بالأجهزة الحكومية .
- 7)توفير معايير ملائمة لقياس كفاءة الأداء الحكومي¹ .

رابعا : وظائف الموازنة العامة للدولة

للموازنة العامة للدولة وظائف أساسية تتركز في الوظائف التالية :

- 1)التخطيط : يرتبط التخطيط بالموازنة العامة إرتباط وثيقا لذا يتطلب الأمر التنسيق بين كل من الخطة والموازنة ففي الوقت الذي يتطلب فيه التخطيط تحديد الأهداف . وبما أن الموازنة بإعتبارها ملازمة للتخطيط يجب أن تتضمن توفير وإعداد الموارد المالية له وإعادة النظر في مصادرها ومراجعتها .
- 2)الإدارة : وتتضمن ترجمة الأهداف إلى مشروعات وأنشطة محددة وتصميم الوحدات الحكومية التي تتولى تنفيذ البرامج وأخيرا توظيف الأفراد في هذه الوحدات وتدبير الموارد اللازمة .
- 3)الرقابة : ويقصد بالرقابة ربط الموظفين بالسياسات والخطط التي وضعت من قبل رؤسائهم . وتتضمن عملية الرقابة جميع الإجراءات والقواعد التي تحكم إنفاق الوحدات الحكومية والتي على أساسها تعد تقارير الرقابة والمتابعة² .

¹ مهدي مأمون الحسين ، "المحاسبة الحكومية " ، دار الإعمار العلمي للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى ، الأردن ، ص 114 ، 115 .

² مرجع نفسه ، ص 115 .

المبحث الثاني : أعوان المحاسبة العمومية

تحال مهمة تنفيذ العمليات المالية للدولة إلى عدة أعوان يختص كل منهم بمهام وسلطات محددة قانونا ، حيث يمكن التمييز بين أصناف أعوان المحاسبة العمومية و المتمثلين في كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي والمراقب المالي هذا الأخير لم يتم منحه صفة عون مكلف بالتنفيذ بل أدمج في الباب الخاص بالرقابة على الرغم من الدور الفعال الذي يلعبه في تنفيذ النفقات العمومية .

تدخل هؤلاء الأعوان في عمليات تنفيذ النفقات العمومية يكون على مختلف مراحلها بشكل منظم ومحدد قانونا وهذا من أجل إعطاء أكثر شفافية في تسيير الأموال العامة للدولة . وسنتطرق في هذا المبحث إلى مختلف الأعوان وتصنيفهم وتحديد مهامهم ومسؤولياتهم .

المطلب الأول : الأمر بالصرف:

الأمر بالصرف هو كل شخص يعين بصفة قانونية ويقوم بتحصيل إيرادات ودفع نفقات وذلك بغية الحفاظ على المال العام ،ويتناول هذا المطلب نشاط الأمر بالصرف من منظور المحاسبة العمومية عن طريق عرض عدة عناصر المتمثلة في تعريفه ، تصنيفه، مهامه ، مسؤولياته.

الفرع الأول : تعريف الأمر بالصرف

عرف الأمر بالصرف طبقا لأحكام القانون المتعلق بالمحاسبة العمومية بأنه " كل شخص يؤهل بموجب القانون القيام بالعمليات المالية التنفيذية المتعلقة بإثبات وتكريس حق الدائن العمومي ، ويتولى تصفية الإيرادات كما له الالتزام بالنفقات العمومية لإثبات نشوء الدين العمومي ، وتصفية النفقة بتحديد مبلغها الصحيح ، ويجوز له إصدار أوامر الصرف لتلك النفقات العمومية أو تحرير حوالات دفع لها ¹.

يتم منح صفة الأمر بالصرف إما عن طريق التعيين في منصب وظيفي يخوله ذلك ، أو عن طريق الانتخاب كما هو الحال بالنسبة لرئيس المجلس الشعبي البلدي ².

الفرع الثاني : تصنيف الأمر بالصرف

يتم تصنيف الأمرين بالصرف إلى صنفين كالآتي ³:

أولا : تصنيف الأمرين بالصرف الإبتدائيون أو الرئيسيون : وهم الذين يصدرون

أوامر بالدفع أو أوامر الإيرادات ، وبما أن مجال هو تنفيذ النفقات فإن تركيزنا سيكون على دور الأمر بالصرف بإصدار أوامر الدفع لفائدة الدائنين كما هو الحال بالنسبة للمتعاقل المتعاقد ، وأوامر تفويض الإعتمادات لفائدة الأمرين الثانويين ⁴ .

¹ المادة 23 من القانون رقم: 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية .

² المادة 23/ف2 من القانون رقم: 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

³ المادة 25 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية .

⁴ المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم: 91-313 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 يحدد إجراءات المحاسبة التي يسكها

الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةاتها ومحتواها ، الصادر بللجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية بتاريخ 18 سبتمبر 1991 ، عدد 43 ، ص 1648 .

والأمرون بالصرف الرئيسيين أو الأساسيين حسب قانون المحاسبة هم¹:

- المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي للمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة .
 - الوزراء
 - الولاية عندما يتصرفون لحساب الولاية
 - رؤساء المجالس الشعبية البلدية الذين يتصرفون لحساب البلديات .
 - المسؤولون المعنيون قانونا على المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.
 - المسؤولون المعنيون قانونا على مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة .
 - المسؤولون عن الوظائف التي تخولهم القيام بالمهام المتعلقة بالعمليات المالية التنفيذية المؤهل لها الأمر بالصرف .
- ويخول الأمرون بالصرف الرئيسيون إصدار أوامر بالدفع في حدود الإعتمادات المفتوحة².

وأوامر بالدفع هي وثيقة الرسمية التي يمكن بها للأمر بالصرف أمر المحاسب العمومي لتنفيذ نفقة عمومية.

ثانيا: الأمرون بالصرف الثانويين :

وهم الذين يصدرون حوالات دفع وليس أوامر كالأمر بالصرف الرئيسيين في حدود الإعتمادات المفوضة لهم من الأمرين بالصرف الرئيسيين³. وهم المسؤولين بصفتهم رؤساء المصالح غير الممركزة للإدارة المركزية للدولة⁴.

¹ المادة 26 من القانون رقم: 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

² المادة 25 من المرسوم التنفيذي رقم: 91-313 المحددة لإجراءات المحاسبة التي يمسهها الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها و محتواها .

³ المادة 08 من المرسوم التنفيذي رقم: 91-313 المحددة لإجراءات المحاسبة التي يمسهها الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها و محتواها.

⁴ المادة 27 من القانون رقم: 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية .

ولذلك فحوالات الدفع التي يصدرونها تكون قابلة للدفع من صندوق أمناء الخزينة الولاية التي تتواجد في حدودها الإقليمية الإدارة غير الممركزة التي يكون الأمر بالصرف الثانوي مسؤولا عنها¹.

ثالثا : الأمر بالصرف الأحادي

إضافة إلى صفة الأمر بالصرف الرئيسي الذي يمتلكها الوالي بالنسبة لتنفيذ ميزانية الولاية فإنه تمتلك صفة الأمر بالصرف الوحيد بالنسبة لتنفيذ برامج التجهيز اللامركزي للدولة على المستوى الولاية بحيث ترخص على أساس ميزانية الدولة و إتمادات بالرقم التسلسلي الذي يتولى تنفيذها وفقا لبرنامج التجهيز السنوي المقرر من طرف الحكومة².

رابعا : الأمر بالصرف المفوض

هو الموظف الذي يفوضه الأمر بالصرف الرئيسي أو الثانوي أو الأحادي توقيعه، وهذا التفويض يسمح له بأداء بعض المهام المدرجة ضمن التسيير المالي للمؤسسة، ولك ن المراقبة ومسؤولية الأمر بالصرف.

الأمر بالصرف المفوض لا يحدد أو يعين بنصوص قانونية وإنما يعين من طرف الأمر بالصرف الرئيسي عن طريق العلاقات المحيطة بيه ، إن قرار التفويض يمكن أن يسحبه الأمر بالصرف في أي وقت كان ولكن بنفس الكيفية التي أنجز بها³.

خامسا : الأمر بالصرف المستخلف

هو الذي يتم تعيينه قانونا في حالة وجود مانع قانوني أو غياب الأمر بالصرف الرئيسي أو الثانوي أو الأحادي ، مع وجوب إشعار كل من المراقب المالي والمحاسب العمومي . يعين الأمر بالصرف المستخلف حسب قانون المؤسسة وحسب القانون المنصوص عليه يقوم بجميع المهام⁴.

¹ المادة 26 و 25 من المرسوم التنفيذي رقم: 91-313 المحددة لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف

والمحاسبون العموميون وكيفياتها و محتواها

² شلال زهير ، مرجع سابق ، ص 16 .

³ المادة 24 من القانون رقم: 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية .

⁴ بوسته سلوى ، مرجع سابق ، ص 13 .

الفرع الثالث : مهام الأمر بالصرف

يعتبر الأمر بالصرف المسؤول المباشر عن ضمان السير الحسن لوحدات القطاع العام عن طريق تنفيذ ميزانية الهيئة العمومية المكلف بتسييرها ، حيث يهتم بتنفيذ المراحل الإدارية للعمليات المالية المتمثلة في الالتزام والتصفية والأمر بالصرف من جانب النفقات ، والإثبات والتصفية من جانب الإيرادات ، إضافة إلى المهام الإدارية المتعلقة بتسيير المرفق العام ، يقوم الأمر بالصرف بمهام محاسبية متعلقة بمسك محاسبة إدارية ذات طابع إحصائي للإيرادات والنفقات التي يقوم بها خلال السنة المالية والتي لا يترتب عنها قيود محاسبية أو مسك سجلات محاسبية وفق القيد المزدوج ، لأن عمليات التسجيل المحاسبي هي من اختصاص المحاسب العمومي حصريا ، وفي هذا الإطار فإن الأمر بالصرف ملزم في نهاية كل سنة بأعداد الحساب المالي الذي يتضمن العناصر الموالية¹.

أولا : محاسبة الإيرادات :

تتضمن محاسبة الأمر بالصرف من جانب الإيرادات بيانات مالية في شكل جداول تظهر إجمالي أوامر تحصيل الإيرادات التي تم إصدارها وكذلك التخفيضات أو الإلغاءات، وقيمة التحصيلات .

ثانيا: محاسبة الإلتزامات

تهدف هذه المحاسبة إلى إظهار حجم نفقات التسيير والتجهيز الملتزم بها بالنسبة إلى رخص البرامج وإعتمادات الدفع السنوية، وبالتالي تسمح هذه للمحاسبة بالإفصاح عما يلي:

- الاعتمادات المفتوحة أو المفوضة حسب أبواب وبنود ميزانية التسيير
- تفويضات الاعتمادات الممنوحة للأمرين بالصرف الثانويين .
- إجمالي الإلتزامات بالدفع لنفقات التسيير والتجهيز التي تم القيام بها .
- مبلغ الأرصدة المتاحة لنفقات التسيير والتجهيز².

¹ المادة 24 من المرسوم التنفيذي رقم: 91-313 المحددة لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمر بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها و محتواها.

² زهير شلال ، مرجع سابق ، ص 107 .

ثالثا: محاسبة أوامر الصرف

يمسك الأمر بالصرف محاسبة وفق القيد الوحيد والتي يجب أن تفصح عن

العناصر الآتية:

- الإعتمادات المفتوحة أو المفوضة .
- التفويضات الإعتمادات الممنوحة للآمرين بالصرف الثانويين .
- مبالغ الأوامر بالصرف أو التحويلات الصادرة .
- الإعتمادات المتاحة .

الفرع الرابع: مسؤولية الأمر بالصرف

إن المادة 32 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية تحدد مسؤولية

التأديبية بالنسبة للوزراء ، والولاة ورؤساء المجالس الشعبية البلدية و الولائية ، أما بالنسبة للمسؤولية التأديبية فتسري في حق الأمرين بالصرف الثانويين في مواجهة رؤسائهم².

وتنص المادة 32 من القانون رقم: 90-21 على ما يلي : "الأمر بالصرف

مسؤولين مدنيا وجزئيا على صيانة واستعمال الممتلكات المكتسبة من الأموال العمومية وبهذه الصفة فهم مسؤولون شخصا على مسك جرد للممتلكات المنقولة والعقارية والمكتسبة أو المخصصة لهم ."

أما المرسوم التنفيذي رقم: 91-313 المؤرخ في: 07/09/1991 الذي يحدد

إجراءات المحاسبة حيث نصت المادة 14 منه على ما يلي : يمسك الأمر بالصرف

الرئيسيون والثانويين التابعون للدولة محاسبة إدارية للإيرادات والنفقات .

تخص المحاسبة الإدارية للإيرادات ما يلي³ :

➤ الديون الدائنة والمثبتة والموفى بها .

➤ الأوامر الصادرة بتحصيل الإيرادات وكذلك التخفيضات أو الإلغاءات التي

تتجز بناء على الأوامر .

¹ زهير شلال ، مرجع نفسه ، صفحة نفسها .

² بوستة سلوى ، مرجع سابق ، ص 14 .

³ زهير شلال ، مرجع سابق ، ص 107 .

التحصيلات التي تتم بناء على أوامر أما بالنسبة للالتزامات بالدفع التي يمسكها الآمرون
بالصرف في مجال النفقات¹ فهي تعرض كما يلي :

✓ الإعتمادات المفتوحة المفوضة ، حسب الأبواب والبنود التي تتجز من البرامج
المأذون بها .

✓ تفويضات الاعتمادات الممنوحة للآمرين بالصرف الثانويين .

✓ إلتزامات الدفع التي يتم القيام بها .

✓ الأرصدة المتاحة.

وفي حالة الأخذ بمسؤولية الأمر بالصرف ذات طابع جزائي ، يقوم مجلس
المحاسبة بتحويل الملف إلى وكيل الجمهورية المختص إقليميا للقيام بإجراءات المتابعة الجزائية
، دون أن يخل ذلك تبت المتابعات القضائية أو سقوط المتضررين الذين يمكن لهم متابعة
الأمر بالصرف شخصيا أمام القضاء .

إضافة إلى ذلك يتميز الآمرون بالصرف الرئيسيين بمسؤولية ذات طابع سياسي
أمام البرلمان ومجلس الأمة فيما يخص تحقيق أهداف برنامج الحكومة و صرف الاعتمادات
المالية خاصة في مجال تجسيد برامج التجهيز العمومية² .

وفي حالة الآخذ بالمسؤولية الناجمة عن إرتكاب أخطاء غير متعمدة إتجاه للغير ،
وعليه يلزم الأمر بالصرف بتعويض الضرر الذي يسببه للأفراد المتضررين³ .

كما يتم إخضاع الأمر بالصرف للعقوبات التأديبية المحددة في قانون الوظيفة
العمومية 06-03⁴ بِلِعْتَبَارِهِ موظف عمومي بعد إتخاذ الإجراءات القانونية في مواجهته من

¹ بوسنة سلوى ، مرجع سابق ، ص 14 .

² شلال زهير ، مرجع سابق ، ص 108 .

³ عبد المجيد مرغيت ، مطبوعة محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
، قسم العلوم التجارية ، جامعة محمد الصديق بن يحي ، جيجل، 2018- 2019 ، ص 15 .

⁴ القانون رقم: 06-03 يتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية ، الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية
بتاريخ 16 يوليو 2006 ، عدد 46 .

طرف السلطة الرئاسية الوصية، فتسلط عليه العقوبات الإدارية بحسب درجة الأخطاء المرتكبة مثل الإنذار التوبيخ التنزيل من الرتبة التسريح أو النقل الإجباري .

غير أن التطبيق الفعلي لهذه المسؤولية يعتبر محددًا جدًا، ذلك إن المخالفات المالية التي يمكن أن يرتكبها الأمر بالصرف غالبًا ما تتم في إطار ممارسة الإدارة مما يجعل من الصعب إثبات الخطأ الشخصي لهذا الأخير أو إثبات إرتكابها بدافع المصلحة الخاصة له على الرغم من حدوث هذا الأمر في الواقع ، حيث إن الأمر بالصرف يحاول التذرع بمقتضيات مصلحة العامة لتبرير الإنحرافات التي يرتكبها فضلًا عن توقيع العقوبات التأديبية يظل مرهونًا بالسلطة التقديرية للسلطة الرئاسية والذي قد يكون نفسه المتسبب في المخالفات المركبة مشاركا فيها أو مستفيدا منها ومثال ذلك في مخالفات مرتكبة بناء على أوامر الرئيس الإداري¹.

¹ خضري حمزة ، مرجع سابق ، ص 204 .

المطلب الثاني : المحاسب العمومي

تعتبر محاسبا عموميا كل شخص يعين بصفة قانونية للقيام بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات وضمان حراسة الأموال ، و يتناول هذا المطلب نشاط المحاسب العمومي من منظور المحاسبة العمومية عن طريق عرض عدة عناصر المتمثلة في تعريفه ، تصنيفه ، مهامه ، مسؤولياته .

الفرع الأول : تعريف المحاسب العمومي

"يعد محاسبا عموميا في مفهوم هذه الأحكام من كل شخص يعين قانونا للقيام بالعمليات المشار إليها في المادتين 18 و 22 بالعمليات التالية¹ :

✓ تحصيل الإيرادات ودفع النفقات

✓ ضمان حراسة الأموال والسندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها

وحفظها.

✓ تداول الأموال والسندات و القيم والممتلكات والعائدات والمواد.

✓ حركة حسابات الموجودات.

ليكون تعريف المحاسب العمومي هو كل موظف أو عون له صفة أهله لتنفيذ

عمليات النفقات العمومية وتسيير الأموال والممتلكات سواء عن طريق استعمال المبالغ والقيم المتاحة لديه أو عن طريق الوسطاء وكلاء الدفع الذين ينفذون بعض العمليات لحسابه².

يعتبر محاسبا عموميا كل عون يقوم بدفع النفقات أو تحصيل الإيرادات لتنفيذ

الميزانية العامة للدولة وكذا القيام بعمليات الخزينة العمومية التي تتمثل في مهمتين أساسيتين هما التحصيل والدفع.

يعد التحصيل: الإجراء الدين يتم بموجبه إبراء الدين العمومي³ .

أما الدفع: فهو الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي⁴.

¹ المادة 33 من القانون رقم : 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

² المادتين 49 و 50 من القانون رقم : 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

³ المادة 18 من القانون رقم : 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية .

⁴ المادة 22 من القانون رقم : 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية .

ليظهر تعريف أن الإجراءات متطابق في صيغة النصين القانونيين رغم اختلافهما في الواقع لان التحصيل يكون للإيرادات العامة عندما يتم تحصيلها لحساب الخزينة العمومية أما الدفع فهو إجراء يتم به تنفيذ النفقة العمومية لحساب الدائن العمومي .

فالتحصيل هو المرحلة المحاسبية لتنفيذ الإيرادات التي تسمح بإدماج ديون الإدارات في الخزينة العمومية¹.

أما الدفع فهو الإجراء الذي تتم بموجبه إبراء الهيئة أو المؤسسة العمومية من الدين العمومي الذي التزمت به².

ويتم تعيين المحاسبين العموميين بقرار من وزير المالية ويخضع لسلطته الرئاسية³.

وتختلف الشروط الخاصة بتعيين وإعتماد المحاسبين العموميين باختلاف أصنافهم⁴.

الفرع الثاني : تصنيف المحاسبين العموميين

بما أن المحاسب العمومي هو موظف تابع لوزارة المالية ويخضع للسلطة الرئاسية لوزير المالية ، فإن تصنيف المحاسبين له علاقة مباشرة بالتقسيم الإداري للدولة.

ويكون المحاسبين العموميين إما رئيسيين وأما ثانويين⁵:

أولاً : المحاسب العمومي الرئيسي

وهو المكلف بالتسيير المالي لعمليات الإيرادات والنفقات على سبيل التخصيص ، من خلال التنفيذ النهائي لكل العمليات الحاصلة في صندوقه وهو الذي يسجل كل العمليات

¹ شويخي سامية ، أهمية الاستفادة من الآليات الحديثة والمنظور الإسلامي في الرقابة على المال العام ، رسالة ماجستير ، تخصص تسيير المالية العامة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية ، جامعة أبو بكر بلقايد ، تلمسان ، 2010-2011 ، ص 28 .

² مرجع نفسه ، ص 34 .

³ المادة 34 من القانون رقم : 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية .

⁴ المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم: 91-311 ، المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 يتعلق بتعيين المحاسبين العموميين وإعتمادهم ، الصادر بللجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية ، بتاريخ 18-09-1991 ، عدد 43 .

⁵ المادة 9 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبين العموميين وكيفيةاتها ومحتواها .

المحاسبية التابعة له بشكل نهائي على مستواه ، وتخضع لرقابة المراجعة التي تجرى من قبل مجلس المحاسبة¹.

ويكلف بتنفيذ العمليات المالية للآمرين بالصرف الرئيسيين².

ويتصف بصفة محاسب عمومي رئيسي كل من³:

➤ العون المحاسب المركزي للخزينة

➤ أمين الخزينة المركزي .

➤ أمين الخزينة الرئيسي

➤ أمين الخزينة في الولاية

➤ الأعوان المحاسبون للميزانيات الملحقة .

ثانيا : المحاسبين العموميين الثانويين

المحاسبين العموميين الثانويين هم الذين يتولون تجميع عملياتهم محاسب عمومي

رئيسي⁴.

يتصف بصفة محاسب عمومي ثانوي⁵:

✓ قابضو الضرائب

✓ قابضو أملاك الدولة

✓ قابضو الجمارك

✓ محافظو الرهون

¹ المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم: 91-313 المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبين العموميين وكيفيةاتها ومحتواها .

² المادة 10 من المرسوم التنفيذي 91-313 المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبين العموميين وكيفيةاتها ومحتواها .

³ المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم: 91-313 المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبين العموميين وكيفيةاتها ومحتواها .

⁴ المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبين العموميين وكيفيةاتها ومحتواها.

⁵ المادة 32 من المرسوم التنفيذي رقم : 91-313 المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبين العموميين وكيفيةاتها ومحتواها .

ويتصف المحاسبين العموميين الثانويين للبريد والمواصلات السلوكية ولا اللاسلوكية:

✓ قابضو البريد والمواصلات السلوكية واللاسلوكية .

✓ رؤساء مراكز البريد والمواصلات السلوكية واللاسلوكية .

الفرع الثالث : مهام المحاسب العمومي

تمتد السنة المحاسبية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر من 1 جانفي إلى غاية 31 ديسمبر من كل سنة ، وخلالها يستلم المحاسب العمومي حوالات الدفع أو أوامر التحصيل من الأمر بالصرف مع وثائق إثبات العمليات المالية²، وهذا بعد تأكد من مدى صحة صفة الأمر بالصرف ، وعندئذ يقوم المحاسب العمومي في نهاية كل شهر بتسوية العمليات التي استلمها سواء بقبولها أو رفضها من أجل تحقيق الإيقاف الشهري المحاسبي للعمليات المالية التي قام بقيدها في سجلات المحاسبة ، وبحلول 31 ديسمبر من كل سنة يتم إيقاف تسجيل العمليات المالية للسنة حتى يتسنى للمحاسب العمومي إعداد حساب التسيير الذي يوضح دخول وخروج الأموال في الوحدة الحكومية التي يعمل فيها ، كما يتضمن وثائق إثبات كل العمليات التي تم تنفيذها خلال سنة³ .

الفرع الرابع :مسؤولية المحاسب العمومي

إن المحاسب العمومي يخضع لإطار قانوني خاص بالمسؤوليات التي قد تكون شخصية أو مالية ، مذكورة في القانون: 09-21 السابق الذكر من المادة 38 إلى 46 . حسب نص المادة 38 من القانون: 90-21 فإن المحاسبين العموميين مسؤولون شخصيا وماليا عن العمليات المؤكدة إليهم ، ولا تقوم المسؤولية إلا بقرار من وزير المالية أو بقرار من مجلس المحاسبة⁴.

¹ المادة 33 من المرسوم التنفيذي رقم : 91-313 المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف

والمحاسبين العموميين وكيفيةها ومحتواها .

² عبد المجيد مرغيت ، مرجع سابق ، ص 18 .

³ مرجع نفسه ، ص 19 .

⁴ سليمان عتير وآخرون ، " دور المحاسب العمومي في الرقابة على إنفاق الهيئات الحكومية الجزائرية " (قراءة تحليلية

لقانون المحاسبة العمومية) ، مجلة التنمية الاقتصادية ، مخبر النمو والتنمية الاقتصادية في الدول العربية ، جامعة الشهيد لخضر حمدة ، الوادي ، العدد 04 ، 2017 ، ص 371 .

أولاً: المسؤولية المالية

يعد تعيين أو اعتماد المحاسب العمومي من قبل وزير المكلف بالمالية¹، وأدائه اليمين القانونية في حالة تعيين لأول مرة، واكتتاب تأمين على المسؤولية المالية، حيث نصت المادة 42 من القانون: 90-21 صريحة في تطبيق المسؤولية المالية، حيث أن المحاسب مسؤول عن تعويض الأموال والقيم الضائعة أو الناقصة من الخزينة، وتغطيته العجز الذي سببه وليس بإمكانه أن يصلح الإجراءات فبمجرد وجود خلل في الحسابات يجب عليه التعويض مباشرة أي لا يؤخذ بالنسبة في خطأ².

ثانياً: المسؤولية الشخصية للمحاسب العمومي

نصت المادة 43³ من نفس القانون على أن المحاسب العمومي مسؤول شخصياً على كل المخالفة في تنفيذ العمليات المالية، ولا يمكنه إرجاع هذه المسؤولية على موظف أو عون ينتمي إليهم.

ثالثاً: المسؤولية الجزائية

يمتلك مجلس المحاسبة الصلاحيات الجزائية لإقرار وإدانتته المحاسب العمومي، بصفتها هيئة وطنية للرقابة المالية اللاحقة، عن طريق المراقبة اللاحقة لحساب التسيير للمحاسبين العموميين، بعد الفحص والتحقيق، يمكن أن يضع مجلس المحاسبة أي محاسب عمومي ارتكب مخالفات في تنفيذ العمليات المالية المكلف بها في وضعية مدين بما يساوي المبلغ المالي الناقص بسبب عجز في أموال الصندوق، أو صرف نفقة غير شرعية أو عدم تحصيل إيراد معين⁴.

يترتب على هذه المسؤولية حماية للمحاسب العمومي، من قبل قانون الوظيفة العمومي حيث نصت المادة 19 من المرسوم: 85-59 على أن المؤسسة أو الإدارة العمومية الملحق بها المحاسب العمومي، تحميه من جميع التعديات التي يتعرض لها من الغير، فنقوم

¹ المادة 34 من القانون رقم: 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية .

² سليمان عتير وآخرون، مرجع سابق، ص 371 .

³ المادة 43 من القانون رقم: 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية .

⁴ أمجوج أنور، مجلس المحاسبة نظامه ودوره في الرقابة على المؤسسات الإدارية، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2007، ص 120 .

بنتبع الأشخاص المتسببين في الضرر (الوكيل القضائي للخرينة) ، ويمكن له الحصول على تعويضات من وزير المالية بالنسبة للأضرار التي تعرض لها من الآخرين .

وفي هذا الإطار يمكنه الإستفادة من إجراءات حمايته هما :

1_الإعفاء من المسؤولية :

حسب نص المادة 38 من القانون : 91-12 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة

1992 فإن المحاسب العمومي يمكن أن يستفيد في حالة قيام مسؤوليته المالية من إعفاء من المسؤولية وهذا في حالة إثباته أن الخطأ كان ناجما عن قوة قاهرة .

2_الإبراء المجاني :

تنص الفقرة الثانية من المادة 46 من القانون : 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية

على أن المحاسب العمومي القائمة مسؤوليته المالية يمكن أن يستفيد من إبراء مجاني كامل أو جزئي في حالة إثباته لحسن النية¹.

¹ عتير سليمان وآخرون ، مرجع سابق ، ص 371 .

المطلب الثالث : المراقب المالي

يعتبر المراقب المالي من بين الأشخاص المسؤولين على حماية المال العام و تنحصر صلاحياته في مجال مراقبة و صرف النفقات العمومية.

الفرع الأول : تعريف المراقب المالي

المراقب المالي هو العون المؤهل قانونا لمراقبة إجراءات الإلتزام للنفقات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة ، ويتم تعيينه من طرف وزير المالية من بين موظفي المديرية العامة للميزانية ، وعامة يكون مقر عمله في المديرية المالية لدى الولاية المعين فيها . وعلى هذا الأساس فإن المراقب المالي يخضع مباشرة إلى سلطة وزير المالية ، إذا لا توجد علاقة رئاسية تربط بين المحاسب العمومي ، و الأمر بالصرف والمراقب المالي ، حيث لا يخضع كل واحد منهم لسلطة الآخر وبالتالي ، كل عون من أعوان المحاسبة العمومية مسؤول شخصيا على العمليات التي قام بتنفيذها¹.

على الرغم من الدور الفعال الذي يلعبه المراقب المالي في تنفيذ النفقات العمومية إلا أن القانون رقم : 90-21 لم يمنحه صفة عون محاسبة عمومية ، بل أدمجه في باب الخاص بالرقابة .

وحسب نص المادة 11 من المرسوم التنفيذي 11-381² يعين المراقب المالي بقرار من وزير المكلف بالمالية من بين الموظفين :

- 1) رؤساء المفتشين المحليين للميزانية .
- 2) المتصرفين المستشارين الذين يثبتون 5 سنوات من الخدمة الفعلية بإدارة الميزانية
- 3) المفتشين المحليين المركزيين الذي يثبتون خمسة سنوات من الخدمة الفعلية بإدارة الميزانية .
- 4) المتصرفين الرئيسيين الذين يثبتون خمس سنوات من الخدمة الفعلية بهذه الصفة بإدارة الميزانية .

¹ شلال زهير ، إصلاح المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة ، رسالة ماجستير، تخصص تسيير المنظمات ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة بوقرة أحمد ، بومرداس ، 2013-2014، ص 20 .

² المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم: 11-381 المؤرخ في 21 نوفمبر 2011 يتعلق بمصالح المراقبة المالية ، الصادر بالجريدة رسمية للجمهورية الجزائرية بتاريخ 27 نوفمبر 2011 ، عدد 64، ص 20 .

(5) المتصرفين الرئيسيون الذين يثبتون 8 سنوات من الأقدمية بإدارة الميزانية .

(6) المفتشين المحليين للميزانية والمتصرفين الذين يثبتون 10 سنوات من الخدمة الفعلية بإدارة الميزانية .

(7) المفتشين المحليين الرئيسيين للميزانية الذين يثبتون 7 سنوات من الخدمة الفعلية بإدارة الميزانية.

بالإضافة إلى الشروط المذكورة أعلاه ، أنه يخصص التعيين في منصب مراقب مالي للموظفين الحائزين على شهادة ليسانس في التعليم العالي أو شهادة جامعية معادلة لها وهو مانصت عنه المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 11-381 .

الفرع الثاني : تصنيف المراقب المالي

يصنف المراقب المالي إلى مراقب مالي رئيسي ومراقب مالي مساعد في المراقب المالي الرئيسي يعين بقرار وزاري كما ذكرنا سابقا بموجب المادة 04 من مرسوم 92-414 إلى انه أمام تسع مجال الرقابة المالية على النفقات عموما و الرقابة المالية على صفقات بموجه الخصوص وتفاديه للصعوبات التي قد تتجم عن نقص إلى رقابه المالية نص المادة 21 من القانون : 90 - 21 على إمكانية تعيين مراقبين ماليين مساعدين بصفه إنتقالي خمس سنوات ابتدائي من تاريخ صدور مرسوم مذكور أعلاه .

حيث يتم التعيين بشروط أبسط من تلك المتعلقة بتعيين المراقبين الماليين الرئيسيين يشترط :
أولا: سنتان فقط من الخدمة الفعلية بإدارة الميزانية بالنسبة للمفتشين المحليين المركزيين .
-المتصرفون الرئيسيون الذين يثبتون الخدمة سنتين بهذه الصفة .

ثانيا: أربعة سنوات من الخدمة الفعلية بإدارة الميزانية بالنسبة لي المفتشون محللون الرئيسيون .
المتصرفون الرئيسيون الذين يثبتون أربعة سنوات من الخدمة الفعلية بهذه الصفة بإدراه الميزانية).

ثالثا : ستة سنوات من الخدمة الفعلية بإدراه الميزانية بالنسبة المفتشون المحللون للميزانية بهذه الصفة .

المتصرفين بهذه الصفة¹.

طريقة تعيين يمكنها أن تمنح المراقب المالي استقلالية بالنسبة للهيئات والوزارات الأخرى الخاضعة للرقابة أساسا في مواجهه الأمرين بالصرف وهذه الاستقلالية ضرورية لتجديد الرقابة المالية بحيث لا يتعرض المراقب المالي إلى أي ضغوط .

ويمارس المراقب المالي المساعد زيادة على المهام التي يحددها له المراقب المالي موجب مقرر بعد موافقة المدير العام للميزانية عندما يتعلق الأمر بالمصالح المراقبة المالية لدى الإدارة المركزية أو المدير الجهوي للميزانية المؤهل إقليميا عندما يتعلق الأمر المالية لدى الولاية أو البلدية.

الفرع الثالث : مهام المراقب المالي :

تتمثل مهمة المراقب المالي في مراقبة النفقات الملتزم بها وكذا بالفحص والتدقيق في ملفات الالتزامات الخاصة بالنفقات إلى جانبهم مهام أخرى حسب المادة 23 من المرسوم التنفيذي 92-414 و هي كالآتي² :

- ✓ مسك تعداد المستخدمين ومتابعة حسب كل باب من أبواب الميزانية
- ✓ مسك سجلات تدوين التأشيرات والرفض ويمكن إحصاء نوعين من السجلات المحاسبية .
- ✓ سجلات مالية وهي متعلقة بالمبالغ المتعمدة ويقوم المراقب المالي بتسجيل رقم وتاريخ منح التأشير وطبيعة النفقة .
- ✓ يرسل المراقب المالي في نهاية كل سنة مالية إلى الوزير المكلف بالمالية على سبيل العرض وإلا الأمرين بالصرف على سبيل الإعلام تقريرا يستعرض من خلال شروط التنفيذ والصعوبات التي تعرض لها إن وجدت ، والمخالفات التي لاحظها في تسيير الأملاك العمومية

¹ محمد الأمين يزيد، "الرقابة السابقة على نفقات الملتزم بها في الجزائر المراقب المالي نموذجا"، دار بلقيس، الجزائر، 2015، ص13.

² المادة 23 من المرسوم التنفيذي رقم: 92-414 المتعلق بالرقابة السابقة على النفقات التي يلتزم بها، الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية بتاريخ 28 نوفمبر 1992 ، عدد 14، ص 2103. المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم: 09-374 المؤرخ في 16 نوفمبر 2009 الصادر بللجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية بتاريخ 19 نوفمبر 2009 ، العدد 67 ، ص 6.

وكذا الاقتراحات التي من شأنها تحسين شروط صرف الميزانية حسب نص المادة 25 من المرسوم التنفيذي 92-414¹.

✓ يقوم المراقب المالي بإرسال نسخة من ملفات التفاضل إلى وزير المكلف

بالميزانية قصد الإعلام حسب نص المادة 21 من المرسوم 92-414².

✓ يرسل المراقب المالي بمناسبة المهام التي يقوم بها إلى الوزير المكلف بالميزانية.

✓ حالات دورية معدة لإعلام المصالح المختصة بتطوير الإلتزام بالنفقة وبتعداد

حسب نص المادة 24 من المرسوم التنفيذي 92-414³.

✓ المشاركة في تحضير الميزانية .

✓ المشاركة في تقسيم الاعتمادات الخاصة بالمؤسسات الموضوعة تحت الرقابة .

✓ المشاركة في لجنة الصفقات العمومية

✓ تمثيل الوزارة المكلفة بالمالية في مجلس إدارة المؤسسات العمومية ذات الطابع

الإداري .

✓ تقديم المعلومات والإرشادات المساعد في مجال التسيير المالي⁴.

الفرع الرابع : مسؤولية المراقب المالي

حددت المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المعدل والمتمم مسؤولية

المراقب المالي ، حيث يكون مسؤولا مسؤولية شخصية عن سير مجموع المصالح الخاضعة لسلطته، وعلى التأشيرات التي يمنحها ومذكرات الرفض التي يبلغها .

ويكون مسؤولا أمام غرفة الإنضباط للميزانية في حالة عدم إحترامه للأوامر والقوانين

المعمول بها حيث يمكن أن تفرض عليه عقوبة مالية وذلك ما نصت عليه المادة 88 للقانون رقم 95-20 المعدل والمتمم والمتعلق بمجلس المحاسبة .

¹ المادة 25 من المرسوم التنفيذي رقم: 92-414 المتعلق بالرقابة السابقة على النفقات التي يلتزم بها .

² المادة 21 من المرسوم 92-414 المتعلق بالرقابة السابقة على النفقات التي يلتزم بها.

³ المادة 24 المرسوم التنفيذي 92-414 المتعلق بالرقابة السابقة على النفقات التي يلتزم بها المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم: 09-374 ، ص 7 .

⁴ حفيظة نوار ، الرقابة على الهيئات المالية على الصفقات العمومية ، مذكرة ماستر ، تخصص قانون عام للأعمال ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2017 ، ص 9 .

غير أن المراقب المالي ومن خلال ممارسته لمهامه الرقابية لا يتحمل مسؤولية أخطاء التسيير التي يقوم بها الأمر بالصرف ، وتسقط مسؤولية المراقب المالي ومساعديه ، بحسب ما نصت عليه المادة 32 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المعدل والمتمم إذا تعلق الأمر بتطبيق الأحكام المتعلقة بالتغاضي ، ففي حالة الرفض النهائي للمراقب المالي تقوم مسؤولية الأمر بالصرف¹.

أولاً: المسؤولية الجزائية

تتمثل على الخصوص في التأخير غير الشرعي في إعطاء التأشيرة، هذا التأخير الذي يعرض مراقب المالي إلى متابعه من مجلس المحاسبة لأنه قد يتسبب في ديون على عاتق الدولة ، ويؤدي إلى خسارة في الخزينة العمومية ، ولا يتمكن الأمر بالصرف أن يغطي هذه الديون وقد يذهب الدائن مباشرة إلى القضاء دينه دون علم الأمر بالصرف وذلك بسبب مشاكل للإدارة كانت في غنى عنها.

إضافة إلى مسؤوليتهم العامة على سير مصالحهم فان المراقبين الماليين ومعاونيهم عند الاقتضاء يتحملون مسؤولية خاصة ليس فقط عن التأشيرات التي يحملونها بل حتى عن الرفض للتعسفي أو غير المؤسس للتأشيرات وذلك تطبيقاً لأحكام الأمر رقم: 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 والمتعلق بمجلس المحاسبة حيث تعتبر مخالفات لقواعد الانضباط في مجال تسيير الميزانية المالية « الرفض غير المؤسس للتأشيرات أو العراقيل الصريحة من طرف هيئات الرقابة القبلية أو التأشيرات الممنوحة خارج الشروط القانونية»، ويعاقب المجلس مرتكبيها بغرامات مالية .

غير أن إعتبار المراقبين الماليين مسؤولين شخصياً عن منح التأشيرات أو رفضها، لا يمكن أن يؤدي إلى تملصهم من إحترام وتطبيق أوامر وتوجيهات المسؤولين السلميين، وتبعاً لذلك يمكنهم التذرع أمام مجلس المحاسبة بالأوامر الكتابية الصادرة إليهم من هؤلاء المسؤولين

¹ جدى وفاء ، رقابة الأجهزة المالية والقضائية على الأموال العمومية في القانون الجزائري ، أطروحة دكتوراه ، تخصص علوم قانونية ، فرع التجريم في الصفقات العمومية ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة جيلالي لياسين ، سيدي بلعباس، الجزائر، 2018-2019 ، ص 153 .

من أجل إعفاؤهم من مسؤولية المخالفات المعاین إرتكابها من قبلهم بسبب تطبيق هذه الأوامر .
حيث تحل المسؤولية رؤسائهم السلميين ما حلها¹.

ثانيا : المسؤولية الإدارية

لا تطبق على المراقب المالي المسؤولية المالية والشخصية لأنه لا يعتبر عونا محاسبيا لكون يكون مسؤولا إداريا أمام وزير المالية (المديرية العامة للميزانية) والمراقب المالي أقرب أكثر من المحاسب العمومي بالنسبة لإحترام الأوامر السلمية².

¹ أحمد بوجلال ، مرجع سابق ، ص 39 .

² مرجع نفسه ، صفحة نفسها .

الفصل الثاني: رقابة الهيئات المالية والمحاسبية على المال العام

تمهيد:

تعتبر رقابة الأجهزة والهيئات المالية من أكثر أنواع الرقابة فعالية حيث تساهم بشكل كبير في ترشيد الإنفاق العمومي، وبما أن موضوع الصفقات العمومية يرتبط ارتباطاً مباشراً بالمال العام، وكون الصفقة هي الأداة التي تتمكن الإدارة العامة بواسطتها تحقيق برامجها ومشاريعها التنموية، هذا ما قد يخلق مجال لإهدار المال العام كونها تستنزف مبالغ مالية ضخمة من جانب الإنفاق العام، حيث نجد الدولة حريصة كل الحرص على حمايته من سوء التسيير وعدم عقلنة إستعماله دفع بها لاستحداث أجهزة وهيئات متنوعة لمراقبة الإدارة العامة، تعددت أنواع الرقابة حيث نجد أن الرقابة المالية أكثر أنواع الرقابة فاعلية كونها تسهم بشكل كبير في ترشيد الإنفاق العمومي، و أنها إجراء وقائي يسمح بالتصدي للمخالفة المالية منذ بدايتها وتحقق من صحة العمليات المالية بالصفقات ومشروعيتها وهذا ما جعل المشرع الجزائري يضع أجهزة وهيئات لحفظ المال العام، وتعمل كل هيئة وفقاً للمهام وصلاحيات موكلة لها، وفي هذا الفصل سنتطرق إلى الرقابة الممارسة من طرف المراقب المالي والمحاسب العمومي وهي ما تعرف بالرقابة السابقة على تنفيذ الصفقة العمومية ورقابة لاحقة تقوم بها المفتشية العامة للمالية بالإضافة إلى رقابة مجلس المحاسبة.

المبحث الأول : الرقابة القبليّة على تنفيذ الصفقة العمومية

بعد أن تمر الصفقة العمومية أشواط الرقابة المستندية و الثبوتية من لجان الصفقات العمومية على مختلف المستويات ، وبعد أن يتم التأشير لجان على الصفقة يأتي الدور على الهيئات المالية ، حيث تعتبر رقابة الأجهزة والهيئات المالية من أكثر أنواع الرقابة فعالية ، لأنها تساهم بشكل هام في ترشيد النفقات العمومية ، وبارتباط الصفقات العمومية بالمال العام وبالخزينة العمومية فهي تخضع بالضرورة عند تنفيذها على رقابة وذلك للحد من التصرفات التي تؤدي لإهدار المال العام تتمثل هذه الرقابة في الرقابة القبيلة لكل من:

المطلب الأول : الدور الرقابي للمراقب المالي على تنفيذ الصفقات العمومية.

المطلب الثاني: الدور الرقابي للمحاسب العمومي على تنفيذ الصفقات العمومية.

المطلب الأول : الدور الرقابي للمراقب المالي على تنفيذ الصفقة العمومية

ولدراسة الجوانب المتعلقة بمهام المراقب المالي في مجال الصفقة العمومية ، سنتناول في هذا المطلب توسيع إختصاص المراقب المالي على تنفيذ الصفقة العمومية ، حدود ممارسة المراقب المالي للصفقة العمومية ، ونتائج رقابة المراقب المالي على تنفيذ الصفقة العمومية ، تقدير رقابة المراقب المالي على تنفيذ الصفقة العمومية .

الفرع الأول: توسيع إختصاص المراقب المالي على تنفيذ الصفقات العمومية

نظم المشرع عمل المراقب المالي بموجب المواد 58 و 59 و 60 من المحاسبة العمومية والتي صدر تطبيقا لها المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 المعدل و المتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 09-374 المؤرخ في 16 نوفمبر 2009 و المتعلقين بالرقابة السابقة على النفقات العامة الملتمزم بها .

ولدراسة الجوانب المتعلقة بمهمة المراقب المالي في مجال الصفقات العمومية

عند صدور المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المتعلق رقابة النفقات التي يلتزم بها و حسب نص المادة 02 منه أقتصر نطاق إختصاص المراقب المالي على ميزانية المؤسسات الإدارية التابعة للدولة والميزانيات الملحقة وعلى الحسابات الخاصة للخرينة وميزانيات الولايات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري وتم إستثناء ميزانيتا المجلس الشعبي الوطني و البلدية بقيتا خاضعتين للأحكام التشريعية والتنظيمية المطبقة عليهما .

فالنسبة للبلدية كانت النفقات المتعلقة بالصفقات التي تبرمها تخضع لرقابة المشروعية والمطابقة من طرف القابض البلدي الذي يسمى حاليا أمين خزينة البلدية بصفته محاسب عمومي وهذا عند قيامه بدفع النفقة في آخر مرحلة ، دون أن يمنع ذلك أمين الخزينة من القيام برقابة مطابقة الإجراءات المتعلقة بإبرام الصفقة مع التشريع والتنظيم المعمول بهما ب إعتباره عضوا في اللجنة البلدية للصفقات وكذا بمناسبة دراسة اللجنة لملف الصفقة بغرض منحها التأشيرة ، وبالتالي فهو ليس مراقب مالي على البلدية ، لأن هذه الأخيرة تجسد اللامركزية التي يفترض فيها الإستقلالية المالية ، ومع ذلك تخلى المشرع منذ سنة 2009 وبموجب المرسوم

التنفيذي رقم 09-374 في مادته 02¹ عندما وسع نطاق إختصاص المراقب المالي ليشمل ميزانية المؤسسات والإدارات التابعة للدولة والميزانيات الملحقة ، وعلى الحسابات الخاصة للخرينة وميزانيات الولاية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري ، وميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والثقافي والمهني وميزانيات المؤسسات العمومية ذات الإداري المماثلة ، على أن يتم تنفيذ توسيع الرقابة السابقة على البلديات تدريجيا وفقا لبرنامجة تحدد من طرف الوزيرين المكلفين بالميزانية والجماعات المحلية².

وتم إضافة المادة 02 مكرر³ بموجب المرسوم التنفيذي رقم 09-374 التي وسعت أيضا نطاق اختصاص عمل المراقب المالي إلى ميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والثقافي والمهني وعلى ميزانيات مراكز البحث والتنمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والتكنولوجي والمؤسسات العمومية الاقتصادية الصناعية والتجارية عندما تكلف بإنجاز عملية ممولة من الميزانية الدولة .

بعد توسيع نطاق إختصاص عمل المراقب المالي أصبح مختصا بمراقبة الصفقات التي تبرمها كل الهيئات الخاضعة إلى قانون الصفقات العمومية والمنصوص عليها في المادة 02 منه بعد ما كان اختصاصه في ظل صدور المرسوم التنفيذي رقم : 92-414 مقتصر على الصفقات التي تبرمها المؤسسات العمومية التابعة للدولة وتلك التي تبرمها الولايات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري ، وذلك رغبة من المشرع في إضفاء رقابة صارمة على النفقات العمومية مهما كان مستخدمها ، حيث يتم إخضاع المؤسسات العمومية الاقتصادية الصناعية والتجارية لرقابة المراقب المالي في حالة إذا كانت النفقات ممولة من ميزانية الدولة⁴.

¹ المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم : 09-374 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها ، المؤرخ في 16 نوفمبر 2009 ، الصادر بللجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية بتاريخ : 19 نوفمبر 2009 ، عدد 67 ، ص 03.

² المادة 02 فقرة 2 المرسوم التنفيذي رقم : 09-374 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها .

³ المادة 02 مكرر المرسوم التنفيذي رقم : 09-374 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها .

⁴ خضري حمزة ، آليات حماية المال العام في إطار الصفقات العمومية ، أطروحة دكتوراه ، تخصص قانون عام ، كلية الحقوق جامعة الجزائر 1 ، الجزائر ، 2014-2015 ، ص ص 76 8 .

الفرع الثاني : حدود ممارسة المراقب المالي للصفقة العمومية

نجد أن الصفقة العمومية تأخذ للتأشير المسبق للمراقب المالي وذلك بعد رفع التحفظات المعبر عنها من قبل لجنة الصفقات العمومية المختصة وعليه يباشر المراقب المالي في إطار ممارسة مهامه الرقابية بناء على الملف المقدم له من طرف الأمر بالصرف يتضمن طلب تمويل الفاتورة الأولية التي تسمح له بمقارنة الطلبات بما هو محدد في الخزينة وفي بعض الحالات الخاصة يجب إرفاق ملف ترخيصات إدارية في الحالات التي يشترط فيها القانون ذلك ما يتعين على الأمر بالصرف تقديم ملف كامل يتضمن كل الوثائق بعدها يكلف المراقب المالي بالتأكد من توافر العناصر الأساسية التي يتطلبها القانون والتي جاء النص عليها في المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 92- 414 المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم: 09-374¹ إذ تتمثل فيما يلي²:

أولاً: الصفة القانونية للأمر بالصرف

عرفت المادة 23 من القانون رقم: 90- 21 المتعلق بالمحاسبة العمومية هذه الصفقة وفي حين حددت المواد 16، 17، 19، 20، 21، العمليات المالية المؤهل بها المتمثلة في:

1 - إعداد الإثبات وهو الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي³

تصفية الإيرادات التي تسمح بتحديد المبلغ المالي الصحيح للديون الواقعة على المدين لفائدة الدائن العمومي والأمر بتحصيلها⁴

2 - إعداد الالتزام وهو الإجراء الذي يأمر بموجبه إثبات الدين

3 - تحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية

¹ عبد اللاوي خديجة ، مرجع سابق، ص 96 .

² المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم: 92- 414 المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم: 09-374 المتعلق بالرقابة

السابقة للنفقات التي يلتزم بها .

³ المادة 16 من القانون رقم: 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية .

⁴ المادة 17 من القانون رقم: 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية .

4-إعداد وتحرير الحوالات وهو إجراء الذي يأمر بموجبه دفع النفقات العمومية تحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية¹.

يقوم بهذه العمليات الأمر بالصرف ، والتدخل المراقب المالي في هذه الحالات ، هو من أجل تحقق أن الالتزام الموقع عليه ، من قبل الأمر بالصرف المؤهل ولمختص.

ثانيا : المطابقة التامة للقوانين وللتنظيمات المعمول بها

يعمل المراقب المالي على مراقبة عملية إبرام الصفقات العمومية ، ومدى موافقتها للقوانين والتنظيمات المعمول بها ، بدء بإجراءات الإعلان إلى غاية المنح المؤقت للصفقة ، أي مراقبة مدى صحة وشرعية إجراءات إبرام الصفقة² .

ثالثا : مدى توافر الاعتمادات المالية الضرورية لتنفيذ الصفقة العمومية

وتتصب رقابة المراقب المالي في التحقق من وجود وتوافر الاعتمادات المالية لانجاز الصفقة العمومية ، من خلال التحقق العملي في الوثائق الثبوتية التي تقدمها المصالح المتعاقدة مرفقة بالملف محل الرقابة .

رابعا: التخصيص القانوني للنفقة

كل مشروع من المشاريع المرسومة للمصالح المتعاقدة له ميزانية خاصة سواء كانت وطنية أو محلية أو مؤسساتية ، وعليه فعلى المراقب المالي أن يتأكد من أن المبلغ المقدر من وزارة المالية في إطار الميزانية السنوية قد خصص فعلا للمشروع الذي منح المبلغ لأجله ، ويتحقق ذلك من خلال الوثائق الثبوتية التي تقدمها المصالح المتعاقدة والمرفقة ، بالملف المقدم للرقابة المالية والتي يمارسها المراقب المالي³ .

¹ المادة 19 . من القانون رقم: 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية .

² المادة 165 من المرسوم الرئاسي رقم :10-236 المؤرخ في 8/10/2010 يتضمن تنظيم الصفقات العمومية المعدل والمتمم بالمرسوم الرئاسي رقم 12-32 المؤرخ في 18/01/2012 المعدل والمتمم بالمرسوم الرئاسي رقم: 13-03 المؤرخ في جانفي 2013 .

³ عبد اللاوي خديجة ،مرجع سابق، ص 97 .

خامسا : التحقق من مدى مطابقة المستندات المرفقة مع البيانات الواردة في ورقة

الإلتزام

يجب على المراقب المالي التأكد من تطابق البيانات المتعلقة بالصفقة العمومية أو الملاحق الخاصة بها مثلا تأشيرة لجان الصفقات العمومية ، والمعلومات التي تتضمنها بطاقة الإلتزام ذات اللون الأبيض¹

سادسا : التأكد من وجود تأشيرة لجان الصفقات العمومية

وهي التأشيرة المنصوص عليها في تنظيم الصفقات العمومية والتي تمنحها هذه اللجنة بعد رفع التحفظات².

إن الهدف من الرقابة التي يمارسها المراقب المالي على الصفقات العمومية هي التأكد من وجود هذه العناصر ومدى صحة إجراءاتها ومطابقتها للقانون والتنظيمات المعمول بها من أجل حماية المال العام من كل أوجه وأشكال تبديده.

الفرع الثالث: الآثار المترتبة على رقابة المراقب المالي

بعد دراسة المراقب المالي وتصفحه لملفات الإلتزام التي يقدمها له الأمر بالصرف والخاضعة لرقابته السابقة في أجل أقصاه 10 أيام .

تختتم رقابة النفقات التي يقوم بها المراقب المالي بتأشيرة توضع على بطاقة الإلتزام وعند الاقتضاء على الوثائق الثبوتية ، وذلك بعد فحص المراقب المالي للعناصر التالية :

- صفة الأمر بالصرف .
- المطابقة التامة للقوانين والتنظيمات المعمول بها .
- التخصيص القانوني .
- توفر الاعتمادات أو المناصب المالية .
- مطابقة مبلغ الإلتزام للعناصر المبينة في الوثيقة المرفقة .

¹ عبد الوهاب علاق، مرجع سابق، ص 95.

² عبد اللاوي خديجة، مرجع سابق، ص 97 .

• وجود تأشيرات أو آراء مسبقة التي سلمتها السلطة الإدارية المؤهلة لهذا الغرض ، إذا نص القانون على إلزاميتها خصوصا عندما يتعلق الأمر بنفقات الصفقات العمومية والتي تلعب فيها لجان الصفقات دورا بارزا في منح أو رفض التأشيرة.

وفي حالة توافر العناصر السابقة يؤشر المراقب المالي بالموافقة على الوثيقة المثبتة للالتزام بالنفقة أو يقوم برفض مؤقت أو نهائي ، وفي حالة ما إذا كانت الالتزامات غير قانونية أو غير مطابقة للتنظيم المعمول به ، توفير الاعتمادات أو المناصب المالية ، التخصيص القانوني للنفقة ، مطابقة مبلغ الالتزام للعناصر المبينة في الوثيقة المرفقة ، كما يمكن للمراقب المراقب في حالة رفض الالتزام أن يتغاضى على ذلك وتحت مسؤوليته بمقرر معلل¹.

أولاً: منح التأشيرة

بعد التحقق من صحة الصفقة العمومية سواء من الناحية الشكلية أو الموضوعية يمنح المراقب المالي التأشيرة ، إذ تعتبر هذه الأخيرة دليل على صحة الصفقة وشرعيتها ومطابقتها وسلامة إجراءاتها من الناحية القانونية .

وتأتي تأشيرة المراقب بوضع طابع على كشف الالتزام وكذلك على جدول الأسعار الوجودية الموجودة في الصفقة، وعليه تصبح الصفقة بوضع تأشيرة المراقب المالي قابلة للتنفيذ والتحويل إلى المحاسب العمومي لصرفها² .

كما تجدر الإشارة إلى أن تأشيرة لجان الصفقات حسب نص المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم: 414-92 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم: 09-374 هي إلزامية على المراقب المالي ، فإذا كانت إلزامية، فما فائدة الرقابة المالية في هذه الحالة³؟

¹ حماس عمر، جرائم الفساد المالي واليات مكافحتها في التشريع الجزائري ، أطروحة دكتوراه، تخصص قانون جنائي للأعمال ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة أبو بكر بلقايد ، تلمسان، 2016-2017 ، ص 224 .

² المادة 10 فقرة 1 من المرسوم التنفيذي رقم 414-92 المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 09-347 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.

³ عبد اللاوي خديجة ، مرجع سابق، ص ص 98 .

إن المشرع تظن لهذه المسألة حيث قام بتعديل المادة 166 ، بموجب المرسوم الرئاسي: 12-23 المؤرخ في 18 جانفي 2012 ، ومن ثمة فإن تأشيرة المراقب المالي لم تعد آلية وتأشيرته لم تعد حسب ان كما تسمى في المرسوم الرئاسي رقم: 02-250 والذي تم إلغاءه وبالتالي، إذا لاحظ عدم المطابقة تأشيرة الصفقات لأحكام تشريعية فبإمكانه تجاوزها بعدم منح التأشيرة¹.

ثانيا : رفض منح التأشيرة من قبل المراقب المالي

يمكن للمراقب المالي بعد دراسة الصفة العمومية وملاحظته وعدم مطابقتها لأحكام التشريعية ، أن يرفض الالتزام بالنفقة سواء كان الرفض مؤقتا أو نهائيا .

1/حالات الرفض المؤقت:

حددت المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم: 91-414 الحالات التي يرفض المراقب المالي من خلالها رفضا مؤقتا، وهي:

- ✓ اقتراح التزام مشوب بمخالفات للتنظيم القابلة للتصحيح .
- ✓ انعدام أو نقصان الوثائق الثبوتية المطلوبة
- ✓ نسيان بيان هام في الوثائق المرفقة .

يقوم المراقب المالي في هذه الحالة برفض منح التأشيرة مؤقتا ، ويتعين عليه إبلاغ الأمر بالصرف ، وهذا ما أكدته المادة 13 من المرسوم التنفيذي رقم: 92-414 وبينت في نفس الوقت كيفية إطلاع الأمر بالصرف أو المصلحة المتعاقدة ، من خلال نفس المادة السالفة الذكر بعد تعديلها بالمرسوم التنفيذي رقم: 09-374 ، والتي حددت طرق إبلاغ بمذكرة يرسلها المراقب المالي ، تتضمن كل الملاحظات التي عاينها وكذا ذكر النصوص القانونية محل عدم المطابقة ، والتي أدت إلى رفض التأشيرة² .

¹ مرجع نفسه، ص ص 98 99 .

² بن أحمد حورية، مرجع سابق، ص 155 .

2/ حالات الرفض النهائي :

حددت المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم: 92-414 الحالات التي يكون فيها رفض الالتزام نهائياً من قبل المراقب المالي من نفس المرسوم :

- ❖ عدم مطابقة إقتراح الإلتزام للقوانين والتنظيمات المعمول بها .
- ❖ عدم توافر الإعتمادات المالية الكافية لإبرام الصفقة .
- ❖ عدم إحترام الأمر بالصرف للملاحظات الموجودة في الرفض المؤقت .

ثالثاً: التغاضي

الأمر بالصرف يمكن أن يقوم بهذا الإجراء في حالة الرفض النهائي للمراقب المالي لوضع التأشير على عملية الالتزام بالنفقة ، وفي هذه الحالة ترفع مسؤولية المراقب المالي وتقوم مسؤولية الأمر بالصرف¹.

فالمراقب المالي مسؤولاً عن التأشير التي يسلمها، يكتفي برقابة المشروعية (دون رقابة الملائمة) وبالتالي هو لا يتحمل أخطاء التسيير التي يقوم بها الأمر بالصرف²

الفرع الرابع: تقدير رقابة المراقب المالي في مجال الصفقات العمومية

لا شك أن رقابة المراقب المالي تهدف إلى الحيلولة دون التجاوزات المالية بكل أنواعها ، وإلى مدى تطابق العمليات الواردة على النفقات مع القوانين و التنظيمات السارية العمل به ، ولأجل هذا اعتبرت هذه الرقابة رقابة وقائية ، تكمن من استكشاف الخطأ قبل أو فور وقوعه ، والسعي مباشرة إلى تصحيحه وتداركه في الحين ، كما تعمل على لفت انتباه ، الأمر بالصرف في حال خطئه عن حسن أو سوء نية ، كأن يغير التخصيص القانوني للنفقات ، حيث يقدم

¹ أمينة ركاب ،"رقابة المراقب المالي على تنفيذ النفقات العمومية" ، مجلة جيل الأبحاث القانونية المعمقة ، العدد الأول، لبنان، مارس 2016، ص 69 .

² بن دراجي عثمان ، يوم دراسي "حول قانون الصفقات العمومية الجديد 15-247" ، مداخلة "مجال تدخل المراقب المالي في الصفقات العمومية على ضوء المرسوم الرئاسي 15-247، المنظم من طرف جامعة محمد خيذر، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، قسم الحقوق ، بسكرة ، يوم: 17-12-2015 ، ص 09 .

الفصل الثانيرقابة الهيئات المالية و المحاسبية على المال العام

ممثـل المصلحـة المتعاقـدة وثيقـة باقتـناء معيـنة ، وبعـد التأشير عليها يغير إتجاه هذا التخصيص ، فيقتني غير ما أشر عليه .

يلاحظ أن رقابة المراقب المالي تقتصر في الغالب على الجانب الشكلي للنفقة ، دون أن تتعداه إلى رقابة الملائمة ، التي تفحص العمليات المالية منذ بدئها إلى غاية الانتهاء منها ، كما يعتبر حق التعاضي الممنوح للأمر بالصرف من بين الحدود التي تحد من فعالية الرقابة المالية الداخلية المسبقة في أول مراحلها ، وكذا الجدير بالذكر أن هذه الرقابة هي رقابة إنفاق لا تحصيل أي يختص بعمليات الإنفاق العام دون الإيرادات العامة¹.

وفي الأخير نقول أن المراقب المالي يتدخل قبل صرف النفقة ، فلن المحاسب العمومي يتدخل قبل وأثناء صرف النفقة .

¹ بن حورية أحمد ،مرجع سابق ، ص ص 158، 159 .

المطلب الثاني : الدور الرقابي للمحاسب العمومي على تنفيذ الصفقات العمومية

لم يقتصر جهود المشرع على إخضاع الصفقة العمومية لرقابة المراقب المالي فقط فبعد حصول الصفقة على تأشيرة هذا الأخير لا يتم صرف النفقة العمومية إلا بعد إخضاعها لرقابة المحاسب العمومي ولهذا تعتبر رقابة هذا الأخير وجه آخر من أوجه الرقابة المالية وآلية وقائية من الفساد المالي والإداري لا تقل أهميته عن رقابة المراقب المالي.

الفرع الأول : مبدأ الفصل بين وظيفتي الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

يعتبر مبدأ الفصل بين وظيفة الأمر بالصرف ووظيفة المحاسب العمومي من أهم المبادئ التي يقوم عليها نظام المحاسبة العمومية في الجزائر¹.

وهذا يعني أنه يقوم على تقسيم العمليات المالية لتنفيذ الميزانية على مرحلتين حيث يقوم على المرحلة الإدارية الأمر بالصرف والمرحلة المحاسبية المحاسب العمومي ولا يحق لأي منهما التدخل في الاختصاص الطرف الثاني لتكون المرحلة الإدارية لتنفيذ الميزانية مرحله نشوء القرار الإداري بالالتزام بالنفقة العمومية وتكون المرحلة الحسابية هي مرحلة تنفيذ تلك النفقة لأن الأمر بالصرف لا يحوز المال العام.

وبالتالي لا يملك سلطه التصرف المادي الفعلي فيه وتقسيم السلطات التنفيذية للنفقة العمومية بين كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي يؤدي إلى تحقيق الأهداف التالية:

➤ تهدف عملية تقسيم المهام بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

على القدرة على التحكم و العقلنة في تسيير الأموال العمومية إذ يقتضي هذا المبدأ عدم وجود سلطة رئاسية بين الوظيفتين².

➤ يضمن مبدأ الفصل بين وظيفتي الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

الرقابة المزدوجة لكل موظف على الآخر عن طريق المطابقة بين الحساب الإداري الذي يمسكه الأمر بالصرف وحساب التسيير الذي يعد المحاسب العمومي³.

¹ المادة 55 القانون رقم: 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

² بوشنطر سليمة، مرجع سابق، ص 61 .

³ المادتين 03 و04 من القانون رقم: 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

➤ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي يحقق بلا شك حماية

المال العام من الاختلاس والتلاعب به لان من يحوز المال العام لا يملك السلطة التصرف فيه والعكس لان المحاسب العمومي الذي له صلاحية دفع النفقة العمومية لا يجوز له صرف أي مبلغ تحت حيازته دون أن يتلقى أمرا بالتنفيذ، فهو منفذ لقرارات الالتزام التي يصدرها الأمر بالصرف¹.

الفرع الثاني: العناصر الخاضعة لرقابة المحاسب العمومي

المحاسب العمومي المكلف بتنفيذ النفقة العمومية وقبل تنفيذ أمر أو حوالة الدفع المحولة له من قبل الأمر بالصرف ملزم قانونا بأن تجري تحقيقا وفحصا لكل العمليات المالية التي قام بها الأمر بالصرف من التزام وتصفيه والى إصدار أمر بالدفع أو الحوالة .

وفي إطار ذلك يلزم بالتحقق من العناصر التالية²:

أولا : مطابقة العمليات مع القوانين والأنظمة المعمول بها

يلزم المحاسب العمومي لدراسة مدى مطابقة العمليات المالية التي قام بها الأمر بالصرف محل الأمر بالدفع مع القوانين والتنظيمات الجاري بها العمل والتي تحكم إجراءات ومراحل تنفيذ النفقة العمومية وتحقق من مدى مشروعيه عمليتي الالتزام والتصفيه ولاسيما مراقبة مدى احترام إجراءات إبرام صفقة العمومية عند تولي دفع نفقات تكون موضوع صفقة عمومية مع احترام ضوابط اختيار الموردين والمتعهدين³.

ثانيا: صفة الأمر بالصرف أو المفوض له وفي هذا المجال يلزم المحاسب العمومي

بالتأكد من أن مصدر أمر الدفع أو الحوالة معتمد لديه، وان أصدره كان في مجال اختصاصه ويتم ذلك من خلال فحص محضر تنصيب أو تعيين الأمر بالصرف والاطلاع على نماذج التوقيع المودع لديه⁴.

¹ شلال زهير ، مرجع سابق ، ص 119 .

² المادة 36 من القانون رقم :90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

³ شلال زهير ، مرجع سابق، ص 132 .

⁴ بوشنطر سليمة ، مرجع سابق ، ص 74 .

ثالثا: شرعية عمليات تصفية الحسابات العمومية

وإن كان هذا العنصر يدخل ضمنا في دراسة مدى مطابقة العملية مع القوانين والأنظمة المعمول بها، إلا أن المشرع فضل تحديده بشكل مستقل، لأن هذه النقطة تتعلق بالتأكد من صحة العملية الحسابية التي نتج عنها تحديد المبلغ الواجب دفعه ومطابقته للوثائق المثبتة للنفقة، إلا جانب التحقق من توفر شهادة أداء الخدمة التي يصادق عليها الأمر بالصرف كوضعيه الأشغال، وفي ظهر الفاتورة وقيدها في سن الجرد في ما يتعلق بالتوريد وتؤكد من إعتقاد كل الإقتطاعات (كمبالغ الضمان والتسيبقات بالنسبة لصفقات الأشغال)، والرسوم القانونية التي تدخل ضمنا في تحديد المبلغ الصافي للدفع¹.

رابعا : توفر الإعتمادات

يجب على المحاسب العمومي قبل تحويل المبلغ المأمور بدفعه من قبل الأمر بالصرف التأكد من توفر الاعتماد المالي المفتوح والمخصص لتغطية النفقة موضوع الدفع أو رخصة البرنامج حسب نوع الإلتزام، ومن أجل ذلك يلزم المحاسب العمومي بماسك سجل محاسبة يومية لمتابعة حركة الاعتمادات المالية المفتوحة وتسجيل المبالغ المتبقية بعد كل دفع ليتم تحديد المبالغ المدفوعة والمبالغ المتبقية والقابلة للدفع².

خامسا: التحقق من أن الديون لم تسقط آجالها أو أنها محل معارضة

بمعنى أن تلك الديون المأمور بدفعها لم تسقط آجالها ولم تتجاوز 4 سنوات³.
وبالنسبة للمعارضة أي عدم وجود أي ديون في ذمة المستفيد سواء كان الدين لمصلحة الضرائب أو الضمان الاجتماعي أو البنوك أو إحدى الإدارات العمومية، وفي حالة ما إذا كانت النفقة محل المعارضة يتم اقتطاع قيمة الدين قبل تسديد مبلغ الصفقة، وقد أحسن المشرع فعلا عندما فرض رقابة ازدواجية لهذه الأوراق (مصالح الضرائب والضمان الاجتماعي والبنوك) من طرف لجان الصفقات وكذلك المحاسب العمومي لأنها الوسيلة الفعالة لحماية

¹ شلال زهير، مرجع سابق، ص 133 .

² بوشنطر سليمة، مرجع سابق، ص 75 .

³ شلال زهير، مرجع سابق، ص 133 .

الأموال العامة من التهرب الجبائي وكذلك عدم التصريح عند الضمان الاجتماعي والتهرب من تسديد القروض البنكية¹.

سادسا: التحقق من الطابع الإبرائي للدفع

وهنا يتحقق المحاسب العمومي من أن الدفع يتم للدائن العمومي الحقيقي الذي قام بأداء الخدمة محل الالتزام حتى يتأكد من حماية الشخص العام من كل المتابعات مستقبلية لضمان الدفع النهائي وتسوية الدين العمومي².

ويقصد هنا أن هذا الأمر بالدفع يكتسي إبراء ذمة الإدارة وأنه يتعلق حقا بإسم الدائن الحقيقي ، لذا وجب التأكد من العناصر السابقة حتى يستطيع المحاسب العمومي قبل مباشرة إجراءات الدفع أن يتأكد من أن الأمر بالدفع الموجه إليه ذا طابع شرعي ، وان المبلغ المستحق مسجل في الفصل أو البند الذي بشأنه تجري عملية الدفع .

سابعا: التحقق من توافر كل تأشيريات عمليات الرقابة التي تلزم بها القوانين والتنظيمات المعمول بها

و يتعلق هنا بتوافر تأشيرية المراقبة المالية السابقة على بطاقة الإلتزام وكذا تأشيرية لجان الصفقات العمومية في حالة وجوبها.

أما بالنسبة للعنصر الأخير المذكور بشكل مستقل ضمن نص المادة 36 من قانون

رقم: 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية فبعد تكرار غير مبرر للعنصر المذكور أعلاه والمتعلق بالتحقق من طابع الإبراء للدفع والذي يحمل نفس المعنى والمضمون، أي أنهما وجهين لعملة واحدة .

وتكون حدود ممارسة سلطة المراقبة الممنوحة للمحاسب العمومي قبل تنفيذ النفقة العمومية في التحقق من توفر كل الشروط السالفة الذكر، ويلزم بدفع النفقات محل أمر الدفع

¹ عبد الوهاب علاق ، مرجع سابق ،ص99.

² بوشنطر سليمة ، مرجع سابق، ص 76 .

وفي الآجال القانونية إذا تأكد من صحة الشروط المقبولة قانونا وتنظيما¹.

فما جدوى وجود جهازين مختلفين من حيث التنظيم والوظيفة إلا أنهما في آخر المطاف يؤديان نفس الدور الرقابي ، هذه الممارسة المزدوجة تؤدي إلى نتيجة واحدة غالبا ما تكون التعارض بين ما يذهب إليه المراقب المالي الذي قد يمنح تأشيرة، ويرفض المحاسب العمومي الدفع لوجود خطأ في العملية الحسابية مثلا، لهذا ينبغي أن تكون رقابة المحاسب العمومي مكتملة لرقابة المراقب المالي وغير مستقلة عنها بضمان تسيير الحسن والأمثل للأموال العمومية مما يحقق الفاعلية والكفاءة².

وعليه فالهدف من الأساسي من رقابة المحاسب العمومي هو ضمان شرعية تنفيذ النفقة العمومية من حيث الشكل، و مطابقتها للقوانين والتنظيمات المعمول بها في مجال تنفيذ النفقات العمومية .

الفرع الثالث: النتائج المترتبة على رقابة المحاسب العمومي في مجال الصفقات العمومية

بعد تأكد المحاسب العمومي من صحة جميع الإجراءات المالية والرقابية سواء كانت الإدارية أو المالية يجد هذا الأخير نفسه أمام حالتين أساسيتين هما:

الحالة الأولى: الموافقة على صرف النفقة محل الصفقة العمومية

يقوم المحاسب العمومي بتحرير صك خزينة أو بريد لفائدة الدائن بعد ما يدون العملية في مختلف السجلات الحسابية وذلك ضمن الآجال القانونية المحددة قانونا وهي كالاتي:

يقوم الآمرون بالصرف بإصدار الأوامر بالصرف بين اليوم الأول واليوم العشرين من كل شهر وإرسالها إلى المحاسبين العموميين المكلفين بتحويلها إلى نفقات في ظرف 10 أيام من

¹ المادة 37 من القانون رقم: 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية .

² تياب نادية ، آليات مواجهة الفساد في مجال الصفقات العمومية ، أطروحة دكتوراه ، تخصص قانون عام، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة مولود معمري، تيزي وزو ، 2013، ص 189 .

الفصل الثانيرقابة الهيئات المالية و المحاسبية على المال العام

تاريخ الاستلام يقوم المحاسب العمومي بإرسال الأمر بالدفع إلى الأمر بالصرف وعليه تأشيرة التسديد¹.

أما بالنسبة لطريقه تسوية النفقات العمومية من قبل المحاسب العمومي فهي تتم بإحدى الطرق التالية:

أ_ **الدفع نقدا:** ويتم هذا الدفع عن طريق سلطة غير السلطة الإدارية التي حررت حوالة الدفع وهذا تطبيق لمبدأ الفصل بين الوظائف الإدارية والمحاسبية.

ب_ **الدفع بالتحويل لحساب بريدي أو بنكي أو لحساب الخزينة :**

وهذه الطريقة هي المتعارف عليها والتي تقوم على أساس إيداع المبلغ في حساب الدائن و بإسمه.

ج_ **المقاصة:** تتحقق هذه الحالة عندما تكون الهيئة العمومية دائنا ومدينا لأشخاص معينين فيقوم المحاسب العمومي بتحصيل ما للهيئة من حقوق ، وتسديد ما عليها من إلتزامات وديون للدائن المستحق للنفقة .

الحالة الثانية: رفض صرف النفقة محل الصفقة العمومية

في هذه الحالة يسجل المحاسب العمومي عدم التطابق بين الأمر بالدفع والأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها، وعند إذن يبلغ هذا الأخير الأمر بالصرف كتابيا رفضه القانوني للدفع، في أجل أقساط 20 يوم ابتداء من يوم تسلمه الأمر بالدفع وتكون هنا المصلحة المتعاقدة أمام حالتين وهما:

■ تقوم الهيئة المعنية بالرقابة وتصحيح المخالفات والأخطاء المادية المسجلة ليتم بعد ذلك دفع النفقة.

¹ المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم: 93-46 المؤرخ في، 06/02/1993، الخاص بتحديد آجال دفع النفقات و تحصيل الأوامر بالإيرادات و البيانات التنفيذية و إجراءات قبول القيم، الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية بتاريخ 10-02-1993، عدد09، ص 09 .

- تلجا إلى طريقه قانونيه تشبه إلى حد ما مقرر تجاوز التأشيرة أمام لجان الصفقات العمومية، وسلطة التغاضي عن تأشيرة المراقب المالي وتسمى هذه الحالة إجراء التسخير¹.

الفرع الرابع: إجراء التسخير للتجاوز المحاسب العمومي

التسخير هو إجراء خوله القانون لأمر بالصرف ، إذا قام المحاسب العمومي بإيقاف عملية دفع ،أن يطلب منه كتابيا وتحت مسؤوليته وهو إستثناء عن القاعدة العامة .

في حالة وجود خلل في ملف التسديد وعدم توافقه للإجراءات القانونية، يرفض الملف من قبل المحاسب العمومي ويعاد إلى المصلحة المعنية بمقرر مسبب. وللمصلحة المتعاقدة في التسخير والزام المحاسب بالتخليص مسلمة بذلك نسخة من مقرر التجاوز إلى السلطات المعنية إلا أن المحاسب يمكنه الرفض للمرة الثانية لهذا التسخير في حالة عدم توفر الاعتمادات المالية، وعدم توفر السيولة النقدية، وغياب أفراد الخدمة الفعلية، وعدم التطابق مع خصائص طبيعة مشروع الصفقة .

وأخيرا في حالة غياب تأشيرة مراقب النفقات الملتزمة وإذا إمتثل المحاسب العمومي لأمر التسخير هذا فستبرأ ذمته من أي مسؤولية شخصية أو مالية².

الفرع الخامس: حدود استعمال إجراء تسخير المحاسب العمومي

يهدف اللجوء إلى إستعمال إجراء التسخير إلى تقييد سلطة المحاسب العمومي ، بمقابل إنتقال المسؤولية الشخصية والمالية من المحاسب العمومي إلى الأمر بالصرف ،الذي يصبح المسؤول المباشر أمام هيئات الرقابة عن مشروعية النفقات التي تم تسديدها عن طريق استعمال هذا الإجراء.

¹ بن حورية أحمد ، مرجع سابق ، ص ص 165 ، 166 ، 167 .

² بن عودة صليحة ، الجرائم الماسة بالصفقات العمومية بين الوقاية و الرقابة في التشريع الجزائري ، أطروحة دكتوراه ، تخصص قانون جنائي للأعمال ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة أبو بكر بلقايد ، تلمسان ، 2016-2017 ، ص ص 193 ، 194 .

وتجدر الإشارة في هذا المجال، بأن اللجوء إلى إستعمال إجراء التسخير المحاسب العمومي يعتبر الإستثناء وليس القاعدة العامة عند تسديد النفقات، حيث لا يستطيع الأمر بالصرف إستعمال هذا الإجراء بصفة مطلقة وفي كل حالات رفض الدفع من طرف المحاسب لأن مجال إستعماله محدود قانونا، وهو مانصت عليه المادة 48 فقرة 2 من القانون رقم : 90 - 21 للمحاسبة العمومية انه يجب على كل محاسب عمومي أن يرفض الامتثال لإجراء التسخير إذا كان رفض دفع النفقة مبررا ذلك بأحد العناصر الآتية على الأقل:

- عدم توفر السيولة النقدية ماعدا بالنسبة للدولة .
- عدم توفر أموال الخزينة .
- إنعدام إثبات أداء الخدمة .
- طابع النفقة غير الإبرائي.
- إنعدام تأشيرة مراقبة النفقات الموظفة أو تأشيرة لجنة الصفقات المؤهلة إذا كان منصوصا عليه في التنظيم المعمول به.

وهذه الأسباب المانعة لاستعمال إجراء التسخير، فإنه من المنطق أن يرفض المحاسب بالعمومي دفع النفقة عن طريق التسخير وفي حاله عدم توفر الاعتمادات المالية لأنه لا يملك التغطية المالية للتسديد باستثناء النفقات التي تدفع باسم الدولة والتي تسددها عن طريق السحب من المكشوف، أما الأسباب الأخرى فإنها تهدف إلى حماية المال العام¹.

الفرع السادس: تقييم رقابة المحاسب العمومي

يتمثل الدور الرقابي للمحاسب العمومي في ممارسة الرقابة على شرعية الإيرادات المأمور بتحصيلها، عن طريق التحقق من أن الأمر بالصرف مرخص له بموجب القوانين المعمول بها بتحصيل الإيرادات، لكن هذه الرقابة لا تكون سوى في حدود صلاحيات المحاسب وفي إمكانية إجرائها، ومن ثم فإن الدور الرقابي للمحاسب العمومي هنا محدد جدا لأن الرقابة على إيرادات لا تشكل جزءا من أصول التنفيذ، بحيث أن هذه الرقابة ليست موجبة بحكم القانون على كل معاملة وهي في طريقها إلى التنفيذ، بعكس الرقابة على النفقات التي تندمج في أصول التنفيذ

¹ شلال زهير، مرجع سابق، ص ص 123 124 .

بحيث يتعذر الصرف أي مبلغ ما لم يكن قد سبق وخضع لمراقبه دقيقة في مختلف مراحل السابق ذكرها¹.

¹ عبد القادر موفق ، الرقابة المالية على البلدية في الجزائر (دراسة تحليلية ونقدية) ، أطروحة دكتوراه، علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة ، 2014-2015 ، ص 154 .

المبحث الثاني: الرقابة البعدية على الصفقات العمومية

تقوم الرقابة البعدية بعد أن تتم الرقابة القبلية التي مارسها كل من المراقب المالي والمحاسب العمومي، وبعد التأكد من مدى صحة وشرعية الإجراءات وفقا للقوانين و الأنظمة المعمول بها في هذه المرحلة ، ليأتي الدور على المرحلة الموالية وهي ما تعرف بالرقابة البعدية وهناك من يسميها بالرقابة التكميلية ، حيث تمارس قبل المفتشية العامة للمالية بالإضافة إلى مجلس المحاسبة ، و الذي يمتد عملهما في مراقبة عمليات الإبرام وهذا مؤشر فعال للحد من الفساد والتعسف في إستغلال المال العام ، حيث سنتطرق في هذا المبحث للرقابة البعدية لكل من الجهازين الآتيين:

المطلب الأول: رقابة المتفشية العامة للمالية على تنفيذ الصفقات العمومية

المطلب الثاني: رقابة مجلس المحاسبة على الصفقات العمومية

المطلب الثاني: رقابة المفتشية العامة للمالية على تنفيذ الصفقات العمومية

تعتبر المفتشية العامة للمالية جهة رقابية ، خصها المشرع بهذه الرقابة نظرا لتبعيتها لوزارة المالية كونها تلعب دورا هاما ، في حماية المال العام ، ولقد قسمنا هذا المطلب إلى عدة فروع وهي كالآتي : نشأة المفتشية العامة للمالية ، صلاحيات المفتشية العامة للمالية في مجال الصفقات العمومية ، إجراءات المفتشية العامة للمالية على الصفقات العمومية ، تقدير رقابة المفتشية العامة للمالية .

الفرع الأول : نشأة المفتشية العامة للمالية

لقد أنشئت هذه الهيئة الرقابية بموجب المرسوم رقم : 80-35¹ ولها صلاحيات واسعة في مجال المراقبة المالية البعيدة على كافة المؤسسات في الدولة وتباشر هذه الرقابة تحت السلطة المباشرة لوزير المالية حيث عدل هذا المرسوم بموجب المرسوم التنفيذي رقم: 92-78 والذي يحدد اختصاصات المفتشية في انجاز دراسة طابع اقتصادي أو مالي.

ثم أعيد تنظيمها وتحديد صلاحياتها من جديد بموجبه ثلاث مراسيم تنفيذه كلها نشرت في الجريدة الرسمية رقم: 50 المؤرخة في: 07 / 09 / 2008 حيث حددت صلاحياتها المرسوم رقم: 08-272 المؤرخ في 06/09/2008 الذي يتضمن الهياكل المركزية للمفتشية العامة للمالية وكذا المرسوم التنفيذي رقم: 08-274 المؤرخ في 06-07-2008 الذي يحدد تنظيم المتفشيات الجهوية وصلاحياتها وهذا وقد أعاد المشرع لتنظيمها في سنة 2009-2010².

الفرع الثاني : صلاحيات المفتشية العامة للمالية في مجال الصفقات العمومية

نجد أن المشرع الجزائري قد أعطى المفتشية العامة للمالية سلطة الرقابة والتحري عن وجود صفقات مشبوهة وهذا من خلال فحص الصفقة من الناحيتين الشكلية والموضوعية.

¹ القانون رقم: 80-05 المؤرخ في 01-03-1980 المتضمن ممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة ، الصادر بللجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية بتاريخ 04-03-1980 ، العدد 10.

² حاحة عبد العالي يعيش تمام آمال ، دور أجهزة الرقابة في مكافحة الفساد في الجزائر بين النظرية والتطبيق ، ملتقى وطني حول الآليات القانونية لمكافحة الفساد ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، ص 537.

أولاً: فحص الصفقة العمومية من الناحية الشكلية

يتم فحص الصفقة من قبل المفتشية العامة للمالية من الناحية الشكلية بالكيفية التالية¹:

✓ البحث والاستفسار عن الطريقة التي حددت بها احتياجات المؤسسات
المؤسسة العمومية .

✓ البحث عن طريق إبرام صفقة فطريقة التراضي تستدعي من الفرق التابعة
للمفتشية العامة للبحث حول الأسباب الحقيقية التي دفعت المصلحة المتعاقدة إلى إبرام
الصفقة العمومية على هذا الأساس.

✓ معرفه الأهداف التي ترمي الصفقة إلى تحقيقها.

✓ تحديد تاريخ إبرام الصفقة العمومية من أجل تحديد المبلغ المالي

المرصود وكذا المبلغ المتبقي، وبالتالي تحديد طريقه دفع المستحقات والتسبيقات ،
ومدى اللجوء لتحيين الأسعار ، بما يتوافق مع الظروف الإقتصادية والتجارية.

✓ التأكد من سريه طريقة طلب العروض، وسلامتها من التفاوض خارج

الإطار القانوني الذي تضمنه قواعد قانون الصفقات العمومية طبقا لمبادئ الشفافية
، العلنية والمساواة.

✓ فحص سجل العروض والتأكد من أنه مرقم ومؤشر عليه وفقا للقوانين

والتنظيمات .

✓ الإطلاع على دفتر الشروط ومدى مطابقته مع الشروط الموضوعية من

قبل المؤسسات من أجل إنجاز الصفقة.

ثانياً: فحص الصفقة العمومية من الناحية الموضوعية

تتم رقابه الصفقات العمومية من قبل المفتشية العامة للمالية من الناحية الموضوعية من

خلال النقاط التالية²:

¹ المادتين 4 و5 من المرسوم التنفيذي رقم : 08-272 الذي يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية ، الصادر بللجريدة

الرسمية للجمهورية الجزائرية بتاريخ 07-09-2008 ، عدد 50 ، ص ص 9 ، 10 .

² المادة 6 من المرسوم التنفيذي رقم: 08-272 الذي يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية .

- ✓ مراقبة مدى نظاميه مرحله إبرام الصفقة العمومية بدءا بلجنة فتح الاظرفة وتقييم العروض إلى غاية إرساء الصفقة.
- ✓ التأكد من مدى مشروعيه إختيار المصلحة المتعاقدة للمتعامل المتعاقد معها، و مدى توافر الشروط الموضوعية مع قدرات هذا الأخير.
- ✓ التأكد من قرار إنشاء اللجنة وكذا قرارات التعيين بالنسبة لأعضاء والصلاحيات الموكلة لهم .
- ✓ رقابة مدى تقدم الصفقة العمومية في تمثيل بنودها بالمقارنة مع فترات الرقابة و المبالغة المرصودة للصفقة.
- ✓ التحري في ما يخص التسبيقات المالية ومدى مطابقتها مع النصوص والتنظيمات المتعلقة بالصفقات العمومية.
- ✓ رقابة إنجاز الصفقة، والكشف عن مختلف المخالفات المتعلقة بتنفيذها، كدفع الأموال دون تواجد تقدم في الانجاز.
- ✓ التأكد من الأسباب الحقيقية التي دفعت المصلحة المتعاقدة لتمديد عقد الصفقات العمومية العامة بالمال للمالية تقوم بهذه المهام على أساس الوثائق والمستندات وكذا الوجود الفعل والاني للمراقبين المكلفين بذلك¹.

الفرع الثالث : إجراءات رقابة المفتشية العامة للمالية على الصفقات العمومية

يقوم وزير المالية خلال الشهر الأول من كل سنة مالية بتحديد برنامج عمل المفتشية العامة للمالية خلال السنة ،مع الأخذ بعين الاعتبار طلبات المراقبة التي يتقدم بها كل من أعضاء الحكومة أو مجلس المحاسبة أو مجلس الشعبي الوطني ،حيث يتبين أن هذه الرقابة تتبني عنصر المباغثة والمفاجئة أو بإشعار مسبق في أداء مهامها، وتعتمد على جميع

¹بن بشير وسيلة، ظاهرة الفساد الإداري والمالي في مجال الصفقات العمومية في القانون الجزائري ، رسالة ماجستير، تخصص قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، كلية الحقوق جامعة مولود معمري ، تيزي وزو، 2013، ص 190 .

الفصل الثانيرقابة الهيئات المالية و المحاسبية على المال العام

المعطيات الاقتصادية، المالية والتقنية لممارسة عملها، كما لها حق مبادرة بأي اقتراحات أو آراء تخص إجراءات أو تقنيات يتطلب استخدامها في مجال الفاعلية والنجاعة¹.

وتقوم هذه الرقابة على مبدأ المبالغة والمفاجأة وترتبط أعمالها بالمعطيات الاقتصادية، المالية والتقنية، وفي سبيل تدعيم أجهزة المفتشية عند القيام بأعمالها، قام بتدعيمها بموجب المهام التالية²:

- ❖ رقابة تسيير الصناديق وفحص أموال والقيم والسندات من أي نوع، والتي يحوزها المسيرين أو المحاسبون.
- ❖ التحصيل على كل سند أو وثيقة تبريرية ضرورية لفحوصهم بما في ذلك تقارير التي تعدها هيئته رقابية وأية خبرة خارجية .
- ❖ تقديم أي طلب معلومات شفاهي أو كتابي.
- ❖ القيام في الأماكن بأي بحث أو إجراء تحقيق بغرض رقابة التصرفات أو العمليات المسجلة في الحسابات.
- ❖ اطلاع على السجلات والمعطيات أيا كان نشاطها.
- ❖ التيقن في عين المكان بأي فحص، بغرض التقيين من صحة وإتمام التقيد المحاسبي لأعمال التسيير ذات التأثير المالي وعند الاقتضاء معاينة حقيقية للخدمة المنجزة.

ولقد فرض القانون على المسؤولين عن الهيئات المعنية بالرقابة المالية، أن يقدموا جميع الأوراق والمستندات، التي من شأنها أن تساهم في العمل الرقابي³. وكل رفض لهذه الطلبات يمكن أن يكون محل إعدار يعلم به الرئيس السلمي للعون المعني، وعند عدم الرد بعد ثمانية أيام من الإعدار، يحرر المسؤول المختص للوحدة العملية للمفتشية العامة

¹ بن داود إبراهيم ، " الرقابة المالية على النفقات العامة في القانون الجزائري والمقارن "، دار الكتاب الحديث ، الجزائر، 2010 ص ص 172 173 .

² المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم: 08-272 المتعلق بتحديد صلاحيات المفتشية العامة للمالية .

³ بن داود إبراهيم ، مرجع سابق ، ص 173 .

للمالية، محضر قصور ضد العون المعني أو رئيسة السلمي، ويرسل هذا الأخير إلى السلطة السلمية وصية التي عليها متابعة ذلك¹.

وعند الانتهاء من العمل الرقابي يعد تقرير أساسي يبرز المعايينات والتقديرات حول التسيير المالي والمحاسبي للمؤسسة أو الهيئة الرقابية ، وكذا حول فاعلية التسيير بصفة عامة.

يتضمن هذا التقرير إقتراحات التدابير التي من شأنها أن تحسن تنظيم وتسيير وكذا النتائج الخاصة بالمؤسسات والهيئات محل المراقبة ، و يمكن أن يتضمن هذا التقرير أي اقتراح كفيل بتحسين الأحكام التشريعية والتنظيمية التي يحكمها² .

يبلغ مسير المؤسسات ورؤساء الهيئات وكذا وصايتها بالتقارير³ ، ولهم أجل شهرين من أجل الإجابة عن المعايينات والملاحظات التي يحتويها هذا التقرير⁴ ، وبترتب على أن جواب المسير على التقرير إعداد تقرير تلخيصي ، ويبلغ للسلطة السلمية أو الوصية على أن تبلغ هذه الأخيرة المعنيين بالرقابة بجملة التدابير التي أثارها التقرير المبلغ لها⁵.

الفرع الرابع : تقدير رقابة المفتشية العامة للمالية

بعد دراسة هذه الجهة الرقابية المختصة بالرقابة على الأموال العمومية والمكلفة بحماية المال العام من الإختلاس والتبديد، حيث أنها مجردة من أية وسيلة أو آلية من الآليات التأشير أو الضغط كإحالة الملف على العدالة في حالة إكتشاف وقائع ذات وصف جزائي، لأن النتائج والتقارير التي تصل إليها لا تتعدى إصدار التقارير التي تتضمن الإقتراحات والتدابير والتوجيهات الغير ملزمة للهيئات الخاضعة للرقابة، وبالتالي يجب على المشرع أن يتدخل من توسيع صلاحيات هذه الهيئة الرقابية، لتسهيل سلطة تحريك الدعوى العمومية في حال إكتشاف وقائع تشكل جرائم تمس المال العام، خاصة عندما يتعلق الأمر بإبرام الصفقات العمومية

¹ المادة 19 من المرسوم التنفيذي رقم :08-272 الذي يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية .

² المادة 21 من المرسوم التنفيذي رقم :08-272 الذي يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية .

³ المادة 22 من المرسوم التنفيذي رقم : 08-272 الذي يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية .

⁴ المادة 23 من المرسوم التنفيذي رقم : 08-272 الذي يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية .

⁵ المادتين 24-25 من المرسوم التنفيذي رقم : 08-272 الذي يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية .

الفصل الثانيرقابة الهيئات المالية و المحاسبية على المال العام

المشبوهة والتي تكيف على أنها جرائم بموجب القوانين والتنظيمات، أو على الأقل إخطار وزير العدل بذلك¹.

¹ حاحة عبد العالي يعيش تمام آمال ، مرجع سابق ، ص 542 .

المطلب الثالث : رقابة مجلس المحاسبة على الصفقات العمومية

عمدا مشرع على استحداث مجلس المحاسبة وبسط الرقابة المالية على كل النفقات المالية ومنع كل ممارسات الفاسدة التي قد ترتكب ولقد قسمنا هذا المطلب إلى عدة فروع وهي كالاتي: نشاه وتطور مجلس المحاسبة ،أهداف مجلس المحاسبة ،الدورالرقابي المجلس المحاسبة ،أنواع رقابة مجلس المحاسبة ،الرقابة الممارسة من طرف مجلس المحاسبة على الصفقات العمومية ، نتائج الرقابة المالية على مجلس المحاسبة ، الإشكالات التي تواجه رقابه مجلس المحاسبة ، بالإضافة إلى تقدير رقابة مجلس المحاسبة في مجال الصفقات العمومية .

الفرع الأول: نشأة و تطور مجلس المحاسبة

تم تأسيس مجلس المحاسبة بموجب قانون رقم: 80-05¹ الذي منح دورا هاما لهذا المجلس، إذ كان يتمتع بصلاحيات رقابية إدارية وقضائية واسعة على الدولة أو الهيئات التابعة لها في تسيير الأموال .

ومع صدور القانون رقم 90-32² الذي ضيق من اختصاصاته بحيث أصبح مجلس المحاسبة هيئه إدارية تقوم برقابة إدارية دون الرقابة القضائية،إلا أن المشرع قام بإعادة النظر من جديد لمجلس المحاسبة بموجب الأمر رقم 95 - 20³ وذلك بتوسيع صلاحية الرقابية واعتبره المشرع مؤسسة تتمتع بإختصاص إداري وقضائي، ويتمتع بالاستقلال الضروري، وذلك لضمان للموضوعية والفاعلية والحياد في ممارسه رقابته.

¹ القانون رقم: 80-05 المؤرخ في 01/03/1980، المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة ، الصادر بللجريدة الرسمية للجمهورية بتاريخ 04-03-1980 ، العدد10.

² القانون رقم: 90-32 المؤرخ في 4 ديسمبر 1990 المتعلق بمجلس المحاسبة وسيره ، الصادر بالجريدة رسمية للجمهورية الجزائرية بتاريخ 05 ديسمبر 1990،العدد 55.

³ المادة 3 من الأمر رقم: 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 يتعلق بمجلس المحاسبة ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية بتاريخ 23 يوليو 1995، عدد 39، ص 04 .

وفي سنة 2010 تم تعديل القانون المتعلق بالمجلس بموجب الأمر رقم: 10-20¹ حيث قام المشرع بتفعيل الدور مجلس المحاسبة وتوسيع صلاحياته.

وقد خول القانون مجلس المحاسبة وكل الصلاحيات للقيام بمهامه في مجال التحريات والمعاینات التي تمكنه من التوصل إلى السير الحسن والاستغلال الأمثل للموارد العامة بما يحقق الفاعلية والرشاد.

الفرع الثاني: أهداف مجلس المحاسبة

يحدث مجلس المحاسبة إلى تحقيق الجودة في أعماله الرقابية والجودة في تسيير هذه الأموال متابعه الأطراف والجماعات والمؤسسات المسيرة لهذه الأموال من اجل دفعها إلى تقديم الخدمات اللازمة والمشاريع المكلفة بها على أكمل وجه ويهدف كذلك إلى توفير بيئة عمل صالحه ومحفزه للعمل دون الإخلال بالقواعد العامة أو تبذير للأموال العمومية ويطمح مجلس المحاسبة إلى أن يكون السلطة الرائدة في تحسين إدارة الأموال العمومية في البلاد حيث طبقا للمواد 69، 71، 72، 86 من الأمر 95-20 المتعلق بالمحاسبة إلى بلوغ الأهداف التالية²:

- التحقق من مدى تطبيق قوانين المالية وقواعد الميزانية تطبيقا صحيحا
- والتحقق من مدى شرعية العمليات المالية وترخيصها وتبرير الإيرادات والنفقات العمومية والالتزامات الخاصة بها إضافة إلى مراقبه مدى شرعية الحسابات الخاصة بالعمليات المتعلقة بأموال الدولة والجماعات المحلية .
- التأكد من تطبيق السلطة التنفيذية للقوانين وعدم إحفافها في فرض الضرائب وما حصلت عليه من إيرادات ومداخل.
- الكشف عن المخالفات المالية إذا ارتكبت أثناء تنفيذ الميزانية.
- معرفه إذا ما كانت الوحدة الإدارية قادرة ومؤهلة لاستخدام الأموال العمومية.

¹ الأمر رقم: 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010 يعدل ويتم الأمر رقم: 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة ، الصادر بالجريدة الرسمية بتاريخ في 1 سبتمبر 2010 ، العدد 50 .

² باديس بوسعيد، مؤسسة مكافحة الفساد في الجزائر 1999-2012 ، رسالة ماجستير ، تخصص التنظيم والسياسات العامة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2015 ص ص 73، 74 .

➤ التحقق من القيام من قيام المحاسبين بتقديم الحسابات وجعل سير المالية العامة بصورة واضحة.

➤ إبلاغ السلطات بما توصلت إليه من نتائج بمدى مطابقة السجلات التي تمنح من طرف الدولة مع الإيرادات المتحصل عليها مقابل تلك النفقات.

➤ كما يهدف إلى تقييم العمل للهيئات الخاصة لرقابته مع تقديم اقتراحات وتوصيات من أجل ضمان السير الحسن والفعال لأموال الدولة والميزانية العامة .

➤ إصدار قرار نهائي يتضمن براءة ذمة المحاسب الذي لم يقم بارتكاب أي مخالفه في ما يتعلق بالتسيير الذي تم فحصه .

➤ التأكد من مدى مطابقة النفقات التي صرفها والتي تم الحصول عليها عن طريق استعمال الموارد التي تجمعها الهيئات والتي تقوم بالتبرعات من أجل دعم القضايا الإنسانية مع الغايات والأهداف التي تم صرفها من أجلها.

ومن خلال عرض أهداف مجلس المحاسبة أن المقصد الأساسي من إنشاء المشرع الجزائري لهذا المجلس من الناحية النظرية وبسط الرقابة المالية على كل النفقات المالية ومنح كل الممارسات الفاسدة وأشكال التلاعب المالية التي قد ترتكب حيث أن الوظيفة التي يمارسها المجلس هي إحدى الآليات التي من شأنها إن تكفل الإستعمال الحسن وحماية الأموال العامة وطرق الإنفاق عن طريق إتباع أسلوب رقابي جيد وفعال¹.

الفرع الثالث: الدور الرقابي لمجلس المحاسبة

لدراسة الدور الرقابي لمجلس المحاسبة، سنتطرق إلى الصلاحيات التي يتمتع بها من صلاحيات قانونية منها ما هو إداري ومنها ما هو قضائي، نستعرض كل منهما في الآتي:

أولاً: الصلاحيات الإدارية لمجلس المحاسبة

لقد كلف المشرع الجزائري المجلس المحاسبة بالسهل على مراقبه حسن تسيير الموارد والأموال وكل الوسائل المادية من قبل الهيئات الداخلة في نطاق اختصاصه فضلا عن التأكد

¹ باديس بيسعود ، مرجع سابق ، ص 75 .

من مطابقة العمليات المحاسبية للقوانين المعمول بها وهي ما تعرف برقم التسيير التي تقوم على أساس التأكد من توفر العناصر الآتية¹:

- ✓ التأكد من الفاعلية من خلال مطابقة الأعمال المنجزة مع الأهداف والنتائج الفعلية للهيئات الداخلة في نطاق اختصاصه.
- ✓ التأكد من الاقتصاد في تكلفه الموارد المستخدمة من قبل هذه الهيئات، وتحقيق التوازن بينها وبين نوعية الإنتاج.
- ✓ التحقق من الكفاءة في استخدام الموارد البشرية والمادية مع الحصول على الحد الأقصى من المخرجات مقارنة بالمداخلات.

ثانيا: الصلاحيات القضائية لمجلس المحاسبة

يتمتع مجلس المحاسبة في صلاحيات قضائية تتجسد في التأكد من إلتزام الهيئات الداخلة في نطاق اختصاصه بمبدأ المشروعية، من خلال الإلتزام الفعلي بالقوانين والتنظيمات المعمول بها، وهذا من خلال مراقب ما يلي²:

- مراقبة المحاسبين العامين في ما يقدمونه من حسابات من خلال تقارير التي يرفعونها إليه .
- مراجعة حسابات المحاسبين العموميين.
- التأكد من الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية.
- الوقاية من كل الممارسات غير المشروعة وإشكال الغش والتلاعب في مجال صرف المال وتسييره .

الفرع الرابع: أنواع رقابة مجلس المحاسبة

إن مجلس المحاسبة يتدخل بصفة ايجابية في عملية الرقابة على الصفقات العمومية أما على مستوى رقابة المطابقة أو على مستوى رقابة نوعية التسيير.

¹ المواد 69- 73 ، من القانون 95-20 ، المتعلق بمجلس المحاسبة .

² المواد 73 إلى 86 من القانون 95-20 ، المتعلق بمجلس المحاسبة .

أولاً: رقابة المطابقة

يختص مجلس المحاسبة طبقاً للمادة 2 من الأمر رقم: 95-20 المتعلق بمراقبة مطابقة العمليات المالية والمحاسبية، التي تقوم بها الهيئات والمصالح التي تندرج ضمن إختصاصه وفقاً للقوانين والتنظيمات المعمول بها، ومن ثم فإنه يختص بمراقبة مدى التزام المصالح المتعاقدة بقانون الصفقات العمومية من الناحية المالية والمحاسبية عند إبرام تنفيذ الصفقة، وله في هذا الإطار الصلاحيات الكاملة في القيام بكل التحريات الضرورية من أجل الإطلاع على المسائل المنجزة بالاتصال مع إدارات ومؤسسات القطاع العام مهما تكن الجهة التي تعاملت معها، مع مراعاة التشريع الجاري به العمل، وبذلك تساهم في مجال إختصاصه ، ومن خلال ممارسة صلاحياته في تعزيز الوقاية و مكافحة جميع أشكال الغش والممارسات غير القانونية أو غير الشرعية التي تشكل تقصيراً في الأخلاقيات وفي واجب النزاهة أو الضارة بالأموال والأموال العمومية، وهو ما تم التأكيد عليه في التعديل الأخير للقانون المتعلق بهذه الهيئة.

وتتم الرقابة التي يجريها مجلس المحاسبة على مشروعية الصفقات العمومية بطريقتين تتمثل الطريقة الأولى في الرقابة على أساس الوثائق المقدمة من المصالح المتعاقدة والطريقة الثانية في الرقابة الفجائية عن طريق القيام بزيارات غير معلنة لهذه الهيئات في عين المكان¹. يمارس مجلس المحاسبة رقابته على الصفقات العمومية على أساس الوثائق بعد أن يطلب من المصالح المتعاقدة بموجب الصلاحيات المسندة لهم بنص المادة 55 القانون المنظم له الإطلاع على كل الوثائق التي من شأنها أن تسهل رقابة العمليات المالية والمحاسبية أو اللازمة لتقييم تسيير المصالح والهيئات الخاضعة لرقابته ليتأكد من خلال هذه الوثائق من مطابقتها للنصوص القانونية والتنظيمية التي تحكم عملية إبرام الصفقات العمومية ، ولتسهيل مهمة إجراء عملية المطابقة ألزم القانون كل الإدارات أن ترسل إلى مجلس المحاسبة كل النصوص ذات الطابع التنظيمي الصادرة عنها المتعلقة بالتنظيم المالي والمحاسبي وبالإجراءات المطبقة على تسيير الوسائل والأموال العمومية كما يمكنه في هذا السياق أيضاً أن يطلب من السلطات السلمية لأجهزة الرقابة الخارجية المؤهلة لرقابة الهيئات الخاضعة لرقابته مهما يكن

¹ المادة 14 من الأمر رقم: 95-20 الخاص بمجلس المحاسبة .

وضعها القانوني الاطلاع على كل المعلومات أو الوثائق أو التقارير التي تمتلكها أو تعدها عن حسابات هذه الهيئات وتسييرها¹.

الطريقة الثانية لرقابة الصفقات العمومية من طرف مجلس المحاسبة من حيث المطابقة تتمثل هذه في الزيارات التي يقوم بها للمصالح المتعاقدة على مستوى مقراتها بطريقة فجائية أو بعد تبليغها، حيث يتمتع بحق الإطلاع و سلطة التحري التي تمنح له الصلاحية في دخول كل المجالات التي تشملها أملاك الجماعات العمومية أو الهيئات الخاضعة لرقابته عندما تتطلب التحريات ذلك².

كما يتمتع في هذا الإطار بسلطة الإستماع إلى أي عون أو مستخدم في الهيئة محل الرقابة³.

تتجسد رقابة المطابقة بشكل صريح أيضا في الحالات المنصوص عليها في المادة 88 من الأمر 95-20 والمتعلق بمجلس المحاسبة المعدل والمتمم، والمتمثلة في امتداد رقابة هذه الهيئة على إستعمال الإعتمادات أو المساعدات المالية التي تمنحها الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المؤسسات العمومية أو الممنوحة بضمان منها للأهداف غير تلك التي منحت من أجلها صراحة، والالتزام بالنفقات دون توفر الصفة أو السلطة أو خرقا للقواعد المطبقة في مجال الرقابة القبلية، زيادة على الرفض غير مؤسس للتأشيرات أو العراقيل الصريحة من طرف هيئات الرقابة القبلية أو التأشيرات الممنوحة خارج الشروط القانونية، وكذا رقابة مدى التسبب في إلزام الدولة والجماعات الإقليمية أو الهيئات العمومية بدفع غرامة تهديدية أو تعويضات مالية نتيجة عدم التنفيذ الكلي أو الجزئي أو بصفة مباشرة أو بصفة متأخرة لأحكام القضاء وأخيرا مراقبة أعمال للتسيير التي تتم بإختراق قواعد إبرام وتنفيذ العقود التي ينص عليها قانون الصفقات العمومية الجاري العمل به.

حال إنتهاء رقابة المطابقة التي يقوم بها مجلس المحاسبة على الصفقة العمومية يمكنه فيما إذا لاحظ أن الوقائع من شأنها أن تبرر مباشرة دعوى تأديبية ضد مسؤول أو العون التابع

¹ المادة 57 الأمر رقم : 95-20 الخاص بمجلس المحاسبة .

² المادة 56 الأمر رقم : 95-20 الخاص بمجلس المحاسبة .

³ المادة 55 من الأمر رقم : 95-20 الخاص بمجلس المحاسبة .

للمصلحة المتعاقدة محل الرقابة يقوم بتبليغ الهيئة المختصة بمتابعة هذا المسؤول أو العون بهذه الوقائع ،على أن تعلم هذه الأخيرة مجلس المحاسبة بالردود المتعلقة بهذا الإخطار¹.

وفي السياق نفسه يتمتع مجلس المحاسبة في حالة عدم ثبوت مطابقة الصفة للنصوص التشريعية والتنظيمية ذات الصلة بالصفقات العمومية بتسليط عقوبات على كل مسؤول عن هذه المخالفات، حيث يعاقب مجلس المحاسبة يعاقب بغرامة مالية يصدرها في حق كل عون مسؤول أو ممثل أو قائم بالإدارة في هيئة عمومية خاضعة لرقابة المجلس الذي خرق حكما من الأحكام التشريعية أو التنظيمية أو تجاهل إلتزاماته لكسب إمتياز مالي أو عيني غير مبرر لصالحه أو لغيره على حساب الدولة أو هيئة عمومية، على أن يحدد المبلغ الأقصى للغرامة بضعف الراتب السنوي الإجمالي الذي يتقاضاه المسؤول أو العون عند التاريخ إرتكاب المخالفة².

ثانيا: رقابة نوعية التسيير

إن رقابة نوعية التسيير هي تلك الرقابة التي تنصب على الجانب الاقتصادي لتضمن إستخدام الموارد والأموال العمومية فيما خصصت له وتحقيق المصالح العامة وقد نظم الأمر رقم: 95-20 من هذا النوع من الرقابة³.

أيضا إلى جانب رقابة المطابقة قد إتخذ المشرع هذا الإتجاه بعد توصيات المنظمات الدولية والإقليمية و رقابة في إطار التعاون الدولي لحماية المال العام من الفساد والإعتداءات التي يتعرض لها ويتضح مجال رقابة نوعية التسيير لمجلس المحاسبة في إطار ممارسته للرقابة المالية على الصفقات فيما يلي⁴:

✓ الدولة والمؤسسات العمومية و المرافق التابعة لها .

¹ المادة 88 من الأمر رقم: 95-20 الخاص بمجلس المحاسبة .

² المادة 91 من الأمر رقم: 95-20 الخاص بمجلس المحاسبة .

³ المادة 91 من الأمر رقم: 95-20 الخاص بمجلس المحاسبة .

⁴ زاوي عباس، الفساد الإداري في مجال الصفقات العمومية، أطروحة الدكتوراه، تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق والعلوم

السياسية ،جامعة محمد خيذر، بسكرة، 2012-2013، ص 243.

- ✓ المرافق العامة ذات الطابع الصناعي والتجاري وغيرها من الهيئات .
- ✓ مراقبة الأسهم العمومية أينما كانت.

الفرع الخامس: الرقابة الممارسة من طرف مجلس المحاسبة على الصفقات العمومية

تتمثل رقابة مجلس المحاسبة على الصفقات العمومية في:

أولاً: حق الإطلاع وسلطة التحري

لمجلس المحاسبة حق الإطلاع على كل الوثائق والمستندات والدفاتر التي تسيير مهامه الرقابية كما له الحق في التحري والإطلاع على أعمال المؤسسات والهيئات الخاضعة لرقابته والدخول والمعاينة¹.

فضلا عن تمتعه لسلطة الاستماع لأي عون في هذه الإدارات والإطلاع على النصوص ذات الطابع التنظيمي المرسلة إليه الخاصة بالتنظيم المالي والمحاسبي والإجرائي في تسيير الأموال العمومية².

ثانياً: مراقبة التسيير

أثبتت التجربة العملية لتطبيق رقابة المطابقة على الصفقات العمومية على أنها غير كافية للمحافظة على المال العام، لذلك ونتيجة للنمو السريع للوعي العام وندرة الموارد والأموال العمومية وزيادة و إزدياد الحاجات العامة، أعطى القانون لمجلس المحاسبة نوع آخر من الرقابة على الأموال العامة بصفة عامة والصفقات العمومية على وجه الخصوص تتمثل في رقابة التسيير³.

إن تدعيم وتعزيز رقابة مجلس المحاسبة من خلال تقييمه للرقابة الداخلية على تسيير النفقات محل الصفقات العمومية موضوع الدراسة وذلك بفحص وتدقيق مدى وجود وفعالية

¹ حلومي منال، تنظيم الصفقات العمومية والضمانات حفظ المال العام في الجزائر، أطروحة دكتوراه ، تخصص تحولات الدولة ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة قاصدي مرياح ، ورقلة ، 2015-2016 ، ص 119 .

² حلومي منال، مرجع نفسه ، ص ص 119 ، 120 .

³ خضري حمزة ، مرجع سابق ، ص ص 226 ، 227 .

آليات وإجراءات رقابة العمليات المالية والمحاسبية، سيساهم لا محالة في ضمان ترشيد هذه النفقات وتشجيع الإستعمال العقلاني للأموال العمومية بصفة عامة¹.

ثالثا: رقابة الإنضباط في مجال التسيير الميزانية والمالية

تسهر غرفة الإنضباط في هذا المجال على معاينة أعمال التسيير التي تتم خرقا لقواعد ، إبرام الصفقات العمومية وتنفيذ العقود التي نص عليها تنظيم الصفقات العمومية ، ولهذا الغرض فهي تعاین الممارسات غير الشرعية والمتعلقة منها ب:

- ✓ سوء اختيار صياغة الإبرام الملائمة أو عدم تبرير الصيغة المختارة .
- ✓ اللجوء إلى التخصيص غير المبرر وعدم القيام كما يجب بما تستدعيه قواعد المنافسة والإشهار .
- ✓ اللجوء التعسفي للملحقات أو تضخيم الأسعار .
- ✓ عدم نظاميه التدوين في السجلات الخاصة بالصفقات ومسكها .
- ✓ عدم تحرير محاضر الفتح والتقييم بتاتا أو عدم تحريرها في اوانها إضافة إلى التعسف في إعلان عدم جدوى العرض .

إن هذه الحالات التي جاءت على سبيل المثال تعكس عدم إحترام مبادئ الطلبات العمومية المتمثلة في الشفافية و المنافسة والمساواة بين المترشحين في الإجراءات ،حيث تسعى غرفة الانضباط إلى الكشف عن هذه الإختلالات في إطار رقابة تسيير نفقات العمومية².

رابعا: مراجعة حسابات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين

يلزم على الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين إبداء حساباتهم لدي كتابة ضبط مجلس المحاسبة في أجل أقصاه 30 يوما من السنة الموالية للميزانية المقفلة لمراجعتها من قبل المجلس و إقتراح ما يراه مناسبا بخصوصها، ليرسل رئيس الغرفة تقريرا بذلك للناظر العام الذي

¹ خليفة طلاش ، "دور مجلس المحاسبة في الرقابة على نفقات الصفقات العمومية"، مجلة الحقوق والعلوم السياسية ، العدد 07 ، جامعة عباس الغرور، خنشلة، الجزائر، 2017، ص 411.

² خليفة طلاش مرجع نفسه ، ص 120 .

يقدم بدوره إستنتاجاته ويتم عرض الملف للمداولة والبت فيه إما بقرار نهائي إن لم تسجل أية مخالفة ضد المحاسب، أو مؤقت يبلغ للمحاسب المعني ليتمكن من الرد وإرفاق الأوراق الثبوتية لإبراء ذمته بقرار نهائي كما يبلغ لكل من الناظر العام وزير مالية¹.

الفرع السادس: نتائج الرقابة المالية على مجلس المحاسبة

تتوج العملية الرقابية الممارسة من قبل مجلس المحاسبة بإعداد تقارير يضمنها النتائج المتوصل إليها، بشكل واضح ومحايد، حيث يتعين أن تكون التقارير هادفة وإيجابية في ما يتعلق بالجوانب المختلفة للمالية العامة ونفصلها في العنصرين الآتيين:

أولاً: التقرير السنوي

يسعى مجلس المحاسبة إلى إخطار الحكومة بكل النقائص الواقعة أثناء تنفيذ الميزانية العامة للعمل على تصحيحها وتفاديها مستقبلاً، وكذا السلطة التشريعية من خلال التقرير السنوي حيث يعده الرئيس بمساعدة مكتب المقررين العامين المكون من ثلاثة مقررين يتولون مهام الآتية²:

✓ إعداد مشروع تقرير السنوي

✓ إعداد مشروع تقرير تقييمي.

حيث يبين التقرير السنوي المعاينات والملاحظات والتقييمات السنوية، الناتجة عن أشغال المجلس، مرفقة بالتوصيات والإقتراحات حيث يرفع التقرير سنويا لرئيس الجمهورية والهيئة التشريعية، على أن يتم نشره في الجريدة الرسمية³.

ثانياً : التقرير التقييمي

يعد مجلس المحاسبة تقريراً تقييمياً يضمن الإيرادات والنفقات النهائية للدولة، بهدف ضبط الميزانية العامة، حيث يتولى هذه المهمة باعتباره هيئة إستشارية للحكومة في مجال إعداد

¹ منال حلبي ، مرجع سابق ، ص 120.

² المادتين 53 و54 من القانون رقم: 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة .

³ المادة 16 من القانون رقم: 95-20 الخاص بمجلس المحاسبة .

المشروع التمهيدي السنوي للمالية¹ ، حيث تقوم الغرفة المكونة ل مجلس، بإعداد مذكرات قطاعية تضمنها المعلومات والملاحظات الضرورية لإعداد التقرير التقييمي، ليقوم رئيس كل الغرفة بعرض ما أعده من مشاريع على المقرر المختص، ثم تبلغ للوزارات المعنية للمصادقة عليها خلال الأجل المحدد من المجلس على أن لا يتجاوز الشهر الواحد.

وبعد الرد يعد المجلس التقرير التقييمي ليعرضه على لجنة البرامج والتقارير لدراسته والمصادقة عليه ، ليتم إرساله للحكومة التي ترسله للهيئة التشريعية².

الفرع السابع: الإشكالات التي تواجه رقابة مجلس المحاسبة

إن الناظر للناحية القانونية الموضوعية يجد أن مجلس المحاسبة يلعب دورا أساسيا و فعالا في الرقابة المالية، من خلال سهره على تقييم و إصلاح العمليات التي تستهدف المال العام على المدى البعيد، فرقابته تعمل بعد صرف النفقة وتحصيل الإيرادات، وتشمل المشروعية والملائمة في آن واحد، كما أنه يلعب دورها في مكافحة الممارسات الغير مشروعة كإفساد بكل صوره.

لكن الواقع العملي غير ذلك فمازال بعيدا عن تحقيق دوره الأساسي المتمثل في ترشيد النفقات العامة ، ولعل ذلك يرجع بالدرجة الأولى لعدم إلزامية تقاريره التي عادة ما يتم إهمالها، خصوصا وأنها تتسم بإجراءات معقدة وطويلة، لا تتماشى مع مقتضيات فعالية الرقابة كما أن غياب الجانب الردعي وعدم إقراره حقه في توقيع عقوبات صارمة حال أيضا دون ذلك.

إن عدم إستقلالية المجلس وتبعيته للسلطة التنفيذية يؤثر أيضا على فعالية الرقابية، ورغم تكريس التقارير من الناحية القانونية إلا أن عدم إلزاميتها وجعلها إستشارية أثر كثيرا على الدور الرقابي المنوط بالمجلس³.

¹ المادة 18 من القانون رقم: 95-20 الخاص بمجلس المحاسبة .

² المادة 68 المرسوم التنفيذي رقم: 95-377 المؤرخ 20-11-1995 المتضمن النظام الداخلي لمجلس المحاسبة ، الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية بتاريخ 20 نوفمبر 1995 ، عدد72 ، ص 15 .

³ عباس زاوي ، الرقابة على الصفقات العمومية في ظل أحكام المرسوم الرئاسي 15-247 ، مطبوعة في الصفقات العمومية ، إقيت على طلبة أولى ماستر إداري ، 2019-2020 ، ص ص 97 ، 98 .

الفرع الثامن: تقدير رقابه مجلس المحاسبة في مجال الصفقات العمومية

وفي الأخير نسجل أهم النتائج، التي تصل إليها رقابة مجلس المحاسبة في مجال الصفقات العمومية وهي:

- قرار إبرام الطلبات والتي لم تخصص لها أي إعتمادات مالية.
- اللجوء غير مبرر لإجراء التراضي.
- غياب تطبيق العقوبات في حالة عدم التنفيذ أو تأخر تنفيذ الإلتزامات والتعاقدية .
- الغياب الكلي أو الجزء لبنود مراجعة الأسعار.
- تعد رقابة مجلس المحاسبة رقابة إستشارية إصلاحية بالدرجة الأولى، وذلك من خلال طبيعة النتائج المتوصل إليها وكذا رقابة قضائية في نفس الوقت، وبالتالي تعمل على الحد من التجاوزات والممارسات غير القانونية في مجال الصفقات العمومية ، خاصة إذا علمنا أنها تستغرق أموالاً ضخمة من أجل تحقيق و تجسيد المصلحة العامة¹.

¹ بن أحمد حورية ، مرجع سابق ، ص ص 184، 185 .

الخاتمة :

حاولنا من خلال دراستنا المتواضعة لهذا الموضوع ، إعطاء حوصلة عامة حول المحاسبة العمومية كآلية للحفاظ على المال العام ، في كونها القناة الرئيسية ، و الأداة الفعالة في الحفاظ وترشيد وحسن إستعمال الأموال العامة ، وبلعتبر الصفقات العمومية من أهم الأعمال القانونية التي تقوم بها الإدارة من أجل تحقيق المصلحة العامة ، والتي ترتبط ارتباط وثيقا بالمال العام ، فهي تعد مجالا خصبا لمختلف أشكال الفساد والتلاعب بالمال العام ، لذلك أضحي من الضروري إخضاعها للآليات رقابية صارمة وفعالة ، حيث نجد أن المشرع الجزائري تبنى ترسانة من القوانين والمراسيم والضوابط والتنظيمات لضمان شرعية العمليات المالية ، فالصفقات العمومية تمر بمراحل هامة قبل تنفيذ من أجل التأكد من مدى مطابقتها للقوانين والأنظمة المعمول بها ، حيث تتم الرقابة المالية للصفقات العمومية على رقابة قبيلة يمارسها كل من المراقب المالي والمحاسب العمومي وتكون قبل و أثناء تنفيذ العملية المالية ، و رقابة بعدية أو تكميلية كما يطلق عليها تمارس من قبل المفتشية العامة للمالية بالإضافة إلى مجلس المحاسبة ، وبالرغم من كل هذه الأجهزة و الآليات لحفظ المال العام نجد في أرض الواقع أن مظاهر الإختلاس والتبذير للأموال العامة مازالت مصررة على البقاء وهذا يجعلنا نستنتج أن آليات الرقابة المتبعة في الجزائر لم تصل إلى تحقيق أهدافها وطموحاتها المنوطة بها على أتم وجه ، والسبب يعود لعدم معالجة النقائص والصعوبات التي تقف في طريقها، فقلة الإمكانيات البشرية والمادية التي تعاني منها كل منها المفتشية العامة للمالية و مجلس المحاسبة وغيرها لا تسمح بتحقيق الأهداف المحددة .

وعلى ضوء ما أشرنا إليه في الدراسة توصلنا إلى النتائج التالية :

-يتم تنفيذ الميزانية من طرف أعوان تنفيذ العمليات المالية وهم الأمر بالصرف المراقب المالي المحاسب العمومي .

-النفقات العمومية هي الوسيلة التي تقوم بها الدولة من أجل تحقيق المصلحة العامة وإشباع الحاجات العامة للمواطنين في أشكال وصور مختلفة.

-تعتبر أجهزة الرقابة مكملة لبعضها البعض حيث يظهر ذلك جليا على سبيل المثال في التداخل القائم بين الإجراءات الممارسة من قبل المراقب المالي المكلف بالرقابة السابقة والمحاسب العمومي الذي يقوم بالرقابة السابقة والآنية في نفس الوقت.

-يعتبر المحاسب العمومي الموظف أو العون المرخص له قانونا للتصرف في الأموال العمومية من خلال ضمان وحراسة الأموال والسندات أو القيم ، وكذا قيامهم بحركة حسابات الموجودات ودفع النفقات وتحصيل الإيرادات العمومية .

-يتميز المحاسب العمومي بمسؤولية ذات طابع خاص تتوافق مع طبيعة المهام الموكلة له ، فهو يعتبر صمام الأمان الأخير خاصة قبل صرف النفقات العمومية.

-وجود نوع من التكامل بين الإجراءات رقابة المراقب المالي والمحاسب العمومي، إذا يقوم المحاسب العمومي بإعادة عملية مراقبة كل العناصر التي تمت مراقبتها من طرف المراقب المالي ، كما يسعى إلى التحقق من وجود تأشيرة المراقب المالي على النفقة وكذا تأشيرة لجان الصفقات العمومية إذا ما تطلب القانون ذلك .

-يستعمل المراقب المالي وسيلة قانونية هامة للغاية ، وهي التأشيرة على مشاريع التزامات التي تدرج ضمن مجال رقابته الخاضعة له .

-إن الصفقات العمومية آلية من الآليات المهمة لتلبية حاجات مختلف المرافق الاقتصادية، الاجتماعية، والثقافية التي تخدم المواطن وتساهم في تحقيق التنمية .

-الصفقات العمومية لا تتطلب مبالغ ضخمة فقط لتحقيق أهدافها، وإنما تتطلب إلى ذلك إدارة كفؤة وفعالة و جهاز مؤهل ومدرب، ومساندة حكومية وشعبية واعية ومخلصة .

-المفتشية العامة للمالية لا تتمتع بحق تسليط العقوبات يجعل مصير عملها موضوع تساؤل يمكن أن يؤثر على نفسية المفتشين وأدائهم .

-مجلس المحاسبة يصدر أحكاما قضائية وغرامات مالية ضد كل عون يرتكب خطأ في تنفيذ النفقة العامة ، كعدم مطابقة هذه الأخيرة للقوانين والتنظيمات المعمول بها .

و اعتمادا على النتائج المتوصل إليها ، يمكن تقديم عدد من الإقتراحات التي من شأنها تخدم الموضوع وهي :

-ضرورة النص في التشريعات والقوانين على حق تمتع موظفو هيئات الرقابة على النفقات خاصة المحاسب العمومي بحصانات تضمن لهم الحرية التامة في عملهم وبالتالي الزيادة في الحرص على مكافحة الفساد والغش الإداري .

-ضرورة العمل على رفع الحوافز و الإمتيازات المالية لموظفو هيئات الرقابية الممنوحة لهم لضمان نزاهتهم وكفاءتهم عند أداء مهامهم .

-رفع مستوى الأمرين بالصرف الرئيسيين والثانويين والمحاسبين العموميين والمراقب المالي ليكونوا قادرين على القيام بمهامهم من خلال الاهتمام الجاد بنظام التكوين المعمول به عالميا .

-ضرورة إصلاح نظام المحاسبة العمومية حيث يجب على الدولة إيجاد نظام محاسبي جديد و ذلك من خلال إصدار مجموعة من القوانين التي تستند إليها مؤسسات القطاع العام .

-يجب أن تواكب المؤسسات والإدارات العمومية الجزائرية للتطورات التكنولوجية وخصوصا المعلوماتية بتعديل أنظمتها المحاسبية، آليا وإلكترونيا بما يتوافق ومتطلبات نجاح معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام .

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

-محاولة الاستفادة من مزايا التي يحققها نظام الحكم الراشد و حوكمة المؤسسات والإدارات العمومية الجزائرية .

-إنشاء هيئات مراقبة ميدانية مستقلة لمتابعة الحجم الحقيقي للأعمال المنجزة والحد من ظاهرة تضخيم تكاليف الانجاز بتواطؤ الأعوان الإداريين .

ضرورة التكوين الدائم و المختص للقضاة في مجال الصفقات العمومية .

-الإكثار من الدورات التكوينية المسؤولين وكذا الموظفين العموميين لإبلاغهم بمسؤولياتهم وعواقب الاتجار بوظائفهم و إجراءات مخالفة الأحكام القانونية المنظمة لمهامهم بما فيها تلك الجرائم الماسة بالمال العام.

- تفعيل عمل المفتشية العامة للمالية ومجلس المحاسبة من سلطة تحريك الدعوى باعتبارهما إحدى الأجهزة العليا التي يناط بها مشروعية إستغلال الأموال العمومية .

- الإكثار من الزيارات الدورية لأجهزة الرقابة و تفعيل تقاريرها و قراراتها وإعطاء قوة تنفيذية لوضع حد التلاعب بالأموال العامة .

-تكثيف الدورات التكوينية و الأيام الدراسية حول المرسوم المتعلق بتنظيم الصفقات للإحاطة بالنصوص .

وفي نهاية القول لا يكفي أن نعرف المحاسبة العمومية بل يجب أن نطبقها ونعمل بها في إتجاهها السليم ، كونها من صنع عقل الإنسان و قدراته .

وأخيرا أسأل الله أن أكون قد وفقت في عرض أفكار هذا البحث في هذا المجال .

قائمة المصادر والمراجع:

أولا : قائمة المصادر:

1- قائمة النصوص القانونية:

-القوانين :

(1) القانون رقم 80-05 المؤرخ في 01-03-1980 ،المتضمن ممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة ، الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، بتاريخ 04/03/1980 ، العدد 10

(2) القانون رقم: 90-32 المؤرخ في 4 ديسمبر 1990 ، المتعلق بمجلس المحاسبة وسيره ، الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية بتاريخ 5 ديسمبر 1990 ، العدد 55 .

(3) القانون رقم: 90-21 المؤرخ في: 15 أوت 1990 ، المتعلق بالمحاسبة العمومية ، الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية بتاريخ: 15 أوت 1990 ، العدد 35 .

(4) القانون رقم: 03-06 المؤرخ 15 يوليو 2006 ، يتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية ، الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، بتاريخ 16 يوليو 2006 ، العدد 46 .

(5) القانون 06-01 المؤرخ في 20 فبراير 2006 ، المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته ، الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية بتاريخ 08 مارس 2006 ، العدد 14 .

-الأوامر:

(1) الأمر رقم: 95-20 المؤرخ في: 17 جويلية 1995 ، يتعلق بمجلس المحاسبة ، الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، بتاريخ 23 يوليو 1995 ، العدد 39.

(2) الأمر رقم: 10-02 المؤرخ في : 26 أوت 2010 يعدل ويتم الأمر رقم: 95-20 المؤرخ في: 17 جويلية 1995 ، المتعلق بمجلس المحاسبة ، الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية

الجزائرية، بتاريخ 1 سبتمبر 2010 ، العدد 50 .

-المراسيم الرئاسية

1)المرسوم الرئاسي رقم: 95-377 المؤرخ 20-11-1995 ، المتضمن النظام الداخلي لمجلس المحاسبة ، الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، بتاريخ : 20 نوفمبر 1995، العدد72 .

2)المرسوم الرئاسي رقم 10-236 المؤرخ في 8/10/2010 ، يتضمن تنظيم الصفقات العمومية المعدل والمتمم بالمرسوم الرئاسي رقم 12-32 المؤرخ في 18/01/2012 المعدل والمتمم بالمرسوم الرئاسي رقم :13-03 المؤرخ في جانفي 2013.

-المراسيم التنفيذية:

1)المرسوم التنفيذي رقم: 91-311 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 يتعلق بتعيين المحاسبين العموميين وإعتمادهم ، الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية بتاريخ: 18-08-1991 ، العدد 43 .

2)المرسوم التنفيذي رقم: 91-313 المؤرخ في: 7 سبتمبر 1991 يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها ، الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، بتاريخ 18 سبتمبر 1991، العدد 43 .

3) المرسوم التنفيذي رقم: 92-414 المتعلق بالرقابة السابقة على النفقات التي يلتزم بها ، الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية بتاريخ 14 نوفمبر 1992، العدد82 . المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم: 09-374 المؤرخ في 16 نوفمبر 2009، الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، بتاريخ: 19 نوفمبر 2009 ، العدد 67 .

4)المرسوم التنفيذي رقم: 93-46 المؤرخ في 06/02/1993الخاص بتحديد آجال دفع النفقات و تحصيل الأوامر بالإيرادات و البيانات التنفيذية و إجراءات قبول القيم ، الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية 1993، العدد09 .

(5) المرسوم التنفيذي رقم: 08-272 الذي يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية ، الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية بتاريخ 07-09-2008 ، العدد 50 .

(6) المرسوم التنفيذي رقم: 09-374 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها ، المؤرخ في 16 نوفمبر 2009 ، الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، بتاريخ 19 نوفمبر 2009 ، العدد 67 .

(7) المرسوم التنفيذي رقم: 11-381 المؤرخ في 21 نوفمبر 2011 يتعلق بمصالح المراقبة المالية ، الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية بتاريخ : 27 نوفمبر 2011 ، العدد 64 .

ثانيا: قائمة المراجع

أ-الكتب:

- (1) أبو منصف ، " مدخل للتنظيم الإداري والمالية العامة " ، دار المحمدية الحامه ، الجزائر، 2014 .
- (2) إبراهيم بن داود ، " الرقابة المالية على النفقات العامة في القانون الجزائري والمقارن " ، دار الكتاب الحديث ، الجزائر ، 2010.
- (3) شاكر محمد عصفور ، " أصول الموازنة العامة " ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان ، الطبعة الثالثة ، 2011.
- (20) محمد الفيومي محمد ، " أصول المحاسبة الحكومية والمحاسبة القومية " ، دار النهضة العربية ، بيروت ، 1988.
- (4) محمد الأمين يزيد ، " الرقابة السابقة على نفقات الملتزم بها في الجزائر المراقب المالي نموذجاً" ، دار بلقيس ، الجزائر ، 2015 .

(5) محمد خالد المايني، بطرس ميالة، خالد شحادة الخطيب ، " المحاسبة الحكومية " ، منشورات جامعة دمشق، سوريا ، 2014.

(6) محمود حسين الوادي، " مبادئ المالية العامة " ، دار المسيرة للنشرة التوزيع والطباعة ، عمان ، الطبعة الثانية ، 2010.

(7) مهدي مأمون الحسين ، " المحاسبة الحكومية " ، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع ، الأردن ، الطبعة الأولى ، 2017.

ب-المقالات:

(1) أمينة ركاب ، " رقابة المراقب المالي على تنفيذ النفقات العمومية " ، مجلة منازعات الأعمال ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ،جامعة أبو بكر بلقايد ،تلمسان، العدد 11، مارس 2016.

(2) خلف الله بن يوسف، معاش قويدر، " متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام " ، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية -دراسات اقتصادية- ، جامعة عاشور زيان ، الجلفة ، 2017.

(3)خليدة طلاش ، " دور مجلس المحاسبة في الرقابة على نفقات الصفقات العمومية " ، مجلة الحقوق والعلوم السياسية ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة عباس الغرور ، خنشلة، الجزائر، العدد 07، 2017 .

(4) سليمان عتير وآخرون ، " دور المحاسب العمومي في الرقابة على إنفاق الهيئات الحكومية الجزائرية - قراءة تحليلية لقانون المحاسبة العمومية - " ، مجلة التنمية الاقتصادية ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ،جامعة الشهيد حمة لخضر ، الوادي ، الجزائر، العدد 04، 2017 .

(5) عبود زرقين ، لعلابيبة مالك ، " واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر واليات تطويرها في ظل جهود مجلس معايير محاسبة القطاع الدولية " ، مجلة بحوث ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة الجزائر 1 ، العدد 09، 2016 .

6) علي مسعودي ، " أساس المحاسبة العمومية الملائم في ظل توجه الجزائر نحو عصرنة نظام الموازنة الرامي إلى الحوكمة " ، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة الشهيد حمة لخضر ، الوادي ، العدد 05، ديسمبر 2018.

7) هاجيرة ديلمي، " الميزانية العامة في ميزات الحكومة الجيدة " ، مجلة مجاميع المعرفة ، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي تندوف ، الجزائر، العدد 04 ، 2017.

ج-الرسائل العلمية:

أطروحة الدكتوراه:

1) أبو بكر الصديق بن يحي ، المحاسبة العمومية للأجهزة الإدارية وطرق رقابتها ، أطروحة دكتوراه ، تخصص مالية ومحاسبة ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة البليدة 2، الجزائر ، 2018 - 2019.

2) حمزة خضري ، آليات حماية المال العام في إطار الصفقات العمومية ، أطروحة دكتوراه ، تخصص قانون عام ، كلية الحقوق ، جامعة الجزائر 1 ، الجزائر، 2014-2015.

3) زهير شلال ، آفاق وإصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة ، أطروحة الدكتوراه ، تخصص تسيير المنظمات ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد بوقرة ، بومرداس ، 2013-2014

4) صليحة بن عودة ، الجرائم الماسة بالصفقات العمومية بين الوقاية و الرقابة في التشريع الجزائري ، أطروحة دكتوراه ، تخصص قانون جنائي للأعمال ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2016-2017 .

(5) عباس زواوي ، الفساد الإداري في مجال الصفقات العمومية ، أطروحة الدكتوراه ، تخصص قانون جنائي ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة محمد خيذر، بسكرة ، 2012-2013.

(6) عمر حماس ، جرائم الفساد المالي واليات مكافحتها في التشريع الجزائري ، أطروحة دكتوراه، في قانون جنائي للأعمال ، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد ، تلمسان، 2016-2017 .

(7) منال حليمي ، تنظيم الصفقات العمومية وضمانات حفظ المال العام في الجزائر ، أطروحة دكتوراه ، تخصص تحولات الدولة ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة قاصدي مباح ، ورقلة، 2015-2016.

(8) نادية تياب ، آليات مواجهة الفساد في مجال الصفقات العمومية، أطروحة دكتوراه ، تخصص قانون عام ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة مولود معمري ، تيزي وزو ، 2013.

(9) نادية مغني ، دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام ، أطروحة دكتوراه ، تخصص إدارة أعمال ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03 ، 2016-2017 .

رسالة الماجستير :

(1) أحمد بوجلال ، مدى فعالية المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة للدولة ، رسالة ماجستير، تخصص نفود مالية وبنوك ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عمار تليجي ، الأغواط ، الجزائر ، 2009-2010 .

(2) أنور أمجوج ، مجلس المحاسبة نظامه ودوره في الرقابة على المؤسسات الإدارية ، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2007 .

(3) باديس بوسعيد ، مؤسسة مكافحة الفساد في الجزائر 1999-2012 ، رسالة ماجستير، تخصص التنظيم والسياسات العامة ، كلية الحقوق والعلوم الس لسيية ، جامعة مولود معمري، تيزي وزو ، 2015.

- (4) زهير شلال ، إصلاح المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة ، رسالة ماجستير ، تخصص تسيير المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بوقرة أحمد ،بومرداس ،الجزائر، 2013-2014.
- (5) سليمة بوشنطر ، المحاسبة العمومية ودورها في حماية أملاك الدولة ، رسالة ماجستير ،تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر 03 ، 2011-2010.
- (6) سامية شويخي ، أهمية الاستفادة من الآليات الحديثة والمنظور الإسلامي في الرقابة على المال العام ، رسالة ماجستير، تخصص تسيير المالية العامة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية ، جامعة أبو بكر بلقايد ، تلمسان ، 2010-2011 .
- (7) سلوى بوسته ، المحاسبة العمومية وسبل تطويرها (حالة الجزائر 2005-20015) ، رسالة ماجستير، تخصص دراسات محاسبية جباية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر 3 ، 2015-2016 .
- (8) مريم ربيعي ، إصلاح المحاسبة وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي - حالة الجزائر- ، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2 ، 2014.
- (9) وسيلة بن بشير ، ظاهرة الفساد الإداري والمالي في مجال الصفقات العمومية في القانون الجزائري ، رسالة ماجستير، تخصص قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، كلية الحقوق جامعة مولود معمري ، تيزي وزو ، 2013 .
- (10) يوسف السعدي أحمد ، آفاق نظام المحاسبة العمومية -حالة الجزائر- ، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة يحي فارس ،المدية، 2009 - 2010 .

-مذكرات ماستر:

1) حفيظة نوار ، الرقابة على الهيئات المالية على الصفقات العمومية ، مذكرة ماستر ، تخصص قانون عام للأعمال ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، الجزائر ، 2017 .

2) عبد الكريم ماضي ،نجيب لونيسية ، دور المحاسبة العمومية في تحصيل إيرادات وترشيد نفقات المؤسسة في ظل الأزمة المالية الحالية ، مذكرة ماستر ، تخصص مالية المؤسسة ، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة 8 ماي 1945 ، قالمة ، الجزائر ، 2017-2018 .

3) نورالهدى بوليفة ، واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري لمواجهة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة حمة لخضر، الوادي ، 2014- 2015.

د-الملتقيات

1) عبد العالي حاحة يعيش تمام أمال ، " دور أجهزة الرقابة في مكافحة الفساد في الجزائر بين النظرية والتطبيق ، ملتقى وطني حول الآليات القانونية لمكافحة الفساد ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، الجزائر ، 2016.

2)عثمان بن دراجي ، (مجال تدخل المراقب المالي في الصفقات العمومية على ضوء المرسوم الرئاسي 15-247) ، يوم دراسي المنظم من طرف جامعة محمد خيذر، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، قسم الحقوق ، بسكرة ، يوم :17-12-2015.

ذ-المطبوعات:

1) عباس زاوي ، الرقابة على الصفقات العمومية في ظل أحكام المرسوم الرئاسي 15-247 ، مطبوعة محاضرات في الصفقات العمومية ، أقيمت على طلبة السنة الأولى ماستر إداري ، 2019-2020.

..... قائمة المصادر و المراجع

(2) عبد المجيد مرغيت، مطبوعة محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم العلوم التجارية ، جامعة محمد الصديق بن يحي ، جيجل ، 2018-2019.

32	الفرع الرابع: مسؤولية الأمر بالصرف
35	المطلب الثاني : المحاسب العمومي
35	الفرع الأول : تعريف المحاسب العمومي
36	الفرع الثاني : تصنيف المحاسبين العموميين
38	الفرع الثالث : مهام المحاسب العمومي
38	الفرع الرابع :مسؤولية المحاسب العمومي
41	المطلب الثالث : المراقب المالي
41	الفرع الأول : تعريف المراقب المالي
42	الفرع الثاني : تصنيف المراقب المالي
43	الفرع الثالث : مهام المراقب المالي
44	الفرع الرابع : مسؤولية المراقب المالي
48-47	الفصل الثاني : رقابة الهيئات المالية والمحاسبية على المال العام
49	المبحث الأول : الرقابة القبيلة على تنفيذ الصفقة العمومية
50	المطلب الأول :الدور الرقابي للمراقب المالي على تنفيذ الصفقة العمومية
50	الفرع الأول: توسيع اختصاص المراقب المالي على تنفيذ الصفقات العمومية
52	الفرع الثاني: حدود ممارسة المراقب المالي للصفقة
54	الفرع الثالث: الآثار المترتبة على رقابة المراقب المالي
57	الفرع الرابع: تقدير رقابة المراقب المالي في مجال الصفقات العمومية
59	المطلب الثاني : الدور الرقابي للمحاسب العمومي على تنفيذ الصفقات العمومية
59	الفرع الأول: مبدأ الفصل بين وظيفتي الأمر بالصرف والمحاسب العمومي
60	الفرع الثاني: العناصر الخاضعة لرقابة المحاسب العمومي

64	الفرع الثالث: النتائج المترتبة على رقابة المحاسب العمومي في مجال الصفقات العمومية
65	الفرع الرابع: إجراء التسخير للتجاوز المحاسب العمومي
66	الفرع الخامس: حدود استعمال إجراء تسخير المحاسب العمومي
67	الفرع السادس: تقييم رقابة المحاسب العمومي
68	المبحث الثاني: الرقابة البعدية على الصفقات العمومية
69	المطلب الأول: رقابة المفتشية العامة للمالية على الصفقات
69	الفرع الاول : نشأة المفتشية العامة للمالية
69	الفرع الثاني: صلاحيات المفتشية العامة للمالية في مجال الصفقات العمومية
71	الفرع الثالث : إجراءات رقابة المفتشية العامة للمالية على الصفقات العمومية
73	الفرع الرابع : تقدير رقابة المفتشية العامة للمالية
75	المطلب الثاني: رقابة مجلس المحاسبة على الصفقات العمومية
75	الفرع الأول: نشأة وتطور مجلس المحاسبة
76	الفرع الثاني: أهداف مجلس المحاسبة
77	الفرع الثالث: الدور الرقابي لمجلس المحاسبة
78	الفرع الرابع: أنواع رقابة مجلس المحاسبة
82	الفرع الخامس: الرقابة الممارسة من طرف مجلس المحاسبة على الصفقات العمومية
84	الفرع السادس: نتائج الرقابة المالية على مجلس المحاسبة
85	الفرع السابع: الإشكالات التي تواجه رقابة مجلس المحاسبة
86	الفرع الثامن: تقدير رقابة مجلس المحاسبة في مجال الصفقات العمومية
90-87	الخاتمة
99-91	قائمة المصادر و المراجع

المخلص :

تعد المحاسبة العمومية عبارة على نظاما خاصا للمعلومات المحاسبية بحكم النشاط المالي لوحدات القطاع العام، وترتبط إرتباطا وثيقا مع النصوص التشريعية أي قانون رقم: 90-21 حيث خصها المشرع بقانون يهدف إلى تقنين آليات تحصيل الإيرادات العمومية، وتنظيم مراحل تسديد النفقات في ظل إحترام تبويب الميزانية العامة للدولة، كما تحدد مهام ومسؤوليات أعوان المحاسبة، كما تعتبر الرقابة جزءا هاما من النظام المحاسبي العام للدولة، ولأن الصفقات العمومية من أهم الأعمال القانونية التي تقوم بها الإدارة، وترتبط بالأموال العامة جعل المشرع الجزائري يحيط هذه العملية بمجموعة من الآليات الرقابية، وفي مجال الصفقات العمومية نجدها تخضع لمرحلتين رقابة سابقة يمارسها كل من المراقب المالي والمحاسب العمومي وتتم من خلال التأكد من أن الصفقة العمومية مطابقة للقوانين والتنظيمات المعمول بها في تنفيذ الصفقة العمومية، لي تليها رقابة المفتشية العامة للمالية و رقابة مجلس المحاسبة كرقابة بعدية ، وتوصلنا إلى أن ما منح من صلاحيات لهيئات الرقابة القبلية و البعدية هدفها المحافظة على إستعمال الحسن للأموال العامة.

SUMMARY:

Public accounting is a special system of accounting information, which is the financial activity of public sector units, and is linked to the legislative texts, i.e. law No. 90-21, which is allocated by the legislator to a law aimed at codifying the mechanisms of collecting public revenues, regulating the stages of payment of expenses while respecting the general budget of the State, as well as specifying the functions and responsibilities of accounting officers, as well as the important part of the state's accounting system, and because public transactions are one of the most important legal actions of the administration, and are linked to public funds, the Algerian legislator has surrounded this process with a set of slavery, in the case of the Algerian legislature. The field of public transactions is subject to two previous control phases exercised by both the pro-observer and the public accountant and is done by ensuring that the public transaction conforms to the laws and regulations in force in the implementation of the public transaction, followed by the supervision of the General Inspectorate of Finance and the oversight of the Accounting Board as the next, and we concluded that the powers granted to the former oversight bodies and the following aim is Maintaining good use of public funds .