



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة بلحاج بو شعيب عين تموشنت

كلية العلوم الاقتصادية، التسيير و العلوم التجارية

قسم العلوم المحاسبية و المالية

تخصص: محاسبة و جباية معمقة

مذكرة مقدمة للحصول على شهادة ماستر أكاديمي

الموضوع:

دور المحاسبة العمومية في المحافظة على المال العمومي في  
الجزائر

دراسة حالة بالخزينة الولائية لسيدي بلعباس

تحت إشراف الأستاذ:

قريش محمد

من إعداد الطالبتين:

➤ نكروف عتو عائشة

➤ نجاري إكرام

مقدمة أمام لجنة المناقشة المكونة من:

الأستاذ: كوديد سفيان ..... رئيساً

الأستاذ: قريش محمد ..... مشرفاً

الأستاذ: درويش عمار ..... ممتحناً

السنة الجامعية: 2021/2020



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة بلحاج بو شعيب عين تموشنت

كلية العلوم الاقتصادية، التسيير و العلوم التجارية

قسم العلوم المحاسبية و المالية

تخصص: محاسبة و جباية معمقة

مذكرة مقدمة للحصول على شهادة ماستر أكاديمي

الموضوع:

## دور المحاسبة العمومية في المحافظة على المال العمومي في الجزائر

دراسة حالة بالخزينة الولائية لسيدي بلعباس

تحت إشراف الأستاذ:

قريش محمد

من إعداد الطالبتين:

➤ نكروف عتو عائشة

➤ نجاري إكرام

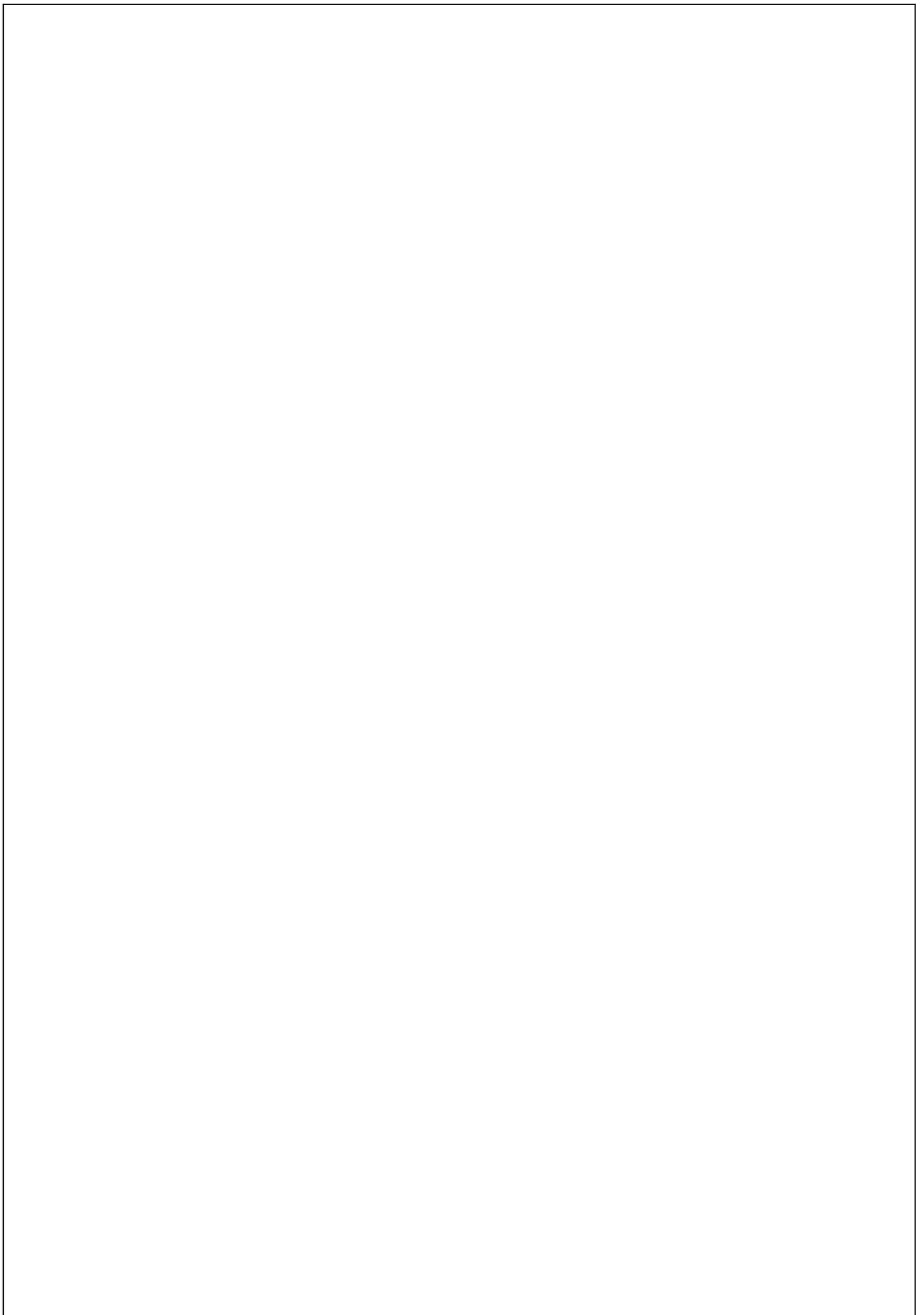
مقدمة أمام لجنة المناقشة المكونة من:

الأستاذ: كوديد سفيان..... رئيساً

الأستاذ: قريش محمد..... مشرفاً

الأستاذ: درويش عمار..... ممتحناً

السنة الجامعية: 2021/2020



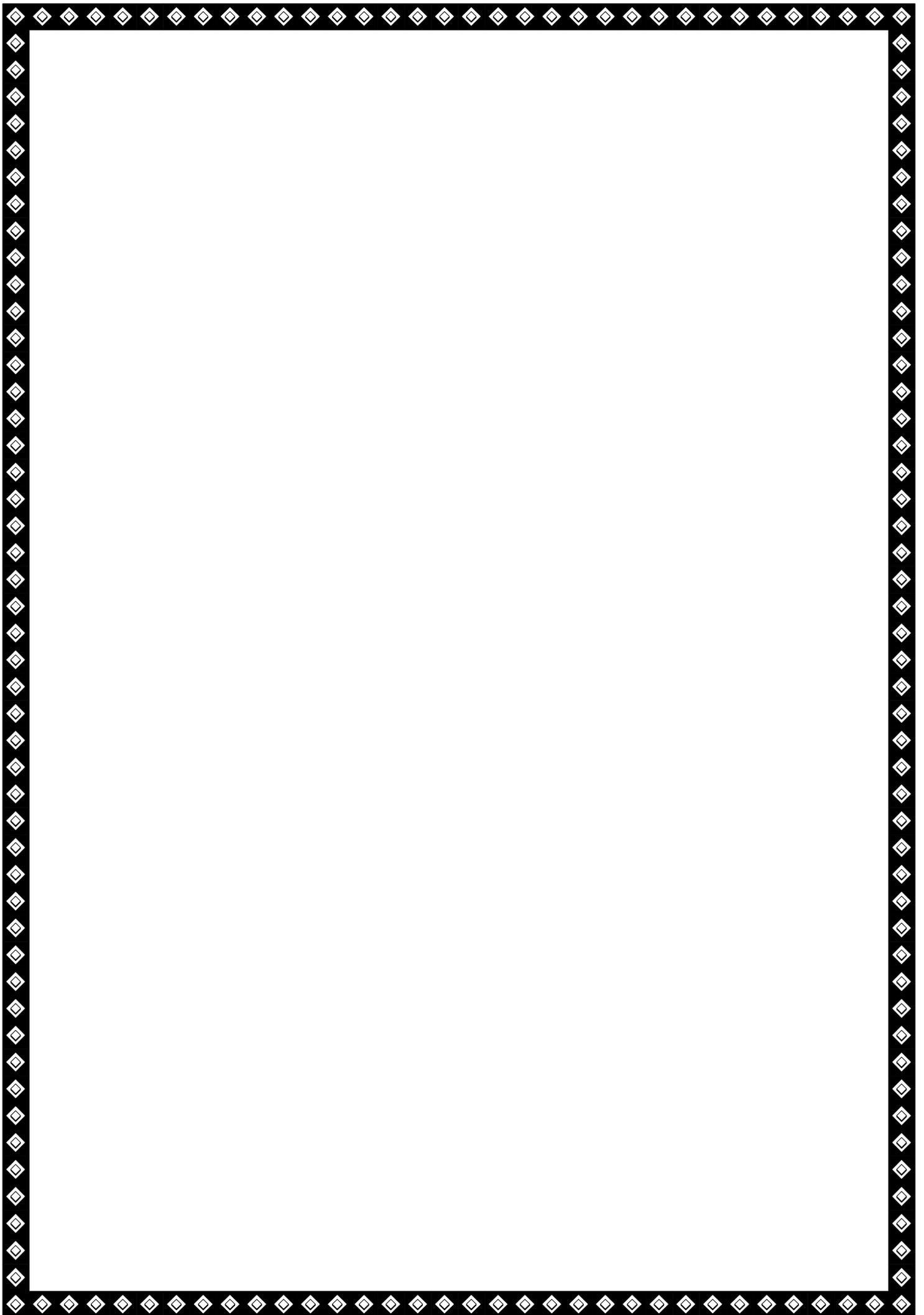


# شكر و تقدير

الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لو لا أن هدانا الله، الحمد لله عدد خلقه ورضا نفسه وزنة عرشه ومداد كلماته، والحمد لله حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه ولا إله إلا الله وحده لا شريك له، له الحمد وله الشكر.

نتقدم بجزيل الشكر للأستاذ المحترم "محمد قريش" على مساعدته القيمة طيلة إشرافه على إعداد هذه المذكرة وعلى حرصه وتوجيهه لنا.

نتقدم بشكر خاص إلى كل من ساعدنا أثناء فترة التبرص: عمال الخزينة العمومية لولاية سيدي بلعباس وإلى كل من أفادنا من بعيد أو من قريب.



بسم الله الرحمن الرحيم

ان الحمد لله نحمده ونستعين به، هو الذي وفقنا وأعاننا على إنجاز هذا العمل

فهو أحق أن يشكر والصلاة والسلام على أشرف خلق الله محمد صلى الله

عليه وسلم .

إلى أمي الغالية حفظها الله، إلى التي أكن لها كل الحب والتقدير والتي كنت لها

قرة عين والدتي الغالية حفظها الله وأطال في عمرها، إلى أبي الغالي، وإلى أخواتي

شيماء وعواطف وزوجي الغالي يوسف و إلى روح خالتي رحمها الله و إلى خالتي

عمارية، وصديقتي عائشة، إلى كل الذين ساندوني طيلة حياتي ومشواري الدراسي

إلى كل الأهل و الأقارب

أهدي لكم هذا العمل .

نجاري إكرام

# الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

وَقُلِ اعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ وَسَتُرَدُّونَ إِلَىٰ عَالَمِ الْغَيْبِ  
وَالشَّهَادَةِ فَيُنَبِّئُكُمْ بِمَا كُنْتُمْ تَعْمَلُونَ (105)  
سورة التوبة

"إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك ولا تطيب اللحظات إلا  
بذكرك ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك " "الله جل جلاله"  
إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة إلى نبي الرحمة محمد صلى الله عليه  
وسلم.

إلى أمي "فاطمة" يا نبض الروح ماذا أهديك وأنت الروح بعيناي... والقلب يهواك  
بحروف هذا اليوم أذكرك و خاتمتي تزينت بحروف أسمك فمنة من الله أنت والدتي  
وجنة الله تحت أقدامك.  
إلى من علمني كيف تكون الحياة وعلمني النجاح و الصبر الذي لم يبخل علي بشيء  
أبي العزيز "احمد".

إلى من قاسموني رحم أمي و سندي و أغلى ما في الحياة على نبضي

إخوتي و أخواتي " عبد القادر، زهرة، محمد، كوثر "

إلى روح أختي الطاهرة " نزيهة " رحمها الله و اسكنها فسيح جنانه.

إلى زوجة أخي العزيزة "سورية"

إلى أبناء وبنات إخوتي "محمد الأمين، رتاج، يوسف الصديق، مريم رهن، محمد،  
رتيل نزيهة"

إلى كل من شاركوني في مشواري الدراسي فكانوا بمثابة الأهل و الأصدقاء و اخص  
بالذكر

"إكرام، ندير محمد، جمال الدين، محمد زين العابدين"

و في الختام أدامكم الله لي فخرا لكل ختام.



## فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	الشكر و التقدير
	الإهداء
	ملخص الدراسة
	فهرس المحتويات
	قائمة الأشكال
أ	المقدمة عامة
أ	الإشكالية
ب	فرضيات البحث
ب	تحديد اطار البحث
ب	أسباب اختيار الموضوع
ب	أهمية البحث
ت	أهداف البحث
ت	الدراسات السابقة

ث	صعوبات البحث
ث	هيكل البحث
	الفصل الأول: الاطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية و المحافظة على المال العمومي
	مقدمة الفصل الأول
1	المبحث الأول: الاطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية
1	المطلب الأول: تعريف المحاسبة العمومية و خصائصها
7	المطلب الثاني: مبادئ المحاسبة العمومية و أهدافها
19	المطلب الثالث: ميدان تطبيق المحاسبة العمومية
20	المطلب الرابع: المعايير الدولية للمحاسبة العمومية
27	المبحث الثاني: الاطار المفاهيمي للمال العمومي
27	المطلب الأول: مفهوم المال العام
28	المطلب الثاني: أنواع المال العام
31	المطلب الثالث: خصائص المال العام
34	المطلب الرابع: معايير التمييز بين الأموال العامة و الأموال الخاصة
	الفصل الثاني: دور المحاسبة العمومية غي المحافظة على المال العمومي في الجزائر
	مقدمة الفصل الثاني
46	المبحث الأول: الأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانية

46	المطلب الأول: تعريف الميزانية العامة و أقسامها
63	المطلب الثاني: الأمر بالصرف
69	المطلب الثالث: المحاسب العمومي
72	المطلب الرابع: المراقب المالي
76	المبحث الثاني: دور الأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانية في المراقبة المال العام
76	المطلب الأول: ضرورة المحافظة على المال العام و ترشيد الأنفاق العمومي
82	المطلب الثاني: دور الأمر بالصرف في مراقبة المال العام
83	المطلب الثالث: دور المحاسب العمومي في مراقبة المال العام
84	المطلب الرابع: دور المراقب العمومي في مراقبة المال العام
	<b>الفصل الثالث: دراسة حالة بمؤسسة الخزينة العمومية لولاية سيدي بلعباس</b>
87	مقدمة الفصل الثالث
87	المبحث الأول: تقديم بالخزينة العمومية
88	المطلب الأول: نظرية تاريخية حول الخزينة العمومية لولاية سيدي بلعباس
90	المطلب الثاني: ماهية الخزينة العمومية
91	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للخزينة العمومية
92	المطلب الرابع: مهام و أهداف الخزينة العمومية
93	المبحث الثاني: دور المحاسب العمومي في المحافظة على المال العمومي

93	المطلب الأول: المحاسب العمومي للخبزفة العمومية
94	المطلب الثاني: مراحل تنفيذ النفقات العامة
95	المطلب الثالث: دور المحاسب العمومي في مراقبة النفقة العامة
96	المطلب الرابع: الأمر بالتسخير كحد لرقابة المحاسب العمومي
99	الخاتمة
101	قائمة المراجع

## قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
57	أنواع النفقات	الشكل رقم 01
62	أنواع الإيرادات	الشكل رقم 02
91	هيكل الخبزفة	الشكل رقم 03

عالمه

مفاته



## مقدمة عامة

تعتبر المحاسبة العمومية نظاما خاصا للمعلومات المحاسبية بحكم النشاط المالي لوحدات القطاع العام ذات الطابع الإداري أو غير ربحي، حيث تستمد هذه الخصوصية في كونها تتناول تسجيل ومراقبة صرف وتداول المال العام، لهذا السبب، ترتبط المحاسبة العمومية ارتباطا وثيقا مع النصوص التشريعية ذات الطابع المالي حيث خصها المشرع بإطار قانوني يهدف إلى تقنين وضبط آليات تحصيل الإيرادات العمومية وتنظيم مراحل تسديد النفقات العمومية في ظل احترام تبويب الميزانية العامة للدولة، من أجل فرض رقابة مستمرة على أعوان المحاسبة العمومية وتحديد صلاحياتها ومسئولياتهم عند تنفيذ المعاملات المالية لوحدات القطاع العام لضمان مشروعية تنفيذ الميزانية ومدى مطابقتها للأنظمة والقوانين المعلومة، وحماية للمال العام من الاختلاسات والتبديد، إضافة إلى تحقيق الاقتصاد والرشاد في استعمال الموارد العمومية ومن أجل هذا، وضع المشرع قيود قانونية وتنظيمية تهدف لتحقيق الاستعمال الأمثل للموارد العمومية، وذلك عن طريق الرقابة الصارمة والمستمرة على أعوان المحاسبة العمومية الملزمين بدورهم باحترام قواعد تنتفذ بنود ميزانية الدولة .

على ضوء ما سبق يمكن صياغة إشكالية بحثنا عن طريق طرح السؤال الجوهرى التالي:

ما هو دور المحاسبة العمومية في المحافظة على المال العمومي في الجزائر ؟

ويتفرع عن هذا السؤال الجوهرى إلى الأسئلة الجزئية التالية:

✓ ما المقصود بالمحاسبة العمومية و المال العام ؟

- ✓ ما هو دور المحاسبة العمومية في المحافظة على المال العمومي بالجزائر ؟
- ✓ ما هو دور المحاسب العمومي في مراقبة تنفيذ النفقات في الخزينة العمومية لولاية سيدي بلعباس؟

### فرضيات البحث:

من خلال ما سبق يمكن صياغة فرضية واحدة لبحثنا هذا كما يلي:  
تلعب المحاسبة العمومية دورا فعالا في المحافظة على المال العمومي بالجزائر .

### تحديد إطار الموضوع :

إن مجال المحاسبة العمومية واسع لكننا في هذا البحث سنقوم بتحليل و دراسة دور المحاسبة العمومية في المحافظة على المال العمومي بالجزائر من خلال دراسة تطبيقية بخزينة سيدي بلعباس سنة 2021 /06/14.

### أسباب اختيار الموضوع:

من أهم الأسباب التي جعلتنا نختار هذا الموضوع:

- ✓ قلة البحوث التي تناولت هذا الموضوع من الجانب النظري والتقني
- وكمساهمة متواضعة منا أن نكتب هذا البحث .
- ✓ النقص المطروح في البحوث المتخصصة في مجال المحاسبة العمومية.
- ✓ الميل والرغبة الشخصية في تناول هذا البحث وكذلك ارتباطه بالتخصص.

### أهمية البحث:

يكتسي هذا الموضوع أهمية بالغة وذلك نظرا للدور الفعال الذي تلعبه المحاسبة العمومية في المحافظة على المال العام بالجزائر.

### أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى جملة من الأهداف و هي كما يلي:

- ✓ التعرف على المحاسبة العمومية و المال العام.
- ✓ عرض دور المحاسبة العمومية في المحافظة على المال العمومي في الجزائر.
- ✓ التعرف على الخزينة العمومية لولاية سيدي بلعباس
- ✓ عرض دور الأعوان المكلفين بتنفيذ الميزانية في مراقبة المال العام وترشيد الإنفاق العمومي.

### الدراسات السابقة:

من أهم الدراسات السابقة التي عالجت موضوع يشبه بحثنا نجد:

- ✓ أمال حاج جاب الله، واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات التطوير دراسة تحليلية ونقدية لمختلف مشاريع الإصلاح المحاسبي سنة 2006، حيث توصل هذا البحث إلى أن هناك ضعف في نظام المحاسبة العمومية.
- ✓ بوشنطر سليمة المحاسبة العمومية و دورها في حماية أملاك الدولة دراسة حالة (إقامة جامعية)، بحيث توصل هذا البحث إلى التعرف على الإجراءات المحاسبية و الآليات المعتمدة على أداء المؤسسات العمومية الإدارية و كيف يمكنها حماية الأموال العمومية من الاختلاسات والأخطاء و تحديد مدى فعاليتها في الجانب النظري و التطبيقي.

### صعوبات البحث:

من أهم الصعوبات التي واجهتنا أثناء إنجاز هذا البحث:

- ✓ نقص الدراسات في الجانب النظري والتقني في مجالات المحاسبة العمومية .
- ✓ نقص في المصادر والمراجع فالكتب المتعلقة بالمحاسبة العمومية غير موجودة أصلا بمكتبة الجامعة.
- ✓ ضيق في الوقت المخصص فهو لا يتعدى شهر ونصف شهر.

### هيكل البحث :

من خلال إنجاز هذا البحث قمنا بتقسيمه إلى ثلاثة فصول تبدأ من مقدمة وتنتهي بخاتمة تضمن تلخيص عام واختبار الفرضية التي جاءت في مقدمة البحث ، ثم عرض النتائج التي توصلنا إليها، وفي الأخير قدمنا بعض التوصيات التي نرى أنها ضرورية بناء على النتائج المتوصل إليها في الفصول كالاتي:

### الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية والمحافظة على المال العمومي

حيث خصص المبحث الأول الإطار المفاهيم للمحاسبة العمومية أما المبحث الثاني عن الإطار المفاهيمي للمال العمومي .

### الفصل الثاني: دور المحاسبة العمومية في المحافظة على المال العمومي في الجزائر

و لقد تمت المعالجة من خلال مبحثين المبحث الأول الأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانية والمبحث الثاني دور الأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانية في مراقبة المال العام وترشيد النفقات العامة.

### الفصل الثالث: دراسة حالة بمؤسسة الخزينة العمومية بسيدي بلعباس

حيث خصص المبحث الأول تقديم بالخزينة العمومية أما المبحث الثاني دور المحاسب العمومي في المحافظة على المال العمومي.

المبحث الأول: تقديم بالـخزينة العمومية

المطلب الأول: نظرة تاريخية حول الخزينة العمومية الولائية بسبيدي بلعباس.

المطلب الثاني: ماهية الخزينة العمومية.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للخزينة العمومية.

المطلب الرابع: مهام و أهداف الخزينة العمومية

المبحث الثاني: دور المحاسب العمومي في المحافظة على المال العمومي

المطلب الأول: المحاسب العمومي للخزينة العمومية

المطلب الثاني: مراحل تنفيذ النفقات العامة

المطلب الثالث: دور المحاسب العمومي في مراقبة النفقات العامة.

المطلب الرابع: الأمر بالتسخير كحد لرقابة المحاسب العمومي.

# الفصل الأول

الإطار المفاهيمي للحاسبة العمومية والمحافظة على المال العمومي



## المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية:

تحتل المحاسبة العمومية مكانة هامة في تنظيم الوحدات الحكومية الغير الهادفة للربح، كما أنها تعتبر مصدرا مهما لتوفير المعلومات اللازمة للتخطيط المالي بغرض تسهيل عمليات المتابعة المستمرة و الدائمة للوضعية المالية ولمعرفة في كل وقت الرصيد المالي المتوفر ومراقبة أنفاقه، وهذا ما يجعل الكثير من الباحثين والدارسين يهتمون بها بشكل كبير، وقد تطرق كل منهم إلى تعريفها، خصائصها، أهدافها... كل حسب وجهة نظره و هذا ما سنحاول الإلمام به في هذا المبحث ونتطرق إلى:

✓ مفهوم المحاسبة العمومية و خصائصها.

✓ مبادئ المحاسبة العمومية و أهدافها.

✓ المعايير الدولية للمحاسبة العمومية<sup>1</sup>

### المطلب الأول: مفهوم المحاسبة العمومية

أدى تطور النشاط الحكومي وتوسع نطاقه إلى مفهوم المحاسبة العمومية عبر الزمن وتعددت تعاريفها، وسنعرض عدد منها كما يلي :

**تعريف (1):** تعرف على أنها "مجموعة دراسة لمجموعة المبادئ و الأنشطة و المعايير المتعارف عليها و دراسة تطبيقية للأساليب التقنية من تجميع وتبويب وتلخيص وتحليل البيانات المتعلقة بالنشاط الحكومي بغرض فرض الرقابة المالية والقانونية على إيرادات ومصروفات الحكومة، و كذلك بغرض اتخاذ القرارات المناسبة"<sup>2</sup>

**تعريف (2):** " نص قانون المحاسبة العمومية الجزائري رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 في مادته الأولى والثانية على ما يلي: "يقصد بالمحاسبة العمومية

<sup>1</sup> نور الهدى، واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري لمواجهة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، جامعة الشهيد حمة لخضر-الوادي، سنة 2014/2015، ص3

<sup>2</sup> إبراهيم السيد المليجي، "المحاسبة في الوحدات الحكومية"، مصر، الإسكندرية، 2002، ص: 3

(الحكومية) كل القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الحسابات والعمليات الخاصة بالدولة و المجلس الدستوري و مجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقة والميزانيات من الجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري كما يبين أيضا الالتزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين ومسؤولياتهم، ويقصد بتنفيذ الميزانية كل من تنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات<sup>1</sup>

تجدر الإشارة، بداية، إلى أنه من الصعب إعطاء تعريفا جامعاً مانعاً للمحاسبة العمومية، على الرغم من تعدد التعاريف المقترحة لها، فحسب الزاوية المنظور منها إلى ماهية هذه المحاسبة، يمكن تصور تعريفا قانونيا، و تعريفا تقنيا، و تعريفا إداريا لها :

## 1 / التعريف القانوني للمحاسبة العمومية :<sup>2</sup>

(هي مجموعة القواعد المطبقة على تسيير النقود العامة)

هذا التعريف، الذي يعد تقليديا، مستوحى من المرسوم الفرنسي في 31 ماي 1862، و الذي ظل طيلة قرن من الزمن (إلى غاية صدور مرسوم 29 ديسمبر 1962) أهم نص تنظيمي للمحاسبة العمومية في فرنسا.

فالنقود العامة التي يعد تسييرها بمثابة مادة المحاسبة العمومية نفسها، عرفها مرسوم 31 ماي 1862 بأنها "نقود الدولة، و المحافظات البلديات، المؤسسات العمومية....."

هذا التعريف أصبح الآن بعيدا عن الواقع بفعل التطور الحاصل في نطاق انطباق المحاسبة العمومية، فعبارة "النقود العامة وعلى الرغم من التوسع في مدلولها لتشمل كل الأموال ذات الطابع إي كل وسائل الدفع التي لها سعر قانوني وقوة إبرائية، وقيم

<sup>1</sup> " قانون رقم 90 - 21 المتعلق بالمحاسبة العمومية"، المؤرخ في 24 محرم 1411 الموافق ل: 15-08-1990، المادة (1) و المادة

(2)

<sup>2</sup> محمد مسعى، المحاسبة العمومية، شركة دار الهدى للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر - عين مليلة، 2003، ص6.

المحفظة. إي كل السندات الحقوق و الديون المتحولة أجلا إلي تحصيلات و مدفوعات، فاتها تستثنى الأموال غير نقدية (عقارات، منقولات، مواد.....الخ) التي أصبحت ضمن مجال تطبيق قواعد المحاسبية العمومية.

كما أن الأموال و القيم التي يخضع تسييرها لقواعد المحاسبة العمومية لم يعد يشترط فيها أن تكون ملكا للهيئات العمومية. فالأموال الخاصة التي يعهد بها إلى هذه الهيئات (ودائع، كفالات...الخ) تصبح خاضعة لنفس القواعد وتسمى بالأموال الخاصة بالمنظمة.

## 2/ التعريف التقني للمحاسبة العمومية:

"هي مجموعة القواعد الخاصة بعرض الحسابات العمومية "

يعتبر هذا التعريف جد ضيقا، حيث يحصر مدلول المحاسبة العمومية في تقنية عرض حسابات الهيئات العمومية، إضافة إلي ذلك، العمليات المالية للأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، و التزامات و مسؤوليات هؤلاء.....الخ .

## 3/ التعريف الإداري للمحاسبة العمومية:

"هي قواعد الحسابات العمومية و تنظيم وظيفة المحاسبين العموميين"

إن إضافة عنصر "تنظيم وظيفة المحاسبين العموميين" إلى سابقه هو الذي جعل هذا التعريف يسمى بالإداري. لكنه يبقى محدودا، لأنه يستثنى الأمرين بالصرف، و كذا الجوانب الأخرى التي تدخل ضمن مجال تطبيق قواعد المحاسبة العمومية.<sup>1</sup>

## 4/ تعريف عام للمحاسبة العمومية:

<sup>1</sup> محمد مسعي، نفس المرجع السابق ص 7.

تقترح فيما يلي تعريفاً يشمل، قدر المستطاع، مختلف أوجه مجال تطبيق قواعد المحاسبة العمومية:

"المحاسبة العمومية هي مجموعة القواعد القانونية و التقنية المطبقة على تنفيذ الميزانيات الهيئات العمومية، و بيان عملياتها المالية، و عرض حساباتها و مراقباتها، و المحددة للالتزامات و مسؤوليات الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين".<sup>1</sup>

### ثانياً: خصائص المحاسبة العمومية:

تتميز المحاسبة العمومية بمجموعة من الخصائص التي نوجزها فيما يلي :

#### 1/ المحاسبة العمومية عبارة عن إطار محاسبي مميز:

المحاسبة بصفة عامة هي نظام معلومات و إطار تنظيمي الذي يسمح بتسجيل معطيات رقمية للمؤسسة أو هيئة معينة لفترة محددة تسمح بإعطاء معلومات تخص الذمة المالية للمؤسسة أصول و خصوم و نتيجة الدورة و وضعية المؤسسة اتجاه الغير و كذا كفاءات تكوين التكاليف و الأسعار بالنسبة للأشخاص المعنويين فان المحاسبة العمومية تقليدياً كانت تسمى محاسبة الصندوق ، حيث كانت موجهة ليس لاتجاه إجراءات مكنيزمات تطور عناصر الأصول الصافية، و لكن باتجاه المراقبة المحدد للنفقات و الوقاية من التهرب و تحويل الأموال و سرقتها أو تبديد المال العام أما النظرة الحالية للمحاسبة العمومية فهي تتعدى هذا المفهوم التقليدي و تتجه نحو تقريب محاسبة الدولة و الهيئات التابعة لها من المخطط المحاسبي الوطني، فهي تبحث عن استبعاد فكرة كونها منظم و ضابط للمال العام، إلى تحليل النتائج و وضع خطوط عريضة لمحاسبة الممتلكات و تسهيل استعمال الحسابات العمومية لفائدة المحاسبة الوطنية .

#### 2/ المحاسبة العمومية هي فرع متخصص:

<sup>1</sup> محمد مسعى، نفس المرجع السابق ص. 8

تحتل المحاسبة العمومية مكانة هامة في القانون المالي الجزائري إلى جانب قانون الميزانية و القانون الجبائي، استقلالية قانون المحاسبة العمومية أصبح حقيقة واضحة و جلية، حيث أن تضاف لقواعد خاصة بها في تسيير العلاقات الداخلية للهيئات العمومية و تعتبر هذه القواعد منظمة و مرقمة للعمليات المالية لدى هيكل و مؤسسات الدولة .

### 3/ المحاسبة العمومية مزيج من القواعد القانونية و القواعد التقنية:

إذا اعتبرنا أن المحاسبة العمومية هي أداة تنفيذ و مراقبة المال العام فلأنها إنتاج و مزيج لقواعد قانونية و أخرى تقنية.

أ-القواعد القانونية: يعتبر القانون رقم 90/21 المؤرخ في 15 أوت 1990 و المتعلق بالمحاسبة العمومية و المراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه، هو المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر و يسمى عادة بقانون المحاسبة العمومي إضافة إلى هذا نجد :<sup>1</sup>

قانون 90-21 متعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية، رقم 35 الصادرة بتاريخ 15 أوت 1990 و المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07/09/1991 و المتعلق بتعيين و اعتماد المحاسبين العموميين و المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07/09/1991 و المحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين، إيرادات مراجع باقي الحسابات و كفيات اكتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين، والمرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07/09/1991 و المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف و المحاسبون العموميون و كفياتها و محتواها المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07/09/1991 و المتعلق بإجراءات تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين .

<sup>1</sup> د. منصور الزين، دروس في المحاسبة العمومية، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التسيير، جامعة دحلب، الجزائر، ص3

بعد الاستقلال صدرت مجموعة معتبرة من النصوص التنظيمية التي عوضت النصوص الفرنسية المطبقة في مختلف الجوانب عن مجال المحاسبة العمومية، و عملت على تكييفها مع الواقع الجزائري، و لعل أهم نص تنظيمي يمكن ذكره هو رقم 65-259 المحدد لالتزامات و مسؤوليات المحاسبين كما وجدت عدة أحكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية و لاسيما تلك الواردة في القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07/07/1984 المعدل و المتمم و المتعلق بقوانين المالية و مختلف قوانين المالية السنوية. و إذا كان التشريع و التنظيم يعدان المصدرين الرئيسيين لقواعد المحاسبة العمومية فهناك مصادر أخرى لهذه القواعد تتمثل على وجه الخصوص في:

#### \* الدستور :

وهي الأحكام التي نص عليها دستور سنة 1996 و المتعلقة برقابة البرلمان على استعمال الاعتمادات المالية التي يقرها من طرف الحكومة .  
و هناك مجموعة من مواد الدستور (دستور 1996) تعطي الحق للبرلمان في الرقابة، من بينها:

المادة 84 من الدستور تلتزم الحكومة بأن تقدم كل سنة بيانا عن السياسة العامة 84 تعقبه مناقشة لعمل و أداء الحكومة لمعرفة مدى تنفيذ برنامج الحكومة الذي كان البرلمان قد وافق عليه لدى تقديمه من طرف الحكومة بعد تعيينها.<sup>1</sup>

#### \* الاجتهاد القضائي:

الذي يمكنه إعطاء تفسيراً لقواعد المحاسبة العمومية عندما تكون غامضة، أو محل انتقاد أو جدل أثناء التطبيق، و كذا سدا للفراغ القانوني في بعض الحالات.

#### ب/القواعد التقنية:

<sup>1</sup> قانون 90-21 متعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية، رقم 35 الصادرة بتاريخ 15 أوت 1990.

تهدف القواعد التقنية الخاصة بالمحاسبة العمومية، بصفة عامة إلى بيان أو وصف العمليات المالية للهيئات العمومية، و تحديد كفيات تسجيلها و عرض الحسابات المتعلقة بها، و تكون هذه القواعد في اغلب الأحيان محددة في مجموعة من التعليمات الصادرة عن وزارة المالية<sup>1</sup>.

## المطلب الثاني: مبادئ وأهداف المحاسبة العمومية:

### أولاً: مبادئ المحاسبة العمومية

التسيير المالي للهيئات و الإدارات العمومية يخضع لمعايير خصوصية التي تنشأ من خلال النظام المتبع و النصوص و الممارسة الميدانية. و يبقى وضع هذه المبادئ حيز التطبيق شرطاً أساسياً لكل مرحلة من المراحل التي تخص مجال تطبيق المحاسبة العمومية. و من الضروري عرض هذه المبادئ و تحليلها لأنها أساس هذه المحاسبة.

## 1/ المبدأ الإداري: مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي

تعود فكرة الفصل بين المحاسب العمومي و الأمر بالصرف إلى فكرة قديمة جاء بها المفكر "مونتيسكيو" (*Montesquieu*) في كتابه روح القوانين و التي تعني تحديد "السلطة بواسطة السلطة"

يعتبر هذا المبدأ أساسياً في المحاسبة العمومية و هو أساس العمل الإداري الذي تركز عليه كل فلسفة إدارية و مالية عمومية و هو يعتبر كمبدأ ضروري لكل تنظيم عقلائي، متوازن و فعال. ( المادة 14 من القانون 90-21).

<sup>1</sup> قانون 21-90 متعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية، رقم 35 الصادرة بتاريخ 15 أوت 1990.

أول ما يتضمنه هذا المبدأ هو تقسيم العمل و المهام المالية ما بين الأعوان المكلفين بتنفيذ مختلف المراحل للعمليات المالية العمومية، حيث أن تنفيذ العمليات المالية العمومية للهيئات العمومية يتطلب التعاون و التنسيق ما بين مستويين و سلطتين من الأعوان المختلفين و المنفصلين، ألا و هما الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين و على مرحلتين<sup>1</sup>:

المرحلة الأولى وهي مرحلة إدارية و يتولاها الأمر بالصرف، أما المرحلة الثانية فهي محاسبية و يتولاها المحاسب العمومي.

### 1/ مبررات و فوائد الفصل:

إن مهام الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين متكاملة على الرغم من اختلاف الأدوار، و تكمن مبررات و فوائد هذا الفصل في الآتي :

#### أ/ تقسيم المهام:

فقانون المحاسبة العمومية يفرق بوضوح ما الأموال تسيير و الميزانية تسيير فتسيير اعتمادات الميزانية من مهام الأمرين بالصرف بممارسة سلطة الميزانية في حين أن تسيير الأموال فهي مهمة مسندة فقط للمحاسبين العموميين بممارسة سلطة الصندوق و اعتبارا من هذا الفصل في المهام فإن كل العمليات المالية العمومية من إيرادات و نفقات عمومية تتضمن مجموعتين من الأفعال ، الأولى أفعال قانونية و إدارية و تقنية ( تسمية موظف ، منح صفقة ، إصدار سند تحصيل إيراد ... ) فهي أفعال تدخل ضمن اختصاص و مهام الأمر بالصرف، أما الأفعال الأخرى التي تتطلب استخدام و تسخير الأموال العمومية فهي أفعال محاسبية و من اختصاص المحاسب العمومي. هذه التفرقة ما بين المهام الإدارية و المحاسبية تشكل أساس النظام المالي العمومي، فهي تضمن أساس كون الذي يعطي الأمر ليس هو نفس الشخص الذي ينفذه ، إذ

<sup>1</sup> Ali BISSAAD, droit de la comptabilité publique, éditions Houma, Alger, 2004 .

يمكن أن المحاسب العمومي يرفض في بعض الحالات تسديد نفقة معينة، إذا رأى أن هناك نقصاً أو خطأ قانونياً في ملف النفقة المعنية بالرفض يكون قد غفل عنها الأمر بالصرف، و هو الأمر الذي لا نجده في المؤسسات الخاصة و هي ميزة تتفرد بها المؤسسات العمومية التي تخضع لنظام المحاسبة العمومية.

### ب/ وحدة الصندوق

كل الأموال العمومية توضع في صندوق واحد تحت مراقبة وزارة المالية ، و على هذا الأساس نجد أن كل المحاسبين العموميين هم تحت وصاية و مراقبة و متابعة واحدة ألا و هي وزارة المالية، و يعود لها الأمر في قبول اعتماد المحاسبين العموميين و ترقيةهم و كل ما يتعلق بمسارهم الوظيفي ، و ذلك استناداً للمادة 34 من القانون 90-21، في حين نجد الأمرين بالصرف يخضعون لقوانين أساسية مختلفة كما نجدهم إما يعينون أو ينتخبون ، كما أنهم يخضعون لسلطات مختلفة و متعددة.

وحدة الصندوق تسمح بالخصوص لوزارة المالية بالرقابة الدائمة على تنفيذ العمليات المالية العمومية، كما يسهل عليها جمع المعلومات المالية عن طريق مركزية العمليات على المستوى الوطني و عرضها على الحكومة و البرلمان...

شبكة المحاسبة العمومية شبكة واسعة و تشرف عليها المديرية العامة للمحاسبة لدى وزارة المالية ، هذه الشبكة الوطنية تتشكل من 48 أمين خزينة ولائي ( TW ) و أمين خزينة مركزي ( TCA ) و أمين خزينة رئيسي ( TP ) و وكالة محاسبية مركزية للخزينة ( ACCT ) و 1541 أمين خزينة بلدي، 185 أمين خزينة للقطاع الصحي، 13 أمين خزينة للمراكز الاستشفائية الجامعية ( CHU... ) هذه الشبكة فهي مكلفة في نفس الوقت بعمليات الدفع و التحصيل وكذلك حفظ الأموال العمومية .

### ث/ سهولة المراقبة

كل أمر بالصرف نجده مرافق بمحاسب عمومي محدد الذي يتولى مراقبة أعمال الأمر بالصرف لأنه يتوفر على كل المعلومات المتعلقة بالميزانية المخصصة للهيئة المعنية، وفي الواقع الرقابة متبادلة بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي، الأمر بالصرف يراقب الصندوق و يطلع على حركة الأموال ( أعمال المحاسب ) و المحاسب العمومي يطلع و يتابع الأعمال التي تخص المرحلة الإدارية للأعمال المالية العمومية التي يقوم بها الأمر بالصرف لمحاسب العمومي تسهل مراقبة الهيئات الخارجية بمجرد المقارنة بين المحاسبتين الإدارية( الحساب الإداري )<sup>1</sup>

الأمر بالصرف و المحاسبة المالية ( الحساب المالي ) للمحاسب العمومي الذين يتم إعدادهما في نهاية السنة المالية.

### ج/ محاربة كل أنواع الغش:

بعد إقرار أن الشخص الذي يلتزم بالنفقة ليس هو نفس الشخص المكلف بدفعها ، أو الذي يقرر الإيراد العمومي ليس هو نفس الشخص المكلف بتحصيله، لذلك فإن مبدأ الفصل جعل من الصعب تحويل الأموال عن غير الوجهة المخصصة لها أو سرقتها، أو استعمالها في غير محلها، حيث الأمر بالصرف يراقب المحاسب، و العكس صحيح. و الواحد منهما لا يستطيع التصرف بمعزل عن الآخر. لذلك أعتبر مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي كمبدأ أساسي كرس للحفاظ على المال العام و حمايته من كل أنواع التلاعب و كل أساليب الغش.

### 2/ الاستثناءات الواردة على مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي

<sup>1</sup> Ali BISSAAD, droit de la comptabilité publique, op cit.page78

على ضوء هذا المبدأ و تطبيقه حرفيا على أرض الواقع الذي تسبب في العديد من الصعوبات و العوائق التي أحالت دون السير العادي للمرفق أو الهيئة العمومية، بالخصوص ما تعلق بأجال الدفع التي تطول في غالب الأحيان بسبب الإجراءات التي يملئها تطبيق هذا المبدأ . و رغبة في القليل من هذه الصعوبات و العوائق و جعل أداء هذه المصالح فعال و ناجح مما دفع بالمشرع إلى قبول بعض الاستثناءات الواردة على هذا المبدأ، إذ نميز بين نوعين من الاستثناءات، الأول يتعلق بالإيرادات و النوع الثاني يتعلق بالنفقات.

### 3/ الاستثناءات المتعلقة بالإيرادات

تطبيقا للمبدأ العام فإن الإيراد العمومي لا يمكن أن يحصل إلا بناء على سند تحصيل صادر عن الأمر بالصرف، و الأمرين بالصرف هم وحدهم من لهم صلاحية إصدار سندات تحصيل الإيراد العمومي و هذا الأمر لا يمكن أن يسند للمحاسب العمومي، و لكن المشرع لم يغلق الباب كلية و إنما ترك بعض الحالات أين يمكن للمحاسب العمومي أن يقوم بتحصيل الإيرادات دون تدخل الأمر بالصرف و يتعلق الأمر بإثباتات بسيطة تتعلق بتحصيل بعض الإيرادات نقدا التي تعتمد على تصريح المدينين بأنفسهم في بعض الضرائب غير المباشرة و الحقوق الجمركية و حقوق التسجيل .

#### أ / الإيرادات التي تكون نقدا:

و هي إيرادات تكون بناء على تصريح المدينين أنفسهم، و التي تلاحظ بسرعة من طرف المحاسب بدون تدخل الأمر بالصرف، ماعدا الرقابة اللاحقة لهذه التصريحات، و نجد هذا بالخصوص في مجال الضرائب المباشرة و الحقوق الجمركية. ففي مجال الضرائب هناك فرق بين الحقوق المثبتة و الحقوق نقدا، الحقوق نقدا هي معرفة على أنها حقوق ضريبية أين دفعها يكون في الميدان مباشرة و بتدخل مباشر من طرف

المدين بالضريبة، فهذا الأخير ملزم قانونيا و تنظيميا بالقيام هو بذاته بخلق هذه الضريبة و دفعها في الحال إلى صندوق القابض.

#### ب/ وكالات الإدارة:

أعوان الإدارة ( مصالح الأمر بالصرف) المسمون بالمسيرين للإيرادات و التسبيقات، و المعينون من طرف الأمرين بالصرف، و المعتمدين من طرف المحاسبين العموميين من الممكن أن يكلفوا و لحساب و تحت مراقبة المحاسبين بتحصيل الإيرادات و دفع النفقات و ذلك بموجب المرسوم التنفيذي رقم 93-108 الصادر بتاريخ 05 ماي 1993 ففي وكالات الإيرادات يقوم المسيرين بتحصيل مبالغ الإيرادات التي تدفع من طرف المدينين في الوقت المحدد، ثم يقوم المسيرين بدفع هذه المبالغ للمحاسب العمومي و ذلك بعد مراقبة دقة و صحة التصفية لهذه الإيرادات .

#### ث/ الاستثناءات في مجال النفقات:

يقصد بالاستثناءات في مجال النفقات قيام المحاسب العمومي بدفع النفقات دون أمر بالدفع من الأمر بالصرف و التي تبرر لأسباب تسهيلية و ضرورية لعمليات تنفيذ النفقات، و التي تظهر بصورتين:<sup>1</sup>

#### \* النفقات التي تدفع بدون أمر بالصرف مسبق

النفقات التي تدفع بدون أمر بالصرف المسبق و يتعلق بالحالات الآتية:

✓ الدفع بواسطة وكالات التسبيقات

✓ أصل رأس المال و فوائده المستحقة على قروض الدولة و كذا خسائر الصرف

المتعلقة بأصل رأس المال

<sup>1</sup> Ali BISSAAD, droit de la comptabilité publique, op cit.page78

✓ النفقات ذات الطابع النهائي المنفذة في إطار عمليات التجهيز العمومي الممول من مساعدات خارجية.

و تقوم هذه العمليات على دفع النفقات دون تقييد بالإجراءات المألوفة لتنفيذ النفقات العمومية و من دون أمر مسبق بدفعها من قبل الأمر بالصرف، ليتم تسويتها بعد ذلك من قبل هذا الأخير بإصدار أوامر و حوالات دفع التسوية بعد التحقق من صحة و شرعية النفقات .

### \* النفقات التي تسدد بدون امر الصرف

النفقات التي تسدد بدون أمر بالصرف تكون في ثلاث حالات:

✓ معاشات المجاهدين و معاشات التقاعد المسددة من ميزانية الدولة.

✓ رواتب أعضاء القيادة السياسية و الحكومة.

✓ المصاريف و الأموال الخصوصية.

فهذه الصور من النفقات تدفع من قبل المحاسب العمومي دون تدخل سابق أو لاحق من قبل الأمر بالصرف نظرا للطابع التكراري لهذه المصاريف و الامتيازات التي تتميز بها السلطات العليا في الدولة و الطبيعة الخاصة لبعض الأنشطة و العمليات السرية

1.

### 2/ المبدأ القانوني مبدأ التمييز بين الشرعية و الملاءمة

بموجب هذا المبدأ فإن كل ما هو شرعي أو قانوني يدخل في مفهوم الميزانية و من اختصاص المحاسب العمومي، بينما يدخل في مجال الملاءمة كل ما هو صادر من قرارات شخصية للأمر بالصرف.

<sup>1</sup> BISSAAD, droit de la comptabilité publique, op cit.page78

فالشرعية أو القانونية تتعلق بكل ما هو قانوني أي العمل وفق القوانين السارية المفعول و لا يجوز الخروج عن الإطار القانوني المسطر للقيام بمختلف المهام المالية للمحاسب.

أما الملاءمة فتعني ترك المبادرة للموظفين العموميين للقيام بمهامهم و لكن دائما في إطار القوانين المعمول بها.

إن الشرعية و القانونية هي في الواقع ركيزة عمل كل من الأمر بالصرف و المحاسب العمومي، حيث أن كلاهما مرتبط ارتباطا وثيقا بتطبيق القوانين، و لكن في بعض الحالات يسمح لهم بحرية اتخاذ القرار الذي يرونه ملائما في إطار مهامهم و لكن بشرط عدم التعارض مع القوانين المعمول بها .

فإذا افترضنا أن رئيس الجامعة يريد اقتناء عتاد و أجهزة الإعلام الآلي. فإن كل ما يتعلق بنوعية الأجهزة، ملاءمته للاحتياجات، هل هو ضروري و يدخل في الاحتياجات الملحة للمؤسسة...فإن كل هذه الاستفسارات تدخل في اختصاص الأمر بالصرف و تتعلق بالملاءمة.

أما إذا تساءلنا عن طريقة التسديد لهذه الأجهزة و الوثائق المبررة لها فإن ذلك يدخل في نطاق الشرعية لأن التسديد يخضع للإجراءات القانونية و من اختصاص المحاسب، لأنه لا يصح دفع مبلغ الأجهزة قبل الاستلام المادي و القانوني لهذه الأجهزة و تبرير كيفية شرائها و مدى توفر الاعتمادات المالية اللازمة لدى المؤسسة لتسديده .

### 3/ المبدأ المحاسبي أو التقني: عدم تخصيص الإيرادات للنفقات

الفكرة التي يتضمنها هذا المبدأ هي أن كل الأموال العمومية الناتجة عن تحصيل الإيرادات لا يمكن الغلق عليها في الخزنة و تخصيصها في نفس الوقت لتسديد نفقات

معينة و محددة، و كانت هذه الفكرة مصدر قاعدتين هامتين في النظام المالي الجزائري<sup>1</sup>.

**القاعدة الأولى:** كل السيولة لهيئة عمومية مهما كان مصدرها فهي تستعمل لكل النفقات الخاصة بهذه الهيئة العمومية و مهما كانت طبيعة النفقات. و النتيجة هي انه لا يمكن للمحاسب العمومي أن يمتلك إلا حساب صندوق واحد و حساب بريدي واحد خاص بهذه الهيئة العمومية.

**القاعدة الثانية:** كل السيولة النقدية للهيئات العمومية هي في نفس الوقت ملك لها و مسيرة من طرف الدولة (مال عام)، حيث كانت المادة 8 من القانون 84-17 الصادر بتاريخ 7/7/1984 المتعلق بقوانين المالية صريحة في منع تخصيص الإيرادات العمومية لنفقات عمومية معينة و محددة، إذ أن كل الإيرادات تستعمل لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة . و نصت هذه المادة صراحة على ما يلي : " لا يمكن تخصيص أي إيراد لتغطية نفقات خاصة و تستعمل موارد الدولة لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة بلا تمييز الاستثناءات الواردة على المبدأ المحاسبي أو التقني" مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات " من الممكن أن ينص قانون المالية صراحة على تخصيص بعض الموارد لتغطية بعض النفقات و تكتسي هذه العمليات جميع الأشكال التالية:

✓ الميزانيات الملحقة.

✓ الحسابات الخاصة للخزينة.

✓ أو الإجراءات الحسابية الخاصة ضمن الميزانية العامة التي تسري على الأموال المخصصة للمساهمات أو استعادة الاعتمادات. ( الفقرة الثانية من المادة 08 من القانون رقم 84-17 المؤرخ في 7/7/1984 المتعلق بقوانين المالية).

1 - حسين الصغير، دروس في المالية العامة و المحاسبة العمومية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2001، ص 99

و بالمقابل نجد النفقات العمومية تكون مخصصة و موزعة على مختلف البنود و الحسابات المرخصة في الميزانية، و بالتالي فإن احترام هذا التوزيع و التخصيص للنفقات العمومية مثلما هي موزعة في الميزانية المعتمدة إلزامي، و أن أي خروج عن هذا لابد من أن يكون بترخيص مسبق من الجهة الوصية عن الميزانية، كما أن أي تجاوز للنفقات عن المبالغ و الاعتمادات المرخصة في الميزانية يتحمله المحاسب العمومي.

#### 4/ مبدأ تخصيص النفقات

إذا كان مبدأ عدم التخصيص هو الذي يحكم الإيرادات فإن النفقات يحكمها مبدأ<sup>1</sup> التخصيص بمعنى أن الاعتمادات المالية المفتوحة في الميزانية يجب أن تخصص بدقة و ذلك لإرساء الانضباط وتسهيل المراقبة من قبل الهيئات الرقابية المختلفة.

#### ثالثاً: أهداف المحاسبة العمومية<sup>2</sup>

\* فرض الرقابة المالية و القانونية على إيرادات الدولة و ذلك بتتبع عمليات تحصيل الإيرادات و التأكد من أن جميع الإيرادات المستحقة للدولة قد تم تحصيلها وفق القوانين والتنظيمات المعمول بها.

\* فرض الرقابة المالية و القانونية على مصروفات الدولة و ذلك بتسجيل عمليات الإنفاق أولاً بطريقة تمكن من تتبع الإنفاق بحيث لا تتجاوز المصروفات الاعتمادات المخصصة من قبل السلطة ( أي أن الإنفاق تم في الأوجه المخصصة لها).

\*المساعدة في اتخاذ القرار وذلك عن طريق توفير البيانات التحليلية اللازمة.

<sup>1</sup> -حسين صغير، مرجع سابق، ص 101

<sup>2</sup> عبد الحي مرعي، د محمد الفيومي، المحاسبة العمومية و القومية، إصدار الدار الجامعية 1982 ص 27

"تعريف الاعتماد المالي: عبارة عن مبلغ من النقود أو أي مصدر آخر يتم احتجازه بغرض القيام بنشاط محدد و الوصول إلى هدف يتفق مع التنظيمات و القيود الخاصة بها "

\* تحديد العلاقة بين كل أعوانها خاصة الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين إظهار نتائج تنفيذ قانون المالية مع تقديم البيانات اللازمة لتوضيح النتائج الاقتصادية و المالية المترتبة على أنشطة الدولة و تقييم تسيير الأموال العمومية. إضافة إلى هذ الأهداف هناك من يرى أن النظام المحاسبي الفعال يجب أن يصمم حيث يؤدي إلى رقابة إدارية على الأموال و العمليات و إدارة البرامج و المراجعة الداخلية و التقييم بحيث يفحص النتائج الاقتصادية للبرامج الحكومية بما في ذلك تحديد تكلفة الإيرادات و قياس كفاءة أداء الجهات الإدارية في تنفيذ البرامج والأنشطة المخطط لها .

يفهم من هذا أن المحاسبة العمومية مع التطورات الاقتصادية لم يبقى يقتصر مفهومها على المفهوم الكلاسيكي الذي يحاول فقط تحديد الإيرادات المدخلات و النفقات في شكل أرقام جامدة و إنما تسعى المحاسبة بمفهومها الحديث إلى مراقبة تلك النفقات إضافة إلى تحديد فعاليتها في تطوير النمو كما يسمح النظام المحاسبي الحديث إلى توفير المعلومات المتعلقة بممتلكات الدولة و قياس مردودية كلفة المرافق العامة .<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: مجال تطبيق المحاسبة العمومية:

تطبق المحاسبة العمومية في الوحدات الحكومية الإدارية غير المحققة للربح، و المتعلقة بتداول المال العام من أجل تقديم خدمة عامة أو تحقيق منفعة عامة، بغض النظر على مفهوم الربح أو الخسارة، حيث تمول نشاطا من الاعتمادات المالية المخصصة لتنفيذ الموازنة العامة للدولة و اذا فالمحاسبة العمومية تطبق في: "وحدات الخدمات

<sup>1</sup> عبد الحي مرعي مرجع سابق ذكره، ص 27

العامة و وحدات الجهاز الإداري للدولة، و هي وحدات تقدم خدمات للجمهور من دون مقابل أو بمقابل رمزي ليس له علاقة بالتكلفة<sup>1</sup>

يمكن حصر مجال تطبيق المحاسبة العمومية كما يلي:<sup>2</sup>

✓ الميزانية و العمليات المالية الخاصة بالدولة.

✓ الميزانيات و العمليات المالية الخاصة بالمجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني و مجلس المحاسبة.

✓ العمليات المالية للميزانية الملحق.

✓ العمليات المالية للجماعات الإقليمية (ميزانية الولايات، البلديات).

✓ المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

و تهتم المحاسبة العمومية بما يلي:<sup>3</sup>

التسجيل المنتظم لجميع الإيرادات و النفقات الخاصة بالأجهزة الحكومية.

✓ الاحتفاظ بالسجلات و الدفاتر و المستندات التي توضح مدى سلامة العمليات المالية للتمكن من عملية الفحص .

✓ تبويب البيانات بطريقة تسمح بتوفير المعلومات اللازمة و المفيدة في مجال التخطيط .

**المطلب الرابع: المعايير الدولية للمحاسبة العمومية**

**أولاً: تعريف المعايير الدولية للمحاسبة العمومية**

يقصد بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام: "القواعد و الأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية والمحاسبية التي تنشأ في القطاع العام الغير الهادف للربح،

<sup>1</sup> شلال زهير، أفاق إصلاح المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، شعبة العلوم الاقتصادية و علوم. / التسيير، تخصص تسيير المنظمات، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2013 2014 ، ص 08

<sup>2</sup> المادة الأولى من القانون رقم 90 - 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

<sup>3</sup> فواد السيد ملبحي، المحاسبة القومية، مؤسسة رؤية، مصر، 2007، ص 15

لتوحيد معالجتها للأمر المتماثلة لتكون هناك قاعدة موحدة لمقارنة أداء مؤسسات القطاع العام نظرا لأهمية هذه المؤسسات و ضخامة الأموال التي تقوم بإنفاقها، هذا بالإضافة إلى رفع جودة التقارير المالية التي تصدر عن مؤسسات القطاع العام<sup>1</sup>

### ثانيا: نشأة المعايير الدولية للمحاسبة العمومية

تعود نشأة هذه المعايير لسنة 1987 بإصدار مجلس المعايير الدولية للقطاع العام الذي يعمل كجهاز مستقل لوضع المعايير و ذلك تحت رعاية الاتحاد الدولي للمحاسبين، حيث تنحصر مسؤوليته في وضع معايير محاسبية عالية لتستخدمها مؤسسات القطاع في إعداد البيانات المالية التي تخدم الأغراض العامة، وتقوم هذه المعايير في معظمها على المعايير المحاسبية الدولية المهمة لأغراض القطاع الخاص و المعدلة لتكون قابلة للتطبيق على القطاع العام.

### ثالثا :أهم المعايير الدولية للمحاسبة العمومية :

أصدرت المنظمات المهنية مجموعة من المعايير التي دف إلى تطوير أداء المحاسبة العمومية، و فيما يلي ملخصا لبعض هذه المعايير:

#### 1/ معيار المحاسبة و إعداد التقارير المالية (عرض البيانات المالية)

إن الهدف هذا المعيار هو بيان الأساس لعرض البيانات المالية ذات الغرض العام، و ذلك لضمان إمكانية المقارنة مع البيانات الخاصة بحسابات الوحدة الحكومية للفترات

<sup>1</sup> يوسف السعدي أحمد، أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية حالة الجزائر"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص مالية و محاسبة، جامعة المدية، 2010 ، 2009 ص 10

السابقة و البيانات المالية للوحدات الحكومية الأخرى وينبغي أن يكون النظام المحاسبي الحكومي قادرا على تحقيق:

- ✓ العرض بطريقة عادلة و الإفصاح الكامل عن المراكز المالي و نتائج العمليات للأموال و مجموعات حسابات الوحدة الحكومية وفق للمبادئ المحاسبية.
- ✓ أن يحدد بوضوح مدى الالتزام بالقواعد القانونية و النظم المالية.

## 2/ معيار نظم محاسبة الأموال

ينبغي تصميم و تشغيل المحاسبة الحكومية على أساس المال، و يعرف المال بأنه وحدة مالية محاسبة تحتوى على مجموعة في الحسابات المتوازنة ذاتيا لتسجيل النقدية و الموارد المالية الأخرى، بالإضافة إلى الالتزامات و الرصيد المتبقي للمال و ما يطرأ على ذلك في تغيرات، و يخصص هذا المال لإنجاز أنشطة محددة أو تحقيق أهداف معينة طبقا لتشريعات أو قيود خاصة.

## 3/ معيار أنواع الأموال: ويشمل على:

الأموال الحكومية: و تشمل المال و أموال الإيرادات المخصص للإنفاق منها على أغراض محددة و أموال المشروعات الرأسمالية و أموال خدمة الدين و أموال رسوم التأمينات و أموال الملكية.

أموال الغير: و هي الأموال التي يعهد إلى التنظيم الحكومي على سبيل الأمانة والوكالة على الأفراد أو هيئات خاصة أو تنظيمات حكومية أخرى أو أموال أخرى.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> عيد الله الواردات المرجع نفسه ص 31 / 32.

**أموال المرافق العامة:** وهي أموال تخصص لمرافق عامة تقدم سلعا أو خدمات للجمهور بطريقة مماثلة لقطاع الأعمال، و من ثم ينبغي الحفاظ على هذه الأموال عن طريق بيع الخدمة بمقابل يغطي تكلفتها ويمكن وصف هذه الأموال أو التخصصات بأنها غير قابلة للإنفاق وأنها تستخدم في تنفيذ أعمال الوحدة وتشرذ من بيع السلع والخدمات.

#### 4 / معيار التحفظ:

ينبغي على الوحدات الحكومية إنشاء عدد ملائم أو التحفظ بعدد منا من الأموال و يجب أن يكون عدد الأموال غير مبالغا فيه و أن يكون في حده الأدنى الذي يسمح به القانون و التعليمات المالية

#### 5/ معيار استخدام أساس القياس الملائم:

ينبغي أن تستخدم الوحدات الحكومية الأساس النقدي المعدل إذا كانت مخصصات هذه الوحدات قابلة للإنفاق، حيث يطبق الأساس النقدي في قياس الإيرادات و النفقات ماعدا تلك التي يترتب عليها التزام تجاه الغير و لم تدفع بعد مثل مرتبات العاملين، أما الوحدات الحكومية التي تخصص لها أموال غير قابلة للإنفاق فتطبق أساس الاستحقاق عند قياس النفقات.<sup>1</sup>

#### 6/ معيار تبويب حسابات التحويلات و الإيرادات و النفقات :

يجب اتباع ما يلي :

✓ تبويب التحويلات الداخلية و المتحصلات من الالتزامات طويلة الأجل بطريقة مستقلة عن الإيرادات و النفقات .

✓ تبويب إيرادات المال الحكومي وفق المال العام و مصادر الإيرادات، و تبويب النفقات وفق أنواعها و للوحدة التنظيمية المخصصة لها.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> عبد الله الواردات المرجع نفسه ص 31 / 32

<sup>2</sup> عبد الله الواردات المرجع نفسه ص 30-31

✓ تبويب إيرادات ونفقات الوحدات الحكومية التي تخصص لها أموال غير قابلة للإنفاق فإنها تتبع نفس التبويب المتبع في قطاع الأعمال.

### معيير التقارير المالية :

ينبغي أن تعد الوحدات الحكومية الإدارية التقارير التالية:

✓ تقارير مالية عن فترات مالية قصيرة شهرية أو ربع سنوية لتلبية احتياجات الرقابة في الوقت المناسب.

✓ تقرير مالي سنوي يغطي كل حسابات الوحدات الإدارية الحكومية و يتضمن جداول تفصيلية و بيانات إحصائية عن أموال الوحدة و نشاطا و أي ملاحظات أو معلومات تفسيرية .

### رابعا: محددات تطبيق معايير المحاسبة

يمكن تلخيص هذه المحددات فيما يلي: <sup>1</sup>

✓ عدم إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية IPSAS بالكامل على مستوى دول العالم لاختلاف البيئة التي يتم أخذها بعين الاعتبار عند وضع هذه المعايير، حيث أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع موجهة في الغالب إلى تنظيم مهنة المحاسبة في القطاع العام في الدول المتقدمة، و التي وصلت إلى مستويات عالية من الشفافية و المساءلة فيما يتعلق باستخدام المال العام، و الأمريكيون مختلف في الدول النامية باعتبار غياب المسألة و كثرة أوجه هدر المورد العامة .

<sup>1</sup> نادية مغني، دراسة و تقييم نظام المحاسبة العمومية، في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، أطروحة لنيل شهادة دكتوراة، في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، جامعة الجزائر 2017/2016 ص 143-144.

✓ يتطلب تطبيق بعض المعايير المحاسبية الدولية تعديلا للقوانين في الدول المطبقة أو الأنظمة و التشريعات والتعليمات و البلاغات التي تصدر بموجبها.

✓ إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام دائمة التغير و ذلك بسبب تغير و تطور الظروف المحيطة بالمواضيع التي أصدرت المعايير بشأنها الأمر طبعاً للمطابقين في الدول المتقدمة لفهم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، لحد الآن الأمر ليس من السهولة للمطابقين في الدول النامية أضف إلى ذلك اللغة حيث تبذل جهود كبيرة لترجمة المعايير إلى عديد اللغات كون وضعها يتم باللغة الإنجليزية.

✓ اختلاف البيئات و أنظمة الحياة السياسية في الدول المتقدمة عنها في الدول النامية، في حين نجد أن هناك كث يرمن العوامل التي تساعد وتشجع على تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كجدية المسائلة.

#### خامساً/ أسباب تبني المعايير المحاسبية الدولية:

إن تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة العمومية عدة مزايا و فوائد و تتمثل في:<sup>1</sup>

#### 1 / مواكبة متطلبات العولمة :

إن اتساع حجم التكتلات السياسية و الاقتصادية، و انتشار المنظمات المهنية العالمية التي تم بتنسيق الأمور على مستوى دولي فيما يتعلق بموضوع معين كمنظمة التجارة العالمية، و هذا بإنشاء منظمة مهنية تعني بشؤون المحاسبة على المستوى العالمي لمواكبة العولمة.

<sup>1</sup> يوسف السعيد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص: 99-100.

## 2 / تلبية المتطلبات القانونية:

تلبية القوانين التي تنص على تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة العمومية التي تسعى إلى تحقيق الكفاءة و الفعالية.

## 3/ تلبية متطلبات الممولين المحليين و الدوليين خارج نطاق الحدود:

و هذا ما تطلب وجود معايير محاسبية دولية موحدة توفر معلومات مالية لهذه الفئة من المستخدمين.

## 4/ قابلية الفهم و إمكانية وجود تصور موحد و مشترك للقوائم المالية:

العمل على إيجاد معايير تساعد على توفير معلومات تكون قابلة للفهم ضمن القوائم المالية و هذا بتزويد أصحاب العلاقة بمعلومات موثوقة و ملائمة لمساعد م في اتخاذ قرارات رشيدة و عقلانية.

## 5/ إيجاد أساليب موحدة للتعامل مع القضايا العالمية المشتركة:

العمل على إيجاد أساليب موحدة للتعامل مع القضايا العالمية المشتركة و هذا بتطبيق معايير المحاسبة العمومية الدولية، حيث أن العالم يصغر يوماً بعد يوم بفعل الثورة التكنولوجية في الاتصالات و تكاثف دول العالم في مواجهة الكثير من القضايا المصيرية المشتركة.

## 6 / زيادة جودة المعلومات المالية :

إن إعداد المعايير من طرف خبراء في المحاسبة و طريقة إعداد المعايير على مستوى مجلس المعايير ينتج عنه معايير عالية الجودة، هذا ما ينعكس على جودة المعلومات المحاسبية العالية التي تم الوصول إليها بتطبيق هذه المعايير.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> يوسف السعيدى أحمد، مرجع سبق ذكره، ص: 99- 100

## المبحث الثاني: الإطار المفاهيم للمال العمومي

لا يمكن للإدارة أن تباشر نشاطها ما لم تتوفر لها الأموال اللازمة لهذا النشاط، إما أن تكون هذه الأموال أموالاً عامة مخصصة للنفع العام وتتمتع بحماية قانونية خاصة بها، أو أن تكون أموالاً خاصة، بحيث سنتعرض في هذا المبحث المال العام من خلال المطالب التالية :

المطلب الأول: مفهوم المال العام

المطلب الثاني: أنواع المال العام

المطلب الثالث: خصائص المال العام

المطلب الرابع: معايير التمييز بين الأموال العامة والأموال الخاصة

### المطلب الأول: تعريف المال العام

تعرف الأموال الموجودة في الدولة باسم (أموال الدولة أو الأموال العامة ) وهي أموال لا يملكها الأشخاص الطبيعيون، والأشخاص الاعتبارية الخاصة، وتقسّم أموال الدولة إلى :

**\*أموال الدولة الخاصة:** وهي الأموال التي توجد في حوزة الدولة، وتخضع لأحكام القانون الخاص مثلها مثل الأفراد، ومن ثم فإن هذه الأموال التي تملكها الدولة ملكية خاصة، ولذلك يجوز مبدئياً بيعها والحجز عليها، وتملكها بالتقادم، وتشمل المزارع والغابات والمصانع و الأسهم، و.. التي تملكها الدولة على غرار ملكية الأفراد.

**\*أموال الدولة العامة:** وهي الأموال التي توجد في حوزة الدولة وتخضع لأحكام القانون العام أي لا تخضع لأحكام القانون الخاص؛ ومن ثم فهن أموال الدولة العامة

الأموال العامة لا يجوز التصرف فيها، ولا حجزها، بالتقادم كما أن استغلالها يخضع لقواعد خاصة<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: أنواع المال العام

اختلف الفقه في تصنيف الأموال العامة لبيان محتوياتها أو مكوناتها و عناصرها فذهب البعض إلى تصنيفها وفقا للشخص العام المالك لمال الدولة، الولاية ومنقولات وذهب آخرون إلى إقامة التصنيف على أساس طبيعة المال عقارات أو منقولات وقسمها البعض الآخر على أساس نشأة المال ومكان وجوده إلى أموال عامة طبيعية أو اصطناعية، أموال عامة برية، بحرية، نهريّة وجوية، ومن بين التصنيفات كذلك هو التصنيف الذي حددته المادة 02 من القانون 30.90 المتعلق بالأموال الوطنية المعدل والمتمم إلى:

✓ الأملاك العمومية و الخاصة التابعة للدولة.

✓ الأملاك العمومية و الخاصة التابعة للولاية.

✓ -الأملاك العمومية و الخاصة التابعة للبلدية.<sup>2</sup>

وأفضل هذه التقسيمات وأكثرها شمولاً لجميع أنواع المال العام هو تقسيمها النوعي إلى أموال البرية و البحرية و النهريّة و الجوية.<sup>3</sup>

### أولاً: المال العام البري:

ويشمل جميع الأموال المتعلقة بمرافق النقل والمواصلات البرية كالطرق و الشوارع فضلاً عن مرافق توزيع المياه و الكهرباء و الغاز والمتاحف، و المال العام العسكري،

<sup>1</sup> محمد سعيد فرهود، النظام القانوني للأموال العامة في القانون السوري، مجلة الحقوق، السنة 1993 العدد الألماني، 1993، ص 231.

<sup>2</sup> قانون 90، 30 المؤرخ في 01 ديسمبر 1990، و المتضمن قانون الأملاك الوطنية، العدد 44.

<sup>3</sup> علاء الدين عشي، مدخل للقانون الإداري، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، ص 251

لذلك قسمنا البعض على أموال عامة مدنية، وأموال عامة عسكرية وفقا للأغراض التي أعدت لها.

**ثانيا/المال العام المدني:** وهي الأكثر تنوعا إذ تتضمن جميع الأموال ذات الصبغة المدنية، فتشمل مرافق النقل البري كافة كالطرق العامة وطرق السكك الحديدية وملحقاتها. و جميع المنشآت التي تقع على الطرق، كما تشمل كل الأموال العقارية والمنقولة التي تخصص المنفعة العامة كالمتاحف والمباني الحكومية و المدارس و اكتب، وغيرها من الأموال العامة التي تستخدم استخداما مدنيا.

**ثالثا/ المال العام العسكري:** تعد وظيفة الدفاع من أهم وظائف الدولة، لذلك فإن كل الأموال التي تستخدم في هذا المرفق تعد من الأموال العامة، وتشمل المنشآت الحربية كافة بما تحويه. من تجهيزات و ملحقاته، والاستحكامات العسكرية وملحقاتها كافة.<sup>1</sup>

**رابعا/ المال العام البحري:**

ويشمل شواطئ البحار و المستنقعات و البحيرات المالحة و الامتداد القاري والمنشآت الضرورية البحرية (الفنار والمنار)، فضلا عن الموانئ البحرية والأجنبية التابعة لها، وهذه الأموال تثير مسألة لها مساس بكل من القانون الإداري و القانون الدولي العام، و قد عقدت مؤتمرات دولية عديدة حول هذه المسألة، إذ اضطرت الصراعات بين الدول المتشاطئة و الدول التي ليس لها منفذ مائي، وبين الدول المتقدمة تكنولوجيا و الدول السائرة في ركاب التقدم بخاصة بعد اكتشاف ثروات مهمة في أعماق البحار و من أهمها المعادن والنفط و بانتظار اتفاق يضع نظاما قانونيا ينظم استغلال البحار ويرضي جميع الأطراف، فإن الدول تتخذ قرارات أحادية الجانب لحماية مصالحها في هذا الشأن.

<sup>1</sup> نوفل عبد الله صفو الدليمي، المرجع السابق، ص 94.95

### خامسا/ المال العام النهري:

ويشمل الأنهار و فروعها ومجري المياه القابلة للملاحة ابتداء من النقطة القابلة للملاحة إلى البحر والقنوات والموانئ النهرية، ويتحدد مجرى النهر من الخط الذي يقف عنده أعلى مستوى للمياه و يحدد هذا الخط من خلال تحديد متوسط مستوى النهر أثناء مدة طويلة من الزمن و لا يؤخذ بعين الاعتبار السنين التي يكون فيها العلو والانخفاض استثناء، و كل الأراضي والجزر التي تظهر في مجرى الأنهر تعد جزءا منه وتعد القنوات العامة و الجسور التي تقام على الأنهر من الأموال العامة، أما أن المساعي و المصارف الخاصة فهي مملوكة للأفراد. لذلك يمكن القول أن المال العام النهري، إما أن يكون طبيعيا كالأنهر، و أما أن يكون صناعيا كالمصارف والمرافئ والأرصفة والمباني والجسور اللازمة للانتفاع بالنهر.<sup>1</sup>

### سادسا/ المال العام الجوي:

يضم هذا النوع من الأموال كل ما هو ضروري لحركة الملاحة الجوية من مطارات وتوابعها وكذلك كل ما يعلو أرض الإقليم من فضاء جوي وللمدى الذي تصل إليه الوسائل الدفاعية الجوية للدولة المعنية وإن تحديد هذه الأحكام في قديم الوقت لم تكن فيه الصواريخ العابرة للقارات معروفة بعد، ولا يمكن القبول بها في ظل التطورات الكبيرة التي حدثت في وسائل الدفاع الجوي.

أما فيما يتعلق بموقف التشريعات من هذه التقسيمات، فنلاحظ إن بعض القوانين تورد في نصوصها أمثلة لما يعد من الأموال العامة من أجل تسهيل مهمة القضاء عند تحديده لما يعد من الأموال وتمييزها من الأموال الخاصة.

ولتحديد سلطة التقديرية في هذا المجال، التي يؤدي إطلاقها إلى الاختلاف تحديد ما يعد من الأموال العامة من حكم لأخر.

<sup>1</sup> نوفل عبد الله صفو الدليمي، المرجع السابق ص 96

ومن أمثلة هذه التشريعات المرسوم الصادر في فرنسا سنة ( 1790 )، إذ أوردت المادة 02 منه أمثلة كما يعد من ملحقات الدومين العام، وإن كان ذلك التعدادات على سبيل المثال 541 (تعداد لما يعد من - لا الحصر، وأورد القانون المدني الفرنسي النافذ في المواد) 538 توابع الدومين العام، فأورد مشتملات الدومين العام، وجعلها جميعا وحدة واحدة مملوكة للدولة.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: خصائص المال العام

تتمتع الأموال العامة بجملة من الخصائص المميزة لها عن غيرها من الأموال ، ولا بد لنا في معرض تحديد ماهية الأموال العامة من أن نقف ولو بشكل مختصر عند تلك الخصائص بيانا للطبيعة الخاصة لهذه الأموال، وعليه يمكن تعداد تلك الخصائص وفقا لما يلي :

**أولا/ الأموال العامة مملوكة للدولة:** تعتبر ملكية الدولة للأموال العامة احد أهم الخصائص المميزة لهذه الأموال، وملكية الدولة هنا يتصرف الجهاز المركزي فيها لم لا بالسلطة الإدارية المركزية أو الأجهزة اللامركزية سواء كانت أشخاصا لامركزية إقليمية مثل: البلديات أو أشخاصا لامركزية مرفقية مثل : المؤسسات والهيئات العامة المتعددة .

وتشمل ملكية الدولة كل ما يكون في إقليمها من عقارات أو منقولات لا تعود ملكيتها لأي شخص من الأشخاص فضلا عن الثروات الطبيعية الموجودة على اليابسة أو في باطنها أو ما هو موجود في باطن البحر، كما تشمل كل ما يكون للدولة من ملكية على العقارات أو المنقولات خارج حدود إقليمها مثل: دور السفارات والقنصليات، و أرصدها في البنوك الأجنبية، وعليه فان ملكية الدولة لا تتأثر بتغير النظام السياسي القائم فيها إعمالا لمبدأ ديمومة الدولة، فالأموال ليست ملكا للنظام القائم في وقت من الأوقات؛ وإنما هي عائدة باعتبارها شخصا اعتباريا مستمر الوجود.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> نوفل عبد الله صفو الدليمي، المرجع السابق ص 96

<sup>2</sup> حماد محمد شطا ، تطور وظيفة الدولة نظرية المرفأ العامة ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر ، دون طبعة ، 1984 م، 71 / 1 بتصرف

بالرجوع إلى نص المادة 17 من الدستور يتسن لنا تحديد ملكية الدولة وتشمل هذه الملكية بكيفية لا رجعة فيها : باطن الأرض، و المناجم، و المقالع، والمصادر الطبيعية للطاقة، و الثروات المعدنية أو الطبيعية، و الحية في مخلف المناطق الأملاك الوطنية البحرية، والمياه و الغابات و تنص المادة 18 من الدستور «الأملاك الوطنية يحددها القانون » تعد أيضا أملاكا للدولة بشكل لا رجعة فيه كل المؤسسات والبنوك، ومؤسسات التأمين، والمنشآت، ومؤسسات النقل بالسكك الحديدية، والنقل البحري والجوي، والموانئ ، و وسائل المواصلات والبرق و التلفزة و الإذاعة، والوسائل الرئيسية للنقل البري، ومجموع المصانع والمؤسسات والمنشآت الاقتصادية و الاجتماعية، والثقافية التي أقامتها الدولة أو تقيمها أو تطورها أو التي اكتسبتها أو تكتسبها أي أن الثروة الوطنية كلها في يد الدولة ما لم ينص صراحة على و خصصتها أو خر وجها من ملكية الدولة.<sup>1</sup>

**ثانيا/ الأموال العامة متاحة للجمهور :** إن إمكانية استفادة الجمهور من الأموال العامة هي إحدى الخصائص الأخرى المنيرة للأموال العامة، ذلك أن الأموال العامة متاحة لعموم الناس كي ينتفعوا دون وجود ضوابط أو شروط معدة أحيانا، وبوجود مثل تلك الشروط والضوابط في أحيان أخرى وفقا للقواعد والأحكام الواردة في النظام القانوني للدولة فالمرور بالطرقات العامة أمر متاح للجمهور، وغالبا ما يكون استخدامها غير مرتبط بأي شروط أو ضوابط محددة للاستفادة من هذه الطرقات بل أن الأموال التي لا تكون مخصصة لاستخدام الجمهور مباشرة، هنا تكون متاحة له كما بالنسبة للصحاري والمناطق المتقدمة من البحار، و على خلاف ذلك نجد الأموال الخاصة لا تكون متاحة لاستخدام الجمهور.<sup>2</sup>

### **ثالثا/الأموال العامة تتمتع بحماية قانونية داخلية و أخرى خارجية:**

الحماية التي تحظى بها الأموال العامة تتعدى الحماية العادية بالنسبة للأموال الخاصة إلى أنواع خاصة من الحماية المدنية مثل: عدم قابليتها للحجز أو عدم تملكها

<sup>1</sup> الدستور الجزائري، لسنة 1996 المعدل و المتمم.

<sup>2</sup> محمد عبد المحسن المقاطع، النظام القانوني للأموال العامة في الكويت، مجلة الحقوق، العدد الثالث دولة الكويت، سبتمبر 1994،

بالتقادم هذا على الصعيد الداخلي أي في حدود إقليم الدولة إما خارجيا فان قواعد القانون الدولي العام تمنح الدولة حق التمسك بالحصانة في مواجهة القضاء الأجنبي أو قدرته في التنفيذ عليها، وهذه الحصانة تمتد لتشمل كذلك الأموال العامة الدولة.<sup>1</sup>

#### رابعاً/ الأموال العامة موقوفة على المصلحة العامة:

تعتبر خاصية وق الأموال العامة على تحقيقا المصلحة العامة من الخصائص المهمة لهذا المال و ذلك أن الغاية التي يجب أن يوضع المال من أجلها دائما و أبدا هي تحقيق المصلحة العامة بل أن هذه المصلحة هي التي تكون المبرر الأساسي في بعض الأحيان في منع جعل المال العام متاحا أمام الجمهور، وذلك حينما يستعمل المال العام في حاجات عامة دون استفادة جمهور الناس منه مثل: المنشآت العسكرية. هذه المنشآت يستفيد منها الجمهور بصفة غير مباشرة، فبناء المنشآت العسكرية يساهم في الحفاظ الأمن، و تحقيق الطمأنينة و الاستقرار لجماهير المواطنين.<sup>2</sup>

#### خامساً/ الأموال العامة يمكن إدارتها من قبل الأشخاص القانونية الخاصة

يمكن للإدارة العامة مركزية كانت أو لامركزية وتسمى هنا مانحة الامتياز أن تلجأ إلى إسناد و منح عملية تسيير وإدارة مرافقها العامة إلى شخص آخر عادة ما يكون من أشخاص القانون الخاص يسمى الملتزم ( concessionnaire ) حيث يتولى ذلك على نفقته وبأمواله ،وعماله نظير ما يتقاضاه ويأخذه من رسوم من المنتفعين مقابل ما يقدمه من خدمات لهم في إحدى المجالات مثل:مرافق الكهرباء أو أن تمنح البلدية أو الولاية إلى إحدى الخواص إدارة وتسيير مرفق النقل العمومي را أو منح احد الخواص عن طريق الامتياز، إدارة وتسيير الخدمات الجامعية.<sup>3</sup>

#### المطلب الرابع: معايير التمييز بين الأموال العامة والأموال الخاصة

تظهر أهمية تمييز الدومين العام من الدومين الخاص في اختلاف الأنظمة القانونية التي تخضع لها، إذ يخضع الدومين الخاص بعامة لأحكام القانون الخاص، وفي حالة

<sup>1</sup> محمد عبد المحسن المقاطع، مرجع سابق، ص: 234.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص: 235.

<sup>3</sup> المادة 138 من قانون البلدية (القانون 90 - 08 المؤرخ في 07 / 04 / 1990 المتضمن قانون البلدية ) والمادة 130 من قانون الولاية القانون 90 - 09 المؤرخ في 07 / 04 / 1990 المتضمن قانون الولاية.

حصول نزاع حول أموال الدومين الخاص فإن القضاء المدني هو الذي يختص بالنظر في هذا النزاع، أما أموال الدومين العام فتخضع لأحكام القانون العام و تمتاز بحماية خاصة نظرا لما تقوم به من تحقيق المنفعة العامة، فلا يجوز حجزها أو التصرف فيها أو تملكها بالتقادم، و في حالة حصول نزاع حول أموال الدومين العام الخاص، فهناك من الفقهاء من يرى أن المعيار الذي يميز الأموال العامة هو معيار طبيعة المال ذاته و هناك من يرى بأن فكرة التخصيص تعتبر أساسا جيدا لتمييز الأموال العامة من الأموال الخاصة.

### أولا :معيار طبيعة المال

أول المعايير الذي ساد في الفقه الفرنسي هو المعيار الذي يذهب إلى أن العبرة بطبيعة المال ذاته لتمييز الأموال العامة من الخاصة، إذ لا يعد مالا عاما إلا ما كان بطبيعته غير قابل للملكية الخاصة لذلك فإن صفة العمومية موجودة في المال العام قبل أن تعترف له بها الإدارة و أن اعتراف الإدارة له بها ليس إلا عملا كاشفا من جانبها و ليس منشئا.<sup>1</sup> و يرى أنصار هذا المذهب أنه من أجل عد المال عام يجب أن يكون مخصصا لاستعمال الجمهور مباشرة، لأنه بهذا التخصيص يصبح المال بطبيعته غير قابل للملكية الخاصة.

الفرع الأول "Ducrocq" و يمثل فقه هذه المدرسة رأيان قام بهما الفقيه "ديكروك"

الفرع الثاني "Barthélémy"

### الفرع الأول : رأي "ديكروك"

اعتمد "ديكروك" في نظريته على نصوص القانون المدني لتحديد معيار التمييز، إذ استخلص من نص المادة 539 (من القانون المدني الفرنسي)<sup>2</sup> (معيار تمييز) الدومين

<sup>1</sup> السنهوري عبد الرزاق الوسيط في شرح القانون المدني ، حق الملكية، الجزء الثامن، القاهرة ، دار النهضة العربية، 1829 ، ص

94:

<sup>2</sup> إذ تنص على:

العام من الدومين الخاص ، و هو يعرف المال العام بأنه أجزاء الأراضي المخصصة لانتفاع الجمهور التي لا يمكن بطبيعتها أن تكون محلا لملكية خاصة .  
ويذهب "ديكروك" إلى أن العبرة بطبيعة المال ذاته و ما إذا كان قابلا للتملك الخاص أو غير قابل له لكي يعد مالا عاما أو خاصا، و أن المال الذي لا يكون قابلا للتملك بطبيعته هو الذي يخصص لاستعمال الجمهور مباشرة لا المخصص لخدمة مرفق عام، على أن يكون هذا عقارا لا منقولاً، ويمكن القول أن "ديكروك" قد اعتمد في نظريته على ثلاثة عناصر لا بد من وجودها مجتمعة في المال لكي يمكن عده مالا عاما و هي:

✓ أن يكون المال بطبيعته غير قابل للملكية الخاصة، كالأنهار والطرق.  
✓ أن يكون قد خصص لاستعمال الجمهور مباشرة لا لخدمة مرفق عام، فهو لا يدخل في عداد الأموال العامة كالمباني الحكومية و المعسكرات، لأنها لا تكون مخصصة لاستعمال الجمهور مباشرة إلا إذا وجد نص قانوني خاص يقضي بخلاف ذلك.

✓ أن يكون هذا المال عقارا لا منقولاً، و يستخلص هذا الشرط من نص الفقرة الأخيرة من المادة السابقة لأن المنقولات بطبيعتها يمكن أن تكون محلا للملكية الخاصة إلا أنه مع ذلك يتجاوز هذا الشرط، فيلحق بالأموال العامة تبعا لنظرية التبعية توابع المال العام و ملحقاته بعدها مالا عاما بالتخصيص كالأثار في المتاحف الوطنية أو الكتب في المكتبات<sup>1</sup>.

" les chemins , routes et rues a la charge de l'état , les fleuves et rivières navigable sou flottables , les rivages , lais et relais de la mer , les ports , les harves , les rades , et généralement toutes les portions du territoire français qui ne sont pas susceptibles d'une propriétés privée , sont considérées comme

des dépendances du domaine public "

و ترجمتها : " تعد من توابع الدومين العام الطرق و الشوارع و الحارات التي على عاتق الدولة « و الأنهار والترع الصالحة للملاحة فيها و شواطئ البحر و الأراضي التي تتكون من طمي البحر و تلك التي تتحسر عنها مياهه و الموانئ والمراسي والموارد وعلى العموم كافة أجزاء الإقليم الفرنسي التي لا تقبل أن تكون مملوكة ملكية خاصة " .

<sup>1</sup> عبد المحسن الفريجات (محمد أحمد)، الحماية القانونية للمال العام، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الأردن، 1882 ، ص 8.

## الفرع الثاني : رأي "بارتيلمي"

لا يختلف الفقيه "بارتيلمي" عن "ديكروك" في عد طبيعة المال و كونه غير قابل للملكية الخاصة معيارا لتمييز المال العام من الخاص، إلا أنه لا يرجع في تأصيل نظريته إلى نصوص القانون المدني بل إلى المنطق و الاستدلال العقلي وحده<sup>1</sup>، فقد تناول أنواع الأموال العامة التي لا خلاف عليها، فوجد أنها تختلف من جهة الواقع عن ملكية الأفراد اختلافا يبرر انفرادها بأحكام قانونية خاصة، لذلك فمن الطبيعي خضوعها لقواعد خاصة فلا يجوز التصرف فيها أو تملكها بالتقادم.

ويتفق "بارتيلمي" مع "ديكروك" في اشتراط أن تكون الأموال العامة مخصصة لانتفاع الجمهور فقد استبعد المباني من نطاق الأموال العامة، إلا إذا وجد نص يقضي بخلاف ذلك، كما استبعد المنقولات من عداد الأموال العامة، و يرى أن الحماية التي يفرضها المشرع أحيانا على بعض الأموال المنقولة لا يرجع إلى كونها من الأموال العامة، بل يرجع ذلك إلى وجود نص في تشريعات خاصة يفرض مثل هذه الحماية<sup>2</sup>.

و على الرغم من المحاولات التي بذلها كل من الفقيه "ديكروك" و الفقيه "بارتيلمي" لإيجاد معيار لتمييز الأموال العامة من الأموال الخاصة و الحجج التي ساقوها لتأييد نظريتهم و للتدليل على صحتها، إلا أن هذا المعيار قد تعرض للانتقاد، و من أهم الانتقادات التي وجهت إليه هي:

✓ أن هذا المعيار قد ضيق من نطاق الأموال العامة، إذ يقصرها على الأموال المخصصة لانتفاع الجمهور مباشرة، في حين أن هناك أموالا لا تخصص لانتفاع الجمهور مباشرة، و مع ذلك فإنها تعد من الأموال العامة باتفاق الجميع كالمباني العامة و الحصون العسكرية و السكك الحديدية<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> شيحا إبراهيم عبد العزيز، أصول القانون الإداري، الإسكندرية، منشأة المعارف، 1892، ص 52.

<sup>2</sup> شيحا إبراهيم عبد العزيز، المرجع السابق، ص 13.

<sup>3</sup> منها محمد فواد، مبادئ القانون الإداري في ظل الاتجاهات الحديثة، دراسة مقارنة، بدون جهة طبعة 1978، ص 403.

✓ من الممكن تصور ملكية الأفراد و الشركات الخاصة لبعض الأموال التي تعد وفقا للمعيار السابق غير قابلة للتملك الخاص وفقا لطبيعتها، فلا يوجد ما يمنع تملك بعض الشركات الخاصة لأحد الموانئ أو المطارات مثلا، بل إن الكثير من الموانئ و منشآت السكك الحديدية و المطارات في الوقت الحاضر تعود ملكيتها للشركات أو للأفراد.

✓ إن هذا المعيار ينافي طبيعة الأشياء، فليس ثمة مال غير قابل للتملك بطبيعته، و لا توجد أموال تخرج بطبيعتها عن التملك الخاص، إلا تلك التي يعم نفعها للكافة<sup>1</sup>، كما أن عدم قابلية المال العام للتملك الخاص نتيجة مترتبة على ثبوت صفة العمومية للمال و ليست عنصرا أساسيا في طبيعة المال<sup>2</sup>، لذلك فإن هذا المعيار لم يثبت أمام الانتقادات العديدة التي وجهت إليه، الأمر الذي حدا بالفقه إلى البحث عن معيار آخر لتمييز أموال الدولة العامة من أموالها الخاصة ألا و هو معيار التخصيص.

### ثانيا/ معيار التخصيص:

لا يتفق أنصار مدرسة التوجه التخصيصي مع أنصار مدرسة التوجه الطبيعي في قولهم أن معيار التمييز يكمن في طبيعة المال ذاته غير قابل للملكية الخاصة، بل يرون في فكرة التخصيص أساسا جيدا لتمييز الأموال العامة من الأموال الخاصة، إلا أن أنصار هذه المدرسة و إن كانوا قد اتفقوا على معيار التخصيص أساسا لتمييز الأموال العامة، فإنهم قد اختلفوا في تحديد المقصود بالتخصيص بالمنفعة العامة بين اتجاهين: الاتجاه الأول يرى بأن التخصيص يجب أن يكون للمرفق العام (الفرع الأول) والاتجاه الثاني يرى بأن التخصيص يجب أن يكون بالمنفعة العامة (الفرع الثاني).

<sup>1</sup> الزعبي خالد، أموال السلطة الإدارية و تطبيقاتها في التشريع الأردني، مجلة دراسات، المجلد التاسع، عشر، العدد الثالث، 1992، ص 10.

<sup>2</sup> الجرف طعيمة، القانون الإداري و المبادئ العامة في تنظيم و نشاط السلطات الإدارية، دراسة مقارنة، القاهرة، دار النهضة العربية، 1978، ص 698 و ما بعدها.

## الفرع الأول: معيار التخصيص للمرفق العام:

يتوجه أنصار مدرسة المرفق العام<sup>1</sup> في القانون الإداري إلى أن المعيار المميز للمال العام يكمن في تخصيص هذا المال لمرفق عام ، فقد جعلوا من نظريتهم نقطة الارتكاز التي تستقطب من حولها كل نظريات القانون الإداري و منها نظرية الأموال العامة، فقد تم تعريف أموال الدومين العام بكونها الأموال المخصصة لخدمة مرفق عام و أن هذا التخصيص يتطلب نظاما خاصا لحمايته<sup>2</sup>.

و من أبرز فقهاء مدرسة المرفق العام الذين نادوا بهذا المعيار الفقيه "ديجي" (*Duguít*) والفقه "*(Jeze)*" فيرى "ديجي" أن معيار المال العام يكمن في تخصيصه بشكل مباشر لهذا ، جيز المرفق ، لذلك فإنه لا يعد مالا عاما إلا الأموال التي تكون مخصصة لتسيير و إدارة مرفق عام من مرافق الدولة<sup>3</sup> ، أما إذا لم تكن مخصصة لخدمة مرفق عام ، فلا تعد من الأموال العامة ، وإن كانت مخصصة لاستعمال الجمهور .

إلا أن هذا المعيار قد تعرض للنقد، لأن الأخذ بمضمونه يؤدي إلى توسيع دائرة الأموال العامة فتشمل جميع الأموال التي تخصص لخدمة المرافق العامة، و هذا لا يتفق مع طبيعة النظام الاستثنائي الذي تخضع له الأموال العامة و الحماية المقررة لها، إذ لا جدوى من شمول أموال ضئيلة القيمة كأدوات المكاتب و الأقلام بالحماية المقررة للأموال العامة، كما أن هناك أموالا عامة مثل شواطئ البحار لا تعد وفقا لهذا المعيار من الأموال العامة لأنها لا تكون مخصصة لمرفق عام<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> مهنا محمد فؤاد، مبادئ القانون الإداري في ظل الاتجاهات الحديثة، مرجع سابق، 1978، ص 403.

<sup>2</sup> DE SO RIVERO (jean) droit administratif, paris édition Montchrestien , 1996 ,p204

<sup>3</sup> شيحا إبراهيم عبد العزيز، المرجع السابق، ص: 19.

<sup>4</sup> عبد الرسول (عبد الرضا)، أموال الدولة العامة والخاصة، مجلة الحقوق، العدد الثاني سنة، 1889، ص:222.

لذلك حاول الفقيه جيز أن يعدل هذا المعيار و يجعله أكثر مرونة، فذهب إلى أن الأموال العامة هي الأموال التي تخصص لخدمة مرفق عام، لكنه يشترط لاكتساب هذه الصفة تحقق شرطين هما :

✓ أن يكون المال مخصصا لمرفق العام رئيسي أو جوهري.

✓ أن يؤدي المال العام الدور الأساسي في سير المرفق و إدارته.

إلا أن الفقيه "جيز" لم يبين متى يكون المرفق جوهريا من عدمه، أو متى يكون الدور الذي يؤديه المال العام في إدارة المرفق أساسيا و متى لا يعد كذلك<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: معيار التخصيص للمنفعة العامة

نتيجة للانتقادات التي وجهت إلى المعايير السابقة، توجه الفقه نحو القول أن المعيار المميز للمال العام يكمن في تخصيصه للنفع العام، و قد أخذ بهذا الرأي كل من الفقيه "هوريو" (*HAURIUO*) و الفقيه "والين" (*WALINE*) أن معيار تمييز الأموال العامة من الأموال الخاصة يكمن في تخصيصه للنفع العام سواء كان ذلك التخصيص لاستعمال الجمهور المباشر، أم لمرفق عام من مرافق الدولة<sup>2</sup>، و قد أخذت أغلب تشريعات الدول بهذا المعيار.

و يلاحظ على هذا المعيار أنه يؤدي إلى توسيع دائرة الأموال العامة، فوفقا لهذا المعيار المزدوج يعد مالا عاما كل مال تملكه الدولة و يكون مخصصا لاستعمال الجمهور أو لخدمة مرفق عام، و هذا يؤدي إلى توجيه الانتقادات ذاتها التي وجهت إلى المعايير السابقة و التي أدى توسيعها لنطاق الأموال العامة إلى إدخال أموال قليلة القيمة في عداد الأموال العامة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> عبد المحسن الفريجات (محمد أحمد)، الحماية القانونية للمال العام ، رسالة ماجستير قدمت إلى كلية الحقوق في الجامعة الأردنية ، 1996، ص: 12.

<sup>2</sup> HAURIUO, précis de droit administratif, 11edition, paris, 1997, p646.

<sup>3</sup> عبد الرسول (عبد الرضا)، مرجع السابق، ص: 223 .

يتبين لنا مما تقدم أن الآراء الفقهية قد تباينت حول تحديد معيار محدد لتمييز الأموال العامة من الأموال الخاصة، و تراوحت الآراء بين التضييق لنطاق هذه الأموال أو توسيعها، حتى أصبحت هذه النظرية من أكثر النظريات إثارة للجدل في الفقه، ليس في القانون الفرنسي فحسب، بل في أغلب القوانين الأخرى.

فلم يحدد المشرع الفرنسي معيارا واضحا يمكن الإسناد إليه للتمييز بين الأموال العامة والأموال الخاصة، و قد انعكس ذلك على موقف القضاء الفرنسي تجاه هذه المسألة، إذ كانت المحاكم سواء العادية منها أو الإدارية تكتفي بإبراز الصفات المتوافرة في كل حالة من دون أن تحدد معيارا عاما يمكن تطبيقه في جميع الحالات.<sup>1</sup>

إلا أنه منذ عام 1849، بدأ القضاء الإداري الفرنسي يتوجه نحو الأخذ بالتعريف الذي وضعته لجنة تنقيح القانون المدني الفرنسي، التي أوردت في مشروعها تعريفا للمال العام يندرج في نطاقه مجموع أموال الجماعات العامة و المؤسسات العامة التي يستعملها الجمهور مباشرة، أو المخصصة لمرفق عام إذا كانت الأموال بطبيعتها، أو بمقتضى إعداد خاص قد قصرت كلها أو بصفة أساسية على أغراض المرفق الخاص.<sup>2</sup>

**و يلاحظ من هذا التعريف:**

- ✓ أن اللجنة قد تبنت معيار التخصيص للمنفعة العامة سواء كان المال مخصصا لاستعمال الجمهور مباشرة أم لخدمة مرفق عام من مرافق الدولة.
- ✓ أنها قد اشترطت أن تكون هذه الأموال بحكم طبيعتها أو بمقتضى إعدادها إعدادا خاصا قد اقتصرت كلها أو بصفة أساسية على الأغراض الخاصة بهذه المرافق.

<sup>1</sup> محمد فاروق عبد الحميد، المركز القانوني للمال العام، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 1984، ص: 10 وما بعدها.

<sup>2</sup> DE LAUBADERE(André) , traite de droit administratif , librairie générale de droit et de jurisprudence, paris ,1975,p.125.

و هذا المعيار يضيق من نطاق الأموال التي تعد من الأموال العامة إذا ما كانت مخصصة للمرافق العامة من خلال اشتراطه أن تكون هذه الأموال مهيأة لأغراض المرافق بطبيعتها أو بمقتضى إعداد خاص.

و قد اعتمدت محكمة النقض الفرنسية هذا المعيار للمرة الأولى في حكمها الصادر في 7 تشرين الثاني 1850، إذ تبنت فيه معيار التخصيص للمنفعة العامة كما أخذت بشرط إعداد المال إعدادا خاصا ليؤدي الوظيفة الأساسية للمرافق العامة لكي يمكن عد أموال هذه المرافق من الأموال العامة<sup>1</sup>.

أما بالنسبة لمجلس الدولة الفرنسي فقد تبنى هذا المعيار، آخذا بعين الاعتبار للتخصيص الفعلي، فلا تضم للأموال العامة تلك التي صدر قرار إداري بتخصيصها لأحد أهداف النفع العام ثم لم تستعمل و لو مرة واحدة لذلك الغرض، لأن الإدارة قد تلجأ إلى التخصيص الرسمي كحيلة لإضفاء الحماية على بعض العناصر التي تبقى في حوزتها دون انتفاع الجمهور بها، فما الداعي إلى إضفاء الصفة العامة إذا لم يتحقق النفع العام<sup>2</sup>.

إن التطور الحاصل في المعيار القضائي، خاصة بعد أن أصبح ينظر إلى الأموال العامة على أنها ثروة جماعية يجب على الإدارة حسن استغلالها لتحقيق مردود اقتصادي، أدى إلى القول بالتقارب بين الأموال العامة للإدارة و أموالها الخاصة و عدم جدوى التفرقة بينهما.

<sup>1</sup> شيحا إبراهيم عبد العزيز، المرجع السابق، ص 35 / 36.

<sup>2</sup> C.E 25 jan 1985.ville de GRASSE CIMONTLAUR et autres .A.J.D.A, N° 34, 1985 .P .46

## ملخص الفصل الأول:

تعتبر المحاسبة العمومية جزء متكامل من الهيكل المالي للدولة لكونها، تحدد الإجراءات القانونية و التقنية الواجب احترامها من طرف أعوان المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة للدولة، فالمحاسبة العمومية لها مكانة استراتيجية و حساسة في تقسيم الإدارة المالية للدولة لأنها تتميز عن باقي المحاسبات بكونها تختص بتداول الأموال العمومية، فمن الطبيعي أن يخصها المشرع الجزائري فإجراءات خاصة تهدف إلى تنظيم و تقنين مراحل تنفيذ الميزانية العامة للدولة من أجل مراقبة صرف الأموال العمومية و ضمان الاستغلال الأمثل للموارد و أي مخالفة صريحة للقوانين و التنظيمات المعمول بها في مجال صرف و تداول الأموال العمومية تؤدي إلى الأخذ بمسؤولية العون المعني أمام هيئات المراقبة التي تنتشر ضمن عدة هياكل يخول لها قانونيا التدخل في أي وقت تطلب الأمر ذلك وان المحاسبة العمومية استطاعت أن

تحقق أدوار مختلفة تعددت حسب الأهداف فقد لعبه الدور الوقائي و الرقابي و الاقتصادي و كل ذلك بهدف حماية الأموال العمومية من سوء الاستغلال.

## الفصل الثاني

دور المحاسبة العمومية في المحافظة على المال العمومي في الجزائر



## الفصل الثاني: دور المحاسبة العمومية في المحافظة على المال العمومي في

### الجزائر

نظرا لحساسية المالية العمومية لأي دولة، فإن جميع الأحكام القانونية وتنظيمية تجبر أعوان المحاسبة العمومية بالرقابة على تنفيذ العمليات المالية من جهة و الحفاظ على الأموال العمومية من جهة أخرى من أجل حماية الأعوان أنفسهم الذين يمكن أن تترتب عليهم مسؤوليات ضخمة وخطيرة إذا أهملوا هذه الرقابة .

### المبحث الأول: الأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانية

يعتمد نظام المحاسبة العمومية على مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي في تنفيذ الميزانية العامة للدولة، حيث يتناول هذا المبحث:

المطلب الأول: تعريف الميزانية العامة و أقسامها

المطلب الثاني: الأمر بالصرف

المطلب الثالث: المحاسب العمومي

المطلب الرابع: المراقب المالي

### المطلب 1: الميزانية العامة و أقسامها

حتى تقوم الدولة بدورها في حياة المجتمع فإنه يتعين عليها القيام بنوعين من التقديرات تقدير مرتبط بالنفقات العامة وتقدير مرتبط بالإيرادات لتغطية هذه النفقات وهذا يتم عن طريق وضع ميزانية الدولة التي تعبر عن خيارات السياسية واقتصادية والاجتماعية في الدولة والتي تسمح بإشباع الحاجات العامة وذلك في إطار ما يتقرر من إجراءات وتدابير مالية تتعلق بتحضير الميزانية وتنفيذها ووقايتها<sup>1</sup>.

1 - د. سهام العيداني، محاضرات في المالية العامة، لسنة أولى ماستر تخصص : قانون إداري، المركز الجامعي نور البشير البيض معهد الحقوق، ص:24.

## أولاً: تعريف الميزانية العامة

ولقد تعددت التعاريف الميزانية العامة، و سنذكر البعض منها فيما يلي:  
فحسب وجهة نظر الفقه " فهي عبارة عن حساب تقديري و مفصل لمجمل الإيرادات والنفقات المتعلقة بفترة سنة، و تحتاج لترخيص أو موافقة من السلطة التشريعية"<sup>1</sup>  
كما عرفها التشريع المالي الجزائري من خلال النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة الحكومية علي أنها:

تعريف القانون رقم 84-17 الذي يعتبر أن الموازنة العامة تتشكل من "الإيرادات و النفقات النهائية للدولة المحددة سنويا بموجب قانون المالية و موزعة وفق الأحكام التشريعية و التنظيمية المعمول بها"<sup>2</sup>.

و تعرف الميزانية حسب المادة 3 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية على أنها: " الوثيقة التي تقدر للسنة المدنية مجموع الإيرادات و النفقات الخاصة بالتسيير و الاستثمار و منها نفقات لتجهيز العمومي و النفقات بالرأسمال و ترخيص بها"<sup>3</sup>.

و من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستنتج بان الميزانية العامة للدولة هي "تقدير تفصيلي للنفقات والإيرادات الدولة لمدة سنة يتم إعدادها من قبل السلطة التنفيذية و اعتمادها من طرف السلطة التشريعية وتعبّر عن أهداف اقتصادية ومالية"<sup>4</sup>.

## ثانيا : المكونات الأساسية للميزانية العامة

1 - أكحل محمد، الحكامة المالية و الترشيح الأنفاق العام (دراسة حالة إصلاح المالية العامة في الجزائر)، أطروحة نيل شهادة دكتوراه ، في العلوم القانونية ، تخصص : الحكامة و بناء دولة المؤسسات ،جامعة باتنة -1-حاج لخضر كلية الحقوق و العلوم السياسية، 2020/2019، ص:95.

2 - مجلة العلوم الإنسانية، تطور الفكرة و مفهوم الموازنة العامة للدولة العدد الأول، 2001، ص:113.

3 - المادة 03 من القانون 90-21 المؤرخ في 15-08-1990 متعلق بالمحاسبة لعمومية الجريدة الرسمية رقم 35 بتاريخ 15-08-1990.

3 د. سهام العبداني، محاضرات في المالية العامة، مرجع سابق.

و يمكن إبراز العناصر الأساسية التي تقوم عليها الميزانية العمومية في الآتي:

**1/ عنصر التنبؤ و التقدير:** و معناه أن الإيرادات التي أعدت بناءا عليها الميزانية لغرض تغطية نفقات محددة هي في الأساس تقديرية، مبنية على تحصيلات تمت في السنة المنصرمة و على هذا الأساس فإن السلطة العمومية من الممكن أن تلجأ إلى ميزانية إضافية نتيجة ما يمكن أن ينجر عن تقديرات الميزانية الأولية.

**2/ عنصر الترخيص و الاعتماد:** و معناه أن الميزانية لا تصبح قابلة للتنفيذ إلا بعد المصادقة عليها و بالتالي الترخيص بتنفيذها، و على هذا الأساس فإن الأمر بالصرف عند انقضاء السنة المالية و لم تصرف فيها الاعتماد المرخصة و المخصصة له فإنه يحتاج إلى ترخيص من الجهة الوصية لاستعمال الرصيد المتبقي. هذا ما يخص نفقات التسيير، أما نفقات الاستثمار فإن كانت هناك رخص برامج فإنها تبقى سارية المفعول دون تحديد المدة و بالتالي حتى يتم إلغائها.

**3/ عنصر السنوية:** و معنى ذلك أن كل ما جاء في الميزانية يجب أن ينفذ خلال السنة أي أن الاعتمادات المرصودة لا بد من صرفها خلال السنة المعنية، و نفس الشيء بالنسبة للإيرادات التي يجب أن تحصل خلال نفس السنة<sup>1</sup>.

**4/ عنصر الوحدوية:** و يقصد بها أن كل النفقات و الإيرادات ترد في وثيقة واحدة.

**5/ عنصر الشمولية:** و يعني ذلك يجب ذكر جميع الإيرادات و النفقات في وثيقة واحدة وفقا لمجموعات متجانسة من حيث طبيعة<sup>2</sup>.

**ثالثا: أقسام الميزانية العامة**

1 - أحسين الصغير، دروس في المالية العامة و المحاسبة العمومية، دار المحمدية العامة، الجزائر 2001، ص: 92.  
2 - د. منصور الزين مرجع سابق، ص: 14.

تضم الميزانية العامة جميع الإيرادات والنفقات المتعلقة بالمصالح العمومية بحيث تعد النفقات العامة الأداة الرئيسية التي تجسد سياسة الحكومة ونجاحها، حيث أن النفقات العامة في تزايد ونمو مستمر استجابة لمختلف المتغيرات مما أدى بالدولة إلى صب مختلف مواردها لمواجهة وتغطية هذه النفقات.

ومن هذا المنطلق سوف نتطرق إلى دراسة المفاهيم العامة للنفقات والإيرادات العامة وذلك كما يلي:

### أولاً: النفقات العامة:

تكتسي النفقات العامة أهمية بالغة إذ تشكل القسم الأكبر في مكونات الميزانية العامة للدولة وتعتبر من أهم سياسات الدولة الرامية إلى تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية، لذا سنتطرق إلى مفهوم النفقات العامة وأسباب زيادة هذه النفقات.<sup>1</sup>

### 1- تعريف النفقات العامة:

هناك عدة تعاريف قدمت للنفقات العامة نذكر منها:

تعرف النفقات العامة ضمن مجال المحاسبة العمومية على أنها «الديون المستحقة على الهيئات العمومية أو هي النفقات المنجزة بواسطة الأموال العمومية أو هي مجموع الأعباء المقررة في ميزانية هيئة عمومية ما».<sup>2</sup>

لكن هناك من يقدم تعريفاً آخر وهو أن " النفقة العامة بمثابة مبلغ نقدي يقوم بإنفاقه شخص عام بقصد تحقيق منفعة عامة ".<sup>3</sup>

<sup>1</sup> طالب مروة، شيروان حياة، دور المحاسبة العمومية في ضبط التكاليف والإيرادات دراسة حالة المؤسسة العمومية للصحة الحوارية بسور الغزلان، مذكرة شهادة ماستر في المالية و المحاسبة، تخصص: مالية مؤسسة، جامعة العقيد أكلى محند اولحاج - البويرة - كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التنسيير قسم: المالية و المحاسبة، 1018/2017، ص: 214.

<sup>2</sup> محمد مسعي، المحاسبة العمومية، مرجع سابق، ص: 73.

<sup>3</sup> أعمار يحيوي، مساهمة في دراسة المالية العامة النظرية العامة وفقاً للتطورات الراهنة، دار هومة، 2010، ص: 27.

و يمكن القول أن " النفقة هي مبلغ نقدي يخرج من الذمة المالية لشخص معنوي عام، بقصد إشباع حاجة عامة ".<sup>1</sup>

## 2/ خصائص النفقات العامة

من خلال استعراضنا للتعريف السابقة نجد أنه يمكن تحديد الخصائص التالية للنفقة العامة.

### أ/ النفقة العامة مبلغ نقدي:

تعتبر المبالغ النقدية التي تقوم الدولة بإنفاقها على السلع والخدمات الركن الأول للنفقة العامة، أما في حالة قيام الدولة بالحصول على بعض السلع والخدمات بدون مقابل كما هو الحال في عمليات الاستيلاء جبر أو بدون مقابل فإن ذلك لا يعتبر نفقة عامة، وذلك لأن الدولة تستخدم مثل هذه الأساليب في حالات استثنائية خاصة كحالات الحروب مثلا، وإلا فلا يعتبر استخدامها مثل هذه الأساليب قانونيا، كما يعتبر مخالفة للمبادئ الديمقراطية أيضا.<sup>1</sup>

### ب/ صدور النفقة العامة من أحد أشخاص القانون العام:

حتى يمكن اعتبار النفقة عامة يجب أن تصدر عن الدولة أو أحد هيئات العامة، وتمثل أشخاص القانون العام في الدولة بمختلف مستويات الحكومية، أي سواء على المستوى المركزي أو مستوى الولاية أو مستوى المحليات، فمثلا قيام أحد الأشخاص ببناء مسجد أو مركز صحي أو مدرسة دف تحقيق النفع العام فإن هذا الإنفاق لا يعتبر إنفاقا عاما وإنما يعتبر إنفاقا خاصا، ومن الأمثلة على الإنفاق العام ما تنفقه

<sup>1</sup> حسني خريوش، المالية العامة، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، مصر، 2013، ص 143.

الدولة على رواتب موظفيها والإنفاق على إنشاء الجسور وشبكات الطرق والدفاع وبناء المستشفيات.<sup>1</sup>

### ث/ النفقة العامة تهدف إلى تحقيق النفع العام :

إن الغرض من النفقة العامة هو تحقيق المنفعة العامة ، فإذا زال هذا الغرض أو الهدف لا يمكن اعتبار النفقة العامة وبالتالي لا تعتبر من قبيل النفقة العامة تلك النفقة التي تهدف إلى إشباع حاجات خاصة تعود على فئة معينة من الأفراد و إلا كان هذا الفعل إخلالا لمبدأ هام من مبادئ العدالة والمساواة ، فإن كان جميع الأفراد متساوون في تحمل الأعباء العامة كالضرائب وغيرها فمن العدل أن يتساووا في المنفعة العامة.<sup>2</sup>

### 3/ تقسيمات النفقات العمومية:

#### 1/ من حيث طبيعتها

أ- **تقسيم النفقات العامة حسب أغراضها:** حيث تستهدف نفقات الدولة تحقيق أغراض متنوعة إدارية، اقتصادية، اجتماعية، مالية و عسكرية و على هذا الأساس يمكن تقسيم النفقات العامة حسب الغرض إلى:

**\*النفقات الإدارية:** و هي النفقات الضرورية لقيام أجهزة الدولة بمهامها المختلفة و تشمل الرواتب، الأجور، المكافآت و يطلق على هذا النوع من النفقات أيضا النفقات الجارية.

**\*النفقات الاقتصادية:** و هي النفقات الاستثمارية التي تهدف الدولة من ورائها للزيادة في الإنتاج الوطني و التوسع الاقتصادي و خلق رؤوس أموال جديدة و هي تشمل نفقات إقامة المشاريع الاقتصادية و نفقات خفض أسعار المواد الأساسية.

<sup>1</sup> خصاونة محمد، المالية العامة، دار المناهج، الأردن، 2014، ص:51.

<sup>2</sup> الأستاذة لوني نصيرة، الأستاذ زكرياء، محاضرات في المالية العامة، السنة الثانية قانون خاص و عام، السنة الجامعية 2013/2014، ص:11.

\***النفقات الاجتماعية:** هذا النوع من النفقات يتعلق بالأهداف و الأغراض الاجتماعية

للدولة، و هي تشمل المساعدات و الخدمات الاجتماعية من التعليم و الصحة....،

\***النفقات المالية:** و هي النفقات التي تقوم بها الدولة بمناسبة مباشرتها للنشاط

المالي و هي تشمل أقساط الاستهلاك الدين العام (قرض الدولة) و فوائده السنوية.

\* **النفقات العسكرية:** و هي النفقات التي تشمل نفقات الأجهزة العسكرية في الدولة

و نفقات شراء الأسلحة و التجهيزات العسكرية.<sup>1</sup>

ب- **تقسيم النفقات حسب دوريتها:** و تنقسم إلى قسمين النفقات العادية و النفقات

غير عادية

\***النفقات العادية:** وهي النفقات التي تتكرر بصورة دورية ومنظمة في ميزانية الدولة)

أي كل سنة مالية). و من أمثلتها مرتبات الموظفين وأثمان الأدوات اللازمة لسير

المرافق العمومية و نفقات تحصيل الضرائب...و غيرها. ويقصد بالتكرار ليس تكرار

كميتها أو حجمها بل تكرار نوعها في كل ميزانية حتى لو اختلف مقدارها من ميزانية

لأخرى.

\***النفقات غير العادية:** وهذه النفقات لا تتكرر بصورة دورية في ميزانية الدولة ولكن

الحاجة تدعو إليها، ومثالها نفقات مكافحة مرض طارئ، أو إصلاح ما خلفته كوارث

طبيعية، أو حروب...إلخ.

إذا كان تسديد النفقات العادية يتم من إيرادات عادية فإن النفقات غير العادية تسدد

في الغالب من القروض وهذا ما يسبب في حالات عديدة إلى عجز في ميزانية الدولة

<sup>1</sup> بلمداني إيمان، كرامة أسمهان، المحاسبة العمومية و دورها في مراقبة الإنفاق العمومي، مذكرة نيل شهادة ماستر، مركز الجامعي لعين تموشنت، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، السنة: 2014/2015، ص: 14، 13.

خاصة إذا لم تقدر السلطات المالية الدولة المبالغ الصحيحة للنفقات غير العادية .

1

ج- **تقسيم النفقات حسب طبيعتها الاقتصادية:** و يمكن تقسيم كذلك النفقات العامة إلى نفقات حقيقية و أخرى تحويلية.

\* **النفقات الحقيقية:** هي تلك المبالغ المالية التي تصرفها الدولة مقابل الحصول على سلع أو خدمات رؤوس أموال إنتاجية ويندرج في نطاقها: أجور الموظفين، نفقات التعليم والصحة إلى جانب النفقات الاستثمارية والرأسمالية.

تتمثل النفقة العامة في استعمال القدرة الدولة الشرائية وينتج عنها حصول على السلع والخدمات واليد العاملة فالنفقة هنا تعبر عن سعر اقتناء السلعة أو سعر الشراء الذي تدفعه الدولة للحصول عليها، فالدولة هنا تحصل على مقابل لكل هذه النفقات، كما تؤدي إلى زيادة في الدخل الوطني زيادة مباشرة في إجمالي الناتج الوطني بتكوين حجم إنتاجي جديد.

\* **النفقات التحويلية:** لا تؤثر مباشرة في الإنتاج القومي و إنما تستهدف إعادة توزيع الدخل القومي و هي على ثلاثة ضروب:

✓ **نفقات تحويلية اجتماعية:** و هي النفقات التي يراد منها نقل القدرة الشرائية

من الأغنياء إلى الفقراء مثل الإعانات الاجتماعية و التأمينات الاجتماعية.

✓ **نفقات تحويلية اقتصادية:** إذا كانت النفقات التحويلات الاجتماعية تهدف

إلى تحقيق توازن اجتماعي فإن النفقات التحويلات الاقتصادية مؤداها تحقيق

توازن اقتصادي و من أمثلتها إعانات الاستثمار و الامتيازات الصربية.

<sup>1</sup> الأستاذة لوني نصيرة، الأستاذ ربيع زكرياء، محاضرات في المالية العامة، مرجع سابق، ص:15.

✓ نفقات تحويلية مالية: و هي النفقات التي تمثل فوائد الدين العام و

استهلاكه.<sup>1</sup>

## 2/ تقسيم النفقات العامة في التشريع الجزائري

يقسم المشرع الجزائري النفقات العامة لدولة إلى نفقات التسيير و نفقات التجهيز (الاستثمار).

### أ/ نفقات التسيير:

يقصد بها تلك النفقات الضرورية، لسير أجهزة الدولة الإدارية المتكونة أساسا من أجور الموظفين ومصاريف صيانة البنايات الحكومية ومعدات المكاتب، حيث توزع حسب الدوائر الوزارية في الميزانية العامة.<sup>2</sup>

تجمع نفقات التسيير في أربعة أبواب هي:<sup>3</sup>

✓ أعباء الدين العمومي والنفقات المحسوبة من الإيرادات.

✓ تخصيصات السلطات العمومية.

✓ النفقات الخاصة بوسائل الإنتاج.

✓ التدخلات العمومية.<sup>4</sup>

يتعلق الباب الأول والثاني بالأعباء المشتركة في الميزانية العامة، يتم تفصيلهما بمقتضى مرسوم رئاسي، أما الباب الثالث والرابع فيهما الوزارات ويتم توزيعها عن طريق المراسيم التوزيعية، ويقسم الباب إلى أقسام ويتفرع القسم إلى فصول ويمثل الفصل الوحدة الأساسية في توزيع اعتمادات الميزانية وعنصرها مهما في الرقابة

المالية.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> بلمداني إيمان، كرامة أسهمان، المحاسبة العمومية و دورها في مراقبة الإنفاق العمومي، مرجع سابق، ص: 25، 24.

<sup>2</sup> بلمداني إيمان، كرامة أسهمان، المحاسبة العمومية و دورها في مراقبة الإنفاق العمومي، مرجع سابق، ص: 25، 24.

<sup>3</sup> أودينة فضيل، مزوزي مصطفى، دور الرقابة المالية في ترشيد نفقات التجهيز، دراسة حالة مصلحة المراقبة المالية لولاية المسيلة، مذكرة شهادة ماستر أكاديمي في المالية والمحاسبة، خصص: محاسبة وتدقيق، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، سنة: 14.

<sup>4</sup> القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07/07/1984 المتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية، العدد 28، المادة 24، ص: 104.

<sup>5</sup> أودينة فضيل، مزوزي مصطفى، مرجع سابق، ص: 14.

## ب/ نفقات التجهيز (الاستثمار):

حسب ما نص عليه المشرع، فإن نفقات التجهيز هي:

✓ نفقات التجهيز العمومي للدولة التي تتجزأها الوزارات والمؤسسات التي تتمتع بالاستقلال المالي، والإدارات المتخصصة.

✓ نفقات التجهيز العمومي للدولة التي تتجزأها بصفة كاملة أو جزئية المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، والمؤسسات العمومية ذات الطابع العمومي، والثقافي و المهني.

✓ نفقات التجهيز العمومي للدولة التي تتجزأها الجماعات الإقليمية.

✓ تخصيصات وإعانات التجهيز من ميزانية الدولة الموجهة لمتكفل بتبعات الخدمات العامة المفروضة من طرف الدولة أو المرتبطة بسياسات التهيئة العمرانية أو البرامج الخاصة.<sup>1</sup>

و تنص المادة 35 من قانون 84-17 المتعلق بالقانون المالية تجمع الاعتمادات المفتوحة بالنسبة إلى الميزانية العامة ووفقا للمخطط الإنمائي السنوي، لتغطية نفقات الاستثمار الواقعة علي عاتق الدولة، في ثلاثة أبواب هي:

✓ الاستثمارات المنفذة من قبل الدولة.

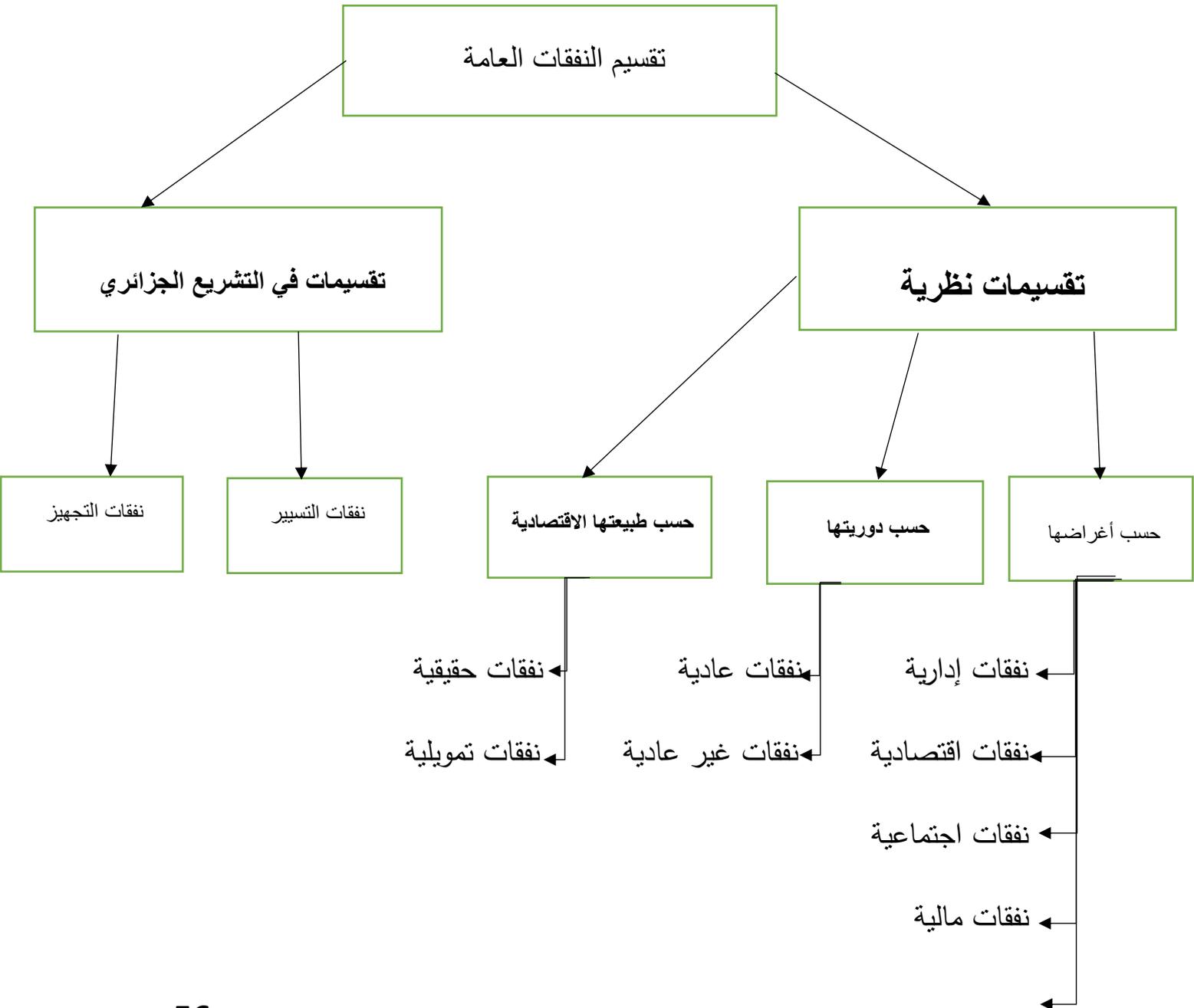
✓ إعانات الاستثمار الممنوحة من قبل الدولة.

✓ النفقات الأخرى بالرأس مال.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> المرسوم التنفيذي رقم 09-148 المؤرخ في 02 ماي 2009 المتعلق بنفقات الدولة لتجهيز، الجريدة الرسمية، العدد 26 بتاريخ ، 03/05/2009، ص: 23

<sup>2</sup> القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07/07/1984 المتعمق بقوانين المالية، مرجع سابق، المادة 35، ص 104.

الشكل رقم (01):



## نفقات عسكرية

المصدر: من إعداد الطالبتين

### ثانيا: الإيرادات العامة:

#### 1/ تعريف الإيرادات العامة: تعرف الإيرادات على أنها:

أداة مالية، تتمثل في مجموعة الدخول التي تحصل عليها الدولة من المصادر المختلفة من أجل تغطية نفقاتها العامة وتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي. و يمكن تعريفها أيضا بانها:

مجموع الأموال التي تجبها الدولة من مختلف المصادر والجهات لتمويل النفقات العامة وسد الحاجات العامة.

وكذلك تعرف بأنها: قيام الدولة بمهامها وذلك عن طريق إنفاقها الذي يغطي بالإيرادات العامة، وهي الأموال التي تحصل عليها الدولة من مختلف المصادر كالضرائب والرسوم وعائدات أملاك الدولة والقروض العامة.

و من هذه التعريفات السابقة، يتضح لنا تطور مفهوم الإيرادات العامة مع تطور المؤسسات الديمقراطية في العالم، وقد تعددت أنواع ومصادر الإيرادات العامة مع ازدياد وظائف الدولة وتدخلها في الشؤون الاقتصادية والاجتماعية.

فالإيرادات العامة هي الوسيلة المالية التي تمكن الدولة من تنفيذ سياستها العامة، والأداة التي توزع الأعباء العامة وفقاً لمبدأ العدالة والمساواة.<sup>1</sup>

#### 2/ أنواع الإيرادات العامة:

<sup>1</sup> د.رانيا محمود عمارة، المالية العامة الإيرادات العامة، مركز الدراسات العربية للنشر و التوزيع طريقك إلى المعرفة، الجمهورية المصرية، الطبعة الأولى 2010، ص:31،32.

هناك أنواع مختلفة من الإيرادات العامة على أساس مصدرها، أو على أساس عنصر الإيجار من جانب الدولة، كما يفرق لبعض بين إيرادات إدارية غير ضريبية وإيرادات عادية وغير عادية هذا إضافة إلى إيرادات أخرى.

#### أولاً: التفرقة على أساس المصدر

و هي تنقسم إلى إيرادات أصلية وإيرادات مشتقة:<sup>1</sup>

##### أ/ الإيرادات الأصلية:

تتمثل فيما تحصل عليه الدولة من أملاكها وهي ما تعرف بدخل الدومين أو الإيرادات الاقتصادية.

##### ب/الإيرادات المشتقة:

و هي الإيرادات التي تحصل عليها الدولة من خلال اقتطاع جزء من ثروة الآخرين أي كافة الإيرادات ما عدا الدومين.

#### ثانياً: التفرقة على أساس عنصر الإيجار

و هي بذلك تنقسم إلى إيرادات جبرية و الإيرادات غير جبرية:<sup>2</sup>

##### أ/الإيرادات الجبرية:

ويشمل هذا النوع ما يلي:

\***الضرائب والرسوم:** يتمثل الرسم في مبلغ من المال تجنيه الدولة أو أحد الأشخاص العامة من الأفراد مقابل خدمة خاصة تقدمها لهم أو مقابل نفع خاص عاد إليه من هذه الخدمة، أما بالنسبة للضرائب في مبلغ من النقود يدفع دون مقابل تحقيق لمنافع عامة وهي تمثل أهم صورة من صور الإيرادات العامة.

\* **الغرامات المالية:** تفرض من قبل المحاكم وتذهب إلى خزينة الدولة وتفرض لمعاقبة شخص ما لمنعه من تكرار القيام بعمل مشابه.

<sup>1</sup> محمود حسين الوادي، مبادئ المالية العامة، جدار للكتاب العالمي، الأردن، 2016، ص: 53.

<sup>2</sup> محمد خصاونة، المالية العامة، دار المناهج، الأردن، 2014، ص: 117.

\* **التعويضات:** وهي عبارة عن مبالغ يجب دفعها للدولة على سبيل التعويض كأضرار الحرب مثلا.

\* **القروض الإجبارية:** وهي القروض التي يجبر الأفراد من خلالها عن التنازل عن جزء من دخولهم لفترة معينة إجبارا من الدولة.

### ب/الإيرادات غير جبرية:

تعد الإيرادات غير جبرية تلك الإيرادات التي يتنافى فيها عنصر الإجبار فتشمل:

- ✓ الإيرادات التي تحصل عليها الدولة من ملكية خاصة ؛
- ✓ الإيرادات التي تحصل عليها الدولة كمقابل لسلعة أو خدمة تبيعها؛
- ✓ القروض الاختيارية والتي لا تقوم على عنصر الإجبار.<sup>1</sup>

### ث/الإيرادات الإدارية غير ضريبية:

و هي تأتي من ممارسة الدولة لوظيفتها كحكومة أو بعبارة أخرى هي الإيرادات السيادية من رسوم و غرامات ورخص و إتاوات...الخ، وبشكل عام تؤخذ الإيرادات الإدارية من قبل الحكومة مقابل خدمات عامة ينتفع الفرد بصورة مباشرة بقدر تكلفة الخدمة العامة المقدمة.<sup>2</sup>

### ج/الإيرادات العادية والإيرادات الغير عادية:

معيار التفرقة بين الإيرادات العادية والغير عادية هو مدى دورية وتكرار الإيرادات والحصول عليها بصفة منتظمة ودورية في كل سنة، و تنقسم إلى:<sup>3</sup>

### \*الإيرادات العادية:

1 - محمود حسين الوادي، مرجع سبق ذكره، ص49.

2 محمود حسين الوادي، مرجع سبق ذكره، ص49.

3 طارق قدوري، مساهمة ترشيد الإنفاق العمومي في تحقيق التنمية الاقتصادية في الجزائر، أطروحة تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود وتمويل جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015، ص80.

وهي الإيرادات التي تحصل عليها الدولة بصفة دورية ومنتظمة (دخل الدومين، الضرائب، الرسوم) لتغطية النفقات العادية.

#### \*الإيرادات غير العادية:

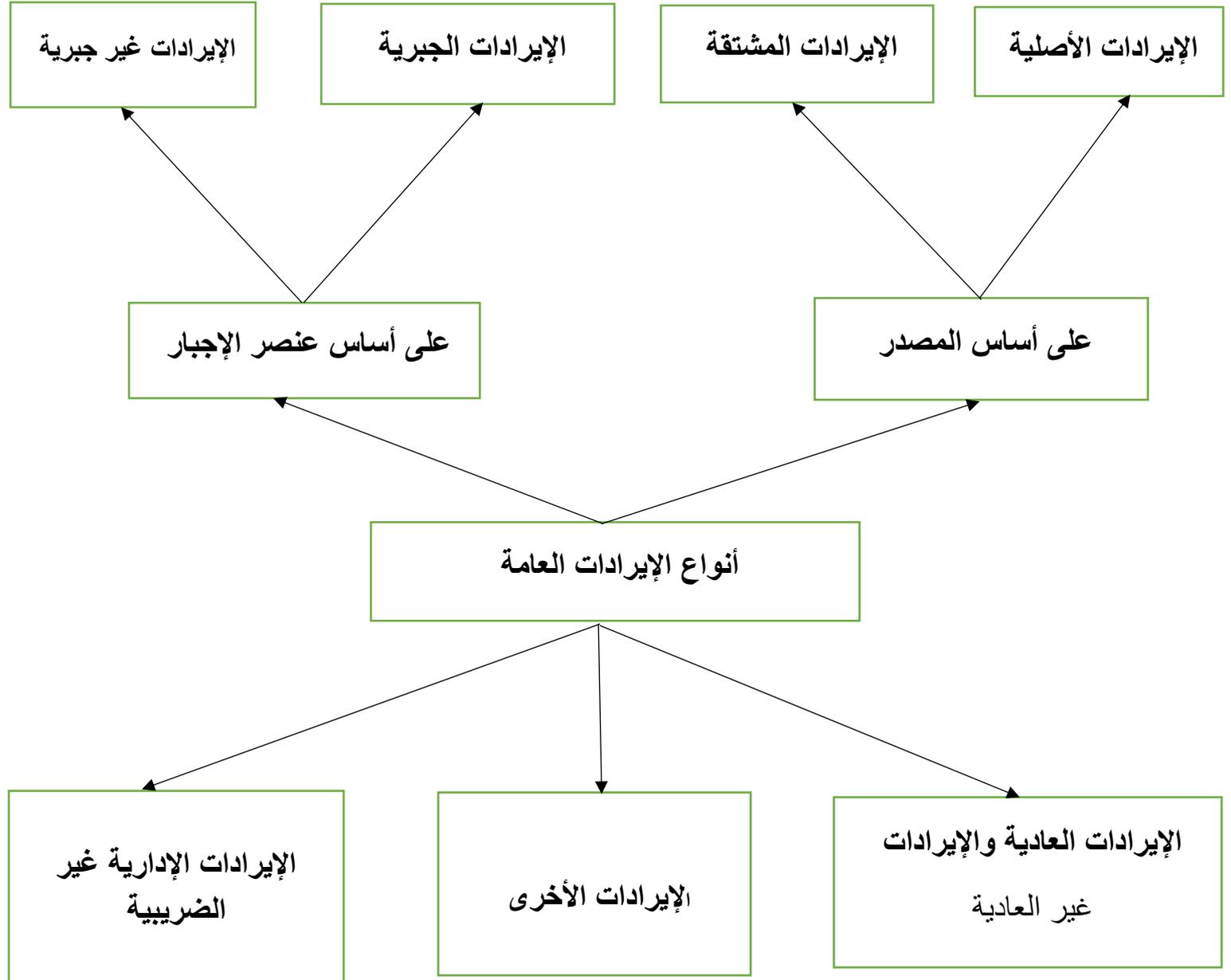
و هي الإيرادات الاستثنائية أو الإيرادات التي تحصل عليها الدولة بصفة غير منتظمة (القروض، عملية الإصدار النقدي، الهبات، الهدايا) وهي تستعمل لتغطية النفقات الاستثنائية.

#### \*الإيرادات الأخرى:

و هي تتمثل أساسا في القروض العامة وهي مبالغ من المال سواء كان عينا أو نقدا ويدفع للدولة أو أحد أشخاص القانون العام من قبل وحدات اقتصادية، بحيث تتنوع القروض بحسب الجهة المقرضة وتبعا لمدة إقراضها ووفقا للأساس الذي تستند إليه، فهناك قروض داخلية وخارجية، قروض طويلة متوسطة وقصيرة الأجل وقروض اختيارية وإجبارية.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، الطبعة الثامنة، دار الثقافة، الأردن، 2011، ص 75.

الشكل رقم (02)



المصدر: من إعداد الطالبتين

### المطلب الثاني: الأمر بالصرف

يقوم الأمر بالصرف بتنفيذ الموازنة في شقها الإداري و ترك المجال للمحاسب العمومي بمتابعة الشق المحاسبي، و سنتعرض في هذا المطلب إلى تعريف الأمر بالصرف و تحديد مهامه و مسؤليته.

#### أولاً: تعريف الأمر بالصرف

حسب القانون 21/90 يمكن تعريف الأمر بالصرف على أنه كل شخص يؤهل سواء بالتعيين أو الانتخاب لتنفيذ عمليات الالتزام و التصفية و الأمر بالصرف من جانب النفقات , وعمليات الأثبات و التصفية و إصدار سند الأمر بالتحصيل من جانب الإيرادات و يتم اعتماد لدى المحاسب العمومي من أجل إنجاز عمليات الإيرادات و النفقات و يعرفه "ديقو" على أنه " يعتبر امر بالصرف عمومي للموارد و النفقات كل شخص له صفة باسم الدولة أو مجموعة محلية أو هيئة عمومية في إبرام تصرف و تثبيته و تصفية ديون أو الأمر بتغطية دين أو تسديده"<sup>1</sup>

و عليه فان الأمر بالصرف هو موظف يتصرف باسم الدولة أو الجماعات المحلية أو المرافق العامة ذات الطابع الإداري، يختص في تسيير و إدارة المرافق عامة إلى جانب الاختصاص الإداري أي أنه يضيف إليه الجانب المالي بحيث يقوم بتحرير أوامر صرف النفقات و أوامر تحصيل الإيرادات و التي تمثل السند القانوني الذي

<sup>1</sup> بساعد علي ، المالية العمومية ، المعهد الوطني للمالية ، 1992 ص 92.

بواسطته يقوم المحاسب العمومي بتنفيذ العمليات المالية المرخصة في الميزانية و أن الأمر بالصرف لا ينتمي إلى إدارة مالية مختصة لكونه يمتلك صفة مسير إداري مكلف بإدارة و تسيير مرافق عامة و صلاحياته المالية ما هي إلا تكملة لنشاطه الإداري.

### ثانيا /تصنيف الآمرين بالصرف<sup>1</sup>

حسب المادة 25 من قانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية يكون الأمر بالصرف رئيسي أو ثانوي.

#### أ/ لأمرين بالصرف الرئيسيين:

هم الذين يصدرن أوامر الدفع لفائدة الدائنين و أوامر الإيرادات ضد المدينين و أوامر تفويض الاعتمادات لفائدة الأمرين بالصرف الثانويين الخاضعون لسلطتهم و ذلك في حدود رخص البرامج و الاعتمادات المرخصة في الموازنة .

يعتبر أمرين بالصرف رئيسيين كل من:

✓ المسؤولين المكلفين بالتسيير المالي للمجلف الدستوري و المجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة .

✓ الوزراء.

✓ الولاية عندما يتصرفون لحساب الولاية.

✓ رؤساء المجالس الشعبية البلدية الذين يتصرفون لحساب البلديات.

✓ المسؤولون المعينون قانونا على مصالح الدولة المستفيدين من ميزانية ملحقة.

✓ المسؤولون المعينون قانونا على المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

✓ المعينون أو المنتخبون لوظائف لها من بين الصلاحيات تنفيذ عمليات الالتزام

والتصفية و الأمر بالصرف في إطار إنجاز الإيرادات و النفقات.

<sup>1</sup> شلال زهير نظام المحاسبة العمومية الجزائرية الخاصة بتنفيذ العمليات المالية للدولة و أفاق إصلاحه، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، 2001 ص: 16.

### ب/ الأمرين بالصرف الثانويين:

يباشرون هذه المهمة بصفتهم رؤساء المصالح المركزة و ينجزون عمليات الميزانية في حدود مجال اختصاصهم و في الإطار الإقليمي المعينين فيه، و بتفويض من الأمر بالصرف الرئيسي، وبالتالي الأمرين بالصرف الثانويين مكونين من المدراء الجمهوريين و المدراء الذين يمثلون المصالح الغير مركزة لكل وزارة على مستوى الولاية في حدود الاعتمادات المفوضة لهم سواء اعتمادات التسيير أو التجهيز التي تأخذ شكل رخص برامج متعددة السنوات و رخص الدفع التي تحدد الحد الأعلى لاعتمادات الدفع الخاصة بميزانية التجهيز المرخصة خلال السنة.<sup>1</sup>

### ت/ الأمر بالصرف الأحادي:

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

### ج/ الأمر بالصرف المفوض:

<sup>1</sup> شلال زهير، نظام المحاسبة العمومية الجزائري مرجع سابق 2016 ص 17

هو الموظف الذي يفوضه الأمر بالصرف الرئيسي أو الثانوي أو الأحادي توقيع، هذا التفويض يسمح له بأداء بعض المهام المدرجة ضمن التسيير المالي للمؤسسة، و لكن المراقبة و مسؤولية الأمر بالصرف .

الأمر بالصرف المفوض لا يحدد أو يعين بنصوص قانونية و إنما يعين من طرف الأمر بالصرف الرئيسي عن طريق العلاقات المحيطة به، إن قرار التفويض يمكن أن يسحبه الأمر بالصرف في أي وقت كان و لكن بنفس الكيفية التي أنجز بها.

### ح/ الأمر بالصرف المستخلف:

هو الذي يتم تعيينه قانونا في حالة و جود مانع قانوني أو غياب الأمر بالصرف الرئيسي أو الثانوي أو الأحادي، مع وجوب إشعار كل من المراقب المالي و المحاسب العمومي.<sup>1</sup>

يعين الأمر بالصرف المستخلف حسب قانون المؤسسة و حسب القانون المنصوص عليه ويقوم بجميع المهام.

### ثالثا / صلاحيات ومهام الأمر بالصرف:<sup>2</sup>

يدخل ضمن صلاحيات الأمر بالصرف المرحلة الإدارية من عملية تنفيذ الإيرادات والنفقات العمومية، وعليه يمكن تقسيم صلاحيات الأمر بالصرف في مجالين: مجال الإيرادات ومجال النفقات .

#### 1. بالنسبة للإيرادات: إن الأمر بالصرف يأمر بتنفيذ الإيراد حيث:

يثبت حقوق كل الأجهزة المتعلقة بالإدارة وهو الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي.

<sup>1</sup> شلال زهير، نظام المحاسبة العمومية الجزائري مرجع سابق 2016 ص17

<sup>2</sup> Bachir Yalles chaouche le budget de l'état et des collectivités locales -opu -Alger 1990

يصفي الإيراد بتحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على المدين لفائدة الإدارة ويصدر أوامر التحصيل لضمان إستيفاء للإيرادات .

2. بالنسبة للنفقات: يدخل ضمن صلاحيات الأمر بالصرف فيما يخص النفقات:

✓ الالتزام بالنفقة و تصفيتها.

✓ إصدار أوامر الدفع وإرسالها إلى المحاسب العمومي مرفقة بالوثائق الإثباتية

المتعلقة بتسوية النفقة .

ونجد أن الأمر بالصرف في مجال تنفيذ النفقات يتمتع بسلطة تقديرية في استعمال الاعتمادات الموضوعية تحت تصرفه من خلال إمكانية تحديد الملائمة في إطار ترخيصات الميزانية واختيار الوقت المناسب لتسوية النفقة مقيدا في ذلك بمبدأ السنوية الذي يفرض ضرورة تنفيذ جمع عمليات الميزانية العامة للدولة خلال السنة المدنية التي تبدأ من تاريخ أول جانفي إلى غاية 21 ديسمبر .

كما يمكن للأمر بالصرف تحديد مبلغ النفقة دون تجاوز السقف المحدد في مراسيم تقسيم الاعتمادات وفيما يخص مهام الأمر بالصرف نذكر ما يلي :

✓ مسك المحاسبة الإدارية من قبل المصلحة المالية والمحاسبة التابعة له والتي

تعمل على تنفيذ العمليات وتسجيلها في الوثائق القانونية وبعد في الأخير الحساب

الإداري.

✓ مسك سجل الجرد الذي يتضمن المحافظة على الممتلكات التي بحوزته تحت

رقابة مديرية الأملاك وتبعا لقانون الأملاك العمومية.

3/ مسؤولية الأمر بالصرف<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> شلال زهير، المرجع سابق، 2001، ص18.

إن الأمر بالصرف شخص واعى له مهام حساسة تترتب عنها مسؤولية كبيرة ، فهو مسئول على كل المخالفات الصريحة للقوانين و التنظيمات المعمول بها و التي يتم إثباتها بعد التحقيق و التدقيق من طرف هيئات الرقابة ، و على هذا الأساس يجب أن يمتاز بالحيطه و الحذر والحنكة في التسيير المالي و سنعرض أبرز المسؤوليات كما يلي:

#### أ/ مسؤولية السياسية:

يعتبر الوزراء مسؤولون مسؤولية سياسية في تنفيذ برامج الحكومة و الأهداف المسطرة في بداية السنة المالية وذلك أمام الحكومة و المجلس الشعبي الوطني، كما يتم محاسبتهم على الرشادة في استعمال الأموال العمومية .

#### ب /المسؤولية الجزائية :

حسب المادة 32 من قانون 21/90 فإن الأمرين بالصرف مسؤولون جزائيا على صيانة و استعمال الممتلكات المكتسبة من الأموال العمومية، و حسب هذه المادة فانه عند إجراء فحص و تدقيق للحساب الإداري للأمر بالصرف من طرف مجلس المحاسبة، اذا ثبت وجود مخالفات صريحة للقوانين و التنظيمات المعمول بها ذات الطابع الجزائي، فانه يستطيع مجلس المحاسبة إرسال الملف إلى وكيل الجمهورية للقيام بإجراءات المتابعة الجزائية للأمر بالصرف المعني بعد إعلام وزير العدل.

#### ت/المسؤولية المدنية :

حسب المادة 10 فان الأمر بالصرف مسؤول مدنيا، أي أنه في حالة إثبات وجود خطأ شخصيا أثناء إنجاز المهام الإدارية و المالية، فان الأمر بالصرف يكون مسؤول شخصيا على تعويض الضرر الذي يسببه للأفراد المتضررين و الخزينة العمومية .

## المطلب الثالث: المحاسب العمومي

### أولاً: تعريف المحاسب العمومي

هو كل موظف أو عون له الصفة القانونية للممارسة باسم الدولة و الجماعات المحلية و الهيئات العمومية عمليات الإيرادات و النفقات ( و حيازة و تداول الأموال و القيم العمومية )<sup>1</sup>.

### ثانياً: مهام المحاسب العمومي

أما المادة 30 من قنون 21/ 90 عرفته حسب المهام المنوطة إليه كما يلي " يعد محاسبا عموميا في مفهوم هذه الأحكام كل شخص يعين قانونا للقيام فضلا عن العمليات المشار إليها في المادتين 18 و 22 (التحصيل و الدفع) بالعمليات التالية ✓

✓ ضمان حراسة الأموال و السندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها و حفظها.

✓ تداول الأموال و السندات و القيم و الممتلكات و العائدات و المواد.

✓ حركة حسابات الموجودات

وإن تعيين واعتماد المحاسبين العموميين يكون عموما من طرف وزير و لكن ليس إجباريا و إنما يختلف حسب التنظيم الذي يتبعونه المادة 31 من القانون 21/ 90 كما يتعين على المحاسب العمومي قبل مباشرة وظيفته أن يكتسب تأمينا على مسؤوليته المالية.

<sup>1</sup> J.C MARTNET ET P DJMALTA .OP CIT ; 1999 ; PP : 745-746

أما بخصوص إنهاء مهامهم و سحب الاعتماد فيتم وفق الإجراءات التي تم تعيينهم بها، أما في حالة ارتكابهم خطأ فتمت العملية وفق الشروط المنصوص عليها في التشريع و التنظيم المعمول بهما.

### ثالثا: تصنيفات المحاسب العمومي

#### 1/المحاسب العمومي الرئيسي:

هو المحاسب الذي يكون مكلفا بإجراء القيد النهائي في سجلات المحاسبة للعمليات المالية للدولة، حيث يقوم بإعداد حسابات التسيير الذي تخضع لمراقبة مجلس المحاسبة.

و يصنف بصفة المحاسبين الرئيسيين التابعين للدولة كل من <sup>1</sup> :

✓ العون المحاسبي المركزي للخرينة العمومية

✓ أمين الخزينة المركزية.

✓ أمين الخزينة الرئيسية.

✓ أمناء الخزينة في الولاية.

✓ الأعوان المحاسبون للميزانيات الملحقة.

#### 2/ المحاسب العمومي الثانوي:

هو المحاسب العمومي الذي ينفذ العمليات الخاصة بالإيرادات و النفقات لصالح المحاسب العمومي الرئيسي و عليه فالمحاسب المفوض يقوم بإرسال العمليات المالية التي قام بها إلى المحاسب المكلف المؤهل قانونيا للقيام بالقيد المحاسبي النهائي لهذه العمليات. <sup>2</sup>

و يتصف بصفة المحاسب العمومي الثانوي كل من: <sup>3</sup>

<sup>1</sup> المادة 31 من المرسوم التنفيذي، رقم 91 / 313.

<sup>2</sup> شلال زهير مرجع سابق ص 7

<sup>3</sup> المادة 32 من المرسوم التنفيذي، رقم 91 / 313 .

- ✓ قابضوا الضرائب.
- ✓ قابضوا الجمارك.
- ✓ قابضوا أسلاك الدولة.
- ✓ أمناء خزائن المراكز الاستشفائية الجامعية و المؤسسات العمومية الاستشفائية و المؤسسات العمومية للصحة الجوارية.
- ✓ محافظو الرهون.

#### رابعاً/ مسؤولية المحاسب العمومي :

يمسك المحاسب العمومي محاسبة ما يسمح و في أي وقت كان باستخراج البيانات التالية:

#### أ/ في مجال نفقات التسيير

- ✓ الاعتمادات المفتوحة و المفوضة لكل حساب في الحسابات.
- ✓ الأوامر بالصرف و حوالات الدفع القابلة للتسديد.
- ✓ الأرصدة المتاحة.

#### ب/ في مجال نفقات التجهيز و الاستثمار المتتالية

- ✓ رفض البرامج و تعديلات المتتالية.
- ✓ الالتزامات المتعلقة بكل عملية.
- ✓ الاعتمادات المفتوحة أو المفوضة لكل حساب.
- ✓ الأوامر بالصرف أو حوالات الدفع القابلة للتسديد.
- ✓ رصيد رخص البرامج.
- ✓ الرصيد المتاح للاعتمادات المفتوحة.

إن المحاسب العمومي مطالب مع نهاية كل سنة مالية بإعداد حسابات التسيير و تسليمه وفق الشروط و الآجال المحددة قانونيا إلى مجلس المحاسبة. و يؤخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين بناء على المادة 38 في القانون 91-12 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 ، إذ لا يمكن للوزير المكلف بالمالية أن يثبت في حدود الصلاحيات المخولة له في طلبات الإعفاء الكلي أو الجزئي من المسؤولية المقدمة من طرف المحاسبين العموميين الذين أصدرت في شأنهم قرارات دفع باقي الحسابات المطلوبة.<sup>1</sup>

مع الإشارة إلى أنه لا يأخذ بالمسؤولية المالية للمحاسبين العموميين إلا الوزير المكلف بالمالية أو مجلس المحاسبة، و يتعين على المحاسب العمومي المأخوذ بمسؤوليته المالية أن يسدد و يقوم بتبيض أمواله الخاصة مبلغ البواقي الحسابية المكلف ، و التي تكون أما بسبب عجز في حسابات الصندوق، أو نفقة مدفوعة خطأ أو ضياع ملك من الأملاك أو بسبب إيراد غير محصل.<sup>2</sup>

#### المطلب الرابع: المراقب المالي

##### أولاً: تعريف المراقب المالي

يعرف المراقب المالي على أنه " مستشار الأمر بالصرف فهو يقدم نصائح للآمر بالصرف في مجال المالي إلا أن واقع الممارسة الميدانية أثبت أن صفة المستشار لا تعدى كونها صفة شكلية لا غير ، حيث أن خبرة المراقب المالي وقدراته لا تسمح له في كثير من الأحيان بممارسة هذا الدور<sup>3</sup> ."

والمراقب المالي هو عون يتم اختياره من بين موظفي مديرية الميزانية بوزارة المالية و يعين من طرف وزير المالية بموجب قرار وزاري للقيام بالمراقبة القبيلة لعمليات الالتزام

<sup>1</sup> المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

<sup>2</sup> الصادق الأسود، مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العامة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتورة دولة في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير جامعة الجزائر 3 2010 / 2011 ص 17-18 .

<sup>3</sup> الفقرة الرابعة في المادة 58 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية .

بدفع النفقات العمومية المرخصة في ميزانية الهيئة المعنية بالمراقبة، حيث يقوم بالتحقق في توفر الاعتمادات و من مدى صحة توظيف النفقات بالنظر إلى التشريع المعمول به، و هذا بشكل مسبق لعملية الالتزام بالنفقة تجاه الغير بصفة ابرائية، و في هذا الإطار يمكن لوزير المالية أن يعين بنفس الكيفيات مراقب أو مراقبين ماليين مساعدين لمساعدة المراقب المالي في تأدية مهامه.<sup>1</sup>

### ثانيا: مهام المراقب المالي

تكمن مهمة المراقب المالي في المراقبة المسبقة (أي قبل تنفيذ النفقة) للنفقات العمومية و ذلك بالتأثير على:<sup>2</sup>

- ✓ قرارات التعيين و التثبيت القرارات التي تخص الحياة المهنية للموظفين، و دفع مرتبا باستثناء الترقية في الدرجة.
- ✓ الجداول الاسمية الأولية التي تعد في بداية السنة المالية و الجداول الأصلية المعدلة التي تطرأ أثناء السنة المالية.
- ✓ كالاتزام مدعم بسند طلب أو فاتورة شكلية عندما لا يتعدى المبلغ المستوى المحدد لإبرام الصفقات العمومية.
- ✓ كل مقرر وزاري يتضمن إعانة أو تفويضا بالاعتماد أو تك بالإلحاق أو تحويل اعتمادات.
- ✓ كل التزام يتعلق بتسديد مصاريف التكاليف الملحقة و النفقات التي صرفت في الإدارة المباشرة و المثبتة بفاتورة نهائية.

<sup>1</sup> نادية مدني، دراسة و تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام Ipsas. أطروحة نيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، جامعة الجزائر 2017، 2016 ص: 85.

<sup>2</sup> الصادق الأسود، مرجع سبق ذكره، ص 30/29.

### ثالثا : مسؤولية المراقب المالي<sup>1</sup>

يعتبر المراقب المالي مسؤولا شخصيا أمام هيئات المراقبة و وزارة المالية على جميع المخالفات الصريحة للقوانين والأنظمة المعمول بها في مجال صرف النفقات العمومية، إذ يعتبر هذا الأخير مسؤول عن التأثيرات الغير القانونية أما الغرفة التأديبية للميزانية و المالية التابعة لمجلس المحاسبة المؤهلة قانونيا للتحقيق و مراقبة نشاط المراقب المالي.

وفي حالة التحقق في وجود مخالفة صريحة لقواعد الميزانية و المالية تختص الغرفة التأديبية بفرض عقوبات مالية على المراقب المالي المدني بالأمر، إضافة إلى ذلك يملك وزير المالية صلاحيات فرض عقوبات مالية إدارية على المراقب المالي الذي منح تأشيرات غير قانونية، و ذلك عن طريق تحقيقي مراقبة التقرير السنوي الذي يعده المراقب المالي.

<sup>1</sup> بوشطر سليمة، مرجع سبق ذكره، ص: 89 .

## المبحث الثاني: دور الأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانية في مراقبة المال العام وترشيد الإنفاق العمومي

خصص هذا المبحث لتقييم دور المحاسبة العمومية من خلال الوقوف على دور الأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانية وترشيد انفاق العمومي وسنتطرق في هذا المبحث إلى أربع مطالب :

المطلب الأول: الرقابة على المال العام وترشيد الإنفاق العمومي.

المطلب الثاني: دور المحاسب العمومي في المحافظة على المال العمومي في الجزائر.

المطلب الثالث: دور الأمر بالصرف في المحافظة على المال العمومي في الجزائر.

المطلب الرابع: دور المراقب المالي في المحافظة على العمومي بالجزائر.

### المطلب الأول: الرقابة على المال العام وترشيد الإنفاق العمومي

أولاً : الرقابة على المال العام (الرقابة المالية )

#### 1/ تعريف الرقابة على المال العام :

تعني الرقابة في اللغة بصفة عامة "المحافظة على الشيء وصونها وحراسته، كما تعني الاحتراز والتحوط والمراعاة".<sup>1</sup>

وتهدف عموماً إلى تشخيص نقاط الضعف والأخطاء و تصحيحها ومنع حدوثها في المستقبل، وتتطلب الرقابة الفاعلة وضع معدلات الأداء المطلوب إنجازها و وضع معايير و وسائل لقياس العمليات و النشاطات، ومراقبة النتائج ومقارنتها بالمعايير الموضوعية وأخيراً تصحيح الانحرافات.

أما الرقابة المالية فقد تعددت تعاريفها واختلفت باختلاف الزاوية التي ينظر إليها، وعموماً فهي تنصب على المساءلة التي تقوم بها هيئات ومصالح متخصصة قصد

<sup>1</sup> سعيد كلاب الرقابة المالية والإدارية ودورها في التنمية ورقة مقدمة مؤتمر التنمية والتطوير ضمن "قطاع غزة عن بعد الانسحاب الإسرائيلي" كلية التجارة في الجامعة الإسلامية 2006 ص 161.

معرفة طرق تسيير الموارد العامة، واكتشاف الأخطاء والثغرات المالية ومدى تحقيقها للأهداف العامة، وهي لا تقتصر على الجانب الشكلي فقط، بل تشمل مراجعة والفحص الموضوعي الدقيق لطرق الإنفاق والتحصيل، واستناداً للوثائق والمستندات المؤدية للعملية المالية و تحليلها من حيث الاقتصاد والكفاءة والفعالية بهدف تقييمها واتخاذ التدابير المناسبة لتصحيحها ومنع تكرارها مستقبلاً عن طريق وضع أسس ومعايير للأداء تستوجب الاحترام والالتزام بها لقياس الأداء الفعلي وتحديد مواقع الإهمال والانحرافات وخرق القواعد القانونية والتنظيمية.

والرقابة على المال العام لا تشمل فقط الرقابة على الموازنة، بل تشمل بسط الرقابة على جميع أوجه الإساءة للمال العام أو استغلاله بوجه غير مشروع أو غير اقتصادي ومن ذلك نذكر<sup>1</sup>:

- ✓ استباحة المال العام والاستلاء عليه بوجه غير مشروع سواء عن طريق الاختلاس أو الاستغلال الشخصي، أو التهاون والإهمال والتفريط فيه بما يؤدي إلى ضياعه دون مبرر.
- ✓ استخدام الأصول العامة لأغراض شخصية أو التصريح باستخدامها لأغراض غير رسمية، أو عدم بذل العناية اللازمة لمنع ذلك.
- ✓ هدر الوقت الرسمي للموظف، وعدم استغلال الوقت لأغراض الموظفة.
- ✓ التراخي في تحقيق الكفاءة في إدارة المال العام، وعدم استثمار الموارد المتاحة فيما يحقق أفضل العوائد للدولة.

## 2/ أهداف الرقابة المالية

<sup>1</sup> زبوش رحمة الميزانية العامة للدولة في الجزائر أطروحة دكتوراه كلية الحقوق، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2011، ص 189

كما ذكرنا سابقاً فإن الهدف الأساسي للرقابة المالية هو الحفاظ على المال العام، وتجنب إهدار أو تبذير لأجل تحقيق الغايات التي توجه لأجلها، وهي من الأركان الأساسية للإدارة الحديثة، وهذا ما جعل أهدافها تتنوع ما بين أهداف اقتصادية، سياسية وإدارية يمكن حصرها فيما يلي:<sup>1</sup>

**أ/الأهداف الاقتصادية:** ويمكن أن تشمل التحقيق من سلامة الإنفاق العام وفقاً للخطط المرسومة، وكذا التحقق من مدى الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة ومدى كفاية وفعالية إنفاقها بما يحقق المصلحة العامة بعيداً عن أوجه العبث والتبذير للمال العام، أي استخدام تلك الأموال استخداماً سليماً وفي الأوجه التي خصصت لها وتوفير التناسق في الإنفاق مع الاتجاهات السياسية للدولة بما يتفق مع أهداف خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

**ب/الأهداف السياسية:** تعد الرقابة المالية غير الحكومية خاصة من أطراف المجتمع المدني صورة حضارية تعبر على ديمقراطية البلد التي تسود فيه، فكلما كان هناك إشراك للأطراف غير الحكومية في الرقابة المالية كلما ازداد ذلك من شفافية سياسة الدولة أو الحكومة وأعطى ثقة أكبر بها، كما أن الرقابة المالية تؤكد على احترام رغبة السلطة التشريعية وعدم تجاوز الأولويات والمخصصات التي تصدرها لتنفيذ المشاريع والخدمات العامة وبالتالي احترام رغبة الشعب باعتبار أن السلطة التشريعية هي ممثل الشعب.

**ت/الأهداف الاجتماعية:** تساعد الرقابة المالية التشريعية على حماية المال العام من كل أشكال الفساد وبالتالي تضمن وصول هذه الأموال إلى مستحقيها عن طريق إنجاز المشاريع والاستثمارات التي وجهت لها، مما يساعد في النهاية على تحقيق أغراض اجتماعية كالتخفيف من حدة الفقر وتحسين مستويات المعيشة وتقليل معدلات البطالة

<sup>1</sup> عبد العزيز الإمام، الرقابة على الأموال العامة، ورقة مقدمة ضمن ندوة سرية لعمل المصرفي وعلاقتها بمكافحة تبيض الأموال، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2008، ص 456

و ضمان التعليم و الصحة جيدين وغيرها من الأهداف الاجتماعية التي حددت قبل إنفاق تلك الأموال، كما أن الرقابة المالية تساعد على تحسبن سلوكيات الأفراد العاملين خاصة في القطاعات الحكومية.

وتجنبهم التقصير في أداء واجباتهم و إسراف و تبذير المال العام خوفاً من العقوبات التي تلحق بهم عند التأكد من تلك السلوكيات غير المشروعة.

### ثانيا: ترشيد الأنفاق العمومي

#### 1/ مفهوم ترشيد الأنفاق العمومي

يقصد بالترشيد الإنفاق العمومي " العمل على زيادة فاعلية الأنفاق العام بالقدر الذي يمكن معه زيادة قدرة الاقتصاد القومي على تمويل ومواجهة التزاماته الداخلية والخارجية مع القضاء على مصدر التبذير والإسراف إلى أدنى حد ممكن، لذا فإن ترشيد الإنفاق العمومي لا يقصد به الحصول على أعلى إنتاجية عامة ممكنة بأقل قدر ممكن، من الإنفاق والإسراف، يمكن تحديد نطاقه إذا زاد الإنفاق إلى مستوى أعلى بكثير عن موارد الدولة أو انخفاض إنتاجية الإنفاق العام إلى أدنى حد ممكن"<sup>1</sup>.

كما يعرف ترشيد الإنفاق العام على أنه : "التزام الفعالية " في تخصيص الموارد والكفاءة في استخدامها بما يعظم رفاهية المجتمع "ويقصد "بالفعالية " توجيه المجتمع توجيه الموارد العامة إلى الاستخدامات التي ينشأ عنها مزيج من المخرجات تتفق مع تفصيلات أفراد المجتمع ،فالفعالية تنصرف إلى مرحلة دراسة الأهداف التي يسعى المجتمع إلى تحقيقها وترتيب هذه الأهداف وفقا بأهميتها .<sup>2</sup>

<sup>1</sup> محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، الطبعة الأولى الدار المسيرة للنشر والتوزيع، لبنان 2008، ص 399.

<sup>2</sup> محمد عمر أبو دوح ، ترشيد الإنفاق العام ، وعجز ميزانية الدولة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية 2006 ص 44

### 3/ عوامل موضوعية لنجاح عملية ترشيد الإنفاق العام:

هناك عوامل موضوعية من شأنها المساعدة على نجاح عملية ترشيد الإنفاق العام مما تستدعي تضافر الجهود من كل الجهات والنواحي لتجسيدها على الواقع و يمكن إيجازها فيما يلي:

#### 1/ تحديد الأهداف بدقة:

يتم تقرير الأهداف طويلة الأجل و متوسطة الأجل من خلال حصر الاختصاصات الرئيسية التي من أجلها تطلب الأموال، كما أن الأهداف تحدد طبيعة و حجم الوظيفة أو الوظائف المتعددة بالمجتمع ككل أو بالوحدات التنظيمية، و من الضروري عدم تعارض أهداف الوحدات التنظيمية مع أهداف المجتمع المحدد سلفا في خطط تنمية طويلة و متوسطة الأجل.

يعتقد "Harry من جهة أن من أهم المشاكل التي تواجه إعداد الميزانية وفقا للمتطلبات الإدارة هي مشكلة تقرير وتحديد أهداف دقيقة وواضحة للبرامج الحكومية ، الأمر الذي يستدعي مراجعة شاملة الاختصاصات وحدات الجهاز الإداري حتى لا تكون الأهداف المحددة غامضة وغير واضحة ، ومن جهة أخرى نرى رأي " STEINER الذي يؤكد أن صعوبة تحديد (الأهداف الرئيسية) طويلة الأجل تنعكس على صعوبة تحديد (الأهداف الفرعية) متوسطة الأجل بدقة والتي تقررها الوحدات الحكومية لأن تحديد الأهداف يؤثر على صياغة البرامج .<sup>1</sup>

#### 2/ تحديد الأولويات:

تعتبر عملية تحديد الأولويات من أهم العمليات الفرعية في منظومة التخطيط و أن احترام هذا المبدأ ضرورة لحفظ المال العام من الضباغ وتعظيم منفعة استخدامه، وتحديد الأولوية يعني تحديد درجة أهمية المشروع الذي تترد الهيئة العمومية تنفيذه

<sup>1</sup> فرحي محمد المنذجة القياسية وترشيد السياسات الاقتصادية مع دراسة خاصة لسياسة الإنفاق العام في الجزائر أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر 2004 ص 108 .

ومدى قدرته على إشباع حاجات متزايدة في ظل قلة الموارد المتاحة، يساهم بدور كبير في تحقيق الأهداف المحددة مسبقاً.<sup>1</sup>

### 3/ القياس الدوري لأداء برنامج الإنفاق العام :

يقصد بقياس أداء برنامج الإنفاق العام تقييم مدى كفاءة وفعالية أداء الوحدات والأجهزة الحكومية عند قيامها بتنفيذ الخدمات والبرامج المختلفة الموكلة إليها، وذلك أن الوحدات الحكومية يجب أن تخضع للمسائلة عن الاستخدام الأمثل للموارد العامة عند تقديم الخدمات والبرامج للمواطنين.<sup>2</sup>

### 4/ عدالة الإنفاق العام ومدى تأثيره على مصلحة الفئات الأضعف:

تهدف دراسة عدالة الإنفاق العام إلى تبيان مدى ملاءمته لحاجات الفئات الأكثر فقراً في المجتمع (كتوزيع هبات لا علاقة لها بالحاجة الفعلية للمستفيدين ) ومراعاة حصة كل فئة من الإنفاق العام ومدى استخدامها للخدمة العمومية.

وبالتالي يتوجب على الدولة أن تراعي العدالة في توزيع المنافع والخدمات التي تنتج عن النفقات العامة، فلا تتساوى طبقة أو فئة من طبقات أو فئات المجتمع، على حساب الطبقات أو الفئات الأخرى، ولا يقصد من ذلك أن يتساوى نصيب كل الطبقات أو الفئات الأخرى بل هناك طبقات الفقراء هي في حاجة ماسة لخدمات الدولة يستوجب زيادة النفقات عليها لأجل النهوض بها.<sup>3</sup>

وتظهر الدراسات أن النفقات ذات المداخل الأعلى غالباً ما تتلقى القسم الأكبر من الخدمات العامة، وهذا ما يوجب معرفة الوضعية الاجتماعية لفئات المجتمع المختلفة والتي على أساسها يتم إعادة توزيع الدخل، ودراسة عدالة توزيع الإنفاق العام على

<sup>1</sup> عثمان محمد غنيم، التخطيط أسس ومبادئ عامة، الطبعة الثانية دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان 2004، ص 94 .

<sup>2</sup> سعيد بن صالح الرويتع، قياس الأداء في الوحدات الحكومية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، عدد 2، الرياض، 2002، ص 65.

<sup>3</sup> محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة الطبعة الأولى دار المسيرة للنشر والتوزيع، لبنان 2008 ص 30.

الفئات الفقيرة من الاستفادة من الخدمات العامة بصورة مجانية كالتعليم والخدمات الصحية.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: دور الأمر بالصرف في مراقبة المال العمومي في الجزائر

إن للأمر بالصرف سلطة ممارسة الرقابة المالية الشخصية على أوامر الصرف التي يصدرها قبل مراقبتها من قبل المراقب المالي والمحاسب العمومي.

والأمر بالصرف هو موظف معين قانونيا ومكلف بتسيير إدارة عمومية ماليا وإداريا باعتباره الرئيس الإداري، و يعرف قانونيا على أنه المسؤول المكلف بالتسيير المالي لهيئة أو مؤسسة عمومية ذات طابع إداري أو مصلحة من مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة، وكل شخص يؤهل قانونيا لاكتساب هذه الصفة.

تتعدد مهام الأمر بالصرف، ومنها العمل على تنفيذ النفقات العمومية ومراقبتها ، باعتباره المسؤول عن استعمال الممتلكات العمومية التي هي تحت مسؤوليته والحفاظ عليها.<sup>2</sup>

### المطلب الثالث: دور المحاسب العمومي في المحافظة على المال العمومي في الجزائر

إضافة إلى دوره في تنفيذ النفقات والإيرادات العامة يؤدي المحاسب العمومي دورا قياسييا مهما يتمثل هذا الدور الرقابي في مراقبة أعمال الأمرين بالصرف والتدقيق في شرعية الوثائق التي صادقة عليها، وتكون رقابة المحاسب العمومي مولية للرقابة التي يمارسها المراقب المالي على الأمر بالصرف ويمكن أن نتعرف على هذه المجالات من خلال المادة 36 من قانون المحاسبة العمومية وهي تتمثل في:<sup>3</sup>

✓ المطابقة العملية مع القوانين والأنظمة المعمول بها .

<sup>1</sup> البنك الدولي، تقرير مراجعة الإنفاق العام لسنة 2004، ص 12.

<sup>2</sup> القانون 90\_21 المرجع السابق المادة 26.

<sup>3</sup> شويخ سامية أهمية الاستفادة من آليات الحديثة والمنظور الإسلامي في الرقابة على المال العام، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في اطار مدرسة الدكتوراه تخصص تسيير المالية العامة جامعة أبو بكر بالقائد ، تلمسان الجزائر، 2011، ص 59.

- ✓ صفة الأمر بالصرف أو المفوض له.
  - ✓ شرعية عمليات النفقات.
  - ✓ توفر الاعتمادات.
  - ✓ أن الديون لا تسقط آجالها أو أنها محل معارضة.
  - ✓ الطابع الإبرائي للدفع.
  - ✓ تأشيرات عمليات المراقبة التي نصت عليها القوانين والأنظمة المعمول بها خاصة ما يتعلق بتأشيرة المراقب المالي.
  - ✓ الصحة القانونية للمكتب الإبرائي أي التحقق من صلاحيات الدفع.
- إذن يجب التأكد من العناصر السابقة حتى يتسنى للمحاسب العمومي قبل مباشرة إجراءات الدفع إليه يكتسي الطابع الشرعي وأن المبلغ المستحق مسجل في الفصل والبند الذي بشأنه تجري عملية الدفع، أما إذا رأى فيه مخالفة لها رفض قبول الصرف لتلك النفقة، إلا أن القانون خول للأمر بالصرف أنه الساهر على السير الحسن للمرافق العامة وتلبية للمصالح العامة وسيلة أخرى تمكنه من تمرير الأمر بالصرف رغم رفض المحاسب العمومي وهذا ما يعرف "بالتسخير المكتوب" وهذا مما أكدته المادة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 91-314 بقولها أنه يمكن للأمر بالصرف إذا قام المحاسب العمومي بإيقاف عملية الدفع أن يطلب منه كتابيا وتحت مسؤوليته دفعها<sup>1</sup>.
- وبالتالي إذا امتثل المحاسب العمومي لأمر التسخير هذا تبرأ ذمته من المسؤولية المالية والشخصية، والملاحظ أنه حتى وإن كان هناك أمر بالتسخير فتبقى للمحاسب العمومي سلطة رفض صرف النفقة ورفض الامتثال للأمر بالصرف. ولكن عليه أن يبرر هذا الرفض بأحد الأسباب التالية :
- ✓ عدم توفر الاعتمادات المالية ما عدا بالنسبة للدولة عدم توفر أموال الخزينة.

<sup>1</sup> شويخي سامية نفس المرجع السابق 2011 ص 59.

✓ انعدام إثبات أداء الخدمة.

✓ طابع النفقة غير الإبرائي أي الشخص المعني بالدفع هنا هو غير الدائن الحقيقي.

✓ انعدام تأشيرة مراقبة النفقات الموظفة أو تأشيرة لجنة الصفقات المؤهلة إذا كان ذلك المنصوص عليه في التنظيم المعمول به.<sup>1</sup>

### المطلب الرابع: دور المراقب المالي في المحافظة على العمومي بالجزائر

المراقب المالي هو عون من الأعوان المكلفين بالرقابة القبلية على تنفيذ النفقات العمومية ويعين بقرار وزاري من طرف الوزير المكلف بالميزانية، ويخضع المراقب المالي للسلطة المباشرة لوزير المالية، وذلك وفق تنظيم إداري تمثله الأجهزة التالية على التوالي: المديرية العامة للموازنة، ثم المديرية الجهوية للموازنة، وأخيرا المراقبة المالية بالولاية.

ويوجد جهاز المراقب المالي مركزيا على مستوى كل وزارة، ومحليا على مستوى كل ولاية وبلدية، وذلك أن رقابة النفقات التي يلتزم بها تطبيق على ميزانيات المؤسسات والإدارات التابعة للدولة، والميزانيات الملحقة، وعلى الحسابات الخاصة للخزينة، وميزانية الولايات وميزانية البلديات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، وميزانيات المؤسسات الإدارية ذات الطابع العلمي والثقافي والمهني، وميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري المماثلة.

<sup>1</sup> المادة 39 من قانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، العدد 35 من الجريدة الرسمية الجزائرية .

## ملخص الفصل الثاني:

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

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

## الفصل الثالث

دراسة حالة الخزينة العمومية لولاية سيدي بلعاس

### الفصل الثالث : دراسة حالة بمؤسسة الخزينة العمومية بسيدي بلعباس

حتى لا يبقى مبهما كل ما تطرقنا إليه في الجانب النظري، و لا يبقى هناك تساؤلات ما إذا كان مجرد آراء أم أدوات يتم فعلا استغلالها بهدف استمرار حياة المؤسسة سوف نتطرق في هذا الفصل لدراسة حالة ميدانية للخزينة العمومية لولاية سيدي بلعباس، و قد وقع اختيارنا على هذه المؤسسة بسبب إنفاقها على كل المؤسسات العمومية اللامركزية لولاية سيدي بلعباس، و لتعرف أكثر على دور الأساسي للمحاسب العمومي.

و من خلال بحثنا هذا قمنا بدراسة تحليلية للمؤسسة، حاولنا من خلالها التعرف عليها و تطرقنا للإطار العام الذي تسير عليه هذه المؤسسة، وفي الأخير قمنا بمقارنة سير العمل في مكتب النفقات و مكتب المحاسبة مع ما هو مقدم في الجانب النظري.

#### المبحث الأول: تقديم بالخزينة العمومية

تعتبر الخزينة العمومية في مستواها الاقتصادي مخزون نقدي يتوقف على مميزات هيكل استخدامات وموارد المؤسسة، وعليه سنتطرق في هذا المبحث إلى:

المطلب الأول: نظرية تاريخية حول الخزينة العمومية الولاية سيدي بلعباس

المطلب الثاني: ماهية الخزينة العمومية

المطلب الثالث: الهيكل التنظيم للخزينة العمومية

المطلب الرابع: مهام و أهداف الخزينة العمومية.

المطلب الأول: نظرية تاريخية حول الخزينة العمومية الولاية سيدي بلعباس

يتضح أن الخزينة العمومية تقوم بالعمليات الخاصة بالميزانية و ذلك بصفتها مؤسسة مالية مصرفية حيث عرفت الخزينة الجزائرية أربع مراحل تتمثل في:

### مرحلة من 1963-1966 /خزينة الودائع:

يمكن أن تمثل خزينة صندوق الودائع لحساب المرسلين و صيغة بنكية مع أن تسيير الخزينة لحسابات هؤلاء الزبائن يعتبر واجب وليس اختيار حيث عرفت هذه المرحلة نظاما شاملا ، فقد شملت معظم الوكلاء الاقتصاديين الماليين و هذه المرحلة تشمل نوعين وهما:

أ- بشكل إجباري منذ سنة 1963 شمل النظام عددا محدودا من الخدمات المؤسسات والتعاونيات العامة بإرغامها على إيداع أموالها في حساب جاري لدى الخزينة لذا أصبحت تلعب دور الصندوق.

ب- الخزينة المحدودية المؤسسات إذا كانت المؤسسات ذات طابع صناعي و تجاري فإن محتواها في نظام مراسلين الخزينة و لا يتمثلون إلا في مجال ضيق من الحرية تتمثل في حق الاحتفاظ بنسبة معينة من السيولة 30% على شكل حسابات بنكية والباقي فهم مجبرين على وضعها في الخزينة العمومية.

ت- مرحلة 1966 إلى 1970 : تتميز هذه المرحلة بنظام ضيق حيث تزامنت هذه الفترة ظهور أول بنك وطني هو بنك الجزائر (Ban) في 8 جوان 1966 وظهر هذه المؤسسة المالية الجديدة (Ban) أدى إلى تقليص وتطبيق إطار عمل الخزينة العمومية إذ باعتبارها بنك وطني فإن (Ban) كان عليها توفير أموال بها لأجل قصير للقطاع الزراعي ، الصناعي والتجاري الذي كان يعتمد قبل ظهور (Ban) بنسبة كبيرة على قروض الخزينة العمومية .

إن أهمية نشاط البنك الوطني الجزائري في عملية تمويل المؤسسات لا يمكن أن تحسد إلا بوجود عدد كبير من الزبائن لذا فإن القانون الداخلي (Ban) في تحديد لأصناف زبائنه أدمج هذه الأصناف في ميدان نشاطه و بهذا فغن ساهمت في تحديد إطار عمل جديد لنشاط الخزينة العمومية .

جاء في المادة 09 من القانون الداخلي (Ban) أنه سيدمج المؤسسات و استغلاليات القطاع الاجتماعي والتجمعات الحرفية و المؤسسات الوطنية والدواوين و المؤسسات العمومية ذات صبغة الغير مالية منظمات الضمان الاجتماعي و هكذا فغن نظام الخزينة العمومية يرجع إلى شكله الأصلي لسنة 1963 مع محدود مراسليه .

ت- نظام تداول الادخار من 1971 إلى 1978 : تزامنت هذه المرحلة بالمخطط الرباعي الأول في الإصلاحات تمويل الاستثمار لسنة 1971 مع تكوين مبلغ خاص لرأسمال حوالي 2.5 مليار د.ج و أمام ضرورة تحديد تمويل النقدي ، نشأت الخزينة العمومية نظام تداول ادخار الذي يسمح لها تجميع المصادر المالية إذن هذه التحولات العميقة التي ستعرفها الخزينة العمومية من نظام البسيط إلى ودائع تحت الطلب ستتحول إلى نظام تجميع وتداول الادخار .

ث- مرحلة انفصال دائرة الخزينة العمومية : من الدائرة البنكية سنة 1987 إلى يومنا هذا أصبحت الخزينة العمومية نظاما قائما بذاته لديه قوانين ومراسيم تحكمه و تعتبر هيئة مالية تقوم بتحصيل الإيرادات وتغطي النفقات.

### المطلب الثاني: ماهية الخزينة العمومية

#### أولا/تعريف الخزينة العمومية:

**التعريف القانوني:** هي هيئة مالية وطنية ليس لها شخصية معنوية، مكلفة بتحقيق الفعل المالي والحومة المالية للدولة و الهيئات العمومية الأخرى وذلك عن طريق تحصيل الإيرادات ودفع النفقات بالإضافة إلى عمليات الخزينة. كما أنها العون الذي يقوم بتنفيذ الميزانية العامة للدولة و ميزانية الهيئات المحلية والمؤسسات العمومية ذات طابع إداري.

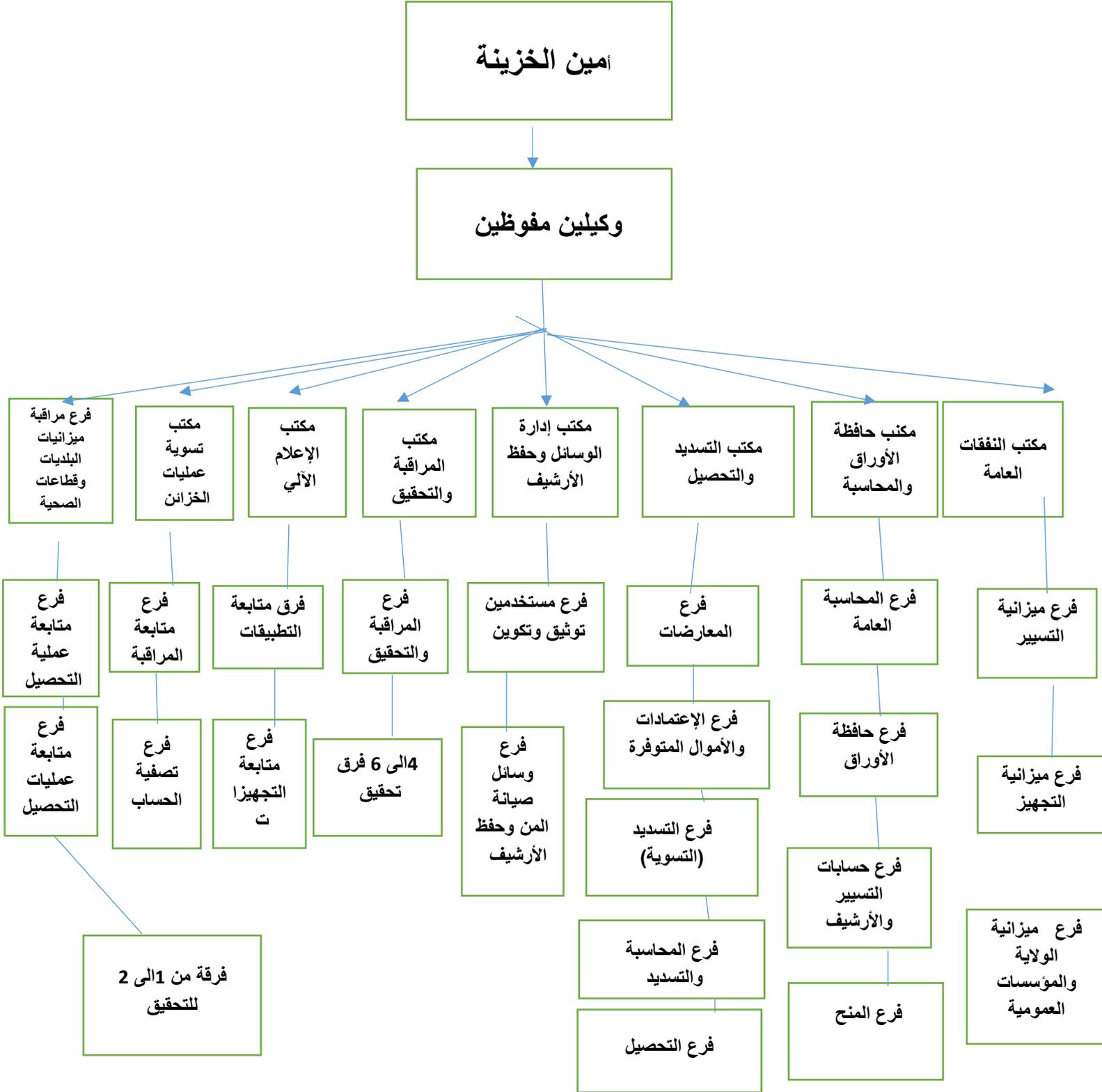
**التعريف المالي والاقتصادي:** هي مؤسسة مالية تضمن الحفاظ على التوازن النقدي والمالي بموجب عمليات البنك والصندوق كما تقوم بممارسة النشاط الوصالي و تمويل الاقتصاد.

**تعريف "بول ماري" (paulmarie):** الخزينة هي مصلحة من مصالح الدولة تقوم لحسابها الخاص و لحساب جماعات إدارية أخرى بعمليات الصندوق (إدخلات و إخراجات) البنك (حركة للتداول والديون) والمحاسبة اللازمة لتسيير المالية العامة كما تقوم بمهام إدارية والوصاية والتمويل و الدفع الاقتصادي المالي إضافة إلى ضمان دوام التوازن النقدي والمالي.

**تعريف "جون مارشال" Jean Marchal:** " تعطي التصريحات الضرورية التي تبين مدا خيل الدولة و التزامات الإنفاق العام بالإضافة إلى تحصيلها للموارد الضريبية ، كما تعمل على تأمين دفع النفقات المحددة في قوانين المالية".

من خلال هذا التعريف يمكن القول بان الخزينة العمومية هيئة مالية ليس لها شخصية معنوية وهي عبارة عن صراف وممول للدولة كما أنها تعتبر التشخيص المالي للدولة ، بحيث تضمن التوازن النقدي والمالي لها ، وللهيئات العمومية الأخرى وذلك عن طريق تحصيل الموارد ودفع مستحقات وتؤثر على متغيرات التي تهتم المركز الاقتصادي للدولة.

## المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للخزينة العمومية



## المصدر: خزينة ولاية سيدي بلعباس

### المطلب الرابع: مهام و أهداف الخزينة العمومية

#### الفرع الأول: مهام الخزينة العمومية

من بين مهام الخزينة العمومية نذكر ما يلي :

✓ ضمان تنفيذ قانون المالية القيام بالعمليات المالية الاعتماد والنفقات المتوقعة.

✓ تنفيذ عمليات الميزانية المتعلقة بالإيرادات و النفقات.

✓ تنفيذ عمليات الحسابات الخاصة بالخزينة و إبرام قروض مع الجمهور.

✓ التكفل بإقرار التوازن الحسابي المستمر في الخزينة المركزية والخزينات الولاية.

✓ القيم بالعمليات المحاسبية و تمويل الهيئات الإدارية للدولة.

✓ السهر على جرد الأملاك العقارية و المنقولة وصيانتها.

✓ الإشراف على توظيف الأموال واحتياطات إدارة .

#### الفرع الثاني: أهداف الخزينة العمومية

✓ هي مخزون تحصيل للنفقات المالية، فهي تقوم بعمليات التسديد بالتحصيل

✓ تعتبر المنشط الأساسي لحياة المؤسسة.

✓ يجب أن تكون جهة موجهة نحو موضوع واحد لاتخاذ القرارات الخاصة

باستعمال أشكال القرض.

✓ كذلك الخزينة أداة هامة للسياسة الاقتصادية، فهي تتدخل لدعم سياسة نقدية

تقشفية، أي امتصاص المدخرات بدلا من الأسواق في إصدار نقدي.

المبحث الثاني: دور المحاسب العمومي في المحافظة على المال العمومي

يلعب المحاسب العمومي دور فعال في المحافظة على المال العمومي وسنتعرض في هذا المبحث إلى المطالب التالية:

المطلب الأول: المحاسب العمومي للخزينة.

المطلب الثاني: مراحل تنفيذ النفقات العامة.

المطلب الثالث: دور المحاسب العمومي في مراقبة النفقات العامة.

المطلب الرابع: الأمر بالتسخير كحد لرقابة المحاسب العمومي.

### المطلب الأول: المحاسب العمومي

المحاسب العمومي هو كل موظف أو عون له صفة تؤهله لتنفيذ عملية النفقات و تسير الأموال و الممتلكات سواء عن طريق الوسطاء ( وكلاء الدفع) الذين ينفذون بعض العمليات لحسابه .

كما يعتبر محاسبا عموميا كل عون مكلف بالتنفيذ المادي الفعلي للميزانية سواء من حيث دفع النفقات أو تحصيل الإيرادات و القيام بعمليات الخزينة العمومية فهو منفذ و مراقب في نفس الوقت.

و يمكن تلخيص هذه العمليات فيما يلي :

- ✓ تحصيل الإيرادات و إبراء الديون العمومية.
- ✓ دفع النفقات و إبراء الديون العمومية.
- ✓ ضمان حراسة الأموال و السندات و القيم و حفظها.
- ✓ ضمان حراسة الأشياء و المواد المكلف بها وحفظها.
- ✓ تداول الأموال و السندات و القيم و الممتلكات و العائدات.
- ✓ حركة حسابات الموجودات.

### المطلب الثاني: مراحل تنفيذ النفقات العامة

من خلال تواجدها بالخزينة العمومية و بالتحديد في مصلحة النفقات العامة تطرقنا لمراحل التنفيذ النفقة العامة و التي يمكن تحديدها حسب ترتيبها كما يلي :

\***المرحلة الأولى:** و تسمى بمرحلة الالتزام بالنفقة ، و هي المرحلة التي يتم من خلالها إثبات نشوء دين معين كالعقود و الصفقات التي تبرمها الدولة مع المقاولين بالتالي فإن هذا التصرف ينشئ نفقة على ذمة الحكومة.

\* **المرحلة الثانية:** وهي المرحلة التي تأتي بعد الالتزام بالنفقة وهي التصفية، وهي تسمح بالتحديد المبلغ الصحيح للنفقة العمومية، كما تسمح بالتحقيق و ذلك بالجوء للوثائق المحاسبية.

\***المرحلة الثالثة:** و هي مرحلة الأمر بالصرف إي تحرير الحوالات و لا نمكن تنفيذ الأمر بالصرف إلا بتحقق شروط منها:

✓ تحرير اسم الدائن.

✓ تعيين السنة المالية.

✓ تعيين الوثائق المبررة لوجود النفقة.

✓ توقيع الأمر بالصرف المعتمد لدى المحاسب العمومي.

\***المرحلة الرابعة:** وهي مرحلة الدفع،أخر مرحلة و تقوم هذه المرحلة على إخراج الأموال و دفعها للمدين.

**المطلب الثالث:** دور المحاسب العمومي في مراقبة النفقة العامة و النتائج المتوصل إليها

**الفرع الأول:** دور المحاسب العمومي في مراقبة النفقة العامة

تعتبر رقابة المحاسب العمومي رقابة موائية للرقابة التي يمارسها المراقب المالي على الأمر بالصرف، ويتم ذلك عبر التأكد من مشروعية العمليات المالية عن طريق مراقبة وثائق إثبات عمليات الإيرادات والنفقات ومطابقتها للقوانين والأنظمة المعمول بها.

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

- ✓ مطابقة العملية مع القوانين والأنظمة المعمول بها.
- ✓ صفة الأمر بالصرف ، بأن له الصفة القانونية التي تؤهله للقيام بالعمليات المالية للميزانية الدولة والجماعات المحلية إضافة إلى أن الأمر بالصرف ملزم عند تنصيبه بإيداع نسخة من الإمضاء الذي يوقعه على سند الأمر بالصرف لدى المحسن.
- ✓ شرعية عملية تصفية النفقات.
- ✓ توفر الاعتمادات المالية.
- ✓ أن الديون لم تسقط آجالها أو أنها محل معارضة.
- ✓ الطابع لإبرائي للدفع ، والذي يؤكد عن طريق الأمر بالصرف و إثبات أداء الخدمة.
- ✓ الصحة القانونية للمكسب لإبرائي حيث يتحقق المحاسب العمومي أن الدفع يتم لصالح الدائن الأصلي.
- ✓ وجود تأشيرة المراقب المالي.
- ✓ صحة إنشاء وتبويب النفقات وفقا لبنود الميزانية .

وبعد الإيفاء بالالتزامات الواردة أعلاه يجب على المحاسب العمومي أن يقوم بدفع النفقات في الآجال المحددة قانونا وفي حالة عدم توفر هذه الالتزامات في وثائق إثبات النفقات على المحاسب العمومي أن يتمتع عن الدفع و يبلغ الأمر بالصرف عن

طريق إرسال الرفض المؤقت .مبيناً فيه سبب الامتناع عن طريق الدفع ، و إذا لم يلتزم الأمر بالصرف بالشروط المذكورة سابقاً برسل إليه المحاسب العمومي الرفض النهائي للدفع.

#### المطلب الرابع: لأمر بالتسخير كحد لرقابة المحاسب العمومي

يعتبر العمل الرقابي الذي يجريه المحاسب العمومي بالغ الأهمية فهو يعمل على التأكد من شرعية الأمر بالصرف ومدى مطابقته للقوانين والتنظيمات المعمول بها، فإن رأى فيها مخالفة لها رفض قبول الأمر بالصرف.

يخول للمحاسب العمومي رفض دفع أي نفقة عمومية تشكل مخالفة صريحة للقواعد القانونية أو التنظيمات المعمول بها المتعلقة بتنفيذ الميزانية وتنفيذ العمليات المالية، فمهمته الأساسية هي ضمان مشروعية العمليات المالية للدولة ، وعليه ترفع مسؤولية المحاسب العمومي على جميع العمليات التي رفض القيام بها وذلك حسب المادة 31 من القانون 90 - 21 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتي تنص على أنه تعد باطلة كل عقوبة سلطت على المحاسب العمومي إذا ثبت أن الأوامر التي رفض تنفيذها من شأنها أن تحمله المسؤولية الشخصية والمالية .

فمن الطبيعي أن يحتاط المحاسب العمومي برفض تنفيذ أوامر الأمر بالصرف إذا تحقق أن النفقة موضوع الدفع لم تتوفر على جميع الشروط القانونية المطلوبة ، ولكن من أجل ضمان سيرورة المرفق العام وعدم تتعطل المصلحة العامة ، يخول القانون للأمر بالصرف أن يطالب كتابيا المحاسب العمومي بإجراء التسخير ، بحيث يتحمل الأمر بالصرف تحت مسؤوليته الشخصية والمالية تنفيذ العملية ، وبالتالي إذا امتثل المحاسب العمومي للتسخير تبرأ ذمته من المسؤولية ( الشخصية والمالية ) ، وفي هذه

الحالة بشرط أن يرسل تقريراً مفصلاً عن العملية لوزير المالية خلال خمسة عشر يوماً تبقى الكلمة الأخيرة للمحاسب العمومي وذلك لأن مجال استعمال إجراء التسخير من طرف الأمر بالصرف محدود قانوناً بحيث يرفض المحاسب العمومي هذا الإجراء إذا كان رفض دفع النفقة مبرر بما يلي:

- ✓ عدم توفر الاعتمادات المالية للدولة.
- ✓ عدم توفر السيولة النقدية ما عدا بالنسبة للدولة.
- ✓ انعدام إثبات أداء الخدمة.
- ✓ طابع النفقة غير لإبرائي.
- ✓ انعدام تأشيرة مراقبة النفقات الموظفة أو تأشيرة لجنة الصفقات العمومية.

### ملخص الفصل الثالث:

تعتبر الخزينة العمومية العمود الفقري للدولة الجزائرية، نتيجة للدور الفعال الذي تلعبه في اقتصاد السوق و اقتصاد البلاد في الشخصية المالية للدولة كونها تمثل مصدر النفقات و مورد الإيرادات.

و هي تهدف لتقرير شروط ضبط النفقات و الإيرادات و دورها الأساسي هو المحاسبة التي يشرف عليها مكتب المحاسبة.

حيث يهتم المحاسب العمومي بالتحكم في مدا خيل و مخارج أموال الدولة و ذلك بدفع النفقات و تحصيل الإيرادات كما انه يهتم بالرقابة على الأمر بالصرف و ذلك بمراقبته عن طريق التأكد من صحة الوثائق المؤشر عليها و التأكد من أن الأمر بالدفع الموجه إليه يكتسي الطابع الشرعي و صحة تسجيل المبلغ المستحق في الفصل و البند الذي تتم بشأنه عملية الدفع.

## خاتمة عامة:

لقد تمكنا في هذا البحث من التعرف على المحاسبة العمومية فهي فرع من فروع المالية العامة التي تختص بعملية القيد المحاسبي لعمليات تسديد النفقات وتحصيل الإيرادات المرخصة في الميزانية، إضافة إلى تقديم أدوات تقييم نشاط الحكومة من طرف هيئات المراقبة.

كما تعرفنا على النفقات العمومية كونها بالغة الأهمية في الحياة الاقتصادية حيث يتم صرفها من قبل أعوان مختصين تحددهم الدولة و تخول لهم استعمال هذه الأموال، إذ أن عملية تنفيذ النفقات تمر بمرحلتين أساسيتين و هما المرحلة الإدارية التي يختص بها الأمر بالصرف و المرحلة المحاسبية التي يختص بها المحاسب العمومي باعتبارهما الشخصان الوحيدان المؤهلان لذلك قانونيا.

كما تمكنا من اكتشاف مختلف تقنيات الرقابة و على مدى الضغوطات و المشاكل التي يتعرض إليها المحاسب العمومي أثناء قيامه بالمراقبة و الذي تنصب رقابته أثناء تنفيذ النفقة أو قبل خروج النفقة لأصحابها، و تتجسد هذه المرحلة على مبدأ أساسي من مبادئ المحاسبة العمومية، و هو مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي حيث يحدد هذا المبدأ مهام كل عون على حدى، إذ تكمن مهام

الأمر بالصرف في المراحل الإدارية ( الالتزام، التصفية، تحرير الحوالة )، أما المحاسب العمومي فيهتم بالمرحلة المحاسبية و هي مرحلة جد حساسة و لهذا عليه توخي الحيطة و الحذر في صرف النفقة لأن مسئول شخصي و مالي، و من ميزات هذا المبدأ أنه يقسم المهام بين الأعوان المكلفين بالتنفيذ حتى تكون هناك رقابة متبادلة بين الطرفين و ذلك تفاديا لاختلاس و تبديد المال العام.

## النتائج المتوصل اليها:

- ✓ المحاسبة العمومية هي مجموعة القواعد القانونية التي تضبط كيفية تنفيذ ميزانية الهيئة العمومية من طرف الأعوان المكلفين بذلك مع تحديد مهام و التزامات و مسؤوليات كل واحد منهم.
- ✓ مساهمة المحاسبة العمومية في الرقابة على المال العام و الحد من الفساد المالي.
- ✓ الأعوان المكلفين بتنفيذ النفقات العمومية هم الآمرون بالصرف و المحاسبون العموميون.

- مراحل التنفيذ هي: المرحلة الإدارية و تشمل الالتزام، التصفية و الأمر بالدفع والمرحلة المحاسبية و تشمل الدفع.
- أما الجانب التطبيقي فقد قمنا بدراسة حالة في الخزينة العمومية لولاية سيدي بلعباس التي تمثل دور المحاسب العمومي في مراقبة النفقة العامة و قد توصلنا إلى النتائج التالية:

- يلعب المحاسب العمومي دور فعال في الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية.
- تتم رقابة المحاسب العمومي من خلال مراقبة شكل و مضمون الوثائق الإثباتية الخاصة بالنفقات.
- يحاول المحاسب العمومي اكتشاف الأخطاء قبل عملية الدفع مما يمثل رقابة وقائية .

## آفاق البحث والاقتراحات والحلول:

من خلال النتائج التي توصلنا اليها سابقا تبين لنا انه حتى يكتمل هذا البحث فمن الضروري لنا تقديم مجموعة من الاقتراحات و الحلول التي من شأنها أن تساهم في المحافظة على المال العمومي في الجزائر و التي يمكن إيجازها فيما يلي:

1- يجب أن يتمتع أعوان المحاسبة العمومية بالحصانة الكاملة، و التي تسمح لهم بممارسة مهامهم على أكمل وجه، دون ضغوط أو مساومات، و عدم تدخل السلطات العليا في الأجهزة الرقابية أو تأثير عليها.

2- العمل على تكثيف تنظيم المنتقيات و الأيام الدراسية في الجامعات حول تحسين أداء مهام الأعوان المحاسبة العمومية لمواجهة كافة المشكلات الراهنة.

3-تشجيع و تحفيز الإبلاغ عن حالات الفساد الموجودة بالإدارات و المؤسسات العمومية و حماية أصحابها.

4- العمل على توزيع الصلاحيات و تقسيم المهام موظفي الرقابة المالية، و حثهم على التزويد بالرقابة الذاتية.

و في الأخير يجب الإشارة إلى أن موضوع بحثنا هذا يتاح إلى المزيد من التعمق و التحليل،حتى يمكن الإلمام بالجوانب المختلفة للموضوع، و أن ما يمكن ملاحظته و استنتاجه عن كل القوانين التي صدرت عن المحاسبة العمومية، و المتمثلة في ضرورة احترام القوانين و التشريعات و التنظيمات المعمول بها، لكنها تفتقر الى رقابة نوعية. و في الأخير نقترح على الباحثين التعمق في موضوع دور المحاسبة العمومية في المحافظة على المال العمومي في الجزائر، و إضافة إلى مواضيع أخرى لها علاقة بهذا الموضوع مثل :

✓ المحاسبة العمومية و دورها في حماية أملاك الدولة.



## المراجع باللغة العربية:

- نور الهدى ،واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري لمواجهة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، جامعة الشهيد حمة لخضر-الوادي، سنة 2015/2014 .
- إبراهيم السيد المليجي، "المحاسبة في الوحدات الحكومية"، مصر، الإسكندرية، 2002 .
- محمد مسعى، المحاسبة العمومية، شركة دار الهدى للطباعة و النشر و التوزيع ،الجزائر -عين مليلة ،2003.
- د .منصوري الزين، دروس في المحاسبة العمومية، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التسيير، جامعة دحلب ،الجزائر .
- حسين الصغير، دروس في المالية العامة و المحاسبة العمومية، دار المحمدية العامة، الجزائر 2001.
- عبد الحي مرعي، د محمد القيومي، المحاسبة العمومية و القومية، إصدار الدار الجامعية 1982 .
- شلال زهير، أفاق إصلاح المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، شعبة العلوم الاقتصادية و علوم. / التسيير، تخصص تسيير المنظمات، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2013 2014 .
- فؤاد السيد مليحي، المحاسبة القومية، مؤسسة رؤية، مصر، 2007 .
- عبدالله الواردات، المحاسبة الحكومية و أعداد موازنة البرنامج و الأداء ، دار الوراق للنشر و التوزيع، الأردن ، 2009 .
- محمد سعيد فرهود ،النظام القانوني للأموال العامة في القانون السوري ،مجلة الحقوق ،السنة - 2017 .
- علاء الدين عشي، مدخل للقانون الإداري، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر.

- حماد محمد شطا ، تطور وظيفة الدولة نظرية المرفأ العامة ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر ، دون طبعة، 1984 م.
- السنهوري عبد الرزاق ، الوسيط في شرح القانون المدني ، حق الملكية، الجزء الثامن، القاهرة ، دار النهضة العربية ، 1829 .
- عبد المحسن الفريحات محمد أحمد، الحماية القانونية للمال العام، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الأردن، 1882.
- شيحا إبراهيم عبد العزيز، أصول القانون الإداري، الإسكندرية، منشأة المعارف، 1892.
- مهنا محمد فؤاد، مبادئ القانون الإداري في ظل الاتجاهات الحديثة، دراسة مقارنة، بدون جهة طبع، 1978.
- الزغبى خالد، أموال السلطة الإدارية و تطبيقاتها في التشريع الأردني، مجلة دراسات، المجلد التاسع. عشر، العدد الثالث، 1992 .
- الجرف طعيمة، القانون الإداري و المبادئ العامة في تنظيم و نشاط السلطات الإدارية، دراسة مقارنة، القاهرة، دار النهضة العربية، 1978.
- عبد الرسول عبد الرضا، أموال الدولة العامة والخاصة، مجلة الحقوق، العدد الثاني، السنة الثانية و العشرون، 1889.
- عبد المحسن الفريحات محمد أحمد ، الحماية القانونية للمال العام ، رسالة ماجستير قدمت إلى كلية . الحقوق في الجامعة الأردنية ، 1996 .
- محمد فاروق عبد الحميد، المركز القانوني للمال العام، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1984.
- د. سهام العيداني، محاضرات في المالية العامة، لسنة أولى ماستر تخصص : قانون إداري، المركز الجامعي نور البشير البيض معهد الحقوق.
- أعمار يحيوي، مساهمة في دراسة المالية العامة النظرية العامة وفقا للتطورات الراهنة، دار هومة، 2010.

- حسني خربوش، المالية العامة، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، مصر، 2013 .
- الأستاذة لوني نصيرة ،الأستاذ ربيع زكرياء، محاضرات في المالية العامة، السنة الثانية قانون خاص وعام، السنة الجامعية 2013/2014.
- رانيا محمود عمارة، المالية العامة الإيرادات العامة، مركز الدراسات العربية للنشر و التوزيع طريقك إلى المعرفة الجمهورية المصرية الطبعة الأولى 2010.
- محمود حسين الوادي، مبادئ المالية العامة، جدار للكتاب العالمي، الأردن، 2016.
- أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، الطبعة الثامنة، دار الثقافة، الأردن، 2011.
- سعيد كلاب الرقابة المالية والإدارية ودورها في التنمية ورقة مقدمة مؤتمر التنمية والتطوير ضمن " قطاع غزة عن بعد الانسحاب الإسرائيلي "كلية التجارة في الجامعة الإسلامية 2006.
- عبد العزيز الإمام، الرقابة على الأموال العامة، ورقة مقدمة ضمن ندوة سرية العمل المصرفي وعلاقتها بمكافحة تبيض الأموال، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2008.
- محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، الطبعة الأولى الدار المسيرة للنشر و التوزيع، لبنان 2008.
- محمد عمر أبو دوح ، ترشيد الإنفاق العام ،وعجز ميزانية الدولة ، الدار الجامعية ،الإسكندرية 2006 .
- عثمان محمد غنيم ،التخطيط أسس ومبادئ عامة، الثانية دار الصفاء للنشر والتوزيع ،عمان 2004 .
- سعيد بن صالح الرويتع، قياس الأداء في الوحدات الحكومية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، العدد 2، الرياض، 2002

الأطروحات:

- الصادق الأسود، مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العامة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير جامعة الجزائر 3 2010/ 2011 .
- زبوش رحمة، الميزانية العامة للدولة في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق جامعة مولود معمري تيزي وزو ، 2011.
- أودينة فضيل، مزوزي مصطفى، دور الرقابة المالية في ترشيد نفقات التجهيز، دراسة حالة مصلحة المراقبة المالية لولاية المسيلة، مذكرة شهادة ماستر أكاديمي في المالية والمحاسبة، تخصص: محاسبة وتدقيق، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، سنة 2011 .
- فرحي محمد المنذجة القياسية وترشيد السياسات الاقتصادية مع دراسة خاصة لسياسة الإنفاق العام في الجزائر أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر 2004.
- شويخ سامية أهمية الاستفادة من آليات الحديثة والمنظور الإسلامي في الرقابة على المال العام، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في اطار مدرسة الدكتوراه تخصص تسيير المالية العامة جامعة أبو بكر بالقائد ، تلمسان الجزائر ، 2011.
- طارق قدوري، مساهمة ترشيد الإنفاق العمومي في تحقيق التنمية الاقتصادية في الجزائر، أطروحة تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص نفود وتمويل جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015.
- بلمداني إيمان، كرامة أسمهان، المحاسبة العمومية و دورها في مراقبة الإنفاق العمومي، مذكرة نيل شهادة ماستر ،مركز الجامعي لعين تموشنت، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، السنة :2014/2015 .
- مروة شيروان، حياة، دور المحاسبة العمومية في ضبط التكاليف والإيرادات دراسة حالة المؤسسة العمومية للصحة الحوارية بسور الغزلان، مذكرة شهادة ماستر في المالية و المحاسبة، تخصص: مالية مؤسسة، جامعة العقيد أكلى محند أولحاج-

- البويرة - -كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير قسم : المالية المحاسبية،2018/2017 .
- أكحل محمد، الحكامة المالية و الترشيح الإنفاق العام( دراسة حالة إصلاح المالية العامة في الجزائر)، أطروحة نيل شهادة دكتوراه ، في العلوم القانونية تخصص الحكامة و بناء دولة المؤسسات ،جامعة باتنة -1-حاج لخضر كلية الحقوق و العلوم السياسية ، 2020/2019.
- نادية مغني، دراسة و تقييم نظام المحاسبة العمومية، في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه، في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، جامعة الجزائر 2017/2016 .
- يوسف السعدي أحمد، أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية حالة الجزائر"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص مالية و محاسبة، جامعة الدكتور يحي فارس بالمدينة 2010، 2009.

### المجلات :

- مجلة العلوم الإنسانية، تطور الفكرة و مفهوم الموازنة العامة للدولة، العدد الأول، 2001.
- محمد عبد المحسن المقاطع، النظام القانوني للأموال العامة في الكويت ،مجلة الحقوق، العدد الثالث دولة الكويت ،سبتمبر 1994 .

### المراسيم والقوانين:

- قانون رقم 90 -21 المتعلق بالمحاسبة العمومية"، المؤرخ في 24 محرم 1411 الموافق ل: 15-08-1990، المادة (1) و المادة (2) -3
- قانون 21-90 متعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية، رقم 35 الصادرة بتاريخ 15 أوت 1990.
- المادة الأولى من القانون رقم 90 -21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

- المادة 03 من القانون 90-21 المؤرخ في 15-08-1990 متعلق بالمحاسبة لعمومية الجريدة الرسمية، رقم 35 بتاريخ 15-08-1990.
- قانون 90/30 المؤرخ في 01 ديسمبر 1990 ، و المتضمن قانون الأملاك الوطنية، ج. ر، العدد 44 ، الصادر .
- الدستور الجزائري، لسنة 1996 المعدل و المتمم.
- ينظر المادة 138 من قانون البلدية القانون 90 - 08 المؤرخ في 07 / 04 / 1990 المتضمن قانون البلدية ( والمادة 130 من قانون الولاية ) القانون 90 - 09 المؤرخ في 07 / 04 / 1990 المتضمن قانون الولاية.
- القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07/07/1984 المتعمق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية، العدد 28، المادة 24.
- القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07/07/1984 المتعمق بقوانين المالية، مرجع سابق، المادة 35.
- الجريدة الرسمية المادة رقم 02 من المرسوم التنفيذي رقم 11 - 381 المؤرخ في 21 نوفمبر 2011 المتعلق بمصلحة المراقبة المالية.

#### المراجع باللغة الأجنبية:

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

" les chemins, routes et rues a la charge de l'état, les fleuves et rivières navigables ou flottables , les rivages , lais et relais de la mer , les ports , les harves , les rades , et généralement

Toutes les portions du territoire français qui ne sont pas susceptibles d'une propriété privée, sont considérées comme"

DE SO RIVERO (jean) droit administratif, paris édition Montchrestien, 1996.

HAURIUO, précis de droit administratif, 11 édition, paris, 1997.

DE LAUBADERE(André), traite de droit administratif, librairie générale de droit et de jurisprudence, paris ,1975.

C.E 25 jan 1985.ville de GRASSE CIMONTLAUR et autres .A.J.D.A, N° 34, 1985 .P .46 .

Bachir Yalles chaouche le budget de l'état et des collectivités locales –opus –Alger 1990.

J.C MARTNET ET P DJMALTA .OP CIT ; 1999

## المخلص

تهدف هذه الدراسة إلى تشخيص دور المحاسبة العمومية في المحافظة على المال العام، وذلك من خلال التعرف على أعوان المحاسبة العمومية ودورهم في مراقبة وتنفيذ الميزانية وترشيد النفقات العامة، تشخيص واقع المحاسبة العمومية باعتبارها آلية كفيلة لضبط الإيرادات والنفقات بالإضافة إلى معرفة المعايير الدولية للمحاسبة العمومية ومجال وواقع تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر.

## الكلمات المفتاحية:

أعوان المحاسبة العمومية، الإيرادات العامة، النفقات العامة، المحاسبة العمومية، المال العام.

*This study aims to diagnose the role of public accounting in preserving public money, by identifying public accountants and their role in controlling and implementing the budget and rationalizing public expenditures, diagnosing the reality of public accounting as a mechanism that guarantees the control of revenues and expenditures, in addition to knowing the international standards for public accounting and the scope and reality of The application of public accounting in Algeria.*

## Key Works

*Public accountants, General revenue, General expenditure , public money, public accounting.*