جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب
Ain T'émouchent University Belhadj Bouchaib
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير
علوم مالية ومحاسبة
تخصص: مالية مؤسسة

الموضوع:

المحاسبة العمومية و دورها في ترشيد النفقات في المؤسسات العمومية

دراسة حالة الخزينة الولائية لولاية عين تموشنت

مذكرة مقدمة للحصول على شهادة ماستر أكاديمي

إعداد الطالبتين:
الاسم واللقب: زادي نعيمة
الاسم واللقب: بوجمعي مريم

مقدمة أمام لجنة المناقشة المكونة من:

الأستاذ (ة): الاسم واللقب: يحياوي لخضر	رئيسا
الأستاذ (ة): الاسم واللقب: علي دحمان محمد	مشرفا
الأستاذ (ة): الاسم واللقب: زدون جمال	مناقشا

السنة الجامعية: 2022-2023

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر و التقدير

إن الحمد والشكر لله نحمده ونشكره الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل، راجين أن يتقبله منا قبولا حسنا، ونسأل الله العظيم رب العرش العظيم خير العمل وخير العلم ينفعنا وينفع غيرنا به.

في البداية وعلى قاعدة من شكر الله شكر العبد وللعرفان بالجميل يطيب لنا أن نتوجه بأفضل الامتنان والتقدير وأسمى عبارات الشكر والثناء إلى الأستاذ المشرف "**علي دحمان محمد** " الذي تكرم بقبول الإشراف على تأطيرنا، ولما قدمه لنا من توجيهات وملاحظات ونصائح علمية قيمة، وكذا حرصه الدائم على إتمام هذا العمل.

كما نتقدم لجزيل الشكر وعظيم الامتنان للسادة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة الموقرين، وإننا على يقين أنهم سيضيفوا من علمهم الوافر ليزيدوا من قيمة هذه المذكرة من خلال خبراتهم وملاحظاتهم القيمة.

كما لا يفوتنا بالذكر، شكر وتقدير كل من قدم لنا مساعدة خلال مرحلة إعداد هذه المذكرة، ونتوجه أيضا بالتحية والشكر إلى كافة الأساتذة قسم العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بالمركز الجامعي بلحاج بوشعيب، وكذلك ندين بالشكر لكل الموظفين وعمال المؤسسات التي كانت محل الدراسة الميدانية

فلجميع هؤولاء خالص التحية والعرفان الشكر والحمد لله من قبل ومن بعد وبفضله تتم الصالحات.

إهداء

الحمد لله حمدا كثيرا، والصلاة والسلام على من لا شفيع سواه المصطفى الكريم السراج المنير وعلى اله وأصحابه أبرار، عليه أزكى الصلاة والتسليم.

أهدي ثمرة جهدي إلى من بها أكبر وعليها أعتمد إلى شمعة موقدة تثير ظلمة حياتي، إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان والتفاني، إلى بسمة الحياة وسر الوجود إلى من كان دعاؤها سر نجاحي والتي لا تسعها كل عبارات الشكر والثناء والتقدير والاحترام " **أمي الغالية زنكو خيرة**".

إلى من علمني العطاء بدون انتظار، إلى من حملت اسمه بكل افتخار، إلى من لايمكن للكلمات أن توفي حقه إلى من عمل بكد في سبيلي وعلمني معنى الكفاح وأوصلني إلى ما أنا عليه واعز و أطيب مخلوق حفظه الله لي و أطال في عمره "**أبي الحنون زادي محمد** " .

والى من تعلمت معها المعنى الأسري أختي و صديقتي العزيزة "**زادي فتيحة**".

وإلى زميلتي في مشواري الدراسي "**بوجمعي مريم**" و إلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد في إعداد هذه المذكرة وفي الأخير نسأل الله أن يتقبل منا هذا العمل خالصا لوجهه الكريم، وأن يجعل عملنا هذا نفعا يستفيد منه جميع الطلبة المقبلين على التخرج.

نعيمة

إهداء

إلى من بلغ الرسالة و نصح الأمة ...والى نبي الرحمة و النور العالمين سيدنا محمد صلى الله علية و سلم

اهدي هذا العمل :

إلى من وكله بالهيبة و الوقار ... إلى من احمل اسمه بكل افتخار ... إلى من كان مصدر عزتي و إصراري

أرجو من الله أن يمد في عمرك لترى ثمار جهدي قد حان قطافها بعد طول انتظار" **أبي الغالي**"

إلى ملاكي في الحياة ... إلى معنى الحنان و التفاني ... إلى بسمة الحياة و سر الوجود إلى من كان دعائها سر نجاحي و حنانها بلسم جراحي إلى أغلى حبايب الغالية "**أمي الحبيبة** "

إلى إخوتي "**سيد احمد** "و "**خير الدين**" و جدتي أطال الله في عمرها إلى خالتي و اخوالي إلى عماتي و أعمامي و إلى

كل من يحمل لقب بوجمعي و سناسني

إلى زميلتان اللتان وقفنا بجانبي لبنى و أمينة و خاصة زميلتي التي شاركتني في هذا العمل زادي نعيمة

الى كل من ساعدني من قريب و بعيد في إعداد هذه مذكرة و في الأخير نسال الله أن يتقبل منا هذا العامل خالصا لوجهه الكريم ، وان يجعل عملنا هذا نفعا يستفيذ منه جميع طلبة المقيمين على التخرج

مريم

فهرس

الفهرس	III
قائمة الأشكال	VIII
مقدمة	أ
الفصل الأول : **الايطار النظري للمحاسبة العمومية**	**02**
تمهيد	03
المبحث الأول: أساسيات محاسبة العمومية	04
المطلب الأول: مَفهَوم محاسبة العمومية و مبادئها و أهدافها	04
الفرع الأول: التطور التاريخي للمحاسبة العمومية	04
الفرع الثاني: مبادئ المحاسبة العمومية	07
الفرع الثالث: أهداف المحاسبة العمومية	09
المطلب الثاني: الايطار النظري للمحاسبة العمومية و مجال تطبيقها	10
الفرع الأول:مفهوم العام للمحاسبة العمومية و خصائصها	10
الفرع الثاني:مجال تطبيق المحاسبة العمومية	12
الفرع الثالث: أعوان المحاسبة العمومية	14
المطلب الثالث: ماهية المراقب المالي	22
الفرع الأول: تعريف المراقب المالي	22
الفرع الثاني : مهام المراقب المالي	22
الفرع الثالث: مسؤولية المراقب المالي	23
المطلب الرابع : طبيعة العلاقة بين محاسب العمومي و المراقب المالي	24
المبحث الثاني: الايطار النظري حول الإنفاق العام و ترشيده	25
المطلب الأول: ماهية النفقات العامة	25
الفرع الأول: تعريف النفقات العامة و خصائصها	25
الفرع الثاني : قواعد و أقسام النفقات العامة	26

الفرع الثالث: ظاهرة التزايد النفقات العامة	29
المطلب الثاني: الآثار الاقتصادية و مراحل تنفيذ النفقات	31
الفرع الأول: أثار الاقتصادية النفقات العامة	31
الفرع الثاني: مراحل تنفيذ النفقات العامة	32
المطلب الثالث: ترشيد النفقات العامة	33
الفرع الأول: تعريف ترشيد الإنفاق العام	33
الفرع الثاني: آليات ترشيد الإنفاق العام	34
الفرع الثالث: مبررات ترشيد النفقات العامة	35
المبحث الثالث: دور المحاسبة العمومية في ترشيد إنفاق العام	**36**
المطلب الأول: دور الأمر بالصرف في ترشيد النفقات	36
المطلب الثاني: دور المراقب المالي في ترشيد النفقات	35
المطلب الثالث: دور المحاسب العمومي في ترشيد النفقات	37
المطلب الرابع: دور الرقابة المحاسبية في ترشيد النفقات	40
خلاصة الفصل	42
الفصل الثاني: دراسات سابقة	43
المبحث الأول: دراسات عربية	45
المبحث الثاني: دراسات أجنبية	50
المبحث الثالث: تعقيب على الدراسات	55
خلاصة الفصل	56
الفصل الثالث: دور خزينة ولاية عين تموشنت في ترشيد الإنفاق العام	57
تمهيد الفصل	58
المبحث الأول :تقديم خزينة عين تموشنت	59
المطلب الأول :نبذة تاريخية لخزينة عين تموشنت	59
المطلب الثاني :الهيكل التنظيمي لخزينة عين تموشنت	60

المطلب الثالث : مهام خزينة عين تموشنت	69
المبحث الثاني: : دراسة ميزانية التسيير لخزينة ولاية عين تموشنت	70
المطلب الأول: التقييد المحاسبي لخزينة عين تموشنت	70
الفرع الأول: التقييد المحاسبي لعملية تسديد الفواتير و الصفقات العمومية (قسم التجهيز)	70
الفرع الثاني:التقييد المحاسبي لعملية تسديد الأجور و العلاوات و المنح العمال و موظفي الولاية (قسم التسيير)	70
المطلب الثاني : التسيير الإداري و المحاسبي لعملية تنفيذ النفقات المالية لخزينة عين تموشنت	71
الفرع الأول:المرحلة الإدارية في تنفيذ نفقات ولاية عين تموشنت	71
الفرع الثاني:المرحلة المحاسبية في تنفيذ نفقات ميزانية ولاية عين تموشنت	72
المطلب الثالث: طرق تنفيذ النفقات التجهيز العمومي	75
الفرع الأول:التسديد عن طريق الصفقات العمومية	75
الفرع الثاني:التسديد عن طريق الفاتورة	76
المبحث الثالث: دور أعوان المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات في خزينة عين تموشنت	77
المطلب الأول: دور و مهام المراقب المالي في خزينة	77
الفرع الأول:دور المراقب المالي في الخزينة	77
الفرع الثاني:مهام المراقب المالي في الخزينة	79
المطلب الثاني:دور و مهام الأمر بالصرف في الخزينة	79
الفرع الأول:دور الأمر بالصرف في الخزينة	79
الفرع الثاني:مهام الأمر بالصرف في الخزينة	81
المطلب الثالث: دور و وهام المحاسب العمومي في خزينة	81
الفرع الأول: دور المحاسب العمومي في الخزينة	81
الفرع الثاني: مهام المحاسب العمومي في الخزينة	83
خلاصة الفصل	86

الخاتمة	87
المراجع	90
ملخص الدراسة	98

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	أصناف المحاسبة العمومية في الجزائر	19
02	تقسيمات النفقة العامة	28
03	مراحل تنفيذ النفقة	33
04	الهيكل التنظيمي لخزينة عين تموشنت	66
05	فرع قسم المحاسبة خزينة عين تموشنت	67
06	مراحل و أعوان تنفيذ النفقات العامة	73
07	مخطط تنفيذ إذن بالدفع	83

مقدمة عامة

أولا: تمهيد

تحتاج الدولة من اجل ممارسة وظائفها إلى أموال تتعدد مصادرها و تتنوع منابعها ، و بما أن هذه الأموال نتيجة لتنفيذ السياسات العمومية في مختلف المجالات فإنها تتصف بالعمومية ،و من هذا المنطلق ظهرت المحاسبة العمومية التي هي بدورها من تقوم بترتيب هذه الأموال.

تعتبر المحاسبة العمومية نظاما خاص للمعلومات المحاسبة بحكم النشاط المالي، حيث تستمد هذه الخصوصية في كونها نتناول تسجيل المراقبة صرف و تداول المال العام .ولهذا السبب ترتبط المحاسبة العمومية ارتباط وثيقا مع النصوص التشريعية ذات طابع مالي ،حيث خصها المشروع بإطار القانوني بهدف تقيين و ضبط آليات تحصل الإيرادات العمومية و تنظيم مراحل تسديد النفقات العمومية عن طريق أعوانها و المتمثلين في كل الأمر بالصرف و المحاسب العمومي اللذان يعتبران ركيزة المحاسبة العمومية ،حيث تعتبر وظيفتها متكاملتان ولكن مستقلتان من حيث المسؤولية على تنفيذ الميزانية ،فنجد إنهما مجبران على احترام و تطبيق الأنظمة و القوانين المعمول بها ، إضافة إلى الرقابة الممارسة عليهما هذا من اجل حماية المال العام من الاختلاسات و التبذير من اجل تحقيق الاقتصاد و الرشادة في استعمال الموارد العمومية

ثانيا: الإشكالية الرئيسية :

ما مدى مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد الإنفاق العام؟

ثالثا : الأسئلة الفرعية

للإجابة عن هذه الإشكالية تتوالى التساؤلات التالية:

- ✓ ما المقصود بالمحاسبة العمومية؟
- ✓ ما هو مفهوم النفقات العامة ؟
- ✓ هل للمحاسبة العمومية دور في ترشيد النفقات العمومية بالخزينة الولاية ؟

رابعا: الفرضيات :

المحاسبة العمومية هي التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانية والحسابات والعمليات الخاصة بالدولة .

النفقة هي مبلغ نقدي.

تساهم المحاسبة العمومية بشكل كبير في ترشيد النفقات العمومية

خامسا : أهمية الدارسة

تكمن أهمية الموضوع في تبيان دور المحاسبة العمومية في دفع النفقات وترشيدها في القطاع العام حيث يعتبر موضوعا هاما خاصة مع تأكيد الحكومة على ضرورة الإدارة الرشيدة للموارد في ظل سياسة ترشيد النفقات التي تنتجها.

سادسا: أهداف الدارسة

- تهدف هذه الدراسة إلى جملة من الأهداف وهي كما يلي
- بيان أهمية واقع المحاسبة العمومية في الجزائر و القوانين والأنظمة التي تحكمها
- إبراز دور محاسبة العمومية في ترشيد النفقات
- مدى نجاح عملية ترشيد النفقات

سابعا: حدود الدراسة

اقتصرت هذه الدراسة على الخزينة الولائية لعين تموشنت حيث شملت:

دراسة الميدانية : تشمل خزينة عين تموشنت خلال 2022-2023 م

حدود البشرية : الدراسة أجريت مع عمال و مفوضي قسم المحاسبة عين تموشنت

حدود مكانية و زمانية : الدراسة أجريت في شهر19 فيفري إلى 05 مارس 2023 بخزينة الولائية لعين تموشنت

ثامنا : أسباب اختيار الموضوع

- موضوع شيق ويمس الجانب الاجتماعي للدول .
- ارتباط الوثيق للموضوع بمجال تخصصنا محاسبة.
- الرغبة الشخصية في معرفة أكثر على هذا الموضوع .
- تداول الموضوع في الكثير من المسابقات التوظيف .

تاسعا : منهج الدارسة

للوصول إلى الإجابة على الإشكالية المطروحة و مناقشة الفرضيات من خلال تقسيم البحث إلى جانبين نظري و آخر تطبيقي ،حيث اتبعنا المنهج الوصفي في الفصل النظري لنتمكن من عرض المعلومات و البيانات وفق مراحل البحث ،فتطرقنا إلى الإطار النظري للنفقات ودور المحاسبة العمومية في مراقبتها و ترشيدها ،أما الجانب التطبيقي اعتمدنا على منهج التحليلي من خلال دراسة تطبيقية لحالة الخزينة الولائية لعين تموشنت و أسلوب البحث الأكاديمي الذي يعتمد على المراجع مختلفة مثل:الكتب و الدوريات و الدراسات المقدمة في هذا الموضوع القوانين و التشريعات ذات صلة بموضوع البحث حتى نقف على الإطار القانوني لها

عاشرا : الأدوات المستخدمة في الدارسة .

فيما يخص طريقة جمع المعلومات فقد اعتمدت على المراجع والكتب والمقابلة والملاحظة الوثائق المحاسبية.

إحدى عشر : صعوبات الدراسة .

تجدر بنا الإشارة إلى أنه قد واجهتنا عدة صعوبات أثناء القيام بهذه الدارسة و يرجع ذلك إلى حساسية الموضوع في بلادنا ومن بين هذه الصعوبات ما يلي

- قلة المراجع الخاصة بالمحاسبة العمومية وصعوبة الحصول على الموجود وهذا راجع إلى التغير في العنوان وما يتضمنه حيث كانت تسمى بالمحاسبة الحكومية
- صعوبة وتعقد عملية تنفيذ النفقات حيث تمر بالعديد من المراحل

- الوقت الضيق

إثنى عشر : هيكل الدارسة.

تم تقسم البحث إلى فصلين نظريين وأخر تطبيقي بالإضافة إلى المقدمة و الخاتمة .

يتناول **الفصل الأول** عنوان الإطار النظري للمحاسبة العمومية ،مبادئها و مجال تطبيقها في المؤسسات العمومية كما ستعرض إلى مفهوم أعوانها و العلاقة بينهم (الأمر بالصرف ،المراقب المالي، المحاسب العمومي) ، بالإضافة إلى الإطار النظري حول الإنفاق العام و ترشيده و مراحله و أخيرا نقوم بإبراز دور المحاسبة العمومية في ترشيد الإنفاق العام .أما **الفصل الثاني** تعرفنا على الدراسات السابقة العربية و الأجنبية المتعلقة بالمحاسبة العمومية و ترشيد الإنفاق العام .

أما **الفصل الثالث** الذي يخص الجانب التطبيقي تحت عنوان دور المحاسبة العمومية في ترشيد الإنفاق العام في الخزينة الولائية _عين تموشنت_مع تبيين الهيكل التنظيمي لها ، و قمنا بتقسيمه إلى ثلاثة مباحث ، أولهما النظري بالتعريف الخزينة الولائية من خلال لمحة تاريخية و نشأة ، و مهامها. و فيما يخص المبحث الثاني تعرضنا إلى مراحل تنفيذ النفقة و طريقة تسديدها و كيفية تسجيلها ، أما المبحث الثالث يتعلق بدور الأمر بالصرف ، المراقب المالي ، المحاسب العمومي في ترشيد الإنفاق العام

الفصل الأول

الإطار النظري للمحاسبة العمومية

تمهيد الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية

تعتبر المحاسبة بأنها عملية تتم فيها توثيق العمليات المختلفة التي تنجر عنها حركة للأموال و تبويبها تم تسجيلها بهدف تجميع و توفير البيانات المالية الضرورية عن الأنشطة و العمليات المالية المختلفة .

إن المحاسبة في الوحدات الحكومية لا اختلف في مفهومها عن مفهوم المحاسبة بصفة عامة لان المحاسبة العمومية هي إحدى فروع المحاسبة تعتمد على نظرية المبالغ المتخصصة في الأنشطة التي تقوم بها الوحدات الإدارية أو المصالح الحكومية

تطور مفهوم المحاسبة العمومية تبعا لتطور النشاط الحكومي في تنوعه و ازدياد حجمه الذي ترتب عليه زيادة في حجم النفقات و تنوع مجالاتها التي تسعى إلى تقديم خدمات العامة دون مقابل من اجل إشباع حاجات المختلفة للمجتمع ،كما تعتبر النظام الذي يوفر جملة من الأدوات المستعملة في الرقابة و الحفاظ على المال العام من كل أشكال الإهدار والتبذير والإسراف والتعرف على الجوانب التطبيقية والتقنية المستخدمة في المؤسسات والهيئات الخاضعة لنظام المحاسبة العمومية وبالخصوص محاسبة المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري .

حاولنا تجسيد مجموعة الأفكار المتعلقة بالمحاسبة العمومية فقمنا بتقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث .

- **المبحث الأول**: أساسيات محاسبة العمومية
- **المبحث الثاني**:الإطار النظري حول الإنفاق العام و ترشيده
- **المبحث الثالث**: دور المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات

المبحث الأول: أساسيات المحاسبة العمومية

تعتبر المحاسبة العمومية بأنها القواعد و الأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات والحسابات والميزانيات الملحقة والجماعات الإقليمية(أي المحلية) والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري ،كما أنها تعتبر مصدرا مهما لتوفير المعلومات اللازمة للتخطيط المالي بغرض تسهيل عمليات المتابعة المستمرة و الدائمة للوضعية المالية و لمعرفة في كل وقت الرصيد المالي المتوفر و مراقبة إنفاقه .

في هذا المبحث سنتطرق إلى مختلف تعاريف المحاسبة العمومية عن طريق بيان مفاهيم أساسية لمحاسبة العمومية و تحديد مبادئها و أهدافها ومجال تطبيقها وأعوان المكلفون بها.

المطلب الأول: تطور التاريخي للمحاسبة العمومية و مبادئها و أهدافها

من اجل تحديد التحديد الدقيق و الواضح لتعريف المحاسبة العمومية تدعونا منهجية إلى التطرق إلى التطور التاريخي لها أولا .

الفرع الأول : التطور التاريخي للمحاسبة العمومية في الجزائر

إن المحاسبة العمومية بدأت تتطور تقنيا منذ ظهور الجهاز الدولة كإطار تنظيمي، سياسي،اقتصادي،و إداري.و قد تطورت بوتيرة أسرع مع التطور الإداري و خاصة منذ الثورة الفرنسية إلى أن أصبح علما قائما بذاته له قواعد ثابتة و قواعد أخرى محلية تعكس خصوصيات الدولة التي تمارس فيها .[1]

مرت المحاسبة العمومية في الجزائر بالمراحل التالية:[2]

- خلال فترة الاحتلال الفرنسي كان نظام المحاسبة العمومية في الجزائر خاضعا للنظام الفرنسي، حيث استمر العمل بمعظم النصوص التشريعية والتنظيمية التي كانت تحكم نظام المحاسبة العمومية في فرنسا بصفة عامة، لاسيما المرسوم الصادر في 31 ماي 1862 الذي كان يشكل القانون الأساسي للمحاسبة العمومية في فرنسا، بالإضافة إلى المرسوم رقم 50 -1413 المؤرخ في 13 نوفمبر 1950 والمتعلق بالنظام المالي للجزائر المستعمرة.
- عام 1950 تم إقرار قانون جديد متعلق بالنظام المالي للجزائر
- مع استقلال الجزائر عام 1962 قامت السلطات بوضع تنظيم للمحاسبة العمومية يتماشى وخصوصيات الجزائر ووضعها الجديد، لذلك فقد اعتمدت الدولة على القرار الصادر عام 1950 المتعلق بالنظام المالي

[1] عبد الكريم ماضي و نجيب لونيسة،مذكرة تخرج نيل شهادة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة 8 ماي 1945-قالمة ، 2017-2018 ،ص 3

[2] الدكتور عبد المطلب بيصار، دروس المحاسبة العمومية وحسابات الدولة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ،جامعة محمد بوضياف –مسيلة ،2019-2020، ص 30

للجزائر كأساس لتنظيم تنفيذ العمليات المالية الخاصة بالنفقات والإيرادات العامة وذلك بموجب القانون رقم 62/50 المؤرخ في 1962/12/31 المتضمن الاستمرار في اعتماد التشريع الفرنسي في هذا المجال، واستثناء كل ما يتعارض مع السيادة الوطنية واستقلال الجزائر.

- منذ جانفي 1966 تم اعتماد قوانين المالية التي تمت المصادقة عليها والمرسومين رقم 259/65 و260/65 الصادرين في 14 أكتوبر 1965 كنصوص أولية تشريعية وتنظيمية، متعلقة بتنفيذ النفقات والإيرادات العامة وتحديد مسؤوليات المحاسبين العموميين.[3]
- كما تم إبطال كل النصوص والقوانين والأنظمة العائدة للحقبة الاستعمارية الفرنسية في 05 جويلية 1975 تطبيقا لأحكام الأمر رقم 73 -29 المؤرخ في 05 جويلية 1973 ،وأصدرت أحكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية، ولاسيما تلك الواردة في القانون المعدل والمتمم رقم 17 -84 الصادر في 07جويلية 1984 والمتعلق بقوانين المالية.
- كما تميزت هذه المرحلة بوجود ما يسمى الفراغ القانوني لنظام المحاسبة العمومية، أي عدم وجود نص تشريعي أو تنظيمي يكون بمثابة الإطار العام للمحاسبة العمومية، والجامع لمبادئها وقواعدها، والمرجع الأول والأساسي لها.
- التقنين النهائي للمحاسبة العمومية في الجزائر تم إرساؤه بموجب القانون رقم 21/90 الصادر في 15 أوت 1990والمتعلق بالمحاسبة العمومية (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 35 ،1990)يضاف إلى ذلك القواعد الإجرائية التي جاء بها القانون 84/17 الصادر في 7 جويلية 1984 والمتعلق بقوانين المالي [4]
- -يضاف إلى ما سبق مجموعة من المراسيم التنفيذية المتعلقة بأشخاص المحاسبة العمومية والتي أهمها :
- المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين
- المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين، وإجراءات مراجعة باقي الحسابات، وكيفية اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين.
- المرسوم التنفيذي رقم 91 -313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها.

[3] عبد المطلب بيصار ،المحاسبة العمومية و حسابات الدولة، مطبوعة الدروس المقدمة للطلبة، كلية العلوم الاقتصادية و التجاريةو علوم التسيير جامعة محمد بوضياف –المسيلة ،2020/2019 ،ص 30

[4] عبد المطلب بيصار،دور اعوان المحاسبة العمومية في فعالية تنفيذ ميزانية الجماعات المحلية ، مجلة الدراسات المالية ة المحاسبية،جامعة محمد يوضياف المسيلة (الجزائر)،2021/11/30، ص 149

- المرسوم التنفيذي رقم 91 -314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بإجراء تسخير الآمرين بالصرف للمحاسبين العموميين.
- شملت هذه المرحلة بالتسجيل المحاسبي للعمليات المالية للدولة وفقا لمبدأ القيد المزدوج، لأول مرة وهذا وفقا للتعليمة رقم 078 الصادرة في 17 أوت 1991 من أجل تسهيل دورة العمليات المحاسبية والرقابة على المال العام، حيث أن كل عملية تضم حساب دائن وحساب مدين، كما حددت نطاق المحاسبين العموميين والآمرين بالصرف ومسؤلياتهم ونطاق عملهم والعقوبات جراء تقصيرهم في أداء عملهم .

تقوم المديرية العامة للميزانية بوزارة المالية بإصدار القواعد التقنية على شكل دليل عملي موجه إلى أعوان المحاسبة العمومية (الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين)، في ثلاث مستويات هي:

أولا: القواعد التقنية لمحاسبة الدولة: حددا كل من التعليمتين[5] :

التعليمة الصادرة عام 1968 من طرف وزارة المالية instruction général n°16du10-1968 sur la comptabilité du trésor

- التعليمات المتعلقة بالمخطط المحاسبي للدولة :
- Ministère des finances - direction Générale de la Comptabilité, Plan Comptable de l'Etat –Projet nouveau, 28 septembre 1999.

ثانيا: القواعد التقنية لمحاسبة الولايات والبلديات [6]

- -بالنسبة للولايات: حددا التعليمتين W1 و - W2
- بالنسبة للبلديات: حددا التعليمتين C1 وC2

ثالثا: بالنسبة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري:

ليس لها إطار محاسبي معين باستثناء المؤسسات التعليمية والاستشفائية، التي تعتمد طرق خاصة للتسجيل المحاسبي على أساس القيد البسيط .

[5] عبد المطلب بيصار ،المحاسبة العمومية و حسابات الدولة، مطبوعة الدروس المقدمة للطلبة، كلية العلوم الاقتصادية و التجاريةو علوم التسيير جامعة محمد بوضياف –المسيلة ،2020/2019 ،ص 31

[6] العربي بوعمران محمد، دروس في المحاسبة العمومية ، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2017 ، ص16

الفرع الثاني : مبادئ المحاسبة العمومية

التسيير المالي للهيئات و الإدارات العمومية يخضع ل معايير خصوصية التي تنشأ من خلال النظام المتبع و النصوص و الممارسة الميدانية . و يبقى وضع هذه المبادئ حيز التطبيق شرطا أساسيا لكل مرحلة من المراحل التي تخضع مجال التطبيق المحاسبة العمومية ، و من ضروري عرض هذه المبادئ و تحليلها لأنها أساس هذه المحاسبة .

من أهم المبادئ التي تعتمد عليها المحاسبة العمومية هي:

1 – مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي (مبدأ الإداري) :

)(Le principe de séparation des ordonnateurs des comptables

قام هذا المبدأ على أساس الفصل بين مهام الأمر بالصرف و المحاسب العمومي بحيث " تتنافى و ظيفة الأمر بالصرف مع وضيفة المحاسب العمومي "[7]

إلا أنه في المحاسبة العمومية يعتبر مبدأ عملي يهدف لتنظيم عقلاني، متوازن وفعال للمهام والوظائف المالية دون الإخلال بوحدة تكامل وانسجام النشاط الإداري، بدأ هذا المبدأ يشكل قوائم نظام مالي ويعتبر عقيدة المحاسبة العمومية حيث تُنفذ الأموال العمومية عن طريق تقسيم و تقييم المهام و وحدة الميزانية ،إذْ أن المحاسبين العموميين(مرحلة محاسبة) مستقلون عن آمرون بالصرف إلا إذا تحقق فعلا مع توافق النفقة أو الإيراد مع القوانين و الأنظمة المعمول بها ، فالآمر بالصرف العمومي يختص بميدان النفقات بعملية الالتزام بالعقود(مرحلة لإدارية) تم أمر بالدفع و عليه بمسك المحاسبة الإدارية . [8]

من هنا تبرز سلطة الميزانية إلى جانب سلطة الخزينة الأولى يمثلها الآمر بالصرف والثانية يجسدها المحاسب العمومي بداية يعتبر هذا الازدواج عنصر أمني أكثر منه ضمانة قانونية، لذلك أضيفت له إمكانية المراقبة المتبادلة بين الوظيفتين مع إدراج التعارض بين المنصبين وتمديده إلى الأزواج.

2.مبدأ التميز بين الشرعية والملائمة(لمبدأ القانوني) La distinction entre l opportunité et régularité:

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

فالشرعية أو القانونية تتعلق بكل ما هو قانوني أي العمل وفق قوانين السارية المفعول ولا يجوز الخروج عن الايطار القانوني المسطر للقيام بمختلف المهام المالية للمحاسبة ، و هو في الواقع ركيزة العمل كل من آمر بالصرف

[7] منصوري الزين ، دروس محاسبة العمومية ، جامعة الجزائر سعد دحلب البليدة ، ص 7

[8] علي بساعد، دروس في القواعد المحاسبة العمومية ، المدرسة العليا للقضاء، ص16

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 بشرط عدم التعارض مع القوانين المعمول بها .

أما الملائمة فتعني ترك المبادرة للموظفين العموميين للقيام بمهامهم لكن دائما في إطار القانون المعمول به .

3) مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات(المبدأ المحاسبي أو التقني):

يعني هذا المبدأ عدم إمكانية التخصيص ، أي إيراد لتغطية نفقة خاصة ، حيث تستعمل موارد الدولة لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة و يعتبر مبدأ عام من مبادئ ميزانية العامة أما من الناحية المحاسبية فهو يتعلق بعدم تخصيص الأموال أي أن الأموال العمومية تصب في وعاء واحد [9]، و هذا من خلال قاعدتين : [10]

- **وحدة الخزينة**: يمكن تمييز بين الأموال العمومية حسب الهيأة المالكة لها سواء كانت الدولة أو الولاية أو البلدية أو المؤسسة العمومية ، إلا أن التقسيم لا يظهر في القيود المحاسبة للخزينة ، فكل المحاسبين العموميين ملزمين بوضع الأموال التي يسيرونها لدى الخزينة العمومية في مختلف فروعها عبر تراب الوطني ، بمعنى إن أموال القيم المتاحة لدى هيئة العمومية مهما كان مصدرها أن تستخدم و تستعمل لتغطية كل النفقات تلك الهيئة العمومية مهما كانت طبيعة تلك النفقة .وتكون أهميتها في تسهيل و تنظيم أموال مختلف الهيئات و تمنع حدوث التزوير من طرف المحاسبين العموميين من خلال تحويل استخدام و العديد من الحسابات الخزينة .
- **وحدة الصندوق** : كل محاسب عمومي يمتلك فقط صندوق واحد و حساب واحد لدى الخزينة و حساب بريدي جاري واحد ، حيث تستعمل هذه الحسابات لدفع كل النفقات دون تخصيص حساب معين لنفقة معينة ، و في نهاية السنة يتم تحويل كل أموال المتبقية إلي الخزينة العمومية .
- **مقاومة الغش و التزوير** : يتم حماية الأموال العمومية عن طريق التقييد و تحديد الاختصاص و صلاحيات كل من الآمر بالصرف و المحاسب العمومي ، فلا يستطيع الآمر بالصرف بتسديد النفقات لأنه لا يملك صلاحيات قانونية تمكنه من تداول الأموال العمومية ، فلا يستطيع المحاسب العمومي أن يقوم بالتحصيل أو الدفع دون استلام الأمر بالتنفيذ هذه العمليات من آمر الصرف .

و بالتالي يصعب هذا المبدأ اختلاس أو سرقة الأموال العمومية و تسهيل المراقبة و تسمح في محاربة الغش فهو يحدد مجال صرف الأموال العمومية و ليس من يدفع.

[9] حسين الصغير ، دروس في المالية العامة و المحاسبة العامة، دار المحمدية العامة،الجزائر ، 2001،ص99
[10] محمد الصغير بعلي، يسرى ابو العلاء، المالية العامة ، دار العلوم، الجزائر، 2003،ص95

4-**مبدأ المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي**: المحاسب العمومي مسؤول مسؤولية شخصية ومالية على العمليات الموكلة له وعن كل خطأ يرتكبه، أثناء تنفيذه لمختلف العمليات المالية .

الفرع الثالث: أهداف المحاسبة العمومية

يمكن إبراز أهم أهداف المحاسبة العمومية في :

- ضمان حماية الأموال العمومية من كل ما يمكن أن تتعرض له من أشكال أو ما يسمى بسلامة استخدامها (غش، اختلاس ، تبذير) و هو الهدف الرئيسي لنظام المحاسبة العمومية منذ ظهوره كون وجوده مرتبطا باستجابة للحرص على حماية الأموال العمومية[11].
- ضمان احترام ترخيصات الميزانية ،و يتم من خلال القواعد و التقنيات المحاسبة و مشروعية العمليات المعمول بها ،و الإجراءات الرقابة على عمليات تنفيذ الميزانية .
- توفير البيانات اللازمة لتقييم الأداء عن طريق مقارنة الأداء الفعلي مع توقعات الأداء المخطط له في الميزانية العامة.[12]
- المحاسبة العمومية لا تهدف إلى تحقيق ربح، بل إلا تقديم خدمات عامة .
- تحقيق الرشادة في الإنفاق أي صرف الأموال العمومية بطريقة تسمح بتحقيق الأهداف المرجوة من النفقة بأقل تكلفة ممكنة.
- توفير المعلومات اللازمة للمساءلة: و يقصد بالمساءلة التزام بتقديم تفسيرات و تبريرات عن الأعمال الوحدة العمومية إلى السلطة التشريعية أو أية جهة أو الجهاز التنفيذي أو القضائي له الحق والمبرر في طلب ذلك ، بما يتفق مع الإطار التشريعي لذلك تسيير الهيئات العمومية ، فمن بين اهتمامات المحاسبة العمومية تسيير الهيئات و تحسين أدائها ، و ذلك يتجلى من خلال سعيها إلى اكتساب و استعمال أساليب و تقنيات جديدة لم تكن مستعملة من قبل تسمح بتسيير أحسن لمصالح الهيئات العمومية و معرفة :
  - ✓ معرفة المركز المالي للهيئات العمومية
  - ✓ حساب التكاليف وأسعار ومردود الخدمات المقدمة

[11] بريزيني زهرة ،مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العامة في مؤسسة عمومية ذات طابع الإداري ، مذكرة لنيل شهادة الماستر ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، السنة الجامعية 2019/2018 ص14

[12] بن شنديخ بلال، افاق الإصلاح نظام المحاسبة العمومية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ، مذكرة لنيل شهادة الماستر أكاديمي ، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، 2018/2017،ص10

- توفير المعلومات اللازمة لأغراض المراقبة: باستخدام المعلومات و الأدوات التي يوفرها النظام المحاسبي من خلال الدليل المحاسبي، وكذا اللوائح المالية التي تحدد الضوابط المختلفة للتصرف في الموارد و الإجراءات اللازمة و نظام الرقابة الداخلي و المراجعة الداخلية و هذا يسمى بالرقابة المالية
- توفير نظام الرقابة الداخلية فعال يضمن حماية المال العام ، بالإضافة الى "إثبات حقوق الدولة و التزاماتها المالية و متابعة تحصيل حقوقها والوفاء بالتزاماتها "

المطلب الثاني: الايطار النظري للمحاسبة العمومية و خصائصها

من الصعب عطاء تعريف جامع للمحاسبة و إنما يتم تعريفها حسب الزاوية التي ينظر من خلالها، و على هدا الأساس نجد ثلاثة وجهات نظر رئيسية:

تتماشى تعاريف المحاسبة العمومية مع تغيير الدور الحديث للدولة، و التي قادها إلى التدخل في النشاط الاقتصادي من اجل توسيع نطاقها و تشمل المحاسبة العمومية عدة تعريفات نذكر منها مايلي :

الفرع الأول: مفهوم العام للمحاسبة العمومية وخصائصها.

أولا: تعريف المحاسبة العمومية:

أ: التعريف القانوني للمحاسبة العمومية:

هذا التعريف مستوحى من المرسوم الفرنسي الصادر في 31 ماي 1862 ، و الذي يعرف المحاسبة العمومية على أنها " مجموعة القواعد المطبقة على تسير النقود العامة " و النقود العامة على حسب هذا التعريف هي نقود الدولة و المحافظات و البلديات و المؤسسات العمومية . [13]

و لقد جاءت المادة الأولى من القانون رقم 90_21 المؤرخ في 24 محرم الموافق 15 أوت 1990 و المتعلق بالمحاسبة العمومية على أنها:" الأحكام التنفيذية العامة التي تطبق الميزانيات و العمليات المالية الخاصة بالدولة و المجلس الدستوري و مجلس الشعبي الوطني و مجلس المحاسبة و الميزانيات الملحقة و الجماعات الإقليمية و المؤسسات العمومية ذات طابع إداري ، بالإضافة إلى الأحكام المتعلقة بتحديد التزامات و مسؤوليات الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين ". [14]

[13] منصوري زين ،دروس محاسبة العمومية ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير جامعة سعد دحلب البليدة ،ص2

[14] المالية العامة ، قصر الكتاب _ البليدة ، 2004 ، ص 8

ب: التعريف التقني للمحاسبة العمومية

تعرف المحاسبة العمومية من الجانب التقني أنها "قواعد عرض الحسابات العمومية و تنظيم وظيفة المحاسبة العمومية "، غير أن هذا التعريف اعتبر ناقص يحصر المحاسبة العمومية في التقنية عرض الحسابات الهيئات العمومية غير أن مجالها يشمل إضافة إلى ذلك العمليات المالية للأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين و التزاماتهم و مسؤولياتهم[15]

ج: تعريف الإداري للمحاسبة العمومية :

من جهة النظر إدارية تعرف المحاسبة العمومية أنها "قواعد عرض الحسابات العمومية و تنظيم وظيفة المحاسبين العموميين "، غير أن هذا التعريف يبقى هو الأخر محدودا كون السمة الإدارية في هذا التعريف تتسم في تنظيم وظيفة المحاسبين العموميين و تستثنى وظيفة الأمرين بالصرف و كذا مختلف الجوانب الأخرى التي تدخل ضمن تطبيق القواعد المحاسبة العمومية.[16]

كما وردت عدة تعريفات للمحاسبة العمومية نذكر منها ما يلي :

- أن المحاسبة العمومية هي فرع من فروع المحاسبة تشمل المبادئ و القواعد التي تبحث في مجال تحليل و بتسجيل الإيرادات والنفقات وتبويب العمليات المالية و وحدات الجهاز الحكومي تم إنتاج المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرارات، هي تطبق في المؤسسات الإدارية الغير هادفة لتحقيق الربح و إنما تسعى إلى لخدمة المواطنين و المجتمع .
- كما تعرف المحاسبة العمومية أيضا بأنها "تعني كل القواعد و الإحكام القانونية التي تبين و تحكم كيفية التنفيذ و مراقبة الميزانيات و الحسابات و العمليات الخاصة بالدولة و المجلس الدستوري و المجلس الشعبي الوطني و مجلس الحسابات و الميزانيات الملحقة و الهيئات الإقليمية و المؤسسات العمومية ذات طابع الإداري ، كما تبين أيضا التزامات الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين و مسؤولياتهم ، و يقصد بتنفيذ الميزانية كل من النفقات و تحصيل الإيرادات ، كما تبين المحاسبة العمومية كذلك كيفية مسك الحاسبات سواء بالنسبة للأمرين بالصرف أو المحاسبين العموميين .[17]

---

[15] بن سعد رضوان ، دور المحاسبة في ترشيد إنفاق العام ، شهادة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية ، التسيير و العلوم التجارية ، 2017 _2018 ص 2

[16] منصوري زين ، دروس المحاسبة العمومية ،مرجع سبق ذكره ، ص 3

[17] أمين عبد الله ، مبادئ المحاسبة (1) ،15414 ، الشركة العربية المتحدة للتسويق و التوريدات بالتعاون مع جامعة القدس المفتوحة ، ص ب : مكتب البريد هليوبوليس _ مصر الجديدة 11757 القاهرة _ جمهورية مصر العربية 09 _2008 ،ص 23

ثانيا: خصائص المحاسبة العمومية:

يؤدي اختلاف خصائص الوحدات التي لاتهدف إلى تحقيق ربح عن الأنشطة الاقتصادية التي تهدف إلى تحقيق ربح إلى تباين الأسس و قواعد المحاسبية الملائمة لكل منها، و التأكد من صحة و مشروعية العمليات المالية و مطابقتها للقوانين و التنظيمات المعمول بها .[18]

- أن ينسجم مع متطلبات الدستورية و القانونية و غيرها من المتطلبات المقررة ، و بالتالي يجب ان يبين مدى تقييد الأجهزة بالقواعد التشريعية المطبقة.
- أن يسهل عمليات التدقيق والرقابة التي تمارسها الجهات المختصة.
- أن يسهل الرقابة الإدارية الفعالة على الأموال و الإجراءات و البرامج ، وان يضمن سهولة التدقيق الداخلي .
- أن يوفر النظام المحاسبي المعلومات المالية اللازمة لتطوير التخطيط والبرمجة،وتسهيل المراجعة و المتابعة، و تقييم العمل بشكل مادي و مالي.
- أن يدعم النظام المحاسبي توفير المعلومات المفيدة في عمليات التحليل الاقتصادي، وربط العمليات المالية الحكومية بالحسابات القومية.
- أن يسهل إظهار النتائج المالية الخاصة بالبرامج الحكومية، وان يسهل قياس الموارد وتحديد تكلفة البرامج والوحداتالتنظيمية.

الفرع الثاني: مجال تطبيق المحاسبة العمومية.

يتم تطبيق نظام المحاسبة العمومية على الوحدات الإدارية الحكومية غير الهادفة لتحقيق الأرباح، والتي تتداول المال العام من أجل تقديم خدمة عامة أو تحقيق منفعة عامة، بغض النظر عن مفهوم الربح أو الخسارة حيث تمول نشاطها من الاعتمادات المالية المخصصة لتنفيذ الميزانية العامة للدولة وعلى هذا الأساس فإن المحاسبة العمومية تبق في " وحدات الخدمات العامة ووحدات الجهاز الإداري للدولة وهي وحدات تقدم خدماتها للجمهور من دون مقابل رمزي ليس له عالقة بالتكلفة.[19]

[18]شلال زهير ، أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة ، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية ،التجارية و علوم التسيير ، 2014/2023 ، ص 14

[19]بريزيني زهرة ، مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العامة في مؤسسة عمومية ذات طابع الإداري ، مذكرة لنيل شهادة الماستر ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، السنة الجامعية 2019/2018، ص 18

يمكن تحديد مجالات تطبيق المحاسبة العمومية في عنصرين رئيسيين وهما: الجانب العضوي الذي يتعلق بالهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية أي الهيئات العمومية، والجانب المادي الذي يخص العمليات التي تطبق عليها هذه القواعد أي العمليات المالية المحاسبية الأمر الذي سنوضحه كالتالي :

أولا : المجال العضوي لتطبيقاتها

تعتبر الهيئات العضوية من الهيئات أو المؤسسات العمومية كالمنشآت والمؤسسات العمومية (مثل المؤسسات العمومية الاقتصادية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري) هو كونها أشخاص اعتبارية خاضعة للقانون العام، وهي تتصرف في غالب الأحيان كسلطات عمومية (توجيه الأوامر أو النواهي للمواطنين وفرض الالتزامات عليها)كما يمكن إضافة معيار آخر لتمييز الهيئات العمومية عن بقية الهيئات هو اعتماد المحاسبين العموميين لها من طرف وزير المالية بحيث يكلفون بإراداتها ودفع نفقاتها والقيام بكل العمليات المالي والمحاسبة الخاصة بهم[20]

ثانيا: المجال العملي لتطبيقاتها

يتمثل المجال العملي للمحاسبة العمومية في تلك العمليات المالية والمحاسبية الناتجة عن تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية من طرف الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين فهي تتعلق بما يلي :

- تنفيذ النفقات والإيرادات
- تسيير الممتلكات
- انجاز عمليات الخزينة.
- مسك المحاسبة

بالنسبة لتسيير الممتلكات فان الأمر يتعلق هنا بما نصت عليه المادة32 من قانون 90-21 والتي تحمل الأمرين بالصرف مسؤولية جرد الأموال العقارية والمنقولة المتعلقبالمحاسبة العمومية المكتسبة من الأموال العمومية أو المخصصة لهم والمحافظة عليها .[21]

أما فيما يخص دمج هذه الأموال في محاسبة الهيئات العمومية، أي بيانها في المحاسبة العامة للمحاسبين العموميين بقيمتها النقدية المقابلة، فان النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالمحاسبة العمومية لاتتضمن أحكاما خاصة بمحاسبة ممتلكات الهيئات العمومية.

[20] فيهم نعجة ، نظام المحاسبة العمومية كاداة فعالة في تسيير و رقابة الجماعات المحلية ، مذكرة ماجيستر ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة البليدة 02، 2011 ، ص 61-62

[21] المادة 32 من قانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية ، الجريدة الرسمية رقم 35 الصادرة بتاريخ 15 اوت 1990

الفرع الثالث: أعوان المحاسبة العمومية

أولا: الآمرون بالصرف:

سيتم التطرق في هذا الفرع إلي تعريف بالآمرون بالصرف وشروط اكتساب هذه الصفة وأنواعهم، فيما يلي :

1.**تعريف الآمر بالصرف**

- يعرف الآمرون بالصرف بأنهم: " حسب المادة 23 يعد الآمر بالصرف في مفهوم هذا القانون كل شخص يؤهل لتنفيذ العمليات المشار إليها في المواد (المادة17،16، 19، 20، 21) [22]
- و يعرف الأمر بالصرف بأنه كل شخص يؤهل قانونيا لتنفيذ العمليات المالية و الإدارية ، باسم و لحساب الدولة أو الهيئات و المؤسسات العمومية ذات طابع إداري[23]
- و حسب المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 97 – 268 فانه يعتبر أمرا بالصرف ، حسب مفهوم هذا المرسوم ،الموظف المعين قانونا في منصب مسؤول تسيير الوسائل المالية و البشرية و المادية ، الذي يفوض له السلطة وفقا للمواد 26و 28 و 29 من القانون رقم 1 90 -21 أوت سنة 1990 و المتعلق بالمحاسبة العمومية . [24]
- المرحلة الإدارية:إن العمليات التي يقوم بها الأمر بالصرف تعتبر كمرحلة إدارية لتنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية فهي تخص بالنسبة للإيرادات عمليتين هما الإثبات constatationو التصفية liquidation [25]:

أ – الإثبات (constatation): و هو حسب المادة 16 يعد الإثبات الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي . و الحقوق العمومية تنشا من خلال القوانين و التنظيمات و التعقيدات و القرارات القضائية.

ب – التصفية () liquidation: التصفية بالنسبة للإيرادات تعني تحديد المبلغ المستحق على المدين لفائدة الدائن العمومي و تنص المادة 17 على ما يلي :

- ✓ تسمح تصفية الإيرادات بتحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على المدين لفائدة الدائن العمومي والآمر بتحصيلها .

[22] فوضيل الشبلي و حمزة عبد الكريم ، المحاسبة و المالية العامة ، (1) ،2679 _2004 ، م . مولاهم ، قصر الكتاب _ البليدة ، 2004 ، ص 11

[23] سكوتي خالد ، دور الأمر بالصرف في مراقبة الميزانية ، مجلة الحقوق و الإنسان ، مجلد العاشر العدد الثاني ، 15_06 _ 2017 ، ص 26

[24] المرسوم التنفيذي رقم 97 -268 مؤرخ في 16 ربيع الأول عام 1418 ألموافق ل 21 يوليو 1997 ، يحدد الإجراءات المتعلقة بالالتزام بالنفقات العمومية و تنفيذها ، و يضبط صلاحيات الأمرين بالصرف و مسؤولياتهم ، الجريدة الرسمية العدد 48 الصادر بتاريخ 23 يوليو 1997 ، ص14

[25] الدكتور منصوري زين ، دروس المحاسبة العمومية ، مرجع سبق ذكره ، ص 48

أما العمليات التي تقوم بها الأمر بالصرف بالنسبة لنفقات: فينحصر دوره في المراحل التالية:

– الالتزام(L'Engagement): المادة 19 يعد الالتزام الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين.

– التصفية ((LA liquidation: تهدف عملية التصفية إلى تحديد المبلغ بدقة و التأكد من حقيقة الدين الذي يقع عبؤه على الدولة من خلال تطابق العمل المنجز، و تنص المادة 20على ما يلي:

تسمح التصفية بالتحقيق على أساس الوثائق الحسابية وتحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية .

فالتصفية في مجال النفقات تتضمن عمليتين مختلفتين و لكن متكاملتين: إثبات العمل المنجز أو الخدمة المقدمة (la constatation du service fait) و العمليات الحسابية لمبلغ النفقة .

يعد الآمر بالصرف أو تحرير التحولات الإجراء الذي يأمر بموجبه دفع النفقات العمومية.

2- شروط اكتساب صفة الآمر بالصرف:

تتعدد شروط اكتساب شخص ما لصفة الآمر بالصرف، نص عليها قانون90/21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، بالمواد 23 ،24و 55 وتتحدد تلك الشروط في كل مرة من ضرورة حصول التعيين أو الانتخاب لمسؤول هيئة عمومية، التخويل للقيام بعمليات تنفيذ الميزانية العامة، التنافي مع منصب المحاسب العام، وأخيرا ضرورة اعتماد الآمر بالصرف لدى المحاسب العمومي المعين لديه. [26]

3– أنواع الآمرون بالصرف:

يصنف الآمرون بالصرف إلى ثلاث أنواع نعرضهم فيما يلي[27] :

أ– الآمرين بالصرف الرئيسين أو الابتدائيين: يمكن تعريفهم كما يلي:

- هم المسئولون الموجودون على قمة الهرم الإداري في الهيئات الموكل لهم أمرها.
- يعرف الآمرين بالصرف الرئيسيين بأنهم: "هم الذين يصدرون أوامر بالدفع لفائدة الدائنين وأوامر الإيرادات ضد المدينين، وأوامر تفويض الاعتمادات لفائدة الآمرين بالصرف الثانويين ".
- حسب المادة 23 من قانون المحاسبة العمومية فإن الآمرين بالصرف الأساسيين هم كالتالي:
  - المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي للمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة؛
  - الوزراء؛
  - الولاة: عندما يتصرفون لحساب الولاية .

[26] بوعافية حدة و حملاوي زكرياء ، دور المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العمومية ، مرجع سبق ذكره ، ص 10

[27] يوسف جيلالي ، نظام القانوني للأمر بالصرف في القانون الجزائري ، مجلة القانون، المركز الجامعي احمد زبانة بغيليزان، معهد العلوم القانونية و لادارية ،2016، ص 81/80

- رؤساء المجالس الشعبية البلدية الذين يتصرفون لحساب البلديات .
- المسئولون المعينون قانونا على المؤسسات العمومية ذات طابع الإداري .
- المسؤولون المعينون قانونيا على المصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة .[28]

ب –الآمر بالصرف الثانويين :

"هم الذين يصدرون حوالات الدفع لفائدة الدائنين في حدود الاعتمادات المفوضة وأوامر الإيرادات اتجاه الدائنين".

يقوم الأمرين بالصرف الرئيسيون بتعيين الأمرين بالصرف الثانويين من اجل تسيير و تنفيذ ميزانية وحدات الحكومية اللامركزية ، و بشكل أدق هم المسؤولون عن الإدارات الفرعية بصفتهم رؤساء مصالح خاضعين للوصاية المركزية (مثل المدراء التنفيذيين على مستوى الولايات كمديرية الصحة ، مديرية السكن ...الخ.).

فالأمر بالصرف الثانوي إذا مسؤول عن تنفيذ العمليات بالنسبة لميزانية الدولة بصفته رئيس مصلحة ادارية غير ممركزة ، و له صلاحيات بإمكانية تنفيذ العمليات المذكورة في المادة 23 (الثبات ، تنفيذ ، التصفية و الأمر بالصرف). [29]

ج – الأمر بالصرف الوحيد:

نصت المادة 73 من قانون المالية التكميلي لسنة 1992 فقرة 03 على انه "يطبق الوالي ،بصفته أمر بالصرف الوحيد برامج تجهيز العمومي الغير الممركزة المنصوص عليها سنويا و المسجلة في دليله " وقد سمي الوالي بالصرف وحيد ،لأنه من جهة ليست لديه ميزانية خاصة به يسيرها و إنما يقوم بتنفيذ مالية مسجلة في الميزانية العامة للدولة و الخاصة بمختلف الوزارات (القطاعات)و بالتالي لم يكن ممكنا اعتباره أمرا بالصرف رئيسيا لهذه العمليات ،من جهة أخرى لم يكن أمرا بالصرف ثانويا لكونه لم تفوض له اعتمادات بل تخصص له نهائيا في بداية كل سنة.

د –الآمر بالصرف المستخلف:

في حالة حدوث مانع أو غياب الأمر بالصرف الرئيسي، الأمر بالصرف الثانوي أو الأمر بالصرف الوحيد يمكن للإدارة الوصية استخلافه بموظف أخر بموجب قرار يبلغ إلى المحاسب العمومي .في هذه الحالة يكون الأمر بالصرف المستخلف مسؤول مسؤولية كاملة عن العمليات التي قام بتنفيذها أما الأمر بالصرف الغائب فلا مسؤولية عليه لكون علاقة العمل معلقة .

[28] فوضيل الشبلي وحمزة عبد الكريم ، المحاسبة والمالية العامة ، مرجع سبق ذكره ، ص11

[29] عبد الكريم ماضي و نجيب لونيسة ، دور الحاسبة العمومية في تحصيل إيرادات و ترشيد نفقات المؤسسة في ظل الأزمة المالية الحالية ، مرجع سبق ذكره ، ص13

هـ – الأمر بالصرف المفوض:

يمكن للأمرين بالصرف تفويض إمضائهم إلى احد مرؤوسين و ذلك في حدود صلاحية المخولة له و تحت مسؤوليته، فتفويض الإمضاء يسمح بالقيام ببعض أعمال التسيير من طرف الأمر بالصرف المفوض لحساب وباسم الأمر بالصرف الأصيل، كما انه تفويض الإمضاء يسمح للمفوض بإلغائه في أي وقت، و يعطيه الحق في الرقابة على كل العمليات التي يجريها المفوض عنه و من تم إدخال تعديلات عليها.

نشير إلى أن الأمر بالصرف المفوض مسؤول مسؤولية تضامنية مع الأمر بالصرف المفوض عنه[30]

ثانيا: المحاسب العمومي:

1– تعريف المحاسب العمومي:

- المحاسب العمومي هو الشخص المكلف بتسيير المحاسبة في المؤسسة العمومية الإدارية، و هو المكلف بصفة رسمية بالتنفيذ الفعلي للنفقات و الإيرادات و كذا عمليات الخزينة، و كذلك لفائدة المؤسسات العمومية.[31]
- كما عرف جاك ميني المحاسب العمومي "بأنه الموظف أو العون العمومي المرخص له قانونا للتصرف في الأموال العمومية أو الأموال الخاصة المنظمة ".

يبرز هذا التعريف بثلاثة عناصر أساسية لمفهوم المحاسب العمومي :

- صفة الموظف أو العون العمومي: حيث أن كل المحاسبين العموميين موظفون لدى الدولة (الملحقون بوزارة المالية) أو لدى الهيئات العمومية الأخرى.
- الترخيص القانوني: الذي يتمثل في تعيين المحاسبين العموميين أو اعتمادهم من طرف وزير المالية
- التصرف في الأموال العمومية: الذي يشمل أساسا تحصيل الإيرادات، ودفعالنفقات ، و حركة الأموال و القيم العمومية (أو الخاصة)و حفظها .[32]

- كما عرفت المادة 33 من قانون المحاسبة العمومية بأنه يعد محاسبا عموميا في مفهوم هذه الأحكام، كل شخص يعين قانونيا للقيان، فضلا عن العمليات المشار إليها في المادتين 18 و 22 بالعمليات التالية :
- تحصيل الإيرادات ودفع النفقات.
- ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها وحفظها.
- تداول الأموال و السندات و القيم و الممتلكات و العائدات و المواد.

[30] وزارة المالية ،(محاسبة الإدارة) ، نجار خليل ، ولاية خنشلة ، ص 18 _19

[31] سكوتي خالد ، دور المحاسب العمومي في مراقبة الميزانية ، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية و الاقتصادية ن العدد09 ، جامعة غرداية (الجزائر)، (2020/02/29) ، ص 93

[32] سكوتي خالد ، دور المحاسب العمومي في مراقبة الميزانية ، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية و الاقتصادية ن العدد09 ، جامعة غرداية (الجزائر)، (2020/02/29) ، ص 94

حركة حسابات الموجودات.[33]

2- تصنيف المحاسبين العموميين:

أولا: المحاسبون العموميون الرئيسيون

- هو المحاسب المكلف بالتنفيذ للعمليات على سبيل التخصيص، أي أن يتصرف بصفته محاسبا مخصصا " assignataire" ، و هذا عن طريق التنفيذ النهائي في سجلاته المحاسبة لكل العمليات المأمور بها عن طريق صندوقه و المسئول عنها أمام مجلس المحاسبة. [34]
- كما نصت المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم 31-312 المؤرخ في 07 /09/1991إلى المسؤولين العموميون كما يلي:

-**العون المحاسب المركزي للخزينة** : حيث يتولى مهمتين أساسيتان تتمثل في تركيز كل الحسابات التي يتكفل بها المحاسبون الرئيسيون لآخرون وهم أمين الخزينة الرئيس وأمين الخزينة المركزي وأمناء الخزينة لـ 48 ولاية ومتابعة الحساب المفتوح باسم الخزينة العمومية على مستوي البنك المركزي.

-أمين الخزينة المركزي : هو المسؤول عن تنفيذ الميزانية على مستوي المركزي خاصة ميزانيات الوزارات فله مهمة انجاز عمليات الدفع الخاص بميزانيات التسيير وميزانيات التجهيز .--أمين الخزينة الرئيسي: يتكفل بمعاشات المجاهدين لأنها تعتبر شبه ديون على عاتق الدولة.

-**أمين الخزينة ألولائي** : يتكفل بمهام تركيز العمليات التي يجريها المحاسبين الثانويين على مستوى ولايته ويتولى إنفاق نفقات الدوائر الوزارية على مستوى المحلى أي تلك إلي يأمر بصرفها الآمرون الثانويين [35]

-ثانيا :المحاسبون العموميون الثانويين

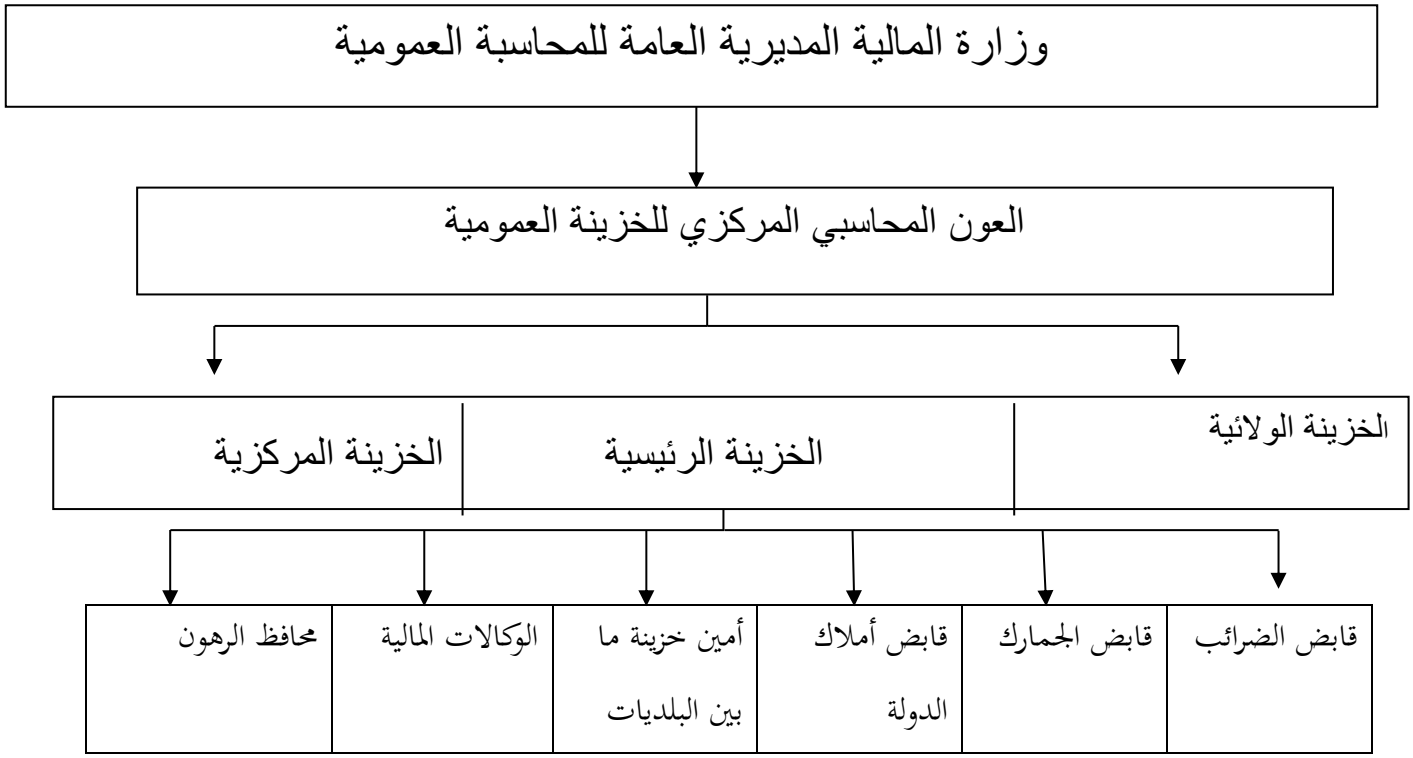
- **نصت المادة 32، من المرسوم التنفيذي 91/313** :هو كل محاسب يتولى تجميع محاسبة المحاسب الرئيسي ، حيث يقوم بتنفيذ العمليات الخاصة بالإيرادات و النفقات لفائدة المحاسب الرئيسي ، الذي يقوم بدوره شهريا بتدقيق و دمج القيود المحاسبة التي قام بها المحاسب الثانوي الواقع في إقليم سلطته المحاسبة ، وعليه يمتلك صفة محاسب العمومي ثانوي للدولة كل من : [36]
  - ✓ قابض الضرائب .

[33] فوضيل ألشبلي و حمزة عبد الكريم ، المحاسبة و المالية العامة ، مرجع سبق ذكره ، ص 13
[34] سكوتي خالد ، دور المحاسب العمومي في مراقبة الميزانية ، لرجع سبق ذكره ، ص 95
[35] حمادي كريمةو بوقراب غالية ، دور المحاسبة العمومية في مراقبة و ترشيد الايرادات و النفقات، مذكرة لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ،جامعة اكلي محند اولحاج – بويرة ،2019/2018، ص 18
[36] فوضيل الشبلي و حمزة عبد الكريم ، المحاسبة و المالية العامة ، مرجع سبق ذكره ، ص 12

- ✓ قابض الجمارك.
- ✓ قابض أملاك الدولة.
- ✓ أمين الخزينة البلدية.
- ✓ أمين خزينة المراكز الاستشفائية الجامعية والمؤسسات الصحية المتخصصة.
- ✓ محافظ الرهون.

تتجمع حاسبات المحاسبين الثانويين لدى أمين الخزينة الولائية، متمثلا يوضحه الشكل التالي:

شكل رقم :(01):أصناف المحاسبة العمومية في الجزائر



المصدر :شلال زهير ،**أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة** ، أطروحة دكتوراه ، جامعة بومرداس ، 2014/2013 ، ص 103 .

3- مسؤولية المحاسب العمومي :

سيتم التطرق في هذا العنصر إلى المسؤوليات التي تقع على عاتق المحاسب العمومي عند أداء مهمته .[37]

فحسب نص المادة 38 من القانون 90-21 فإن المحاسبين العموميين مسئولون شخصيا وماليا عن العمليات الموكلة إليهم، ولا تقوم هذه المسؤولية إلا بقرار من وزير المالية أو بقرار من مجلس المحاسب

أ- **المسؤولية المالية** :المادة 42 من القانون السابق صريحة في تطبيق المسؤولية المالية، حيث أن المحاسب مسئول عن تعويض الأموال والقيم الضائعة أو الناقصة من الخزينة، وتغطية العجز الذي يتسبب فيه، وليس بإمكانه أن يصلح الإجراءات فبمجرد وجود خلل في الحسابات يجب عليه التعويض مباشرة أي لا يؤخذ بالنية في الأخطاء .

ب- **المسؤولية الشخصية** :المادة 43 من نفس القانون تنص على أن المحاسب مسئول شخصيا عن كل مخالفة في تنفيذ العمليات المالية، ولا يمكنه إرجاع هذه المسؤولية على موظف أو عون ينتمي إليه.

ج –**حماية المحاسب العمومي** : المحاسب العمومي محمي من طرف قانون الوظيف العمومي حيث تنص المادة 19 من مرسوم التنفيذي 59/85 على أن المؤسسة أو الإدارة العمومية ملحقة بها المحاسب العمومي ، تحميه من جميع التعديات التي يتعرض لها من الغير ، فتقوم بتتبع الأشخاص المتسببين في الضرر (الوكيل القضائي للخزينة) ، و يمكن له الحصول على تعويضات من وزير المالية بالنسبة للإضرار التي يتعرض لها من الآخرين ، و في هذا الايطار يمكنه الاستفادة من إجرائيين لحمايته هما :

- **الإعفاء من المسؤولية** : [38]

حسب المادة 38 من القانون 91-12 المتضمن القانون المالية التكميلي لسنة 1992 فان المحاسب العمومي يمكن أن يستفيد في حالة قيام مسؤوليته المالية من إعفاء من المسؤولية و هذا حالة إثباته إن خطا كن ناجما عن قوى القاهرة .

- **الإجراء الرجاني** :[39]

في حالة رفض إجراء الإعفاء من المسؤولية، يستطيع المحاسب العمومي المأخوذ بمسؤوليته أن يقدم طلبا ثانيا لوزير المالية، من أجل مطالبته بإعفائه من دفع الدين، هذا الإجراء ليس بحق مكتسب للمحاسبين العموميين، بل يخضع

[37] وقاد احمد و عبد العزيز ايت مسعود، عمليات الميزانية و عمليات الخزينة ، المدرسة الوطنية للادارة، 2006/2005،ص 15

[38] شريف لينة و بلحبيب سميرة ، دور المحاسب العمومي في الرقابة على الانفاق العام ، مذكرة لنيل شهادة ماستر اكاديمي ، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير ، جامعة بلحاج بوشعيب عين تموشنت ، 2021/2020 ، ص 39

[39] عبد الكريم ماضي و نجيب لونيسة ،دور المحاسبة العمومية في تحصيل ايرادات و ترشيد نفقات المؤسسة في ظل ازمة المالية الحالية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ،جامعة 8 ماي 1945- قالمة ،2017-2018،ص 22

لسلطة قرار وزير المالية الذي يقرر منحه بعد استشارة لجنة المنازعات، التي تقوم بفحص وتحقيق الوضعية المالية وممتلكات المحاسب

من أجل دراسة إمكانية أو استحالة دفع المبالغ المستحقة يعتبر رأي لجنة المنازعات ضروريا في المبالغ التي تفوق 1.000.00دج وتقدم تقريرها النهائي لوزير المالية الذي يقرر نهائيا قبول أو رفض طلب المحاسب العمومي.

4 مهام المحاسب العمومي :

يتكفل المحاسب العمومي بالأوامر الصادرة إليه من طرف الأمر بالصرف المتضمنة دفع النفقات العمومية وكذا تحصيل الإيرادات ويلتزم بمقابل ذلك بمجموعة من الالتزامات قصد التنفيذ السليم للميزانية الإدارة أو الهيئة العمومية المعنية .[40]

يعتبر المحاسب العمومي عونا من أعوان الرقابة على تنفيذ العمليات المالية للدولة، لأنه مكلف بتطبيق الرقابة أثناء تنفيذ الميزانية، فهو مطالب بالتحقق من مشروعية سندات الأمر بالتحصيلات وسندات الأمر بالصرف ومطابقتها للقوانين والأنظمة المعمول بها قبل تنفيذها .

يتدخل المحاسب العمومي في المرحلة الأخيرة من تنفيذ الميزانية، حيث يقوم بتنفيذ مرحلة تحصيلات الإيرادات وتسديد النفقات المرخصة في الميزانية، ونتيجة لذلك يعتبر المحاسب العمومي العون المكلف قانونا بحيازة وحراسة وتداول الأموال والقيم العمومية، إضافة إلى المهام المرتبطة بإجراء القيود المحاسبية ومسك السجلات المحاسبية القانونية للعمليات التي يقوم بتنفيذها، وإعداد حساب التسيير سنويا وإيداعه في الآجال المحددة قانونا لدى مجلس المحاسبة، والمحافظة على وثائق إثبات العمليات المالية والمستندات والسجلات المحاسبية لجميع العمليات التي يقوم بها .[41]

و من بين مهام المحاسب العمومي متابعة تطبيق إجراءات التحصيل بالتراضي، ثم استعمال الأدوات القانونية للتحصيل الإجباري للإيرادات العمومية، ولا يعتبر مسؤولا عن الأخطاء المرتكبة في تحديد الوعاء أو عند تصفية الحقوق التي يتولى تحصيلها، وبناء على ما سبق فإن المحاسب العمومي يختص بمراقبة وتنفيذ عمليات تحصيل الإيرادات وتنفيذ النفقات من حيث الشمل وليس من حيث المضمون، عن طريق التحقق من مشروعية العمليات المالية على الوثائق المحاسبية ومطابقتها للقوانين المعمول بها، دون أن يتدخل في مجال حسن تسيير المال العام الذي هو من اختصاص الأمر بالصرف.

[40]شريف لينة أية و بلحبيب سميرة ، **دور المحاسب العمومي في الرقابة على الإنفاق العام** ،مذكرة ماستر في العلوم المالية و المحاسبية ، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير ، 2021/2020،ص 47

[41]شريف لينة و بلحبيب سميرة ، دور المحاسب العمومي في الرقابة على الانفاق العام ، مذكرة لنيل شهادة ماستر اكاديمي ، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير ، جامعة بلحاج بوشعيب عين تموشنت ، 2021/2020 ، ص 43

المطلب الثالث: ماهية المراقب المالي

الفرع الأول: تعريف المراقب المالي:

يعرف المراقب المالي بأنه :"هو موظف ينتمي إلى الوزارة المالية مؤهل قانونا لممارسة مهمة التأشير على الالتزام الذي يحرره الأمر بالصرف ، وله صلاحية رفض بعض العمليات المخلفة للقانون ، كما يمكن مراقب المالي أن يعطي إرشادات و نصائح للأمر بالصرف فهو بمثابة مستشار المالي" .[42]

- و يعتبر أيضا بأنه شخص تابع لوزارة المالية ويتم تعيينه بمقتضي قرار وزاري يمضيه الوزير المكلف بالميزانية .من اجل مراقبة إجراءات الالتزام بالدفع للنفقات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة ، حيث يقوم بالتحقق من مشروعية العمليات التي يقوم الأمر بالصرف قبل عقد النفقة بصفة نهائية .[43]
- أن المراقب المالي يخضع مباشرة لسلطة وزير المالية ، إذ لا توجد علاقة رئاسة تربط بين المحاسب العمومي ،الأمر بالصرف و المراقب المالي ، حيث لا يخضع كل واحد منهم لسلطة الأخر ، و بالتالي كل عون من أعوان المحاسبة العمومية مسؤولا شخصيا عن العمليات التي قام بتنفيذها .
- إن وظيفة المراقب المالي المراقبة المسبقة لعمليات النفقات فهو لا يتدخل في الإرادات ، و ذلك أن رقابة النفقات العمومية التي يلتزم بها المراقب المالي تطبق على ميزانيات المؤسسات و الإدارات التابعة للدولة ، و الميزانيات الملحقة ، و على الحسابات الخاصة للخزينة ، و الميزانيات البلديات و المؤسسات العمومية ذات طابع إداري و ميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي و الثقافي و المهني ، و ميزانيات المؤسسات العمومية ذات طابع الإداري المماثلة .

الفرع الثاني: مهام المراقب المالي:

تتمثل المهمة الرئيسة للمراقب المالي في مراقبة عمليات تنفيذ النفقات العمومية و مطابقتها للأنظمة و القوانين المعمول بها قبل تنفيذها عن طريق التحقق من مشروعية إجراء الالتزام بالدفع وعليه يقوم المراقب المالي قبل قبول التأشير على الالتزام بالدفع أن يتحقق من توفر العناصر الآتية :[44]

- صفة الأمر بالصرف
- مطابقتها التامة للقوانين والأنظمة المعمول بها
- توفير الاعتمادات أو المناصب المالية

[42] عبد المطلب بيصار ، دور اعوان المحاسبة العمومية في فعالية تنفيذ ميزانية الجماعات المحلية' مجلة الدراسات المالية و المحاسبة ، عدد01 جامعة محمد بوضياف المسيلة (الجزائر)، 30،11،2021 ،ص 154

[43] بن داوود ابراهيم ، الرقابة المالية على النفقات العامة بين التشريعة الاسلامية و التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهلدة الماجيستير ،فرع الدولة و المؤسسات العمومية جامعة ،الجزائر 2003/2002،ص82

[44] المادة 09،المتعلق بالمراقبة السابقة للنفقات التي يلتزم به ، من المرسوم التنفيذي رقم 414/92 المؤرخ في 1992/11/14

- التخصيص القانوني للنفقة
- وجود تأشيرات أو أراء التي سلمتها السلطة المؤهلة لهذا الغرض ، عندما تكون مثل هذه التأشيرة قد نص عليها التنظيم الجاري به العمل .

كما نصت المادة 58،59،60 من قانون 90-21 على مهام أخرى :[45]

- عليه أن يراقب عملية الالتزام ، فالدولة لا يمكن أن تلتزم إلا في حدود مطابقة القانون و هي الوسيلة كبيرة ملقاة على عاتق الأمر بالصرف لأنه يتصرف باسم الدولة .
- إعداد تقارير سنوية عن النشاطات التي توجه إلى الوزير المكلف بالمالية .
- تقديم نصائح للآمرين بالصرف على مستوي المالي .
- عليه أن يتأكد من صحة الالتزامات التي يقررها ، (نقصد هنا صحة القانونية) .
- أن يتحقق من وجود اعتمادات كافية لتغطية العملية الملتزم بها .
- مساعدة الأمر بالصرف ة تقديم الإرشادات الضرورية التي يلتمسها و الخاصة بعمليات تنفيذ النفقات .

الفرع الثالث: مسؤولية المراقب المالي:

يعتبر المراقب المالي مسؤول شخصيا أمام الهيئات المراقبة ووزارة المالية على جميع المخالفات الصريحة للقوانين و الأنظمة المعمول بها في مجال الصرف النفقات العمومية ، حيث تطبق على المراقب المالي مسؤولية إدارية و مسؤولية محاسبية و أخرى جزائية و لا تطبق عليه المسؤولية المالية و الشخصية خلافا لأعوان تنفيذ النفقات العمومية (الأمر بالصرف و المحاسب العمومي) لأنه لايعتبر عونا محاسبيا .[46]

- **المسؤولية الإدارية** : يكون المراقب المالي مسؤولا إداريا أمام وزير المالية ، و هو ملزم باحترام الأوامر السلمية التي يتلقاها .
- **المسؤولية المحاسبية** :المراقب المالي يجب عليه بضبط حسابات الالتزام و هذا سيؤدي به الى دفع التقارير الدورية لوزير المالية لكي يتمكن من متابعة تنفيذ الميزانية . .

[45] عبد المطلب بيصار ، دور الأعوان المحاسبة العمومية في فعالية تنفيذ ميزانية الجماعات المحلية ، مجلة الدراسات المالية و المحاسبة ، عدد01 جامعة محمد بوضياف المسيلة (الجزائر) ،2021/11/30، ص 154_155

[46] قزابنية فيروز الرقابة القبلية على النفقات العمومية و دورها في ترشيد الانفاق العمومي ،مذكرة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير ، 2021/2030، جامعة ام البواقي ،ص 50

- **المسؤولية الجزائية** : التأخير غير شرعي في إعطاء التأشيرة يعرض المراقب المالي إلى متابعة من مجلس المحاسبة ,لان هذا التأخير يتسبب في ديون على عاتق الدولة ويسبب خسارة في الخزينة , ولا يتمكن الآمر بالصرف أن يغطى بعض الديون.

المطلب الرابع: طبيعة العلاقة بين المحاسب العمومي والمراقب المالي

ينتمي كل من المحاسب العمومي والمراقب المالي لهيئة إدارية واحدة متمثلة في وزارة المالية، إلا أن المراقب المالي مكلف بالرقابة المسبقة على القرارات والالتزامات بالدفع التي يتخذها الامر بالصرف والمحاسب العمومي مكلف بإنجاز المرحلة المحاسبية لتنفيذ ميزانية الهيئة العمومية وهذا من خلال دفع النفقات وتحصيل الإيرادات .[47]

ويلزم قانون المحاسبة العمومية المحاسب العمومي بإعادة التأكد من مدى مطابقة العمليات مع القوانين والتنظيمات المعمول بها والتحقق من مشروعية سندات الأمر بالتحصيل وسندات الأمر بالصرف أو حوالات الدفع قبل تنفيذ العمليات، رغم أن هذه العمليات كانت موضوع رقابة مسبقة من طرف المراقب المالي، وقد سبق أن منح موافقته من خلال التأشير عليها .

ونتيجة لذلك يرفض المحاسب العمومي أحيانا دفع النفقات التي سبق أن وافق عليها المراقب المالي أن تبين أنها غير متطابقة للقوانين والتنظيمات المعمول بها، أن هذا التضارب في المواقف والآراء بخصوص نفس العمليات المالية بين المحاسب العمومي والمراقب المالي ينتج عنه زيادة المدة المستغرقة لتنفيذ العملية المالية أو النفقة التي آمر بصرفها الأمر بالصرف [48]

كما يجعل من الرقابة التي يمارسها المراقب المالي مجرد طبقة رقابة إضافية تزيد من ثقل إجراءات تنفيذ العمليات المالية، وهذا على اعتبار المحاسب العمومي يقوم بإعادة نفس تلك الرقابة مع الحرص على التدقيق فيها بشكل أكبر نظرا لحجم المسؤولية المدنية والجنائية الكبيرة التي يتحملها المحاسب العمومي بخلاف المراقب المالي الذي يحمل مسؤوليته الشخصية فقط .

[47] شريف لينة اية و بلحبيب سميرة ، دور المحاسب العمومي في الرقابة على الانفاق العام ، مرجع سبق ذكره ،ص 40

[48] نادية مغني ، دراسة و تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولة في القطاع العام ، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه ،علوم التسيير تخصص إدارة أعمال ، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2017/2016،ص90

المبحث الثاني: إطار النظري حول الإنفاق العام وترشيده

تعتبر النفقات العامة أداة من أدوات السياسة المالية التي تستخدمها الدولة لتحقيق الأهداف المجتمع و إشباع حاجاته العامة، فهي تعكس كافة جوانب الأنشطة العامة ، فأول عمل تقوم به الدولة هو تحديد نفقاته العامة ، فهي نفقة ايجابية الهدف منها تحقيق أثار اقتصادية ، اجتماعية وكذلك السياسية .

المطلب الأول: ماهية النفقات العامة

الفرع الأول: تعريف النفقات العامة وخصائصها

أولا . تعريف النفقات العامة

للنفقات العامة عدة تعاريف نذكر منها

- تعرف النفقة العامة على أنها مبلغ من النقود يقوم بإنفاقه شخص معنوي عام بهدف تحقيق منفعة عامة [49]
- كذلك هي مبلغ من المال يخرج من خزانة الدولة بواسطة إدارتها ومؤسستها وهيئات وزاراتها لإشباع حاجات عامة.[50]
- فالنفقات العامة هي تلك المبالغ نقدية التي تقوم بصرفها السلطات التشريعية يقوم بإنفاقه شخص عام في توفير مبلغ سلع وخدمات عامة لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية.
- يقصد بالنفقات العامة كل الأموال التي تصرفها الدولة من اجل إشباع الحاجات العامة.[51]

ومن خلال التعاريف التالية يمكن استنتاج أن:

النفقة العامة بأنها مبلغ من نقود ينفقه شخص عام لأداء خدمة عامة يقصد بها تحقيق منفعة عامة.

ثانيا. خصائص النفقات العامة:

- **النفقة مبلغ نقدي** :تقوم الدولة بإنفاقه مبالغ نقدية للحصول على سلع و الخدمات لممارسة نشاطها لتسيير المرافق العامة ، أو شراء سلعة ألازمة لعمليات الإنتاجية أو منهج الإعانات و المساعدات بأشكالها المختلفة لذا يجب أن يتخذ الشكل النقدي حتى تدخل في مجال النفقات العامة .
- **صدور النفقة من الدولة** : يشترط صدور النفقة العامة من الدولة أو احد تنظيماتها وكنا أساسي للنفقة التي تقوم بها الأشخاص المعنوية العامة و الدولة و الهيئات العامة الوطنية و المؤسسات العامة قصد تحقيق

[49] حميد غرزي ،اثر النفقات العامة على تضخم ،أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم الاقتصادية ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير،2019،2020،ص15

[50] طارق الحاج ،المالية، الطبعة الأولى (2009م-1430)،دار الصفاء النشر التوزيع ،الأردن،عمان1999،ص122

[51] احمد بوجلال،إجراءات تنفيذ النفقات العامة في الجزائر ،مجلة الدراسات ،العدد 2،2018/06/14،ص24

أهداف الاقتصادية و الاجتماعية معينة ،فالجهة الوحيدة التي تتولى عملية الإنفاق العام هي الدولة من خلال أجهزتها المختلفة لتحقيق الربح ضمن قوانين المعمول بها المصادق عليها من طرف البرلمان.

- **الغرض من النفقة العامة (تحقيق نفع عام)** :الهدف من النفقات العامة هواشباع الحاجات العامة لتحقيق منفعة أو مصلحة العامة و يرجع ذلك إلى وجود حاجات عامة تتولى الدولة أو الهيئات و المؤسسات إشباعها بهدف تحقيق منفعة عامة .[52]

الفرع الثاني: قواعد و أقسام النفقات العامة

أولا. قواعد النفقات العامة

للنفقة العامة قواعد يجب مراعاتها و يطلق على هذه القواعد دستور النفقة العامة وهي :

- **قاعدة المنفعة** : الهدف من النفقة هو تحقيق مصلحة عامة لاتكون مبررة ، لابمقدار تحققه من نفع المجتمع وهذا ما يقتضي عدم صرفها لتحقيق المصالح الخاصة لبعض الأفراد أو مجموعات أو فئات المجتمع دون بعض أخر ، لأسباب سياسية أو اجتماعية كانت .
- **قاعدة الاقتصاد** :يجب على القائمين بالإنفاق العام تجنب أي تبذير أو الإسراف يعني استخدام اقل نفقة ممكنة لأداء نفس الخدمة .
- **قاعدة الترخيص**: الترخيص هو ما يميز النفقة العامة عن النفقة الخاصة ويعني ذلك أن مبلغ من الأموال لا يعرف إذا سبقت موافقة الجهة المختصة بالتشريع.

هناك قواعد أخرى متضمنة في :

- **قاعدة المرونة** : وهو من القواعد التي تبد أتشغل حيزا كبيرا في مجال النفقات العامة و الخاصة مع بروز الأزمات بمختلف أشكالها سواء الاقتصادية ، اجتماعية ، سياسية ،لكن مرونة النفقات العامة تكون من إطارها ايجابي وليس سلبي ، إضافة إلى كونها خاضعة إلى القواعد أخرى متكاملة في ما بينها .
- **القاعدة العادلة** : تحقق العدالة في النفقات العامة في توزيع الأعباء التي يتم تحصيلها لتمويل هذه النفقات وذلك بالشكل الذي يستند إلى القدرة على الدفع لكل فرد مكلف ، وكذلك أيضا تحقق في توزيع الخدمات و المنافع العامة وهذه الخدمة لكل الفئات المجتمع ، و من خلال هذه الخدمات تساهم في تطوير قدراتهم التعليمية و الصحية .[53]

[52] بوجدارة سهيلة ، علاقة الإنفاق العام بالناتج المحلي في الجزائر ،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية ، قسم العلوم الاقتصادية ،جامعة الجزائر 3 ،2015-2016،ص 3،4،5.

[53] العربي بن علي بوعلام ،آليات ترشيد النفقات العامة في الجزائر،مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق في إطار مدرسة الدكتوراه،جامعة الجيلالي اليابس سيدي بلعباس،كلية الحقوق و العلوم الإنسانية ،قسم حقوق،2016-2017،ص19

ثانيا: تقسيمات النفقات العامة:

- **تقسيم النفقات العامة حسب دورتها** من خلال هذا التقسيم نميزها إلى :

1. **النفقات العامة العادية** : هي نفقات التي تتركز بانتظام و بشكل سنوي مثل الرواتب موظفي الدولة ،وان ليس معنى أن النفقات العامة عادية تتكرر كل سنة بل تختلف مقدارها من سنة الر أخرى و لكن مهام هو تكرارها السنوي و العادي لتصنف ضمن النفقات العادية .
2. **النفقات غير عادية** :هي النفقات التي لا تكرر و لا تجدد كل سنة بل على فترات متباعدة و بصورة غير منتظمة و في الظروف غير عادية مثل : نفقات مكافحة الآفات الزراعية و نفقات الحروب و كذلك تغطي بموارد غير العادية كالقروض و الإصدار النقدي .[54]

- **تقسيم النفقات حسب طبيعتها** :

1. **النفقات الحقيقية (الفعلية)**: هي النفقات التي تنفقها الدولة من اجل الحصول على سلع و الخدمات الضرورية لتسيير المصالح العامة مثل الرواتب الخاصة بالموظفين و مستخدمين الدولة .شراء الأجهزة و الفوائد التي تدفعها على القروض العامة. هذا النوع من النفقات يؤدي إلى زيادة الدخل الوطني لأنه يساهم في أنشطة دخول جديدة تضاف إلى الدخول المكونة للدخل الوطني.
2. **النفقات التحويلية (نفقات إعادة التوزيع)**:هي تلك النفقات التي تنفقها الدولة مقابل أي دون الحصول على أية سلعة أو خدمة و الغرض منها إعادة توزيع الدخل و الثروة ،تأخذ المال من بعض و توزيعه على البعض الآخرون دون مقابل كالضمان الاجتماعي ،التامين البطالة .....الخ

أما دور النفقات فهو يتمثل في نقل الدخل الوطني بصورة غير مباشرة من خلال إعادة لصالح طبقات من خلال إعادة رفعها للكفاءة الإنتاجية للعامل فتزداد الطاقة الإنتاجية.

- **تقسيم النفقات حسب أثرها:**

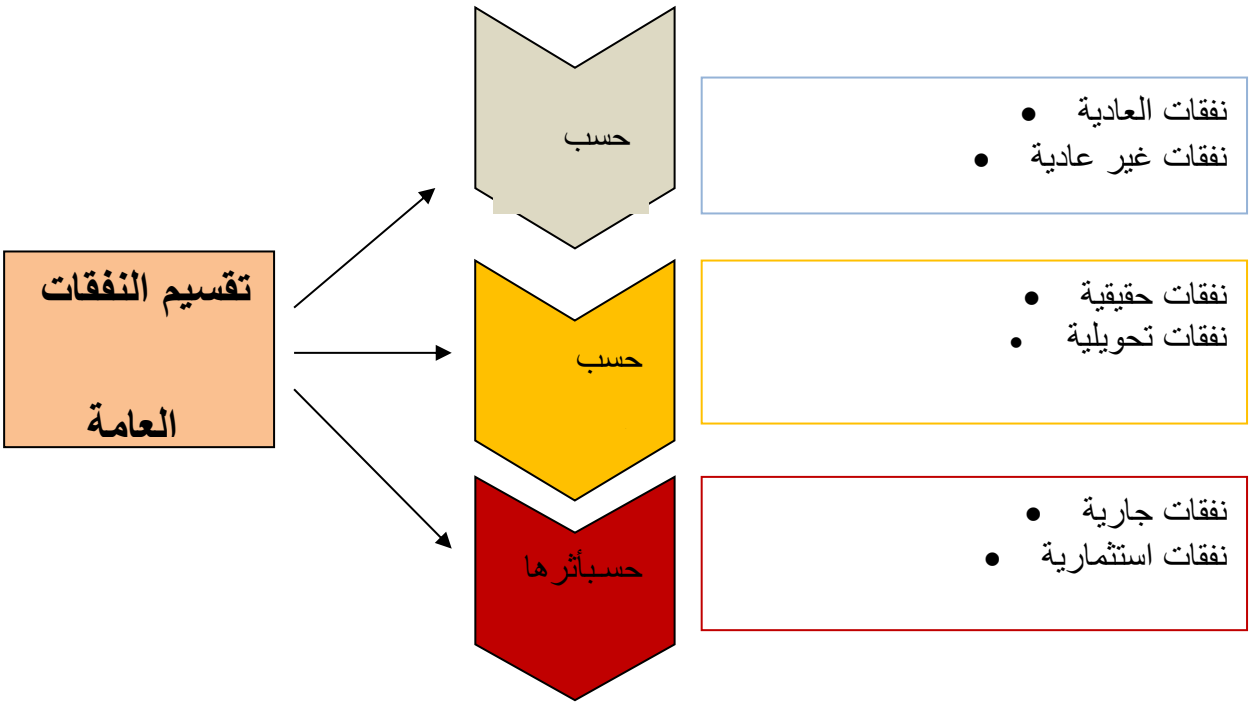
1. **النفقات الجارية:** و تشمل جميع النفقات الدولة التي تتكرر سنويا و بصورة منتظمة لتسيير الأعمال الدولة مثل : مرتبات موظفي الدولة و نفقات الصيانة و فوائد الدين و الإعانات [55]
2. **النفقات الاستثمارية** : هي تلك النفقات التي تهدف إلى توسيع الطاقة الإنتاجية و تكوين رأس المال الثابت ، أي التي تسعى إلى تنفيذ المشاريع الاستثمارية ، و هي النفقات ضرورية لتحقيق النمو

[54] زكاري محمد ،دراسة العلاقة بين النفقات العمومية والنمو الاقتصادي ،مذكرة نيل شهادة الماجيستر كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير ،تخصص اقتصاد كمي ،جامعة محمد بوقرة بومرداس ،2013-2014،ص7

[55] سهام العيداني، محاضر المالية العامة ، معهد الحقوق و العلوم السياسية ، المركز الجامعي نور البشير البيض ، ص 6

الاقتصادي المستهدفة في استخدام مصادر تمويلية غير العادية ، و عادة ما توصف النفقات الاستثمارية بأنها مرنة و تستجيب سرعة التقلبات المقدرة المالية للدولة عكس النفقات الجارية [56]

الشكل(02): تقسيمات النفقات العامة



المصدر : من إعداد الباحثتين

[56] منجد عبد اللطيف الخشالي ،اقتصاديات المالية العامة ،الطبعة الأولى (1426،2006)،(بدون مكان و اسم الناشر ومصدر النشر)،2001،ص37،39

الفرع الثالث: ظاهرة التزايد النفقات العامة

إن ظاهرة تزايد النفقات العامة و الوقوف على أسبابها وذلك لأهمية النفقات العامة في نشاط الاقتصادي، وقد أصبحت هذه الظاهرة متعددة و متداخلة، كما أن النفقات العامة في الجزائر عرفت تزايد مستمر من فترة إلى أخرى على اختلاف نظامها الاقتصادي .

هناك نوعين من الأسباب تزايد الظاهرة إلى أسباب ظاهرية وأسباب حقيقة:

أولا :الأسباب ظاهرة التزايد النفقات العامة

1. **اختلاف الطرق و التقنيات المحاسبة و المالية:** اختلاف الطرق و التقنيات المحاسبة و المالية تؤدي إلى زيادة النفقات العامة بزيادة ظاهرية ،وان الدولة فيما مضى كانت تسمح لبعض الإدارات و المصالح العمومية بتغطية نفقاتها الخاصة مباشرة منها ولا تسجل في الميزانية العامة إلا ناتج المقاصة بين الإيرادات و النفقات ، وهي غير دقيقة في الحساب لان تدعو إلى تبذير و الإسراف في النفقات العامة ، فأصبحت تقيد النفقات في الميزانية بشكل معزول عن الإيرادات ،يعني النفقات من جهة و إيرادات من جهة أخرى ،دون إجراء مقاصة بينهما .[57]
2. **انخفاض قيمة النقود** :يعد انخفاض القيمة على أنها ظاهرة بالحياة الاقتصادية و ترجع انخفاض القوة الشرائية للنقود إلى ظاهرة التضخم ،والتي تتمثل بارتفاع في مستوى العام للأسعار عند زيادة الوحدات النقدية المدفوعة للحصول على كمية السلع و الخدمات التي من الممكن الحصول عليها بأقل الوحدات النقدية في السابق ،أي قبل ارتفاع الحاصل في الأسعار . ومن هنا تنشا العلاقة الطردية بين الأسعار و النفقات العامة و ارتفاع الأسعار يستدعي بالمزيد من الإنفاق العام للحصول على نفس السلع و الخدمات .

يعني انخفاض قيمة النقود تعود إلى زيادة النفقات العامة زيادة ظاهرية في جزء منها وهذا الجزء يتوقف على حجم هذا الانخفاض .[58]

3. **زيادة عدد السكان و توسع الإقليم** :إذا كان الإنفاق العام بتزايد لمجرد مواجهة التوسع في مساحة الدولة أو بزيادة عدد السكانها دون أن يمس الإقليم الأصلي أو السكان فان الزيادة الإنفاق تكون مجرد زيادة ظاهرية ،وان زيادة النفقات العامة في هذه الحالات يكون راجع لاتساع نطاق الحاجة إلى نفس أنواع الخدمات في

[57] وافي ناجم، ظاهرة تزايد النفقات العامة وواقعها في الجزائر ،مجلة التكامل الاقتصادي ،العدد20 ،جامعة احمد دراية – ادرار(الجزائر)،2020/06/30،ص122

[58] منجد عبد اللطيف الخشالي ،اقتصاديات المالية العامة ، الطبعة الأولى(1426-2001)،بدون اسم الناشر و مصدر النشر ،2001،ص37،39

المساحات الجديدة التي أضيفت إلى إقليم الدولة ا والى مواجهة حاجات السكان المتزايدة من تلك الخدمات و المنافع العامة .

ثانيا: الأسباب الحقيقة:

1. **أسباب الاجتماعية: مع** تطور دور الدولة و تحويلها من الدولة الحارسة إلى دولة متدخلة ،أصبح هدفها لا ينصب فقط على رفع المستوى الدخل بل توزيعه لتحقيق العدالة الاجتماعية و توفير الخدمات الصحية و التعليمية ،و الرعاية الاجتماعية كالأطفال و المسنين و العاطلين عن العمل ....الخ .
2. **أسباب الاقتصادية** :بعد فشل مبدأ حيادية الدولة **عن حل المشكلات** و الأزمات الاقتصادية ،وجدت الدولة الرأسمالية نفسها مجبرة على تدخل في الحياة الاقتصادية من خلال تحقيق التوازن العام، للاقتصاد بإتباع سياسات مالية ونقدية معينة ، وهذا يتطلب نفقات مالية متزايدة في الدول النامية التي بحاجة إلى التنمية اقتصادية فأصبحت دولة تتدخل في تخصيص النفقات العامة لتحقيق هدفها .[59]
3. **أسباب سياسية و إدارية:** يزيد حجم النفقات العامة نتيجة لزيادة الهياكل الإدارية للدولة وهذا لما تطلبه هذه الأخيرة من نفقات لبنائها و تجهيزها ،إضافة إلى نفقات أجور القائمين عليها ،كزيادة عدد الولايات.
4. **أسباب المالية:** أن توفر الموارد المالية وتعدد الوسائل للحصول عليها يجب تشجيع الدولة على زيادة الإنفاق العام باعتباره مصدر استثنائي للإيرادات العامة ولا تستخدمه الدولة ،حيث نلجأ إلى إصدار سندات ذات فئة مختلفة لتشجيع أفراد كمنح إعفاءات من الضرائب كما أن الدولة تلجا إلى القرض الإجباري.
5. **أسباب عسكرية:** تعتبر من أهم الأسباب التي تؤدي إلى زيادة النفقات العامة حيت تحتل نسبة مرتفعة في اغلب الدول ،ونظر لاتساع نطاق الحروب و استعدادها وهذا ما يترتب عليه تزايد الإنفاق العسكري ، ومن جهة أخرى تزداد النفقات العامة على الجوانب معينة بعد الانتهاء الحرب كدفع تعويضات وإعانات ومعاشات .[60]

[59] طارق الحاج،المالية العامة ،مرجع سبق ذكره ،ص132، 133

[60] وافي ناجم ،ظاهرة تزايد النفقات العامة وواقعها في الجزائر ،مرجع سبق ذكره ،ص113

المطلب الثاني : أثار الاقتصادية و مراحل تنفيذ النفقات العامة

الفرع الأول : أثار الاقتصادية النفقات العامة

تشمل أثار النفقات العامة على الإنتاج الوطني و الاستهلاك وكذلك على مستوى الأسعار و التشغيل ، وسيتم دراسة هذه الآثار كل على حدة :

1. **آثار النفقات العامة على الإنتاج الوطني** : و يشمل :

- زيادة القدرة الإنتاجية أو الطاقات الإنتاجية في شكل إنفاق استثماري و بالتالي يعكس بالإيجاب على الإنتاج الوطني .
- يؤدي إلى زيادة الطلب الفعال ليؤدي في زيادة الطلب على سلع الاستهلاك وعلى سلع الاستثمار مما يؤدي إلى زيادة حجم الإنتاج .
- النفقات الجارية يمكن أن تكون سببا في زيادة عناصر الإنتاج عن طريق نفقات الصحة و التعليم ،التدريب ....الخ.

2. **آثار النفقات العامة على الاستهلاك الوطني** :

هناك العديد من الجوانب الذي يؤثر على الاستهلاك الوطني من خلال :

- يساهم الإنفاق في زيادة الطلب على الاستهلاك .
- أن النفقات العامة توجه إلى طلب السلع الاستهلاكية تؤدي إلى ارتفاع الطلب على الاستهلاك الوطني .
- تغطي النفقات مصاريف المرافق العمومية.
- تقوم الدولة بشراء خدمات الاستهلاكية كالآلات،الأجهزة ، المكتب ....الخ. في زيادة الطلب على الاستهلاك .
- كذلك تقوم الدولة بتوزيع مدخول و المكافآت لعمالها مقابل ما يقوم به من الأعمال .

3. **أُثار النفقات العامة على مستوى العام للأسعار** :تستطيع النفقات العمومية ان تمس بالمستوى العام للأسعار من عدة أوجه ، فقد تدعم الدولة بعض السلع لتكون في متناول اغلب السكان او تمنح امتيازات ضريبة للمنتجين للحد من الارتفاع الأسعار ، وكذلك تحمي بعض المنتجات الإستراتيجية من انهيار سعرها

4. **أثار النفقات العامة على تشغيل** :إن إنفاق الدولة في إطار المساهمة الكلية و الجزئية في رأس المال للمؤسسات العامة الاقتصادية، يساعد على خلق فرص تشغيلية ، كما تقدم المساعدات للمنتجين بحول دون تسريح العمال وقد يؤدي إلى خلق مناصب شغل جديدة .[61]

الفرع الثاني: مراحل تنفيذ النفقات العامة:

إن عمليات تنفيذ النفقات العامة تعني استعمال الاعتمادات المرخصة بحيث لا يجوز صرف النفقة عامة لما يتجاوز مبلغ الاعتماد المفتوح لها، حيت تمر عملية تنفيذ النفقات العمومية على مرحلتين:

أولا: المرحلة الإدارية: تتمثل في:

1. **الالتزام بالصفقة** : هو الإجراء الذي يتم بموجبه اتباث نشوء دين ،فحسب مصدر هذا الدين يمكن أن نفرق بين نوعين من لالتزام هما :

- **التزام القانوني** : يقصد به التصرف القانوني الذي لا يقوم به الأمر بالصرف بل يمكن أن يكون مجرد تطبيق لأحكام تشريعية أو تنظيمية أو تنفيذ لقرارات السلطات العمومية .
- **التزام المحاسبي** : يقصد به تخصص الاعتمادات المالية من اجل انجاز نفقة معينة ناتجة عن التزام القانوني أو بعبارة أخرى هو تجسيد المادي الالتزام القانوني .

2. **التصفية** : يقصد بها التحقق على أساس الوثائق المحاسبية و تحدد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية ،فالتصفية هي مرحلة مستقلة عن الالتزام و تعتبر تطبيق قاعدة هامة في نظام المحاسبة العمومية وهي "القاعدة أداة الخدمة "وكذلك "قاعدة الحق المكتسب "،ولايمكن صرف النفقات إلا بعد تنفيذ موضوعها .[62]

3. **الأمر بالدفع** :تعتبر هذه المرحلة بإصدار سند الأمر بالصرف لتنفيذ النفقات العمومية و التي تتمثل في الإذن بالصرف الذي يصدره لأمر بالصرف ، الوزير أو نائبه ، أو من يحدده القانون و النظام الأساسي للجهة بدفع مبلغ الدين .

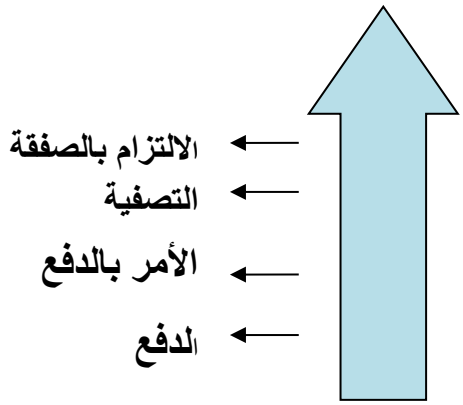
[61] العربي بن علي بوعلام ،آليات ترشيد النفقات العامة في الجزائر ،مرجع سبق ذكره ،ص41،42

[62] غرزي حميد ،إجراءات تنفيذ النفقات الحكومية في الجزائر ، مجلة الباحث الاقتصادي ، العدد01 (2020)،جامعة بسكرة (جزائر)،2021/06/30،ص305

ثانيا: المرحلة المحاسبية :

1. **الدفع:** يتكفل المحاسب العمومي بعملية تسديد النفقات عن طريق تحويل المبالغ المالية إلى صاحب الحق وتصفية ذمة الدولة من الدين بصفة نهائية إضافة إلى مسك القيود و السجلات المحاسبة للعمليات المالية التي يقوم بتنفيذها. [63]

الشكل رقم (03): مراحل تنفيذ النفقة



المصدر: من إعداد الباحثتين

المطلب الثالث: مفهوم ترشيد الإنفاق العام

الفرع الأول: تعريف ترشيد الإنفاق العام

أولا: تعريف الترشيد:

- **لغة:** هو من فعل الرشد ،رشدا،ورشادا،أي اهتدى و استقام ، إما إذا قلنا فلان رشيد أي انه صائب و حكيم وقراره رشيد .
- **أما اصطلاحا** :فهو يتضمن أحكام الرقابة و الوصول بالتبذير و الإسراف إلى حد الأدنى [64]

ثانيا: تعريف الترشيد الإنفاق العام

يأخذ مصطلح ترشيد الإنفاق العام العديد من المعاني و المفاهيم منها :

– أن ترشيد النفقات العامة تحقق اكبر قدر اعلي درجة ممكنة من الكفاءة في الإنفاق ،حيث أن تعني عدم الإسراف ومحاولة التوازن بين النفقات العامة و ما تحصله من موارد عادية للدولة

[63] زروفي محمد أمين ، الرقابة المالية السابقة و أهميتها في تحسبن مرد ودية النفقات العمومية ، مجلة دراسات جبائية ،العدد02(2020)،جامعة البليدة 2،لونيسي علي (الجزائر) ،2020/07/02،ص60

[64] حداب محي الدين ، ترشيد الإنفاق العام كدعامة للتنويع الاقتصادي في الجزائر في ظل الأزمة النفطية الراهنة ،ص178

– وكذلك يعرف ترشيد النفقات العامة في تخصيص موارد الدولة بالكفاءة و الفعالية التي تؤدي إلى تعظيم نفع و الرفاهية المجتمع .[65]

– المقصود بالترشيد النفقات العامة هي استخدام الأمثل و التوجيه الأنسب للنفقات العامة ، واختيار أفضل البدائل الاتفاقية التي تحقق أقصى منفعة بأقل تكلفة .[66]

– إذن يعرف ترشيد النفاق العام على انه تحقيق اكبر نفع للإفراد بواسطة زيادة كفاءة هذا الإنفاق إلى أعلى درجة ممكنة ،و القضاء على جميع أوجه الإسراف و التبذير و محاولة تحقيق التوازن بين النفقات العامة وأقصى مايمكن تدبيره من الموارد المالية للدولة .

الفرع الثاني : آليات ترشيد الإنفاق العام

يكون ترشيد الإنفاق العام بالعمل على زيادة فاعلية وليس بتخفيضه دائما و الذي قد تكون له أثار سلبية على الاقتصاد الوطني فالفرق الكبير بينهما بان الترشيد يقوم بالأساس على اتخاذ القرار الصائب في الإنفاق، قد يعني تخفيض النفقات في مجالات معينة و زيادته في مجالات أخرى،والغاية هي ضبط النفقات بما تحقق الهدف العام من صرفها. ولترشيد النفقات العامة يتعين :

- تحديد حجم امثل للنفقات العامة ،وذلك في حدود أقصى ما يمكن تدبيره من الموارد العادية للدولة .
- تجنب جميع الأوجه الإسراف و التبذير سواء كان خاص أو عام
- الترخيص المسبق من السلطة التشريعية ضمانا لتوجيه الإنفاق بالشكل الذي يضمن تحقيق المصلحة العامة
- الالتزام بالأحكام الشرعية في الإنفاق العام ، وذلك بان تكون مرتبطة ارتباطا وثيقا بضابط الحلال و الحرام
- تناسب الإنفاق العام مع القدرة المالية والأحوال الاقتصادية والاجتماعية للدولة
- ضمان احترام أموال الدولة من الضياع والاختلاس، ومن كل الإشكال التلاعب.

[65] نادية خلفة ،ترشيد النفقات العامة كآلية لعلاج عجز الميزانية العامة للدولة ،مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية ، العدد01، جامعة باتنة 1- الجزائر ،جانفي 2020،ص559

[66] الجوزي فتيحة ،تطور النفقات في الجزائر و إجراءات ترشيدها ،مجلة علمية دولية محكمة ،جامعة بويرة ،العدد23،ديسمبر 2017،ص212

- تشديد الرقابة بكل أشكالها، سياسية وبرلمانية وقضائية وتقنية لأجل الوصول إلى ترشيد النفقات العامة للدولة.[67]

الفرع الثالث: مبررات ترشيد الإنفاق العام

إن ترشيد النفقات العامة يعتبر من المبادئ الهامة في الاقتصاديات الدول وسلوكها المالي، نذكر لهمها فيما يلي :

- تجنب مخاطر التبعية الاقتصادية والسياسية وغيرها، في تطبيق مبدأ الترشيد ساعد على تعزيز القدرات الوطنية في الاكتفاء الذاتي النسبي على مدى الطويل
- محاربة الإسراف والتبذير، كافة مظاهر وأشكال سوء استعمال السلطة والمال العام
- التأكيد على مسؤولية العامة للدولة فيما يتعلق باستخدام الأفضل للأموال العامة لإشباع حاجات المجتمع
- المحافظة على التوازن بين السكان والموارد في مختلف المراحل الزمنية القصيرة والمتوسطة والبعيدة
- تحقيق الانسجام بين المعتقدات الدينية والقيم الاجتماعية للمجتمعات العربية والإسلامية من جهة والسلوك الاقتصادي في هذه الدول من جهة أخرى
- الاحتياط للأوضاع الاقتصادية الصعبة و الأزمات المالية، سواء كانت محلية أو عالمية .[68]

[67] فصيلة بوطورة،ترشيد الإنفاق العام كمدخل للحد من الفساد في الجزائر ،مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال ، العدد02،جامعة العربي التسبي تبسة ،ديسمبر 2018،ص154

[68] الجوزي فتيحة ،تطور النفقات في الجزائر ،مرجع سبق ذكره ،ص212

المبحث الثالث: دور المحاسبة العمومية في ترشيد إنفاق العام

سوف نتناول في هذا المبحث دور المحاسبة العمومية في ترشيد الإنفاق العام و هذا من خلال إبراز الأجهزة و الأشخاص الذين يمارسون هذا الدور، لان عملية الإنفاق تمر بالمرحلة الإدارية يتولاها الأمرين بالصرف و المرحلة المحاسبية يتولاها المحاسبين العموميين و المرحلة الإدارية و المحاسبية يتولاها المراقبين الماليين، ولقد حدد التشريع المالي في الجزائر دور كل منهما في ترشيد النفقات العمومية

المطلب الأول: دور الأمر بالصرف في ترشيد النفقات العامة

يتمثل دور الأمر بالصرف في ترشيد النفقات العمومية في المرحلة الإدارية لتنفيذ النفقات العمومية وفي الملائمة والمشروعية التي يجب على الآمر بالصرف تطبيقها.[69]

حيت تتميز المرحلة الإدارية في تنفيذ النفقات العمومية التي تتولى الأمر بالصرف عملية القيام بها. بان له صلاحيات واسعة من حيث تمتعه بمقدار كبير من سلطة ملائمة في مجال تنفيذ النفقات العامة و له حرية اختيار مقدار النفقة المصروفة و وقت صرفها ،وهذا طبعا في إطار احترام القوانين و الأنظمة و الترخيصات الممنوحة .

ويتضح أن الآمر بالصرف يلعب دورا أساسي في عملية ترشيد النفقات بحيث يرجع إليه :

- ✓ سلطة القيام بالالتزام بالنفقة
- ✓ يقوم أيضا بتصفية النفقة و التأكد منها و تحديد المبلغ الصحيح و الحقيقي المتعلق بها
- ✓ يقوم بتوجيه الأمر بالصرف إلى المحاسب العمومي ، لهذا الأخير بعدما يتأكد من شرعيتها مصداقيتها و مطابقتها للنصوص القانونية يقوم بعملية الدفع

المطلب الثاني: دور المراقب المالي في ترشيد النفقات العامة

يتجلى دور المراقب المالي في ترشيد النفقات العمومية في ثلاث مهام أساسية تتمثل في دور الرقابي و دور إعلامي و دور محاسبي

أولا: الدور الرقابي :يعتبر هذا الدور وهو صلاحية الأساسية في عمل المراقب المالي ،و الذي يقوم من خلاله بالتأشير على النفقات الملتزم بها من خلال الاستمارة الالتزام بالنفقة ،حيث يراقب مدى شرعيتها ،و مطابقتها للقوانين و الأنظمة المعمول بها[70]

[69] محمد العيد عمامرة و عبد المالك مسعي محمد و عبد الكامل عازب الشيخ ،فعالية الرقابة الإدارية و المحاسبة في ترشيد النفقات العمومية ،شهادة الماستر أكاديمي ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي ، 2017/2016،ص35

[70] محمد علي عمامرة و عبد المالك مسعى محمد و عبد الكامل عازب الشيخ، فعالية الرقابة الإدارية و المحاسبية في ترشيد النفقات العمومية ، مرجع سبق ذكره ،ص 39

تمارس الرقابة المالية السابقة على النفقات العمومية من قبل موظفين تابعين لوزارة المالية ،حيث يساهم في تجسيد العقلانية و الرشادة في صرف الأموال العمومية ، لأنها تدرج في فحص الالتزام ، من خلال التأكد من التطبيق السليم لمختلف القواعد القانونية و المحاسبية و المالية للنفقة ،و هذا النوع من الرقابة يعتبر بمثابة الإقرار المبدئي بصحة و شرعية النفقة العامة قبل الالتزام بدفعها .

ثانيا :الرقابة السابقة : تكمن مراقبة الالتزام بالنفقات في كونها تمارس على قرارات الالتزام للأمرين بالصرف ،قبل إنتاج هذه القرارات لأثارها القانونية و تتمثل هذه الرقابة في فحص بطاقات الالتزام ،و سندات الإثبات المرفقة بها المقدمة لهم من طرف الآمرين بالصرف ، حيث يتم تحقق من صفة الأمر بالصرف أو مفوضه القانوني عند الاقتضاء و مطابقة النفقة للقوانين و الأنظمة السارية المفعول، و توفر الاعتمادات أو المناصب المالية ،و الصحة القانونية لحسم النفقة ،و الصحة المادية لمبلغ الالتزام ،ووجود التأشيرات أو الآراء الاستشارية المسبقة لمختلف السلطات و الهيئات المختصة إذا كانت مرفوضة قانونا[71].

ثالثا: الدور الإعلامي: فمن خلال هذا الدور يقدم المراقب المالي المعلومات إلى الوزير المكلف بالمالية و يعتبر دوره هام جدا ،بحيث من خلال التقرير الذي يرسله إلى الوزير المكلف بالميزانية ،يعلمه حول تطور عمليات الالتزام بالنفقات ، ورأي المراقب المالي ليس له صفة إلزامية و إنما يعتبر إلا مجرد بيان إيضاحي يزود به وزير المالية ،ليطلعه على مدى تقيد الوزارات ذات العلاقة بالقوانين و الأنظمة ،و تكون صورة واضحة و شاملة لوزارة المالية عن النفقات العامة و استهلاكها

رابعا: الدور المحاسبي: يلعب المراقب المالي دور محاسبي ، حيث يقوم بمسك المحاسبة الالتزامات للهيئات المكلفة بمراقبتها، وهي منصوص عليها في المادة 23 من المرسوم التنفيذي رقم92 – 414 المؤرخ في 14 نوفمبر سنة 1992 ، وهذه المحاسبة من شانها تسهيل عملية الرقابة للجهات المكلفة بها من خلال مقارنة مع المحاسبات الأخرى، و منه هي تعمل شفافية التسيير المالي .[72]

[71] محمد علي عمامرة و عبد المالك مسعى محمد و عبد الكامل عازب الشيخ، فعالية الرقابة الإدارية و المحاسبية في ترشيد النفقات العمومية ، مرجع سبق ذكره ،ص38

[72] محمد علي عمامرة و عبد المالك مسعى محمد و عبد الكامل عازب الشيخ، فعالية الرقابة الإدارية و المحاسبية في ترشيد النفقات العمومية ، مرجع سبق ذكره ،ص41

المطلب الثالث :دور المحاسب العمومي في ترشيد النفقات العامة

إن المحاسب العمومي كيفما كانت طريقة تأهيله و الصنف الذي ينتمي إليه فهو يلتزم بالتزامات خاصة و يتحمل مسؤولية المهام الملقاة على عاتقه ، فدور المحاسب العمومي يتمثل أساسا في تنفيذ الميزانيات و مختلف العمليات المالية ، و عليه يمكن تناول دور المحاسب العمومي بإتباع العناصر الآتية :[73]

أولا: الالتزام الذي يقع على عاتق المحاسب العمومي [74]

مسك المحاسبة والمحافظة على الوثائق والمستندات المحاسبية المتعلقة بالعمليات المالية بغرض تحديد النتائج عن قفل السنة المالية, كما يقوم بإجراء محاسبة تتعلق بالقيم والمستندات التي تعد شهريا المشتملة على مقدار المبالغ التي أنفقت بالمقارنة مع الاعتمادات المسجلة في الميزانية والخاصة بكل فرع وبكل باب ومادة بالإضافة إلى الأرصدة المتبقية .

كما يلتزم بإعداد حساب التسيير بعد اختتام السنة المالية في 31 ديسمبر خالفا للحساب الإداري الذي يتولى الأمر بالصرف إعداده .

ثانيا :المجالات الرقابية للمحاسب العمومي

إن مجالات رقابة المحاسب العمومي متعددة ، وهي الرقابة الموالية للرقابة التي يمارسها المراقب المالي على الأمر بالصرف ، وتتمثل مجالات الرقابة حسب ما نصت عليه المادة 36 من قانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية فيما يلي :[75]

- مطابقة عملية الإنفاق للقوانين والتنظيمات المعمولة بها.
- التأكد من صفة الأمر بالصرف أو نائبه.
- توفر الاعتمادات.
- عدم انقضاء الدين بالتقادم الرباعي .
- عدم وجود معارضة للدفع .
- التأكد من وجود التأثيرات المنصوص عليها قانونا .
- التأكد من انجاز الخدمة.

[73] محمد العيد عما مرة، عبد المالك مسعي محمد، و عبد الكامل عازب الشيخ،فعالية الرقابة الإدارية والمحاسبية في ترشيد النفقات العمومية ماستر أكاديمي،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، 2017/2016، ص43

[74] لطفي فاروق زلاسي ، دور الرقابة المالية في تسيير و ترشيد النفقات العمومية ، مذكرة ماستر اكاديمي ، جامعة شهيد حمه لخضر بالوادي ،2015/2014 ص53

[75] محمد العيد عمامرة و عبد المالك مسعى محمد و عبد الكريم عازب الشيخ ، فعالية الرقابة الادارية و المحاسبة في ترشيد النفقات العمومية ، مذكرة لنيل شهادة ماستر اكاديمي ، كلية العوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ،جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي ، 2017/2016، ص44

- الطابع الابرائي للدفع.

ثالثا : نتيجة رقابة المحاسب العمومي

الحالة الأولى: إن كان ملف الالتزام بالنفقة مطابقا للقوانين والتنظيمات المعمول بهما، فان المحاسب العمومي يقوم بإتمام المرحلة الأخيرة من عملية الدفع، وذلك بتسديد المبلغ المشار إليه في حوالة الدفع ،أو أوامر الدفع وبالتالي تكون المراحل الخاصة بتنفيذ النفقة العمومية قد انتهت.

الحالة الثانية: عدم مطابقة ملف الالتزام في هذه الحالة يقوم المحاسب العمومي برفض إجراءات عملية الدفع الخاصة بالنفقة الملتزم بها .

حيث يقوم بإعلام الأمر بالصرف بقرار رفض النفقة الملتزم بها مع ذكر الأسباب والملاحظات المبرر لذلك, ونجد أن الأمر بالصرف في حالة رفض المحاسب قبول ملف الالتزام يتخذ احد الإجراءين :

- ✓ يقوم بتصحيح الأخطاء والمخالفات المذكورة في قرار رفض الدفع ،وهنا يعيد الملف إلى محاسب العمومي الذي يقوم بعملية الدفع .
- ✓ في حالة عدم إمكانية تصحيح هذه الأخطاء والمخالفات المذكورة في قرار الرفض يلجأ الأمر بالصرف إلى تسخير المنصوص عليه في القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية وذلك بتقديم الأمر بالصرف طلبا للمحاسب العمومي يخص التنازل عن قرار الرفض تحت مسؤوليته الكاملة.

وقد حدد القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية الحالات التي لايمكن فيها للأمر بالصرف اللجوء إلى عملية التسخير المحاسب العمومي و المتمثلة في المادة 48 وهي كالأتي :[76]

- ✓ عدم توفر الاعتمادات و المناصب المالية
- ✓ عدم توفر الأموال في الخزينة
- ✓ انعدام إثبات انجاز
- ✓ غياب التأشيرات القانونية الواجبة

ويقوم المحاسب العمومي بتسوية النفقة العمومية بإحدى الطرق التالية :

- ✓ الدفع نقدا وذلك على مستوى صندوق الهيئة الإدارية المعنية
- ✓ الدفع بالتحويل لحساب بريدي أو البنكي أو حساب الخزينة حيث يقوم المحاسب بإيداع المبلغ في حساب الدائن وباسمه

[76] قانون رقم 90-21 المؤرخ في 15اوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية

✓ إجراء المقاصة ما للهيئة وما عليها

مما سبق ذكره نستخلص أن المحاسب العمومي له دور كبير في عملية ترشيد النفقات العمومية من خلال عملية الرقابة المحاسبية المرافقة لتنفيذ النفقات العمومية ، وذلك بالحرص على عناصر عملية الترشيد من كفاءة المحاسب العمومي المتمثلة في المراكز الذي يحتله المحاسب واحترام الصحة القانونية للنفقات العمومية وتحقيق مدى فعاليته عن طريق الاستخدام الأمثل لصفته و الموارد المتاحة له وبالتالي تحقيق المنفعة العامة المرجوة عن عملية الدفع .

المطلب الرابع: دور الرقابة المحاسبية في ترشيد النفقات العامة

وهي المرحلة الثانية من مراحل المراقبة المالية ، ويقوم بتنفيذها محاسبون مستقلون لديهم صلاحيات واسعة في المراقبة و التدقيق ،ويحاولون التأكد من أن الإجراءات بالصرف و الإنفاق تمت ضمن حدود قانون الميزانية و القواعد المالية ،وعادة ما تتم هذه الرقابة بعد تنفيذ الإنفاق العام. [77]

تطورت هذه الرقابة بعدما كانت رقابة حسابية إلى حسابات الختامية إلى رقابة جميع المعاملات المالية و تفاصيلها وهذا بغرض التأكد من صحة الإجراءات التي اتبعت. ومن توفر المستندات المطلوبة و اكتمالها وان النفقات تمت في حدود الاعتمادات المرخصة. [78]

- **الرقابة المحاسبية:** يقوم بها المحاسب العمومي في مراقبة مجالات متعددة ،وهي الرقابة الموالية للرقابة التي يقوم بها المراقب المالي و تتمثل هذه المجالات في :[79]

- **مطابقة عملية الإنفاق للقوانين والتنظيمات المعمولة بها** :وذلك من خلال العودة إلى كل الوثائق الثبوتية التي تبرر عملية الأمر بالدفع و التحقق منها خاصة إذا تعلق الأمر بالفواتير .
- **التأكد من صفة الأمر بالصرف أو نائبه:** يقوم المحاسب العمومي بالتأكد من توقيع الأمر بالصرف المعتمد لديه ، و بالاعتماد على نسخة من قرار أو مرسوم تعيينه .
- **توفر الاعتمادات** :يقوم المحاسب العمومي بالتأكد من وجود الاعتمادات الكافية لتغطية النفقة التي صدر الأمر بدفعها من الأمر بالصرف ، وذلك بالعودة إلى مدونة التي تم فيها التخصيص الاعتمادات حسب الأبواب و المواد وكذا المرسوم تخصيص الاعتمادات .

---

[77] كريم بودخدخ ،اثر سياسة الانفاق العام على النمو الاقتصادي دراسة حالة الجزائر (2009/2001)،رسالة ماجيستير،جامعة دالي ابراهيم الجزائر ،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير،(2010/2009)،ص48

[78] سعو مصطفى ،دور الرقابة وفق مبادئ المحاسبة العمومية في ترشيد الانفاق العمومي ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر الاكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير ، جامعة العربي بن مهيدي ، ام البواقي ،2021/2020، ص23

[79] محمد علي عمامرة و عبد المالك مسعى محمد و عبد الكامل عازب الشيخ، فعالية الرقابة الإدارية و المحاسبية في ترشيد النفقات العمومية ، مرجع سبق ذكره ،ص44

- **عدم انقضاء الدين بالتقادم الرباعي:** حيث أن الديون الواقعة على عاتق الدولة و التي لم تدفعها في اجل أقصاه أربع سنوات ، تسقط نهائيا ولا تدفع من طرف الدولة إلا في بعض حالات خاصة .
- **عدم وجود معارضة للدفع:** في بعض الأحيان يكون الدائن(صاحب الحق اتجاه الدولة) يكون مدينا في نفس الوقت لإحدى هيئات الدولة ،كمصالح الضرائب أو هيئات الضمان الاجتماعي ، و البنوك وحتى الأشخاص طبيعيين و معنويين ، وهنا في هذه الحالة يقوم المحاسب العمومي باقتطاع الدين ثم يقوم بدفع المبلغ المتبقي .
- **التأكد من وجود التأثيرات المنصوص عليها قانونا:** و يتعلق الأمر بالتأشيرة السابقة الموضوعة من طرف المراقب المالي أو لجنة الصفقات العمومية.
- **التأكد من انجاز الخدمة:** حيث يراقب شرعية عمليات تصفية النفقات و التأكد من أداء الخدمة ، أي أن الإدارة لا تقوم بالدفع إلا بعدما يتم انجاز العمل المتفق عليه مع الدائن ، وذلك بالعودة إلى وثيقة التصفية والتي تحتوي على عبارة "تصفية بعد الخدمة المنجزة "

الطابع الابرائي للدفع: ويقصد به أن دفع مبلغ النفقة يؤدي حتما إلى إبراء ذمة الجهة الإدارية المدينة من هذا المبلغ ،لذا يجب على المحاسب العمومي التحقق من ثبات و مقدار النفقة المستحقة الدفع مع التأكد من هوية الدائن.

خلاصة الفصل الأول:

من خلال دراستنا لهذا الفصل استخلصنا أن المحاسبة العمومية عبارة عن حلقة وصل بين الدولة والمرافق الخاصة بها ؛ فمن خلال محاسبة العمومية تمرر الدولة سياستها المالية ؛والعمل على التسيير واستغلال الجيد لأموالها لإشباع الحاجات المختلفة للمجتمع , وما يميز المحاسبة العمومية أكثر عن باقي محاسبات هي خصائصها و مجال تطبيقها.

والمحاسبة العمومية تستند على أعوانها التي تم تبيان كل عون مهامه الخاصة به وحدود عملهم وذلك من أجل التنظيم الجيد للمهام وعدم التداخل وإعطاء قدر كبير من حرص على استغلال امثل وعدم تبذير في المال العام .

حيث استنتجنا أن النفقات العمومية وسيلة تستعملها الدولة للقيام بوظائفها على أحسن وجه لتحقيق أهدافها . التي تعتبر جزء هام ؛ لكون تعريفاتها تدور في نفس المعنى وهذا ما التمستاه من خلال الاطلاع على مختلف التعريفات والعناصر مكونة لها وتقسيماتها واهم أثارها الاقتصادية. وتطرقنا أيضا إلي ترشيد النفقات من خلال مفهومها والمبررات التي دفعت إلي ترشيد النفقات وذلك من خلال تبيان دور المحاسب العمومي في ترشيد النفقات.

الفصل الثاني

الدراسات السابقة

بعدما تطرقنا من خلال الفصل الأول إلى الإطار النظري للمحاسبة العمومية سنحاول من خلال هذا الفصل التطرق إلى ثلاث مباحث و هي كالتالي:

- **المبحث الأول: الدراسات عربية**
- **المبحث الثاني: الدراسات أجنبية**
- **المبحث الثالث: التعقيب على الدراسات السابقة**

المبحث الأول: الدراسات عربية

يوجد عدد كبير من الدراسات و الأبحاث العلمية التي كانت تتحدث عن موضوع دور المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات في المؤسسات العمومية، ولهذا سنتناول في هذا المبحث بعض الدراسات العربية (الجزائر)

1. **دراسة لطفي فاروق زلاسي** سنة 2015/2014 تحت عنوان **''دور الرقابة المالية في تسيير وترشيد النفقات العمومية"**[1]

حيث تطرق الباحث من خلال هده المذكرةإلى مفاهيم حول الميزانية العامة، النفقات العمومية، الهيئات المكلفة بالرقابة المالية، دراسة حالة مصلحة المراقبة المالية لولاية الوادي.

من أهم النتائج التي توصل إليها من خلال الدراسة:

- ✓ الرقابة المالية تعمل على تفادي الأخطاء وتجنب الوقع فيما هنا يأتي دور المراقب المالي في تدقيق والفحص الشامل علىجانب النفقات
- ✓ تسيير وترشيد النفقات العمومية والرقابة عليها في زمان تعددت فيه وسائل الاختلاس ونهب المال العام، ولذلك تعددتالأجهزة الرقابية التي هي المكلفة في مراقبته
- ✓ لا تنفذ أي نفقة ما لم يؤشر على بطاقة الالتزام من طرف المراقب المالي، وتمنح التأشيرة في أجال 10 أيام من تاريخالإيداعملفالنفقة،وفيحالةملفاتمعقدة20يوم.

2. **دراسةشعبان فرج**، سنة 2012، تحت عنوان: "**الحكم الراشد كمدخل حديث لترشيد الإنفاق العام** "

أهم النتائج التي توصل إليها من خلال الدراسة:

- ✓ إن تحقيق التنمية المستدامة يجب آن يسود الحكم الراشد جميع المستويات الوطنية و المحلية و الإدارية
- ✓ أن يقوم شفافية في التسيير في التسيير ، و مشاركة المواطنين في المجتمع المدني في صنع القرار و المسؤولية
- ✓ المساءلة والمحاسبة في تنفيذ كما ينبغي توفر أسس واضحة فيما يتعلق بتخصيص الموارد واستخدام الأموال العامة و خفض التكلفة و ترشيد الإنفاق و الانتباه إلى القضايا الاجتماعية

3. **دراسة بن عزة محمد**،سنة 2009-2010،بعنوان "**ترشيد سياسة الإنفاق العام**" [2]

حيث تطرق الباحث من خلال هده المذكرةإلى بإتباع منهج الانضباط بالأهداف دراسة تقييمية لسياسة الإنفاق العام في الجزائر و فقد تعرض إلى المفاهيم الأساسية المرتبطة بالنفقة العامة و تطويرها في الفكر الاقتصادي ، واهم

[1] لطفي فاروق زلاسي ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي ،تخصص تسيير اقتصاد عمومي و تسيير المؤسسات من جامعة حمة لخضر بالوادي، (2015/2014)

[2] بن عزة محمد ، ترشيد سياسة الانفاق العام ، مذكرة الماجيستر كلية علوم الاقتصادية و علوم التجارية، تخصص تحليل الاقتصادي جامعة ابي بكر بلقايد تلمسان ، سنة 2009-2010

التأثيرات الإنفاق العام على متغيرات النشاط الاقتصادي ، تم تطرق إلى ترشيد الإنفاق العام بالإضافة إلى دور سياسة الإنفاق العام في تحقيق أهداف السياسية الاقتصادية و الاجتماعية و أهم تجارب الدولية المطبقة في مجال ترشيد الإنفاق العام ، و القيام بدراسة تقييمية لسياسة الإنفاق العام في الجزائر خلال الفترة 2009 -1990 لما حدثت فيها من تغيرات مهمة ، بالتطرق إلى الدراسة الجانب النفقات في ظل الميزانية العامة

من أهم النتائج التي توصل إليها من خلال الدراسة:

- ✓ إلى أن ترشيد الإنفاق العام يعتبر السبيل للخروج من مشكلة الندرة و شرح مصادر التمويل باعتباره التزام "الفعالية"في تخصيص الموارد و" الكفاءة"في استخدامها بما يعظم رفاهية المجتمع ، و تجنب الإسراف و التبذير و ضرورة الاخذ بعين الاعتبار تحقيق الأهداف كل عملية .

4. دراسة مفتاح فاطمة ،سنة 2014/2013 بعنوان:" **تحديث النظام الميزاني في الجزائر**"[3]

حيث تطرق الباحثة من خلال هده المذكرةإلى الإطار النظري للميزانية العامة في الجزائر ، كما تطرقت أيضا إلى دوافع تحديث النظام ا لميزاني ،كما قامت أيضا بتحليل مشروع تحديث نظام الميزانية في الجزائر

من أهم النتائج التي توصل إليها من خلال الدراسة:

حيث قام في دراسته هذه إلى تشخيص واقع المحاسبة العمومية في الجزائر ،عن طريق تحليل إجراءات المعالجة المحاسبي للمعاملات المالية للدولة وفق نظام محاسبة الخزينة العمومية، ومن بين أهم النتائج التي توصل لها الباحث هي كالتالي:

- ✓ نظام محاسبة الخزينة العمومية الحالي لا يسمح بتوفير بيانات مالية عن حجم حقوق الدولة المثبتة أو غير المحصلة لعدم توفر حسابات مخصصة لقيد هذه العمليات
- ✓ نظام محاسبة الخزينة العمومية لا يوفر أدوات متابعة استهلاك الإعتمادات المالية والالتزام بالنفقة العمومية لعدم فتح حسابات لقيد هذه العمليات التي يتم التكفل بها ومتابعتها في سجلات خارج المحاسبة وفق القيد الوحيد.

[3] مفتاح فاطيمة ، تحديث النظام الميزاني ، مذكرة لنيل شهادة الماجيستر ، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

5. دراسة الأسود الصادق، سنة 2011/2010، تحت عنوان "**مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العامة" حالة الجزائر"**[4]

حيث قام الباحث في دراسته هاته إلى الكشف عن القدرات الكامنة في نظام المحاسبة العمومية بالإضافة إلى معرفة طبيعة العوائق، التي تحول دون استغلال هذه القدرات، مع محاول إزالة هذه العوائق،

أهم النتائج التي توصل إليها من خلال الدراسة:

- ✓ إن سبب فشل نظام مراقبة النفقات العامة، يعود بنسبة كبيرة لكونه يركز على مراقبة شرعية للنفقة ومدى مطابقتها مع الإجراءات القانونية وإهمال أدائها وهو ما يتسبب عادة في هدر المال العام بغطاء قانوني
- ✓ عدم وجود قانون أساسي للمحاسبين العموميين مما يجعله معرضة للإغراءات ومختلف أشكال الضغوطات والإجراءات الإدارية الانتقامية

6.**دراسةمحمد الصالح فنينيش** ،سنة 2012/2011 ، تحت عنوان:" **الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في القانون الجزائري**"[5] ،

حيث قام الباحث في دراستهإلى إبراز مدى الانسجام والتناسق بين كافة مستويات الرقابة الداخلية والخارجية، ومن ثمة إلى بيان مدى فاعليتها ونجاعتها في القانون الجزائري .

أهم النتائج التي توصل إليها من خلال الدراسة:

- ✓ عدم تمتع أجهزة الرقابة بالاستقلال الكافي للقيام بالرقابة على تنفيذ النفقات العمومية ،فهي دائما تكون تابعة عضوياً إلى جهة تأتمر بأوامرها، مما ينقص من فعالية ونجاعة رقابتها.

7.دراسة شلالي زهير ، سنة 2001/2002 ، تحت عنوان : "**نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة و أفاق إصلاحات "**[6]

حيث قام الباحث في دراستهبتقييم الإطار التقني للمحاسبة العمومية، والخاص بالعمليات المالية للدولة ،وذلك بالتركيز على حسابات الخزينة والمخطط المحاسبي للدولة

أهم النتائج التي توصل إليها من خلال الدراسة :

[4] صادق اسود ، مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العامة، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التسيير و العلوم التجارية، 2011/2010

[5] محمد صالح فنينيش، الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في القانون الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق ،جامعة الجزائر (1) يوسف بن خدة ، سنة 2012/2011

[6] شلالي زهير ، نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة و أفاق إصلاحات، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، سنة2002/2001

- ✓ أن مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية، تعرض فقط لإصلاح الإطار التقني لمحاسبة الدولة دون أن يمتد إلى إصلاح القانوني للمحاسبة العمومية؛
- ✓ عدم وضع إستراتيجية واضحة في مجال التكوين وإعادة تأهيل المحاسبين العموميين للتأقلم مع التقنيات الجديدة التي أدرجت في المخطط المحاسبي الدولة.

8.**دراسة مغني نادية** ، سنة 2017 ، تحت عنوان: "**دراسة و تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام**"[7]

حيث قام الباحث في دراسته عن إمكانية بناء صورة متكامل لإصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق ما تليه الاتجاهات المعاصرة النظام المحاسبة العمومية

أهم النتائج التي توصل إليها من خلال الدراسة:

تشخيص نظام المحاسبة العمومية الحالي و بيان مظاهر الخلل فيه سواء فيما تعلق بمدونة حسابات الخزينة أو النظام الرقابة على المال العام و كذلك نظام الموازنة العامة بالإضافة إلى تحليل مشاريع الإصلاح و تحديد الآليات الكفيلة لتنفيذ مشروع الإصلاح بما يراعي خصوصية البيئة الجزائرية و يستجيب لمعايير المحاسبة الدولية لقطاع العام .

9. **دراسة قمو أسيا**، سنة 2018، تحت عنوان :" **دور ميكانزمات المعايير المحاسبية الدولية في قطاع العام في محاربة الفسادفي المال العام**" [8]

حيث قام الباحث في دراسته إلى محاولة التعرف إذا كان بإمكان المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في محاربة الفساد في المال العام استشرافية –حالة الجزائر هدفت هذه الدراسة إلى محاولة التعرف إذا كان بإمكان المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام مكافحة الفساد الحاصل في المال العام ، و بإبراز أهم الصعوبات و المعوقات التي تواجه مكافحة الفساد في الجزائر

أهم النتائج التي توصل إليها من خلال الدراسة : أن الحكومة دخلت ميادين عديدة حتى أنها وصلت إلى القطاع العام من خلال حوكمة المالية العامة ، وهذه الأخيرة لها مجموعة من الدعائم الأساسية من بينها معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام و التي لاقت قبول دولي لكونها أداة تحقق الشفافية و قابلية القوائم المالية للمقارنة التي يمنحها لها الأساس الاستحقاق

[7]مغني نادية ، دراسة و تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ،جامعة الجزائر، سنة 2017

[8]قمو أسيا، ، دور ميكانزمات المعايير المحاسبية الدولية في قطاع العام في محاربة الفساد في المال العام،أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، سنة 2018

إلى أن الجزائر باعتمادها على مدونة حسابات الخزينة بعيدة عن IPSAS وان تبيينها للإصلاح أليزاني لسنة 2006يعبر عن نيتها في الاعتماد معايير المحاسبة العمومية في القطاع العام ، كذلك أوصت الدراسات بضرورة إصلاح القانون العضوي المتعلق بالقوانين المالية .

10. دراسة يوسف ألسعيدي احمد، سنة 2010، تحت عنوان : "**أفاق الإصلاح المحاسبة العمومية** "[9]

حيث قام الباحث في دراسته مدى مساهمة الإصلاحات التي يقوم بها الدولة من خلال مختلف الإجراءات و القوانين التشريعية و التنظيمية في تطوير نظام المحاسبة العمومية . بالإضافة إلى دراسة الأفاق عصرنه نظام المحاسبة العمومية في الجزائر الذي يأخذ بعين الاعتبار إستراتيجية الإصلاح الايطار المحاسبي بالتوافق مع المعايير المحاسبية للقطاع العام ، و الايطار القانوني لتهيئة النصوص و التشريعات في ظل هذه الإستراتيجية

أهم النتائج التي توصل إليها من خلال الدراسة :

- ✓ انه في ظل عصرنة نظام الموازنة العامة للدولة في الجزائر، شملت إستراتيجية الإصلاح لتشمل تصنيف حسابات الدولة بما تتوافق مع المعايير الدولية للقطاع لعام ، و وقد تم تحديد بعض معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام التي يمكن تطبيقها في الجزائر ، و إستراتيجية إصلاح الإطار القانوني لنظام المحاسبة العمومية.

[9] يوسف ألسعيدي احمد، أفاق الإصلاح المحاسبة العمومية ،أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسير، جامعة الجزائر ،سنة 2010

المبحث الثاني :دراسات أجنبية

سنتحدث في هذا الفصل عن الدراسات الأجنبية حول موضوع دور المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات:

1. **دراسة cheurfa abdelelhak**:سنة 2016، تحت عنوان" **إصلاح الموازنة في الجزائر بحثا عن نموذج** "[10].

حيث قام الباحث في دراسته إلى تحديد المحاور الكبرى التوجيهية لمشروع التأخر الكبير في تنفيذ عصرنه الأنظمة الميزانية في الجزائر التي تتمشى مع الإصلاحات الدولية التي تهدف على جعل الموازنة القائمة على النتائج كمعيار دولي لحكومة العمومية هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على تقدم المشروع عصرنة نظام الموازنة العامة في الجزائر و العراقيل الذي عرفها تنفيذه و التي كانت سبب في تنفيذه والذي انطلق أكثر من ثلاثة عشر سنة

أهم النتائج التي توصل إليها من خلال الدراسة :

أن تدهور المستمر للمالية الدولة في الجزائر سيدفع بلا شك الى اعتماد موازنة البرامج القائمة بدل الموازنة البنود كضرورة سياسية و اقتصادية.

2.**دراسة منظمة التنمية و التعاون الاقتصادي OCDE**"،سنة 2017، نحن عنوان:**ممارسات الاستحقاق و تجارب الإصلاح حول موازنة OCDE**[11]،

حيث قام الباحث في دراسته إلى محاسبة العمومية من خلال إصلاح الميزانية العامة للدولة و إصلاح النظام المحاسبي الحكومي و مخرجاته و كذلك تقارير التدقيق و المراجعة ، حيث هدفت الدراسة إلى عرض التجربة الناجحة لنيوزلندا في اعتماد الموازنة البرامج القائمة النتائج و انتقال إلي محاسبة الاستحقاق و أهم تحديات التي واجهتها عملية الإصلاح

أهم النتائج التي توصل إليها من خلال الدراسة :

إلى استنتاج أهم عوامل نجاح التجربة النيوزيلندية في إصلاح النظام المحاسبة العمومية و التي تمثلت أساسا في الإرادة السياسية للإصلاح والقيادة الإدارية و الموظفين المؤهلين ، بالإضافة إلى تقسيم الإداري الذي ساهم على توحيد الإصلاح لكون وزارة الخزانة في نيوزيلندا مسؤولة عن كل من الاقتصاد و محاسبة حيث هاتين الوظيفتين غالبا ما يتم تقسيمها في بلد أخر

---

[10] Cheurfa abdelehak، إصلاح الموازنة في الجزائر بحثا عن نموذج،أطروحة دكتوراه،كلية العلوم القانونية ،جامعة الصربون بفرنسا ، سنة 2016

[11] منظمة التنمية و التعاون الاقتصادي OCDE"،:ممارسات الاستحقاق و تجارب الإصلاح حول موازنة، أطروحة دكتوراه، مقال في مجلة OCDE journal on budegeting ،نيوزيلندا ،2017

3.**دراسة: Fadiakissi**، سنة 2011،عن بعنوان " Les InnovationsIntroduites Par La Loi Organique Relative Aux Lois De Finances(LOLF) En [12] Budgétaire Matière,، "

حيث تطرق الباحث من خلال هده المذكرةإلي بيان التغييرات التي ادخلها القانون العضوي الجديد المتعلق بقوانين المالية علي صالح الميزانية العامة في فرنسا، إذ ينطوي علي تحول حقيقي في عمليات تسيير الإدارات العمومية الفرنسية من منطق الوسائل إلي منطق النتائج والمسؤولية وذلك من خلال انتقال ميزانية الدولة من نموذج منظم حسب الوسائل يستند إلي المثال الصارم للتراخيص الميزانية إلي نموذج منظم وفقا أهداف السياسة العامة ويتم تقييمه

أهم النتائج التي توصل إليها من خلال الدراسة :

- تنفيذ المهام والبرامج، حيث سيكون البرنامج هو وحدة التصويت في النموذج الجديد بدل الفصل، كما بينت الدراسة انعكاس النموذج الجديد على تحسين كفاءة الإنفاق وأداء خدمات الإدارات العمومية، وتعزيز دور البرلمان في مجال الميزانية
- إلي اعتبار التسيير الرئيسي الذي جاء به القانون العضوي الفرسي الجديد المتعلق بقوانين المالية هو إدخال مبدأ الأهداف وقياس النتائج حيث أوضحت أن كل برنامج سيرفق بمشروع سنوي لألداء يعرض التكاليف، و الأهداف المسطرة
- استفادة البرلمان من شفافية السياسات العمومية وتعزيز دوره في مجال التعديل والرقابة علي المال العمومية.

4. دراسةChouahdi Idrissi Amina،سنة 2019 ، تحت عنوان : **حالة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام [13]**

حيث تطرق الباحث من خلال هده المذكرة إلىتشخيص وضعية تسيير المالية العامة الحالية في المغرب والتي تميزت بغياب الشفافية و الموثوقية و غياب التوحيد للمحاسبة العمومية مما جعل من الصعب تطبيق مبادئ الحكم الراشد وإقامة إدارة عامة فعالة، كما هدفت الدراسة إلي تحديد المحاور الكبرى آفاق لصالح الإدارة المالية العامة

[12] Fadia kissi، الابتكارات التي قدمها القانون الأساسي المتعلق بقوانين التمويل ، أطروحة دكتوراه، مقال في المجلة للماليةالعمومي ،بفرنسا، 2011،

[13] Chouahdi Idrissi Amina ، حالة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ، أطروحة دكتوراه، علوم التسيير ،جامعة ابن زهر المغرب ، سنة 2019

بالمغرب ، بالإضافةإلي تحديد الشروط والعوامل الضرورية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في الغرب بالاستفادة من التجربة البلجيكية في هذا المجال،

أهم النتائج التي توصل إليها من خلال الدراسة :

- ✓ أن الوضع العام للبلاد يؤثر بشكل كبير علي شروط تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ، كما يشكل الحكم الراشد ارض خصبة لتطبيق IPSAS،
- ✓ كذلك توصلت الدراسة إليأن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في مختلف دول العالم يعزز من التوحيد وقابلية المقارنة بين القوائم المالية للدول المطبقة لها في عالم أكثر توجها نحو العولمة الاقتصادية والمالية كما توصلت إلىأن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يواجه عدة عراقيل وصعوبات إلاأنهاتأسست لشكل جديد من الإدارة العامة المبنية علي الشفافية و الموثوقية.

5. **دراسةBelacel Brahim**، سنة 2018 ،تحت عنوان :"**إصلاح محاسبة الدولة**"،[14]

حيث تطرق الباحث من خلال هده المذكرة إلي تحديد أهداف ومضمون ونطاق إصلاح محاسبة الدولة مع دراسة وتحليل الإطار القانوني والتقني لمحاسبة الدولة الحالي وتحديد أوجه قصوره .

أهم النتائج التي توصل إليها من خلال الدراسة:

- ✓ إلي مجموعة من النتائج لعل أهمها أنالإطار القانوني والتشريعي للمحاسبة العمومية في الجزائر يعاني العديد من النقائص ولابد من تحديثه ، كما أن مشروع إصلاح محاسبة الدولة هو مشروع معقد وصعب التنفيذ يهدف إلى توفير معلومات موثوقة وشاملة ويعزز من شفافية المالية ،كما يهدف القانون العضوي الجديد إلي تجاوز النقائص التي يعرفها الإطار الحالي ويؤسس لحوكمة المالية العامة من خلال الاعتماد على مبدأ الأداءوالانتقالإلى المحاسبة علي أساسالاستحقاق وفق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.

6.**دراسة إبراهيم محمد علي الجز راوي عبد الهادي سلمان صالح**، سنة 2012، تحت عنوان:**معايير المحاسبة الحكومية الدولية و أهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي ،**[15]

حيث تطرق الباحث من خلال هده المذكرة إلى بيان دور معايير المحاسبة الحكومية الدولية في تطوير نظام المحاسبي الحكومي من خلال خطوات إستراتيجية النهج التدرجي للتحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق،

أهم النتائج التي توصل إليها من خلال الدراسة:

[14] Belacel Brahim، إصلاح محاسبة الدولة ، أطروحة دكتوراه، العلوم القانونية ، جامعة الصربون بفرنسا ، سنة 2018

[15] إبراهيم محمد علي الجزراوي عبد الهادي سلمان صالح، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة العراق ، سنة 2012

مجموعة من الاستنتاجات أهمها أن معايير المحاسبة للقطاع العام هي محور الثروة العالمية المحاسبية الحكومية و جاءت استجابة أهمها أن المعايير المحاسبة للقطاع العام هي محور الثورة العالمية المحاسبية الحكومية و جاءت استجابة إلى المزيد من النداءات الحكومية الحكومية من اجل شفافية و المساءلة المالية . في حين أصبحت الدراسة ضرورة اعتماد معايير محاسبة القطاع العام

7.**شيرين مأمون سيد احمد محمد،** سنة 2020، تحت عنوان: **اثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية** .[16]

حيث تطرق الباحثة من خلال هده المذكرة إلى تعرف على تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة المركز المالي وجودة المعلومات المحاسبية وقد تم توزيع عدد 100 استبيان على عينة دراسة

أهم النتائج التي توصل إليها من خلال الدراسة

أن هناك علاقة ايجابية بين أساليب المحاسبية الإبداعية المتعلقة بقائمة المركز المالي و جودة المعلومات المحاسبية ،سنة 1995، **تحت عنوان "المحاسبة الحكومية الفعالة"[17]،(premchand8. دراسة بريكماند**

حيث حاول الباحث تقديم إجابات حول أسباب الاخد بأساس الاستحقاق في نظم المحاسبة الحكومية عن طريق تقيم صورة شاملة لكل الالتزامات الحكومية ، ويساعد في صياغة السياسات المالية الواقعية ، إضافة إلى إعطائه صورة صحيحة للتكاليف الكاملة و مساعدة صانعي القرار لرؤية ما وراء السنة المالية و ميزانية السنة التالية ، وقد توصل الباحث إلى النتيجة التالية:

ضرورة الاستثمار في تطوير الأنظمة المحاسبة الحكومية مع الإشارة إلى المصداقية المالية والإصلاح المالي الحكومي و مشكلة تصلب تنظيمي و إشكالية الإصلاح الفجائي أو التدريجي

9.دراسة صادرة عن صندوق النقد الدولي 2002، تحت عنوان"**هل يتطلب إعداد موازنة الأداء استخدام أساس الاستحقاق"**، حيث تركز هذه الدراسة على تحليل اثر وعلاقة إصلاح و تطوير استخدام موازنة برامج و الأداء مع استعمال أساس استحقاق في المحاسبة العمومية و التأكد على ضرورة هذه الدراسة على ضرورة اختيار أساس الاستحقاق باعتبارها احد متطلبات و أساسية إصلاح نظام موازنة شاملة على طريق تقديم و تحسين أداء

[16]شيرين مأمون سيد احمد محمد،اثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية ، مجلة الدراسات المالية و المحاسبية و الادارية، العدد01، جامعة السودان،2020/05/19 ،

[17]دراسة بريكماند، المحاسبة الحكومية الفعالة ، ، أطروحة دكتوراه، كلية الاقتصاد، 1995

الإداري و يعمل على تحسين متطلبات و إعداد التقارير المالية و جودة المعلومات و شموليتها ، بواسطة التعزيز الموثوقية و القابلية للمقارنة و التفسير إلى جانب تحقيق المساءلة عن الأداء

10. دراسة كان مايس ، سنة 2009،الصادرة في دليل ملاحظات للصندوق النقد الدولي تحت عنوان هذه الدراسة "الانتقال إلى أساس الاستحقاق" حيث ركزت هذه الدراسة على عرض خصائص أساس استحقاق و تحليل أسباب التخلي عن أساس النقدي في المحاسبة الحكومية ، و قد توصل الباحث إلى النتائج التالية :

ضرورة إعداد ميزانية عامة للدولة عن أساس استحقاق وتخلصت هذه الدراسة إلى تقديم الإرشادات و التوصيات الإصلاح نظام المحاسبة العمومية

المبحث الثالث: التعقيب على الدراسات السابقة

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

بعد استعراض مختلف الدراسات السابقة حول المحاسبة العمومية و دورها في ترشيد النفقات العامة في المؤسسات العمومية من خلال تسلسلها سنحاول فيما يلي تحليل ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة :

أصبحت المحاسبة العمومية عبارة عن حلاقة وصل بين الدول و المرافق الخاصة بها ، حيث تمثلت ترشيد النفقات العامة في تشغيل البال المكلفين بتسيير شؤون المالية للدولة حيث تعتبر النفقات العامة وسيلة مهمة تستعملها الدولة بوظائفها و تحقيق أهدافها و إشباع الحاجات المختلفة للمجتمع ،كما أنها في تزايد مستمر و هذا لعدة أسباب الحقيقية و الظاهرية و هذا ما يعتبر ترشيد النفقات العامة الحل الوحيد لتفادي مصادر التمويل باعتباره التزام و الفعالية في تخصيص الموارد و الكفاءة و تجنب التبذير و الإسراف و هذا ما ذكر في موضوعنا و ضرورة الأخذ بعين الاعتبار تحقيق الأهداف لكل عملية إنفاق

اتفقت دراساتنا الحالية مع المضمون في توضيح دور الرقابة المالية في ترشيد النفقات مع وجود مرجعية يستند منه ممارسة هذه المهنة، حيث يتضح استعراض الدراسات السابقة أن كل دراسة جاءت لتكمل سابقتها من الدراسات و التي ترتكز في مجملها على ابرز دور الرقابة في ترشيد النفقات العامة و دورها في الحرس على المال العام من خلال تقليل التبذير

والإسراف في النفقات العمومية والوصول إلى الغاية التي تسعى إلى تحقيقها.

خلاصة الفصل:

اتفقت دراستنا الحالية مع مضمون في توضيح دور الرقابة المالية في ترشيد النفقات للمحاسبة العمومية و مدى وجود مرجعية يستند إليها للممارسة هذه المهنة ،بحيث يتضح من خلال استعراض الدراسات السابقة أن كل دراسة جاءت لتكمل دراستنا من الدراسات و التي تعتبر حلقة وصل لما بدأته دراستنا من الدراسات و التي ترتكز في مجملها على إبراز دور الرقابة المالية في ترشيد النفقات العامة و حمايتها من الفساد المالي و الإداري ، ذالك أن الرقابة المالية تقوم على التأكيد من مشروعية و سلامة عمليات التنفيذ و مدا موافقتها للخطة المقررة في الميزانية العامة للدولة . و خلصت الدراسة إلى التعرف على المحاسبة العمومية للدولة و ميزانيتها ، و كذلك إلى معرفة النفقة العامة و عرضها و دور الرقابة في حرص على مال العام من خلال تقليل الابذار و الإسراف في النفقات العمومية و الوصول إلى الغاية التي تسعى إلى تحقيقها

الفصل الثالث:

دور خزينة ولاية عين تموشنت في ترشيد الإنفاق العام

تمهيد:

يتمثل الجانب التطبيقي في التطرق إلا ما درسناه في الجانب النظري ولكن من الناحية الميدانية، ولهذا فإن دراسة حالتنا هذه تمت في خزينة ولائية لعين تموشنت باعتبارها هيئة من مهامها الأساسية تنفيذ الميزانية العامة للدولة ، ومراقبة تنفيذ الميزانية العامة للدولة طبقا للقوانين المعمول بها

وسوف نتطرق يف هدا الفصل إلى تقدم الخزينة لولاية عين تموشنت والدراسة الميدانية لمراقبة وترشيد والنفقات ودور مصالح الخزينة في مراقبة وترشيد والنفقات .

المبحث الأول : تقديم خزينة عين تموشنت

المبحث الثاني : دراسة ميزانية التسيير لخزينة عين تموشنت

المبحث الثالث:دور أعوان المحاسبة العمومية في خزينة عين تموشنت

المبحث الأول : تقديم خزينة ولاية عين تموشنت

باعتبار أن الخزينة هي الجهاز المالي للدولة، والإدارة التي تتولى صرف النفقات العامة ومراقبة حسن تنفيذها، فبتعاقب الفترات التاريخية للجزائر تغيرت معها هيكلة الخزينة وتنظيمها بحيث مرت بعدة مراحل قبل وبعد الاستقلال وهذا حسب تغير النظام المتبع ومتطلباته السياسية والاقتصادية .

المطلب الأول: نبذة تاريخية لخزينة ولاية عين تموشنت

ظهرت الخزينة العمومية منذ القديم وكانت تلعب دورا هاما وفعال في تسيير أموال الدولة وقد عرفت عند المسلمين "بيت مال المسلمين"، ومن هنا بات من المؤكد أن كل العمليات المالية العمومية تستوجب صندوق خاص لقبول الإيرادات وصرف النفقات، هذا الصندوق يسمى بالخزينة العمومية .

تم تأسيس الخزينة العمومية الجزائرية سنة 1943،وأعيد هيكلتها سنة 1958 ،و قد تم الفصل بين الخزينة العمومية الجزائرية والخزينة العمومية الفرنسية 1962 ،وفي سنة 1964 ،أصبحت تقوم بتسيير ميزانية الدولة من جهة وتمويل المشاريع الاستثمارية الإنتاجية المخططة أي تمويل الاقتصاد الوطني من جهة أخرى .

ونجد أن دور الخزينة بدأ فعالا في 1967،وهذا مع بداية الخزينة العامة ب 1970أضيف إلى ذلك أن الخزينة كانت تمنع قروض لفائدة القطاع العام وهذا من أجل دفع عجلة التنمية بالمقابل كانت تقوم بتحصيل الإيرادات التي تمثل خاصة في الجباية العادية والجباية البترولية، أما في سنة 1971 ،فإن الدور الجديد للخزينة تركز في التمويل وكذلك توزيع الادخارات الجديدة بفضل سندات التجهيز الموجود في الحساب الجاري، المكون من المؤسسات العامة والخاصة أما فيما يخص تمويل الاستثمارات الطويلة والمتوسطة المدى فإنها تمول من طرف البنك الجزائري للتنمية عن طريق الخزينة

.أنشأت الخزائن الولائية بموجب المرسوم التنفيذي رقم67-37المؤرخ في 08 فيفري 1967،المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للخزينة، تم المرسوم التنفيذي رقم 91-129 المؤرخ في 11 ماي 1991 ،الذي تم تعديله بموجب المرسوم التنفيذي رقم 03-40 المؤرخ في 19 جانفي 2003 ،والمتعلق بتنظيم لمصالح الخارجية للخزينة وصلاحياتها وعملها. من خلال المادة 02 من نفس المرسوم التي نصت: " تتألف المصالح الخارجية للخزينة، تحت سلطة المدير العام للمحاسبة، مما يلي :

- المديريات الجهوية للخزينة
- الخزينة المركزية والخزينة الرئيسية؛
- الخزائن الولائية

- خزائن البلديات -
- خزائن القطاعات الصحية و المراكز الاستشفائية الجامعية .
- وهذا المرسوم يبقى ساري المفعول إلى يومنا هذا

و أنشأت خزينة ولاية عين تيموشنت في سنة 1985 ،وتضم المديريات الجهوية للخزينة التي يحدد عددها بثلاث عشرة (13) تأتي الخزينة المركزية، الخزينة الرئيسية الخزائن الولائية، خزائن البلديات خزائن القطاعات الصحية وخزائن المراكز الاستشفائية الجامعية المتواجدة على مستوى الولايات التي تخضع لاختصاصها الإقليمي

تقع خزينة عين تيموشنت

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لخزينة ولاية عين تموشنت .

يعتبر الهيكل التنظيمي من أهم العوامل التي تؤدي إلى جناح الخزينة الولائية في أداء مهامها فانسجام مختلف الوظائف الموجودة بها وترابطها مع نمط التسيير والإستراتيجية المتبعة من طرف الخزينة يجعلها متكيفة مع البيئة الموجودة، لذا تسعى الخزينة الولائية إلى الاهتمام بهذا العامل وذلك من خلال تطبيق الهيكل التنظيمي إن الهيكل التنظيمي للخزينة الولائية مقسم حسب مختلف الوظائف التي تقوم بها و التي في مجملها تؤدي إلى تحقيق الأهداف العامة. و تطبيقا لأحكام المادتين 10و11 من المرسوم التنفيذي رقم 91-129،المؤرخ في 26 شوال عام 1411الموافق 11 ما ي سنة 1991،المعدل والمتمم بموجب القرار المؤرخ في 03 شعبان 1426 ، الموافق 07 سبتمبر ، يحدد تنظيم خزينة الولاية و صلاحياتها .

.جاء في المادة 02 من القرار المذكور أعلاه، تتكون خزينة الوالية من ثمانية (08)مكاتب هي :

1- مكتب النفقات العمومية

2- مكتب الحافظة الحسابات

3- مكتب التسديد والتحصيل

4- مكتب المراقبة والتحقق

5- مكتب إدارة الوسائل وحفظ الأرشيف

6- مكتب تسوية عمليات الخزائن البلدية وخزائن القطاعات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية

7- مكتب مراقبة البلديات و القطاعات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية

8- مكتب الإعلام الآلي

ويساعد أمين الخزينة وكيلان مفوضان ويمكنهم أن يؤهلاهما لإمضاء فرديا أو جماعيا على كل وثائق تسيير المركز المحاسبي حيت يضمن التسيير الجيد للخزينة العمومية .

يختلف دور وعمل كل مكتب في تسيير الخزينة كالعمومية ويتم عرضها بما يلي:

1- **مكتب النفقات العمومي:** يكلف بما يلي

- استلام حوالات الدفع المصدرة من حساب ميزانيات الدولة وميزانيات الوالية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي يكون المكتب محاسبها لأجل التكفل هبا وقبولها كنفقات .
- القيام بالتحقيقات المنصوص عليها في المادة 36 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 24 محرم عام 1411واملتعلق بالمحاسبة العمومية .
- إعداد الإحصائيات الخاصة بإصدار ورفض حوالات الدفع.
- السهر على مسك بطاقة الصفقات العمومية
- السهر على مسك الملفات الخاصة بعمليات التجهيز العمومي
- السهر على تطبيق التنظيم الذي يسير التجهيز المتعلقة بالعقود المبرمة في إطار الصفقات العمومية.
- القيام بعمليات الدفع المؤقت المأمور بدفعها في إطار التنظيم المعمول به و السهر على تسويتها ولهذا الغرض يتكون مكتب النفقات العمومية من ثلاثة (3)أقسام فرعية هي:
- القسم الفرعي لميزانية التسيير والحسابات الخاصة
- القسم الفرعي لميزانية التجهيز
- القسم الفرعي لميزانية الولاية والمؤسسات العمومية.

2- **مكتب الحافظة والمحاسبة:** يكلف بما يأتي:

ضمان مسك حسابات الأموال الخاصة وحسابات أموال الهيئات العمومية، والموثقين وكتاب الضبط وتسييريها؛

-ضمان مسك المحاسبة الخاصة بالصكوك والقيم والسندات؛

-ضمان تسيير الافتراضيات (اكتتاب سندات التجهيز وتسوية الفوائد والسندات المستهلكة)

-تنفيذ عمليات الإيداع الإدارية والقضائية؛

تنفيذ مقررات العدالة وقرارات التحكيم على الصعيد المالي

ضمان تسديد ملفات المنح

-ضمان عمليات الإيداع والصرف والحفاظ على الأموال ومسك محاسبة بذلك

-ضمان مسك الدفاتر اللازمة المفتوحة لتقييد العمليات المذكورة أعلاه

-متابعة برنامج تطبيق الإعلام الآلي المضبوط بعنوان الخزينة وتنسيقه وتقيم تنفيذه

-ضمان مسك المحاسبة العامة، و بهذه الصفة يقوم بما يلي :

-مركزة العمليات المحاسبية للخزينة وكذا القيود المحاسبية المتعلقة بالإيرادات والنفقات التي ينجزها قابضو الإدارات المالية

-محاسبة ومتابعة عمليات الحسابات المتاحة وحسابات التحويل والحسابات المتعلقة بالعمليات الواجبة تصنفها وترتيبها

إعداد وإرسال الوثائق والكشوف المحاسبية الدورية يف الآجال المحددة إلى العون المحاسب المركزي وإلا المصالح المعنية قانونا وكذا حسابات التسيير سنوية إلا جانب مجلس المحاسبة

و لهذا الغرض، يتكون مكتب الحافظة والمحاسبة من أربعة (4)أقسام فرعية هي :

-القسم الفرعي للمحاسبة العامة

القسم الفرعي للحافظة

-القسم الفرعي لحسابات التسيير والأرشيف

-القسم الفرعي للمنح.

3- **مكتب التسديد والتحصيل**: يكلف بما يأتي:

- ضمان مركزة جميع أوامر وحولات الدفع المصدرة والمقبولة كنفقات من ميزانية الدولة والولايات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي يكون أمين خزينتها عونا محاسبيا وكذا الحسابات الخاصة للخزينة من أجل تسويتها
- ضمان مسك محاسبة الاعتمادات لميزانية الدولة والحسابات الخاصة للخزينة
- ضمان التكفل بالمعارضات الإدارية والقضائية وتنفيذها وتصنيفها
- ضمان مسك محاسبة قروض ميزانية الولاية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي يكون المكتب محاسبها المؤهل ومتابعة وضعية الخزائن
- التحقق قبل تسديد أية حوالة، من توفر الاعتمادات والأموال وكذا المبالغ القصوى للتخصصات المرخص بها

- تحرير صكوك التحويل وتأشير سندات الدفع المباشرة
- ضمان تقييد المبالغ المعاد تخصيصها ضمن الحسابات وتسويتها وتصفيتها
- ضمان تقييد سندات الدفع المؤشر عليها ضمن الحسابات وتسويتها وتصفيتها
- ضمان مسك الدفاتر الضرورية المفتوحة لتقييد كل عملية من العمليات المذكورة أعلاه
- إعداد كشوف وحوالات تطور أرصدة الحسابات التي تشمل العمليات المذكورة اعلاه
- ضمان تحصيل اعتمادات الدولة والجماعات العمومية التي يكون أمين خزينتها محاسبها المؤهل
- ضمان التكفل بأوامر الإيرادات وقرارات إقفال الحسابات الدائنة وتصفيتها؛
- مباشرة المتبعات القضائية في إطار التنظيم الساري المفعول
- ضمان متابعة و محاسبة الأموال والقيم الخاصة بالولاية والمؤسسات العمومية التي يكون أمين خزينتها محاسبها الأول
- إعداد كشوف وحالات المبالغ المتبقية الواجب تحصلها
- ضمان مسك الدفاتر لأجل تقييد عمليات التكفل وتحصيل المبالغ المتبقية الواجب تحصيلها وتصفية أوامر الإيرادات

ولهذا الغرض، يتكون مكتب التسديد والتحصيل من خمسة (5) أقسام فرعية

- القسم الفرعي للمعارضات
- القسم الفرعي للقروض والأموال المتوفرة
- القسم الفرعي للتسديد
- القسم الفرعي لمحاسبة التسديدات
- القسم الفرعي للتحصيل

4- -**مكتب المراقبة والتحقق**: يكلف بما يلي

- ضمان مراقبة وفحص التسيير المالي و المحاسبي للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري ومؤسسات التعليم الوطنية المتواجدة على مستوى الولاية
- إعداد وتنفيذ البرنامج السنوي للتحقق
- ضمان مسك محاسبة خاصة بقسائم الإيرادات
- ضمان مسك محاسبة الإيرادات وتصديق الأوراق النقدية التي كلف هبا

- متابعة تنفيذ عمليات تسوية تسيير المحاسبين والمراقبة
- إعداد تقارير التحقق ومذكرات تلخيصية و كذا تقرير سنوي لتحليل شروط تنفيذ برنامج التحقق

ولهذا الغرض، يتكون مكتب المراقبة والتحقق من القسم الفرعي للمراقبة والتحقق ومن أربعة (4)إلى ستة (6)فرق تحقق توضع كل واحدة منها تحت سلطة رئيس فرقة

1. **مكتب إدارة الوسائل وحفظ الأرشيف:** يكلف مكتب إدارة الوسائل وحفظ الأرشيف بالاتصال مع الهياكل المختصة المعينة بما يأتي:

❖ دراسة واقتراح كل تدبير يتعلق بأمن المركز المحاسبي.

❖ ضمان سري وصيانة الأملاك المنقولة والعقارية للخزينة.

❖ السهر على حفظ الأرشيف.

❖ مسك المحاسبة وجرد المركز المحاسبي.

❖ متابعة التسيير الإداري لموظفي المركز المحاسبي.

❖ متابعة أنظمة الإعلام الآلي و استغلالها.

❖ القيام بتنظيم سري العمل على مستوى الخزينة .

ولهذا الغرض، يتكون مكتب إدارة الوسائل وحفظ الأرشيف من قسمين (2)فرعين:

✓ القسم الفرعي للموظفين والوثائق والتكوين.

✓ القسم الفرعي للوسائل والصيانة والأمن وحفظ الأرشيف.

2. **مكتب تصفية عمليات خزائن البلديات وخزائن القطاعات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية :**

يكلف بما يلي :

- مراقبة التكفل بأوامر الإيرادات المتعلقة بالحقوق غير الضريبية وحقوق الأملاك الوطنية و التي يوكل تحصيلها قانونا إلى خزائن البلديات و خزائن القطاعات الصحية وخزائن المراكز الاستشفائية الجامعية. مركزة المعطيات الإحصائية التي تعدها خزائن البلديات و خزائن القطاعات الصحية و خزائن المراكز الاستشفائية الجامعية.
- مراقبة المحاضر والوضعيات المالية والمحاسبية التي يعدها أمناء خزائن البلديات وخزائن القطاعات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية خلال قرارات إقفال الحسابات الظرفية أو النهائية لنهاية التسيير.
- مراقبة الحسابات وتأشيرها عند تغيير المحاسبي والسهر على إنجاز العمليات المرتبطة بها .

- مراقبة وضعية تحصيل الإيرادات البلدية والقطاعات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية بصفة عامة لكل تحصيل إيراد موكل قانونا للخزينة وتحديد النقائص أو التأخيرات الممكنة وتحديد الإجراءات الكفيلة بتداركها وإزالتها.
- السهر على حماية مصالح الخزينة خلال الصفقات التي تسجلها مكاتب التوثيق والسهر على التنفيذ السريع لإشعارات الغير المبلغة لأشخاص الحائزين المعنيين بهذه الصفة.
- السهر على تصفية حسابات التسيير المالي و المحاسبي للبلديات والقطاعات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية والمؤسسات العمومية المحلية التي يقدمها أمناء الخزائن المسيرون .

ولهذا الغرض يتكون مكتب عمليات خزائن البلديات وخزائن القطاعات الصحية وخزائن المراكز الاستشفائية الجامعية من قسمين(2)فرعين:

- القسم الفرعي لمتابعة المراقبة .
- القسم الفرعي لتصفية الحسابات.

3. مكتب مراقبة البلديات والقطاعات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية :

يكلف بما يأتي:

– :مراقبة الميزانيات الابتدائية والإضافية ورخص فتح الاعتمادات للبلديات والمؤسسات العمومية المحلية التي تضمن تسييرها المالي الخزائن الموزعة عبر الولايات.

–مراقبة تنفيذ الإيرادات المتوقعة ضمن ميزانيات هذه البلديات والقطاعات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية والمؤسسات العمومية المحلية.

التقييم الدوري لوضعية التحصيل لكل إيراد قابل لذلك على مستوى كل خزينة، وتحليل النقائص في التصفية والتأخيرات الملاحظة في تنفيذ الإجراءات الإلزامية، وتحديد أسبابها واقتراح الإجراءات التي تهدف إلى تقويم الوضعية .

ولهذا الغرض، يتكون مكتب مراقبة ميزانيات البلديات والقطاعات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية من :

القسم الفرعي لمتابعة عمليات الميزانية؛

–القسم الفرعي لمتابعة عمليات التحصيل؛

–فرقة إلى فرقتين للتحقق توضع كل واحدة منها تحت سلطة رئيس فرقة .

4. **–مكتب الإعلام الآلي** : يكلف بما يأتي :

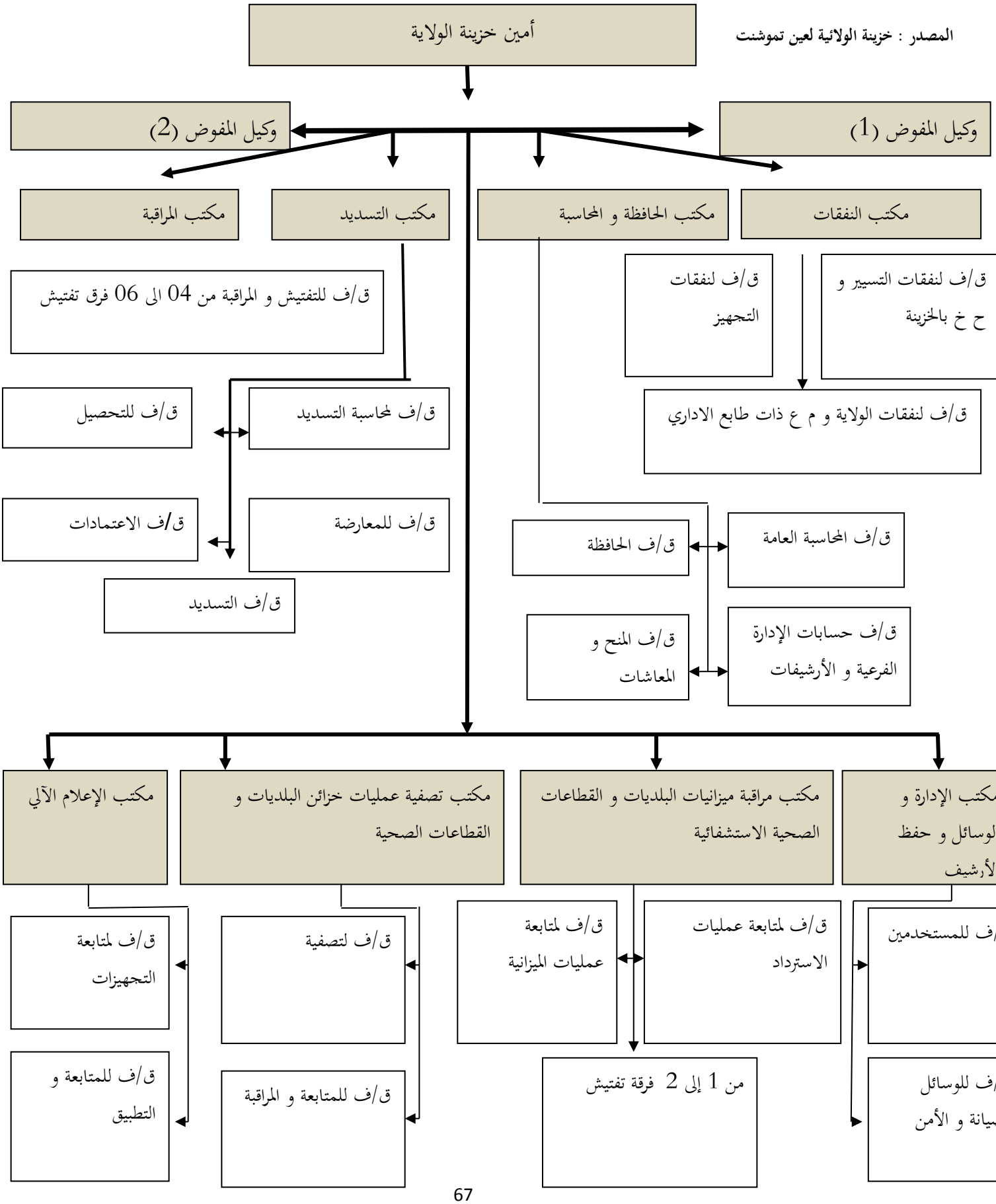
- تجسيد العمليات التي تبادر بها المصالح المركزية.
- وضع التطبيقات واستغلالها .
- ضمان أمن المعطيات والتجهيزات.
- تبليغ المعطيات المحاسبية .
- السهر على حسن سير النظام
- توفير المعلومات الخاصة بتشغيل النظام.

ولهذا الغرض يتكون مكتب الإعلام الآلي من قسمين فرعين (2)هما :

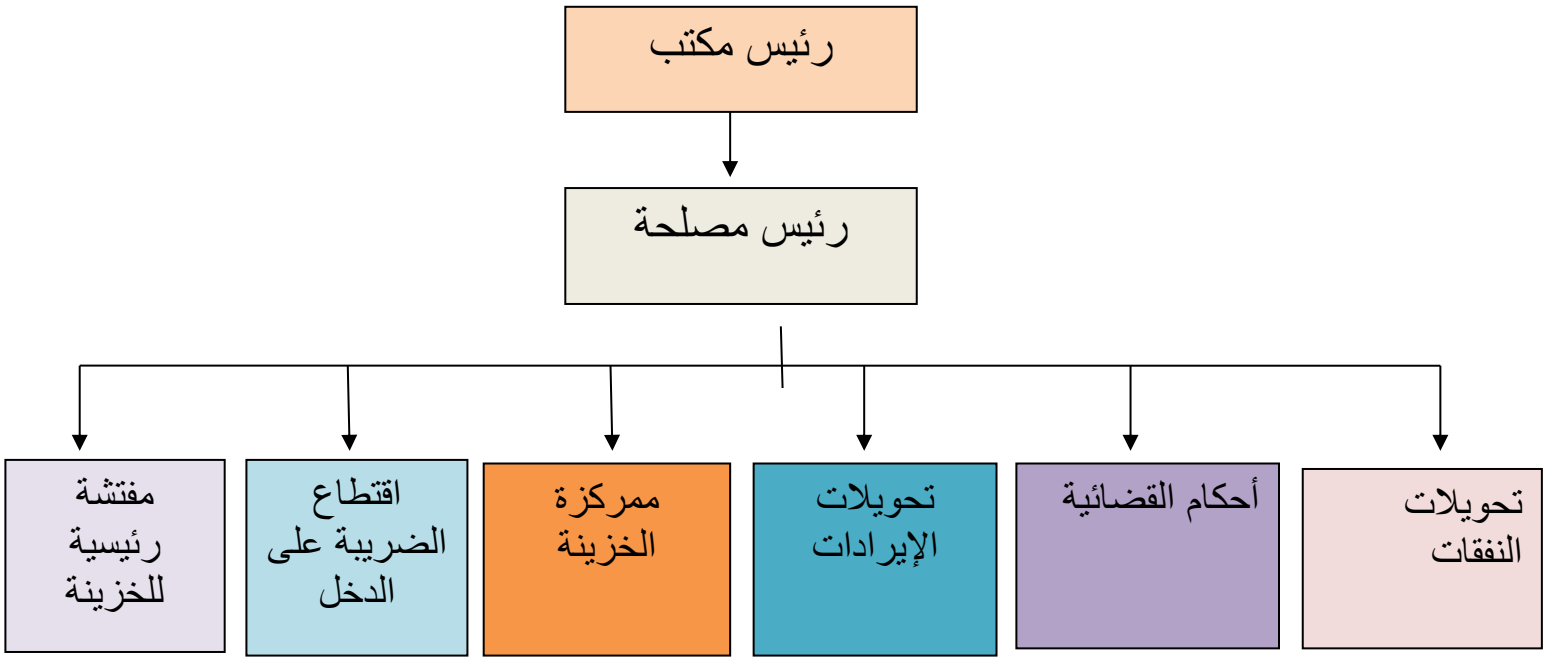
- القسم الفرعي لمتابعة التطبيقات.
- القسم الفرعي لمتابعة التجهيزات .

الشكل رقم (04): الهيكل التنظيمي لخزينة عين تيموشنت

المصدر : خزينة الولائية لعين تموشنت



الشكل رقم (05):فرع قسم المحاسبة لخزينة عين تموشنت



المصدر: من أعداد الباحثتين بناءا على معلومات المقدمة من طرف رئيس قسم المحاسبة

المطلب الثالث: مهام خزينة ولائية لعين تموشنت .

تعتبر الخزينة بمثابة بنك وصندوق الدولة، والإدارة التي تسهر على مراقبة الميزانية وقبول صرف النفقات الخاصة بها وتجميع إيراداتها .

فحسب المادة 04،من المرسوم التنفيذي 03-40 المؤرخ في19 جانفي 2003،المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي 91-129 المؤرخ 11 ماي1991 ،والمتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للخزينة وصلاحياتها وعملها، تكلف خزينة الولائية بالمهام التالية :

- تنفيذ كل العمليات الإيرادات والنفقات والموازنة وميزانيات الدولة، والحسابات الخاصة للخزينة، وكذلك ميزانيات الولاية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي تتولى تسييرها.
- تتولى رقابة وفحص صناديق التسبيقات والإيرادات وتسيير الأعوان المحاسبين في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري الموجودة في إقليم الولاية .
- تجمع مركزيا العمليات التي تقوم بها مصالحها والعمليات التي يقوم بها لحساب الخزينة محاسبون عموميون آخرون، قصد إدراجها في المحاسبة وإعداد الوثائق والبيانات الدورية المتعلقة بها وإرسالها إلى العون المحاسب المركزي في الخزينة وإلى الهيئات والمصالح المعنية.
- تتداول الأموال وتقوم بحركات حسابات أرصدة الخزينة .
- تتولى حراسة الأموال والقيم حفظها، كما تحرس وتحفظ الأوراق الثبوتية الخاصة بالعمليات المالية و المحاسبية التي تتكفل بها .
- يتأكد باستمرار من التسيير الفعال لحركات الأموال والقيم الخاصة بالخزينة، وتسهر قدر حدود الإمكان على عدم تجميدها أو حبسها.
- تسهر على أمن الأموال والقيم سواء فيما يتعلق بحفظها أو عند تحويلها؛
- تصفية عمليات خزائن البلديات وخزائن القطاعات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية.
- مراقبة ميزانيات البلديات والقطاعات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية .
- جاءت المادة 06 من القرار المؤرخ في 07 سبتمبر 2005 تطبيقا للمرسوم رقم 03-40 " ،تظم الخزينة الولائية الموضوعة تحت سلطة أمين خزينة، يساعده وكيل مفوض أو وكيلين مفوضان اثنان،(08)مكاتب على الأكثر، منظمة في فروع "

– **أمين الخزينة:** وهو أول مسؤول للخزينة وهو محاسب الميزانية الدولة، و له مسؤولية مالية و مدنية .

– **سلطة المفوض** :هناك مفوضان لهما مسؤولية تعويض أمين الخزينة في مهامه في حالة غياب هذا الأخير و التأكد من حسن تسيير المصالح العمومية.

المبحث الثاني : دراسة ميزانية التسيير لخزينة ولاية عين تموشنت

المطلب الأول : التقييد المحاسبي لخزينة عين تموشنت

الفرع الاول: التقييد المحاسبي لعملية تسديد الفواتير، والصفقات العمومية(قسم التجهيز):

في حالة تسديد الفواتير أقل من 1.000.000 دج

– حساب/011-402001 **مدين،** و ح/520001 **دائن،** وهذا في حالة التحويل إلى حساب بريدي جاري.

– حساب/011-402001 **مدين،** و ح/100003 **دائن،** وهذا في حالة الدفع نقدا من الصندوق .

في حالة تسديد الفواتير التي تفوق 1.000.000 دج: يستوجب التحويل لحساب بنكي كما يلي :

- حساب/011-402001 **مدين،** و ح/01-403002 **دائن،** ويمثل هذا الحساب الأخير ودائع في الخزينة دون فوائد، مؤسسات بنكية

الفرع الثاني: التقييد المحاسبي لعملية تسديد الأجور العلاوات والمنح لعمال وموظفي الولاية (قسم التسيير):

بالنسبة للمنح والأجور تدخل عدة حسابات محاسبية في القيد الواحد نظرا لتعدد الاقتطاعات على مداخيل ومنح الأفراد بين اقتطاع الضريبة على الدخل الإجمالي واقتطاعات اشتراكات الضمان الاجتماعي والخدمات الاجتماعية واقتطاعات مختلف التأمينات والاجتماعية وعليه يكون التقييد المحاسبي كما يلي :

– **حساب** /011-402001 **مدين بالمبلغ الكلي** تقابله مجموعة من الحسابات الدائنة بنفس المبلغ من ناحية المجموع نذكر منها أي موزع وفق نسب ومعدلات الاقتطاعات أي موزع على الحسابات :الحسابات الدائنة المقابلة:(المبلغ الكلي موزع عليها وفق نسب ومعدلات محددة قانونا)

حساب 520001 **دائن** إذا كان للدائنين على سبيل المثال حسابات بريدية جارية ويحول هنا الأجر الصافي بعد الاقتطاعات أي موزع على الحسابات :

حساب 01-403002 **دائن،** ويمثل هذا الحساب هيئات مختلف تحول له بعض الاقتطاعات لصالح مؤسسات التأمين وغيرها

حساب 02-403001 **دائن**، حساب صناديق وهيئات الضمان الاجتماعي تحول لهذا الحساب اقتطاعات واشتراكات الضمان الاجتماعي المقتطعة من أجور ومنح العمال والموظفين .

حساب 520004 دائن ، ويمثل هذا الحساب، حساب جاري بين قابض الضرائب وخزينة ولاية تحول له اقتطاعات الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)بداية من أول يوم في الشهر إلى غاية اليوم 25 من نفس الشهر، على أن تحول في اليوم 26 من نفس الشهر إلى غاية اليوم 30 من نفس الشهر إلى حساب أخر

-**حساب** 01-403001 دائن، تدخل لهذا الحساب اقتطاعات الخدمات الاجتماعية المخصومة من أجور وعلاوات ومنح الموظفين والعمال

واقتطاعات صغيرة أخرى كاشتراكات العامل والموظفين في التعاضدية إن وجدت تسجل بمقدار المبلغ دائنة في هذا الجانب وفق الحساب المخصص لها .

المطلب الثاني :التسيير الإداري و المحاسبي لعملية تنفيذ النفقات المالية لخزينة عين تموشنت

كما هو معلوم تتولى خزينة ولائية عين تموشنت مهمة التنفيذ والمتابعة المالية والمحاسبية لعملية تسيير وتنفيذ مالية لولاية عين تموشنت عن طريق المحاسب العمومي (أمين خزينة ولاية عين تموشنت)والمراقب المالي ألولائي وذلك بالتنسيق مع الآمر بالصرف الرئيسي لميزانية الولاية (والي ولاية عين تموشنت) أو أحد المفوضين عنه (الآمر بالصرف المفوض)

إن عملية تنفيذ النفقات العمومية بصفة عامة تم ذكرها في المواد من 71 إلى 75 من قانون 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984والمتعلق بقوانين المالية، كما نجد أن قانون 90-21 والمتعلق بالمحاسبة العمومية قد تطرق إلى عملية التنفيذ بنوع من التفصيل في المواد من 14 إلى 22

وتنقسم عملية تنفيذ نفقات ولاية عين تموشنت إلى مرحلتين متتابعتين، مرحلة إدارية ينفذها الآمر بالصرف (الوالي أو أحد المفوضين منه)ومرحلة محاسبية ينفذها المحاسب العمومي (أمين خزينة ولاية عين تموشنت) تطبيقا لمبدأ الفصل بين الآمرين بالصرف المحاسبين العموميين

الفرع الأول :المرحلة الإدارية في تنفيذ نفقات ولاية عين تموشنت

: تنفذ هذه المرحلة من طرف الآمر بالصرف الوالي وتتم وفق ثلاث مراحل إدارية وهي:

- الالتزام بالنفقة .
- عملية التصفية.
- الأمر بالصرف .

- **الالتزام بالنفقة:** يعد الالتزام الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين على عاتق الدولة أو جماعتها المحلية أو أحد المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري ، أما من الناحية المحاسبية فالالتزام هو تخصيص الاعتمادات المالية من أجل إنجاز نفقة معينة في شكل بطاقة أو وثيقة يحررها الآمر بالصرف (والي والية) في شكل ثلاث نسخ، نسخة تبقى عند المصلحة المتعاقدة ونسخة ترسل للمراقب المالي على مستوى الولاية وأخرى للمحاسب العمومي على مستوى خزينة ولاية عين تموشنت

- **عملية التصفية:** نصت عليها المادة 20 من قانون المحاسبة العمومية: " تسمح التصفية بالتحقيق على أساس الوثائق المحاسبية وتحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية"، و فإن التصفية هي العملية التي يتم من خلال إثبات وتأكيد وقوع الدين على عاتق الدولة لتحديد المبلغ الدقيق نقدا .
- -**الأمر بالصرف (الدفع):** هو الأمر الذي يعطيه الآمر بالصرف للمحاسب العمومي المختص لتنفيذ الدفع بالنسبة لعملية كانت محل التزام وتصفية، فالأمر بالصرف (الدفع)هو الإجراء الذي يأمر بموجبه دفع النفقات .

الفرع الثاني :المرحلة المحاسبية في تنفيذ نفقات ميزانية ولاية عين تموشنت:

هو الإجراء الذي بموجبه يتم إبراء الدين العمومي ، وتكتسي هذه المرحلة أهمية بالغة كونها مرحلة إخراج الأموال من حساب ميزانية الوالية (001 400)لصالح الدائن، وبعد استكمال كافة المراحل الإدارية من الآمر بالصرف وتأشيرة الجهات المعنية (المراقب المالي ألولائي ولجنة الصفقات المختصة في حالة قسم التجهيز والاستثمار عند بلوغ مبلغ الصفقة) يتم وضع حوالة الدفع لدى أمي خزينة الولاية لغرض التدقيق والمراقبة والقيام بمختلف العمليات المالية المحاسبة قبل القيام بعملية الدفع الحقيقية، وقبل القيام بعملية الدفع لابد على أمين خزينة الولاية أن يتحقق من ثمان نقاط وهي :

- مطابقة العملية للقوانين و التنظيمات السارية المفعول كقانون الصفقات العمومية.
- صفة الآمر بالصرف أو المفوض عنه كنموذج الإمضاء أو اعتماد الآمر بالصرف (الوالي والمفوض عنه) لدى المحاسب العمومي .
- شرعية عمليات التصفية والتأكد من ختم الآمر بالصرف وإمضائه كدليل على أداء الخدمة.
- توفر الاعتمادات وذلك من خلال مقارنة الحوالات الصادرة بالاعتمادات المفتوحة .
- حسم النفقة حسب طبيعتها وموضوعها من الفصل المعني.
- عدم سقوط الدين وذلك بالتقادم الرباعي، وأن الديون ليست حمل معارضة .

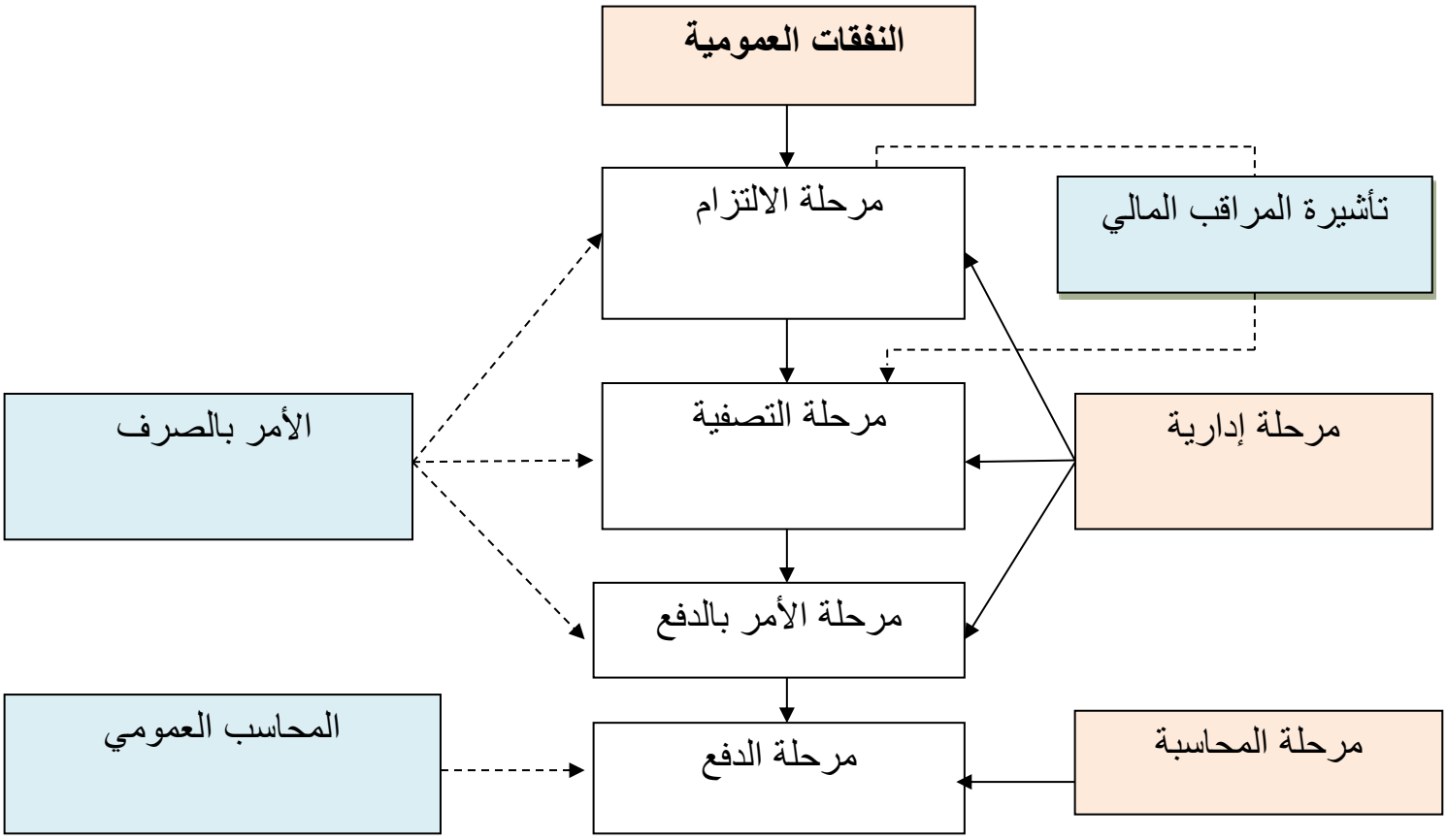
- الطابع الابرائي للنفقة، أي أن النفقة لم يتم دفعها من قبل .
- تأشيرة عمليات المراقبة خاصة تأشيرة المراقب المالي وتأشيرة لجنة الصفقات المختصة.

للتأكد من هذه النقاط الثمانية تمر حوالة دفع المشاريع العمومية بعدة مكاتب وأقسام داخل الخزينة العمومية، ولعل أهمها **قسم ميزانية الولاية** حيث يتم من خلال هذا القسم الفحص والتدقيق في الحوالة من الناحية القانونية بالإضافة إل التأكد من التقييد ألموازناتي للنفقة وفق الأبواب والفصول والمواد، وبعد ذلك إما ترجع الحوالة للآمر بالصرف(الوالي) لإعادة النظر فيها في حالة بعض الأخطاء التي يمكن تداركها أو رفضها نهائيا في حالة عدم تطابق الحوالة مع القوانين والتنظيم السائر المفعول، أما في حالة تأشيرة **قسم ميزانية الولاية** بقبول الحوالة فيتم إرسالها مباشرة **لقسم المعارضة** حيث يتم خلال هذا القسم مراقبة وتتبع المستفيد (الدائن) إن كان على ذمته دين أم لا، وذلك الاعتماد على التبليغات الواردة إلى المحاسب العمومي على مستوى الخزينة العمومية من طرف قابضي الضرائب ومسيري المؤسسات العمومية...إلخ ، وهذا في شكل وثيقة حجز لدى الغير

ففي حالة وجود دين على ذمة المستفيد يتم فتح كشف للمعارضة خاص بالمدين حيث يتم خصم المبلغ كاملا إن لم يكن كافيا

أما في حالة عدم وجود أي دين على ذمة المستفيد من صفة إنجاز المشروع العمومي فتؤشر الحوالة بعبارة لوحظ دون معارضة وترسل **لقسم القروض والأموال المتوفرة** أين يتم التحقق من التبويب ألميزاني ، بالإضافة إلى التحقق من توفر الاعتمادات وخصم قيمة الدفع من رخصة ثم القيام ببعض العمليات المحاسبية على مستوى باقي أقسام المحاسبة ليتم الدفع الحقيقي في آخر المطاف وفق إحدى الطرق المعروفة، الدفع عن طريق الحساب البريدي الجاري، الدفع عن طريق الشيكات البنكية، الدفع عن طريق شيكات الخزينة العمومية إلى حساب الجهة أو الطرف المتعاقد مع الإدارة حول كل ما يتعلق بانجاز المشروع العمومي.

الشكل رقم (06): مراحل و أعوان تنفيذ النفقات العمومية



المصدر : من إعداد الباحثتين و فقأ للقانون 21-90

المطلب الثالث : طرق تنفيذ النفقات التجهيز العمومي :

الفرع الاول :التسديد عن طريق الصفقات العمومية :

- **تعريف الصفقة العمومية:** هي عقود مكتوبة في مفهوم التشريع المعمول به، تبرم بمقابل مع متعاملين اقتصاديين وفق الشروط المنصوص عليها لتلبية حاجات المصلحة المتعاقدة في مجال . الأشغال و اللوازم و الخدمات و الدراسات . لا تصح الصفقات ولا تكون نهائية إلا إذا وافقت عليها السلطة المختصة المذكورة أدناه حسب الحالة:

مسؤول الهيئة العمومية – الوزير – الوالي – رئيس المجلس الشعبي البلدي – المدير العام أو مدير المؤسسة العمومية. كل صفقة عمومية يساوي فيها المبلغ التقديري لحاجات المصلحة المتعاقدة اثني عشر مليون دينار (12.000.000دج) أو يقل عنه للأشغال أو اللوازم و ستة ملايين دينار (6.000.000دج) للدراسات أو الخدمات لا تقتضي وجوبا إبرام صفقة عمومية وفق الإجراءات الشكلية المنصوص عليها .

- **البيانات الإلزامية في الصفقة:** يجب أن تتضمن على البيانات الآتية :

رسالة العرض – التصريح بالنزاهة – التصريح بالاكتتاب –التعريف الدقيق بالأطراف المتعاقدة؛ – هوية الأشخاص المؤهلين قانونا لإمضاء الصفقة وصفتهم – موضوع الصفقة محددا وموصوفا وصفا دقيقا؛ – المبلغ المفصل والموزع بالعملة الصعبة والدينار الجزائري حسب الحالة –شروط التسديد –أجل تنفيذ الصفقة؛ – بنك محل الوفاء؛ – شروط فسخ الصفقة؛ – تاريخ توقيع الصفقة ومكانه .

- **طريقة فحص حوالة الصفقة العمومية :**

– فحص الحوالة التي يراد تسديدها: لابد من التأكد من وجود العملية التي يراد تحميلها لنفقات التجهيز العمومي من خلال مقرر التسجيل أو رخصة البرنامج. تحتوي حوالة الدفع Mandat de paiement على البيانات التالية :

–التطبيق التي تمت فيه العملية – تعيين السنة المالية – الفصل والمادة والسطرالميزاني ؛ وتوقيع الآمر بالصرف المعتمد لدى المحاسب العمومي المختص – موضوع الخدمة وتاريخ أدائها– تعيين المستفيد من مبلغ النفقة ورقم حسابه – مبلغ الحوالة بالأرقام والأحرف –الرقم التسلسلي للحوالات أو أوامر الدفع – الوثائق الاثباتية المقدمة و المبررة للنفقة،

وتأتي حوالة الدفع بثالثة ألوان: صفراء، زرقاء، بيضاء

كما يجب التأكد من وجود الوثائق الملحقة بالحوالة والمتمثلة في :

نسختين من الصفقة Marché مؤشر عليها من طرف لجنة الصفقات العمومية والمراقب المالي كهيئة رقابة خارجية و جيب أن تحتوي الصفقة على كل البيانات اللازمة والتكميلية الأساسية التي أشرنا إليها سابقا.

- **إرجاع اقتطاع الضمان أو كفالة حسن التنفيذ:** يجب أن تكون مرفقة بالوثائق التالية:
- شهادة الدفع؛ – حساب على الرصيد الاستلام النهائي للأشغال؛ – الرهن عند استلام عقد الرهن الخاضع للضريبة المحصلة لصالح الخزينة من نسختين ونسخة من صفقة تحمل بيان هذه الأخيرة (نسخة وحيدة وأصلية) كما جيب أن تقوم رقابة على هذه العملية على مستوى مكتب المعارضات حيت يتم تحديد ما إذا كانت هناك ديون على المتعامل المتعاقد الذي قام برهن العقد، وبعد التكفل بملف الرهن الذي يحتوي نسخة من عقد الرهن وشهادة عدم المعارضة يعاد إلى الهيئة المالية المعنية بفتح الملف على مستوى الخزينة.

الفرع الثاني :التسديد عن طريق الفاتورة:

-**تعريف الفاتورة:** يجب أن يكون كل بيع لسلع أو تأدية خدمات بين الأعوان الاقتصاديين موضوع فاتورة، ويتعين على البائع تسليمها ويتعين على المشتري طلبها منه و يجب أن تسلم بمجرد إجراء البيع أو تأدية الخدمات .

البيانات الإلزامية في الفاتورة:يجب أن تحتوي الفاتورة على البيانات المتعلقة بالعون الاقتصادي الآتية

–اسم الشخص الطبيعي ولقبه؛ – تسمية الشخص المعنوي أو عنوانه التجاري؛– العنوان ورقما الهاتف والفاكس وكذا العنوان الالكتروني – الشكل القانوني للعون الاقتصادي وطبيعة النشاط؛ – رأسمال الشركة – رقم السجل التجاري؛ – رقم التعريف الإحصائي؛ – طريقة الدفع وتاريخ تسديد الفاتورة؛– تاريخ تحرير الفاتورة ورقم تسلسلها؛ – تسمية السلع المبيوعة وكمياتها و/أو تأدية الخدمات المنجزة؛– سعر الوحدة دون الرسوم للسلع المبيوعة و/أو تأدية الخدمات المنجزة؛– السعر الإجمالي دون احتساب الرسوم للسلع المبيوعة و/أو تأدية الخدمات المنجزة؛– طبيعة الرسوم و/أو الحقوق و/أو المساهمات ونسبها المستحقة، ، ولا يذكر الرسم على القيمة المضافة إذا كان المشتري معفى منه؛– السعر الإجمالي مع احتساب كل الرسوم محررا بالأرقام والأحرف

طريقة فحص حوالة الفاتورة :تحتوي حوالة الدفع على البيانات التالية:

(تعين السنة المالية، الفصل والمادة والسطر ألميزاني ، وتوقيع الآمر بالصرف المعتمد لدى المحاسب العمومي المختص، موضوع الخدمة وتاريخ أدائها وتأشيرة المراقب المالي تعيين المستفيد من مبلغ

النفقة، ورقم حسابه، ومبلغ النفقة بالأرقام والأحرف)، وتأتي بثلاثة ألوان: صفراء، زرقاء، بيضاء، ولابد من التأكد من وجود الوثائق الملحقة بالحوالة والمتمثلة في

*نسختين من الفاتورة: la facture يجب أن تحتوي الفاتورة على كل البيانات اللازمة والتكميلية الأساسية التي أشرنا إليها سابقا؛

- بطاقة التعهد fiche d'engagement
- بطاقة الدفع fiche de paiement
- إشعار بالدفع l'avis de virement
- حالة الدفع l'etat de virement

المبحث الثالث: دور الأعوان المحاسبة العمومية في خزينة عين تموشنت

-إن عملية تنفيذ النفقة العامة تتطلب تدخل أعوان المحاسبة العمومية من آمر بالصرف (موظف مؤهل للقيام بعملية الإثبات والتصفية بالنسبة للإيرادات والالتزام والتصفية وتحريرالحوالات بالنسبة للنفقات) والمحاسب العمومي (هو شخص معني قانونا للقيام بعمليات التحصيل الإيرادات والدفع للنفقات)والمراقب المالي (هو العون المؤهل قانونا لمراقبة إجراءات الالتزام للنفقات العمومية المرخصة ويتم تعيينه من طرف وزير المالية).

المطلب الأول : دور و مهام المراقب المالي في الخزينة عين تموشنت

الفرع الأول :دور المراقب المالي تتمثل في :

الدور الرقابي : يعتبر هذا الدور وهو صلاحية الأساسية في عمل المراقب المالي ،و الذي يقوم من خلاله بالتأشير على النفقات الملتزم بها من خلال الاستمارة الالتزام بالنفقة ،حيث يراقب مدى شرعيتها ،و مطابقتها للقوانين و الأنظمة المعمول بها

العناصر التي يراقبها المراقب المالي :تم تحديد العناصر التي يراقبها المراقب المالي على اسثمارة الالتزام بالنفقة في نص المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر سنة 1992 و هي متمثلة فيما يلي :

- صفة الأمر بالصرف
- مطابقتها التامة للقوانين و التنظيمات المعمول بها
- التخصيص القانوني للنفقة
- مطابقة مبلغ الالتزام للعناصر المبينة في الوثيقة المرفقة

- وجود تأشيرات أو الآراء المسبقة التي سلمتها السلطة الإدارية المؤهلة لهذا الغرض

حالات التي يقوم فيها المراقب المالي رفض التأشيرة على التزام النفقة:

هناك حالات يرفض المراقب المالي فيها التأشيرة على الاستمارات الموجهة من طرف الأمر بالصرف في حالة عدم توفر العناصر المذكورة سابقا و حسب نص المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414المؤرخ في 14 نوفمبر سنة 1992 تنتهي رقابة النفقات الملتزم بها بتأشيرة توضع على الاستمارة الالتزام و عند الاقتضاء على الوثائق الثبوتية عندما تتوفر الشروط و تكون الالتزامات غير قانونية او غير مطابقة للتنظيم موضوع رفض مؤقت أو النهائي

حالة الرفض المؤقت: يبلغ الرفض المؤقت في حالات الآتية

- اقتراح الالتزام بمخالفات للتنظيم قابلة لتصحيح
- نسيان بيان هام في الوثائق
- انعدام آو نقصان الوثائق الثبوتية المطلوبة
- التخصيص القانوني للنفقة

حالة الرفض النهائي :يعلل الرفض النهائي بما يلي :

- عدم مطابقة اقتراح الالتزام للقوانين و التنظيمات المعمول بها
- عدم توفر الاعتمادات آو المناصب المالية
- عدم احترام الأمر بالصرف للملاحظات المدونة في مذكرة الرفض المؤقت

التغاضي :هو إجراء استثنائي في حالة الرفض النهائي للالتزام بالنفقات ،يمكن للأمر بالصرف أن يتغاضى عن رأي المراقب المالي تحت مسؤوليته بمقرر معلل يعلم به وزير المكلف بالميزانية

يرسل الملف الذي يكون موضوع التغاضي مباشرة حسب الحالة إلى الوزير أو الوالي حيث لا يمكن حصول لا يمكن الحصول التغاضي في حالة الرفض النهائي يعلن عنه بالنظر لما يأتي :

- ✓ صفة الأمر الصرف
- ✓ عدم توفر الاعتمادات آو انعدامها
- ✓ انعدام التأشيرات أو الآراء المسبقة المنصوص عليها في التنظيم المعمول به
- ✓ التخصيص غير قانوني للالتزام بهدف إخفاء إما تجاوزا للاعتمادات أو تعديلا لها أو تجاوزا لمساعدات مالية في الميزانية

الفرع الثاني: مهام المراقب المالي في الخزينة

إن للمراقب المالي دورا كبيرا في الخزينة الولائية و هذا بحكم وظيفته كهيئة رقابية تمارس الرقابة المسبقة قبل تنفيذ النفقات العمومية مما يجعله أداة فعالة في حلقة تنفيذ النفقات العمومية و تتمثل مهمة المراقب المالي في مايلي :

- الحرص على تطبيق التشريع و التنظيم المتعلقين بالنفقات العمومية
- تنفيذ الإحكام القانونية و التنظيمية فيما يتعلق بمراقبة النفقات الملتزم لها
- إعداد التقارير السنوية
- المساهمة في الأعمال التحضيرية للميزانية
- تنفيذ كل المهام الفحص و الرقابة المتعلقة بجوانب تطبيق التشريع و التنظيم المتعلقين بالمالية العمومية .بناء على قرار من الوزير المكلف بالمالية

كما يقوم المراقب المالي بالرقابة السابقة و تتمثل في :

الرقابة السابقة :يقوم بمراقبة الالتزام بالنفقات في كونها تمارس على القرارات الالتزام للأمرين بالصرف و تتمثل هذه الرقابة في :

- فحص بطاقة الالتزام و سندات الإثبات المرفقة بها المقدمة لهم من طرف الأمر بالصرف
- التحقق من صفة الأمر بالصرف أو مفوضه القانوني
- مطابقة النفقة للقوانين و الأنظمة السارية المفعول
- الصحة القانونية لحسم النفقة و الصحة المادية للالتزام

المطلب الثاني : دور و مهام الأمر بالصرف في خزينة عين تموشنت

الفرع الأول: دور الأمر بالصرف في الخزينة

يتمثل دور الأمر بالصرف في ترشيد النفقات العمومية في المرحلة الإدارية لتنفيذ النفقات العمومية و في الملائمة و شرعيتها التي يجب على الأمر بالصرف تطبيقها ويقوم الأمر بالصرف بثلاث مراحل على مستوى الخزينة الولاية .

أولا:الالتزام بالنفقة :هو عملية ضرورية لتسديد النفقات العمومية فالالتزام هو تخصيص الاعتمادات المالية من أجل إنجاز نفقة معينة في شكل بطاقة أو وثيقة يحررها الآمر بالصرف في شكل ثلاث نسخ، نسخة تبقى عند المصلحة المتعاقدة ونسخة ترسل للمراقب المالي على مستوى الولاية وأخرى للمحاسب العمومي على مستوى خزينة ولاية .

و على الأمر بالصرف قبل توقيعه على هذه الطلبية أن يتأكد من :

- توفر الاعتماد اللازم الذي يسمح بتسديد الطلبية أو الصفقة وفقا للباب أو البند المخصص في الميزانية
- التأكد قدر الإمكان من حسن اختيار المورد من حيث نوعية البضاعة و تناسبها مع سعر
- التأكد من صحة القانونية للنفقة حتى لا تكون محل رفض من المراقب المالي أو المحاسب العمومي

بعد تسليم الطلبية إلى المورد و الذي يضع موافقته عليها بتوقيع على نسخة ثانية منها و التي تعاد إلى الأمر بالصرف، فان هذا الأخير يقوم بتخصيص المبلغ المحدد في الطلبية و ذلك بواسطة بطاقة الالتزام حتى لا ينفق المبلغ في النفقات الأخرى

ثانيا: عملية التصفية :نصت عليها المادة 20 من قانون المحاسبة العمومية: " تسمح التصفية بالتحقيق على أساس الوثائق المحاسبة وتحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية"، وبالتالي فإن التصفية هي العملية التي يتم من خلالها إثبات وتأكيد وقوع الدين على عاتق الدولة لتحديد المبلغ الدقيق نقدا .

- تتم هذه المرحلة عند استلام البضاعة او انجاز مشروع من طرف المورد بعد الاطلاع على كل الشروط التي ارتبطت بين مديرية الخزينة العمومية و المورد أي بمعنى دقيق :
- هل البضاعة تم استلامها بناءا على المواصفات الموجودة في الطلبية أو الصفقة
- هل الفاتورة تعبر عن البضاعة التي تم استلامها أو المشروع الذي تم انجازه

عند استلام البضاعة أو انجاز مشروع يتم مباشرة تحديد المبلغ النهائي للنفقة وذلك بتحديد العناصر الثلاثة التالية :البضاعة المستلمة ، الطلبية ، الفاتورة.

ولكن يجب التأكد من صحة الشكلية للفاتورة حتى لا يكون محل رفض من طرف المراقب المالي، حيث يجب أن تتوفر فيها المعلومات التالية:

- رقم السجل التجاري
- الرقم الجبائى
- تاريخ الفاتورة
- مبلغ الرسم على القيمة المضافة
- المبلغ الإجمالي بالأرقام و الحروف
- طريقة التسديد مع وجود إظهار رقم الحساب و مكان فتحه

فإذا كانت المقارنة ايجابية فيوقع الأمر بالصرف وصل الاستلام البضاعة كما يتم وضع عبارة "نشهد استلام البضاعة مطابقة كما هو مسجل على هذه الفاتورة"

وتتمثل التصفية في التأكيد من واقع التي يرتكز عليها الدين العمومي ذلك لأنه مباشرة بعد الانتهاء منها تصبح مديرية الخزينة لولاية عين تموشنت مدينة للمورد و مطالبة بدفع المبلغ المسجل على الفاتورة

ثالثا: الأمر بالدفع :هو الأمر الذي يعطيه الآمر بالصرف للمحاسب العمومي المختص لتنفيذ الدفع بالنسبة لعملية كانت محل التزام وتصفية، فالأمر بالصرف هو الإجراء الذي أيمر بموجبه دفع النفقات

بعد استلامه البضاعة تحرر الحوالة الدفع من طرف مسؤول قسم مديرية الخزينة إلى أربعة نسخ ،النسخة الأصلية تبقى عند لدى الخزينة و النسخ المتبقية تبعث إلى قسم النفقات و المراقبة مرفقة ببطاقة الالتزام

بحيث يقوم المراقب المالي بالتأشير عليها بالقبول أو بالرفض ، وفي حالة الرفض يقوم المراقب المالي بتقديم أسباب الرفض على احد النسخ المبعوثة إليه،بعد كل هذه العمليات تسلم جميع الوثائق و هي بطاقة الالتزام ،حوالة الدفع،بيان الدفع لبى مصلحة الاعتماد و الأرصدة ،فهذه الأخيرة تأخذ قيمة الاعتماد (الديون) المحصل عليها وتحذف منه مبلغ الحوالة فيبعث الرصيد المتبقي إلى مصلحة التسديدات .

الفرع الثاني : مهام الأمر بالصرف في الخزينة

أما عن دور الآمر بالصرف فهو يقوم بالمراحل الإدارية لتنفيذ الميزانية من التزام بالنفقة وتصفية وأمر بالدفع فيما يخص عمليات النفقات وإثبات وتصفية وقد تم تسمية الآمر بالصرف استنادا للمهمة الثالثة المكلف بها في إطار تنفيذ النفقات العامة و من مهامه الأساسية هي :

- إعداد الميزانية التقديرية و عرضها على مجلس إدارة ، تم تقديمها إلى مباشرة إلى وزير المالية مرفقة بتقرير تبريري لهه المبالغ المقررة
- متابعة الميزانية و حسب الأبواب المواد و الفقرات المسجلة بعد المصادقة عليها مع احترام المبالغ المعتمدة لكل منها
- المحافظة على ممتلكات الخزينة و القيام بالعمليات الصيانة اللازمة لضمان استغلال الأمثل للإمكانيات المادية
- المحافظة على كل الوثائق المحاسبية المتعلقة بعمليات الالتزام و التصفية و الأمر بالصرف

المطلب الثالث :دور ومهام المحاسب العمومي في خزينة عين تموشنت

الفرع الأول: دور المحاسب العمومي في الخزينة

للمحاسب العمومي دور هام في الخزينة فهو يتولى العملية المحاسبية ويقوم بعملية الدفع بعد التأكد من صحة المعلومات و مطابقتها للنصوص القانونية و بعد التأكد من صحتها للحوالات المقدمة من طرف الأمر بالصرف

وظائف الآمر بالصرف والمحاسب العمومي والمراقب المالي كلها وظائف مستقلة عن بعضها البعض لكنها مكملة لبعضها في نفس الوقت.وهذا منصوص عليه في الجريدة الرسمية لوزارة المالية من اجل اجتناب و تفادي الغش و التزوير الحوالات

فترة ومسار دفع النفقات في وسط المحاسبين.

–فترة دفع النفقات: تظهر مسؤولية المحاسب العمومي فيما يخص تحمل تكلفة الأمر بالصرف أو إذن بالدفع الصادرة عن الآمر بالصرف في احترام الفترة القانونية المتعلقة بقبول النفقات العمومية، فتحدد فترة تسديدها ب 10 أيام ابتداء من تاريخ الاستقبال، و من جهة أخرى هذه الفترة من الممكن تمديدها ب10 أيام لتكون رقابتها أكثر عمقا وهذا طبقا للأحكام القانونية سارية المفعول، فتصبح هذه الفترة(20 يوم)ابتدءا من تاريخ الاستقبال؛

المحاسب العمومي يرفض حوالة الدفع المقدمة من قبل الآمر بالصرف بعد الفترة القانونية المقدرة ب 20يوم لكل شهر والتي تمدد استثناءا في شهر ديسمبر ب 25 يوم والذي يوافق نهاية التسيير، ويجب عليه إخطار الآمر بالصرف كتابيا في أجل لا يتعدى 20 يوم ابتداء من تاريخ تسلمهم الحوالة؛

وبعد الانتهاء من المراقبة و التأكد من صحة الحوالات و القوائم المرفقة و قوائم الإثبات فإذا قبلت يؤشر على حوالة الدفع "شوهد قابل للدفع" وهذا القبول يكون في أجل أقصاه 10 أيام من تاريخ استلامها ، ويقوم مكتب التسديد والتحصيل ب :

موجز حوالة الدفع في بطاقة الكتابة اليومية تضم: – شفرة الآمر بالصرف؛ – حساب الميزانية – رقم حوالة الدفع؛– حساب التسديد؛ – مختلف الحسومات(الحجز)

إنشاء بطاقات النفقات والإيرادات و TR6اليومية وإيداعها على مستوى مصلحة المحاسبة موجهة مع قطع الإثبات لتأشيره وإرجاعه؛

وضع ختم حامل إشارة التسديد في ثلاثة نسخ لحوالة الدفع (أبيض، أصفر، أزرق)، النسخة الزرقاء ترجع إلى الآمر بالصرف المعني لإثبات إذن بالدفع، الأبيض ووثائق الإثبات للقسم الفرعي لحسابات التسيير والأرشيف، أما الأصفر فتبقى لدى مكتب التسديد والتحصيل؛

أما إذا رفض المحاسب تسديد النفقة فتكون كالآتي:

رفض الحوالات: إذا انعدمت إحدى المعطيات الأساسية يتم تحديد الخطأ الذي يجب على الآمر بالصرف تصحيحه في آجال لا تتجاوز30 من الشهر

– **الرفض الجزئي (نقطة الفحص):** يكون هذا الرفض في الحالات التالية

– :مخالفة النصوص التنظيمية التي من الممكن تصحيحها من قبل الآمر بالصرف؛

– نقصان أوراق الإثبات؛ –

–الرفض الكلي: ويكون هذا الرفض في الحالات التالية:

لا يحترم النصوص القانونية و الأحكام القانونية

– النفقة غير مطابقة للقانون والنظام الساري المفعول

– عدم توفر الاعتماد في الميزانية

مميزات نقطة الرفض: يجب أن تضم المعلومات الآتية:

– طبيعة الرفض (مؤقت أو هنائي) – مبلغ الرفض؛ – رقم الحوالة ؛ – القيد في الميزانية؛ – الآمر بالصرف؛ – ختم وإمضاء المسؤول .

الفرع الثاني : مهام المحاسب العمومي في الخزينة

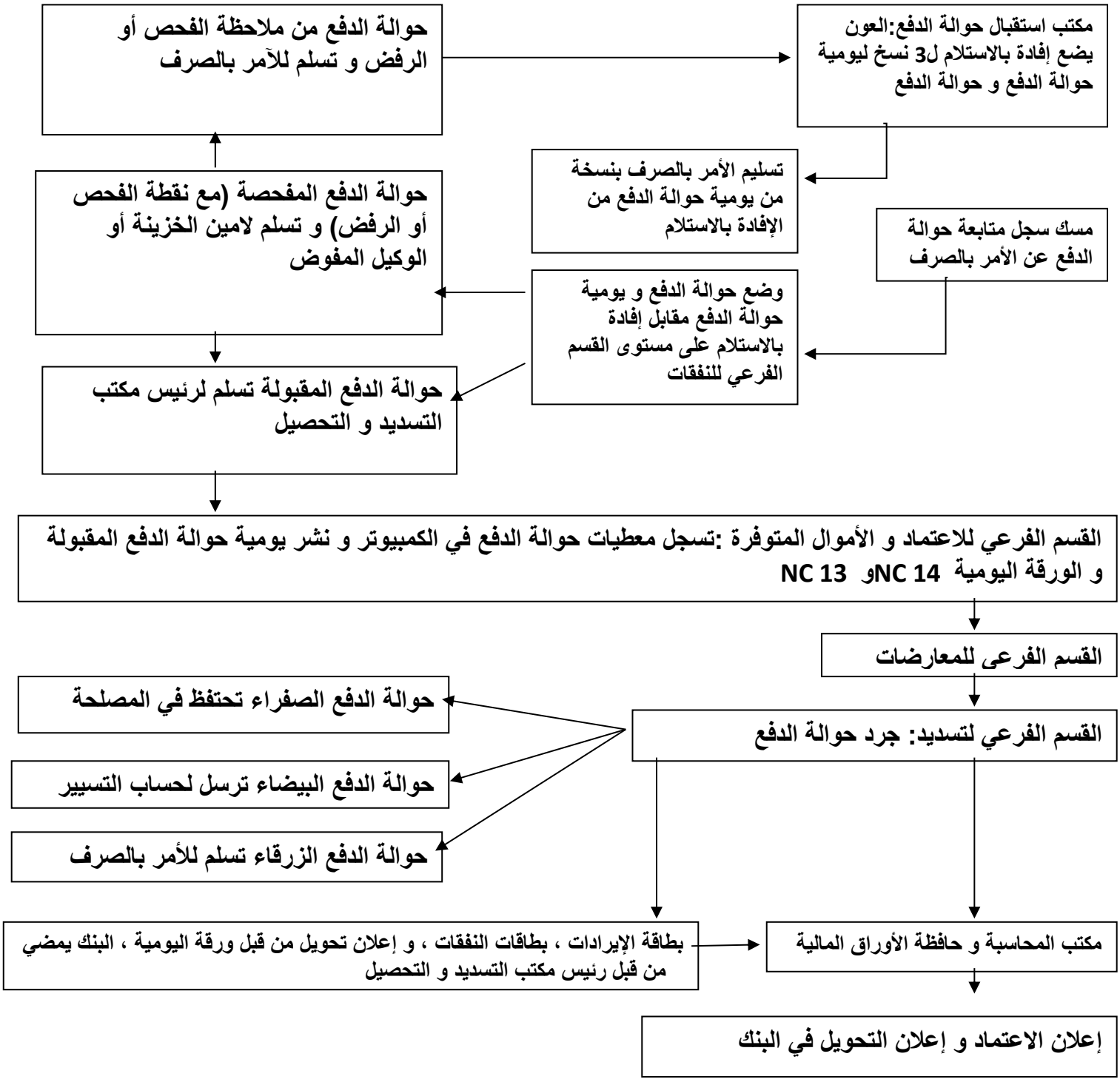
من اهم مهام المحاسب العمومي انه يقوم بمرحلة واحدة وهي مرحلة المحاسبية :

الدفع: بعد استلام الحوالة الدفع المرفقة بكل الوثائق المحاسبية المتبقية للنفقة من الأمر بالصرف على المادة 36من القانون90-21 فيجب عليه التأكد من :

- ✓ مطابقة العملية مع القوانين و الأنظمة المعمول بها
- ✓ صفة الأمر بالصرف او المفوض له
- ✓ شرعية عملية تصفية النفقات
- ✓ توفر الاعتماد
- ✓ أن الديون لم تسقط أجاله أو أنها محل مع معارضة
- ✓ تأشيرة عملية المراقبة التي نصت عليها القوانين و الأنظمة المعمول بها

فإذا توفرت كل الشروط يقوم المسؤول في مصلحة التسديدات بعملية الدفع أي تسديد المبلغ إلى المورد. لا تحتفظ الخزينة الولائية بالأموال التي تحصلها أو تدفعها في صندوقها وإنما يتم تسيير كل هذه العمليات عن طريق التحويلات بين الحسابات الجارية البريدية والحسابات البنكية بينها وبين وكلائها، وتحتفظ فقط بالأموال التي تحتاجها من أجل العمليات اليومية، كتسديد المعاشات والمنح.

الشكل رقم(07): مخطط تنفيذ إذن بالدفع



المصدر : قاشي يوسف و بن سنة يوسف ،دور الخزينة العمومية في تنفيذ النفقات التجهيز العمومي ،مجلة الأوراق الاقتصادية ،عدد 02، جامعة أكلي محند اولحاج البويرة ،(ديسمبر 2019)، ص 47

و كذلك يعمل المحاسب العمومي في الخزينة على :

كتاب الكبير(الأستاذ):و هو كتاب يقوم بتسجيل فيه جميع البيانات المتواجدة على مستوى الخزينة و هذا الكتاب يغلق نهاية السنة 12/ 31

TR6الجدول اليومي : هو العمليات التي يقوم بها يوميا (مدين،دائن).

TR8:العمليات الجدول جمع العمليات اليومية بالترتيب بأرقام الحسابات

NC12: الموازنة الشهرية

R6:الحسابات العملية العشرية (10 ايام)

NC3:الخاص بالحساب الجاري و كلاسيكي،و حساب بريدي

NC1:فيه جميع الأموال التي تحدث في الخزينة و تبعث مباشرة إلى وزارة المالية

خلاصة الفصل الثالث

رغم التغيرات التي عرفها اقتصاد الجزائر في السنوات الأخيرة وانتقاله من الاقتصاد الممركز إلى اقتصاد السوق، لا زالت الخزينة العمومية تلعب دورا مهما فيه، فهي من تسهر على تطبيق ميزانية الدولة على أحسن وجه .

ويمكن القول أن الخزينة هي مصلحة متشعبة بالخدمات فكل فرع أو مكتب مختص بعمل مختلف عن باقي المكاتب إلا أنها أعمال مرتبطة و متكاملة فيما بينها كما أنها تعتبر جيب الدولة مقارنة بالبنك، حيث تقوم بخلق التوازن بين النفقات والإيرادات .

ومن بين أدوارها المهمة مراقبة إنفاقات مسيري المؤسسات العمومية وهنا تكمن المسؤولية الكبيرة التي هي على عاتق النفقات العمومية فيجب أن يتحكم جيدا في وسائل المحاسبة، كونه يراقب جميع الحسابات المقدمة له من طرف محاسب المؤسسة العمومية، فلا يمكنه فهم وفحص الوثائق المحاسبية إلا إذا كان متحكما في المحاسبة و خصوصا المحاسبة العمومية.

إن وظائف الآمر بالصرف والمحاسب العمومي والمراقب المالي كلها وظائف مستقلة عن بعضها البعض لكنها مكملة لبعضها في نفس الوقت.وهذا منصوص عليه في الجريدة الرسمية لوزارة المالية من اجل اجتناب و تفادي الغش و التزوير الحوالات

إن تسيير نفقات التسيير العمومي يعتمد على تطبيق القوانين التنظيمية، المراسيم الرئاسية، المراسيم التنفيذية وغيرها من المستندات والجداول المحاسبية ،إذن هو نظام قائم على عدة أدوات متناسقة فيما بينها للتطبيق الأمثل والعقلاني لها .

خاتمة عامة

تسعى الدولة جاهدة إلى توفير جميع المتطلبات و احتياجات الفرد في المجتمع في كافة المؤسسات التابعة لها و منهم المؤسسات العمومية التي تعتبر الكيان اعتباري بهدف إلى تلبية حاجات المجتمع من تعميم و امن و عدالة و الخدمات الصحية و الإعلامية وذلك دون مقابل مبالغ رمزية لتغطية تكاليف أداء تلك الخدمات فقط ليس بغرض الربح .

إن نظام المحاسبة العمومية بهدف يهدف من الدرجة الأولى إلى تدعيم الترشيد النفقات العامة لتجنب الإسراف و التبذير للأموال العامة و تحقيق هذا الهدف يجب إخضاع كل مراحل التنفيذ العامة إلى الرقابة القبلية و البعدية اللذان يقومان بهما كل من المراقب المالي و المحاسب العمومي

نتائج المتحصل عليها :

من خلال دراستنا لموضوعنا محاسبة العمومية و دورها في ترشيد الانفاق العام نستخلص ان نجاح هذه عملية يستدعي تضافر الجهود من كل الجهات والنواحي لتجسيدها على الواقع ويمكن إيجازها فيما يلي :

تحديد الأهداف بدقة : يتم تقرير الأهداف طويلة الأجل ومتوسطة الأجل من خلال حصر الاختصاصات الرئيسية التي من أجلها تطلب الأموال، كما أن طبيعة الأهداف تحدد طبيعة وحجم الوظيفة أو الوظائف المتعدد بالمجتمع ككل أو بالوحدات التنظيمية، ومن الضروري عدم تعارض أهداف الوحدات التنظيمية مع أهداف المجتمع المحدد سلفا في خطط تنمية طويلة ومتوسطة الأجل.

تحديد الأولويات : تقوم عملية تحديد الأولويات على مجموعة من المبادئ الأساسية هي :

مدى خطورة المشكلة التنموية القائمة وانعكاساتها السلبية على أفراد المجتمع وجوانب الحياة المختلفة فيها، له دور كبير عند تحديد الأولويات

عامل الزمن: فالزمن المطلوب لحل مشكلة معينة يلعب دورا كبير في تحديد الأولويات بين البرامج والمشاريع، فكلما كان الوقت المطلوب لإنجاز برنامج معين أقصر كان ذلك مبرر مقنعا لاختيار هذا البرنامج.

درجة اهتمام المواطنين بالمشكلة القائمة، فكلما زاد الاهتمام الشعبي بالمشكلة زاد التفضيل لها ومنحت الأولوية لحلها قبل غيرها من المشاكل؛

عامل الخبرة: كلما كانت الحلول المطروحة لحل مشكلة معينة مضمونة النجاح، كلما كان ذلك دافعة لمنحها الأولوية في الإنجاز

القياس الدوري البرامج الإنفاق العام :تخصيص مواردها الهيكل برامج تحقيق الأهداف وما يؤدي إليه ذلك من إعادة تنظيم الهيكل الإداري للدولة بما يتفق ومتطلبات الاضطلاع بالبرامج، مع تفصيل البرامج إلى مكوناتها من برامج فرعية وأنشطة ومهام، الأمر الذي يمكن من تحديد مراكز المسؤولية عن إنجازات مكونات البرامج.

تفعيل دور الرقابة على النفقات : ضرورة توافر نظام رقابي يضمن توافق التنفيذ مع ما سبق تخطيطه على أن تتضمن عملية الرقابة مراجعة مستمرة لطرق الإنجاز مع تطوير مفهوم الرقابة المستندية إلى الرقابة التقويمية

توصيات:

بعد عرض النتائج المتوصل إليها ، من خلال دراستنا لهذا الموضوع قمنا ببعض توصيات و اقتراحات أهمها :

– يجب تحديث نظام المحاسبة العمومية لضمان الرقابة الدائمة و المستمرة على الأموال العمومية و ذلك عن طريق سن قوانين و تشريعات جديدة في هذا المجال

–الاهتمام بالعنصر البشري عن طريق منح فرص التكوين في مجال الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية و الاعتماد على الكفاءات المتخصصة في إعداد ميزانية الدولة و متابعة كل المراحل التي تمر بها ,

–ضرورة تفعيل الرقابة أثناء تنفيذ الصفقات العمومية ، و خاصة رقابة المراقب المالي و المحاسب العمومي هي الرقابة على الوثائق فقط

–يجب أن يمنح المحاسب العمومي سلطة أكبر حتى يكون له دور في ملائمة النفقات و بالتالي الزيادة في الحرص على مكافحة الفساد و التبذير

– الاعتماد على تقنيات جديدة في العالم والاتصال حتى يكون له دور كبير في الرقابة على تنفيذ النفقات والزيادة في مردودية الإدارات العمومية.

– يجب إعطاء أهمية كبيرة لترشيد النفقات العمومية و تحسين أداء أعوان الرقابة في الأجهزة الدولة للوصول إلى نتائج أفضل ، لان سياسة ترشيد النفقات العمومية تعتبر خيارا استراتيجيا اختارته الجزائر

قائمة المراجع

قائمة المراجع :

أولا: الكتب

1. عبد الكريم ماضي و نجيب لونيسة،مذكرة تخرج نيل شهادة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة 8 ماي 1945- قالمة ، 2017-2018.
2. الدكتور عبد المطلب بيصار، دروس المحاسبة العمومية وحسابات الدولة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ،جامعة محمد بوضياف –مسيلة ،2019-2020.
3. عبد المطلب بيصار ،المحاسبة العمومية و حسابات الدولة، مطبوعة الدروس المقدمة للطلبة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة محمد بوضياف –المسيلة ،2020/2019.
4. عبد المطلب بيصار ،المحاسبة العمومية و حسابات الدولة، مطبوعة الدروس المقدمة للطلبة، كلية العلوم الاقتصادية و التجاريةو علوم التسيير جامعة محمد بوضياف –المسيلة ،2020/2019.
5. العربي بوعمران محمد، دروس في المحاسبة العمومية ، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2017 .
6. منصوري الزين ، دروس محاسبة العمومية ، جامعة الجزائر سعد دحلب البليدة.
7. علي بساعد، دروس في القواعد المحاسبة العمومية ، المدرسة العليا للقضاء.
8. حسين الصغير ، دروس في المالية العامة و المحاسبة العامة، دار المحمدية العامة،الجزائر ، 2001.
9. محمد الصغير بعلي، يسرى ابو العلاء، المالية العامة ، دار العلوم، الجزائر، 2003.
10. منصوري زين ،دروس محاسبة العمومية ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير جامعة سعد دحلب البليدة -المالية العامة ، قصر الكتاب _ البليدة ، 2004.
11. أمين عبد الله ، مبادئ المحاسبة (1) ،15414 ، الشركة العربية المتحدة للتسويق و التوريدات بالتعاون مع جامعة القدس المفتوحة ، ص ب : مكتب البريد هليوبوليس _ مصر الجديدة 11757 القاهرة _ جمهورية مصر العربية 09 _2008.
12. فوضيل الشبلي و حمزة عبد الكريم ، المحاسبة و المالية العامة ، (1) ،2679 _2004 ، م . مولاهم ، قصر الكتاب _ البليدة ، 2004.
13. وقاد احمد و عبد العزيز ايت مسعود، عمليات الميزانية و عمليات الخزينة ، المدرسة الوطنية للادارة، 2006/2005.
14. عبد الكريم ماضي و نجيب لونيسة ،دور المحاسبة العمومية في تحصيل ايرادات و ترشيد نفقات المؤسسة في ظل ازمة المالية الحالية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ،جامعة 8 ماي 1945- قالمة ،2017-2018.

15. طارق الحاج ،المالية، الطبعة الأولى (2009م-1430)،دار الصفاء النشر التوزيع ،الأردن،عمان1999.
16. سهام العيداني، محاضر المالية العامة ، معهد الحقوق و العلوم السياسية ، المركز الجامعي نور البشير البيض .
17. منجد عبد اللطيف الخشالي ،اقتصاديات المالية العامة ،الطبعة الأولى (2006،1426)،(بدون مكان و اسم الناشر ومصدر النشر)،2001.
18. وافي ناجم، ظاهرة تزايد النفقات العامة وواقعها في الجزائر ،مجلة التكامل الاقتصادي ،العدد20 ،جامعة احمد دراية –ادرار(الجزائر)،2020/06/30.
19. منجد عبد اللطيف الخشالي ،اقتصاديات المالية العامة ، الطبعة الأولى(1426-2001)،بدون اسم الناشر و مصدر النشر ،2001.
20. عبد الكريم ماضي و نجيب لونيسة ، دور الحاسبة العمومية في تحصيل إيرادات و ترشيد نفقات المؤسسة في ظل الأزمة المالية الحالية.
21. حداب محي الدين ، ترشيد الإنفاق العام كدعامة للتنويع الاقتصادي في الجزائر في ظل الأزمة النفطية الراهنة .
22. نادية خلفة ،ترشيد النفقات العامة كآلية لعلاج عجز الميزانية العامة للدولة ،مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية ، العدد01، جامعة باتنة 1-الجزائر ،جانفي 2020.

ثانيا: الأطروحات و المذكرات

1. بريزيني زهرة ، مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العامة في مؤسسة عمومية ذات طابع الإداري ، مذكرة لنيل شهادة الماستر ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، السنة الجامعية 2019/2018.
2. بن شنديخ بلال، افاق الإصلاح نظام المحاسبة العمومية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ، مذكرة لنيل شهادة الماستر أكاديمي ، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، 2018/2017.
3. بن سعد رضوان ، دور المحاسبة في ترشيد إنفاق العام ، شهادة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية ، التسيير و العلوم التجارية ، 2017 _2018.
4. شلال زهير ، أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة ، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية ،التجارية و علوم التسيير ، 2014/2023.

5. بريزيني زهرة ، مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العامة في مؤسسة عمومية ذات طابع الإداري ، مذكرة لنيل شهادة الماستر ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، السنة الجامعية 2019/2018.
6. فيهم نعجة ، نظام المحاسبة العمومية كأداة فعالة في تسيير و رقابة الجماعات المحلية ، مذكرة ماجيستر ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة البليدة 02، 2011 .
7. حمادي كريمةو بوقراب غالية ، دور المحاسبة العمومية في مراقبة و ترشيد الايرادات و النفقات، مذكرة لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ،جامعة اكلي محند اولحاج – بويرة ،2019/2018.
8. شريف لينة و بلحبيب سميرة ، دور المحاسب العمومي في الرقابة على الانفاق العام ، مذكرة لنيل شهادة ماستر اكاديمي ، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير ، جامعة بلحاج بوشعيب عين تموشنت ، 2021/2020.
9. شريف لبنة أية و بلحبيب سميرة ، دور المحاسب العمومي في الرقابة على الإنفاق العام ،مذكرة ماستر في العلوم المالية و المحاسبية ، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير ، 2021/2020.
10. شريف لينة و بلحبيب سميرة ، دور المحاسب العمومي في الرقابة على الانفاق العام ، مذكرة لنيل شهادة ماستر اكاديمي ، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير ، جامعة بلحاج بوشعيب عين تموشنت ، 2021/2020.
11. بن داوود ابراهيم ، الرقابة المالية على النفقات العامة بين التشريعة الإسلامية و التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ،فرع الدولة و المؤسسات العمومية جامعة ،الجزائر 2003/2002.
12. قزاينية فيروز الرقابة القبلية على النفقات العمومية و دورها في ترشيد الإنفاق العمومي ،مذكرة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير ، 2021/2030، جامعة ام البواقي.
13. نادية مغني ، دراسة و تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولة في القطاع العام ، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه ،علوم التسيير تخصص إدارة أعمال ، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2017/2016.
14. – حميد غرزي ،اثر النفقات العامة على تضخم ،أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم الاقتصادية ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير ،2020،2019.
15. بوجدارة سهيلة ، علاقة الإنفاق العام بالناتج المحلي في الجزائر ،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية ، قسم العلوم الاقتصادية ،جامعة الجزائر 3 ،2015-2016.

16. العربي بن علي بوعلام ،آليات ترشيد النفقات العامة في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق في إطار مدرسة الدكتوراه، جامعة الجيلالي اليابس سيدي بلعباس،كلية الحقوق و العلوم الإنسانية ،قسم حقوق،2016-2017.

17. زكاري محمد ،دراسة العلاقة بين النفقات العمومية والنمو الاقتصادي ،مذكرة نيل شهادة الماجيستر كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير ،تخصص اقتصاد كمي ،جامعة محمد بوقرة بومرداس ،2013

18. محمد العيد عمامرة و عبد المالك مسعي محمد و عبد الكامل عازب الشيخ ،فعالية الرقابة الإدارية و المحاسبة في ترشيد النفقات العمومية ،شهادة الماستر أكاديمي ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي ، 2017/2016.

19. محمد العيد عما مرة، عبد المالك مسعي محمد، و عبد الكامل عازب الشيخ،فعالية الرقابة الإدارية والمحاسبية في ترشيد النفقات العمومية ماستر أكاديمي ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، 2017/2016.

20. لطفي فاروق زلاسي ، دور الرقابة المالية في تسيير و ترشيد النفقات العمومية ، مذكرة ماستر أكاديمي ، جامعة شهيد حمه لخضر بالوادي ،2015/2014.

21. محمد العيد عمامرة و عبد المالك مسعى محمد و عبد الكريم عازب الشيخ ، فعالية الرقابة الادارية و المحاسبة في ترشيد النفقات العمومية ، مذكرة لنيل شهادة ماستر اكاديمي ، كلية العوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ،جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي ، 2017/2016.

22. كريم بودخدخ ،اثر سياسة الإنفاق العام على النمو الاقتصادي دراسة حالة الجزائر (2009/2001)،رسالة ماجيستير، جامعة دالي إبراهيم الجزائر ،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير،(2010/2009).

23. سعو مصطفى ،دور الرقابة وفق مبادئ المحاسبة العمومية في ترشيد الإنفاق العمومي ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر الأكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير ، جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي ،2021/2020.

24. لطفي فاروق زلاسي ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي ،تخصص تسيير اقتصاد عمومي و تسيير المؤسسات من جامعة حمة لخضر بالوادي، (2015/2014)

25. بن عزة محمد ، ترشيد سياسة الانفاق العام ، مذكرة الماجيستر كلية علوم الاقتصادية و علوم التجارية، تخصص تحليل الاقتصادي جامعة ابي بكر بلقايد تلمسان ، سنة 2009-2010

26. مفتاح فاطيمة ، تحديث النظام ألميزاني ، مذكرة لنيل شهادة الماجيستر ، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

27. صادق اسود ، مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العامة، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التسيير و العلوم التجارية، 2011/2010
28. محمد صالح فنينيش، الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في القانون الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق ،جامعة الجزائر (1) يوسف بن خدة ، سنة 2012/2011
29. شلالي زهير ، نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة و أفاق إصلاحات، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، سنة2002/2001
30. مغني نادية ، دراسة و تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ،جامعة الجزائر، سنة 2017
31. قمو أسيا، ، دور ميكانزمات المعايير المحاسبية الدولية في قطاع العام في محاربة الفساد في المال العام، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، سنة 2018
32. – يوسف ألسعيدي احمد، أفاق الإصلاح المحاسبة العمومية ،أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسير، جامعة الجزائر ،سنة 2010
33. Cheurfa abdelehak، إصلاح الموازنة في الجزائر بحثا عن نموذج، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم القانونية ،جامعة الصربون بفرنسا ، سنة 2016
34. منظمة التنمية و التعاون الاقتصادي OCDE" ،:ممارسات الاستحقاق و تجارب الإصلاح حول موازنة، أطروحة دكتوراه، مقال في مجلة OCDE journal on budegeting ،نيوزيلندا ،ة2017
35. Fadia kissi، الابتكارات التي قدمها القانون الأساسي المتعلق بقوانين التمويل ، أطروحة دكتوراه، مقال في المجلة للمالية العمومي ،بفرنسا، 2011،
36. Chouahdi Idrissi Amina ، حالة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ، أطروحة دكتوراه، علوم التسيير ،جامعة ابن زهر المغرب ، سنة 2019
37. Belacel Brahim، إصلاح محاسبة الدولة ، أطروحة دكتوراه، العلوم القانونية ، جامعة الصربون بفرنسا ، سنة 2018
38. إبراهيم محمد علي الجزراوي عبد الهادي سلمان صالح، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة العراق ، سنة 2012
39. دراسة بريكماند، المحاسبة الحكومية الفعالة ، ، أطروحة دكتوراه، كلية الاقتصاد، 1995

ثالثا: القوانين و المراسيم التنفيذية

1. المادة 32 من قانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية ، الجريدة الرسمية رقم 35 الصادرة بتاريخ 15 اوت 1990

2. المرسوم التنفيذي رقم 97 -268 مؤرخ في 16 ربيع الأول عام 1418 ألموافق ل 21 يوليو 1997 ، يحدد الإجراءات المتعلقة بالالتزام بالنفقات العمومية و تنفيذها ، و يضبط صلاحيات الأمرين بالصرف و مسؤولياتهم ، الجريدة الرسمية العدد 48 الصادر بتاريخ 23 يوليو 1997 ، ص14
3. وزارة المالية ،(محاسبة الإدارة) ، نجار خليل ، ولاية خنشلة ، ص 18 _19
4. المادة 09،المتعلق بالمراقبة السابقة للنفقات التي يلتزم به ، من المرسوم التنفيذي رقم 414/92 المؤرخ في 1992/11/14
5. قانون رقم 90-21 المؤرخ في 15اوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية

رابعا: المجلات و الملتقيات

1. عبد المطلب بيصار، دور أعوان المحاسبة العمومية في فعالية تنفيذ ميزانية الجماعات المحلية ، مجلة الدراسات المالية ة المحاسبية، جامعة محمد بوضياف المسيلة (الجزائر)،2021/11/30، ص 149
2. سكوتي خالد ، دور الأمر بالصرف في مراقبة الميزانية ، مجلة الحقوق و الإنسان ، مجلد العاشر العدد الثاني ، 15_06 _ 2017 ، ص 26
3. يوسف جيلالي ، نظام القانوني للأمر بالصرف في القانون الجزائري ، مجلة القانون، المركز الجامعي احمد زبانة بغيليزان، معهد العلوم القانونية و لادارية ،2016، ص 81/80
4. سكوتي خالد ، دور المحاسب العمومي في مراقبة الميزانية ، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية و الاقتصادية ن العدد09 ، جامعة غرداية (الجزائر)، (2020/02/29) ، ص 93
5. سكوتي خالد ، دور المحاسب العمومي في مراقبة الميزانية ، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية و الاقتصادية ن العدد09 ، جامعة غرداية (الجزائر)، (2020/02/29) ، ص 94
6. سكوتي خالد ، دور المحاسب العمومي في مراقبة الميزانية ، لرجع سبق ذكره ، ص 95
7. عبد المطلب بيصار ، دور اعوان المحاسبة العمومية في فعالية تنفيذ ميزانية الجماعات المحلية ' مجلة الدراسات المالية و المحاسبة ، عدد01 جامعة محمد بوضياف المسيلة (الجزائر)، 2021،11،30 ،ص 154
8. عبد المطلب بيصار ، دور الأعوان المحاسبة العمومية في فعالية تنفيذ ميزانية الجماعات المحلية ، مجلة الدراسات المالية و المحاسبة ، عدد01 }جامعة محمد بوضياف المسيلة (الجزائر) ،2021/11/30، ص 155_154
9. غرزي حميد ،إجراءات تنفيذ النفقات الحكومية في الجزائر ، مجلة الباحث الاقتصادي ، العدد01 (2020)،جامعة بسكرة (جزائر)،2021/06/30،ص305
10. زروفي محمد أمين ، الرقابة المالية السابقة و أهميتها في تحسبن مرد ودية النفقات العمومية ، مجلة دراسات جبائية ،العدد02(2020)،جامعة البليدة 2،لونيسي علي (الجزائر) ،2020/07/02،ص60

11. الجوزي فتيحة ،تطور النفقات في الجزائر و إجراءات ترشيدها ،مجلة علمية دولية محكمة ،جامعة بويرة ،العدد23،ديسمبر 2017،ص212

12. – شيرين مأمون سيد احمد محمد، اثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية ، مجلة الدراسات المالية و المحاسبية و الإدارية، العدد01، جامعة السودان،2020/05/19 ،

13. احمد بوجلال، إجراءات تنفيذ النفقات العامة في الجزائر ،مجلة الدراسات ،العدد 14،2018/06/2،ص24

14. فصيلة بوطورة، ترشيد الإنفاق العام كمدخل للحد من الفساد في الجزائر ،مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال ، العدد02،جامعة العربي التسبي تبسة ،ديسمبر 2018،ص154

15. –الجوزي فتيحة ،تطور النفقات في الجزائر ،مرجع سبق ذكره ،ص212

الملخص:

تعالج دراستنا موضوعين أساسيين ترتكز عليهما أي دولة من اجل الحفاظ علي ممتلكاتها المالية و غيرها حيت تمثلت هذين العنصرين في المحاسبة العمومية و النفقات العامة حيث أن المحاسبة العمومية هي كعامل أساس تعتمد عليه لأجل تطبيق نشاطاتها أما النفقات العامة وسيلة الدولة في تنفيذ التزاماتها تجاه المجتمع يعني أن الأولي تتضمن الثانية بالإضافة آلي الإيرادات العامة و كل ما يتعلق في هذه الدراسة تم الاستغناء عنها و تطرقنا فقط إلي نفقات العامة و المحاسبة و نقصد بترشيد النفقات العمومية الحصول على أعلى إنتاجية ممكنة بأقل قدر ممكن من النفقات العمومية ,ولا يتحقق ذلك إلا من خلال حرص بقدر المستطاع التقليل من التبذير والإسراف ثم إبراز أعوانها يقومون بتنفيذ النفقات و هي التسديد في كل عملية إنفاق المال

و من خلال دراسة توصلنا إلي نتيجة آن المحاسبة العمومية لها دور كبير في ترشيد النفقات و ذلك بتركيز الوزارة المالية بالرقابة المؤسسات في ما يخص النفقات العامة و تنظيم مراسم و قوانين تشريعية تحكمها و أن أعوان المحاسبيين لهم دور في تجنب التبذير و الإسراف لتحقيق الرشاد في إنفاق العام ،و ترجع أهمية النفقات العامة إلى كونها الأداة التي تستخدمها الدولة من خلال سياستها الاقتصادية في تحقيق الأهداف التي تسعى إليها ،حيت أنها تعكس كافة جوانب الأنشطة العامة و كيفية تمويلها.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة العمومية ،نفقات العامة، أعوان محاسبين،ترشيد النفقات

Abstract:

Our study deals withtwo basic issues on whichany state relies in order to preserveitsfinancial and otherproperties, as thesetwoelements are represented in public accounting and public expenditures, as public accountingis as a basis factor on whichit relies in order to implementitsactivities. The first includes the second, in addition to the mechanism of public revenues, and everythingrelated to thisstudywasdispensedwith, and weonlytouched on public expenditures and accounting. It is possible to reducewaste and extravagance, and then highlight its agents who carry out the expenses, whichis the payment in every process of spending money.

Through a study, wereached the conclusion that public accounting has a major role in rationalizingexpenditures, by focusing the Ministry of Finance on institutionaloversightregarding public expenditures, organizingceremonies and legislativelawsgoverningthem, and that the accountants' assistants have a role in avoidingwaste and extravagance to achieverationality in spending. The importance of public expendituresis due to the factthatitis the toolthat the state uses throughitseconomicpolicy to achieve the goals itseeks, as itreflects all aspects of public activities and how to finance them.

keywords :public accounting ,public expenditures, assistant accountants, expenditure rationalization

Resume:

Notre étude porte sur deux questions fondamentales sur lesquelles s'appuie tout État pour préserver ses biens financiers et autres, car ces deux éléments sont représentés dans la comptabilité publique et les dépenses publiques, comme la comptabilité publique est un facteur de base sur lequel il s'appuie pour mettre en œuvre ses activités. Le premier comprend le second, en plus du mécanisme des recettes publiques, et tout ce qui concernait cette étude a été supprimé, et nous n'avons abordé que les dépenses publiques et la comptabilité. Il est possible de réduire le gaspillage et l'extravagance, et puis mettre en évidence ses agents qui effectuent les dépenses, c'est-à-dire le paiement dans chaque processus de dépense d'argent.

Et à travers une étude, nous sommes arrivés à la conclusion que la comptabilité publique a un rôle majeur dans la rationalisation des dépenses en concentrant le ministère des finances sur le contrôle des institutions par rapport aux dépenses publiques et en organisant les cérémonies et les lois législatives qui les régissent, et que les aides-comptables ont un rôle dans la prévention du gaspillage et de l'extravagance pour atteindre la rationalité des dépenses L'importance des dépenses publiques est due au fait qu'elles sont l'outil que l'État utilise à travers sa politique économique pour atteindre les objectifs qu'il vise, car elles reflètent tous les aspects des activités publiques et comment ils sont financés.

Mot clés :comptabilité publique ,dépenses publiques ,assistants comptables ,rationalisation des dépenses