الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة بلحاج بوشعيب-عين تموشنت-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم الاقتصادية

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية

تحت عنوان:

دور أعوان المحاسبة العمومية في تنفيذ النفقات العمومية

دراسة ميدانية في مؤسسة O.P.G.I

ببلدية عين تموشنت

من إعداد الطالبين:

حياني سعيد

هني عبد الحفيظ

تحت إشراف الأستاذ :

علي دحمان محمد

أعضاء لجنة المناقشة:

د.	جامعة بلحاج بوشعيب-عين تموشنت	رئيسا
أ.	جامعة بلحاج بوشعيب –عين تموشنت	مشرفا ومقررا
د.	جامعة بلحاج بوشعيب-عين تموشنت	عضوا مناقشا

الحمد لله

شكر وتقدير

وصلت رحلتي الجامعية إلى نهايتها بعد تعب ومشقة...

نحمد الله عز وجل الذي وفقنا في اتمام هذا البحث العلمي والذي الهمنه الصحة والعافية والعزيمة،

فالحمد لله حمدا كثيرا،

نتقدم بجزيل الشكر والتقدير الى الاستاذ الدكتور المشرف علي دحمان محمد على كل ما قدمه لنا من توجيهات ومعلومات قيمه ساهمت في اطراء موضوع دراستنا في جوانبها المختلفة كما نتقدم بجزيل الشكر الى اعضاء لجنه مناقشه ا

ولا ننسى تقديم الشكل الجزيل لكل من زملتي التي سعدتني من قريب وبعيد

وشكرا لكافة الأساتذة المحترمين.

حياني سعيد

إهداء

إلى من أفضلها على نفسي ولم لا فلقد ضحت من أجلي، وتدخر جهداً في سبيل إسعادي على الدوام (أمي الحبيبة).

نسير في دروب الحياة، ويبقى من يسيطر على أذهاننا في كل مسلك نسلكه.

صاحب الوجه الطيب والأفعال الحسنة، فلم يبخل على طيلة حياته (والدي العزيز).

إلى أصدقائي وجميع من وقفوا بجواري وساعدوني بكل ما يملكون وفي أصعدة كثيرة.

أقدم لكم هذا البحث وأتمنى أن يحوز على رضاكم.

فهرس المحتويات

عنـــــــوان	الصفحة
شكر وتقدير	III
إهداء	IV
فهرس المحتويات	V
مقدمة عامة	1
الفصل الأول: دور أعوان المحاسبة العمومية في تنفيذ النفقات العمومية	
تمهيد الفصل	2
المبحث الأول: أعوان المحاسبة العمومية ومسؤولياتهم	3

المطلب الأول: مبدأ التفرقة بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي	3
المطلب الثاني: مختلف أصناف أعوان المحاسبة العمومية	7
المطلب الثالث: مسؤولية أعوان المحاسبة العمومية	10
المبحث الثاني: ماهية النفقات العامة	12
المطلب الأول: تعريف النفقات العامة وأهم قواعدها	12
المطلب الثاني: أصناف النفقات العامة	13
المطلب الثالث: تصنيف التكاليف	15
المبحث الثالث: مراحل تنفيذ النفقات العمومية	17
المطلب الأول : المرحلة الإدارية لتنقيد النفقة العمومية	17

المطلب الثاني: المرحلة المحاسبية لتنقيد النفقات العمومية	**20**
المطلب الثالث: الإستثناءات لمراحل تنفيذ النفقات.	**22**
خلاصة الفصل	**33**
الفصل الثاني: الدراسات السابقة	
تمهيد الفصل	**35**
المطلب الأول: الدراسات السابقة محلية	**36**
المطلب الثاني: دراسات أجنبية	**39**
المطلب الثالث: تعقيب	**43**
خلاصة الفصل	**43**

الفصل الثالث: دراسة حالة ديوان ترقية و تسيير العقاري	
تمهيد الفصل	45
المبحث الأول: تقديم عام حول ديوان الترقية والتسيير العقاري	46
المطلب الأول: التعريف بالديوان ونشأته	46
المطلب الثاني: إجراءات الصرف	46
المطلب الثالث: دراسة هيكل التنظيمي للمؤسسة	48
المبحث الثاني: تنفيد نفقات التجهيز العمومي في ديوان الترقية والتسيير العقاري.	51
المطلب الأول: مراحل تنفيد النفقة العامة	51
المطلب الثاني: السجلات المالية والمحاسبية الخاصة بالنفقات	53

المطلب الثالث: ميزانيات المؤسسة لسنوات 2019-2020-2021	54
خلاصة الفصل	57
خاتمة عامة	58
قائمة المراجع	61

مقدمة

التوطئة

تعتبر المحاسبة العمومية نظاما خاصا بالمعلومات المحاسبية بحكم النشاط المالي لوحدات القطاع ذات الطابع الإداري. حيث تستمد هذه الخصوصية في كونها تقوم بتسجيل ومراقبة تداول المال العام. وبهذا ترتبط المحاسبة العمومية بالتشريعات ذات طابع المالي، حيث خصها المشرع بإطار قانوني يهدف إلى ضبط الإيرادات العمومية وتنظيم مراحل تسديد النفقات العمومية في ظل احترام الميزانية العامة للدولة.

يعد التطور الذي نشاط الدولة بعدما كان على أداء الوظائف كالدفاع والعدالة والأمن، صاحبه في المقابل تطور في المحاسبة العمومية. من تسجيل لعمليات الاتفاق والتحصيل والتي كانت تمثل مبالغ بسيطة تبعا لنشاط للدولة إلى التخطيط الاقتصادي والاجتماعي الشامل، وبذلك أصبحت المحاسبة العمومية تهتم بتقديم البيانات المالية الكاملة ضمن تقارير مناسبة وبتوقيت محدد إلى مختلف الجهات المسؤولة. وتحولت إلى أداة من أدوات الإدارة العامة في فرض الرقابة على الأموال العامة اتفاقا وتحصيلا. فالجزائر كغيرها من الدول بهذا التطور في ماليتها العامة، فقد خصت المحاسبة العمومية بإطار قانوني من أجل فرض رقابة مستمرة على أعوان المحاسبة العمومية وتحديد صلاحياتهم ومسؤولياتهم عند تنفيذ المعاملات المالية.

ولعل الأمر المطروح هو دور أعوان المحاسبة العمومية في تحصيل وتسديد هذه الأموال، وكذلك الإجراءات التي يقوم بمتابعتها هؤلاء الأعوان ليتم السير الحسن والأمثل للأموال العمومية.

▪إشكالية الدراسة:

من خلال التقديم السابق تتضح معالم الإشكالية في التساؤل الرئيسي التالي:

-ما هو دور أعوان المحاسبة العمومية في تنفيد النفقات العمومية ؟

▪الأسئلة الفرعية:

*ما المقصود بالمحاسبة العمومية ؟ ومن هم الأعوان المكلفين بها؟

*ما هو دور أعوان المحاسبة العمومية في تسيير النفقات العمومية ؟ كيف يقوم المحاسب العمومي
*كعون عمومي يختص في تنفيذ عمليات الخزينة؟

-فرضيات الدراسة:

•المحاسبة العمومية يحكمها قانون 21/90 والذي يحتوي على 72 مادة وتتميز بأنها العمود الفقري الذي تعتمد عليه جميع المديريات العمومية.

- للعون المحاسبي العمومي دور فعال عند صرفه للنفقات العمومية.
- يتمثل أعوان المحاسبة العمومية في كل من المحاسب العمومي والآمر بالصرف.

-أهميه الدراسة:

تكتسب هذه الدراسة أهميتها من أهمية المحاسبة العمومية في المؤسسات العمومية الإدارية حيث أن المحاسبة العمومية تهتم بتدوين وتسجيل الإيرادات والنفقات العامة وضبطها واتخاذ القرارات .

كما تكتسب أهمية بالغة في تبيان كيفية حماية المال العام وضبط الإنفاق العام.

تساعدنا هذه الدراسة على معرفة دور المحاسب العمومي الذي يقوم به من أجل الحفاظ على المال العام.

-أهداف الدراسة:

إطلاقا من الإشكالية الرئيسية يمكن تحديد أهداف الدراسة على النحو التالي:

-الوقوف على جميع أصناف المحاسبين العموميين كل في مجال وحدود اختصاصه.

-التركيز بصف خاصة على أحد المحاسبين الرئيسيين (أمين الخزينة).

-توضيح وتقدير النفقات العامة.

-تسليط الضوء على دور المحاسبة العمومية في مراقبة وترصيد النفقات.

▪أسباب اختيار الموضوع:

-بالرغبة في تنمية المعرفة الذاتية في المالية العمومية.

-موضوع مناسب لتخصص الدراسة "محاسبة عمومية."

-إبراز الدور الفعال للمحاسبة العمومية في المحافظة على المال العام.

-التعريف بالإجراءات التي تتبعها الإدارات العمومية في تنفيذ العمليات المالية للدولة.

▪المنهج المستخدم في الدراسة:

بالنظر لطبيعة الموضوع وقصد معالجة الإشكالية بطريقة جيدة قمنا بالاعتماد على تقسيم البحث إلى جانبين جانب نظري والآخر تطبيقي حيث اتبعنا المنهج الوصفي في الفصول النظرية لنتمكن من عرض المعلومات والبيانات وفق مراحل البحث فتطرقنا إلى الإطار النظري

لأعوان المحاسبة العمومية والنفقات العمومية، من خلال تحديد مسؤولية الأعوان العموميين. أما الجانب التطبيقي اعتمدنا على المنهج التحليلي من خلال تطبيقه ..... لولاية عين تموشنت

وأسلوب البحث الأكاديمي الذي يعتمد على المراجع المختلفة مثل:

الكتب والدراسات المقدمة في هذا الموضوع والدوريات.

القوانين والتشريعات ذات الصلة بموضوع البحث حتى نقف على الإطار القانوني لها

▪هيكل الدراسة:

من أجل الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع وتحليل أبعاده والإجابة عن الإشكالية الرئيسية المطروحة، تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول. فصلين يتمحوران على الدراسة النظرية وفصل تطبيقي، حيث أن في الفصل الأول تطرقنا دور أعوان المحاسبة العمومية في تنفيذ النفقات. وفي الفصل الثاني فكان حول الدراسات السابقة لنفس البحث أما الفصل الثالث فكانت دراسة تطبيقية لدور ..... والذي حاولنا فيه التنسيق بين الجانب النظري والجانب التطبيقي للموضوع.

الفصل الأول

دور أعوان المحاسبة العمومية في تنفيذ النفقات العمومية

المبحث الأول: أعوان المحاسبة العمومية ومسؤولياتهم.

حسب ما جاء به قانون 21/90 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية فإن الأعوان المكلفون بتنفيذ العمليات ا" " ـ م الآمرون بالصرف والمحاسب العمومي، وعلى الرغم من الدور الفعال الذي يلعبه المراقب المالي في تنفيذ النفقات العمومية إلا أن القانون 21/90 لم يمنحه صفة عون مكلف بالتنفيذ بل أدمجه في الباب الخاص بالرقابة، أما تدخل أعوان المحاسبة العمومية يكون على مختلف مراحل تنفيذ النفقات بشكل منظم ومحدد قانونيا وهذا من أجل إعطاء أكثر شفافية في تسيير الأموال.

المطلب الأول: مبدأ التفرقة بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي.

إن مبدأ التنافي بين وظيفتي الآمر بالصرف والمحاسب العمومي من المبادئ الأساسية التي تقوم عليها المحاسبة العمومية. حيث يتدخلان في معظم عمليات الإيرادات والنفقات. رغم اختلاف وظائفها فإن عملهما متكامل.

قبل القيام بعملية الدفع يراقب المحاسب العمومي الالتزامات التي يقوم بها الآمر بالصرف وهذا ما يقتضي استقلالية المحاسب العمومي وحمايته من كل الضغوطات التي قد يتعرض لها. لهذا نص قانون 21/90 على مبدأ يعتبر من ركائز المحاسبة العمومي وهذا التنافي بين وظيفتي المحاسب العمومي مع الآمر بالصرف.

في المادة 55 ما يلي: "تتنافى وظيفة الآمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي". وهذه المادة تنص على تفريق الوظائف لا العمليات. فقد يتدخل الآمر بالصرف في بعض العمليات غير الخاصة به. وتذهب المادة 56 من نفس القانون إلى أبعد من ذلك حيث تمنع أن يكون زوج الآمر بالصرف هو المحاسب العمومي الذي ينفذ عملياته المالية.

يهدف مبدأ الفصل بين وظيفتي الآمر بالصرف والمحاسب العمومي إلى توزيع المهام الإدارية والمحاسبية بين صنفين من المنفذين حيث يتولى الآمر بالصرف تسيير الاعتمادات المفتوحة في الميزانية ففي حين يتكفل المحاسب العمومي بتسيير الأموال وهذا يسمح بحماية الأموال العمومية خاصة في ظل وجود وسائل ضغط متبادلة، كما أن هذا يسهل على هيئات الرقابة اللاحقة "المفتشية العامة للمالية ومجلس المحاسبة" بتطبيق رقابتها على الحسابات الإدارية التي يعدها الآمر بالصرف وحسابات التسيير التي يعدها المحاسب العمومي.

ويستثنى من تطبيق هذا المبدأ في باب الإيرادات حيث تنص المادة 57 من القانون 21/90 لا يحتج بالتنافي المذكور في المادة 55 على المحاسبين العموميين بالوكالة المالية عندما يقومون ب تحصيل بعض الإيرادات الواقعة على عاتقهم. فهذه العمليات تحدث دون أمر بالتحصيل المسبق، ولا يتدخل

الآمر بالصرف إلا بعد الدفع ويستقبل سندات التسوية. وهذا يعين عون من أعوان الآمرين بالصرف كوكيل تسبيقات يكلف بقبض الحواصل المرتبطة بمنصبه ويحولها دوريا إلى صندوق المحاسب المختص.[1]

المطلب الثاني: مختلف أصناف أعوان المحاسبة العمومية.

تنص المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 313/91 على أنه: "يكون المحاسبون العموميون إما رئيسين أو ثانويين ويتصرفون بصفة مخصص أو مفوض".[2]

أولا: التصنيف بحسب الشخص المعنوي العمومي.

المحاسب الرئيسي هو المكلف بتنفيذ العمليات المالية التي تجري في إطار المادتين 35 و36 من القانون 21/90، أما المحاسبون الثانويين فهم الذين يتولى تجميع عملياتهم محاسب رئيسي.

1. المحاسبون العموميون الرئيسيون

المحاسبون العموميون الذين يأخذون صفة محاسب عمومي رئيسي يتمثل في:[3]

- العون المحاسب المركزي للخزينة.
- أمين الخزينة المركزي.
- أمين الخزينة في الولاية.
- الأعوان المحاسبون للميزانيات الملحقة.

وسوف نفصل كل نوع من أنواع المحاسبين العموميين الرئيسيين كالآتي:

أ) العون المحاسبي المركزي للخزينة:

ويتولى إدارة الوكالة المحاسبية المركزية للخزينة.[4]

يقوم العون المحاسبي المركزي بالمهام التالية[5]

---

[1] وقاد أحمد، دكتوراه "عمليات الميزانية وعمليات الخزينة" ،2006/2005.

[2] مرسوم تنفيذي رقم 313/91 المؤرخ في 1991/09/07، يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيتها ومحتواها، الجريدة الرسمية، العدد 43، الصادر ب 1991/09/17، ص1649.

[3] المادة 31، المرجع نفسه، ص1650.

[4] المادة 04، مرسوم تنفيذي رقم 495/91 المؤرخ في 1991/09/21 المعدل والمتمم للمرسوم رقم 225/86 المتضمن إحداث وكالة محاسبية مركزية للخزينة وتنظيمها وعملها، الجريدة الرسمية، العدد 67، ص2608.

[5] المادة 02، مرسوم تنفيذي رقم 225/86 المؤرخ في 1986/09/02، الجريدة الرسمية، العدد 36، الصادر ب 1986/09/03، ص1518-1519.

ب) أمين الخزينة المركزي:

من خلال القرار المؤرخ في سبتمبر 2005، المتضمن تنظيم الخزينة المركزية، فإن أمين الخزينة المركزية هو المسؤول عن تنفيذ الميزانية على المستوى المركزي، خاصة ميزانية الوزارات. فله مهمة إنجاز عمليات الدفع الخاصة بنفقات التسيير وكذا ميزانية التجهيز

ج) أمين الخزينة الرئيسي:

يتكفل بعمليات الخزينة، ولا يهتم بعمليات الميزانية، وإذا كان في الواقع يتكفل بها بصفة مباشرة عند تغطية المديونية، كما يتكفل بمعاشات المجاهدين لأنها تعتبر شبه ديون على عاتق الدولة.[6]

د) أمين الخزينة الولائية:

هو محاسب رئيسي يعين من طرف وزير المالية على رأس خزينة كل ولاية والمكلف بتنفيذ عمليات الإيرادات والنفقات لميزانية الدولة وميزانية الولاية والهيئات العمومية ذات الطابع الإداري الموجودة في إقليم الولاية.

ويقوم كذلك بمراقبة صناديق التسبيقات وإيرادات الأعوان المحاسبين إضافة إلى إعداد حساب التسيير إلى جانب الإرسال الشهري للوضعية المالية لخزينة الولاية إلى العون المحاسب المركزي للخزينة.[7]

وهذا ما أكدته المادة 53 من ذات المرسوم المذكور سابقا التي تنص على أن "أمين خزينة الولاية هو المحاسب الرئيسي لميزانية الولاية".[8]

2. المحاسبون العموميون الثانويون:

يتولى المحاسبين العموميين الثانويين تجميع عملياتهم محاسب رئيسي عمومي[9]، وعليه فيمكن تعريفه على هذا الأساس أنه الشخص الذي يتولى القيام برقابة وتنفيذ العمليات المالية في وحدة من وحدات الجهة الإدارية التي يشرف عليها محاسب رئيسي.

يجدر الإشارة إلى أن كل شخص يقوم بهذه العمليات دون أن يكون معينا قانونيا، يعتبر محاسبا فعليا أو شبه محاسب وذلك حسب المادة 51 من قانون المحاسبة العمومية السالف الذكر وهذا الأخير

[6] أحمد بجلال، مدى فعالية المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة للدولة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة عمار الخليجي، الأغواط 2010، ص22.

[7] بوسنة سلوى، المحاسبة العمومية وسبل تطويرها حالة ال جزائر2005-2015، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ال جزائر3، 2017 ص17.

[8] مرسوم تنفيذي رقم 313/91، مرجع السابق، ص1652.

[9] المادة 11، مرسوم تنفيذي رقم 313/91، مرجع السابق، ص1649.

يخضع لنفس الالتزامات ومسؤوليات المحاسب العمومي، كما يخضع لنفس الرقابة ونفس العقوبات المطبقة على المحاسب العمومي.

ثانيا: التصنيف بحسب الوظيفة.

حسب هذا التصنيف، هناك ثلاثة أنواع:

1) المحاسبون المخصصون:

هم أولئك المعينون لتنفيذ العمليات المالية العمومية بعد مراقبة شرعيتها شخصيا وتحمل المسؤولية عنها. واعتبارا لدورهم الرئيسي في مجال النفقات فإن المحاسبين المخصصين يسمون أحيانا بمحاسبي الدفع.[10]

2) المحاسبون الموكلون:

قد يكلف محاسبون آخرون بالتنفيذ المادي لعمليات المحاسبين المخصصين ولاسيما قبض مبالغ إيرادات وإدخالها في الصندوق أو دفع مبالغ نفقات أي إخراجها من الصندوق بحساب هؤلاء (أي لحساب المحاسبين المخصصين). وتحت مسؤولياتهم فيتخذون صفة محاسبين موكلين.[11]

- فالمكلف بالضريبة مثلا الذي يغير مكان إقامته يمكن دفع المبلغ على عاتقه في

صندوق قابض الضرائب لمكان إقامته الجديد، أو الدائن لهيئة عمومية بعيدة عن محل إقامته الذي يمكنه قبض مبلغ دينه المسدد نقدا من صندوق محاسب موكل قريب من مكان إقامته.[12]

كما أن هناك إيرادات ونفقات عمومية نظرا لطابعها الاستثنائي أو الاستعجالي لا تنتظر الآجال الطبيعية[13]، للمراحل المحدد قانونا (الإثبات، الالتزام، التصفية، الأمر بالصرف، والدفع والتحصيل) لهذا السبب أحدث القانون وكالات تحصيل الإيرادات ودفع النفقات.

3) محاسبو الترتيب:

المحاسبون الذين يتولون تركيز العمليات المنفذة من طرف غيرهم من المحاسبين فيسمون بمحاسبي الترتيب (أو محاسبين مركزيين أو مجمعين)، فمحاسبو الترتيب لا يشاركون في تنفيذ العمليات، وإنما يقومون بتركيز البيانات المحاسبية المتعلقة بها والمرسلة إليهم دوريا من قبل المحاسبين المعنيين من أجل ترتيبها، ثم إدماجها في تدويناهم المحاسبية وعرضها في حساباتهم بالإضافة إلى

[10] قاوي السعيد، النظام القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر بعد 1989، مذكرة ماجستير قانون عام، كلية الحقوق، جامعة ال جزائر1، 2013، ص86.

[11] Ali Bissac, droit de la comptabilité publique, édition Houma, Alger, 2004, page 108.

[12] 12 قاوي السعيد، مرجع السابق، ص69.

[13] المادة 02، مرسوم تنفيذي رقم 108/93 المؤرخ في 1993/05/05، المحدد لكيفيات إحداث وكالات الإيرادات والنفقات، الجريدة الرسمية، العدد 30 الصادر بتاريخ 1993/05/09، ص08 .

فحص الصحة المادية للأرقام ومختلف البيانات الواردة، دون تجاوزها إلى الرقابة على شرعية العمليات ذاتها، ويعتبر العون المحاسب المركزي للخزينة أهم محاسب ترتيب في الجزائر،

حيث يقوم بالتجميع على أساس الأرقام للوضعيات المحاسبية الدورية التي يقدمها له المحاسبون العموميون (الرئيسيون) والمتعلقة بتنفيذ العمليات الميزانية وعمليات الخزينة لمختلف الهيئات العمومية والتي على أساسها يتم إعداد حساب الدولة العام للسنة المالية المختتمة.[14]

المطلب الثالث: مسؤولية أعوان المحاسبة العمومية:

يتميز المحاسب العمومي بمسؤولية ذات طابع خاص تتوافق مع طبيعة المهام المكلف بها، رغم أن المشرع قدم له الحماية الكاملة أثناء ممارسة مهامه، إذ يعتبر صمام الأمان الأخير قبل صرف المال العام، لهذا السبب وصف مسؤولية المحاسب العمومي بأنها مسؤولية شخصية ومالية والذي ينتج عنها ضرورة تعويض الضرر الذي لحق بالخزينة العمومية من ماله الخاص في حالة التأكد من ارتكابه لمخالفات صريحة للقوانين والتنظيمات المعمول بها للعمليات التي قام بها.

- حيث "يتعين على المحاسب العمومي أن يغطي بأمواله الخاصة أي عجز مالي في

الصندوق وكل نقص حسابي مستحق يتحمله".[15]

على هذا الأساس فإن هاته المسؤولية تكون موضوعية يتم إقرارها بناء على وقائع وأحداث ملموسة يتم إثباتها بوثائق محاسبية مرتبطة بالمهام الموكلة له. وعليه فإن أي عجز في الصندوق أو تقصير في تحصيل الإيرادات أو دفع النفقات من دون وجه حق والتي ألحقت ضررا بالخزينة العمومية، أو مخالفات يتم إثباتها عند تدقيق حساب التسيير من طرف مجلس المحاسبة بصفته هيئة رقابة مالية لاحقة، فإن المحاسب العمومي يعتبر مسؤولا شخصيا وماليا عن العمليات الموكلة له وهذا حسب المادة 38 من القانون المتعلق بالمحاسبة العمومية.

ونظرا للطبيعة الخاصة لمسؤولية المحاسب العمومي فإنه لا يتم الأخذ بمسؤوليته إلا عن طريق وزير المالية أو مجلس المحاسبة بواسطة تنفيذ إجراء وضع المحاسب في وضعية المدين تجاه الخزينة العمومية في حساب خاص. وذلك في حالة إدانته بارتكاب مخالفات صريحة ومن أجل تسديد العجز في الصندوق أو تعويض الضرر الذي ألحق بالخزينة العمومية دون أن يخل ذلك بالمتابعات الجزئية حسب درجة وطبيعة المخالفة المرتكبة.[16]

---

[14] محمد مسعي، مرجع سابق، ص47.

[15] شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات للدولة، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية، 2013-2014 ص111.

[16] شلال زهير، مرجع السابق، ص112.

لكن من أجل التخفيف من ضغط المسؤولية الشخصية والمالية على عاتق المحاسب العمومي الذي ارتكب خطأ مهنيا وأكد حسن نيته وضع المشرع الجزائري إجراءات من شأنها أن تخفف من مسؤولياته الشخصية والمالية وذلك عن طريق طلب الاستفادة من الإجراءات التالية:[17]

1) إجراء الإعفاء من المسؤولية:

طلب المحاسب الموضوع في حالة مدين إعفائه من تسديد المبالغ المستحقة من وزير المالية، الذي يقدر قبول أو رفض الإعفاء الكلي أو الجزئي للمبالغ المستحقة الدفع للخزينة العمومية، وذلك وفقا لأحكام المادة 38 من القانون رقم 21/91 المؤرخ في 07 أوت 1991 المتعلق بقانون المالية التكميلي لسنة 1991، وفي حالة الإثبات يرخص القانون لمجلس المحاسبة الإعفاء الجزئي أو الكلي للمحاسب الموضوع في حالة مدين.

2) طلب الإبراء الإرجائي:

يستطيع المحاسب العمومي الموضوع في حالة المدين تجاه الخزينة العمومية أن يقدم طلبا ثانيا لوزير المالية لإعفائه من تسديد الدين، وبعد استشارة لجنة المنازعات التي تقوم بالتحري عن الوضعية المالية والمادية الفعلية للمحاسب من أجل تقدير إمكانية أو استحالة الدفع، بناء على ذلك يقرر وزير المالية الإعفاء الكلي أو الجزئي للمبالغ مستحقة الدفع للخزينة العمومية.

[17] شلال زهير، مرجع السابق، ص112-113.

المبحث الثاني: ماهية النفقات العامة.

المطلب الأول: تعريف النفقات العامة وأهم قواعدها.

الفرع الأول: تعريف النفقات العامة:

(1 تعرف النفقات العامة بأنها تلك المبالغ المالية التي تقوم بصرفها السلطة العمومية (الحكومة والجماعات المحلية). أو أنها مبلغ نقدي يقوم بإنفاقه شخص عام بقصد تحقيق منفعة عامة وكما يمكن تعريفها بأنه استخدام مبلغ نقدي من قبل هيئة عامة بهدف إشباع حاجة عامة.[18]

(2 هي عبارة عن مبلغ من المال تستخدمه الدولة أو إحدى المؤسسات العامة التي تنشأ من أموالها بقصد إشباع حاجة خاصة.[19]

(3 النفقة العامة هيا كم قابل للتقويم النقدي يأمر بإنفاقه شخص من أشخاص القانون العام لإشباع الحاجات العامة.[20]

(4 النفقة العامة هي صرف إحدى الهيئات أو الإدارات العامة مبلغ معين لغرض سداد إحدى الحاجات العامة.[21]

*ومن خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج التعريف التالي :

النفقات العامة هي مبالغ نقدية تصدر عن شخص معنوي أو عن الدولة قصد تحقيق المصلحة العامة

الفرع الثاني: قواعد النفقات العامة:

- تحديد الإنفاق العام للدولة يتم وفق ضوابط وقواعد لا يمكن تجاوزها وذلك لكي

يحقق الهدف المرجو منه، وهو إشباع الحاجات العامة.

هذه القواعد تتأثر بالفلسفة السياسية والاقتصادية والاجتماعية للدولة. وبمعنى آخر أنه كلما زاد تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية كلما أدى ذلك إلى زيادة وتنوع النفقات العامة. وعلى هذا النحو استلزم وجود ضوابط للإنفاق نذكر منها ما يلي:

- ضابط المنفعة: ويقصد به تحقيق أكبر قدر ممكن من المنفعة وهذا يعني بالدرجة الأولى ألا توجه النفقة العامة لتحقيق المصالح الخاصة لبعض الأفراد نظرا لما يتمتعون به من نفوذ سياسي أو

---

[18] محمد عباس محرزي، اقتصاديات مالية، ديوان المطبوعات الجامعية 2008، ص55.
[19] محمد سلمان، الإدارة المالية العامة، دار النشر والتوزيع، الأردن، عمان، طبعة 2010، ص54.
[20] حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، الإسكندرية 2000، ص378.
[21] محمد طيب، دور سياسة الأنفاق العامة على الاستثمارات الجزائرية، مذكرة ماستر 2005، ص03.

اجتماعي. كمي يعني أيضا أن ينظر إلى المرافق والمشروعات العامة نظرة إجمالية شاملة لتقدير احتياجات كل مرفق.

ويستوجب تحقيق أكبر قدر من المنفعة العامة أن توزع مبلغ النفقات العامة بحيث تكون المنفعة المترتبة على النفقة الحدية مساوية لها في كافة الوجوه.[22]

- ضابط الاقتصاد في الإنفاق : يعتبر الاقتصاد في الإنفاق شرطا ضروريا لأعمال ضابط المنفعة السابق ذكره، فمن الطبيعي أن المنفعة الجماعية القصوى الناجمة على النفقة لايمكن تصورها إلا إذا كان تحققها ناتجا من استخدام أقل نفقة ممكنة، وعليه يتعين على سائر الهيئات والمشروعات العامة في الدولة مراعاة الاقتصاد في الإنفاق، ولا نقصد بهذا الحد من الإنفاق والتقليل منه إذا كانت هناك أسباب ضرورية. ولكن يجب حسن التدبير والعمل على تحقيق عائد بأقل تكلفة ممكنة.

 ومن جهة أخرى فإن التدبير يضعف الثقة في الإدارة المالية للدولة ويبرر التهرب من دفع الضرائب في نظر المكلفين بدفعها[23]. ومظاهر التدبير وإسراف المال العام متعددة في كل دول العالم وعلى وجه الخصوص الدول النامية بسبب انخفاض كفاءة الرقابة السياسية بصورة خاصة. ولهذا فإن الحاجة تدعو إلى ضبط النفقات العامة في شتى القطاعات على أسس معينة تتمثل في مراعات الحاجات الفعلية الحقيقية.[24]

المطلب الثاني: أصناف النفقات العامة.

تختلف النفقات العامة فيما بينها، سواء من ناحية مضمونها أو من ناحية آثارها الاقتصادية ونتائجها المالية، فقد وضع علماء المالية العامة تقسيمات متعددة للنفقات العامة ونوضح فيما يلي تقسيمين أساسيين هما: التقسيمات الإقتصادية والتقسيمات الوضعية.

التقسيمات الاقتصادية للنفقات العامة:

أولا: من حيث أغراضها: وفقا لهذا التقسيم يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع وهي:[25]

 النفقات الإدارية : وهي النفقات المتعلقة بسير المرافق العامة واللازمة لقيام الدولة وهي تشمل على نفقات الإدارة العامة والدفاع والأمن والعدالة والتمثيل السياسي، وأهم بنود هذا النوع هو نفقات الدفاع الوطني.

[22] سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعية الجديدة 2000، ص13.
[23] محمد خالد المهاين، محاضرات في المالية العامة، المعهد الوطني للإدارة السورية 2013، ص23.
[24] سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص53.
[25] سعيد عبد العزيز عثمان، مقدمة في علم الاقتصاد العام "مالية عامة" مدخل تحليلي معاصر، الدار الجامعية، مصر، الإسكندرية 2003، ص460.

- النفقات الاقتصادية : وهي النفقات التي تقوم الحكومة بإنفاقها من أجل تحقيق بعض الأهداف الاقتصادية مثل تشجيع وحدات القطاع الخاص من أجل زيادة الإنتاج وتحقيق الكفاءة. بزيادة الموارد والطاقة الإنتاجية للاقتصاد وذلك من خلال تحفيز الاستثمارات.

- النفقات الاجتماعية : حيث يغلب على هذه النفقات الطابع الاجتماعي حيث يكون الغرض من هذه النقاقات هو زيادة الرفاهية لأفراد المجتمع حيث تشمل على نفقات التعليم والصحة والسكن والإعانات النقدية الاجتماعية.

ثانيا: من حيث طبيعتها: نجدها كالاتي:[26]

- النفقات الفعلية أو الحقيقية : ويقصد بها تلك النفقات التي تصرفها الدولة مقابل حصول على سلع وخدمات أو رؤوس أموال إنتاجية كالرواتب والأجور والمهمات اللازمة لسير المرافق العامة. سواء التقليدية أو الحديثة التي يقضيها تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية والنفقات الاستثمارية أو الرأسمالية.

- النفقات التحويلية : يقصد بها تلك النفقات التي لا يترتب عليها حصول الدولة على سلع وخدمات ورؤوس أموال إنما تمثل تحويل لجزء من الدخل القومي عن طريق الدولة من بعض الفئات الاجتماعية كبيرة الدخل إلى بعض الفئات الأخرى محدودة الدخل ومثال على ذلك الإعانات والمساعدات الاجتماعية كالضمان الاجتماعي

ثالثا: من حيث دوريتها: وهي كالآتي:[27]

- النفقات العادية : ويقصد بها تلك النفقات التي يتكرر صرفها دوريا وبشكل منتظم سنويا، دون أن يعني هذا ثبات مقدار النفقة أو تكرارها بنفس الحجم ذاته. مثل الأجور، الرواتب. ويلزم لتغطيتها الإيرادات العامة العادية من أملاك الدولة مثل الضرائب والرسوم.

- النفقات غير العادية : وتعني بها تلك النفقات العامة التي لا تكرر بانتظام ولا تتميز بالدورية، فهي تحدث على فترات متباعدة وبصورة غير منتظمة ومثالها النفقات الاستثمارية الكبرى، والنفقات اللازمة لمواجهة الكوارث الطبيعية. ويتم تمويلها من الإيرادات العامة غير العادية كالقروض والإصدار النقدي.

رابعا: من حيث شموليتها: نجد ما يلي:[28]

---

[26] محمد خالد المهاين، مرجع سابق، ص18-19.

[27] نوار بومدين، "النفقات العامة" (2008-1980)، شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة أبو بكر، تلمسان 2010، ص11.

[28] سعيد عبد العزيز عثمان، مرجع سبق ذكره، ص461.

- النفقات المحلية : وهي النفقات التي تختص بها الجماعات المحلية كالبلدية والولايات، وتختص لخدمة سكان إقليم أو منطقة معينة وذلك داخل حدود الدولة. ويكون حسب التقسيم الإداري للدولة (ولاية، دائرة، بلدية ....).

- النفقات المركزية : وهي تلك النفقات التي ترد في ميزانية الدولة وتقوم الحكومة بهذه النفقة فهي النفقة للمصلحة القومية ومصالح الأمة برمتها، ويكون هدفها تحقيق المصلحة العليا للدولة كالدفاع والأمن والقضاء.

التقسيمات الوضعية للنفقات العامة:

إن التقسيمات الوضعية للنفقات العامة هي تلك التي تتبناها الموازنات العامة للدول المختلفة استنادا إلى الاعتبارات الواقعية أو العملية، وخاصة للاعتبارات الإدارية والوظيفية التي تدعو في الغالب إلى عدم الالتزام بالتقسيم الاقتصادي للنفقة.

ويهتم التقسيم الإداري للنفقات العامة تبعا للهيئات الإدارية التي تقوم بها، وبغض النظر عن أوجه النشاط والوظائف التي تقوم بها، وقد أخذ على التقسيم الإداري صفته الإدارية البحثة وعدم اهتمامه بتجميع النفقات حسب موضوعها.

- أما التقسيم الوظيفي فهو يهتم بالتقسيمات حسب الوظائف التي تقوم الدولة بها. دون

الاهتمام بطبيعة النفقة. وهذه الطريقة تسمح بجمع كافة النفقات التي تهدف إلى تحقيق نفس الغرض في قسم واحد حتى ولو كانت موزعة على عدة وزارات. ويتميز هذا التقسيم في كونه لا ينظر إلى مشتريات الدولة في حد ذاتها وإنما ينظر إليها في إطار الهدف الذي يسعى لتحقيقه من وراءها.[29]

المطلب الثالث: ظاهرة زيادة الإنفاق العام:

من أهم الظواهر الاقتصادية التي لفتت انتباه الاقتصاديين هي ظاهرة تزايد النفقات العامة وقد حاولوا تفسير هذه الظاهرة والوقوف على أسبابها سواء كانت ظاهرة أو حقيقية:

أولا: الأسباب الظاهرية لتزايد النفقة العامة:

ترجع الأسباب إلى ثلاث عوامل رئيسية هي:[30]

- تدهور قيمة النقود.
- إختلاف طرق المحاسبة المالية.

[29] محمد خالد المهاين، نفس المرجع السابق، ص20-21.
[30] محمود حسن وزكريا أحمد عزام، مبادئ المالية العامة، دار النشر، الأردن، 2007، ص123.

- زيادة مساحة إقليم الدولة وعدد سكانها.

(1 تظهر قيمة النقود : أي تظهر القيمة الشرائية للنقود أو زيادة عدد الوحدات النقدية يفتح الخزينة العمومية لمجال الإصدار النقدي بغرض توفير السيولة المالية وهذا ما يسبب تضخم في أرقام النفقات العامة. ومنه ينتج انخفاض قيمة النقود أي يكون هناك جزء من الزيادة في رقم النفقة العامة بصورة شكلية وظاهرية.

2) اختلاف طرق المحاسبة المالية: بمعنى اختلاف طرق إعداد الميزانية العامة، كان المتبع فيها مضى أن تخصص الإيرادات التي كانت تقوم بتحصيلها بعض الإدارات والمصالح لتغطية النفقات المباشرة. ومن تم لم تكن تظهر نفقاتها أو إيراداتها في الميزانية العامة للدولة مما كان يجعل النفقات العامة الواردة في الميزانية أقل من حقيقتها.

ومع إتباع مبدأ وحدة أو عمومية الميزانية العامة الذي يقضي بضرورة ظهور كافة النفقات للدولة وإيراداتها. دون تخصيص في الميزانية العامة، ومن ثم فإن الزيادة في النفقات العامة في هذه الحالة تعد زيادة ظاهرية اقتضتها تغيير طرق المحاسبة المالية في الميزانية الحديثة.

(3 زيادة مساحة إقليم الدولة وعدد سكانها : نتيجة الاتساع الإقليمي أو النمو السكاني يزداد حجم النفقات العامة كله. هذه الزيادة لن تكون سوى ظاهرية لأن الدخل الفردي يبقى ثابت إن لم نقل سيتدهور وبالتالي فلن يزيد معدل الإنفاق لدى الفرد. ولكي نتابع الزيادة بصفة واقعية وحقيقية يجب أن تكون المقارنات بين مقدار الإنفاق الذي يعود على الفرد الواحد خلال فترة المقارنة أي بقسمة الإنفاق الكلي على عدد السكان.

ثانيا: الأسباب الحقيقية لزيادة النفقات العامة:

الزيادة الحقيقية أو الفعلية للنفقات العامة هي تلك الزيادة التي تزيد في نصيب الفرد من النفقات العامة وتؤدي إلى زيادة ما يحصل عليه من خدمات عامة، وتعكس الزيادة الحقيقية مستوى كفاءة النفقات العامة الذي يعبر عن درجة الاستخدام الأمثل للمدخلات (Imputs) المتمثلة في صورة النفقات العامة والمخرجات (Outputs) التي تعبر عن السلع والخدمات المنتجة. وهناك عدة أسباب تؤدي إلى زيادة حقيقية في النفقات العامة نذكر منها:

أ- الأسباب الاقتصادية: جوهر الأسباب الاقتصادية هو زيادة الدخل الوطني للدولة بتطور نشاطها الداخلي أو الخارجي في شكل استثمارات عامة للأموال التي كانت مدخرة أو مجمدة في صورة تكاليف أو أعباء من ضرائب ورسوم، ولعل الأسباب الاقتصادية هي ناتج لتحول مسار الدولة من حارسة إلى دولة متدخلة. ففي مرحلة الدولة الحارسة كانت النفقات محصورة في جانب تجهيز الجيش وشراء الأسلحة وكل ما يتعلق بحماية أراضيها من العدو الخارجي. بينما في مرحلة الدولة المتدخلة فالنفقات تكون أكبر من مرحلة الدولة الحارسة نتيجة لتوسع دور الدولة من الأمن

والعدالة إلى التدخل في الاقتصاد لتحقيق التوازن والاستقرار الاقتصادي، أما في مرحلة الدولة المنتجة فالنفقات تكون أكبر بكثير من المرحلتين السابقتين لما تتطلب من الإنفاق على المشاريع الاقتصادية المنتجة والبنية التحتية التي غالبا ما تتكفل الدولة بإنشائها نظرا لتكاليفها المرتفعة.[31]

ب- الأسباب الاجتماعية: تتعلق الأسباب الاجتماعية بتزايد النفقات العامة بما ينفق على الأفراد من أجل تنمية مهاراتهم المعرفية وتحسين صحتهم من خلال القضاء على انخفاض المستوى المعيشي مما تطلب الزيادة في النفقات العامة، كما أن النمو الوعي الاجتماعي أدى لمطالبة الدولة بالقيام بوظائف لم تكن من قبل مثل تحقيق العدالة الاجتماعية وإعادة توزيع الدخل، التأمين ضد البطالة، والتي تحتاج إلى المزيد من النفقات العامة.

ت- الأسباب السياسية والإدارية: يزيد حجم النفقات العامة نتيجة لزيادة الهياكل الإدارية للدولة ونمو العلاقات السياسية للدولة. وهذا لما تتطلب من نفقات لبنائها وتجهيزها. إضافة إلى نفقات أجور القائمين عليها كالتمثيليات الدبلوماسية في الخارج.

ث- الأسباب المالية: إن توفر الموارد المالية وتعدد الوسائل للحصول عليها يشجع الدولة على زيادة الإنفاق فالسهولة النسبية لعملية الاقتراض أخرجت القرض العام من مفهومه السابق باعتباره مصدرا استثنائيا للإيرادات العامة ولا تستخدمه الدولة إلا نادرا. حيث تلجأ الدولة إلى إصدار سندات ذات فآت مختلفة لتشجيع الاكتتاب فيها ضمن شروط معينة كمنح إعفاءات من الضرائب. ليتسنى لها الزيادة من معدلات الإنفاق العام استجابة للمطالب الاقتصادية والاجتماعية.

ج- الأسباب العسكرية: وتعتبر من أهم الأسباب التي تؤدي إلى زيادة النفقات العامة حيث تحتل نفقات الدفاع نسبة مرتفعة في أغلب الدول ونظرا لاتساع نطاق الحروب والاستعداد لها وما يترتب عن ذلك من الإنفاق العسكري، ولا يقتصر الأمر في أوقات الحروب فقط بل يزداد هذا الإنفاق حتى في أوقات السلم. وهو ما تفتضيه الظروف الراهنة التي تتميز بتوتر العلاقات الدولية، وتتفاوت الزيادة حسب كل دولة بحسب ظروفهم.[32]

المبحث الثالث: مراحل تنفيذ النفقات العمومية

المطلب الأول: المرحلة الإدارية لتنقيد النفقة العمومية

-1الالتزام:

أ-تعريفه:

[31] أحمد عبد السميع علام، المالية العامة (المفاهيم والتحاليل الاقتصادي والتطبيق)، مكتبة الوفاء القانونية الإسكندرية، مصر، 2012، ص54-55.
[32] الدكتوران وافي أحمد وجلاليه عبد الجليل، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 08-العدد 02، جوان 2002، ص109-123.

الالتزام بالنفقة هو كما عرفته المادة 19 من قانون 21/90 الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين (على الدولة بطبيعة الحال) إذن هو تصريف ينشئ نفقة على ذمة الحكومة وهناك من يعرفه بأنه مشروع نفقة.

وقد يكون بناءات على تصرف قانوني كما يمكن أن يكون بناءات على قانون:

–بناءا على تصرف قانوني كالعقود و الصفقات التي تبرمها الدولـة مع المقاولين والطلبيات التي تبعثها إلى الموردين....

–بناءا على قانون كالقوانين التي تنشئ حقوقا على الدولة و قرارات و مراسيم المستخدمين أضف إلى الأحكام و القرارات التي تصدر عن المحاكم و المجالس القضائية.

ب-فترة الالتزام:

مبدئيا لا يمكن الالتزام بأي نفقة من نفقات التسيير مت عدا النفقات المتعلقة برواتب الموظفين بعد 30 نوفمبر واستثناءات في حالة الضرورة المبررة يمكن الالتزام بالنفقات في ثلاث حالات إلى غاية 31 ديسمبر.

–عندما يتعلق الأمر بأذونات خصوصية الذي يفتح اعتمادا بعد 30 نوفمبر.

–عندما يتعلق الأمر بالتزامات التسوية المخصصة لرفع المبلغ النهائي للنفقات و الالتزام بها في حالة ارتفاع الأسعار التي تتعلق بالصفقات.

–الاحتجاجات التي تنشأ بعد 30 نوفمبر و التي تتطلب الاستعجال، حيث لا يمكن انتظار الفاتح من جافني للالتزام بها[33]

جـ-مبلغ الالتزام:

إن الاعتمادات المفتوحة بموجب وثائق الميزانية (الأولية، الإضافية، الأذونات الخصوصية) حصرية ولذلك مبلغ الالتزامات لا يمكن بأي حال من الأحوال أن يتعدى مبلغ الاعتماد المفتوح في الميزانية أما بالنسبة لنفقات التجهيز فلا يمكن أن يتعدى الالتزام مبلغ رخصة البرنامج.

-2التصفية:

أ-تعريفها:

تسمح التصفية بالتحقيق على أساس الوثائق المحاسبية بتحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية وذلك حسب المادة 20.

33

إن معاينة الخدمة المؤدة والتصفية يتم التحقيق منها على أساس الوثائق المبنية التي تظهر حقيقة الخدمة المؤدة، وكذا حقوق المدينين، هذا ويختلف إطار الوثائق المبينة بحسب طبيعة النفقات ويتم تحديدها عن طريق التنظيم الساري المفعول، كما يجب تبيان التصفية بتأشيرة على الوثائق المبنية التي تظهر بها تصفية النفقة[34]

ب-إثبات أداء الخدمة:

الآمر بالصرف يشهد ويوقع أن الأشغال قد تم إنجازها وأن الكميات والأثمان حقيقية وقد تم أداء الخدمة في الآجال المحددة لها، ويتبع هذه التأشيرة تاريخ عملية التصفية وكذا الآمر بالصرف، ويستكمل على كل حال بالإشارة إلى الأرقام المقيدة للأملاك المنقولة في سجل جرد الأملاك.

كما أنه لا بد أن تحمل الوثائق المبنية لتصفية النفقة للتأشيرة التالية (شوهد وروقب وحدد المبلغ التالي).

تكون الكتابة بالأرقام والحروف، وتاريخ الأمر بصرفها، وكذا توقيع الآمر بالصرف، وأن هذا الأخير لا يسدد أي نفقة حتى يتأكد من تأدية الخدمة حسب الشروط المتفق عليها في عقد الالتزام غير أنه يمكن القيام بتسديد مبلغ النفقة أو جزء منه في حالات استثنائية مبنية في التنظيمات والقوانين (التسبيقات) المتعلقة بالصفقات العمومية، الإعانات المقدمة، الاشتراكات في الجرائد والمجلات والدوريات[35]

-3الأمر بالدفع:

الأمر بالدفع أو إصدار الحوالة عملية مادية بحتة وتتطلب إبرام عقد إداري، فحوالة الدفع التي تصدر لصالح الدائن تكون دعوة القابض لإجراء الدفع تطبيقا لنتائج عملية التصفية، بحيث تستلزم النفقة من القرض المدرج في الميزانية، كما أنه يتوجب على الآمر بالصرف أن يتأكد من وفرة المبالغ المالية المطلوبة، وبكمية كافية للتمكن من دفع النفقة في الآجال المحددة من خلال هذا تجدر الإشارة إلى تذكير الآمر بالصرف أن المرسوم التنفيذي 97/268 المؤرخ في: 1997/07/21 ينص في مادته الثامنة على ما يلي:

لا يلزم الآمر بالصرف إجراء الالتزام بالنفقات غير المطابقة للتشريع والتنظيم المعمول بهما والتي تأمر بصرفها السلطة ولا سيما في الحالات التالية:

–عدم توفير الاعتمادات.

–عدم توفير المنصب المالي.

[34] قانون 21/90 الجريدة الرسمية، المجلد الثاني، 1990، العدد 35، ص1133.
[35] حسين الصغير، مرجع سابق. ص130.

–عدم وجود باب تحسم منه النفقات.

فتحرير الحوالة هو الأمر الذي يعطى من قبل السلطة الإدارية (الآمر بالصرف، هذا الأمر يرسل إلى المحاسب والذي يتعهد بدفع النفقة) ويأخذ هذا الأمر شكل وثيقة كتابية تدعى حوالة الدفع[36]

ب-فترة تحرير الحوالة:

في كثير من الحالات تنجز عمليتي التصفية والتحرير للحوالة في وفق واحد وبنفس القرار غير أنه في بعض الحالات تنجز العمليتان وبينهما فاصل وقت، وما يتعلق بالمعاشات مثلا فتحرر لفائدة وباسم الدائن المباشر وفقا لما نصت عليه التعليمات، كالتعليمة الوزارية المشتركة السابقة الذكر وتشمل على المعلومات التالية:

–السنة المالية التي سوف تطبق فيها.

–رقم الفقرة أو الفقرات التي تحذف منها النفقة.

–أوراق الثبوتية المرفقة للنفقة.

–مضوع النفقة و تاريخ أو فترة تأدية الخدمة، و بمقتضى المرسوم رقم: 616/68 المؤرخ في: 15 نوفمبر 1968 فإن حوالات الدفع تحرر و ترسل إلى المحاسب المكلف بالدفع كآخر أجل 20 ديسمبر من السنة المالية[37]

مطلب الثاني: المرحلة المحاسبية لتنقيد النفقات العمومية

1-الدفع:

أ-تعريفه:

عرفت المادة 22 من قانون المتعلق بالمحاسبة العمومية الدفع على أنه (بعد الإجراء الذي يتم بموجبه إبرام الدين العمومي)، ويتم الدفع الخاص بمبلغ النفقة عن طريق السلطة غير السلطة الإدارية التي حررت حوالة الدفع، وهذا طبقا لمبدأ الفصل بين الوظائف الإدارية والوظائف المحاسبية.

ونصف المادة 22 على ما يلي:

إن الدفع عملية مادية محضة، قبل دفع مبلغ الدين للدائن على المحاسب العمومي أن يتأكد من هوية الدائن الذي حررت له حوالة الدفع، ولهذا فعلى الدائن أن يسلم كذلك إلى المحاسب العمومي إيصال

[36] المرسوم التنفيذي رقم 97/268 المؤرخ في 1997/07/21. بالتصريف.
[37] المرسوم رقم 616/68، المؤرخ في 15 نوفمبر 1968

الدفع الذي بلغ له من طرف الآمر بالصرف ولكن إذا تعلقت العملية المادية للدفع بتحويل إلى حساب بنكي أو بريدي فإن إيصال الدفع لا مبرر لوجوده.

إن الدفع عملية قانونية، ولذلك فإن المحاسب العمومي لا يخضع للأوامر الصادرة عن الآمر بالصرف فهو قبل قبوله لأي نفقة يجب أن يتحقق من قانونيتها والتي يمكن أن تقتحم مسؤوليته الشخصية والمالية[38]

ب-طرق دفع النفقة:

-1الدفع عن طريق الخزينة:

يصدر الآمر بالصرف حوالة الدفع ويحولها إلى المحاسب العمومي ليتولى دفع مستحقاتها وهذا الأخير يصدر شيكا لصالح المورد بحيث يبين على الشيك رقم الحساب الجاري البريدي أو البنكي للمورد وهذا الأخير إما أن يسحب مستحقاته من الخزينة نقدا أو يأمر بتحويل المبلغ لحسابه البنكي أو البريد.

2-الدفع عن طريق مركز الصكوك البريدية:

هذا الدفع يخص نفقات الفرع 01 نفقات اليد العاملة، بحيث يصدر الآمر بالصرف حوالة الدفع ليحولها إلى المحاسب العمومي للقيام بالدفع وهذا الأخير يصدر شيكا إلى مركز الصكوك البريدية يبلغه بحسب هذا المبلغ من الخزينة لتسديد أجور العمال وبدوره يرسل إلى المحاسب العمومي ليبلغه بالسحب بعدها مركز الصكوك البريدية يرسل إشعارا إلى العامل لحسابه[39]

-3الدفع عن طريق الصكوك البريدية:

يصدر الآمر بالصرف حوالة الدفع ويحولها إلى المحاسب العمومي ليتولى دفع مستحقاتها وهذا الأخير يصدر شيكا لصالح المورد بحيث يبين على الشيك رقم الحساب الجاري البريدي أو البنكي للمورد وهذا الأخير إما أن يسحب مستحقاته من الخزينة نقدا أو يأمر بتحويل المبلغ لحسابه البنكي أو البريدي.

-4الدفع عن طريق الصندوق:

هذا الدفع محدود الاستعمال حيث يخص بعض العمليات اليومية والتي لا تتطلب مبالغ كبيرة.

[38] التعليمة الوزارية رقم 71، المجلة المالية رقم 04، المؤرخة في 1981/11/15، ص181

[39] كمال فرج، المالية العامة، جامعة وهران، 1976، ص130.

المطلب الثالث: الاستثناءات لمراحل تنفيذ النفقات.

بهدف تمكين المصالح العمومية من القيام بواجباتها على أحسن وجه ونظرا لخصوصية بعض النفقات وما تتطلب من سرعة في الإنجاز، مكنت مجلة المحاسبة العمومية آمري الصرف من تأدية بعض النفقات العمومية بواسطة وكالة الدفوعات أو عن طريق التسبيقات.

هذا إلى جانب ما تتميز به نفقات المراكز الديبلوماسية والقنصلية بالخارج من خصوصيات وكذلك نظام تأديته النفقات الممولة بواسطة قروض خارجية موظفة.

الفقرة الأولى: النفقات المؤدة بواسطة وكألاء الدفوعات.

الفقرة الثانية: تسبيقات الخزينة.

الفقرة الثالثة: نفقات المراكز الديبلوماسية والقنصلية بالخارج.

الفقرة الرابعة: النفقات الممولة بواسطة قروض خارجية موظفة.

الفقرة الأولى: النفقات المؤدة بواسطة وكألاء الدفوعات:

يكلف وكيل الدفوعات بأداء بعض النفقات دون الإذن بصرفها مسبقا بالطرق الاعتيادية، لكن لا يرخص في التمتع بهذا الاستثناء إلا بالنسبة للنّفقات التي لا يتعدى مقدارها ألف دينار(1000د)[40] والتي تتعلّق مثلا بمصاريف المعدّات والنّقل وأجور العمّال العرضيين، وتخضع وكالات الدفوعات إلى أحكام الفصول 12 و14 و19 و21 و152 إلى 161 و252 و275 و276 و277 من مجلة المحاسبة العمومية وفي هذا المضمار ستنطرق للحديث عن.

الإطار القانوني المنظم لوكالات الدفوعات.

سير وكلات الدفوعات.

(حسابية وكلاء الدفوعات.

مراقبة وكالات الدفوعات

الإطار القانوني المنظم لوكالات الدفوعات:

أ-الغاية من احداث الوكالة:

[40] قرار وزير المالية المؤرخ في 28 ديسمبر 2006 يتعلق بضبط الحد الأقصى لمبلغ النفقات الطفيفة التي يمكن تسديدها بصفة مباشرة بواسطة وكالات الدفوعات.

إن الغاية من إحداث وكالة الدفوعات هي الاسراع بإنجاز النفقة وإسداء الخدمة لفائدة الإدارة بسبب الصبغة الطارئة لها أو ضعف مبلغها وكذلك في حالة تعطيل السير العادي للعمل عند تطبيق القواعد الاعتيادية لصرف النفقات.

وجدير بالملاحظة أن جميع النفقات التي يقع تأديتها عن طريق وكيل الدفوعات يتم تسويتها لاحقا ومراقبتها من قبل المحاسب العمومي مثل بقية النفقات المنجزة من قبله وعلى أساس وثائق الصرف المحالة من مصالح الآمر بالصرف مؤشرا عليها من قبل مراقب المصاريف العمومية وهذا يعتبر تطبيقا لاحقا للمبادئ المحاسبية المتعلقة بتأدية النفقات العمومية.

ب-إجراءات إحداث الوكالة وتنقيحها وختمها:

تحدث وكالة الدفوعات طبقا لأحكام الفصل 153 من مجلة المحاسبة العمومية بمقتضى قرار من وزير المالية أو من فوض له وزير المالية في ذلك [41]بناء على مطلب صادر عن رئيس الإدارة المعنية، يكون معللا بالمؤيدات اللازمة المثبتة لضرورة إحداثها.

وما يجب التأكيد عليه هنا هو أن قرار الاحداث يتضمن وجوبا أنواع النفقات التي يمكن للوكيل تأديتها حيث يقع حصرها وتحديد المبلغ الأقصى للنفقات المبوبة ضمن كل فصل أو فقرة.

ويكون المبلغ الجملين للسبقة المسندة للوكيل هو مجموع المبالغ المخول له صرفها ضمن كل نوع من النفقات، ويخول له تجديد مبلغ السبقة كليا أو جزئيا وذلك في حدود عمليات الصرف المنجزة من قبله ودون تجاوز للحدود المنصوص عليها ضمن قرار إحداث الوكالة. ومن جهة أخرى فإنه لا يمكن بأي حال من الأحوال أن يتجاوز مبلغ السبقة ربع الاعتمادات المفتوحة (25 %) ضمن كل فصل من الفصول المخول للوكيل التصرف فيها بميزانية الهيكل العمومي وذلك عملا بمقتضيات التعليمات العامة عدد 31 المؤرخة في 30 جافني 1975.

يمكن تنقيح قرار إحداث وكالة الدفوعات متى دعت الضرورة الى ذلك لحذف بعض البنود أو زيادة البعض الآخر أو تعديلها.

وفي حال انتهت الحاجة التي أحدثت من أجلها وكالة الدفوعات فإنه من الضروري إصدار قرار في غلق الوكالة وعلى هذا الأساس فإن رئيس الإدارة مدعو لاتخاذ الاجراءات اللازمة لتصفيتها في أجل أقصاه 45 يوما واعداد مشروع قرار لختم الوكالة.

هذا وتتم إجراءات التنقيح والختم بنفس طريقة الإحداث.

[41] تم التفويض في ذلك لأمناء المال الجهويين بمقتضى الأمر عدد 630 لسنة 1999 المؤرخ في 22 مارس1999 المتعلق بإعادة تنظيم المراكز المحاسبية العمومية التابعة لوزارة المالية كما تم تنقيحه وإتمامه بموجب الأمر عدد 995 لسنة 2006 المؤرخ في 03أفريل 2006 وذلك بالنسبة للوكالات المحدثة على الاعتمادات المفوضة بميزانية الدولة والوكالات المحدثة على موازين الجماعات والمؤسسات العمومية.

ج-تعيين وكيل الدفوعات وتعويضه وإنهاء مهامه:

تقع تسمية وكيل الدفوعات تبعا للفصل 14 من م م ع بقرار من وزير المالية أو من فوض له وزير المالية في ذلك , و ذلك وفق نفس اجراءات إحداث وكالة الدفوعات كما تم بيانه آنفا.

يجب أن يكون وكيل الدفوعات من بين الاعوان المباشرين والمرسمين بإطارهم الاداري أو الفني بالإدارة. ورؤساء الإدارات مدعوون للاقتصار على اقتراح اعوان من الصنفين "أ" و "ب «للقيام بهذه المهام لضمان توفر حد أدنى من الكفاءة المهنية والقدرة على استيعاب المبادئ والاجراءات المحاسبية مثلما أوصت بذلك التعليمات العامة عدد 31 لسنة 75 المشار إليها أعلاه.

أما بخصوص حقوق وكيل الدفوعات فإنه علاوة على الحقوق التي يتمتع بها بصفته موظفا عموميا طبقا لمقتضيات القانون الأساسي للوظيفة العمومية يتمتع الوكيل بمنحة مسؤولية تمت مراجعها بموجب الأمر عدد2460 لسنة 2006 المؤرخ في 05 سبتمبر 2006.

ولابد من توفر شرطي النزاهة والكفاءة المهنية والانضباط في الشخص المراد تعيينه وكيلا للدفوعات وذلك اعتبارا للصبغة الخاصة لمهامه من حيث تداول الأموال والقيم وحفظها وضرورة التقيد ببعض القواعد المحاسبية كتوقيف الحسابات يوميا وإعداد الكشوفات الدورية الخ ... هذا علاوة على المسؤولية الشخصية والمالية المترتبة عن ممارسة جملة هذه الأعمال.

ويمكن للوكيل الاستعانة في عمله بوكلاء مساعدين تتم تسميتهم بمقتضى قرارات داخلية يصدرها رئيس الإدارة.

وإذا ما دعت الحاجة إلى تعويض الوكيل الأصلي أو تسمية وكيل بالنيابة عنه فإن تقديم مشروع قرار التعويض واتخاذ القرار في هذا الشأن يتم بنفس الطريقة المعتمدة عند تعيين الوكيل.

د-إسناد السبقة لوكيل الدفوعات:

يتولى المحاسب العمومي، الراجعة له الوكالة بالنظر، بعد تلقي مطلبا في تمكين الوكيل من السبقة المقررة ضمن قرار الإحداث مؤشرا عليه من قبل كل من آمر الصرف ومراقب المصاريف العمومية تحويل مبلغ السبقة للحساب الجاري البريدي للوكالة بعد إدراج مبلغها ضمن عمليات خارج الميزان ببند تسبيقات للوكلاء، وفي حال عدم فتح حساب بريدي، بالنسبة للوكالات التي لا يتجاوز مبلغ تسبقها الجملين 500د، فإن الوكيل يتسلمها نقدا من المحاسب بعد إمضاء وصل في ذلك.

وتتم هذه العملية بعد استيفاء جميع الشروط التالية:

-صدور قرار إحداث وكالة الدفوعات.

-صدور قرار تعيين الوكيل.

-ادلاء الوكيل بما يفيد انخراطه بالضمان التعاوني للمحاسبين العموميين (الفصل 14 من ش.م.ل.).

توفر صندوق حديدي لحفظ الأموال والقيم التي ستعهد للوكيل.

-توفر الدفاتر المحاسبية.

(2سير وكلات الدفوعات:

أ-مسك الدفاتر المحاسبية:

على الوكيل منذ اليوم الأول من تسلمه مبلغ السبقة أن يفتح سجلات ودفاتر محاسبية تساعده على تسيير وكالته تسييرا سليما، وتخول لكل من له سلطة الرقابة على أعماله الوقوف على وضعية تلك الوكالة في أي وقت، وهذه الدفاتر هي:

-دفتر عمليات الصرف.

-دفتر الصندوق.

-دفتر عمليات الحساب الجاري البريدي.

-كراس الوكلاء المساعدين.

-كراس تسليم وثائق الإثبات للآمر بالصرف.

ب-الإجراءات الواجب إتباعها عند القيام بعمليات الصرف:

لقد خصت مجلة المحاسبة العمومية عمليات الصرف التي تنجز بواسطة وكالات الدفوعات ببعض الاستثناءات التي جعلت منها وسيلة مرنة تسهل سير المصلحة العمومية وهي:

-لا وجوب لتأدية النفقات بطريق التحويل (الفصل 143 م م ع).

-لا وجوب لتقديم الاثباتات للمصاريف التي يفوق مقدارها 5 دنانير و الاكتفاء باعتماد قائمة مفصلة (الفصل 130 م م ع).

-تعفى النفقات التي تدفع عن طريق وكيل الدفوعات من أمر سابق للصرف (الفصل 40 م م ع).

أما بالنسبة لبقية الإجراءات فلابد من توخي الأساليب الاعتيادية، من ذلك أنه على الوكيل، عند دفع الأجور، التثبت من هوية كل مستفيد من خلال بطاقة التعريف الوطنية، ولا يستثنى من ذلك أحدا. مع وجوب إمضائه بنفسه على وثيقة الخلاص دون سواه حتى يقع إبراء ذمة الدولة والوكيل

إبراءاك تاما وصحيحا، إلا في الحالات الخاصة التي نصت عليها مجلة المحاسبة العمومية والتي تم التعرض لها سابقا.

عند تغيب العامل مدّة تفوق أربعة أو خمسة أيام ولم يتقدم لتسلم أجره، على الوكيل تأمين المبلغ لدى المحاسب المختص والتنصيص على رقم وصل التأمين مكان إمضاء العامل المتغيب، ويبقي الأجر لدى المحاسب على ذمة صاحبه مدة أربعة سنوات كاملة بدون اعتبار السنة التي تم فيها تأمين المبلغ.

عند القيام بمختلف الشراءات، يتأكد الوكيل من صحة تأدية النفقات والحصول على وثائق صرف صحيحة قابلة لإثبات النفقات مثل الفواتير المحررة بصفة قانونية مع ذكر المبلغ بلسان القلم والاعتراف بالقبض نقدا من قبل المزود.

على الوكيل عرض وثائق الصرف على المصلحة التي تسلمت المشتريات قصد وضع شهادة الاستلام، وإن كانت هذه المشتريات غير استهلاكية أي من صنف المعدات، يجب على المصلحة وضع مراجع الإدراج بسجل الجرد.Le Registre D’inventaire

ج-إجراءات استرجاع مبالغ النفقات:

تخضع هذه الإجراءات إلى مراحل متتالية تأخذ شكلا مغلقا وتنطلق بمبادرة من وكيل الدفوعات وذلك بإعداد جدول الإحالة الذي يجمع كافة النفقات الخاصة بفتره معينة

مع الإشارة إلى أنه يجب على الوكيل عدم ترك الوثائق بحوزته أكثر من 45 يوما.

(3حسابية وكلاء الدفوعات:

يوقف وكيل الدفوعات حساباته في مواعيد محددة، أوكلا دعت الحاجة إلى ذلك.

أ-الحسابيات الثلاثية:

لقد أوجب الفصل 159 من مجلة المحاسبة العمومية على وكيل الدفوعات في منتهى كل ثلاثة أشهر، تحرير كشف عام عن وكالته يحتوي على بيان الأموال التي يتصرف فيها مع تفصيل لمدفوعات التي هي بصدد الترجيع لدى آمر الصرف.

وقد تم إلحاق أنموذج لهذا الكشف بالتعليمات العامة عـ1ـدد لسنة 1999، تدرج به كل المعلومات المذكورة آنفا وهي معلومات يقع نسخها من دفتر الصندوق ومن دفتر عمليات الصرف.

يقدم هذا الكشف في ثلاثة نظائر إلي المحاسب المختص الذي يتولى التأشير عليه فيرجع نسخة إلي الوكيل ويرسل نسخة إلى أمين المال الجهوي ويحتفظ بنظير بملف الوكالة

ب-حسابية آخر السنة:

يضبط الوكيل في 31 ديسمبر من كل سنة حساباته فيوقف عمليات كل دفتر ويحرر كشف الثلاثية الرابعة بشكل عادي.

ثم يتولى نقل نتائج هذه السنة الى السنة الموالية دون فتح سجلات جديدة ويكتفي بالفصل بين عمليات كل سنة مع إعطاء أعداد رتبيه جديدة للعمليات الجديدة.

ج-ضبط الحسابية عند تعيين وكيل جديد أوغل الوكالة:

تتم بهذه المناسبة تسوية كافة النفقات التي قام بتأديتها الوكيل المتخلي وذلك عبر الإذن بصرف ما تبقى منها، ثم يتولى الوكيل إرجاع السبقة للمحاسب المختص استنادا لقرار التعويض أو الغلق حتى تبرء ذمته تماما من تلك السبقة التي كانت بحوزته.

إن كان الأمر يتعلق بتعويض الوكيل فإن الوكيل الجديد يتسلم مقدار السبقة من المحاسب بعد إرجاع الأموال له من طرف الوكيل السابق، ثم ينطلق في عمليات جديدة تتم باسمه وتحت مسؤوليته.

(2مراقبة وكالات الدفوعات :

لقد نصت مجلة المحاسبة العمومية على جملة من القرابات يخضع لها الوكيل يمكن أن تقسم إلى قسمين:

أ-مراقبة الوكالة من طرف المحاسب:

يتولى المحاسب الذي منح السبقة مراقبة أعمال الوكيل بشكل دائم ومستمر وعلى الأقل مرة كل ثلاثة أشهر، كما جاء بالتعليمات العامة عـ1ـدد ل سنة1999، نظرا لأن الوكلاء يعملون تحت سلطة المحاسبين ونظرا لكونهم مسؤولين بالتضامن معهم.

تتسم هذه الرقابة بالإرشاد والتوجيه قصد إتباع طرق سليمة في خصوص مسك الحسابات حتى تكون مطابقة للواقع وتكون خالية من كل خلل.

ب-مراقبة الوكالة من طرف هياكل أخرى:

يخضع وكلاء الدفوعات لمراقبة المصالح والأعوان المؤهلين من قبل وزير المالية وهم المتفقدون المحققون الجهوريون والمركزيون التابعون للإدارة العامة للمحاسبة العمومية وكذلك

أعضاء هيئة الرقابة العامة للمالية، حيث يقومون بالمراقبة الحسابية على أساس الوثائق وعلى عين المكان.

كما يخضع هؤلاء الوكلاء لتحقيقات المراقبة العامة للمصاريف العمومية وإلى التفقد الإداري من قبل آمري الصرف التابعين لهم وكذلك التفقدات الوزارية ودائرة المحاسبات.

الفقرة الثانية: تسبيقات الخزينة:

يحجر على المحاسب العمومي من حيث المبدأ تأدية نفقة ما قبل الأمر بصرفها من قبل آمر الصرف بعد ضبط مبلغها من طرفه إلا أنه يمكن إنجاز بعض النفقات وتصفية مقدارها ودفعه لمستحقه دون أن يستوجب ذلك تدخل آمر الصرف.

تؤدى هذه النفقات عن طريق تسبيقات الخزينة على أن تتم تسويتها في وقت لاحق عن طريق إصدار أوامر بالصرف في شأنها.

واستشف من الفصل 59 من مجلة المحاسبة العمومية بأن للسبقة خصائص يجب احترامها:

تسند السبقة بإذن خاص من وزير المالية أو من فوض له وزير المالية في ذلك.

لا تدفع السبقة إلا إذا كانت ممنوحة على نفقات قانونية قررت لها اعتمادات خاصة بالميزانية ولم تستعمل بعد.

تجميد ما يساوي السبقة من اعتمادات من قبل مصلحة مراقبة المصاريف العمومية ومن طرف المحاسب.

تسوية السبقة في الأجل المحدد بالقوانين والتراتيب الخاصة بها وإلا في بحر التسعة أشهر الموالية لمنحها وفي صورة التأخير في التسوية التلقائية في هذا الأجل بدون عذر مشروع يقع تعمير ذمة المتمتع بالسبقة بما لم يقع ترجيعه منها.

ومن هذه التسبيقات نذكر:

-التسبيقات على نفقات المهمات والتربصات بالخارج، والتسبيقات على الأجور بالنسبة للأعوان الجدد والتسبيقات بعنوان مصاريف التنقل.

-نفقات الحساب الجاري البريدي وأجور الحراس باليوم وأجور مأموري المصالح المالية.

-التسبيقات التي يأذن بها وزير المالية وفقا لمقتضيات الفقرة الثانية من الفصل 184 من مجلة المحاسبة العمومية و المتعلقة بترخيص وزير المالية للبنك المركزي التونسي في الخصم المباشر من الحساب الجاري للخزينة لتسديد المصاريف المتعلقة بالدين العمومي ومساهمات الدولة في

رأس مال المؤسسات الدولية وذلك في حدود الاعتمادات المرخص فيها على أن يقوم أمين المال العام بتسوية هذه العمليات بحساباته لاحقا.

-كما أجاز الفصل 59 المذكور أعلاه إسناد تسبيقات مالية على عمليات خارج الميزانية لفائدة المؤسسات العمومية أو الجماعات العمومية المحلية, بشرط أن تكون مخصصة لسد حاجياتها المستعجلة من المال.وتتم تسويتها من قبل المحاسب العمومي على الأموال الراجعة لفائدة هذه الهياكل الإدارية.

الفقرة الثالثة: نفقات المراكز الديبلوماسية والقنصلية بالخارج:

تستجيب نفقات المراكز الديبلوماسية والقنصلية بالخارج لجل القواعد الاعتيادية المذكورة أعلاه الخاصة بمصاريف الدولة حيث يتولى رؤساء هذه المراكز مهام آمري صرف مساعدين لوزير الخارجية بالنسبة لمصاريفها فيقومون على مسؤوليتهم بعقد النفقات وتصفيتها وذلك في حدود الاعتمادات والأموال المحالة عليهم سنويا من وزير الشؤون الخارجية بصفته آمر صرف أول لميزانية الوزارة عن طريق أمين المصاريف المختص.

إلا أن العمليات المالية المتعلقة بهذه المراكز تتميز ببعض الخصوصيات:

يعين لدى كل مركز من تلك المراكز محاسب تقع تسميته بقرار مشترك من وزيري المالية، أو من فوض له وزير المالية في ذلك، والشؤون الخارجية، ولهذا المحاسب صفة محاسب أول لذا فهو راجع لمجال نظر دائرة المحاسبات.

تودع وجوبا أموال المراكز الديبلوماسية والقنصلية بالخارج بإحدى المصارف يقع تعيينها من طرف " وزير المالية أو من فوض له وزير المالية في ذلك " باقتراح من وزير الشؤون الخارجية.

لا يتوقف عقد مصاريف هذه المراكز على أي إذن أو رأي أو تأشيرة أي أنها لا تخضع لمراقبة المصاريف العمومية.

المصاريف المعقودة والمصفاة من طرف رئيس المركز يتولى المحاسب دفعها بعد التأشير عليها في غضون ثلاثة أيام كحد أقصى[42]، وتقع تأديتها لأصحابها:

بدون إصدار أمر بصرفها.

-بل حسب قائمات أو مذكرات فقط

لا وجوب لتقديم هذه القائمات أو المذكرات إن كانت تلك القيمة لا تتجاوز في جملتها العشرة دنانير ويكتفي في هذه الصورة بذكر الشيء المقتنى أو العمل المنجز بطرة الوصل المحرر فيه.

-يجوز في ظروف خاصة تأدية قيمة بعض المصاريف بدون تقديم قائمات فيها أو مذكرات من طرف مستحقيها وتقع في هذه الصورة التأدية حسب شهادة إدارية يحررها رئيس المركز ويذكر بها الظروف الخاصة التي أملت هذا الإجراء ويبين بها إثم صاحب الحق وعنوانه ونوع النفقة ومبلغها وتاريخ القيام بالأشغال المنجزة أو الخدمات المسداة أو تاريخ تسلم الأشياء المشتاة مع الإشارة إلى كميتها وثمن الوحدة منها وإلى عدد ترسيمها إن اقتضى الحال بالدفتر الخاص بذلك.

الفقرة الرابعة: النفقات الممولة بواسطة قروض خارجية موظفة:

(1الأساس القانوني للإجراء:

لقد أضفى الفصل 151 مكرر من مجلة المحاسبة العمومية خصوصية على النفقات التي يتم تمويلها بواسطة قروض خارجية موظفة، لفائدة مشاريع الدولة أو المؤسسات العموميون هو ما يعبر عنه بالدفوعات المباشرة، حيث:

-تتم تأدية هذه النفقات من قبل المقرض تبعا لطلب سحب، و ليس أمرا بالصرف، صادر عن المكلف بالإشراف على المشروع الذي له تفويض في ذلك، ويكون هذا الطلب الذي يعتبر أمرا بالصرف مرفوق بالوثائق الضرورية المثبتة لهذه النفقات.

-تتضمن طلبات السحب التي يتعهد بها المحاسب المختص تأشيرة يضبط شروطها وزير المالية أو من فوض له وزير المالية في ذلك.

-إدراج مقابل هذه النفقات مقابيض بعنوان "موارد الاقتراض الخارجي الموظفة."

وفي هذا الإطار جاء منشور وزير المالية المؤرخ في 15 جوان 1997 ليوضح ويدقق مجال انطباق الفصل 151 مكرر المذكور أعلاه، حيث حدّد:

---

[42] قرار وزير المالية المؤرخ 1986/10/13.

- المذكرة العامة عدد 48 المؤرخة في 17 ماي 1999.

§نوعية النفقات المعنية بهذه الطريقة في تأدية النفقات، فهي البرامج والمشاريع المنجزة مباشرة من طرف الوزارات والممولة بموارد قروض خارجية موظفة أو البرامج والمشاريع التابعة للدولة والتي تنجزها المؤسسات العمومية والمنشآت العمومية والممولة بقروض خارجية موظفة تتكفل الدولة بتحمل تسديدها.

§كيفية إصدار طلبات السحب ومتابعتها وترسيمها ومطابقة مبالغتها مع مبالغ إشعارات السحب.

(2عمليات الخلاص و التسوية:

يتم على أساس ما تقدم ذكره:

-توزيع اعتمادات التعهد والدفع ، والترفيع فيها عند الاقتضاء، في مستوى المشاريع والبرامج بقرار من وزير المالية بناء على طلب الوزارات المعنية وذلك حسب التبويب الوارد بالميزانية.

-إدراج عملية توزيع اعتمادات التعهد والدفع في إطار منظومة "أدب."

وتتولى كل وزارة إرسال قرار التفويض الذي يخول للمكلف بالإشراف على إنجاز المشروع مصحوبا بأنموذج من إمضائه إلى المحاسب المختص بتأدية هذا النوع من النفقات

-يتم إصدار طلبات السحب الموجهة للمقرض من طرف المكلف بالإشراف على المشروع وذلك عن طريق المنظومة الإعلامية لقاعدة المعطيات للتصرف في الدين الخارجي "سياد" طبقا لمقتضيات الأمر عدد 2147 لسنة 1994 المؤرخ في 17 أكتوبر 1994 والمتعلق بإحداث قاعدة التصرف في الدين الخارجي.

-توجيه نظير من كل طلب سحب صادر عن طريق منظومة "سياد" إلى المحاسب المختص مرفوق بالوثائق المؤيدة له.

-إرسال نظير من الإشعار بالسحب الصادر عن المقرض إلى المحاسب المختص مع تحديد مبلغ السحب بالدينار التونسي.

ويتولى المحاسب المختص:

-التأشير على طلبات السحب فور الحصول على الإشعار بالسحب الخاص بكل طلب سحب.

-ترسيم المبلغ بصفة نهائية بالباب والعنوان والفصل والفقرة بميزانية الدولة

إرسال إشعار بالتسوية بنفس المبلغ إلى أمين المال العام للبلاد التونسية لترسيمها ضمن موارد ميزانية الدولة (العنوان الثاني).

وتحول إلى منظومة "أدب" بصفة آلية مبالغ طلبات السحب كما هي مرسمة بمنظومة "سياد" بالباب والعنوان والفصل من قبل المحاسبين العموميين.

تدرج السحوبات بعنوان تمويل مشاريع الدولة الممولة بقروض خارجية مبرمة من طرف الدولة والتي عهد إنجازها إلى المؤسسات والمنشآت العمومية ضمن نفقات التنمية لميزانية الوزارة المعنية للسنة التي تمت فيها تلك السحوبات.

مع الإشارة إلى أن ما يشبه هذه الطريقة وقع اعتماده في تأدية النفقات الخاصة بالبرنامج الوطني لتهذيب الأحياء الشعبية و بعض المشاريع الأخرى في إطار الاتفاقية المبرمة بين وزارة الداخلية ووكالة التهذيب و التجديد العمراني التي تنبثق عنها اتفاقيات خاصة تعقدها هذه الأخيرة مع البلديات ، و تتجسد العملية بتحويل مبالغ النفقات المحمولة على المنحة و القرض من صندوق القروض و مساعدة الجماعات المحلية مباشرة لفائدة الوكالة ثم تقع التسوية المحاسبية بالنسبة لكل جماعة من قبل رئيسها و محاسبها بناء على الإعلام بالتحويل الصادر عن الصندوق علاوة عن الوثائق و المؤيدات الاعتيادية.[43]

[43] المذكرة العامة عدد 52 المؤرخة في 1994/05/23 حول التنفيذ المالي للبرنامج الوطني لتهذيب الأحياء الشعبية.
- المذكرة العامة عدد 62 المؤرخة في 1995/06/20 حول التنفيذ المالي لبرنامج التنمية الحضرية المندمجة
- المذكرة العامة عدد 33 المؤرخة في 1999/03/10 حول التنفيذ المالي للمشاريع الرئاسية للبنية الأساسية و تهذيب الأحياء الشعبية الموكول تنفيذها إلى وكالة التهذيب و التجديد العمراني ,

خلاصة الفصل:

نستخلص مما ورد في الفصل الأول أن الدولة أثناء قيامها بالإنفاق العام تحتاج إلى مصادر تمكنها من تغطية هذه النفقات إذ تنوعت مصادر الإيرادات العامة، الإيرادات العامة التي الإجبار ظهرت إيرادات أخرى مصدرها النشاط فبالإضافة إلى الإيرادات التي تعتمد على عنصر والاجتماعية هذا ما نتج عنه الاقتصادي للدولة، وذلك لاتساع دور الدولة في الحياة الاقتصادية العامة وتطور اتساع زيادة حجم النفقات العامة وأنواعها، وعلى نحو حتمي اتسع نطاق الإيرادات هيكلها وأصبحت الدولة تحصل على إيرادات من مصادر متعددة، وكنتيجة لهذه التطورات في النفقات والايرادات العامة انتهج أسلوب الرقابة المالية لحماية المال العام من مختلف والازدياد بغية تحقيق الاهتمام بترشيد الانفاق العام لتفادي التبذير والإسراف التلاعبات والاختلاسات وتم الفعالية في تسيير الميزانيات العمومية، وتجسيدا لاستراتيجية الدولة المتمثلة في العمل على زيادة الموارد وتخفيض النفقات، جاءت هذه الدراسة بهدف إبراز دور أعوان المحاسبة العمومية في فعالية تنفيذ ميزانية الجماعات المحلية، ولتحقيق ذلك من الناحية العملية وفق منهجية علمية، تم القيام بدراسة تحليلية تضمنت آليات تنفيذ ميزانية البلديات، وتم جمع البيانات عن طريق القوانين والمراسيم التنفيذية التي تحكم سير تنفيذ هذه الميزانيات إضافة إلى المقابلة، وتناولت الدراسة تحليل وتفسير مجال تدخل كل عون سواء الآمر بالصرف أو المحاسب العمومي في مجال تنفيذ ميزانية البلديات من جانب النفقات والإيرادات، والإجراءات التي تسري في مجال الرقابة على تنفيذها، ومن أبرز ما توصلت إليه الدراسة أن هناك دور فعال للآمر بالصرف والمتمثل في رئيس المجلس الشعبي الوطني في مجال تحصيل الإيرادات ودفع النفقات، كما لا يقل دور المحاسب العمومي والمراقب المالي عنه أهمية باعتبار أنهما يؤديان دور رقابي كذلك في التنفيذ، وأوصت الدراسة بضرورة تكوين الآمرين بالصرف قبل تعيينهم حتى يتم احترام إجراءات المحاسبة العمومية في مجال تنفيذ الميزانيات العمومية.

الفصل الثاني: الدراسات السابقة

تمهيد

تمحورت هذه الدراسات على تشخيص واقع المحاسبة العمومية في الجزائر محلية و دراسات أجنبية عن طريق تحليل إجراءات المعالجة المحاسبية للمعاملات المالية للدولة وفق نظام محاسبة الخزينة العمومية، و القائم على أساس مدونة مجموعة حسابات الخزينة، لغرض تحديد سلبيات و إيجابيات النظام المحاسبي و تقديم الاقتراحات لمعالجة النقائص، و ضبط أليات تحصيل الإيرادات العامة و مراحل تسديد النفقات العامة في ظل احترام تبويب الميزانية العامة للدولة من أجل فرض رقابة مستمرة على أعوان المحاسبة العمومية، و تحديد صلاحيا م و مسؤوليات م عند تنفيذ الميزانية العامة و مطابقتها في استعمال الموارد العمومية. للأنشطة والقوانين المعمول ا و حماية المال العام من الاختلاس و التبديد، إضافة إلى تحقيق الاقتصاد و الرشادة. تكتسب هذه الدراسات أهميتها من أهمية المحاسبة العمومية في المؤسسات العمومية الإدارية حيث أن المحاسبة العمومية تم بتبويب وتسجيل الإيرادات والنفقات العامة وضبطها والمساعدة في اتخاذ القرارات، كما تكتسب هذه الدراسة أهمية بالغة في تبيان كيفية حماية المال العام وضبط الإنفاق العام، وتقييم أداء الوحدات الحكومة ومدى ترشيدها في استعمال الموارد العمومية.

المطلب الأول: الدراسات السابقة محلية

1-دراسة لخالد سكوتي: 2012-2013 تحت عنوان الدور التكاملي بين أعوان الخزينة أو أعوان التنقيد في مراقبة وتنفيذ المزانية.مدكرة ماجستير. كلية الاقتصاد جامعة بن يوسف بن خدة ال جزائر1.[44]

تتمحور إشكالية هده الدراسة حول مدى تكامل دور أعوان الخزينة مع أعوان التنقيد في مراقبة وتنفيذ الزمانية العامة؟ وهؤلاء هم الأمر، مراقب المالي والمحاسب العمومي. كما أنه بالرغم من الدور الرقابي لدي يلعبه المرقب المالي الا أن المحاسب العمومي يمارس هده الوظيفة أيضا مما يطرح التساؤل عن مدى أهمية المراقبة المالية كهيئة مستقلة بدأتها بعدما كانت في السابق مجرد مكتب من مكاتب الخزينة وأمين الخزينة هو الدي يؤدي الالتزامات بالنفقات.

2-دراسة لزهير شلال: 2013-2014 افاق إصلاح المحاسب العمومي الخاص بتنقيد العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جامعة محمد بوقرة بومرداس، [45]

وتتمحور إشكالية هده الدراسة حول النظام القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر سنة 1989 بين المضمون والمهام وواقع التطبيق؟ وقد توصل الباحث إلى أن من خلال الواقع التطبيقي للمحاسبة العمومية تبرز عدة سلبيات خاصة عندما تطبق على يد أعوان تنقصهم الكفاءة المهنية والدراية الكافية بالقانون مما يجعل تطبيق سياستها لا يظهر أي نجاح .

3-دراسة لقرين بشرى، رحموني سكينة: 2017-2018 تحت عنوان أهمية الإدارة المالية في المؤسسة الاقتصادية ديوان الترقية والتسيير العقاري، مدكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، كلية علوم التسيير، جامعة أكلي محند اولحاج-البويرة[46]**-**

تتمحور إشكالية الدراسة حول مدى أهمية الإدارة المالية في ديوان الترقية والتسيير العقاري؟ توصلت الباحثة من خلال هدا البحث الى ان الإدارة المالية وظيفة فعالة في المؤسسة الاقتصادية كونها تعمل على توفير الأموال للمؤسسة وتحدد الاستخدام الأفضل لها .

---

[44] دراسة لخالد سكوتي: 2012-2013 تحت عنوان الدور التكاملي بين أعوان الخزينة أو أعوان التنقيد في مراقبة وتنفيذ المزانية.مدكرة ماجستير. كلية الاقتصاد جامعة بن يوسف بن خدة ال جزائر1

[45] دراسة لزهير شلال: 2013-2014 افاق إصلاح المحاسب العمومي الخاص بتنقيد العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جامعة محمد بوقرة بومرداس،

[46] دراسة لقرين بشرى، رحموني سكينة: 2017-2018 تحت عنوان أهمية الإدارة المالية في المؤسسة الاقتصادية ديوان الترقية والتسيير العقاري، مدكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، كلية علوم التسيير، جامعة أكلي محند اولحاج-البويرة

4-دراسة لحمادي كريمة: 2018-2019 عنوان المدكرة دور المحاسبة العمومية في مراقبة وترشيد الإيرادات، مدكرة ماستر، في العلوم المالية والمحاسبية. جامعة البويرة قسم العلوم المالية والمحاسبية. [47]

تتمثل إشكالية هده الدراسة في مدى نجاعة المحاسبة العمومية في مراقبة وترشيد النفقات على مستوى خزينة ولاية البويرة؟ أهم ما توصل إليه الباحث هو أن المحاسبة العمومية هي مجموعة القواعد القانونية والتقنية المطبقة على تنفيذ الميزانيات للهيئات العمومية وبيان عملياتها المالية. كما أن المحاسبة العمومية يحكمها القانون 21/90 والدي يحتوي على 72 مادة. وتتميز المحاسبة العمومية بأنها العمود الفقري الدي تعتمد عليه جميع المديريات العمومية وخاصة الخزينة .

5-دراسة يوسف السعيد أحمد:2015-2016 عنوان المدكرة نظام المحاسبة العمومية ومدى ملازمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية .IPSAS أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية. جامعة البليدة 2 الجزائر، [48]

وقد تمحورت إشكالية الدراسة حول تطبيق نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية؟ واهتم بدراسة الإسهامات المرافقة لتهيئة المناخ للانتقال نح وتبني المعايير الدولية كما تم دراسة أيضا مدى ملائمة هده المعايير في عصرنة النظام المحاسبي العمومي.

6-دراسة طالب مروة وشيروا حياة: 2017-2018 جامعة العقيد اكلى محند اولحاج. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم: المالية والمحاسبة عنوان المدكرة هو دور المحاسبة العمومية في ضبط التكاليف ة الإيرادات؟ دراسة حالة المؤسسة العمومية للصحة الجواري لسور الغزلان.[49]

تمثلت إشكالية هده الدراسة في الإجراءات المتبعة لضبط الإيرادات العامة في إطار المحاسبة العمومية من خلال هدا البحث نوصل الباحثين الى أن الإيرادات العامة تتمثل في مجموعة الدخول التي تتحصل عليها الدولة لتغطية النفقات العامة. كما أنه أعوان المحاسبة العمومية يتمثلون في الامر بالصرف والمحاسب العمومي .

7-دراسة وقاد أحمد: 2005-2006 تحت عنوان عمليات الخزينة والعمليات المالية مدكرة تخرج ماستر. [50]

---

[47]دراسة لحمادي كريمة: 2018-2019 عنوان المدكرة دور المحاسبة العمومية في مراقبة وترشيد الإيرادات، مدكرة ماستر، في العلوم المالية والمحاسبية. جامعة البويرة قسم العلوم المالية والمحاسبية .

[48] دراسة يوسف السعيد أحمد:2015-2016 عنوان المدكرة نظام المحاسبة العمومية ومدى ملازمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية .IPSAS أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية. جامعة البليدة 2 الجزائر،

[49] دراسة طالب مروة وشيروا حياة: 2017-2018 جامعة العقيد اكلى محند اولحاج. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم: المالية والمحاسبة عنوان المدكرة هو دور المحاسبة العمومية في ضبط التكاليف ة الإيرادات؟ دراسة حالة المؤسسة العمومية للصحة الجواري لسور الغزلان

[50] - دراسة وقاد أحمد : 2005-2006 تحت عنوان عمليات الخزينة و العمليات المالية مدكرة نخرج ماستر.

طرح الباحث الإشكالية التالية من هم الأعوان المكلفون بتنقيد النفقات العمومية؟ وما هي المراحل التي تسبق عملية الدفع محاسبيا على مستوى الخزينة؟ توصل الباحث الى أن المالية العمومية مهمة في حياة الدولة لسياسة الإنفاق العمومي الدي يعتبر أداة مهمة من الأدوات المالية .

8-دراسة لسحنون فاروق: 2019-2020: عنوان المدكرة دور المحاسب العمومي في الرقابة على الصفقات العمومية في الجزائر. المجلد 2/العدد 2-2019-صفحة 93-116. جامعة فرحات عباس سطيف.

إشكالية هده الدراسة تمثلت في مدى أهمية الدور الرقابي الدي يمارسه المحاسب العمومي في مجال الصفقات العمومية؟ تهدف هده الدراسة إلى تبيين أهمية الدور الرقابي الدي يمارسه المحاسب العمومي في مجال الصفقات العمومية حيث يتم التطرق فيها إلى الصفقات العمومية من خلال تعريفها وتبيين مختلف طرق إبرامها وفقا للتشريع الجزارين الساري المفعول. بالإضافة إلى تبيين دور المحاسب العمومي في الرقابة عليها سواء بحكم وظيفته في بتسديد الصفقات العمومية باعتبارها نفقة عمومية أو بحكم عضويته في لجنة الصفقات العمومية مع تبيين الاثار المترتبة عن كل دور.

9-دراسة لماضي عبد الكريم، لونيسة نجيب بتاريخ 2017-2018: تحت عنوان دور المحاسبة العمومية في تحصيل إيرادات وترشيد نفقات المؤسسة في ظل الأزمة المالية الحالية مدكرة ماستر لكلية اقتصاد جامعة قالمة دراسة حالة مؤسسة تربوية (ثانوية محمود بن محمود)[51].

الهدف من هذه الدراسة هو تأكيد دور المحاسبة العمومية في تسيير المال العام والحفاظ عليه ، أما في الجزائر تطبق على كل من المجلس الدستوري ، مجلس الشعبي الوطني ، مجلس المحاسبة ، الجماعات المحلية إضافة إلى المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري ، فنجدها تتميز بوجود قوانين تحكمها ولاسيما قانون 90/21 ، في حين يتطلب إعداد وتنفيذ الميزانية القيام بعمليات مالية من طرف شخصين ذوي أدوار منفصلة ولكنها متكاملة ، ويتعلق الأمر بكل من الآمر بالصرف والمحاسب العمومي اللذان يراقبان بعضهما البعض في إعداد وتنفيذ الميزانية ، حيث كرس لهما قانون المحاسبة العمومية 90/21 مبدأ فصل السلطات بينهما عن طريق تقسيم مهامهما من أجل تحقيق الغرض المنشود في حماية الأموال العمومية إضافة إلى الرقابة المفروضة عليهم أثناء تنفيذهما لميزانية الدولة ، وهذا ما تم التوصل إله من خلال دراستنا لمؤسسة تربوية (ثانوية محمود بن محمود)

[51]- دراسة لماضي عبد الكريم, لونيسة نجيب بتاريخ 2017-2018 : تحت عنوان دور المحاسبة العمومية في تحصيل إيرادات وترشيد نفقات المؤسسة في ظل الأزمة المالية الحالية مدكرة ماستر لكلية اقتصاد جامعة قالمة دراسة حالة مؤسسة تربوية (ثانوية محمود بن محمود).

10-دراسة لأمينة بوكنة: 2017/2016 -دراسة ميدانية في خزينة ما بين البلديات الأمير عبد القادر – جيجل – تحت عنوان: دور المحاسب العمومي في تنفيذ الميزانيات العمومية[52]

في هذه الدراسة، كان الهدف هو الكشف عن دور المحاسب العام فتنفيذ الموازنة العامة للدولة بالتطبيق العملي على الخزينة البلدية للأمير عبد القادر ولاية جيجل. قدمنا في الجزء الأول المفهوم النظري لموازنة الدولة وعلاقتها بالموازنة محاسب عام مع ، خلصنا كنتيجة أولى إلى أن الميزانية هي المجال الوحيد أو يقوم المحاسب العام بواجباته في إطار تنفيذ موازنة الدولة وفقاً لـ قواعد وأساسيات المحاسبة العامة.في الجزء الثاني ، في حالة عملية تمارس على خزانة مشتركة بين البلديات ، خلصنا إلى ذلكن المحاسب العام مسؤول عن تحصيل الإيرادات من جهة و من ناحية أخرى ، فإن مسؤوليتها هي الشيكات قبل دفع النفقات و الدفع نفسه ، يجب على المحاسب العام أيضًا الاحتفاظ بحسابات للمؤسسة حساب الإدارة بطريقة تسمح له بالحفاظ على الأموال العام.

المطلب الثاني: دراسات أجنبية

1-A sud conduite by Dr. Peter O. Tullio, Prof. Dolly Abats and Prof Under the titre of ANALYSIS ON THE ROLES OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS IN PUBLIC SECTOR /GOVERNMENT PRACTICE. [53]

أدوار CPA في مجتمعنا هي: الممارسة العامة، والصناعة والتجارة، والأكاديمية، وخدمات القطاع العام. من أجل الحفاظ على ثقة الجمهور وثقتهم، يجب على محاسبين القانونيين الالتزام بمعايير السلوك الأخلاقي: معايير السلوك التي تجسد وتظهر النزاهة والموضوعية والاهتمام بالمصلحة العامة. الممارسة العامة هي ممارسة المهنة التي يضطلع بها الأفراد في شراكة، والتدقيق، وتحليل الحسابات، وتقديم المشورة بشأن المعلومات والهيكل المالي والأنظمة والاتفاق على الالتزامات الضريبية مع إدارة الإيرادات الداخلية هي وظائف رئيسية لمعظم الشركات الممارسة للمحاسبين القانونيين. حددت هذه الدراسة وحللت هذه الأدوار التي يؤديها CPA في الممارسة العامة / الحكومية في مدينةOlongapo ، SBFZو .Zambalesتم إجراء نوع البحث الوصفي الاستقصائي باستخدام قائمة مراجعة الاستبيان والملاحظة والمقابلة المتعمقة لجمع البيانات. تم اختيار ثمانية وعشرين (28) مستجيبًا) من Olongapo City و SBFZو (Zambalesممن يعملون في القطاع العام كمدققين حكوميين ومراقبي حسابات ومحاسبين وموظفي خزينة من بين آخرين.

---

[52] دراسة لماضي عبد الكريم, لونيسة نجيب بتاريخ 2017-2018 : تحت عنوان دور المحاسبة العمومية في تحصيل إيرادات وترشيد نفقات المؤسسة في ظل الأزمة المالية الحالية مدكرة ماستر لكلية اقتصاد جامعة قالمة دراسة حالة مؤسسة تربوية (ثانوية محمود بن محمود).

[53] ANALYSIS ON THE ROLES OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS IN PUBLIC SECTOR/GOVERNMENT PRACTICE Dr. Peter O. Tullio, Prof. Dolly Abats and Prof.

كانوا يعملون في القطاع العام لمدة 3 سنوات على الأقل. ركز التحليل على أدوارهم في إدارة البيانات المالية والتحليل المالي وتقديم المشورة وإعداد التقارير المالية والامتثال للإطار المحاسبي المعمول به. اعتبرت CPA إدارة البيانات المالية كأحد أهم أدوارها لأن البيانات التي يجمعها CPAستتحول إلى معلومات مالية مفيدة كانت مهمة جدًا في تقييم أداء القطاعات الحكومية، ونتائج إدارة مالية جيدة لمصداقية المعلومات التي يقوم بها .CPA إنهم يتبعون أطر معايير المحاسبة الفلبينية والمعيار الفلبيني للتدقيق وكذلك معايير التقارير المالية الفلبينية إلى حد كبير. في مواجهة ظروف العمل التنافسية والمتقلبة في الوقت الحاضر، تلتزم المنظمات الصناعية والتجارية الحديثة بتبني أساليب ومهارات وتكنولوجيا جديدة للحفاظ على ميزة تنافسية. وقد لوحظ أن المجيبين في إطار الممارسة العامة يتمتعون بدرجة عالية من الموثوقية والكفاءة فيما يتعلق بالامتثال لإطار عملهم القابل للتطبيق، ولكن هناك حاجة للتحديث مع التغييرات في سياسات وإجراءات عملهم. معظمهم ليسوا على دراية بالبرمجيات في تسجيل البيانات المالية والحفاظ عليها وفي تقييم المشاريع والميزانيات والكيانات الأخرى ذات الصلة بالتمويل لتحديد مدى كفايتها للجمهور. يعد التحليل والمشورة من محاسبين القانونيين تجاه قطاعات مختلفة من الحكومة الفلبينية عاملاً مهمًا للغاية في تحسين طرق تحصيل الضرائب والتخصيص السليم والتصرف في الأصول الحكومية وتصفية الالتزامات. مهمة هامة للمحاسبين القانونيين هي الحفاظ على سمعتها من حيث النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني. تلعب شخصية محاسبين القانونيين وعلاقتهم بزملائهم في العمل ورؤسائهم دورًا مهمًا للغاية في جعلهم أكثر فعالية وتحسينًا المهنيين. يظهر التدريب والإعداد والشخصية المناسبة للمحاسبين القانونيين من خلال سلوكهم كمحاسبين محترفين

2- a sud by Sari Sari. Isnani Yuli Andin October 2017 under the titre of THE ROLE OF ACCOUNTANTS IN IMPLEMENTATION CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY AT HOSPITAL. MOH. ANWAR SUMENEP DISTRICT [54]

يتمتع المحاسبون بنفوذ كبير على المستشفيات للمشاركة في أنشطة مثل المسؤولية الاجتماعية أو المسؤولية الاجتماعية للشركات. تهدف هذه الدراسة إلى فحص دور المحاسبين الداخليين في تنفيذ المسؤولية الاجتماعية للشركات في RSUD MOH. حي أنور سمين. يستخدم البحث نهجًا وصفيًا (نوعيًا) لتفسير ووصف البيانات التي تم الحصول عليها من الملاحظة والمقابلة والتوثيق. خلص هذا البحث إلى أن RSUD Moha. منطقة أنور سمين ليس لديها معيار واضح حول المسؤولية الاجتماعية للشركات. يعتمد ذلك فقط على رغبة المنظمة، وليس الالتزام بالإفصاح في البيانات المالية للمستشفى. هناك حاجة إلى محاسب داخلي مسؤول عن التحليل والتقييم المنهجي والموضوعي

[54] 2-THE ROLE OF ACCOUNTANTS IN IMPLEMENTATION CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY AT HOSPITAL Dr. H. MOH. ANWAR SUMENEP DISTRICTOctober 2017Authors: Sari Sari. Insane Yulin Andin

لتشغيل ومراقبة أنشطة الشركة لتشجيع الشركات على تحمل المسؤولية الاجتماعية. يقترح الباحث أن الحكومات بحاجة إلى زيادة اهتمامها تجاه هذه القضايا سواء في شكل برامج أو سياسات أو أنظمة أو جوائز البيئة الاجتماعية. الكلمات المفتاحية: محاسب داخلي، المسؤولية الاجتماعية للشركات، مستشفى.

3-A sud by M.A. Jorge de Jésus J.S.B. Hirado :(July - Décembre 2012) Under the titre of Relevance of accounting information to public Hector accountability: A study of Brazilian federal public universities . Accounting Department of University of Brasilia (UnB) & Internal Control Secretariat of Federal Senate, Brasília, Brazil[55]

تعتبر محاسبة القطاع العام وثيقة الصلة بشكل خاص في سياق الإدارة العامة الجديدة لأنها النهج الأكثر أهمية لتسجيل أعمال الإدارة والإبلاغ عنها ، مما يساعد المديرين العامين على تحقيق أهدافهم فيما يتعلق بإعداد التقارير الداخلية والخارجية لأغراض المساءلة. الهدف الرئيسي لهذه الدراسة هو تقييم فائدة المعلومات المحاسبية وكذلك نتائج عدم الامتثال في آراء عمليات التدقيق التي أجراها نظام الرقابة الداخلية في شرح جودة 51 جامعة برازيلية فدرالية، باستخدام بيانات من الفهرس العام للدورات المنشورة في 2007. توضح النتائج أن المعلومات المحاسبية للجامعات الفيدرالية البرازيلية، ولا سيما النفقات الجارية وأصول التشغيل، مهمة لشرح مؤشر الجودة الذي وصلت إليه مؤسسات التعليم العالي، مما يؤكد أهمية المحاسبة في المساءلة، مع مراعاة تنوع أصحاب المصلحة. تكشف الأدلة أيضًا أن المؤهلات في آراء المراجعة ليست ذات صلة بتفسير أداء الجامعات. قد تساعد النتائج كمعايير لصياغة السياسات العامة بشأن تخصيص الموارد في التعليم، كما تساهم في تحسين أنظمة التدقيق في الرقابة الداخلية والخارجية لقطاع التعليم.

4-A sud by Masada Youssef United Araba Empirâtes Université Nizard Mohammad ALS harari Jackson State Université (à Jordanien Case Sud May 2017) Under the titre of Management Accounting Change and the Implémentation of GFMIS : [56]

[55] -M.A. Jorge de Jésus J.S.B. Hirado :(July - Décembre 2012) Under the titre of Relevance of accounting information to public Hector accountability : A sud of Brasilia fédéral public universités. Accounting Département of Université of Brasilia (UN) & Interna Control Secrétariat of Fédéral Senat, Brasília, Brasil

[56] -3The rôle of accounting in public gouvernance procès Livia Maria de Papua Ribeiro*, José Roberto Pereira and Gédéon Carvalho de BenedictoDepartment of Administration and Economie, Fédéral Université of Lavras, Brazil.Accepted 5th July, 2013

الغرض من هذه الورقة هو شرح عمليات التغيير المحاسبي الإداري (MAC) في منظمة الجمارك الأردنية (JCO) في سياقها الاجتماعي بعد إصلاحات القطاع العام. ويركز على الطريقة التنظيمية التي تم من خلالها تنفيذ نظام محاسبة جديد لنظام معلومات الإدارة المالية الحكومية (GFMIS) عبر ثلاثة مستويات من الإطار المؤسسي. التصميم / المنهجية / المنهج تستخدم الورقة دراسة حالة تفسيرية حيث فرضت الحكومة نظام معلومات إدارة الشؤون المالية (GFMIS). وهو يعتمد على إطار عمل يتألف من ثلاثة مناهج مؤسسية: الاقتصاد المؤسسي القديم. علم اجتماع مؤسسي جديد؛ وتعبئة القوة. النتائج في حالة جماعة العدل والإحسان، ساهم نظام معلومات إدارة الشؤون المالية بفاعلية في تطوير نهج شامل لإعداد الميزانية بينما يعمل على تسهيل العملية المقدرة للنفقات والإيرادات. تدرك الدراسة أن تطبيق نظام المعلومات المالية الحكومية ربما ظهر في المقام الأول كاستجابة للضغوط السياسية والاقتصادية الخارجية. تم تنفيذ MAC على مستوى "من أعلى إلى أسفل" للتحليل المؤسسي، مما يؤكد الطبيعة "المعتمدة على المسار" والطبيعة التطورية للتغيير. ويخلص إلى أن MAC التطوري في دراسة حالة JCO لم يكن مجرد ابتكار زخرفي في المحاسبة الإدارية، ولكن تم تمثيله أيضًا في ممارسات العمل. أنتجت معلومات شاملة وفي الوقت المناسب حول التخطيط الاستراتيجي، مخطط الحسابات وتصنيف الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات على جميع مستويات الإدارة والبرامج. تؤكد الدراسة أيضًا أن المحاسبة الإدارية ليست ظاهرة ثابتة ولكنها تتغير بمرور الوقت لتعكس الأنظمة والممارسات الجديدة. قيود البحث / الآثار المترتبة على البحث تنبع الحاجة إلى وجود نظام معلومات الإدارة المالية المتكامل في حالة المؤلفين من بُعدين رئيسيين: زيادة الضغوط من صندوق النقد الدولي لتحسين الإدارة المالية وإعداد التقارير، وتحتاج الحكومة إلى الاستجابة لمطلب تحسين الكشف عن المعلومات. قدم نظام GFMISحلاً متكاملاً لإدارة المالية العامة من خلال أتمته دورة الحياة الكاملة لإعداد الميزانية وتنفيذ الميزانية وإعداد التقارير المالية. يعمل النظام عبر جميع مؤسسات الموازنة لضمان الشفافية والمساءلة في جميع معاملات الموارد العامة، بما في ذلك التخصيص والاستخدام والمراقبة. وبالتالي، فإن لها آثارًا مهمة على صانعي القرار السياسي من خلال ربط جميع منظمات الميزانية، لأغراض دعم عملية صنع القرار بطريقة مستنيرة. الدراسة لها آثار مهمة على الطرق التي يمكن أن تظهر ديناميكيات التغيير ونشرها وتنفيذها على ثلاثة مستويات من التحليل المؤسسي. كما يشرح التفاعل بين الأصول الخارجية والحسابات الداخلية، والتي حددت أن GFMIS تتشكل وتشكل عمليات اجتماعية واقتصادية وسياسية أوسع نطاقاً. الأصالة / القيمة تملأ هذه الدراسة فجوة في الأدبيات، حيث تشرح عمليات MAC المرتبطة بإدخال GFMIS في JCO ضمن سياقها الاجتماعي. يعترف بالضغوط المؤسسية التي أثرت على ظهور وانتشار نظام معلومات الإدارة المالية الحكومية وكيفية تفاعلها من خلال ثلاثة مستويات من التحليل المؤسسي

المطلب الثالث: تعقيب

من خلال عرض الدراسات السابقة التي أجريت في هدا الموضوع استعرضنا عددا من الدراسات العربية والأجنبية ورغم أن هده الدراسات أجريت في بيئات وأنظمة تعليمية مختلفة لإلا أنها متشابهة لمجتمع دراسة البحث -خاصة الدراسات العربية-من خلال تحليل الدراسات السابقة ثم رصد أوجه التشبه، وأوجه الاختلاف بين البحث الحالي والدراسات السابقة، ويميز البحث الحالي عن الدراسات السابقة والتي كان لها أثر في بناء الدراسات الحالية.

أولا: أوجه التشبه:

-وظفت الدراسات السابقة المنهج التحليلي الوصفي كدراسة (طالبة مروة).

من خلال استعراض أوجه التشبه والاختلاف بين الدراسات السابقة في موضوعها الرئيسي وهدفها العام، إلا أنها تختلف عنها في عدة جوانب التي تمثل الفجوة العلمية التي تعالجها هده الدراسة وهي:

1-إستخدمت هده الدراسة مدخلين المدخل الكمي والمدخل الكيفي ودلك لتكوين فكرة دقيقة عن مشكلة الدراسة وكما تضمن تنوعا في منهج الدراسة لتشمل الجوانب الموضوعية الإشكالية المطروحة والجانب التطبيقي.

2-لم تقتصر هده الدراسة على عينة واحدة فقط وإنما تضمنت مجموعة من العينات ولضمان تشخيص الواقع بدقة.

3-تعددت أدوات هده الدراسة حيث تشملت الاطروحات والمجلدات، الكتب والجريدة الرسمية دلك من أجل جمع البيانات بدقة أكثر

-ومن العرض السابق يتضح أن هده الدراسة عالجت فجوة علمية ومتعددة الجوانب بتطرقها لموضوع (دور الأعوان المحاسب العمومي في تنفيذ النفقات العمومية). وشمول عينتها ب opgi

وتعدد أدواتها بين المجالات وأطروحات، مدكرة ماجستير كما أنها متنوعة أجنبية ومحلية. واستخدامها لمنهج التحليل الوصفي.

فصل الثالث : دراسة حالة ديوان ترقية و تسيير العقاري

تمهيد:

إن حال المؤسسة الجزائرية هو حال أي مؤسسة تريد النهوض بما توفر لديها من إمكانيات الوصول إلى تعظيم بصفات المؤسسة الفعالة فوجدت نفسها أمام مجموعة من التحديات فرضت عليها التصرف المناسب لتدارك الصعوبات. ولهدا يرجع اختيارنا لمخزن ديوان الترقية والتسيير العقاري إلى مستوى التطور الذي يشهده هذا الديوان.

وقد حاولنا إسقاط المفاهيم النظرية على هذه الدراسة من خلال تقسيم هدا الفصل إلى مبحثين

تناولنا في المبحث الأول تقديم عام حول ديوان الترقية والتسيير العقاري أما فيما يخص المبحث الثاني تكلمنا عن مثال تطبيقي في تنفيذ النفقات بالديوان.

المبحث الأول: تقديم عام حول ديوان الترقية والتسيير العقاري

المطلب الأول: التعريف بالديوان ونشأته

تقديم مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري:

يقع ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية عين تموشنت في شارع محمد بوضياف وقد تم تأسيسها في 1جانفي 1985 وبمفعول المراسيم التالية

-المرسوم رقم 75/85 الصادر في 1990/04/18 المتضمن تغيير وتكميل المرسوم رقمك 93/143الصادر في 1967/10/23 المتعلق بإنشاء دواوين الترقية والتسيير العقاري للولايات الجديدة.

-نظرا للقانون رقم 90/11 الصادر في 1990/04/31 المتضمن علاقة العمل المعدل والمتمم للقانون رقم 29/91 بتاريخ 1991/12/21 بالأمر رقم 91/29 بتاريخ 96/07/09 والأمرين رقم 2/97 و3/97 المؤرخين في 97/01/11.

-نظرا للمرسوم التنفيذي رقم197/91 الصادر في 941/05/12 المتضمن تغيير الحالة القانونية للقانون الأصلي لدواوين الترقية والتسيير العقاري وكيفيات تنظيمها وتسييرها المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 08/93/ المؤرخ في 93/01/020.

المطلب الثاني: إجراءات الصرف:

طرق وأساليب صرف المواد والأجهزة والمعدات يمكن تصنيف طرق وأساليب الصرف وفقا لعدة معايير منها طريقة طلب الأصناف من المستودعات شفوية أم كتابية بموجب مستندات الصرف ومواعيد الصرف وما آدا كان في الأوقات المحددة أو في غير المحددة حيث يمكننا التمييز بين الصرف بناء على طلب عند الحاجة والصرف الدوري المتكرر. وفيما يلي نبذة موجزة عن هذه التقسيمات. الصرف شفهيا والصرف كتابيا الأصل في عملية صرف المواد أو الأجهزة من المستودعات هو ان يكون كتابيا وبناء على طلبيات الصرف الواردة من الجهات أو الأقسام الطالبة وبعد التأكد من صحة توقيعاتها واستيفاء بياناتها وفقا للنظام المطبق في المنشاة. غير انه أحيانا يتم طلب الأصناف شفاهه ودون الانتظار لتحرير طلبات الصرف واستكمال توقيعاتها. في الحالات الطارئة وفي حالة الصرف شفهيا يتم استكمال مستندات وإجراءات الصرف بصورة لاحقة وطبقا لسياسة المنشاة في هدا الشأن. الصرف في المواعيد المحددة أو غير المحددة جرت العادة على أن يقوم قسم أو إدارة المستودعات بترتيب مواعيد الصرف من المستودعات وفق ظروف العمل في أوقات الدوام الرسمية إلا في الحالات الضرورية وبتأشيرة من المس أؤول المختص تنفيذ طلبات الصرف قبل أو بعد المواعيد المقررة. وفي بعض الأحيان

يتم الصرف في أوقات العطلات الأسبوعية والرسمية لمواجهة حالات طارئة أو عاجلة ويتم استكمال إجراءات الصرف في اليوم التالي

الصرف حسب الطلب و الصرف الدوري كقاعدة عامة يتم صرف المواد و الأصناف المختلفة من المستودعات وفقا لاحتياجات الجهات الطالبة و بناء على طلبات الصرف التي ترد من هده الجهات وهدا هو الصرف حسب الطلب أما الصرف الدوري فيتم بمعرفة المستودعات من تلقاء نفسها ودون انتظار لطلبات الصرف وفقا لمستويات مخزون محددة مقدما لبعض الجهات أو المستودعات الفرعية وهنا يقوم مأمور المستودع بالمرور دوريا على هده الجهات والمستودعات الفرعية (وقد يستغني عن المرور الشخصي باستخدام شبكات الحاسب) بصفة دورية للتعرف على أرصدة المخزون بها و استكمالها إلى الحدود المتفق عليها مقدما صرف المواد وصرف الأجهزة والمعدات قد لا اختلف إجراءات ومستندات صرف المواد عن الأجهزة والمعدات باستثناء إعطاء المزيد من الاهتمام لعمليات صرف المعدات والأجهزة لما لها من قيمة مرتفعة بالمقارنة مع الأصناف الأخرى إضافة إلى أن استكمال إجراءات الصرف قد يحتاج إلى وقت أطول نظرا لما تفتضيه بعض الأجهزة والمعدات من عمليات فحص و تركيب وتجربة بمعرفة الوحدات الفنية أو الجهات الطالبة بالمنشاة. الصرف للاستهلاك هناك الكثير من الأصناف التي يتم صرفها بهدف الاستهلاك او الاستخدام في أداء العمل أو في إنتاج السلع وتقديم خدمات معينة مثال الوقود والزيوت والشحوم .... إجراءات ومستندات الصرف

1-يقوم مأمور المستودع المختص بمراجعة البيانات الموجودة في مستند طلب المواد مثل رقم مخزون الصنف ووصف المادة ومن ثم يفحص اسم القسم الطالب ورقم حساب التكلفة ويتأكد من توقيع صاحب الصلاحية على مستند طلب المواد.

2-يقوم مأمور المستودع بمراجعة السجلات الموجودة التي تبين أماكن التخزين وأرقامها لكل صنف من أصناف المخزون المطلوبة ويوضح ذلك على مستند الصرف إلا إذا كان قد تم بواسطة نظام الحاسب الآلي عندئذ ينتقل للخطوة التالية

3-يقوم بالمرور على أماكن التخزين والتقاط حاويات الصنف على الرفوف وعد الكمية المطلوبة ووضعها على العربة التي يستخدمها

4-يقوم بتجميع كافة بنود الطلبية في مكان الصرف

5-يقوم بوضع الأصناف المصروفة في حاويات ومن ثم يقفلها بأدوات مناسبة

6-ترسل للقسم الطالب

7-بعد توقيع إذن الصرف يحتفظ مأمور الصرف بنسخة منه في ملف الطبليات ويقوم بإرفاق نسختين من إذن الصرف مع الشحنة والثالثة يرجعها للمستودع

8-يتأكد من استعادة إذن الصرف الموقع في ملف اذونات الصرف ويتخلص من النسخة السابقة غير الموقعة من المستلم.

المطلب الثالث: دراسة هيكل التنظيمي للمؤسسة

تحت سلطة المدير العام وتنظيم الهياكل لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية عين تموشنت يشمل :

موجب الموارد البشرية والوسائل العامة.

دائرة المالية والمحاسبة.

دائرة التسيير وصيانة الحظيرة.

دائرة التحكم في انجاز المشاريع.

دائرة التنمية العقارية والعقار.

"المدير العام "

- بموجب أحكام المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 91/ مايو المعدل والمكمل على تحويل الصيغة القانونية لديوان الترقية والتسيير العقاري والتصميم من حيث تنظيمها وعملها

المدير العام المسؤول عن :

- ضمان تنفيذ المكتب بالنسبة لأطراف ثالثة أي يمكنه التوقيع على أي وثيقة تخص المكتب

- ضمان تحقيق الأهداف المسندة إلى المكتب تنفيذ القرارات مجلس الإدارة

- ضمان تشغيل المصالح وممارسة سلطة الإشراف على جميع العاملين في المكتب يعين ويصرف الموظفين وفقا لما تنصه الشروط المعمول بها

- اتخاذ الإجراءات وممارسة العمليات القضائية

- خلية التدقيق الداخلي

- تمرير جميع العقود والاتفاقات ضمن الإطار التنظيم المعمول به

كما أن هناك خلية التنظيم والإعلام الآلي والاتصال

- خلية التدقيق الداخلي

- خلية الشؤون القانونية والمنازعات

1/ مصلحة الموارد البشرية مسؤولة عن :

تصميم تنفيذ سياسة تسيير الموارد البشرية والمادية. تشمل مصلحتين هما :

1/1 مصلحة الموارد البشرية مسؤولة عن

* التنظيم الإداري للموظفين.

*تعريف وتنفيذ سياسات التدريب وتمرس موظفي الديوان.

* إعداد تجهيز وترتيب الجدول الزمني للأجور.

½ مصلحة الوسائل العامة مسؤولة عن

* إدارة الموارد المالية للديوان

*إعداد التقرير الدوري للوسائل الأزمة لتوفيرها لمختلف الهياكل.

*تموين وتسيير المخازن والحفاظ على سجلات الجرد.

*الصيانة والاستخدام السليم للمعدات المتداولة أو المستخدمة.

/مصلحة التنازل

وهي مسؤولة عن:

-تنازل عن الممتلكات التابعة لديوان الترقية والتسيير العقاري لفائدة مستأجريها وفقا للمراسيم والتشريعات المعمول بها.

مصلحة الصيانة والمحافظة العقارية وهي مسؤولة عن

-أشغال الصيانة بالنسبة لمختلف السكنات والمحلات المسيرة من طرف ديوان الترقية والتسيير العقاري

-الترميم إصلاح قنوات الصرف وتهيئة العمرانية.

دائرة التحكم في المشاريع مسؤولة عن :

-ضمان ضبط المشاريع لبرامج البناء.

-القيام بإضفاء الطابع الرسمي على وثائق العقود.

-مراقبة وضمان تطرق العمل مع تنفيذ شروط العقد والمعايير المقبولة للبناء. يشمل ثلاثة مصالح وهي

/مصلحة الدراسات والبرمجة

تهتم بجميع عمليات الالتزام المختلفة ببرامج الاستثمار إلى جانب مراقبة الدراسات المباشرة للمشروع حتى يتم الموافقة على المشروع التمهيدي وتقوم هده المصلحة بإجراء مسابقات للمهندسين المعماريين. ومكاتب الدراسات

المتخصصة لاختيار أحسن المخططات المقدمة والتي تتماشى مع المشروع وشروطه المطلوبة والأهداف المسطرة له. عند الانتهاء من عملية الاختيار يتم إبرام عقود الدراسات معهم.

مصلحة الأسعار والصفقات

يحدد مكتب الدراسات الذي سوف يتعامل مع الديون من طرف مصلحة الدراسات والبرمجة. تبدأ المصلحة بطرح مناقصة وتقوم بالإعلان عنها كما تضع المصلحة المتعاقدة هده الوثائق تحت تصرف أي مؤسسة يسمح لها بتقديم العروض ويمكن إرسالها إلى المرشح الذي يطلبها حيث تحتوي هده الوثائق على جميع المعلومات الضرورية التي تمكن المرشحين من تقديم عروض مقبولة ومن اجل اختيار المقاولين الدين يقدمون أفضل العروض بأقل تكلفة وأكثر جودة في اقل وقت ممكن.

-إيداع العروض من قبل المتعاملين.

- إثبات صحة التسجيلات في دفتر خاص.

-مراجعة العروض من حيث المصداقية والصلاحية.

-تشكيل وثائق التعاقدية والصفقات التي تقوم بمتابعتها الناحية التقنية.

-إقامة عملية جرد العمارات التي هي طور الانجاز وبعد دلك تسليمها.

/مصلحة متابعة العمليات

-متابعة مراحل انجاز المشروع مند بدايته الى غاية إنهاءه.

-مراقبة وتأكد من تنفيذ بما يتماشى والبنود التعاقدية.

استلام المؤقت والنهائي للعقارات المنتهية.

3/ دائرة التنمية العقارية والعقار مسؤولة عن:

-إعداد دراسات الجدوى والمسائل التو مالية لمشاريع التنمية العقارية.

-أجراء عمليات مسح الأراضي

-مراقبة ومتابعة تنفيذ المشاريع الخاصة بالترقية.

مصلحة الترقية العقارية والعقار ومسؤولة عن

-التقييم والتفاوض بشأن المناقصات والعطاءات الواردة.

-الشروع في عملية الشراء أو الاتفاقات المدروسة والمتابعة والتنفيذ.

خلية المنازعات والشؤون القانونية مسؤولة عن

-معالجة قضايا المنازعات الديوان مع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الدين لا يلتزمون بدفع الاستحقاق الواجب عليهم في التاريخ المحدد أو أي نزاع أخر يكون الديوان طرفا فيه.

- متابعة جميع القضايا سواء المتعلقة بالتعدي على الملكية عقارية أو قضايا المقاولين وقضايا اجتماعية ومختلف القضايا.

-متابعة جميع الأحكام النهائية الموضوعية ضد التنفيذ لدى المحضرين القضائي.

خلية التنظيم. أنماط الإعلام والاتصال.

-متابعة التحركات اليومية لدخول وخروج العمالة.

-تعرف على هويات الزبائن في مدخل الديوان

-مراقبة جميع المكاتب والسهر على آمنها

-إعداد جدول الحراسة الأسبوعي والمتناولات الليلية.

المبحث الثاني: تنفيذ نفقات التجهيز العمومي في ديوان الترقية والتسيير العقاري.

المطلب الأول: مراحل تنفيذ النفقة العامة:

نوضحها كما يلي :

الالتزام: تخص هذه المرحلة بطاقة الطلب حيث يتم إعداد نسختين منها ويتم تأشيرها وتوقيعها من طرف المدير أول فتمثل تأشيرته وتوقيعه ترخيص بالنفقة والتزام لفائدة الممون ومن ثم يتم تأشيرة المحاسب العمومي أي المقتصد التي تقر بشرعية النفقة والاعتماد المالي لتغطيتها وبتالي يتم تسليم النسخة الأولى إلى الممون للقيام بتوريد السلعة لفائدة المؤسسة إما النسخة الثانية فتسلم إلى أمين المخزن ألنها تعد ترخيصا له باستلام السلعة من الممون

التصفية : يقابلها وصل الاستلام أو التسليم موقع من طرف المقتصد وأمين المخازن حيث يمثل الكمية الحقيقية المسلمة للمؤسسة ونوعيتها وقيمتها ثم الفاتورة إذ يجب على أمين المخازن مقارنة الفاتورة بوصل السالم وبطاقة الطلب ثم يقوم بالتوقيع والتأشير على ظهر الفاتورة لا لقرار باستلام السلعة فعال من حيث الكمية والنوعية إلى جانب تأشيرة مدير المؤسسة الذي يقر بأداء الخدمة واستلام السلع أو الإقرار بتسجيل على سجل الجرد الأمر بالصرف : يكون عن طريق تحرير حوالة الدفع التي تحمل في طيها الوثائق الثبوتية للنفقة وبطاقة الطلب, الفاتورة

الدفع: بعد التأكد من مبلغ النفقة وشرعيتها وتحقق الإجراءات الإدارية السابقة والتأكد من مواصفات الفاتورة المحدد قانونيا يقوم المقتصد بإصدار صك خزينة فردي أو عن طريق تحويل من حساب الخزينة لفائدة المتعاملين مع المؤسسة

هنا يمكنني الاستنتاج أن مرحلة الالتزام والتصفية والأمر بالصرف تعتبر مرحلة إدارية ألنها يقوم بتنفيذها

الأمر بالصرف والدفع مرحلة محاسبية يقوم بتا المحاسب العمومي

مثال تطبيقي في تنفيذ نفقات بالديوان الترقية والتسيير العقاري.

دراسة المراسلات التجارية مثال تطبيقي حول شراء الإطارات المطاطية لسيارات الديوان:

*في يوم 2018/07/22 قرروا السائقين ديوان الترقية والتسيير العقاري لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية عين تموشنت إخبار رئيس حظيرة سيارات «صفراوي محمد "بان 14 سيارة تحتاج لتغيير الإطارات المطاطية وإعطائه وثيقة :

ETAT DE BESOIN PNEMATIQUE DE L'ENSEMBLE DU PARC AUTOMOBILLE.

التي تحتوي على رقم ونوع ولوحة ترقيم السيارة ونوع المطاطيات الكمية المراد فوافق على طلبهم بتوقيعه هو ورئيس مصلحة الوسائل العامة.

* بعد هده العملية تأتي إعداد الطلبية يحررها موظف مختص ب تسيير لوجستيكي واسمه «نقاز نور دين تتضمن كمية سلعة التي يرغبون في اقتنائها

* بعد دلك نستشير المدير العام لموافقته أو رفضه لهدا الطلب

* وافق لنا بتوقيعه لوصل الطلب

* نستشير أيضا المديرة العامة المساعدة لتوقيعها لنا على طلب صك بنكي

.DAMANDE DE CHAQUE

*مصلحة المالية لدفع النفقات المرتبطة بشراء 34 إطار مطاطي بمبلغ

TROIS CENT VINGT- HUIT MILLE DEUX CENT DEUX DINAR / 328202.00 DA

المطلب الثاني: السجلات المالية والمحاسبية الخاصة بالنفقات

1-سجل النفقـات: وهو عبارة عن سجل رئيسي يتم بواسطته التحكم ومراقبة عمليات الإنفاق المالي التي تقوم ا المؤسسة سواء كانت ضمن حسابات الميزانية أو حسابات خارج الميزانية وبمعنى أخر فإن أي نفقة تقوم ا المؤسسة لابد أن تقيد في هذا السجل حيث يحتوي على أعمدة تصنف فيها النفقات وأسطر تساعد على التسجيل المحاسبي الجيد. كما تسجل النفقات حسب الرقم التسلسلي للحوالات وتصنف ضمن البند الخاص ا بعد أن تقيد كل

المعلومات المسجلة على الحوالة. يوزع مبلغ النفقة المعنية بالسنة المالية للميزانية على أبواب وبنود الميزانية الموجودة على طول الورقة من أوراق سجل النفقات. أما فيما يخص مبلغ خارج الميزانية فتوزع إلى الحسابات المعنية بالنفقة الخاصة

2-دفتـر الممـون : يعتبر هذا السجل وثيقة هامة لأنه يمكننا من مراقبة فواتير المشتريات وإنجاز الدفع و إتمامه ويمسك انطلاقا من بطاقات الطلب عموما و وصل التسليم خصوصا كما يسمح لنا هذا السجل بمتابعة ومراقبة النوعية والكمية للأشياء المطلوبة ويتم تسجيل الدخول ذا السجل الذي يتضمن عادة التسمية، رقم السجل التجاري، الرقم الجبائي، رقم التعريف الإحصائي، رقم الحساب البنكي، الكمية المستلمة، الثمن الفردي، المبلغ، و بعد تسجيلها في سجل الصندوق اليومي يجب تسجيل معلومات الدفع باللون الأحمر على سجل الممون وهي : رقم الحوالة؛ تاريخ تسديد النفقة.تفتح لكل ممون مجموعة من الأوراق تسجل عليها المبالغ المستحقة له ثم المدفوعة للتحكم في مراقبة الالتزامات والتسديدات.

2-سجـل الرواتـب : على الرغم من مركزية الرواتب على مستوى مديريات التربية، خلية الرواتب، فإن مصلحة الرواتب على مستوى المؤسسة لا يتغير عملها فتفتح السجلات الخاصة بذلك، فهناك سجل خاص بالتربويين و سجل خاص بالإداريين و تخصص ورقة لكل منصب مالي، ويعطى هذا السجل الوضعية الحقيقية والمفصلة لكل الموظفين بالمؤسسة ويسجل فيه راتب كل شهر بجميع عناصره سواء كانت منح، تعويضات أو اقتطاعات حسب القوائم المرسلة من طرف مصلحة الرواتب بمديرية التربية و في اية السنة المالية يتم توقيف كل ورقة حتى نتحصل على الوضعية الصنو يه .

4-سجل الجرد العام: كل المؤسسات ملزمة بمسك سجل الجرد العام وكل الأشياء أروضه يجب أن توصف بصفة دقيقة وذلك يتمثل في أرقام الصناعة والسلسلة والطراز إن توفرت في الشيء ارود،

يوضح مصدر الشيء اورد ويحدد بصفة دقيقة شراء، تجهيز أو هبة...الخ. مع ذكر قيمته إن تحصلنا عليه سواء بالشراء أو بواسطة التقدير كما استثنى المنشور 143 المؤرخ في: 1997/07/30 الكتب والمؤلفات والموسوعات العلمية من التسجيل على هذا السجل وإنما أخضعها للتسجيل على سجل خاص على سجل جرد المكتبة الذي يخضع بدوره إلى نفس الطريقة في عملية الفتح واالعمل.

المطلب الثالث: ميزانيات المؤسسة لسنوات 2019-2020-2021

الجدول رقم(10) الميزانية المالية المفصلة (الأصول)

الأصول	2019	2020	2021
الأصول الثابتة	4138505409.54	3836277002.79	4050088989.48
-الأراضي	27533641.09	27533641.09	27533641.09
-المباني	2827217618.52	2814454792.51	2986349923.92
-التثبيتان الجاري انجازها	1212701485.26	917630938.99	953927529.58
-التثبيتان المادية الأخرى	49362207.51	53066120.17	61571376.18
-المساهمات المالية	29995.00	29995.00	29995.00
-ضرائب مؤجلة على الأصل	21660462.16	23561515.03	20676523.71
الأصول المتداولة	2107625560.78	2384658129.09	1817044542.07
قيم الاستغلال	236458952.21	717009459.15	251719116.57
المخزونات الجارية	236458952.21	717009459.15	251719116.57
قيم قابلة للتحقيق	1541087695.67	1321605360.27	1580365206.34
-الزبائن	344179098.19	258724910.50	27463375.03
-المدينون الآخرون	1054378627.82	920350480.11	14103718.61
-الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى	142529969.66	142529969.66	142529969.66
قيم جاهزة	330078912.90	346043309.67	-15039780.84
الخزينة	330078912.90	346043309.67	-15039780.84

مجموع الأصول	6246160525.88	6220939354.11	5867188420.44

المصدر: من إعداد الطلب بالاعتماد على وثائق، المؤسسة

الجدول رقم(01) الميزانية المالية المفصلة (الخصوم)

الخصوم	2014	2015	2016
الأموال الدائمة	1969485902.41	4755896765.74	4824789384.99
-الأموال الخاصة -رأسمال الخاص -النتيجة الصافي -الترحيل من جديد	4244495147.30 -16304767.80 1000695729.88	4244495147.30 -132558620.92 1000309145.23	4244495147.30 -10938026.00 973066351.43
مجموع الأموال الخاصة	322749694.62	3111627381.15	3260490769.87
-ديون طويلة الأجل -قروض وديون مالية -المخصصات والإيرادات المعترف بها مقدما	1542125044.09 104611163.70	1550362421.59 93906963.00	1463780884.62 100517730.50
مجموع الديون طويلة الأجل	1646736207.79	1644269384.59	156429861512
-الديون قصيرة الأجل -الموردون والحسابات الملحقة -الضرائب -ديون أخرى	71444964.42 172512044.67 1127972659.38	73086588.78 93565115.62 1298390883.97	54246334.26 88339265.82 899813435.37
مجموع الديون قصيرة الأجل	1371929668.47	1465042588.37	1042399035.45
مجموع الخصوم	6246160525.88	6220939354.11	5867188420.44

المصدر من إعداد الطلب بالاعتماد على وثائق مؤسسة.

تعتبر الميزانية المالية المختصرة الجدول الذي يظهر لنا المجاميع الكبرى للمي زانية المالية حسب مبدأ استحقاقية الخصوم وسيولة الأصول مع المراعاة في عملية التقسيم التجانس بين عناصر

كل مجموعة، ويمكن أن تأخذ الميزانية المختصرة أشكال هندسية مختلفة تكمننا من الملاحظة السريعة للتطورات التي تطرأ على عناصرها في فترات متتالية ومن الأشكال التي تمثل عليها الميزانية.

المربع: يكون التمثيل عليه بقيمتين فقط لكل من الأصول والخصوم وكلا الجانبين يمثلان على نفس المربع.

الشكل رقم(01): التمثيل لكل من الخصوم والأصول

الأصول الثابتة%	**الأموال الدائمة%**
الأصول المتداولة%	**د.أ %**
الأصول المتداولة%	**د.أ %**

الدائرة: تمثل عليها أو على نصفها عدد من عناصر الميزانية ويمكن تخصيص نصف الدائر للأصول والنصف الآخر للخصوم أو دائرة للأصول وأخرى للخصوم.

خلاصة فصل:

بعد الدراسة التطبيقية التي قمنا بهذا اتضح لنا إن هناك عالقة ترابط بين المحاسبة العمومية والنفقات العامة ؛ وذلك من خال الدور الكبير الذي تلعبه المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات من خال التحكم الجيد في النفقات وحرص الأعوان المتمثلون في الأمر بالصرف والمحاسب العمومي حيث كل منها يشرف على مرحلة من مراحل تنفيذ النفقة وحرص على الجوانب القانونية في تنفيذها , وصرف النفقة على ما هو أساسي وأولى ويتطلب إنفاق عن يره من النقاقات وهذا ما يعتبر بترشيد النفقات العامة وهذا احرص عليه قانون المتعلق بالمحاسبة العمومية وقانون المالية والمراسيم التنفيذية.

الخاتمة

خاتمة

تعد النفقات العمومية من بين الأدوات التي تعتمد عليها الدولة في تسير مصالحها وتلبية متطلبات شعبها والتي تعتبر كيان يهدف إلى تلبية حاجات المجتمع من تعميم وأمن وعدالة وخدمات الصحية وإعلامية وتعد النفقات والعمومية بمفهومها العام هي تلك النفقات التي تنجزها الهيئات العمومية باعتبارها الديون المستحق على الهيئات العمومية.

تحرص الدولة على الدولة على امتثال للقوانين المحاسبة العمومية التي تعتمد عليه هده المؤسسات وعلى محتواه للحفاظ على أموال الدولة والرقابة عليه وباعتبار المحاسبة العمومية نظام يحدد النصوص والقوانين وإجراءات الواجب تنقيدها من طرف الأعوان المحاسبين في إعداد الميزانية.

من هذا المنطلق تم طرح الإشكالية المدروسة «: دور أعوان المحاسبة العمومية في تنفيذ النفقات العامة؟" وقد طرحت تساؤلات فرعية عديدة، وضعت فرضيات تم اختيارها على مسار هدا البحث، مبينة الإجابة على التساؤلات المطروحة والأهداف المرجوة منها.

1-نتائج فرضيات

للمحاسبة دور كبير في تنفيذ النفقات العامة للمؤسسات اقتصادية ودلك من خلال التزام بالقوانين والمراسم التشريعية في إعداد ميزانية.

وبالاستعانة بالقانون 90-12 في تبيان كل من أعوان محاسب وأمر بالصرف والمحاسب عمومي ومراقب المالي في تنفيذ النفقات ومراحلها المنتظمة وأهمية رقابة عليها مما يؤدي إلى الترشيد حسن لنفقات.

المحاسب العمومي هو مسؤول على مرحلة المحاسبة المتمثلة في تحصيل إرادات ودفع النفقات، إضافة إلى وجود مراقب مالي الدي يقوم بالمراقبة السابقة على نفقات التي يعدها الأمر بالصرف ليتأكد من مدا شرعيتها وتور الاعتمادات الخاصة بها.

2-نتائج الدراسة

- العمل على تجسيد المحاسبة العمومية أكثر من اجل ترقية التسيير.
- 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 في استخدامها.

- يجب على الأعوان المحاسبيين أن يكونا مؤهلين تأهيل عملي وعلمي جيد وذوي حنكة عملية ومن اجل الفطنة عند وجود أي ثغرات التي يمكن أن تقع فيها المؤسسة،
- تعد النفقات العامة وسيلة مهمة تستعملها الدولة للقيام بوظائفها وتحقيق أهدافها والتأثير على متغيرات النشاط.

قائمة المراجع

1. وقاد أحمد، دكتوراه "عمليات الميزانية وعمليات الخزينة" ،2006/2005.
2. مرسوم تنفيذي رقم 313/91 المؤرخ في 1991/09/07، يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيتها ومحتواها، الجريدة الرسمية، العدد 43، الصادر ب 1991/09/17، ص1649.
3. [1] المادة 04، مرسوم تنفيذي رقم 495/91 المؤرخ في 1991/09/21 المعدل والمتمم للمرسوم رقم 225/86 المتضمن إحداث وكالة محاسبية مركزية للخزينة وتنظيمها وعملها، الجريدة الرسمية، العدد 67، ص2608.
4. المادة 02، مرسوم تنفيذي رقم 225/86 المؤرخ في 1986/09/02، الجريدة الرسمية، العدد 36، الصادر ب 1986/09/03، ص1518-1519.
5. أحمد بجلال، مدى فعالية المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة للدولة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة عمار الخليجي، الأغواط 2010، ص22.
6. بوسنة سلوى، المحاسبة العمومية وسبل تطويرها حالة ال جزائر2005-2015، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ال جزائر3، 2017 ص17.
7. قاوية السعيد، النظام القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر بعد 1989، مذكرة ماجستير قانون عام، كلية الحقوق، جامعة ال جزائر1، 2013، ص86
8. المادة 02، مرسوم تنفيذي رقم 108/93 المؤرخ في 1993/05/05، المحدد لكيفيات إحداث وكالات الإيرادات والنفقات، الجريدة الرسمية، العدد 30 الصادر بتاريخ 1993/05/09، ص08 .
9. محمد مسعي، مرجع سابق، ص47.
10. شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات للدولة، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية، 2013-2014 ص111.

11. محمد عباس محرزي، اقتصاديات مالية، ديوان المطبوعات الجامعية 2008، ص55.

12. محمد سلمان، الإدارة المالية العامة، دار النشر والتوزيع، الأردن، عمان، طبعة 2010، ص54.

13. حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، الإسكندرية 2000، ص378.

14. محمد طيب، دور سياسة الأنفاق العامة على الاستثمارات الجزائرية، مذكرة ماستر 2005، ص03.

15. سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعية الجديدة 2000، ص13.

16. محمد خالد المهاين، محاضرات في المالية العامة، المعهد الوطني للإدارة السورية 2013، ص23.

17. سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص53.

18. سعيد عبد العزيز عثمان، مقدمة في علم الاقتصاد العام "مالية عامة" مدخل تحليلي معاصر، الدار الجامعية، مصر، الإسكندرية 2003، ص460.

19. نوار بومدين، "النفقات العامة" (1980-2008)، شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة أبو بكر، تلمسان 2010، ص11.

20. محمود حسن وزكريا أحمد عزام، مبادئ المالية العامة، دار النشر، الأردن، 2007، ص123.

21. أحمد عبد السميع علام، المالية العامة (المفاهيم والتحاليل الاقتصادي والتطبيق)، مكتبة الوفاء القانونية الإسكندرية، مصر، 2012، ص54-55.

22. [1] الدكتوران وافي أحمد وجلاليه عبد الجليل، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 08-العدد 02، جوان 2002، ص109-123. قانون 21/90 الجريدة الرسمية، المجلد الثاني، 1990، العدد 35، ص1133.

23. المرسوم التنفيذي رقم 97/268 المؤرخ في 1997/07/21. بالتصريف

24. المرسوم رقم 616/68، المؤرخ في 15 نوفمبر 1968

25. التعليمة الوزارية رقم 71، المجلة المالية رقم 04، المؤرخة في 1981/11/15، ص181

26. [1] كمال فرج، المالية العامة، جامعة وهران، 1976، ص130.

27. قرار وزير المالية المؤرخ في 28 ديسمبر 2006 يتعلق بضبط الحد الأقصى لمبلغ النفقات الطفيفة التي يمكن تسديدها بصفة مباشرة بواسطة وكالات الدفوعات.

28. تم التفويض في ذلك لأمناء المال الجهويين بمقتضى الأمر عدد 630 لسنة 1999 المؤرخ في 22 مارس1999 المتعلق بإعادة تنظيم المراكز المحاسبية العمومية التابعة لوزارة المالية كما تم تنقيحه وإتمامه بموجب الأمر عدد 995 لسنة 2006 المؤرخ في 03أفريل 2006 وذلك بالنسبة للوكالات المحدثة على الاعتمادات المفوضة بميزانية الدولة والوكالات المحدثة على موازين الجماعات والمؤسسات العمومية.

29. قرار وزير المالية المؤرخ 1986/10/13.

- المذكرة العامة عدد 48 المؤرخة في 17 ماي 1999.

30. المذكرة العامة عدد 52 المؤرخة في 1994/05/23 حول التنفيذ المالي للبرنامج الوطني لتهذيب الأحياء الشعبية.

31. المذكرة العامة عدد 62 المؤرخة في 1995/06/20 حول التنفيذ المالي لبرنامج التنمية الحضرية المندمجة

32. المذكرة العامة عدد 33 المؤرخة في 1999/03/10 حول التنفيذ المالي للمشاريع الرئاسية للبنية الأساسية وتهذيب الأحياء الشعبية الموكول تنفيذها إلى وكالة التهذيب والتجديد العمراني،

33. دراسة لخالد سكوتي: 2012-2013 تحت عنوان الدور التكاملي بين أعوان الخزينة أو أعوان التنقيد في مراقبة وتنفيذ الميزانية. مدكرة ماجستير. كلية الاقتصاد جامعة بن يوسف بن خدة ال جزائر1

34. [1] دراسة لزهير شلال: 2013-2014 افاق إصلاح المحاسب العمومي الخاص بتنقيد العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جامعة محمد بوقرة بومرداس،

35. دراسة لقرين بشرى، رحموني سكينة: 2017-2018 تحت عنوان أهمية الإدارة المالية في المؤسسة الاقتصادية ديوان الترقية والتسيير العقاري، مدكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، كلية علوم التسيير، جامعة أكلي محند اولحاج-البويرة

36. دراسة لحمادي كريمة: 2018-2019 عنوان المدكرة دور المحاسبة العمومية في مراقبة وترشيد الإيرادات، مدكرة ماستر، في العلوم المالية والمحاسبية. جامعة البويرة قسم العلوم المالية والمحاسبية .

37. دراسة يوسف السعيد أحمد:2015-2016 عنوان المدكرة نظام المحاسبة العمومية ومدى ملازمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية .IPSAS أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية. جامعة البليدة 2 الجزائر،

38. دراسة طالب مروة وشيروا حياة: 2017-2018 جامعة العقيد اكلى محند اولحاج. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم: المالية والمحاسبة عنوان المدكرة هو دور المحاسبة العمومية في ضبط التكاليف ة الإيرادات؟ دراسة حالة المؤسسة العمومية للصحة الجواري لسور الغزلان

39. [1] - دراسة وقاد أحمد : 2005-2006 تحت عنوان عمليات الخزينة و العمليات المالية مدكرة نخرج ماستر.

40. دراسة لماضي عبد الكريم، لونيسة نجيب بتاريخ 2017-2018: تحت عنوان دور المحاسبة العمومية في تحصيل إيرادات وترشيد نفقات المؤسسة في ظل الأزمة المالية الحالية مدكرة ماستر لكلية اقتصاد جامعة قالمة دراسة حالة مؤسسة تربوية (ثانوية محمود بن محمود).

41. دراسة لماضي عبد الكريم، لونيسة نجيب بتاريخ 2017-2018: تحت عنوان دور المحاسبة العمومية في تحصيل إيرادات وترشيد نفقات المؤسسة في ظل الأزمة المالية الحالية مدكرة ماستر لكلية اقتصاد جامعة قالمة دراسة حالة مؤسسة تربوية (ثانوية محمود بن محمود).

-مراجع الأجنبية:

42. ANALYSIS ON THE ROLES OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS IN PUBLIC SECTOR/GOVERNMENT PRACTICE Dr. Peter O. Tullio, Prof. Dolly Abats and Prof.

43. THE ROLE OF ACCOUNTANTS IN IMPLEMENTATION CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY AT HOSPITAL Dr. H. MOH. ANWAR SUMENEP DISTRICT Octobre 2017Authors : Sari Sari. Insane Yulin Andin.

44. M.A. Jorge de Jésus J.S.B. Hirado :(July - Décembre 2012) Under the titre of Relevance of accounting information to public Hector accountability : A study of Brasilia fédéral public universités. Accounting .Département of Université of Brasilia (UN) & Interna Control Secrétariat of Fédéral Senat, Brasília, Brasil.

45. The rôle of accounting in public gouvernance procès Livia Maria de Papua Ribeiro*, José Roberto Pereira and Gédéon Carvalho de BenedictoDepartment of Administration and Economie, Fédéral Université of Lavras, Brazil.Accepted 5th July, 2013.