



جامعة محمد لمين و باغجين سطيف  
كلية الحقوق والعلوم السياسية



قسم الحقوق

محاضرات

من إعداد الدكتور:

مزيان هشام

في مقياس /

قانون المحاسبة العمومية

مقدمة لطلبة السنة الثانية (2) ماستر

تخصص:

إدارة وتسيير الجماعات المحلية

السنة الجامعية: 2023-2024.

مقدمة:

تمثل المحاسبة العمومية بشكل عام أحد فروع المحاسبة التي يتمحور مجال تطبيقها على وحدات الجهاز الإداري للدولة التي تتداول المال العام من أجل تقديم خدمة عامة أو تحقيق منفعة عامة (كالتعليم والصحة والإسكان والعدالة والأمن والدفاع... وغيرها) لأفراد المجتمع دون مقابل أو بمقابل رمزي لا يتناسب مع تكلفة أداء هذه الخدمات لكونها لا تهدف لتحقيق الربح، وهي بصفة عامة تقوم على مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد القانونية والتقنية التي تحكم تنفيذ ميزانيات الإدارة والهيئات العمومية غير الهادفة لتحقيق الربح، وذلك من خلال تنظيم مراحل تحصيل الإيرادات ودفع النفقات (مرحلة الإدارية، ومرحلة المحاسبية)، وتوضيح مهام وصلاحيات ومسؤوليات أعوان المحاسبة العمومية المكلفين بتسيير العمليات المالية العمومية، ومراقبة تنفيذ العمليات المالية العمومية وفق مجموعة من الآليات والهيئات القانونية مكلفة بذلك، للحفاظ المال العام وحمايته.

وبناء على هذا سنقوم بدراسة هذا المقياس (قانون المحاسبة العمومية) من خلال تناول

المحاور الآتية:

- ❖ المحور الأول- ماهية المحاسبة العمومية.
- ❖ المحور الثاني- أعوان المحاسبة العمومية.
- ❖ المحور الثالث- قواعد المحاسبة العمومية: مبادئها وأسسها.
- ❖ المحور الرابع- قواعد المحاسبة الدولية في القطاع العام.
- ❖ المحور الخامس- الرقابة على تنفيذ الميزانية في ظل قانون المحاسبة العمومية.

## المحور الأول: ماهية المحاسبة العمومية

لوصول إلى توضيح ماهية المحاسبة العمومية ينبغي التّطرق إلى مفهومها من خلال بيان مختلف التعريفات التي تناولتها، والأهداف التي ترمي إلى تحقيقها، والخصائص التي تميّزها عن بقية أشكال المحاسبة الأخرى (أولاً)، كما ينبغي عرض المصادر التي تستمد منها المحاسبة العمومية قواعدها وأحكامها، وتحديد مجال تطبيقها من خلال بيان الأجهزة والوحدات التي تخضع لها، وكذا المواضيع التي تتناولها (ثانياً).

### أولاً- مفهوم المحاسبة العمومية

وردت العديد من التعاريف بخصوص المحاسبة العمومية نبيّن أهمّها (I)، ثمّ نعرّج إلى تحديد أهدافها (II)، لننتقل بعدها إلى تناول خصائصها (III).

### I- تعريف المحاسبة العمومية

وضع للمحاسبة العمومية تعريفات متعدّدة ومختلفة، تختلف باختلاف جهات وزوايا نظر الباحثين والمتخصّصين في مجال المحاسبة العمومية؛

فمنهم من يعرفها من **الجانب القانوني** بكونها: مجموعة من القيود القانونية التي يلتزم بها أعوان تنفيذ ميزانية الدولة عند قيامهم بالعمليات المالية لضمان صحتها وشرعيتها من الجانب القانوني<sup>1</sup>؛

ومنهم من يعرفها من **الزاوية التقنية** على أنّها: جملة القواعد التي تحكم تنظيم وعرض الحسابات العمومية<sup>2</sup>، بالتالي فإنّها من هذه الزاوية تقتصر فقط على الأمور التقنية التي تستعمل من أجل القيد المحاسبي للعمليات المالية للوحدات الإدارية في السجلات المحاسبية للمحاسبة

<sup>1</sup>بوستة سلوى، المحاسبة العمومية وسبل تطويرها: حالة الجزائر 2015/2005، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص: دراسات محاسبية جباية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2016، ص. 4.

<sup>2</sup>الميزوني السعدي، المالية العمومية: ميزانية الدولة من التشريع إلى التنفيذ والمحاسبة والمراقبة، مركز النشر الجامعي، تونس، 2011، ص. 308؛ منصور الزين، المحاسبة العمومية، محاضرات في المحاسبة العمومية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البلدة، 2011-2012، ص. 2.

العمومية وطرق تنفيذها ومراقبتها<sup>3</sup>؛

ومنهم من يعرفها من الجانب الإداري بأنها: الإدارة المالية للدولة التي تعنى بتنظيم سير مختلف المراكز المحاسبية، واتخاذ الإجراءات المحاسبية الناشئة عن القوانين والنترتيب التي لها مساس بالمالية العمومية، ومراقبة تطبيق قواعد المحاسبة العمومية<sup>4</sup>؛

مما سبق يمكن القول بأن المحاسبة العمومية: هي مجموعة القواعد القانونية والتقنية المطبقة على تنفيذ ميزانيات الإدارة وهيئات العمومية غير الهادفة لتحقيق الربح من خلال بيان عملياتها المالية وعرض حساباتها ومراقبتها، وتحديد التزامات ومسؤوليات الأعوان المكلفين بتنفيذها.

## II- أهداف المحاسبة العمومية

ترمي المحاسبة العمومية باعتبارها نظام ووسيلة تسيير للأموال العامة ومراقبتها إلى تحقيق جملة من أهداف نذكر منها<sup>5</sup>:

- ◀ التسجيل التاريخي لنشاط الوحدات العمومية؛
- ◀ متابعة ما يستحق للإدارة وهيئات العمومية على الأفراد والمؤسسات من ضرائب ورسوم أو ديون أو أية التزامات أخرى والعمل على تحصيلها؛
- ◀ إحكام الرقابة على الأموال العمومية لحمايتها من جميع أشكال التلاعب وسوء الاستخدام (غش، اختلاس، تبديد...الخ)؛
- ◀ ترشيد صرف الأموال العمومية بطريقة تسمح بتحقيق الأهداف المرجوة بأقل تكلفة ممكنة؛
- ◀ إظهار سلامة عمليات تنفيذ الميزانية (التحصيل والإنفاق) من حيث توافقها مع ما تقرضه

---

<sup>3</sup> شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة في العلوم، تخصص تسيير المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2014، ص. 4.

<sup>4</sup> الميزوني السعدي، مرجع سابق، ص. 310.

<sup>5</sup> راجع: الهويل سعد بن محمد، المحاسبية الحكومية في المملكة العربية السعودية، مركز البحوث والدراسات، الرياض، 2019، ص. 21-23؛ مشكور سعود جايد وآخرون، المحاسبة الحكومية: تطبيقاتها المركزية واللامركزية في العراق، دار نيبور، الديوانية، 2013، ص. 7؛ أحمد عمر بامشموس، المحاسبة الحكومية والقومية، مكتبة الجيل الجديد، صنعاء، 1979، ص. 9-10.

التصوص القانونيّة السّارية المفعول؛

◀ تقدير ما ينتظر أن تحصّله الوحدات العموميّة من إيرادات، وما ينتظر أن تدفعه من نفقات، وإظهار المركز المالي الفعلي لها في نهاية كلّ سنة ماليّة من خلال إثبات ما يحققونه فعلا من إيرادات ونفقات؛

◀ توفير البيانات والمعلومات اللازمة التي تساعد في تخطيط أنشطة الإدارة والهيئات العموميّة، واتخاذ القرارات بشأنها؛

◀ توفير المعلومات اللازمة للمساءلة، ويقصد بالمساءلة الالتزام بتقديم تفسيرات وتبريرات عن أعمال الإدارة والهيئات العموميّة إلى الهيئات الرقابيّة.

### III- خصائص المحاسبة العموميّة

تتميّز المحاسبة العموميّة عن بقية فروع المحاسبة الأخرى بالعديد من خصائص، نذكر من

بينها:

◀ أنّ المحاسبة العموميّة فرع متخصّص؛ بحيث تحنلّ مكانة مهمّة في القانون المالي العام إلى جانب قانون الماليّة والقانون الجبائي، وقد أصبحت استقلاليّة قانون المحاسبة العموميّة حقيقة واضحة<sup>6</sup>.

◀ أنّ المحاسبة العموميّة تجمع بين القواعد القانونيّة التي تظهر في مختلف القيود التشريعيّة والتنظيميّة المتعلّقة بتسيير العمليّات الماليّة للإدارة والهيئات العموميّة، ومراقبة الأموال العموميّة وضمان مشروعيتها، وتحقيق الاستعمال الأمثل لها، وحمايتها من كلّ التلّاعات، وكذا تحديد الالتزامات التي يتوجّب على أعوان المحاسبة العمومية التقيّد بها والمسؤوليّات الناتجة عنها، وبين القواعد التقنيّة التي تتعلّق بوصف وبيان العمليّات الماليّة وتقنيّات تسجيلها وتصنيف وعرض الحسابات المتعلّقة بها، والتي تستنبط من القواعد القانونيّة وتفرغ عادة في شكل مناشير وتعليمات تصدر عن وزارة الماليّة.<sup>7</sup>

<sup>6</sup> منصورى الزين، مرجع سابق، ص. 3.

<sup>7</sup> شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العموميّة الجزائري الخاص بتنفيذ العمليّات الماليّة للدولة، مرجع سابق، ص. 5-6.

﴿ أن المحاسبة العمومية ترتبط بالقطاع العام، وبوحدات القطاع العام غير الهادفة لتحقيق الربح دون غيرها، ومن هذه الخاصية تأخذ المحاسبة العمومية تسميتها.

﴿ أن المحاسبة العمومية لا تهتم بقياس الربح؛ وذلك لارتباطها بالإدارة والهيئات العمومية التي لا تهدف إلى تحقيق الربح، وإنما تقدّم خدمات للأفراد مجاناً أو بمقابل رمزي ليس له علاقة بتكلفتها.<sup>8</sup>

﴿ أن نظام المحاسبة العمومية نظام موحد؛ بحيث يطبق على جميع الإدارات وهيئات العمومية، ويتضمن هذا توحيد النصوص التشريعية والتنظيمية، والأمور التقنية والفنية من تصميم للسجلات والدفاتر، والتبويب والتصنيف والتسجيل ... إلخ.

### ثانياً- مصادر المحاسبة العمومية ومجالات تطبيقها

نتناول من خلال هذا العنصر المصادر تستمد منها المحاسبة العمومية أحكامها (I)، وكذا مجالات تطبيقها (II).

#### I- مصادر المحاسبة العمومية

المحاسبة العمومية أو قانون المحاسبة العمومية \_ بما أن موضوع دراستنا تشمل هذا الأخير \_ كغيره من فروع القانون الأخرى له مصادر يستمدّ منه مبادئه وأحكامه وقواعده نذكر منها: الدستور (1)، والتشريع (2)، والتنظيم (3)، الوثائق غير التنظيمية (4).

#### 1- الدستور

يقصد بالدستور مجموع القواعد الأساسية والمبادئ العامة التي تبين شكل الدولة ونظام الحكم فيها، وتحدّد الهيئات والسلطات العامة واختصاصاتها وعلاقتها مع بعضها، وكذا حقوق وحرّيات وواجبات الأفراد اتجاه الدولة، وهو يمثل قمة التشريعات في النظام القانوني للدولة، ومن ثمة يشكّل المصدر المحدّد للأسس التي تتركز عليها جميع فروع القانون بما فيها قانون المحاسبة العمومية، وقد تضمنّ الدستور الجزائري عديد الأحكام المتعلقة بالمحاسبة العمومية نذكر من بينها:

<sup>8</sup> فقيري أحمد علي أحمد، محاضرات في المحاسبة الحكومية والقومية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة وادي النيل، السودان، 2012، ص. 9.

- ◀ الأحكام المتعلقة برقابة البرلمان على استعمال الاعتمادات المالية من طرف الحكومة؛
- ◀ الأحكام الخاصة بتكليف مجلس المحاسبة بالرقابة البعيدة على أموال الدولة والجماعات المحلية والمرافق العمومية؛
- ◀ كيفية المصادقة على قانون المالية وإصداره.<sup>9</sup>

## 2-التشريع

يظهر التشريع في القوانين العضوية (أ)، والقوانين العادية (ب) التي تسنها السلطة التشريعية ضمن المجالات المحددة لها دستورياً، وفي الأوامر التي يصدرها رئيس الجمهورية بدلا عن السلطة التشريعية ضمن حالات محددة له في الدستور (ج).

أ-القانون العضوي: ويقصد به مجموع النصوص القانونية التي تسنها السلطة التشريعية بهدف توضيح الدستور وتطبيقه في كل ما يتعلق بمجال وسير السلطات العامة، والمجالات المهمة المحددة ضمن الدستور، ويكون ذلك وفقا لإجراءات وشكليات خاصة ومتميزة عن باقي القوانين العادية<sup>10</sup>، ومن أمثلة القوانين العضوية التي تعتبر مصدرا للمحاسبة العمومية نذكر:

◀ قانون عضوي رقم 18-15 مؤرخ في 2 سبتمبر 2018، يتعلق بقوانين المالية، معدّل ومتمم.

ب-القانون العادي: يقصد بالقانون العادي مجموع النصوص القانونية التي تسنها السلطة التشريعية (البرلمان) في حدود اختصاصاتها ومجالاتها المحددة على سبيل الحصر ضمن الدستور<sup>11</sup>، وقد صدرت العديد من القوانين العادية التي لها علاقة بالمحاسبة العمومية أو المتعلقة بها نذكر من بينها:

◀ قانون رقم 84-17 مؤرخ في 07 جويلية 1984، يتعلق بقوانين المالية، (ملغى).

<sup>9</sup> راجع المواد: 156، 199، 146 من دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1996 (تعديل سنة 2020)، الصادر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 20-442 المؤرخ في 30 ديسمبر 2020، ج.ر.ج.ج.، عدد 82، صادر في 30 ديسمبر 2020.

<sup>10</sup> راجع المواد: 140، 3/53، 3/97، 1/135، 5/179، 5/180، 4/145، 5/190 من دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1996 (تعديل 2020)، مرجع نفسه.

<sup>11</sup> راجع المواد: 6، 22، 23، 24، 46، 52، 55، 58، 64، 66، 72، 135، 139، 2/205، 6/212، 6/217، 2/218، من دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1996 (تعديل 2020)، مرجع نفسه.

◀ قانون رقم 90-21 مؤرخ في 15 أوت 1990، يتعلّق بالمحاسبة العمومية، (ملغى).

◀ قانون رقم 23-07 مؤرخ في 21 جوان 1990، يتعلّق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

### ج-الأوامر الرئاسية: تشكّل الأوامر الرئاسية أحد مظاهر تدخّل السلطة التنفيذية\_الممثلة

برئيس الجمهورية\_ في المجالات التشريعية المخصصة للسلطة التشريعية سواء ما تعلّق منها بالقوانين العضوية أو العادية، وهي تمثّل مجموع النصوص القانونية التي يتّخذها رئيس الجمهورية في المسائل العاجلة في حالة شغور المجلس الشعبي الوطني وخلال العطلة البرلمانية، وفي الحالة الاستثنائية، وفي حال عدم المصادقة على قانون المالية من طرف البرلمان في الآجال المحددة لذلك (75 يوم)، غير أنّه يشترط على رئيس الجمهورية أن يعرض هذه النصوص على كلّ غرفة من البرلمان في أول دورة له للموافقة عليها وفي حال عدم الموافقة عليها تعدّ لاغية<sup>12</sup>، وقد عولجت الكثير من المواضيع المرتبطة بالمحاسبة العمومية بموجب أوامر رئاسية نذكر من بينها:

◀ أمر رقم 70-81 مؤرخ في 23 نوفمبر 1970، يتضمن إحداث إعفاء من الدين، معدّل ومنتّم.

◀ أمر رقم 95-20 مؤرخ في 17 جويلية 1995، يتعلّق بمجلس المحاسبة، معدّل ومنتّم.

### 3-التنظيم

يقصد بالتنظيم مجموع القواعد العامة والمجردة التي تصدرها السلطة التنفيذية، ولذلك فهي تعتبر من الناحية العضوية قرارات إدارية تنظيمية، في حين تعتبر قوانين من الناحية المادية<sup>13</sup>، ويأخذ التنظيم صور عدّة: المراسيم الرئاسية (أ)، والمراسيم التنفيذية (ب)، والقرارات التنظيمية (ج).

أ-المراسيم الرئاسية: ويقصد بها مجموع القرارات التنظيمية الصادرة عن رئيس الجمهورية في المجالات غير المخصصة للقانون<sup>14</sup>، وهو ما يعني عدم تبعيتها للتشريع واستقلالها عنه سواء من حيث المجالات أو من حيث التنفيذ، وبالتالي فإنّ لرئيس الجمهورية المجال الواسع وغير المحدود

<sup>12</sup>راجع: المادة 142 والمادة 2/146 من دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1996 (تعديل 2020)، مرجع سابق.

<sup>13</sup>عوايدي عمار، نظرية القرارات الإدارية بين علم الإدارة والقانون الإداري، دار هومة، الجزائر، 2003، ص. 114.

<sup>14</sup>المادة 141 من دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1996 (تعديل 2020)، مرجع سابق.



في إصدار هذا النوع من المراسيم بالاستثناء المجال المخصصة للقوانين العضوية والعادية<sup>15</sup>.

ومن المراسيم الرئاسية التي تمثل مصدرا للمحاسبة العمومية نذكر:

- ◀ مرسوم رئاسي رقم 84-71 مؤرخ في 17 مارس 1984، يحدد قائمة مصاريف البلدية وإراداتها.
- ◀ مرسوم رئاسي رقم 07-304 مؤرخ في 29 سبتمبر 2007، يحدد الشبكة الاستدلالية لمرتبات الموظفين ونظام دفع رواتبهم، معدّل ومتمّم.

**ب- المراسيم التنفيذية:** ويقصد بها مجموع القرارات التنظيمية الصادرة عن الوزير الأول

أو رئيس الحكومة لتنفيذ القوانين الصادرة عن البرلمان، والأوامر الرئاسية، والمراسيم الرئاسية، ومن المراسيم التنفيذية التي تعدّ مصدرا للمحاسبة العمومية نذكر:

- ◀ مرسوم تنفيذي رقم 24-343 مؤرخ في 14 أكتوبر 2024، يحدد كفاءات تعيين واعتماد المحاسبين العموميين.

- ◀ مرسوم التنفيذي رقم 24-345 مؤرخ في 14 أكتوبر 2024، يحدد شروط الأخذ بالمسؤولية المالية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحساب.

- ◀ مرسوم تنفيذي رقم 24-90 مؤرخ في 22 فيفري 2024، يحدّد محتوى وكفاءات تطبيق المحاسبة العمومية.

- ◀ مرسوم تنفيذي رقم 24-344 مؤرخ في 14 أكتوبر 2024، يحدّد إجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين.

- ◀ مرسوم تنفيذي رقم 92-19 مؤرخ في 09 جانفي 1992، يحدّد إجراءات دفع بالاعتماد من نفقات الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

- ◀ مرسوم تنفيذي رقم 24-91 مؤرخ في 22 فبراير 2024، يحدد إجراءات الدفع بالاعتماد من النفقات العمومية.

- ◀ مرسوم تنفيذي رقم 92-26 مؤرخ في 13 جانفي 1992، يتعلّق بالحسابات الجارية البريدية الخاصة بالمحاسبين العموميين ووكلاء الإيرادات.

<sup>15</sup> لتفصيل أكثر راجع: بن دحو نور الدين، السلطة التنظيمية المستقلة كآلية مدعمة لمركز رئيس الجمهورية في الجزائر، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بالفايد، تلمسان، 2015.

- ◀ مرسوم تنفيذي رقم 24-347 مؤرخ 14 أكتوبر 2024، يحدد كفاءات ممارسة الرقابة الميزانية.
- ◀ مرسوم تنفيذي رقم 24-358 مؤرخ في 7 نوفمبر 2024، يحدد آجال دفع النفقات وكفاءات تحصيل الإيرادات وشروط قبول القيم المنعدمة.
- ◀ مرسوم تنفيذي رقم 24-346 مؤرخ في 14 أكتوبر 2024، يحدد كفاءات إنشاء وكالات الإيرادات و/أو النفقات وتنظيمها وسيرها ومراقبتها.
- ◀ مرسوم تنفيذي رقم 24-92 مؤرخ في 22 فيفري 2024، يحدد شروط وكفاءات الإستخلاف وتفويض الإمضاء وتعيين.

**ج-القرارات التنظيمية:** ويقصد بها مجموع القرارات التنظيمية التي يتخذها الوزراء أو الولاية أو رؤساء المجالس الشعبية لتسيير القطاعات والمصالح الإدارية الخاضعة لهم، ويطلق عليها كذلك تسمية السلطة التنظيمية الخاصة أو المحدودة، ومن أمثلة القرارات التنظيمية التي تتعلق بالمحاسبة العمومية نذكر:

- ◀ قرار وزاري مشترك مؤرخ في 31 جويلية 1967، يتضمن تحديد شكل إطار الميزانية البلدية وتقسيمها إلى مواد ومواد فرعية لكل باب.
- ◀ قرار وزاري مشترك مؤرخ في 6 جانفي 2014، يحدد إطار ميزانية البلدية ويضبط عنوان ورقم تقسيمات الأبواب والحسابات.

#### 4- الوثائق غير التنظيمية

تشكل هذه الوثائق تدابير داخلية مجردة من القوة الإلزامية في مواجهة المرتفقين، ومن ثمة فهي تختلف عن التنظيمات من حيث أنها لا تمثل مصادر معيارية للقانون<sup>16</sup>، وتتمثل هذه الوثائق على الخصوص في مجموعة التعليمات، والمناشير، ومذكرات المصلحية والمراسلات والتوضيحات التي تصدرها وزارة المالية، أو وزارة المالية بالاشتراك مع وزارة أو وزارات أخرى بخصوص المسائل المتعلقة بالمحاسبة العمومية ومن أمثله هذه الوثائق نذكر:

<sup>16</sup> شريف شمس الدين ولعقابي سميحة، الوسيط في القانون العام الاقتصادي، دار الهدى، عين مليلة، 2021، ص. 49.

◀ التعليم العام للخرينة العمومية لسنة 1967، التي تعرّف حسابات الخرينة وتحدّد كيفية استعمالها.

◀ التعليم رقم 16 المؤرخة في 10 ديسمبر 1968، المتعلقة بمجموع حسابات الخرينة.

◀ التعليم الوزاري المشتركة C1 المؤرخة في 1 / 7 / 1971، المتعلقة بالعمليات المالية للبلديات.

◀ المنشور الوزاري المشترك C2، المتعلقة بالعمليات المالية للبلديات.

◀ التعليم الوزاري المشتركة W1-W2 المؤرخة في 1 / 7 / 1971، المتعلقة بالعمليات المالية للولايات.

## II-مجالات تطبيق المحاسبة العمومية

يمكن حصر مجال تطبيق المحاسبة العمومية في جانبين، جانب عضوي يتعلّق بالأجهزة والهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية (1)، وجانب مادي يخصّ العمليات التي تطبّق عليها هذه القواعد أيّ العمليات المالية والمحاسبية (2).

### 1-الجانب العضوي

بصفة عامة تطبّق المحاسبة العمومية على وحدات الجهاز الإداري للدولة، وهي وحدات تتداول المال العام من أجل تقديم خدمة عامة أو تحقيق منفعة عامة، بغضّ النظر عن مفهوم الربح والخسارة<sup>17</sup>، ووفقا للمادة الأولى من القانون 07-23 المتعلقة بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي<sup>18</sup> فإنّ هذه الأجهزة والوحدات هي: الدولة (أ)، البلدية (ب)، الولاية (ج)، المؤسسات العمومية الإدارية (د)، المؤسسات العمومية للصحة (هـ)، الأشخاص المعنوية الأخرى المكلفة بتنفيذ كل أو جزء من برامج الدولة في مفهوم القانون العضوي رقم 18-15<sup>19</sup> (و).

أ-الدولة: ويتعلّق الأمر بالأجهزة والإدارات التالية: مصالح رئاسة الجمهورية،

<sup>17</sup> خلف الله بن يوسف ومعاش قويدر، "متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولي للقطاع العام Ipsas"، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 10، العدد 01، 2016، ص. 280.

<sup>18</sup> قانون رقم 07-23 مؤرخ في 21 جوان 2023، يتعلّق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، ج.ر.ج.، عدد 42، صادر في 25 جوان 2023.

<sup>19</sup> قانون عضوي رقم 18-15 مؤرخ في 2 سبتمبر 2018، يتعلّق بالقوانين المالية، ج.ر.ج.، عدد 53، صادر في 2 سبتمبر 2018، المعدّل والمتمم.

مصالح رئاسة الحكومة، الوزارات وما يرتبط بها من أجهزة وتنظيمات وتفرعات إدارية غير متمتعة بالشخصية المعنوية، سواء كانت قائمة بالعاصمة أو موجود عبر الولايات أو الجهات مثل المديرية الجهوية و المديرية الولائية.

**ب-الولاية:** وهي تمثل الجماعة الإقليمية للدولة تتمتع بالشخصية المعنوية والذمة المالية المستقلة، وهي أيضا الدائرة الإدارية غير الممركزة للدولة وتشكل بهذه الصفة فضاء تنفيذ السياسات العمومية والتضامنية والتشاورية بين الجماعات الإقليمية والدولة.<sup>20</sup>

**ج-البلدية:** وهي تمثل الجماعة القاعدية<sup>21</sup>، أو كما عبرت المادة الأولى من القانون رقم 10-11 المتعلق بالبلدية بأنها: الجماعة الإقليمية القاعدية للدولة تتمتع بالشخصية المعنوية والذمة المالية المستقلة.<sup>22</sup>

**د-المؤسسات العمومية الإدارية:** ويقصد بها الأجهزة التي تختص بإدارة مرفق عام ذو طبيعة إدارية محضة وفق مبدأ التخصص، وتتمتع بالشخصية المعنوية التي تمنحها قسما من الاستقلال في إدارة شؤونها بوسائلها الإدارية وذمتها المالية، وهذا ما عبرت عنه المادة 43 من القانون رقم 88-11 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، التي أخضعتها لنفس للقواعد المطبقة على الإدارة ولمبدأ التخصص، ولنفس النظام المالي والحسابي المطبق على الإدارة إلا في حالة وجود قاعدة مرتبطة باستقلالية سيرها وتسييرها<sup>23</sup>.

<sup>20</sup>المادة الأولى من القانون رقم 07-12 المؤرخ في 21 فيفري 2012، يتعلّق بالولاية، ج.ر.ج.ج.، العدد 12، صادر في 29 فيفري 2012.

-إضافة إلى القانون رقم 07-23 فقد سبق للقانون رقم 07-12 المتعلّق بالولاية وأن أحال العمليات المالية للولاية إلى قواعد المحاسبة العمومية من خلال العديد من المواد على غرار المادة 144، والمادة 175.

<sup>21</sup>المادة 2/17 من دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1996 (تعديل 2020)، مرجع سابق.

<sup>22</sup>قانون رقم 10-11 مؤرخ في 22 جوان 2011، يتعلّق بالبلدية، ج.ر.ج.ج.، العدد 37، صادر في 3 جويلية 2011، معدّل ومتمّم بموجب الأمر 10-21 المؤرخ في 31 أوت 2021، عدد 67، صادر في 31 أوت 2021.

-إضافة إلى القانون رقم 07-23 فأَنَّ القانون رقم 10-11 المتعلق بالبلدية قد أحال أيضا بموجب العديد من المواد العمليات المالية والمحاسبية المتعلقة بالبلدية إلى قانون المحاسبة العمومية على غرار المادة 151، والمادة 210 منه.

<sup>23</sup>المادة 43 من القانون رقم 01-88 المؤرخ في 12 جانفي 1988، يتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، ج.ر.ج.ج.، عدد 02، صادر في 13 جانفي 1988.

هـ- المؤسسات العمومية للصحة؛ وقد عبّر عنها القانون رقم 18-11 المتعلق بالصحة بأنها: مؤسسة عمومية ذات تسيير خاص وذات طابع صحي تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي وتأخذ عدة أشكال هي: المركز الاستشفائي الجامعي، المؤسسة العمومية المتخصصة، المقاطعة الصحية، مؤسسة الإعاقة الطبية المستعجلة.<sup>24</sup>

و- الأشخاص المعنوية الأخرى المكلفة بتنفيذ كل أو جزء من برامج الدولة في مفهوم القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بالقوانين المالية (المعدل والمتمم)؛ أي جميع الأجهزة التي تستفيد من ميزانية الدولة، وتنص قوانينها الأساسية على خضوعها لقواعد المحاسبة العمومية سواء كانت هذه الأجهزة برلمانية أو قضائية أو رقابية أو استشارية أو ضبطية.

## 2- الجانب الموضوعي

يتمحور مجال تطبيق المحاسبة العمومية من الناحية الموضوعية تبعاً للمادة 2 القانون رقم 23-07 في الآتي: قواعد المتعلقة بتنفيذ عمليات الإيرادات والنفقات العمومية (أ)، عمليات الخزينة (ب)، عمليات الممتلكات (ج)، نظام المحاسبة (د)، الرقابة المتعلقة بالمحاسبة (هـ)، المسؤولية (و).

أ- قواعد المتعلقة بتنفيذ عمليات الإيرادات والنفقات العمومية؛ ويقصد بالإيرادات المبلغ الكلي للحصائل دون إجراء المقاصة بين الإيرادات والنفقات، أما عمليات الإيرادات فتتم وفق مرحلتين (2)، مرحلة إدارية تشمل: إثبات الإيراد، وتصفية الإيراد، والأمر بتحصيل الإيراد؛ والمرحلة المحاسبية تشمل: عملية تحصيل الإيراد.<sup>25</sup>

أما النفقات فيقصد بها المبلغ النقدي الذي يقوم الشخص العام بإنفاقه بقصد إشباع الحاجات العامة<sup>26</sup>، وتظهر العمليات المرتبطة بها في شقين (2): شق إداري يتمثل في: عملية الالتزام بالنفقة، وعملية تصفية النفقة، والأمر بصرف النفقة أو تحرير حوالات الدفع؛ وشق

<sup>24</sup> المادة 297 والمادة 298 من القانون رقم 18-11 المؤرخ في 02 جويلية 2018، يتعلق بالصحة العمومية، ج.ر.ج.ج.، عدد 46، صادر في 29 جويلية 2018.

<sup>25</sup> المواد من 35 إلى 53 من القانون رقم 23-07، مرجع سابق.

<sup>26</sup> مجدي شهاب، أصول الاقتصاد العام: المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2004، ص. 291.

محاسبي يتمثل في: عملية صرف النقطة أو دفعها.

ب- **عمليات الخزينة**؛ تتمثل في عمليات ودائع الأمانات والضمانات المنفذة على مستوى

الخزينة العمومية، التي يتم تدوينها وتنفيذها من قبل من يملك صفة المحاسب العمومي.<sup>27</sup>

ج- **عمليات الممتلكات**؛ تتمثل في مجموع الأصول المالية وغير المالية للأشخاص

المعنوية الخاضعة لقانون المحاسبة العمومية السابق ذكرها، حيث تتشكل الأصول المالية من مجمل الأموال المتاحة، والودائع المالية تحت النظر والآجلة، والأوراق المالية، والمستحقات على الغير؛ أما أصولهم غير المالية فتتشكل من مجموع الممتلكات المادية وغير المادية.<sup>28</sup>

د- **نظام المحاسبة**؛ تتضمن المحاسبة العمومية تبعا للقانون رقم 07-23 ثلاثة (03)

أشكال هي: المحاسبة الميزانية (د/1)، والمحاسبة العامة (د/2)، ومحاسبة التكاليف (د/3):

د/1- **المحاسبة الميزانية**: وتقوم هذه المحاسبة على دمج محاسبة الالتزامات (المرحلة

الإدارية) التي يتم فيها تسجيل النفقات الميزانية بعنوان ميزانية السنة التي تم الالتزام بها، مع محاسبة الصندوق (المرحلة المحاسبية) التي تسجل الإيرادات والنفقات بعنوان ميزانية السنة التي تم تحصيلها أو دفعها من قبل المحاسبين العموميين<sup>29</sup>.

د/2- **المحاسبة العامة**: وهي محاسبة سنوية تمسك وفق مبدأ الحقوق المثبتة، أي تقييد كل

العمليات المالية المبرمة خلال السنة المالية التي ترتبط بها، بغض النظر عن تاريخ دفعها أو تحصيلها الفعلي<sup>30</sup>، وتهدف إلى تسجيل مجمل الحركات التي تؤثر على الممتلكات والوضع المالية والنتيجة؛ والتي تتمثل في الآتي:<sup>31</sup>

◀ العمليات الميزانية،

◀ عمليات الخزينة،

<sup>27</sup> المادة 66 من القانون رقم 07-23، مرجع سابق.

<sup>28</sup> المادة 74 من القانون رقم 07-23، مرجع نفسه.

<sup>29</sup> المادتين: 84 و 86 من القانون رقم 07-23، مرجع نفسه.

<sup>30</sup> المادة 87 من القانون رقم 07-23، مرجع نفسه.

<sup>31</sup> المادة 88 من القانون رقم 07-23، مرجع نفسه.

- ◀ العمليات المنجزة مع الغير والعمليات المؤقتة وعمليات التسوية،
- ◀ جرد الموجودات والمنقولات والعقارات والمخزونات والقيم غير الثابتة،
- ◀ الإهلاكات والمؤونات والنواتج والأعباء المرتبطة بالسنة المالية.

**د/3-محاسبة التكاليف:** وهي محاسبة تمسك من قبل الأمور بالصرف، وتقوم على تحليل تكاليف مختلف الأنشطة الملتزم بها في إطار البرامج، بهدف التمكين من تقييم نجاعتها، بالاعتماد على معطيات ومخرجات المحاسبة العامة<sup>32</sup>.

**هـ-الرقابة المتعلقة بالمحاسبة:** وهي الرقابة التي تتعلق بعمليات تنفيذ ميزانيات الأشخاص المعنوية الواردة ضمن المادة الأولى من القانون رقم 07-23 السابق ذكرها، والتي يمكن تقسيمها إلى رقابة إدارية (هـ/1)، ورقابة برلمانية (هـ/2)، ورقابة قضائية (هـ/3).

**هـ/1-الرقابة الإدارية:** وتشمل الرقابة الداخلية، والرقابة السلمية، والرقابة النظامية، والرقابة الميزانية: <sup>33</sup>

◀ **الرقابة الداخلية:** وتشمل مجمل الإجراءات والطرق التي تسمح لمسؤول مصلحة بالتأكد من سيرها الحسن، لاسيما التحكم الجيد في المخاطر.

◀ **الرقابة السلمية:** تتمثل في رقابة الإدارة على مصالحها؛

◀ **الرقابة النظامية:** وهي الرقابة التي تمارسها المفتشيات والهيئات الرقابية المؤهلة صراحة بهذه الرقابة بموجب نصوص التشريعية والتنظيمية؛

◀ **الرقابة الميزانية:** وتتمثل في الرقابة التي يمارسها المراقب الميزانياتي تحت سلطة وزير المالية.

**هـ/2-الرقابة البرلمانية:** وهي الرقابة التي يمارسها البرلمان الممثل بغرفتيه (المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة)، والتي تشمل: <sup>34</sup>

<sup>32</sup>المادتين 92 و93 من القانون رقم 07-23، مرجع سابق.

<sup>33</sup>المواد: 99، 100، 101، 102، 103 من القانون رقم 07-23، مرجع نفسه.

<sup>34</sup>المواد: 106، 107، 108، 109 من القانون رقم 07-23، مرجع نفسه. =

- ◀ مراقبة تنفيذ الاعتمادات المالية التي صادق عليها من خلال قوانين المالية،
- ◀ مراقبة تنفيذ ميزانية الدولة سنوياً عن طريق التصويت على قانون تسوية الميزانية؛
- ◀ إمكانية تقديم أسئلة شفوية أو كتابية لأعضاء الحكومة في ما يخص استعمال الموارد المالية للدولة؛
- ◀ إمكانية مناقشة التقرير الحكومي المتعلق بتطور وضعيّة الاقتصاد الوطني وتوجيه المالية العمومية.

و-المسؤولية: وتشمل مسؤولية الأعوان المكلفين بتنفيذ الميزانية والعمليات المالية للأشخاص المعنوية المذكورة ضمن المادة الأولى من القانون رقم 23-07 السابق ذكرها، سواء تعلق الأمر بالأميرين بالصرف، أو المحاسبين العموميين، أو المراقبين الميزانياتيين ومساعدتهم.<sup>35</sup>

---

=-التقرير الحكومي المتعلق بتطور وضعيّة الاقتصاد الوطني وتوجيه المالية العمومية؛ هو تقرير تعرضه الحكومة أمام البرلمان قبل نهاية الثلاثي الأول من السنة المالية، في إطار إعداد مشروع قانون المالية للسنة ويحتوي على: عرض التوجيهات الكبرى لسياستها الاقتصادية والميزانية، وتقييم على المدى المتوسط لموارد وأعباء الدولة؛ المادة 72 من القانون العضوي رقم 18-15، المعدل والمتمم، مرجع سابق.

<sup>35</sup>المواد: 110، 111، 112 من القانون رقم 23-07، مرجع سابق.



## المحور الثاني: أعوان المحاسبة العمومية

يقصد بعون المحاسبة العمومية العون المؤهل قانونا لتنفيذ العمليات المالية المرتبطة بتسيير الميزانية العمومية وخزينة الإدارات أو الهيئات العمومية<sup>36</sup>، وقد أسند المشرع الجزائري هذه العملية تبعا للقانون رقم 07-23 إلى فئتين مختلفتين من الأعوان هما: الأمر بالصرف (أولا)، والمحاسب العمومي (ثانيا).

### أولا-الأمر بالصرف

نحدد من خلال هذا العنصر تعريف الأمر بالصرف (I)، وأصنافه (II)، وكيفية تأهيله واعتماده (III)، وكذا مهامه المرتبطة بتنفيذ الميزانية (V).

### I-تعريف الأمر بالصرف

تتجه غالبية التعاريف التي تناولت الأمر بالصرف (L'ordonnateur)<sup>37</sup> إلى ربط مدلوله بالمهام الموكلة له، وبالتحديد المهام المتعلقة بتنفيذ العمليات الميزانية دون غيرها، وفي هذا السياق فإن الأمر بالصرف هو: كل شخص يكتسب الصفة القانونية لإنجاز التصرفات المتعلقة بتنفيذ العمليات المالية، باسم ولحساب جهة إدارية أو هيئة عمومية، سواء تعلق الأمر بتنفيذ الإيرادات، أو بتنفيذ النفقات.<sup>38</sup>

وقد وافق هذا التعريف ما ورد ضمن المادة 1/23 من القانون رقم 90-21 المتعلق

<sup>36</sup>العربي بوعمران محمد، المحاسبة العمومية: دروس مع أسئلة وتمارين محلولة، pages bleues، البويرة، 2017، ص.26.

<sup>37</sup>يقابل مصطلح "الأمر بالصرف" في اللغة الفرنسية مصطلح "L'ordonnateur" التي تعني "الأمر" فقط، وهذا الأخير هو المصطلح الصحيح، كون عبارة "الأمر بالصرف" باللغة العربية لا تعبر بصورة صحيحة على ما يقوم به "الأمر" "L'ordonnateur" الذي لا يقتصر دوره على أمر بصرف النفقات فقط، بل يتعداه إلى الأمر بتحصيل؛ فنيش محمد الصالح، الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في القانون الجزائري، رسالة من أجل نيل درجة دكتوراه الدولة، تخصص قانون عام، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2012، ص ص. 15-16.

<sup>38</sup>أنظر: محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى، الجزائر، 2003، ص. 28؛ الميزوني السعدي، مرجع سابق، ص. 175؛ علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص. 131، منصور الزين، مرجع سابق، ص. 38؛ فنيش محمد الصالح، مرجع سابق، ص. 13.

بالمحاسبة العمومية (الملغى)<sup>39</sup> من جهة ربطها لمدلول الأمر بالصرف بالمهام الموكلة له، مع إضافتها لكيفيات اكتساب صفة الأمر بالصرف، حيث جاء فيها أنه: "يعدّ أمرًا بالصرف كلّ شخص مؤهل لتنفيذ العمليات المشار إليها في المواد 16، 17، 19، 20، 21.

يخول التعيين أو الانتخاب لوظيفة لها من بين الصلاحيات تحقيق العمليات المشار إليها في الفقرة أعلاه، صفة الأمر بالصرف، وتزول هذه الصفة مع انتهاء هذه الوظيفة".<sup>40</sup>

ومع صدور القانون رقم 07-23 نلاحظ أنه تمسك بربط مدلول الأمر بالصرف بكيفيات اكتساب هذه الصفة، وبالمهام الموكلة له مع إضافة مهام أخرى إليه، بحيث لم تعد تقتصر على العمليات الميزانية، حيث جاء في المادة 1/4 منه أنه: "يعتبر أمرًا بالصرف، في مفهوم هذا القانون، كلّ شخص معين أو منتخب أو مكلف يُخوّل بتنفيذ العمليات الميزانية والمالية والممتلكات للأشخاص المعنوية الخاضعة لقانون المحاسبة".

وفي السياق نفسه عرفته المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 24-92 المحدد لشروط وكيفيات الاستخلاف وتفويض الإمضاء وتعيين الأمرين بالصرف المكلفين<sup>41</sup> بأنه: "يعتبر أمرًا بالصرف، بمفهوم هذا المرسوم، كلّ عون عمومي معين أو منتخب أو مكلف بهدف تولى برمجة وتوفير الاعتمادات المالية وتوزيع و/أو تنفيذ العمليات الميزانية والمالية والممتلكات، طبقاً لأحكام المادة 4 من القانون رقم 07-23 المؤرخ في 3 ذي الحجة عام 1444 الموافق 21 يونيو سنة 2023 والمتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي".

ما يجدر التّويه عليه أنّ الأمر بالصرف لا يشكّل رتبة من رتب الوظيفة العامة يتولى شاغلها مهام التسيير المالي للوحدة الإدارية التي يمثلها، وإنما يعدّ صفة تلحق بالمسؤول الإداري

<sup>39</sup>قانون رقم 90-21 مؤرخ في 15 أوت 1990، يتعلّق بالمحاسبة العمومية، ج.ر.ج.ج.، عدد 35، صادر في 15 أوت 1990، (ملغى).

<sup>40</sup>المقصود بالعمليات المشار إليها في المواد 16، 17، 19، 20، 21 الواردة في المادة من القانون رقم 90-21 المعدل والمتّم (الملغى)، العمليات الميزانية المتمثلة في: العملية الإثبات والتّصفية والتّحصيل بالنسبة للإيرادات؛ وعملية الالتزام والتّصفية والأمر بالصرف أو تحرير الحوالات والدفع بالنسبة للتّفات.

<sup>41</sup>مرسوم تنفيذي رقم 24-92 مؤرخ في 22 فيفري 2024، يحدد شروط وكيفيات الاستخلاف وتفويض الإمضاء وتعيين الأمرين بالصرف المكلفين، ج.ر.ج.ج.، عدد 15، صادر في 22 فيفري 2024.

للوحدة الإدارية إذا كان يملك صلاحية التسيير الإداري وصلاحية التسيير المالي معا، وفي حالة تعذر ذلك فإنها تلحق بالمسؤول عن تسيير المالي<sup>42</sup>.

## II- أصناف صفة الأمر بالصرف

يمكن تقسيم الأمر بالصرف تبعا لأحكام القانون رقم 07-23 إلى سنة (06) أصناف:  
الأمر بالصرف الرئيسي (1)، والأمر بالصرف الثانوي (2)، الأمر بالصرف الإقليمي لميزانية الدولة (3)، والأمر بالصرف المفوض (4)، والأمر بالصرف المستخلف (5)، والأمر بالصرف المكلف (6).

### 1- الأمر بالصرف الرئيسي

ويقصد به الشخص الذي عين أو انتخب على رأس الهرم الإداري للجهاز الخاضع للقانون المحاسبة العمومية، ومنحت له سلطات الخاصة بتراخيص الميزانية بصفة مباشرة ودون وسيط<sup>43</sup>، فيصدر أوامر بالدفع لفائدة الدائنين وأوامر تحصيل الإيرادات ضدّ المدينين، وأوامر تفويض الاعتمادات لفائدة الأمرين بالصرف الثانويين<sup>44</sup>، وبحسب المادة 06 من القانون رقم 07-23 ، فإن الأمرين بالصرف الرئيسيين هم كالتالي:

#### أ- بالنسبة لميزانية الدولة:

- ◀ الوزراء والأعضاء الآخرون في الحكومة الذين تسجل الاعتمادات المالية باسمهم.
- ◀ مسؤولون الهيئات العمومية، وعند الاقتضاء المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي.

#### ب- بالنسبة لميزانية الجماعات المحلية:

- ◀ الولاة عندما يتصرفون لحساب الولاية.

<sup>42</sup>جيلالي يوسف، "النظام القانوني للأمر بالصرف في القانون الجزائري"، مجلة القانون، المجلد 05، العدد 01، 2016، ص. 75.

<sup>43</sup>فنيش محمد الصالح، مرجع سابق، 2012، ص. 23.

<sup>44</sup>سكوتي خالد، "دور الأمر بالصرف في مراقبة الميزانية"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد 10، العدد 02، 2017، ص. 512.

◀ رؤساء المجالس الشعبية البلدية الذين يتصرفون لحساب البلديات.

### ج- بالنسبة لميزانية المؤسسات العمومية:

◀ مسؤولو المؤسسات العمومية الإدارية، والمؤسسات العمومية للصحة، وعند الاقتضاء المسؤولين المعيّنون وفقا للتشريع والتنظيم المعمول به.

## 2- الأمر بالصرف الثانوي

حسب المادة 07 من القانون رقم 07-23 فإنّ الآمر بالصرف الثانوي هم الأشخاص الذين يتلقون تفويضا لاعتمادات مالية من الأمر بالصرف الرئيسي فيما يخص توزيع الاعتمادات المالية للبرنامج وفروعه (أ)، والاعتمادات المالية للبرنامج محلّ تفويض التسيير (ب).

أ- فيما يخص توزيع الاعتمادات المالية للبرنامج وفروعه: ويتمثل الأمر بالصرف الثانوي في هذه الحالة في كلّ من: مسؤول الوظيفة المالية للوزارة أو المؤسسة العمومية، ومسؤول البرنامج، ومسؤول النشاط، وعند الاقتضاء مسؤول النشاط الفرعي، وذلك عندما يكلفون من قبل الوزير أو مسؤول المؤسسة العمومية باعتبارهما أمرين بالصرف رئيسيين بتسيير الاعتمادات المالية الموضوعة تحت تصرفهما (التفقات الميزانية العامة للدولة والحسابات الخاصة للخزينة)<sup>45</sup>.

ب- فيما يخص الاعتمادات المالية للبرنامج محلّ تفويض التسيير: وفي هذه الحالة يكون الأمر بالصرف الثانوي الشخص الذي فوض له تسيير وإنجاز برنامج بصفة كلية أو جزئية باسم ولحساب مصلحة تابعة للدولة (المصلحة المفوضة)، وقد يكون المفوض له هنا مصلحة أخرى تابعة للدولة أو هيئة إقليمية أو مؤسسة عمومية تحت الوصاية.<sup>46</sup>

## 3- الأمر بالصرف الإقليمي لميزانية الدولة

وفقا للمادة 8 من القانون رقم 07-23 فإنّ الأمر بالصرف الإقليمي لميزانية الدولة هو مسير برامج الهيئات الإقليمية في حالة تكليفهم بتنفيذ برنامج كلّه أو جزء منه، وبالتالي فإنّه يمثل

<sup>45</sup>المادتين 20 و 21 من المرسوم التنفيذي رقم 20-404 المؤرخ في 29 ديسمبر 2020، يحدد كفاءات تسيير وتفويض الاعتمادات المالية، ج.ر.ج.ج.، عدد 80، الصادر في 29 ديسمبر 2020.

<sup>46</sup>المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 20-404، مرجع نفسه.

الأشخاص المكلفة من طرف الدولة بتسيير وإنجاز برامج الولاية والبلدية بصفة كلية أو جزئية الممولة من ميزانية الدولة، ويعتبر هذا الصنف من الأمرين بالصرف جديدا إذ لم يكن موجودا في ظل القانون رقم 90-21، وقد تمّ استحداثه استجابة للإصلاحات التي جاء بها القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية<sup>47</sup>.

#### 4- الأمر بالصرف المفوض

يملك الأمر بالصرف رئيسيا كان أو ثانويا أو إقليميا ضمن صلاحياته، وتحت مسؤولياته إمكانية تفويض إمضائه إلى الموظفين المرسمين، والأعوان العموميين الموضوعين تحت سلطته المباشرة الشاغلين لمناصب عليا<sup>48</sup>، وهو ما يكسبهم صفة الأمر بالصرف المفوض التي تسمح لهم بمباشرة إمضاء الوثائق المتعلقة بالعمليات المالية المفوضة<sup>49</sup>.

#### 5- الأمر بالصرف المستخلف

يمكن للأمر بالصرف الرئيسي أو الثانوي أو الإقليمي أن يعين بصفة مسبقة مستخلف له ينوب عنه في حالة غيابه أو حدوث مانع له مؤقت ومبرر، بحيث يمارس هذا المستخلف مهامه كأمر بالصرف في حدود الصلاحيات الموكلة إليه بموجب مقرر الإستخلاف، ويشترط فيه أن يكون من شاغلي المناصب العليا في الإدارة أو الهيئة العمومية التي يمثلها<sup>50</sup>.

#### 6- الأمر بالصرف المكلف

ويقصد به العون العمومي الذي يعين بصفة مؤقتة من قبل السلطة الوصية في حالة الشغور المؤقت لمنصب الأمر بالصرف (عدم وجود أمر بالصرف معين وفقا للتنظيم، أو مغادرة الأمر بالصرف، أو غياب مستخلف) إلى غاية تعيين مسؤول تسيير الوسائل المالية والبشرية

<sup>47</sup> راجع: سايفي كاميلية ونصير أحمد، "قراءة في القانون 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي من خلال المقارنة مع القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية في الجزائر"، مجلة قيس للدراسات الانسانية والاجتماعية، المجلد 08، العدد 01، 2004، ص. 705.

<sup>48</sup> المادة 12 من القانون رقم 07-23، مرجع سابق؛ المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 24-92، مرجع سابق.

<sup>49</sup> سكوتي خالد، "دور الأمر بالصرف في مراقبة الميزانية"، مرجع سابق، ص. 514.

<sup>50</sup> المادتين 09 و 10 من القانون رقم 07-23، مرجع سابق؛ المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 24-92، مرجع سابق.

والمادية، وذلك قصد ضمان استمرار سير المرفق، ويشترط أن يكون من بين الأعوان العموميين المؤهلين في القطاع المعني<sup>51</sup>.

## II- تأهيل واعتماد الأمرين بالصرف

حتى يعتبر الشخص أمرًا بالصرف يجب أن يمرّ على إجرائيين أساسيين هما: إجراء التأهيل (1)، وإجراء الاعتماد (2).

### 1- تأهيل الأمر بالصرف

تختلف الإجراءات القانونية لتأهيل الشخص لاكتساب صفة الأمر بالصرف باختلاف صفته ومنصبه؛ فمنهم من يؤهل عن طريق التعيين (أ)، ومنهم من يؤهل عن طريق الانتخاب (ب)، ومنهم من يؤهل عن طريق التفويض (ج)، ومنهم من يؤهل عن طريق الإستخلاف (د)، ومنهم من يؤهل عن طريق التكليف (هـ).

أ- **التأهيل عن طريق التعيين**: ونجد هذا بالنسبة للأعوان العمومية الذين يعيّنون من قبل سلطة التعيين المختصة لتولي مسؤولية وسائلها المالية والبشرية والمادية للإدارات أو الهيئات العمومية خاضعة لقانون المحاسبة العمومية<sup>52</sup>، بحيث يكتسب صفة الأمر بالصرف في هذه الحالة بمجرد صدور قرار من سلطة التعيين التابع لها<sup>53</sup>، ومثال ذلك: الوزراء، والولاة، ومدراء الجامعات، ومدراء المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، ومدراء المؤسسات العمومية للصحة... .

ب- **التأهيل عن طريق الانتخاب**: يكون هذا بالنسبة للأعوان العمومية الذين يختارون عن طريق الانتخابات لتولي مسؤولية وسائلها المالية والبشرية والمادية للإدارات أو الهيئات العمومية خاضعة لقانون المحاسبة العمومية<sup>54</sup>، بحيث يكتسب صفة الأمر بالصرف بمجرد فوزه بالانتخابات وتنصيبه على رأس الإدارة أو الهيئة العمومية التي انتخب لها كرئيس المجلس الشعبي

<sup>51</sup> المادة 11 من القانون رقم 07-23، مرجع سابق؛ المادة 8 من المرسوم التنفيذي رقم 24-92، مرجع سابق.

<sup>52</sup> المادة 1/4 من القانون رقم 07-23، مرجع سابق؛ المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 24-92، مرجع نفسه.

<sup>53</sup> معياش نسرين، محاضرات في المحاسبة العمومية، أقيمت على طلبة السنة الثالثة ليسانس، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، 2016-2017، ص. 20.

<sup>54</sup> المادة 1/4 من القانون رقم 07-23، مرجع سابق؛ المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 24-92، مرجع سابق.

الوطني...<sup>55</sup>.

ج-التأهيل عن طريق التفويض: ويتم هذا التأهيل بموجب قرار تفويض يصدره الأمر بالصرف، يتضمن تفويض إمضائه على بعض العمليات المالية لأحد الأعوان العمومية الخاضعة لسلطته المباشرة والشاغلة لمنصب عالي<sup>56</sup>.

د-التأهيل عن طريق الإستخلاف: ويكون بإصدار الأمر بالصرف لقرار يتضمن إستخلافه في حالة غيابه أو حدوث مانع له من قبل عون عمومي تابع له ويشغل منصب عالي، على أن يسري هذا القرار ابتداء من اليوم الرابع (4) للغياب أو لوجود المانع، وأن لا تتجاوز فترة الإستخلاف ثمانية وتسعين (98) يوما.<sup>57</sup>

هـ-التأهيل عن طريق التكليف: اشترطت المادة 11 من القانون رقم 07-23 أن يتم تعيين الأمر بالصرف المكلف بموجب مقرر يصدر من طرف السلطة التي تمارس الوصاية على الإدارة أو الهيئة العمومية التي ينتمي لها، لسدّ الشغور المؤقت لمنصب الأمر بالصرف لمدة سنة (1)، قابلة لتجديد لمدة إضافية تقدر بسنة واحدة (1)<sup>58</sup>، غير أنّ هذا الإجراء لا يعدّ كافياً لعملية تأهيله لاكتساب صفة الأمر بالصرف المكلف، والتي تتم بحسب المرسوم التنفيذي رقم 92-24 من طرف المصالح المختصة بوزارة المالية (المديرية العامة للميزانية)، بناء على ملف يرفع إليها من قبل السلطة الوصية التي عينته، والذي يتضمن الوثائق الآتية:

◀ طلب التأهيل والاعتماد؛

◀ مقرر تعيين الأمر بالصرف المكلف؛

وفي حالة تجديد التأهيل فإنّه يكون وفق الأشكال نفسها.<sup>59</sup>

<sup>55</sup>فينيش محمد الصالح، مرجع سابق، ص. 21.

<sup>56</sup>المادة 12 من القانون رقم 07-23، مرجع سابق؛ المادة 6 من المرسوم التنفيذي رقم 92-24، مرجع سابق.

<sup>57</sup>المادة 10 من القانون رقم 07-23، مرجع سابق؛ المادة 2/3 والمادة 1/4 من المرسوم التنفيذي رقم 92-24، مرجع سابق.

<sup>58</sup>المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 92-24، مرجع نفسه.

<sup>59</sup>المادتين 10 و 11 من المرسوم التنفيذي رقم 92-24، مرجع نفسه.

## 2- اعتماد الأمر بالصّرف لدى المحاسب العمومي

إضافة إلى إجراء التّأهيل، فأثّه يجب كذلك اعتماد الأمرين بالصّرف سواء كانوا رئيسيين أو ثانويين أو إقليميين، أو كانوا مفوضين أو مستخلفيهم لدى المحاسبين العموميين المختصين فيما يتعلّق بالعمليّات التي يقومون بتنفيذها<sup>60</sup>، والمقصود بالاعتماد هنا: إشعار المحاسب العمومي بالوثيقة التي من خلالها اكتسب العون العمومي صفة الأمر بالصّرف، وكذا تعريفه بنموذج وشكل إمضائه<sup>61</sup>.

وقد جاء تحديد كيفية الاعتماد كلّ من الأمر بالصّرف المعيّن، والمنتخب، والمفوض، والأمر بالصّرف بالنيابة (المستخلف) ضمن القرار الوزاري رقم 01 المؤرّخ في 6 جانفي 1991 المتعلّق باعتماد الأمرين بالصّرف لدى المحاسبين العموميين المعتمدين، والذي ينصّ بأنّ اعتماد الأمر بالصّرف لدى المحاسب العمومي يكون **بتبليغ** هذا الأخير بقرار التّعيين بالنّسبة للمعيّن، أو محضر المداولة بالنّسبة للمنتخبين، أو قرار الإستخلاف بالنّسبة للمستخلفين، أو قرار تفويض بالنّسبة للمفوضين، إضافة إلى **إيداع نموذج إمضاء** كلّ واحد منهم لديه<sup>62</sup>.

أمّا بالنّسبة للأمر بالصّرف المكفّف فقد استثنى من القاعدة التي توجب اعتماد الأمر بالصّرف على مستوى المحاسب العمومي المختص بموجب المادتين 10 و 11 من المرسوم التنفيذي رقم 24-92 التين نصتاً بأنّ اعتماده يكون من طرف المصالح المختصة بوزارة الماليّة (المديرية العامة للميزانية)، وفقا لنفس إجراءات وشكليّات تأهيله، وذلك لأنّ عمليّة اعتماده وتأهيله تكون بموجب **مقرّر واحد**.

## V- مهام الأمر بالصّرف المتعلّقة بتنفيذ العمليّات الميزانيّة

تتمحور مهام الأمر بالصّرف حول تنفيذ الميزانيّة سواء ما تعلّق منها بتنفيذ الإيرادات (1)، أو ما تعلّق بتنفيذ النّفقات (2).

<sup>60</sup> المادة 13 من القانون رقم 23-07، مرجع سابق.

<sup>61</sup> معياش نسرين، مرجع سابق، ص. 20؛ العربي بوعمران محمد، مرجع سابق، ص. 30.

<sup>62</sup> المادتين 2 و 3 من القرار الوزاري رقم 01 المؤرّخ في 6 جانفي 1991، المتعلّق باعتماد الأمرين بالصّرف لدى المحاسبين العموميين المعتمدين؛ المادتين 2/4 و 2/6 من المرسوم التنفيذي رقم 24-92، مرجع سابق.



## 1- تنفيذ الإيرادات

يتولّى الأمر بالصّرف مهمّة تنفيذ الإيرادات المسندة له وفق ثلاثة (3) إجراءات مرتبة كالتالي: إثبات الإيراد (أ)، تصفية الإيراد (ب)، الأمر بالإيراد (ج)<sup>63</sup>.

أ- إثبات الإيراد: ويقصد به "الإجراء الذي يتمّ بموجبه تكريس حقّ الدائن العمومي"<sup>64</sup>، وعلى هذا فإن إثبات الدين العمومي يعدّ بمثابة إجراء معاينة وإبراز الوقائع الماديّة الأوليّة التي تتعلّق بإنشاء أو إحداث حقّ الدائن العمومي لدى الغير<sup>65</sup>.

ب- تصفية الإيراد: ويعنى بها "الإجراء الذي يسمح بتحديد المبلغ الدقيق للدين لفائدة الدائن العمومية"<sup>66</sup>، وبعبارة أخرى هو العمليّة التي تسمح للأمر بالصّرف بضبط المبلغ الصّحيح للديون المستحقّة من الغير لفائدة الخزينة العمومية<sup>67</sup>.

ج- الأمر بالإيراد: بعد عمليتي إثبات الإيراد وتصفيته تأتي مرحلة الأمر بالإيراد، والتي تسمى كذلك بمرحلة الأمر بالتّحصيل، وهذا الأخير عبارة عن سند يصدره الأمر بالصّرف يستدعي فيه المحاسب العمومي لتحصيل ما يحتوي عليه هذا السند من إيراد<sup>68</sup>، ويشترط على الأمر بالصّرف أن يبيّن فيه بوضوح مجمل العناصر التي تسمح بتعريف المدين والتّصفية (طبيعة الإيراد أو الدين، وقيّمته التّقديّة، والمدين، وآجال ومكان الدّفْع...) قبل إرساله إلى المحاسب العمومي<sup>69</sup>.

## 2- تنفيذ النّفقات

تمرّ عمليّة تنفيذ النّفقة العموميّة من طرف الأمر بالصّرف كذلك عبر ثلاثة (3) إجراءات

<sup>63</sup>المادة 38 من القانون رقم 07-23، مرجع سابق.

<sup>64</sup>المادة 38 من القانون رقم 07-23، مرجع نفسه.

<sup>65</sup>جيلالي يوسف، مرجع سابق، ص. 92.

<sup>66</sup>المادة 40 من القانون رقم 07-23، مرجع سابق.

<sup>67</sup>ساحل محمد، أسس الموازنة العامة للدولة، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، 2020، ص. 86.

<sup>68</sup>رابحي بو عبد الله، محاضرات مقياس المحاسبة العمومي: المحاضرة السادسة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم

الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تيسمسيلت، 2021-2022، ص. 2.

<sup>69</sup>المادتين 41 و42 من القانون رقم 07-23، مرجع سابق.

مرتبة كالآتي: الالتزام بالنفقة (أ)، تصفية النفقة (ب)، الأمر بصرف النفقة (ج).<sup>70</sup>

**أ-الالتزام بالنفقة:** ويدعى أيضا الارتباط بالنفقة أو عقد النفقة<sup>71</sup>، ويقصد به **الإجراء القانوني الذي بموجبه يتم إنشاء وإثبات دين تنتج عنه نفقة**<sup>72</sup>، وعليه فإن الالتزام يمثل سبب أو مصدر إثبات نشوء النفقة العمومية (الدين العمومي)، سواء كان هذا السبب أو المصدر قرار إداري له أثر مالي، أو عقد إداري يوجب أداء مالي للطرف الآخر، أو فعل ضار تسببت فيه الإدارة ويوجب التعويض مادي للمضرور، أو دفع غير مستحق يوجب رد الأموال المقبوضة<sup>73</sup>.

**ب-تصفية النفقة:** ويقصد بها " **التأكد من وجود الدين وتحديد المبلغ الدقيق للنفقة**"<sup>74</sup>،

وبالتالي فإن عملية تصفية النفقة العمومية تقوم على تحديد القيمة المالية الصحيحة للنفقة الملتمزم بها<sup>75</sup>، وتقوم عملية التصفية كمبدئ عام تقوم على إجراءين أساسيين هما:<sup>76</sup>

**ب/1-التحديد الدقيق لمبلغ للنفقة؛** بعد التأكد من أداء الخدمة، يتم الحساب الدقيق لمبلغ الدين المستحق للدائن بناء على الإثباتات الكتابية التي تمت أثناء عملية التأكد من أداء الخدمة، فبالنسبة للراتب يتم تحديد المبلغ على أساس الأيام التي قضاها، وبالنسبة لصفقات العمومية يتم بضرب الأشغال المنجزة أو اللوازم الموردة أو خدمات المقدمة بأسعار الوحدات... وهكذا.

**ب/2-شهادة أداء الخدمة؛** والتي يشهد من خلالها الأمر بالصرف بمطابقة تنفيذ موضوع النفقة سواء تعلق بإنجاز أو تسليم أو خدمة... للالتزام بالنفقة.

**ج-الأمر بصرف النفقة:** ويسمى كذلك الأمر بالدفع أو تحرير حوالات الدفع، ويقصد به

**الإجراء الذي يتم بموجبه إعطاء الأمر بدفع النفقة العمومية**<sup>77</sup>، وبعبارة أخرى هو الأمر الكتابي

<sup>70</sup>المادة 55 من القانون رقم 07-23، مرجع سابق.

<sup>71</sup>الحاج طارق، المالية العامة، دار الفاء للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص. 178.

<sup>72</sup>المادة 56 من القانون رقم 07-23، مرجع سابق.

<sup>73</sup>جيلالي يوسف، مرجع سابق، ص. 87.

<sup>74</sup>المادة 1/57 من القانون رقم 07-23، مرجع سابق.

<sup>75</sup>رابحي بو عبد الله، مرجع سابق، ص. 01.

<sup>76</sup>المادة 2/57 من القانون رقم 07-23، مرجع سابق.

<sup>77</sup>المادة 58 من القانون رقم 07-23، مرجع نفسه.

الذي يوجّه الأمر بالصّرف إلى المحاسب العمومي لدفع مبلغ مالي معيّن (الدّين) لشخص معيّن (الدّائن) من حساب الإدارة أو الهيئة العموميّة المعنيّة<sup>78</sup>.

### ثانياً- المحاسب العمومي

نحدّد من خلال هذا العنصر تعريف المحاسب العمومي (I)، وأصنافه (II)، وكيفية تعيينه واعتماده (III)، وكذا مهام الموكلة إليه (V).

#### I- تعريف المحاسب العمومي

وضع للمحاسب العمومي عدّة تعريفات نذكر من بينها أنّه: "الموظّف أو العون العمومي المرخص له قانوناً للتصرّف بالأموال العموميّة الخاصة بالمرفق العمومي"<sup>79</sup>، وأنّه: "عون عمومي يكلف بخرن الأموال الناتجة عن عمليات القبس والصّرف ومراقبة الإيرادات والنّفقات وحفظ المنتجات والقيم وصيانتها ومسك حسابيّة في كلّ ما يعهد إليه"<sup>80</sup>.

وقد جاء تعريفه في ظلّ القانون رقم 90-21 (ملغى) ضمن المادة 33 من استنادا إلى المهام الموكلة له، حيث نصّت بأنّه: "يعدّ محاسباً عمومياً في مفهوم هذه الأحكام، كلّ شخص يعيّن قانوناً للقيام فضلاً عن العمليات المشار إليها في المادتين 18 و22، بالعمليات التّالية:  
-تحصيل الإيرادات ودفع النّفقات.

-ضمان حراسة وحفظ الأموال والسندّات والقيم والموارد المكلف بها وحفظها.

-تداول الأموال والسندّات والقيم والممتلكات والموارد العموميّة.

-حركة حسابات الموجودات"

وهو التّعريف نفسه الذي ورد ضمن المادتين 15 و24 من القانون رقم 23-07 مع إضافة بعض المهام له، والمتمثّلة في:

<sup>78</sup>جيلالي يوسف، مرجع سابق، ص. 87؛ العبيد سعيد علي محمد، اقتصاديات المالية العامة، دار دجلة، عمان، 2011، ص. 216.

<sup>79</sup>العربي بوعمران محمد، مرجع سابق، ص. 32.

<sup>80</sup>الميزوني السعدي، مرجع سابق، ص. 180.

- ◀ مسك المحاسبة الميزانية على أساس مبدأ محاسبة الصندوق،
- ◀ مسك المحاسبة العامة على أساس مبدأ الحقوق والإلتزامات المثبتة،
- ◀ التقييد المحاسبي للقيم غير الثابتة،
- ◀ إعداد القوائم المالية وحساب التسيير.
- ◀ حفظ الوثائق الثبوتية والمستندات المحاسبية للعمليات المنفذة على مستوى المركز المحاسبي الذي يسيّره.

## II-أصناف المحاسب العمومي

يمكن تصنيف المحاسبين العموميين بحسب المواد من 17 إلى 22 من القانون رقم 23-07، والمواد من 23 إلى 28 من المرسوم التنفيذي رقم 24-90 المحدد لمحتوى وكيفيات تطبيق المحاسبة العمومية<sup>81</sup> إلى قسمين: قسم المحاسبين بحسب الهيئات التي ينتمون إليها (1)، وقسم المحاسبين العموميين بحسب الوظائف التي يمارسونها (2).

### 1-المحاسبون العموميون بحسب الهيئات التي ينتمون إليها

يصنف المحاسبون العموميون بحسب الجهات التي ينتمون إليها إلى محاسبون عموميون رئيسيون (أ)، ومحاسبون عموميون ثانويون (ب).

#### أ-المحاسبون العموميون الرئيسيون: وهم الأشخاص المكلفون بمراقبة وتنفيذ جميع

العمليات المالية التي تجرى في الجهة الإدارية التي يتواجدون على مستواها، ويقدمون حساباتهم بخصوصها مباشرة إلى مجلس المحاسبة أي دون وسيط<sup>82</sup>، وبحسب المادة 23 من المرسوم التنفيذي رقم 24-90 فإنه المحاسبين الرئيسيين هم الأشخاص الآتية:

◀ العون المحاسب المركزي للخزينة،<sup>83</sup>

<sup>81</sup>مرسوم تنفيذي رقم 24-90 مؤرخ في 22 فيفري 2024، يحدّد محتوى وكيفيات تطبيق المحاسبة العمومية، ج.ر.ج.ج.، عدد 15، صادر في 29 فيفري 2024.

<sup>82</sup>فنيش محمد الصالح، مرجع سابق، ص. 136؛ المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 24-90، مرجع سابق.

<sup>83</sup>ويتميّز بعدم قيامه بعمليات ذات طبيعة نقدية، حيث أنه لا يملك صندوق على غرار المحاسبين الرئيسيين الآخرين، ويتولّى تركيز كلّ الحسابات التي يتكفّل بها المحاسبون الرئيسيون الآخرون (أمناء الخزينة الرئيسيون على مستوى الولايات =

← أمين الخزينة المركزيّة،<sup>84</sup>

← أمين الخزينة الرئسيّة،<sup>85</sup>

← أمناء خزائن الولايات: وهم المحاسبون الرئسيّون لميزانيّة للولايات،

← أمناء خزائن البلديات: وهم المحاسبون الرئسيّون لميزانيّة البلديات،

← أمناء خزائن المؤسّسات العموميّة للصحة،

← الأعوان المحاسبون للدولة.

### ب- المحاسبون العموميّون الثانويّون: ويقصد بهذه الفئة الأشخاص الذي يتولّون القيام

بمراقبة وتنفيذ العمليّات الماليّة في وحدة من وحدات الجهة الإداريّة التي يشرف عليها كليًا محاسب عمومي رئيسي، ويتصرّفون بصفة محاسب عمومي مساعد عند قيامهم بتلك العمليّات الماليّة لحساب المحاسب العمومي الرئسي<sup>86</sup>، وهذا ما أكدته المادة 2/20 من القانون رقم 07-23 التي جاء فيها أنّ المحاسبون العموميّون الثانويّون: "هم الذين تكون عملياتهم متركزة من طرف محاسب رئيسي، كما يقدّمون حساباتهم لمجلس المحاسبة".

ووفقا للمادة 24 من المرسوم التنفيذي رقم 24-90 فإنّه يتّصف بصفة المحاسبين الثانويّين

لميزانية الدولة كلّ من:

← أمناء خزائن الولايات؛ وهذا بالنسبة للعمليّات الماليّة التي لا تدخل في ميزانيّة الولاية.

=أمين الخزينة المركزي، أمين الخزينة الرئسي).

<sup>84</sup> وهو المسؤول على تنفيذ العمليّات الماليّة الخاصة بالإدارات المركزيّة، والوزارات، والمؤسّسات العمومية ذات الطابع الإداري إذا اقتضى الأمر ذلك. المادة 6 من المرسوم التنفيذي رقم 91-129 مؤرخ في 11 ماي 1991، يتعلق بتنظيم المصالح الخارجيّة للخرزينة وصلاحيّاتها وعملها، ج.ر.ج.ج.، عدد 23، صادر في 22 ماي 1991، المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 03-40 المؤرخ في 19 جانفي 2003، ج.ر.ج.ج.، العدد 04، الصادر في 22 جانفي 2003، وبالمرسوم المرسوم التنفيذي رقم 11-330 المؤرخ في 19 سبتمبر 2011، ج.ر.ج.ج.، العدد 52، الصادر في 21 سبتمبر 2011.

<sup>85</sup> تتمثّل مهامه في التّكفل بالمعاشات الخاصّة بالعجز والتقاعد، والمعاشات المخصّصة بالمجاهدين وذوي الحقوق، والعمليّات المتعلّقة بالحسابات الخاصّة بالخرزينة، ومن خصائصه أنّه غير مكلف بتنفيذ العمليّات المتعلّقة بالميزانية؛ المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 91-129، المعدل والمتمم، مرجع سابق.

<sup>86</sup> تيّاب نادية، آليات مواجهة الفساد في مجال الصّفقات العموميّة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم، تخصص قانون، كلية الحقوق والعلوم السياسيّة، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2013، ص. 175.

- ◀ أمناء خزائن البلديات؛ وهذا بالنسبة للعمليات المالية التي لا تدخل في ميزانية البلدية.
- ◀ قابضو الضرائب؛
- ◀ رؤساء مفتشيات أملاك الدولة؛
- ◀ قابضو الجمارك؛
- ◀ محافظون العقاريون؛
- ◀ الأعدان المكلفون بتحصيل الغرامات والمصاريف القضائية.

## 2- المحاسبون العموميون بحسب مهامهم

يصنّف المحاسبون العموميون بحسب المهام المسندة إليهم إلى: محاسبون عموميون مختصون (أ)، ومحاسبون عموميون مفوضون (ب)، ومحاسبو الأموال والقيم (ج)، ومحاسبو التركيز المحاسبي (د).

**أ- المحاسبون المختصون:** ويقصد بهم أولئك المعنيون بالتقيد النهائي في كتاباتهم للعمليات التي يُؤمرون بها على مستوى صناديقهم<sup>87</sup>، وعليه فإنهم يقومون بتنفيذ العمليات المالية العمومية بصفة شخصية وتحت مسؤوليتهم.

**ب- المحاسبون المفوضون:** وهم المحاسبون الذين ينفذون العمليات لحساب المحاسبين المختصين<sup>88</sup>، وبالتالي فإنهم يكفون بالتنفيذ الفعلي لعمليات المحاسبين المختصين لاسيما تحصيل إيرادات ودفع نفقات لحساب المحاسبين المخصصين وتحت مسؤولياتهم.

**ج- محاسبو الأموال والقيم:** وهم المحاسبون الرئيسيون أو الثانويون المكلفون بالتداول والحفاظ على الأموال والقيم والسندات التي يملكها الأشخاص المعنويون الخاضعون للمحاسبة العمومية.<sup>89</sup>

**د- محاسبو التركيز المحاسبي:** وهم المحاسبون الذين يقومون بتركيز وتقيد العمليات المالية المنفذة من طرف محاسبين آخرين في كتاباتهم وحساباتهم<sup>90</sup>، وعليه فإنهم لا يشاركون في

<sup>87</sup>المادة 1/19 من القانون رقم 07-23، مرجع سابق.

<sup>88</sup>المادة 2/19 من القانون رقم 07-23، مرجع نفسه.

<sup>89</sup>المادة 1/21 من القانون رقم 07-23، مرجع نفسه؛ المادة 25 من المرسوم التنفيذي رقم 24-90، مرجع سابق.

<sup>90</sup>المادة 2/21 من القانون رقم 07-23، مرجع سابق؛ المادة 1/26 من المرسوم التنفيذي رقم 24-90، مرجع سابق.

تنفيذ العمليات المحاسبية المكلفين بتجميعها، وإثما يقتصر دورهم على ترتيب البيانات المحاسبية المتعلقة بها والمرسلة إليهم من قبل المحاسبين المعيّنين، ثمّ إدماجها في تسجيلاتهم المحاسبية وعرضها في حساباتهم<sup>91</sup>.

### III- تعيين أو اعتماد المحاسبين العموميين

تدرج فئة المحاسبون العموميون ضمن الفئات الخاضعة للسلطة الرئاسية للوزير المكلف بالمالية، وعليه فإنّ صلاحية تعيينهم ترجع إليه كقاعدة عامة (1)، لكن استثناءً قد تعود لسلطة إدارية أخرى غير الوزير المكلف بالمالية، وفي هذه الحالة يقتصر دوره على اعتمادهم فقط (2).<sup>92</sup>

#### 1- تعيين المحاسبين العموميين

يتمثّل المحاسبون العموميون الذين يملك الوزير المكلف بالمالية سلطة تعيينهم في محاسبين المكلفين بتنفيذ الميزانيات الآتية:<sup>93</sup>

- ◀ الدولة،
- ◀ الجماعات المحلية،
- ◀ المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري،
- ◀ المؤسسات العمومية للصحة،
- ◀ المؤسسات العمومية المماثلة،
- ◀ المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والتكنولوجي،
- ◀ الهيئات الدستورية.

كما يملك أيضا الوزير المكلف بالمالية سلطة تعيين كلاً من العون المحاسب المركزي للخرينة العمومية، والمحاسبين العموميين المكلفين بتحصيل إيرادات الدولة.<sup>94</sup>

<sup>91</sup> منصور الزين، مرجع سابق، ص. 44.

<sup>92</sup> المادة 16 من القانون رقم 07-23، مرجع سابق.

<sup>93</sup> المادة 1/4 من المرسوم التنفيذي رقم 24-343 المؤرخ في 14 أكتوبر 2024، يحدد كفاءات تعيين واعتماد المحاسبين العموميين، ج.ر.ج.ج.، عدد 71، صادر في 22 أكتوبر 2024.

<sup>94</sup> المادة 2/4 من المرسوم التنفيذي رقم 24-343، مرجع نفسه.

## 2- إعتاد المحاسبين العموميين

ينجم الاعتماد عن الموافقة التي يعطيها الوزير المكلف بالمالية لمنح المحاسبين العموميين المعيّنين من جهة إدارية أخرى صفة المحاسب العمومي<sup>95</sup>، بمعنى أنه يمكن تعيين بعض المحاسبين العموميين من سلطة إدارية أخرى غير وزير المالية، وفي هذه الحالة يقتصر دور هذا الأخير على اعتماد هؤلاء المحاسبين العموميين فقط، وهو ما نجده بالنسبة لكل من:<sup>96</sup>

- ◀ المحاسبين العموميين المعيّنين في المراكز الدبلوماسية أو القنصلية في الخارج،
- ◀ المحاسبين العموميين للمؤسسات التعليمية،
- ◀ الأعوان المكلفين بتحصيل الغرامات والمصاريف القضائية.

## V- مهام المحاسب العمومي

تتلخص المهام المسندة إلى المحاسب العمومي في بالعمليات الآتية:<sup>97</sup>

- ◀ تحصيل الإيرادات: وهو الإجراء الذي يتم بموجبه إبرام الديون العمومية،
- ◀ دفع النفقات: وهو الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء المديونية العمومية،
- ◀ حراسة وحفظ الأموال والسندات والقيم والأغراض والمواد المكلف بها،
- ◀ تداول الأموال والسندات والقيم وحركة حسابات الموجودات،
- ◀ مسك المحاسبة الميزانية على أساس مبدأ محاسبة الصندوق،
- ◀ مسك المحاسبة العامة على أساس مبدأ الحقوق والالتزامات المثبتة،
- ◀ التقيد المحاسبي للقيم غير الثابتة،
- ◀ إعداد القوائم المالية وحساب التسيير،
- ◀ حفظ الوثائق الثبوتية والمستندات المحاسبية للعمليات المنفذة على مستوى المركز المحاسبي الذي يسيّره.

<sup>95</sup> معايش نسرين، مرجع سابق، ص. 24.

<sup>96</sup> المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 24-343، مرجع سابق.

<sup>97</sup> المادة 24 من القانون رقم 23-07، مرجع سابق.



### المحور الثالث: قواعد المحاسبة العمومية: مبادئها وأسسها

نتناول ضمن هذا المحور المبادئ التي تقوم عليها المحاسبة العمومية، والتي تتعلق بتنظيم العلاقة المتواجدة بين الأشخاص المكلفين بتنفيذ الميزانية من جهة، وبالعمليات المالية محل التنفيذ من جهة ثانية (أولاً)، كما نتناول الأسس المحاسبية المعتمدة لإثبات الإيرادات والنققات في المحاسبة العمومية (ثانياً).

#### أولاً-مبادئ المحاسبة العمومية

نكتفي في هذا العنصر ببيان مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي (I)، ومبدأ التفرقة بين الملائمة والشرعية (II)، مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنققات (III)، مبدأ تخصيص النققات (V)، مع الإشارة إلى وجود مبادئ أخرى على غرار مبدأ الفترة المحاسبية، ومبدأ وحدة القياس....

#### I-مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

يعتبر هذا المبدأ من بين أهم المبادئ التي تقوم عليها المحاسبة العمومية، والذين يهدف بصورة أساسية إلى تقسيم تنفيذ العمليات إلى مرحلتين مرحلة إدارية ومرحلة محاسبية، وهو ما يوجب علينا تناول مفهومه (1)، ومبررات تطبيقه (2)، والاستثناءات الواردة عليه (3).

#### 1-مفهوم مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

ويُعنى به ضرورة تنفيذ العمليات المالية للأجهزة الإدارية والهيئات العمومية على مرحلتين متميزتين ومن طرف عونين مختلفين، مرحلة إدارية ويتولاها الأمر بالصرف وتشمل الإثبات والتصفية والأمر بتحصيل بالنسبة للإيرادات، والإثبات والتصفية والأمر بالدفع بالنسبة للنققات؛ ومرحلة محاسبية ويتولاها المحاسب العمومي وتتمثل في دفع النققات وتحصيل الإيرادات<sup>98</sup>

وقد ورد النص على هذا المبدأ ضمن المادة 32 القانون رقم 07-23 التي جاء فيها أنه: **"تتأفي وظيفة الأمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي"**، وعليه فإنه يمنع القيام بمهام الأمر

<sup>98</sup> ساحل محمد، مرجع سابق، ص. 85؛ بن لولو سليم بدر الدين، مطبوعة في مقياس المحاسبة العمومية، لطلبة السنة الثالثة ليسانس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أوبوكر بلقايد، تلمسان، د.س.ن.، ص. 16.

بالصّرف والمحاسب العمومي من قبل شخص واحد.

ولا يتوقف مبدأ الفصل عند هذا الحدّ بل يتعدّى إلى الأزواج والآباء والأبناء والإخوة من الدرجة الأولى للآمرين بالصّرف، بحيث لا يجوز لهم بأيّ حال من الأحوال أن يكونوا محاسبين عموميين مختصين لهم.<sup>99</sup>

## 2- مبررات مبدأ الفصل بين الأمر بالصّرف والمحاسب العمومي

يرتكز مبدأ الفصل بين الأمر بالصّرف والمحاسب العمومي على العديد من المبررات التي تجعل منه أحد أهم المبادئ التي تقوم عليه المحاسبة العمومية، ومن أبرز هذه مبررات نذكر: تقسيم المهام ومراعاة مبدأ التّخصّص (أ)، الرّقابة المتبادلة (ب)، تطبيق وحدة الصندوق (ج).

**أ- تقسيم المهام ومراعاة مبدأ التّخصّص:** فتطبيق مبدأ الفصل بين التّنفيذ الإداري والتّنفيذ المحاسبي يؤدي بطبيعة الحال إلى تجزئة الاختصاص وتقسيمه بين الأمرين بالصّرف والمحاسبين العموميين، وهو ما ينتج عنه ضرورة مراعاة مبدأ التّخصّص في توزيع المهام الإدارية والمهام المحاسبية<sup>100</sup>، فالمهام الإدارية الموكلة للأمر بالصّرف تتطلّب أن تتوفّر في هذا الأخير مؤهلات في تسيير وإدارة وحدات القطاع العام، في حين تتطلّب المهام المحاسبية المسندة للمحاسب العمومي مؤهلات وتكوين محاسبي متخصّص.

## ب- الرّقابة المتبادلة وتجنب التّواطئ على الغش والتزوير والاختلاس: فوجود مبدأ

الفصل بين الأمر بالصّرف والمحاسب العمومي من شأنه أن يولّد رقابة متبادلة بينهما، ومنطلق هذه الرّقابة هو المطابقة بين الحساب الإداري الذي يعده الأمر بالصّرف، وحساب التّسيير الذي ينجزه المحاسب العمومي، وهو ما يساعد على كشف الأخطاء المالية من جهة، ويحدّد المسؤوليات من جهة ثانية<sup>101</sup>، وبحول دون وقوع حالات الغش والتزوير والاختلاس والتواطؤ فيما لو كان المكلف بالالتزام والدفع عوناً واحداً<sup>102</sup>. (لأنّ من يملك سلطة حيازة المال العام لا يملك سلطة

<sup>99</sup> المادة 33 من القانون رقم 07-23، مرجع سابق.

<sup>100</sup> عصفور محمد شاكّر، أصول الموازنة العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص. 112.

<sup>101</sup> شيخ عبد الصديق، الوجيز في المالية العامة وفقاً للتشريع الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2020، ص. 143.

<sup>102</sup> يلس شاوش بشير، المالية العامة: المبادئ العامة وتطبيقاتها في القانون الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية،

التصرف فيه).

### ج-تطبيق وحدة الصندوق: تستوجب هذه القاعدة أن تودع جميع الأموال العامة في

صندوق واحد (الخزينة العمومية)، ويوضع هذا الأخير تحت رقابة الوزير المكلف بالمالية، وعلى هذا الأساس فإن جميع المحاسبين العموميين يمارسون مهامهم تحت سلطة الوزير المالية<sup>103</sup>، لأن سلطة حيازة وتداول وحراسة المال العام من اختصاصهم، أما الآمرون بالصرف فيخضعون لقوانين أساسية مختلفة، وهم إما معيّنون أو منتخبون، كما أنهم يخضعون لسلطات مختلفة ومتعددة<sup>104</sup>.

### 3-الاستثناءات الواردة على مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

إن تطبيق مبدأ الفصل وما يتبعه من إجراءات ورقابة صارمة قد يؤدي في بعض الأحيان إلى التأخر في تنفيذ العمليات المالية، وعليه فقد أوجدت بعض الاستثناءات عليه، منها ما هو وارد في مجال النفقات (أ)؛ ومنها ما يتعلق بمجال الإيرادات (ب).

#### أ-الاستثناءات المبدأ في مجال النفقات: تتمثل الاستثناءات التي ترد على مبدأ الفصل

بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي في مجال النفقات، في الحالات التي نص عليها المرسوم التشريعي رقم 01-93 المتضمن قانون المالية لسنة 1993<sup>105</sup>:

أ/1-حالات الدفع دون أمر مسبق بالصرف: وفي هذه الحالات يتم الدفع مسبقاً، ثم تسوى الوضعية من طرف الأمر بالصرف، بإصداره لأوامر لاحقة بالدفع بعد التحقق من شرعيتها، وتتمثل هذه الحالات فيما يلي:<sup>106</sup>

◀ الدين الأصلي والفوائد واجبة الدفع الخاصة بديون الدولة، وأيضا خسائر الصرف على رأس المال الأصلي.

=الجزائر، 2007، ص. 199.

<sup>103</sup> بن لولو سليم بدر الدين، مرجع سابق، ص. 145

<sup>104</sup> شيخ عبد الصديق، مرجع سابق، ص. 143.

<sup>105</sup> مرسوم تشريعي رقم 01-93 مؤرخ في 19 جانفي 1993، يتضمن قانون المالية لسنة 1993، ج.ر.ج.ج.، عدد 04، صادر في 20 جانفي 2020.

<sup>106</sup> المادة 153 من المرسوم التشريعي رقم 01-93، مرجع نفسه.

◀ النفقات ذات الطابع النهائي المنفذة في إطار عمليات التجهيز العمومي التي استفادت من تمويلات خارجية.

◀ الدفع بواسطة وكالات التسيقات، وتسمى أيضا بوكالات النفقات؛ بحيث يمكن للأمر بالصرف تبعا للمرسوم التنفيذي رقم 24-346 المحدد لكيفيات إنشاء وكالات الإيرادات و/أو النفقات وتنظيمها وسيرها ومراقبتها<sup>107</sup>، إحداث وكالات النفقات بعد أخذ الموافقة الكتابية من المحاسب العمومي المختص، وهذا قصد تنفيذ صنف من النفقات العمومية التي لا يمكنها انتظار الآجال الطبيعية للالتزام والتصفية والأمر بالصرف والدفع، نظرا لحالتها الاستعجالية<sup>108</sup>، وهي كالاتي:<sup>109</sup>

- النفقات المرخص لها من قبل الوزير المكلف بالمالية،
- نفقات تخصّ المعدات والتسيير،
- التسيقات عن مصاريف المهمات،
- الأشغال المنجزة عن طريق الوكالات.

أ/2- حالات الدفع دون أمر بالصرف: وفي هذه الحالات يكون الدفع مباشرة من طرف المحاسب العمومي المكلف دون تدخل سابق أو لاحق من طرف الأمر بالصرف، وتتمثل هذه الحالات فيما يلي:<sup>110</sup>

- ◀ معاشات المجاهدين، ومعاشات التقاعد المسددة من ميزانية الدولة،
- ◀ رواتب أعضاء القيادة السياسية والحكومة،
- ◀ المصاريف والأموال الخاصة.

ب- الاستثناءات مبدأ في مجال الإيرادات: تقوم الإيرادات العمومية على قاعدة عدم قدرة

المحاسب العمومي على تحصيلها إلا بناء على أمر بالإيراد (سند تحصيل) يصدره الأمر

<sup>107</sup> مرسوم تنفيذي رقم 24-346 مؤرخ في 14 أكتوبر 2024، يحدّد كيفيات إنشاء وكالات الإيرادات و/أو النفقات وتنظيمها وسيرها ومراقبتها، ج.ج.ج.، عدد 71، صادر في 22 أكتوبر 2024.

<sup>108</sup> المادتين 2 و3 المرسوم التنفيذي رقم 24-346، مرجع نفسه.

<sup>109</sup> المادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 24-346، مرجع نفسه.

<sup>110</sup> المادة 153 من المرسوم التشريعي رقم 93-01، مرجع سابق.

بالصّرف، إلا أنّ هذه القاعدة ترد عليها بعض الاستثناءات التي يملك فيها للمحاسب العمومي إمكانية تحصيلها دون تدخل الأمر بالصّرف، ويتعلّق الأمر بـ:

**ب/1-التّحصيل نقدا:** يمكن تحصيل الإيرادات من المكّفين بالضّريبة حسب تصريحاتهم دون الحصول على أمر بالتّحصيل من الأمر بالصّرف، خصوصا في مجال الإيرادات المثبّته حسب تصريح المكّفين بها مثل الضّرائب غير المباشرة، والحقوق الجمركية، وحقوق التّسجيل وغيرها.<sup>111</sup>

**ب/2-وكالات الإيرادات:** يمكن للأمر بالصّرف إنشاء وكالات الإيرادات مثلها مثل وكالات التّفقات طبقا للمرسوم التّنفيذي رقم 24-346، بموجب مقرّر يصدره بعد أخذ الموافقة الكتابية من المحاسب العمومي المختص، وتتولى هذه الوكالات عملية قبض الإيرادات المحدّدة ضمن مقرّر إنشائها (باستثناء الإيرادات المتعلّقة بالضّرائب والرّسوم والإتاوات التي تقرّها قوانين الحماية والجمارك والأماك الوطنية<sup>112</sup>) مباشرة أي دون حاجة للأمر بالتّحصيل<sup>113</sup>، على أن يقوم وكيل الإيرادات بنقل هذه الإيرادات إلى صندوق المحاسب العمومي المختص وفق الشّروط المحدّدة في مقرّر الوكالة مرّة واحدة على الأقل في الأسبوع<sup>114</sup>.

## II-مبدأ التّفرة بين الملائمة والمشروعية

وفقا لهذا المبدأ فإنّ سلطة الملائمة تعود للأمر بالصّرف، في حين تعود رقابة المشروعية للمحاسب العمومي، والمقصود بالملائمة في هذا الموضع هو ترك قدر من الحرية للأمر بالصّرف في تقدير واختيار القرارات التي يراها ملائمة في إطار مهامه المالية الموكّلة إليه<sup>115</sup>، أمّا الشّرعية فيعنى بها تقيد المحاسب العمومي أثناء تنفيذه للعمليات المالية الموكّلة إليه بالتّصوص القانونية السّارية المفعول وعدم الخروج عنها<sup>116</sup>.

<sup>111</sup> منصورى الزين، مرجع سابق، ص ص. 9-10.

<sup>112</sup> المادة 2/12 من المرسوم التّنفيذي رقم 24-346، مرجع سابق.

<sup>113</sup> المادة 1/12 من المرسوم التّنفيذي رقم 24-346، مرجع نفسه.

<sup>114</sup> المادة 14 من المرسوم التّنفيذي رقم 24-346، مرجع نفسه.

<sup>115</sup> بوسّنة سلوى، مرجع سابق، ص. 25.

<sup>116</sup> شيخ عبد الصديق، مرجع سابق، ص. 145.

### III- مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات

ويعتبر هذا المبدأ كذلك من المبادئ المهمة التي تقوم عليها المحاسبة العمومية، وهو امتداد لمبدأ شمولية الميزانية المكرس في قانون المالية العامة، وعليه سنتولى بيان مفهومه (1)، والاستثناءات الواردة عليه (2).

#### 1- مفهوم مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات

مفاد هذا المبدأ أنّ كلّ الإيرادات تغطي بدون تمييز كلّ النفقات المسجّلة في الميزانية، ولا يمكن أن يخصّص أيّ إيراد بذاته إلى نفقة محدّد بذاتها<sup>117</sup>، وهو امتداد لمبدأ شمولية الميزانية<sup>118</sup>، الذي ورد النصّ عليه في إطار الميزانية العامة للدولة ضمن المادة 1/38 من القانون العضوي رقم 15-18 المتعلّق بقوانين المالية التي جاء فيها أنّه: "لا يمكن تخصيص أيّ إيراد لنفقة خاصة، ويستعمل مجموع الإيرادات لتغطية جميع نفقات الميزانية العامة للدولة، وتعتبر إيرادات المبلغ الكلي للحواصل، وذلك دون التقليل بين الإيرادات والنفقات".

ولا يمكن تطبيق هذا المبدأ إلى بالاستناد إلى قاعدتين أساسيتين هما: قاعد وحدة الخزينة (أ) قاعد وحدة الصندوق (ب).

أ-قاعد وحدة الخزينة: ومفادها أنّه يجب على المحاسبين العموميين إيداع كلّ الأموال العمومية سواء كانت ملك للدولة أو الولاية أو البلدية أو المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري... لدى الخزينة العمومية، ومن جهتها تضمن الخزينة العمومية من خلال السيولة المتوقّرة لديها توفير الأموال للمحاسبين العموميين لتمكينهم من دفع النفقات العمومية ويكون ذلك بتحويلها إلى صناديقهم.<sup>119</sup>

ب-قاعد وحدة الصندوق: ومفادها أنّه لا يمكن للمحاسب العمومي أن يمتلك إلا صندوق واحد، وحساب واحد لدى الخزينة، وحساب بريدي جاري واحد، حيث يستعمل هذه الحسابات لدفع

<sup>117</sup> بيوض خالد، مبادئ أساسية في المالية العامة: ميزانية الدولة، بيت الأفكار، الجزائر، 2022، ص. 76.

<sup>118</sup> مصطفى حسن مصطفي، مبادئ علم المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1999، ص. 645.

<sup>119</sup> شلال زهير، نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة ووافق اصلاحه، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، فرع: مالية ونفود، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص. 31.

كلّ النَّفقات وتحصيل كافة الإيرادات، وذلك دون تخصيص حساب معيّن لنفقة معيّنة أو إيراد معيّن، كما يمنع على المحاسب العمومي فتح حساب بنكي إلا في حالات خاصة ولفترة مؤقتة لتسديد نفقة استثنائية وبترخيص من وزارة المالية.<sup>120</sup>

## 2-الإستثناءات الواردة على مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنَّفقات

جاء ضمن القانون العضوي رقم 18-15 بعض الاستثناءات التي ترد على مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنَّفقات، بحيث سمح بتخصيص بعض الموارد لتغطية بعض النَّفقات في الحالات الآتية: أرصدة المساهمات (أ)، إجراء استعادة الاعتمادات المالية (ب)، الحسابات الخاصة للخزينة (ج).

أ-أرصدة المساهمات: ويقصد بها الأموال ذات الطّابع غير الجبائي المدفوعة للميزانية العامة من طرف الأشخاص الطبيعيّة أو الاعتباريّة قصد الإسهام في انجاز مشاريع ذات منفعة عامة تحت رقابة الدّولة، وكذلك الهيئات والوصايا المتنازل عنها للدّولة إذ يجب أن يتطابق استعمال الأموال المخصّصة للمساهمة مع موضوع المساهمة وفقا للاتفاقية المبرمة بين الواهب والمستفيد من الاموال المخصّصة للمساهمات والهيئات.<sup>121</sup>

ب-إجراء استعادة الاعتمادات المالية: ويقصد بإجراء استعادة الاعتمادات المالية، أنّ المبالغ المدفوعة بغير حقّ لفائدة الخزينة، أو المبالغ المتأتية من التنازلات بين مصالح الدّولة عن الأملاك والخدمات المنجزة، يمكن إدراجها مرّة أخرى في الفصل الذي صرفت منه.<sup>122</sup>

ج-الحسابات الخاصة للخزينة: وهي حسابات تفتح في كتابات الخزينة العمومية بموجب قانون المالية خارج الميزانية العامة للدّولة<sup>123</sup>، وتتضمن هذه الحسابات جميع العمليّات الماليّة المترتبة عن خروج أموال من الخزينة العموميّة أو دخولها إليها بصورة غير نهائيّة، فهي لا تعتبر

<sup>120</sup> شلال زهير، مرجع سابق، ص. 32.

<sup>121</sup> المادتين: 2/38 و 39 من القانون العضوي رقم 18-15، مرجع سابق.

<sup>122</sup> المادتين: 2/38 و 40 من القانون العضوي رقم 18-15، مرجع نفسه.

<sup>123</sup> بالجيلاني محمد ونور محمد لمين، "الحسابات الخاصة للخزينة في نظام الموازنة الجزائري"، مجلة مؤشر للدراسات الاقتصادية، مجلد 02، العدد، 02، 2018، ص. 94؛

إنفاقاً أو إيرادات بالمعنى الصحيح للكلمة، بل عبارة عن أموال تدخل الخزينة العمومية على أن تخرج منها فيما بعد، والعكس صحيح<sup>124</sup>، وقد حدّد القانون العضوي رقم 18-15 فئاتها كآلاتي<sup>125</sup>:

- ◀ الحسابات التجاريّة،
- ◀ حسابات التّخصيص الخاص،
- ◀ حسابات القروض والتّسيقات،
- ◀ حسابات التّسوية مع الحكومات الأجنبيّة،
- ◀ حسابات المساهمة والالتزام،
- ◀ حسابات العمليّات التّقديّة.

### V- مبدأ تخصيص النفقات

مفاد هذا المبدأ أنّ الاعتمادات المفتوحة في الميزانية لا يجوز أن تكون إجماليّة، بل يجب أن تخصّص بدقّة لكلّ وجه من أوجه الإنفاق<sup>126</sup>، وذلك حتّى لا تترك الفرصة للأمرين بالصّرف للتّصرف في الميزانيّة (حسب أهوائهم)، وبذلك يصبح هذا المبدأ أحد الوسائل من شأنها أن تمنع الإسراف، وتسهل عمليّة الرّقابة على تنفيذ الميزانيّة.

### ثانياً- أسس المحاسبة العمومية

إنّ إثبات العمليّات الماليّة (عمليات الإيرادات والنفقات) لا تتمّ بصورة عشوائية، وإنّما تتمّ ضمن أسس محاسبيّة تهدف إلى قياس النّتائج وعرضها بطريقة مناسبة، والتي يمكن تعريفها بأنّها طريقة القياس التي تشير الى وقت تحقق الإيرادات والنفقات ووقت تسجيلها في الدفاتر السجلات المحاسبيّة وعرضها ضمن القوائم الماليّة<sup>127</sup>، وقد أوجد علم المحاسبة أساسان لإثبات العمليّات

<sup>124</sup> منصورى الزين، مرجع سابق، ص. 20.

<sup>125</sup> المادة 42 من القانون العضوي رقم 18-15، مرجع سابق.

<sup>126</sup> بان صلاح عبد القادر، "التخصيص المالي في الموازنة العامة"، مجلة الحقوق، كلية الحقوق، جامعة المستنصرية، بغداد، المجلد 05، العدد 31، 2017، ص. 9.

<sup>127</sup> عبود ميلود، متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر: دراسة استطلاعية لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين، أطروحة مقدّمة لنيل شهادة دكتوراه=



المالية: الأساس النقدي (I)، وأساس الاستحقاق (II).

## I-الأساس النقدي

نحدّد من خلال العنصر مدلول الأساس النقدي (1)، ومزاياه (2)، وعيوبه (3).

### 1-مدلول الأساس النقدي

نفهم من تسمية هذا الأساس أنّه يقوم على النقد، أي أنّ قيود محاسبية لا تكون إلّا عند حضور النقدية، بمعنى آخر "يعتمد الأساس النقدي على تحميل الحساب النهائي لأيّ سنة مالية بالنفقات التي دفعت فعلا خلال تلك السنة والإيرادات التي قبضت فعلا خلالها، بغضّ النظر عما إذا كانت النفقات والإيرادات تعود لنفس السنة المالية أو إلى سنة سابقة أو لاحقة"<sup>128</sup>.

وعليه فإنّ الجهات التي تتبنّى الأساس النقدي تكون الإيرادات الظاهرة في حساباتها السنوية هي الإيرادات المحصّلة فعلا خلال السنة المالية كما أنّ النفقات الظاهرة في حساباتها هي ما تم دفعه فعلا خلال السنة المالية سواء كانت هذه الإيرادات والنفقات تخصّ السنة المالية التي أجريت فيها أو تتعلّق بسنوات ماضية أو سنوات لاحقة"<sup>129</sup>.

### 2-مزايا الأساس النقدي

يتميّز الأساس النقدي بمجموعة من المزايا نذكر من بينها:<sup>130</sup>

◀ البساطة والوضوح وسهولة التنفيذ؛ إذ لا يحتاج إلى خبرات محاسبية لدى المكلفين بالشؤون المالية.

= (ل. م. د)، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد درارية، أدرار، 2020، ص. 141.

<sup>128</sup> لعلايبيّة مالك وزرقين عبود، "واقع المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات تطويرها في ظل جهود مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولي، حوليات جامعة بشار في العلوم الاقتصادية، المجلد 03، العدد 02، 2016، ص. 72.

<sup>129</sup> الهويميل سعد بن محمد، مرجع سابق، ص. 34.

<sup>130</sup> راجع: عبود ميلود، مرجع سابق، ص. 142، شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليّات المالية للدولة، مرجع سابق، ص. 28-29؛ إسماعيل خليل إسماعيل وعدس نائل حسن، المحاسبة الحكومية: مدخل حديث، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص. 73؛ لعلايبيّة مالك وزرقين عبود، مرجع سابق، ص. 72.

- ◀ الموضوعية في عدم تدخل العنصر البشري في عملية قياس النتائج.
- ◀ إمكانية إقبال الحسابات وإعداد الحساب الختامي في وقت مبكر مما يساعد على فعالية الرقابة المالية.
- ◀ يساعد على تحديد حركة السيولة النقدية.
- ◀ أنه أكثر موضوعية حيث يتماشى مع حركة الخزينة تحصيلًا وسدادًا.

### 3- عيوب الأساس النقدي

- بالرغم من المزايا التي يوفرها الأساس النقدي إلا أنه يعاب عليه في عدة أمور نذكر من بينها:<sup>131</sup>
- ◀ عدم إظهار المركز المالي الحكومي بشكل عادل وسليم، لأنه لا يظهر حقوق الحكومة في الإيرادات المستحقة أو حقوق الغير في النفقات المستحقة.
  - ◀ صعوبة إجراء المقارنة بين الوحدات الخاضعة للمحاسبة العمومية المختلفة، أو بين الوحدة نفسها من سنة إلى أخرى، وهذا ينعكس بالسلب على عمليات التخطيط الكلي.
  - ◀ الخروج على مبدأ استقلال السنة المالية، بحيث يحمل السنة المالية بكافة النفقات المدفوعة سواء كانت تخص السنة المالية الحالية أو تخص سنوات سابقة أو اللاحقة، وما ينطبق على النفقات ينطبق على الإيرادات.
  - ◀ قصوره عن تقديم البيانات اللازمة للقيام بأعمال الرقابة الشاملة، وتقييم أداء الوحدات الخاضعة للمحاسبة العمومية، وذلك لأنه يتعامل فقط مع الإيرادات والنفقات النقدية، مهملًا العمليات غير النقدية.
  - ◀ صعوبة تتبع نفقات المشروعات التي يمتد تنفيذها لأكثر من سنة مالية، لأن نفقاتها يتم قفلها في نهاية كل سنة في الحساب الختامي.

<sup>131</sup> راجع: جابي أمينة هناء وملياني حكيم، "أهمية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في ظل عصرنة المحاسبة العمومية: تجربة بلدية رام الله الفلسطينية نموذجًا"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 10، العدد 02، 2017، ص. 139، إسماعيل خليل إسماعيل وعدس نائل حسن، مرجع سابق، ص. 73-74، عبود ميلود، مرجع سابق، ص. 143.

## II-أساس الاستحقاق

نحدّد من خلال العنصر مدلول أساس الاستحقاق (1)، ومزاياه (2)، وعيوبه (3).

### 1-مدلول أساس الاستحقاق

يقصد بأساس الاستحقاق الأساس الذي يقوم على تضمين الحساب الختامي لأيّ سنة ماليّة بالإيرادات والنّفقات التي تحقّقت خلال تلك السّنة بغض النّظر إن كانت هذه الإيرادات حصلت أم لم تحصل، وهذه النّفقات دفعت أو لم تدفع بعد.<sup>132</sup>

وعليه فإنّ أساس الاستحقاق لا يهتمّ بواقعة الدّفْع النّقدي أو التّحصيل النّقدي لإثبات وتسجيل العمليّات الماليّة، وإنّما يهتمّ بتاريخ تحقّق وأداء الخدمة أو تقديم السلعة<sup>133</sup>، سواء تمّ الدّفْع الفعلي أو القبض الفعلي في السّنة الماليّة التي حدثت فيها أو في السّنة الماليّة السابقة أو اللاحقة.

### 2-مزايا أساس الاستحقاق

يختصّ أساس الاستحقاق بمجموعة من المزايا نذكر من بينها:<sup>134</sup>

- ◀ توفير البيانات الكاملة حول حقوق والتزامات الوحدات الخاضعة للمحاسبة العموميّة، حيث يتمّ إثبات حقوق الغير على هذه الوحدات، وحقوق هذه الأخيرة لدى الغير في السّجلات المحاسبيّة مع تحديد تاريخ قيدها، ممّا يضمن المتابعة الحقيقيّة لحجم الدّين العمومي.
- ◀ إمكانيّة المقارنة بين إيرادات ونفقات السّنات المتتالية بصورة واضحة وسليمة.
- ◀ إعطاء البيانات الماليّة التي تظهر المركز المالي الفعلي للوحدات الخاضعة للمحاسبة العموميّة بصفة عاديّة حيث يظهر كافة حقوقها على الغير وحقوق الغير عليها،
- ◀ إعطاء البيانات الماليّة اللازمة لتحقيق الرّقابة الشّاملة والفعالة على أنشطة الوحدات الخاضعة

<sup>132</sup> شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العموميّة الجزائري الخاص بتنفيذ العمليّات الماليّة للدولة، مرجع سابق، ص.32.

<sup>133</sup> الهويل سعد بن محمد، مرجع سابق، ص. 34.

<sup>134</sup> راجع: قنوش مولود، "التوجه نحو تبني أساس محاسبة الاستحقاق في المحاسبة العمومية في الجزائر"، مجلة آفاق للبحوث والدراسات، المجلد 06، العدد 02، 2023، ص. 143، إسماعيل خليل إسماعيل وعدس نائل حسن، مرجع سابق، ص. 75؛ عبود ميلود، مرجع سابق، ص. 145-146.

للمحاسبة العمومية، وبيان مدى تحقيقها لأهدافها بأحسن الوسائل وبأقل التكاليف.

### 3- عيوب أساس الاستحقاق

بالرغم من المزايا التي يتمتع بها أساس الاستحقاق، إلا أنه لا يخلو من بعض العيوب نذكر منها<sup>135</sup>:

- ◀ تشويه المركز التقدي وإحداث خلل في الرقابة على السيولة النقدية، وذلك لاشتمال الحسابات على بيانات محاسبية مستقبلية قد لا يتم حدوثها إنفاقا وتحصيلا.
- ◀ ارتفاع تكاليف تنفيذه، حيث يحتاج تطبيق هذا الأساس إلى عدد كبير من الموظفين ذوي خبرة وكفاءة في مجال إدارة الحسابات ومسك السجلات.
- ◀ يعدّ أقل موضوعية وواقعية مقارنة بالأساس التقدي، مما يتيح مجالا أوسع للتلاعب والتأثير على النتائج، علاوة على ذلك فإن توزيع التكاليف على الفترات المحاسبية يخضع للتقدير والحكم الشخصي.
- ◀ أنه يستلزم أن تظلّ الحسابات مفتوحة لفترة طويلة بعد انقضاء السنة المالية، حتى يتم الانتهاء من التسويات الخاصة بالإيرادات غير المحصلة والتفقات غير المدفوعة، وهو ما يؤدي إلى حدوث تأخير في إعداد ونشر القوائم المالية مما يمسّ بفعالية الرقابة المالية.

<sup>135</sup> راجع: شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، مرجع سابق، ص. 36، إسماعيل خليل إسماعيل وعدس نائل حسن، مرجع سابق، ص. 76، قنوش مولود، عبود ميلود، مرجع سابق، ص. 143-144.

## المحور الرابع: قواعد المحاسبة الدوليّة في القطاع العام (IPSAS)

تعتبر قواعد المحاسبة الدوليّة في القطاع العام الشّكل الحديث للمحاسبة العموميّة، وتمثّل مجموعة من المعايير العمليّة المقبولة والمجمع عليها من خبراء وهيئات مهنيّة مختصّة في المحاسبة، والتي تتعلّق بكيفيّة توفير البيانات الدّقيقة التي تحقّق الإفصاح الكامل عن نتائج تنفيذ الميزانيّة العامة، وتحقيق رقابة فعالة على مدى كفاءة المؤسّسات العموميّة في تسيير المال العام وتنفيذ استراتيجية الدّولة، وعليه سنتناول هذه القواعد من خلال بيان مفهومها (أولاً)، وتصنيف معاييرها (ثانياً).

### أولاً- مفهوم المعايير المحاسبة الدوليّة للقطاع العام

نتطرق من خلال هذا العنصر إلى تعريف قواعد أو معايير المحاسبة الدوليّة للقطاع العام (I)، ونشأتها وتطورها (II)، والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها (III).

### I- تعريف المعايير المحاسبة الدوليّة للقطاع العام

تعرف معايير المحاسبة الدوليّة للقطاع العام بأنّها: "القواعد والأسس المحاسبية التي تحكم العمليّات الماليّة والمحاسبية التي تنشأ في القطاع العام غير الهادف للربح، وذلك لتوجيه ممارساتها، وتوحيد معالجتها للأمور المتماثلة حتّى تكون هناك قاعدة موحّدة للمقارنة بين أداء مؤسّسات القطاع العام، ولرفع جودة التقارير الماليّة التي تصدر عن هيئات القطاع العام"<sup>136</sup>، وقد عرفها مجلس معايير المحاسبة الدوليّة في القطاع العام (IPSASB) بأنّها: "معايير توضّح متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول العمليّات والأحداث في البيانات الماليّة ذات الغرض العام"<sup>137</sup>.

<sup>136</sup> خبيطي خضير ومونه يونس، "آفاق تبني المعايير المحاسبية الدوليّة للقطاع العام (IPSAS) ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري"، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 02، العدد 02، 2016، ص. 99.  
<sup>137</sup> شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليّات الماليّة للدّولة، مرجع سابق، ص. 51.

## II-نشأة وتطور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

ترتبط نشأة المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، بنشأة مجلس معايير المحاسبة العمومية (GASB)، الذي أنشئ سنة 1984 تحت إشراف مؤسّسة المحاسبة المالية (FAF) لتناول قضايا التقارير المالية في الحكومات المركزية والمحلية، ولقد كان الدافع وراء إنشاء هذا المجلس (GASB) هو التّقصي في قابلية القوائم المالية التي تعدّها الحكومات للمقاربة مع التقارير المالية التي تعدّها المؤسسات الاقتصادية، وذلك عندما واجهت بعض المدن الأمريكية احتمال الإفلاس، أين تمّ إصدار أوّل معيار في جويلية 1984، وهو المعيار الملزم الرّسمي الواجب على جميع المحاسبين ومراقبي الحسابات تطبيقه على الوحدات الحكومية.<sup>138</sup>

وبتاريخ 10 نوفمبر 2004 تمّ حلّ مجلس معايير المحاسبة العمومية (GASB)، ليحلّ محله مجلس المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) كجهة تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) الذي تأسّس سنة 1977، والذي يشمل 167 عضو من 127 دولة.<sup>139</sup> وقد حدّدت تشكيلة مجلس المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) بـ 18 عضوا يعيّنهم الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، منهم 15 عضو تابع للدول الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، و3 أعضاء يتمّ ترشيحهم من قبل أيّ فرد أو منظمة، إضافة إلى ذلك يتمّ تعيين عدد محدّد من المراقبين لكنهم لا يتمتّعون بحقّ التّصويت، بحيث تقتصر مهمّتهم فقط على تقديم آراء استشاريّة للمجلس.<sup>140</sup>

أمّا عن أهدافه فقد حدّدت بخدمة الصّالح العام من خلال وضع معايير عالية الجودة لإعداد التقارير المالية في القطاع العام، وتسهيل المقاربة بين المعايير الدولية والوطنية، وبالتالي الارتقاء بجودة واتساق إعداد التقارير المالية في العالم، ولتحقيق هذه الأهداف فإنه يقوم بـ:

◀ إصدار المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛

<sup>138</sup> خبيطي خضير ومونه يونس، مرجع سابق، ص. 99.

<sup>139</sup> خبيطي خضير ومونه يونس، مرجع نفسه، ص. 99.

<sup>140</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، 2010، ص. 14.

◀ تشجيع قبول هذه المعايير وتحقيق التوافق الدولي معها؛

◀ نشر وثائق أخرى تقدم إرشادات حول مواضيع وخبرات اعداد التقارير المالية في العالم.<sup>141</sup>

### III- أهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

إنّ اعتماد معايير المحاسبة الدوليّة للقطاع العام في أيّ دولة يعود عليها بالعديد من الفوائد

الاقتصادية والسياسية نذكر من بينها:<sup>142</sup>

◀ تطوير المحاسبة العمومية في مختلف دول العالم.

◀ تحقيق الشفافية نتيجة للإبلاغ الشامل عن المعاملات المالية العمومية، الذي يصبح ضرورة

حتمية على القائمين على القطاع العام.

◀ تحقيق النوعية في عرض التقارير المالية العمومية.

◀ تحسين المصداقية والنزاهة والموثوقية: وذلك لأنّ التقارير المحاسبية لا يمكن أن تكون ذات

مصداقية إذا قرّرت الحكومة نفسها قواعد إعدادها.

◀ مقارنة المحاسبة العمومية بالمحاسبة المالية الاقتصادية، وتعزيز ترتيبات الشراكة بين القطاعين

العام والخاص من خلال تنفيذ مجموعة مماثلة من المعايير المحاسبية.

◀ ضمان قابلية المعلومات المالية العمومية للمقارنة سواء على مستوى المحلي أو الدولي.

◀ زيادة مستوى الرقابة والمسائلة نتيجة لزيادة الإفصاح في التقارير المحاسبية والشفافية وقابلية

المقارنة التي تولدها المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

◀ بناء الثقة في الوكالات المانحة والمقرضين: بحيث يزيد اعتماد المعايير المحاسبية الدولية

للقطاع العام من أهلية البلد للحصول على المزايا الاقتصادية من الوكالات المانحة (كالوكالة

الأمريكية للتنمية الدولية)، والمؤسسات المالية الدولية (صندوق النقد الدولي، والبنك العالمي).

◀ تحسين تقديم الخدمات نتيجة لزيادة المسائلة والشفافية، ومساعدة أصحاب المصلحة على تقييم

<sup>141</sup>الاتحاد الدولي للمحاسبين، الجزء الأول، مرجع سابق، ص ص. 13-14.

<sup>142</sup>راجع: قمو آسية، "المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كضرورة لتوحيد ممارسات المحاسبة العمومية وحماية المال العام"، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 07، العدد 02، 2022، ص. 25؛ مرغني وليد ودموم زكرياء وعامر الحاج، "مقاربة المحاسبة العمومية في البيئة الجزائرية في ظل التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ipsas: واقع وتحديات"، مجلة العلوم الانسانية، المجلد 21، العدد 01، 2021، ص. 114.

مدى استخدام مواردهم.

## ثانيا- تصنيف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

أصدر مجلس المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) واحد وثلاثون (31) معيارا محاسبيًا للمحاسبة في وحدات القطاع العام قائم على أساس الاستحقاق (I)، ومعيار واحد قائم على الأساس التقدي (II).

### I-معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق

نعرض من خلال هذا العنصر معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق وفق التصنيف الآتي:<sup>143</sup> معايير إعداد وعرض التقارير والبيانات المالية (1)، معايير الأصول الملموسة وغير الملموسة (2)، معايير الأدوات المالية (3)، باقي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق (4).

#### 1-معايير إعداد وعرض التقارير والبيانات المالية:

- ◀ المعيار رقم (01) عرض البيانات المالية.
- ◀ المعيار رقم (02) بيانات التدفق التقدي.
- ◀ المعيار رقم (06) البيانات المالية الموحدة والمنفصلة.
- ◀ المعيار رقم (10) التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع.
- ◀ المعيار رقم (14) الأحداث بعد تاريخ إعداد التقرير.
- ◀ المعيار رقم (18) تقديم التقارير حول القطاعات.
- ◀ المعيار رقم (24) عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية.

#### 2-معايير الأصول الملموسة وغير الملموسة

- ◀ المعيار رقم (07) الاستثمارات في المنشآت الرّميلة.

<sup>143</sup> راجع: الاتحاد الدولي للمحاسبين، الجزء الأول، مرجع سابق؛ شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، مرجع سابق، ص ص. 59-88، عبود ميلود، مرجع سابق، ص ص. 189-201، خبيطي خضير ومونه يونس، مرجع سابق، ص ص. 100-101.



- ◀ المعيار رقم (08) الحصص في المشاريع المشتركة.
- ◀ المعيار رقم (11) عقود الإنشاء.
- ◀ المعيار رقم (12) المخزون.
- ◀ المعيار رقم (13) عقود الإيجار.
- ◀ المعيار رقم (16) العقارات الاستثمارية.
- ◀ المعيار رقم (17) الممتلكات والمصانع والمعدات.
- ◀ المعيار رقم (19) المخصّصات، الالتزامات والأصول المحتملة.
- ◀ المعيار رقم (21) انخفاض قيمة الأصول الغير مولدة للتقّد.
- ◀ المعيار رقم (26) انخفاض قيمة الأصول المولدة للتقّد.
- ◀ المعيار رقم (31) الأصول غير الملموسة.

### 3-معايير الأدوات الماليّة

- ◀ المعيار رقم (15) الأدوات الماليّة، الإفصاح والعرض.
- ◀ المعيار رقم (28) الأدوات الماليّة "العرض".
- ◀ المعيار رقم (29) الأدوات الماليّة "الاعتراف والقياس".
- ◀ المعيار رقم (30) الأدوات الماليّة "الإفصاحات".

### 4-باقي المعايير المحاسبة الدوليّة في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق

- ◀ المعيار رقم (03) السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء.
- ◀ المعيار رقم (04) آثار التغيرات في أسعار الصّرف.
- ◀ المعيار رقم (05) تكاليف الاقتراض.
- ◀ المعيار رقم (09) الإيراد من المعاملات التبادلية.
- ◀ المعيار رقم (20) الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة.
- ◀ المعيار رقم (22) الإفصاح عن المعلومات الماليّة حول القطاع الحكومي العام.
- ◀ المعيار رقم (23) الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات).
- ◀ المعيار رقم (25) منافع الموظفين.

◀ المعيار رقم (27) الزراعة.

## II- معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق الأساس النقدي

يقسم معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي إلى جزئين أساسيين، جزء يتضمن الإفصاحات الإلزامية (1)، و جزء يتضمن الإفصاحات الاختيارية (2).

### 1- الإفصاحات الإلزامية

تتمحور الإفصاحات الإلزامية الواجب توفرها في البيانات والتقارير المالية لوحدات القطاع العام حول مجموعة من النقاط التي تتعلق ب: متطلبات العرض والإفصاح عن البيانات المالية (أ)، معالجة المقبوضات والمدفوعات والأرصدة النقدية بالعملة الأجنبية (ب)، وعرض المعلومات حول الميزانية في البيانات المالية (ج)، والإفصاح عن المساعدات الخارجية (د).

أ- متطلبات العرض والإفصاح عن البيانات المالية: وفق متطلبات هذا المعيار، يجب

على وحدات القطاع العام أن تتضمن بياناتها المالية العناصر التالية<sup>144</sup>:

◀ بيان المدفوعات النقدية؛ والذي ينبغي أن يتضمن الإفصاح عن إجمالي النفقات المدفوعة فعلياً خلال فترة إعداد التقرير المالي.

◀ بيان المقبوضات النقدية؛ والذي يعرض إجمالي الإيرادات المحصلة نقداً خلال فترة إعداد التقرير المالي.

◀ الأرصدة النقدية المتاحة للمنشأة من بداية الفترة إلى نهايتها.

◀ الإفصاح عن المدفوعات التي تُؤدى بالنيابة عن المنشأة.

◀ إعداد تقرير عن المقبوضات والمدفوعات للمعاملات التي تمت على أساس إجمالي.

◀ الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة في إعداد البيانات المالية، وإرفاق هذه الأخيرة بالملاحظات التفسيرية الضرورية لفهما.

◀ الإفصاح في الملاحظات المرفقة للبيانات المالية عن القيود المفروضة على الأرصدة النقدية

<sup>144</sup>الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الثاني، 2014، ص ص. 1473-1474.

والحصول على القروض، بما فيها الأرصدة التقدية المهمة التي تخضع لقيود خارجية.

◀ الإفصاح عن طبيعة الأخطاء وطريقة تصحيحها.

**ب- معالجة التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية:** ويتم ذلك ببيان المعالجة المحاسبية

للمعاملات التي تقوم بها وحدات القطاع العام بالعملة الأجنبية، والتي يجب إدراجها داخل البيانات المالية بالعملة الوطنية، عن طريق الإفصاح عن الإيرادات أو النفقات بالعملة الأجنبية عند تاريخ إجراء المعاملات حسب أسعار الصرف السارية، والإفصاح عن الأرصدة النقدية المتاحة بالعملة الأجنبية بسعر الإقفال الذي يعبر عن سعر الصرف الفوري عند تاريخ إعداد التقارير المالية عن الأرصدة المالية لوحدات القطاع العام.<sup>145</sup>

**ج- عرض المعلومات حول الميزانية في البيانات المالية:** ويكون ذلك من خلال

توضيح متطلبات عرض الميزانية ضمن البيانات المالية، والتي ينبغي عرضها على أساس قابل للمقارنة بين المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية، وبين الميزانية الأصلية المصادق عليها والميزانية النهائية التي تتضمن كافة التغيرات المصادق عليها وفق الإجراءات والأحكام المعمول بها، عن طريق إعادة التخصيص أو التحويلات ضمن أبواب وبنود الميزانية الأصلية أو الأولية، حيث يتم الإفصاح عنها في الملاحظات المرفقة للبيانات المالية لوحدات القطاع العام.<sup>146</sup>

**د- الإفصاح عن المساعدات الخارجية:** بحيث يتعين الإفصاح بشكل مفصل في بيان

الإيرادات والنفقات النقدية عن إجمالي المساعدات الخارجية المستلمة نقدا خلال فترة إعداد التقرير المالي، إضافة إلى بيان إجمالي الدفعات التي قامت بها أطراف أخرى خارجية رسمية لتسوية التزامات وحدات القطاع العام.

ويتم تسجيل مبالغ المساعدات الخارجية المستلمة أو الدفعات النقدية التي تجريها أطراف

أخرى خارجية نيابة عن وحدات القطاع العام بالعملة الوطنية، عن طريق تطبيق سعر الصرف الساري المفعول في تاريخ استلام المساعدات الخارجية.<sup>147</sup>

<sup>145</sup>الاتحاد الدولي للمحاسبين، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص ص. 1489-1490.

<sup>146</sup>الاتحاد الدولي للمحاسبين، الجزء الثاني، مرجع نفسه، ص ص. 1490-1491.

<sup>147</sup>الاتحاد الدولي للمحاسبين، الجزء الثاني، مرجع نفسه، ص. 1503.

## 2- الإفصاحات الاختيارية وفقا للأساس النقدي

لا تعتبر هذه الإفصاحات إلزامية بالنسبة لوحدات القطاع العام التي تعرض بياناتها المالية تبعا للأساس النقدي، إلا أن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) يشجع على تطبيقها من أجل تعزيز شفافية وموثوقية البيانات المالية والتحسين من جودتها، والرفع من مستوى المساءلة، ومن هذه الإفصاحات الاختيارية نذكر:

- ◀ تحديد البنود غير العادية.
- ◀ الإفصاح عن المعاملات لحساب الغير.
- ◀ الإبلاغ عن التدفقات النقدية التمريرية، وهي عبارة عن تدفقات نقدية يتم إيداعها بصفة مؤقتة في حسابات وحدات القطاع العام ثم يتم تحويلها إلى المستفيد النهائي.
- ◀ الإفصاح عن الفئات الرئيسية للتدفقات النقدية.
- ◀ الإفصاح عن مساعدات المنظمات غير الحكومية النقدية، والجهات المستفيدة منها.<sup>148</sup>

<sup>148</sup>الاتحاد الدولي للمحاسبين، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص. 1474.

## المحور الخامس: الرقابة على تنفيذ الميزانية في ظل قانون المحاسبة العمومية

نكتفي ضمن هذا المحور بدراسة الرقابة المحاسبية والمالية على تنفيذ الميزانية، والتي تهدف إلى المحافظة على الأموال العامة من سوء التصرف، وضمان حسن استخدامها بما يخدم المصلحة العامة، عن طريق التأكد من أنّ العمليات المالية المتعلقة بالإيرادات والنفقات تتمّ وفقا للقواعد القانونية المحددة سلفا، وذلك قبل وأثناء وبعد تنفيذها، والعمل على كشف الانحرافات في وقتها وعلاج أسبابها بسرعة<sup>149</sup>.

وقد عرفت هذا النوع من الرقابة تقسيمات عدّة، لعلّ من أبرزها تقسيمها بحسب زمن ممارستها إلى رقابة قبلية أو السابقة (أولا)، ورقابة بعدية أو لاحقة (ثانيا).

### أولا- الرقابة القبلية على تنفيذ الميزانية

يقصد بالرقابة القبلية على تنفيذ الميزانية، الرقابة التي تتمّ قبل تنفيذ العمليات المالية بهدف كشف عن الأخطاء والمخالفات والتجاوزات، لتفاديها ومعالجتها قبل حدوثها، وهو ما أدى بالبعض إلى تسميتها بالرقابة الوقائية أو المانعة<sup>150</sup>، وقد أسندت في القانون الجزائري إلى كلّ من المراقب الميزانياتي (I)، والمحاسب العمومي (II).

### I- الرقابة الميزانياتيّة

وهي عبارة عن إجراء إداري يخضع له الآمرون بالصرف عند قيامهم بأولى مراحل تنفيذ النّفقة العمومية وهي مرحلة الالتزام، أي في مرحلة إثبات نشوء الدين العمومي تجاه الغير، وبالتالي فإنّ جميع الإيرادات العامة تستبعد من مجال تطبيق هذه الرقابة<sup>151</sup>، ويمارس هذه الرقابة المراقب الميزانياتي بمساعدة المراقب الميزانياتي المساعد، الذين يتمّ تعيينهما من قبل وزير المالية من بين الموظفين التابعين للمديرية العامة للميزانية، وقد ورد تنظيم هذه الرقابة بموجب المرسوم التنفيذي

<sup>149</sup> موفق عبد القادر، الرقابة المالية على البلدية في الجزائر: دراسة تحليلية ونقدية، أطروحة دكتوراه علوم في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2015، ص. 37.

<sup>150</sup> حشيش عادل أحمد، أصول المالية العامة: دراسة تحليلية لمقومات مالية الاقتصاد العام، دار النهضة العربية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، د.س.ن.، ص. 352.

<sup>151</sup> شيخ عبد الصديق، مرجع ساق، ص. 183-184.

رقم 24-347 المحدد لكيفيات ممارسة الرقابة الميزانية<sup>152</sup>، وبناء على هذا سنقوم بتحديد مجال هذه الرقابة (1)، وكذا العناصر التي تقوم عليها (2).

### 1- مجال الرقابة الميزانية

يمكن حصر مجال تطبيق الرقابة الميزانية في جانبين (2)، جانب عضوي يتعلق بالهيئات الخاضعة للرقابة (أ)، وجانب مادي يخص النفقات الخاضعة لهذه الرقابة (ب).

أ- الجانب العضوي للرقابة الميزانية: يتمثل الجانب العضوي للرقابة الميزانية في الأجهزة والوحدات الإدارية التي تتجز نفقاتها بعنوان<sup>153</sup>:

- ◀ الميزانية العامة للدولة،
- ◀ الحسابات الخاصة للخزينة،
- ◀ ميزانيات الجماعات المحلية،
- ◀ ميزانيات المؤسسات العمومية (ذات الطابع الإداري، ذات الطابع العلمي والثقافي والمهني، للصحة، ذات الطابع العلمي والتكنولوجي بخصوص المستخدمين وقرارات التسيير)،
- ◀ النفقات المنجزة بعنوان: تفويض التسيير، مهمة الإشراف المنتدب على المشروع، الأموال المخصصة للمساهمات.

هذا ويستثنى من الخضوع لهذه الرقابة ميزانيات كلاً من المجلس الشعبي الوطني، ومجلس الأمة.

ب- الجانب الموضوعي للرقابة الميزانية: يكمن الجانب الموضوعي للرقابة الميزانية في مشاريع الالتزام بالنفقات وقرارات التسيير (أي قبل التوقيع عليها من طرف الأمر بالصرف) الآتية<sup>154</sup>:

<sup>152</sup> مرسوم تنفيذي رقم 24-347 مؤرخ في 14 أكتوبر 2024، يحدد كيفيات ممارسة الرقابة الميزانية، ج.ر.ج.ج.، عدد 72، صادر في 27 أكتوبر 2024.

<sup>153</sup> المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 24-347، مرجع نفسه.

<sup>154</sup> المادة 1/14 من المرسوم التنفيذي رقم 24-347، مرجع نفسه.

- ◀ التفويض أو وضع تحت التصرف للاعتمادات ومناصب الشغل المالية وسحبها،
- ◀ منح الإعانات والمخصصات والمساهمات لفائدة المؤسسات والهيئات العمومية الأخرى،
- ◀ التخصيصات الميزانية وتعديل الاعتمادات الميزانية المصادق عليها،
- ◀ التحويلات لفائدة الأشخاص والجمعيات والجماعات المحلية والمنظمات الدولية،
- ◀ كل التزام مدعم بسندات الطلب ومشاريع العقود والصفقات العمومية واتفاقيات تفويض المرفق العام وعقود الشراكة والملاحق المرتبطة بها،
- ◀ المتعلقة بتسديد المصاريف،
- ◀ قرارات تسيير المستخدمين والأعوان العموميين، باستثناء الترقية في الدرجة.
- ◀ مشاريع القوائم الاسمية الموقوفة عند إقفال السنة المالية،
- ◀ مشاريع الجداول الأصلية الأولية، التكميلية أو التعديلية.

كما تخضع لتأشيرة المراقب الميزانياتي على سبيل التسوية قصد مسك ومتابعة محاسبة الالتزامات بالنفقات، النفقات المنجزة بعنوان وكالات النفقات، والنفقات المنفذة بدون التزام مسبق، ودون أمر بالصرف مسبق، أو دون أمر بالصرف.<sup>155</sup>

## 2-العناصر التي تقوم عليها الرقابة الميزانية

تقوم الرقابة الميزانية على النفقات العمومية الملتم بها من قبل الأمر بالصرف على فحص العناصر الآتية<sup>156</sup>:

- ◀ صفة الأمر بالصرف،
- ◀ بالنسبة لمشاريع القرارات المتعلقة بتسيير المستخدمين: ينظر إلى توفر الاعتمادات ومناصب المالية، وإلى احترام الأحكام التشريعية والتنظيمية والقوانين الأساسية الخاصة المطبقة عليهم،
- ◀ بالنسبة لمشاريع الالتزام بالنفقات وقرارات التسيير: ينظر إلى التقييد الميزانياتي، وتوفر الاعتمادات المالية، والتأكد من صحة مبلغ الالتزام، ومطابقتها للقوانين والتنظيمات المعمول بها،
- ◀ وجود التأشيرات أو الآراء المسبقة المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات المعمول بها.

<sup>155</sup> المادة 2/14 من المرسوم التنفيذي رقم 24-347، مرجع سابق.

<sup>156</sup> المادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 24-347، مرجع نفسه.

### 3- نتائج الرقابة الميزانية

تختتم الرقابة الميزانية على النفقات الملتزم بها من قبل المراقب الميزانياتي في أجل أقصاه عشرة (10) أيام<sup>157</sup> بمجموعة من النتائج التي تتمثل في: منح التأشير أي قبول الالتزام بالنفقة (أ)، الرّفص المؤقت (ب)، الرّفص النهائي (ج)، التّغاضي وتأشير الأخذ بالحسبان (د)، عدم قبول التّغاضي (هـ)، إعداد مذكرة ملاحظات (و)، عدم قبول التّغاضي (ز).

**أ- منح التأشير:** وتُعد بالتأشير قبول المراقب الميزانياتي لمشروع الإلتزام بالنفقة، ويكون هذا بعد التّأكد من مشروعيتها وتوفرها على جميع الشّروط والعناصر المطلوبة في المادة 15 أعلاه، بحيث يختتم المراقب الميزانياتي العملية الرقابية بوضع تأشير على بطاقة الإلتزام<sup>158</sup>، وعند الاقتضاء على الوثائق الثبوتية المرفقة بها.

**ب- الرّفص المؤقت:** يهدف الرّفص المؤقت إلى تصحيح الأخطاء التي اكتشفها المراقب الميزانياتي بمناسبة فحصه للملف المتضمّن مشروع الإلتزام بالنفقة، ومنح إمكانية إعادة إخضاعه إلى طلب التأشير لمرة ثانية<sup>159</sup>، أين يقوم بتحرير وإرسال مذكرة الرّفص المؤقت الى الأمر بالصّرف قصد الاطلاع عليها، وقد حصر المرسوم التنفيذي رقم 24-347 الحالات التي يكون فيها الرّفص مؤقّتا في الآتي:<sup>160</sup>

- ◀ عدم توافق مشروع الإلتزام مع البرمجة الميزانية التي يمكن تصحيحها بتعديل بعض عناصرها فيما يخصّ نفقات ميزانية الدولة المذكورة في الفصل الثاني من هذا المرسوم،
- ◀ انعدام أو نقصان الوثائق الثبوتية المطلوبة،

<sup>157</sup> المادة 30 من المرسوم التنفيذي رقم 24-347، مرجع سابق.

<sup>158</sup> يترتب على مشاريع الإلتزام بالنفقات وقرارات التسيير المذكورة في المادة 14 أعلاه، إعداد الأمر بالصّرف لبطاقة التّزام ملائمة، وترفق بطاقة الإلتزام هذه بالوثائق الثبوتية المتعلقة بها.

يحدد الوزير المكلف بالميزانية شكل بطاقة الإلتزام والبيانات الإلزامية التي يجب أن تتضمنها وكذلك كيفية وضع التأشير.؛ المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 24-347، مرجع نفسه.

<sup>159</sup> بورطالة علي، المراقب المالي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، فرع الإدارة والمالية العامة، كلية الحقوق، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2014، ص. 113.

<sup>160</sup> المادة 21 من المرسوم التنفيذي رقم 24-347، مرجع سابق.



◀ غياب بيان هام في الوثائق المرفقة،

◀ مشروع الالتزام مشوب بمخالفات للتنظيم قابلة للتصحيح.

هذا ويشترط في مذكرة الرّفص المؤقت أن تحتوى في مرّة واحدة على كافة الأسباب التي أدت إلى رفض التّأشير، وكذا مراجع النّصوص القانونيّة والتنظيميّة التي أدى عدم احترامها إلى رفض التّأشير، وبالتالي فإنّ الرّفص المؤقت لا يكون مكرّرا بأيّ حال من الأحوال<sup>161</sup>.

**ج- الرّفص النهائي:** يعتبر الرّفص النهائي لمنح التّأشير من النتائج النهائيّة التي تتجم

عن عمليّة الرّقابة، وسيلة لضمان مشروعيّة النفقات الملتزم بها، وتعدّ حالات الرّفص النهائي من التّجاوزات التي لا يمكن للأمر بالصّرف تصحيحها وتداركها<sup>162</sup>، وهي بحسب المرسوم التنفيذي رقم 24-347 تتمثّل في الآتي<sup>163</sup>:

◀ إنعدام صفة الأمر بالصّرف،

◀ عدم مطابقة مشروع الالتزام للتّشريع والتنظيم المعمول بهما،

◀ عدم توافر الاعتمادات أو المناصب الماليّة،

◀ عدم رفع الأمر بالصّرف للتّحفظات المدوّنة في مذكرة الرّفص المؤقت.

وبناء على الأسباب والحالات المذكورة أعلاه، يحرّر المراقب الميزانياتي مذكرة الرّفص النهائي ويرسلها إلى الأمر بالصّرف المعني، كما يقوم كذلك بإرسال نسخة من الملف الذي كان محلّ رفض نهائي مرفقا بتقرير مفصل إلى الوزير المكلف بالميزانيّة، ويمكن لهذا الأخير إعادة النّظر في الرّفص النهائي إذا تبين له أن الرّفص غير مؤسس<sup>164</sup>.

ما تجد الإشارة إليه أنّ الرّفص النهائي من الاختصاصات الحصريّة للمراقب الميزانياتي

بحيث لا يمكن للمراقب الميزانياتي المساعد القيام بها<sup>165</sup>.

<sup>161</sup>المادة 1/23 من المرسوم التنفيذي رقم 24-347، مرجع سابق.

<sup>162</sup>بورطالة علي، مرجع سابق، ص. 115.

<sup>163</sup>المادة 22 من المرسوم التنفيذي رقم 24-347، مرجع سابق.

<sup>164</sup>المادة 22 من المرسوم التنفيذي رقم 24-347، مرجع نفسه.

<sup>165</sup>المادة 2 من القرار الوزاري المؤرخ في 2 أبريل 2012، يضبط كميّات تحديد مهام المراقب المالي المساعد وكذا=

د-التّغاضي وتأشيرة الأخذ بالحسبان: يعتبر التّغاضي إجراءً استثنائيًا يستعمله الأمر بالصّرف بغرض تجاوز الرّفص النّهائي للالتزام بالتّفقة، على أن يتحمل المسؤولية كاملة<sup>166</sup>، ويمارس ذلك بمقرّر معلّل يعلم به الوزير المكلف بالميزانية<sup>167</sup>، وفي هذه الحالة يقتصر دور المراقب الميزانياتي بعد إرسال الالتزام بالتّفقة مرفقا بمقرر التّغاضي إليه بوضع تأشيرة الأخذ بالحسبان مع الإشارة إلى رقم التّغاضي وتاريخه، وإرسال نسخة من ملف الالتزام موضوع التّغاضي مرفقا بتقرير مفصل إلى الوزير المكلف بالميزانية، والذي بدوره يتكفل بإرسال نسخة من هذا الملف إلى الهيئات المتخصصة المكلفة بالرقابة البعدية على التّفقات العمومية<sup>168</sup>.

و-عدم قبول التّغاضي: لا يكون إجراء التّغاضي ملزما للمراقب الميزانياتي في جميع الحالات، وإنّما للمراقب الميزانياتي سلطة عدم قبوله بموجب قرار مكتوب يبلغه للأمر بالصّرف المعني<sup>169</sup>، وذلك في حالة ما إذا كان الرّفص النّهائي المعلن عنه يتعلّق بمشاريع قرارات تسيير المستخدمين<sup>170</sup>، أو يرجع للأسباب الآتية:<sup>171</sup>

- ◀ انعدام صفة الأمر بالصّرف،
- ◀ عدم توفر أو انعدام الاعتمادات أو مناصب الشّغل الماليّة،
- ◀ التقييد الميزانياتي غير القانوني للتّفقة،
- ◀ غياب التّأشيرات والآراء المسبقة المنصوص عليها في التّنظيم المعمول عليه،
- ◀ غياب الوثائق الثبوتية المتعلقة بالالتزام.

ه-إعداد مذكرة ملاحظات: يلجأ المراقب الميزانياتي إلى إعداد مذكرة ملاحظات

---

=شروط وكيفيات ممارسة نيابة عن المراقب المالي، ج.ر.ج.ج.، عدد 42، صادر في 21 أوت 2012.  
<sup>166</sup>دلاج محمد لخضر ونجاح عصام، "فعالية الرقابة المالية على الجماعات المحلية في التشريع الجزائري"، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 07، العدد، 02، 2020، ص. 120.  
<sup>167</sup>المادة 31 من المرسوم التّفيذي رقم 24-347، مرجع سابق.  
<sup>168</sup>المواد: 1/33، 34، 35 من المرسوم التّفيذي رقم 24-347، مرجع نفسه.  
<sup>169</sup>المادة 2/33 من المرسوم التّفيذي رقم 24-347، مرجع نفسه.  
<sup>170</sup>المادة 31 من المرسوم التّفيذي رقم 24-347، مرجع نفسه.  
<sup>171</sup>المادة 32 من المرسوم التّفيذي رقم 24-347، مرجع نفسه.

بخصوص مشاريع الصّفات العمومية المؤشّر عليها من قبل لجنة الصّفات العمومية المختصة، وذلك لأنّ تأشيرة هذه الأخيرة تعتبر إلزامية ومفروضة على المراقب الميزانياتي<sup>172</sup>؛ وعليه فإنّ المراقب الميزانياتي في هذه الحالة يكتفي فقط بوضع تأشيرة تضمن:<sup>173</sup>

◀ التقييد الميزانياتي للنفقة،

◀ توفر الاعتمادات المالية،

◀ صفة الأمر بالصّرف.

وفي حال ما إذا عاين المراقب الميزانياتي مخالفة مشروع الصّفة العمومية أو عدم مطابقته لأحكام تشريعية فإنّه يقوم بعد منح التأشيرة بإعداد مذكرة ملاحظات يرسلها إلى الوزير المكلف بالميزانية<sup>174</sup>، ويعتبر إجراء إعداد مذكرة ملاحظات من الاختصاصات المسندة بصفة حصرية للمراقب الميزانياتي، أي أنّ المراقب الميزانياتي المساعد لا يمكنه القيام بها<sup>175</sup>.

#### 4- مسؤولية المراقب الميزانياتي

يتوجّب على المراقب الميزانياتي \_ كما سبق وبيننا \_ أن يقوم بدراسة وفحص ملفات الالتزام التي يقدّمها الأمر بالصّرف، والخاضعة للرقابة السابقة في أجل أقصاه عشرة (10) أيام، والتي تختم إمّا بمنح التأشيرة أو الرّفص المؤقت أو الرّفص النهائي كما سبق الإشارة إليه.

وبناءً على هذا فإنّ المسؤولية الشخصية للمراقب الميزانياتي تقتصر على التأشير والآراء التي يمنحها، ومذكرات الرّفص المؤقت أو النهائي التي يبلغها، إضافة إلى سير المصالح الخاضعة لسلطته<sup>176</sup>، أمّا مسؤولية المراقب الميزانياتي المساعد الشخصية فتكون في حدود الاختصاصات التي يفوضها له المراقب الميزانياتي، وفي حدود الأعمال التي يقوم بها والتأشير والآراء التي يمنحها ومذكرات الرّفص المؤقت التي يبلغها<sup>177</sup>.

<sup>172</sup> المادة 1/16 من المرسوم التنفيذي رقم 24-347، مرجع سابق.

<sup>173</sup> المادة 1/16 من المرسوم التنفيذي رقم 24-347، مرجع نفسه.

<sup>174</sup> المادة 2/16 من المرسوم التنفيذي رقم 24-347، مرجع نفسه.

<sup>175</sup> المادة 2 من القرار الوزاري المؤرخ في 2 أبريل 2012، مرجع سابق.

<sup>176</sup> المادة 43 من المرسوم التنفيذي رقم 24-347، مرجع سابق.

<sup>177</sup> المادة 44 من المرسوم التنفيذي رقم 24-347، مرجع نفسه.

كما تقوم المسؤولية الشخصية لكليهما (المراقب الميزانياتي والمراقب الميزانياتي المساعد)، بخصوص احترام القواعد والإجراءات والآجال المنصوص عليها بموجب هذا المرسوم، والالتزام بالسّر المهني بمناسبة دراستهما للملفات والقرارات التي يطلعان عليها<sup>178</sup>، في حين تسقط المسؤولية الشخصية عن كليهما في حال قيام الأمر بالصّرف بإجراء التّغاضي<sup>179</sup>.

## II- رقابة المحاسب العمومي

يتدخل المحاسب العمومي في المرحلة الأخيرة من تنفيذ الميزانية، حيث يقوم بتنفيذ مرحلة تحصيل الإيرادات وتسديد النفقات المرخصة في الميزانية، لكنه قبل أن يقوم بهذه العمليات المالية فإنّه مطالب بالتّحقق من مشروعيتها، وبناء على هذا سنبين مجال هذه الرّقابة (1)، والعناصر التي تقوم عليها (2)، ونتائجها (3). والمسؤوليات المترتبة عليها (4).

### 1- مجال رقابة المحاسب العمومي

يمكن حصر مجال تطبيق رقابة المحاسب العمومي على تنفيذ الميزانية في جانبين (2)، جانب عضوي يتعلّق بالأجهزة الخاضعة للرّقابة (أ)، وجانب مادي يخصّ العمليات المالية التي تخضع لهذه الرّقابة (ب).

أ- الجانب العضوي لرقابة المحاسب العمومي: بصفة عامة يتمّ تطبيق رقابة المحاسب العمومي على جميع الأجهزة والهيئات الخاضعة لقانون المحاسبة العمومية المنصوص عليها ضمن المادة الأولى من القانون رقم 07-23، والتي سبق بيانها.

ب- الجانب الموضوعي لرقابة المحاسب العمومي: ويكمن الجانب الموضوعي للرّقابة التي يمارسها المحاسب العمومي على تنفيذ الميزانية في مراقبة سندات تحصيل من جهة الإيرادات، وأوامر الدّفع أو الصّرف أو حوالات الدّفع من جهة النفقات، التي يصدرها الأمر بالصّرف بصفة مسبقة.<sup>180</sup>

<sup>178</sup>المادة 46 من المرسوم التّفيذي رقم 24-347، مرجع سابق.

<sup>179</sup>المادة 45 من المرسوم التّفيذي رقم 24-347، مرجع نفسه.

<sup>180</sup>المادة 24 من القانون رقم 07-23، مرجع سابق.

## 2-العناصر التي تقوم عليها العملية الرقابية للمحاسب العمومي

خلافًا للرقابة المالية التي يمارسها المراقب المالي، والتي تقتصر فقط على جانب النفقات، فإن رقابة المحاسب العمومي تشمل الإيرادات (أ)، والنفقات (ب).

### أ-العناصر المتعلقة بالرقابة على الإيرادات: قبل تكفل المحاسب العمومي بأوامر

الإيرادات التي يصدرها الأمر بالصرف فإنه ملزم بمراقبة الأمور الآتية:<sup>181</sup>

- ◀ التأكد من أن الأمر بالصرف مرخص له قانونًا بإصدار الأمر بالإيراد؛
- ◀ مراقبة صحة أوامر الإيراد، وأوامر الإلغاء، والتخفيضات ومدى مطابقتها للتنظيم.

### ب-العناصر المتعلقة بالرقابة على النفقات: يتعين على المحاسب العمومي قبل قبوله

لدفع أي نفقة أن يتأكد ويتحقق من العناصر الآتية:<sup>182</sup>

- ◀ احترام مدونة الوثائق الثبوتية للنفقة المحددة عن طريق التنظيم،
- ◀ صفة الأمر بالصرف،
- ◀ توفر الاعتمادات المالية،
- ◀ توفر السيولة ما عدا بالنسبة لميزانية الدولة،
- ◀ تبرير أداء الخدمة،
- ◀ دقة حساب مبلغ الدين،
- ◀ دقة التقييد الميزانياتي،
- ◀ وجود تأشيريات هيئات المراقبة التي نصت عليها القوانين والأنظمة المعمول بها،
- ◀ الطابع الإبرائي للدفع،
- ◀ عدم تقادم النفقة أو وجودها محل معارضة.

## 3-نتائج رقابة المحاسب العمومي

تختتم الرقابة المحاسب العمومي السابقة على تنفيذ الميزانية بمجموعة من النتائج، تتمثل

<sup>181</sup>المادة 26 من القانون رقم 07-23، مرجع سابق.

<sup>182</sup>المادة 27 من القانون رقم 07-23، مرجع نفسه.

في: تحصيل الإيراد (أ)، قبول الديون كقيم منعدمة (ب)، دفع النفقة (ج)، رفض دفع النفقة (د).  
إجراء تسخير المحاسب العمومي (هـ)، رفض الامتثال للتسخير (ز).

أ- **تحصيل الإيراد:** يمثّل تحصيل الإيرادات الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الديون العمومية لدى الغير، حيث تتم هذه عملية بعد تحقّق المحاسب العمومي من العناصر المذكورة في المادة 26 من القانون 09-23 أعلاه<sup>183</sup>، وفق الطّرق الآتية:

أ/1- **التّحصيل الوديّ:** ويقصد به الإجراء الذي يسمح للمحاسب العمومي بالحصول على دفع طوعي من المدين، ويتضمّن عادة إشعار المدين لتسديد المبالغ المستحقّة عليه خلال الآجال المحدّدة قانوناً.<sup>184</sup>

أ/2- **التّحصيل الجبري:** ويكون في حال عدم تسوية الدين ودياً<sup>185</sup>، ويتمّ من خلال وسائل معروفة منها التّنبية، غلق الحساب البنكي للمدين، الغلق المؤقت للمحل المهني، حجز الأموال المنقولة والعقارية للمدين، الحجز التّنفيذي... إلخ<sup>186</sup>، وقد حدّدت إجراءاته بموجب المرسوم التّنفيذي رقم 24-358 المحدّد لآجال دفع النفقات وكيفيات تحصيل الإيرادات وشروط قبول القيم المنعدمة<sup>187</sup>.

وقد نصّ هذا المرسوم أنّ بعد إصدار الأمر بالصّرف لأوامر التّحصيل الذي يكون في أجل ثلاثون (30) يوماً من إثبات الإيرادات (يستثنى من هذا الأجراء الديون المرتبطة بالضرائب واملاك الدولة)، يتعيّن على المحاسب العمومي إرسال إشعار بصدور الأمر بالتّحصيل إلى المدين عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام في أجل ثمانية (08) أيام<sup>188</sup>، على أن يتمّ

<sup>183</sup>المادة 43 من القانون رقم 07-23، مرجع سابق.

<sup>184</sup>المادة 45 من القانون رقم 07-23، مرجع نفسه.

<sup>185</sup>المادة 46 من القانون رقم 07-23، مرجع نفسه.

<sup>186</sup>شيعاوي وفاء، إجراءات التحصيل الجبري في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة العلوم الانسانية، المجلد 10، العدد 18، 2010، ص ص. 192-194.

<sup>187</sup>مرسوم تنفيذي رقم 24-358 مؤرخ في 7 نوفمبر 2024، يحدّد آجال دفع النفقات وكيفيات تحصيل الإيرادات وشروط قبول القيم المنعدمة، ج.رج.ج.، عدد 74، صادر في 7 نوفمبر 2024.

<sup>188</sup>المادة 7 من المرسوم التّنفيذي رقم 24-358، مرجع سابق.

الدفع في أجل ثلاثين (30) يوما من تاريخ الإبلاغ بالإشعار<sup>189</sup>، إلا أنه يمكن للمحاسب العمومي بناء على طلب ميرر من المدين- تمديد آجال الدفع لكل الديون باستثناء ما المتعلق منها بالاقتطاعات من المرتبات<sup>190</sup>، وفي حالة عدم الدفع يجب على المحاسب العمومي تذكير المدينين بإنذار كتابي بضرورة دفع الدين المستحق عليهم في أجل خمسة عشر (15) يوم<sup>191</sup>.

وإذا لم يدفع المدينون بعد الإنذار الموجه إليهم، ويانقضاء مدة خمسة عشر (15) يوما، يتقدم المحاسب العمومي المختص بطلب إلى الأمر بالصرف لجعل الأمر بتحصيل الإيراد تنفيذيا (بيان تنفيذي)، ليقوم بعدها الأمر بالصرف بإعادة أوامر الإيرادات التي أصبحت تنفيذية وجوبا إلى المحاسب العمومي المختص، وذلك في أجل أقصاه ثمانية (8) أيام<sup>192</sup>.

بمجرد استلام المحاسب العمومي لأوامر الإيرادات التي أصبحت تنفيذية يقوم بإعداد إشعار بحجز تحفظي لدى الغير، ويرسله إلى المحاسبين العموميين المؤهلين وإلى المؤسسات المالية من أجل التحصيل الجبري<sup>193</sup>.

**ب- قبول القيم المنعدمة:** يطبق إجراء قبول الديون كقيم منعدمة عندما لا يثمر التحصيل الإجباري للإيرادات، وبعبارة أخرى بعد استنفاد جميع إجراءات تحصيلها دون جدوى في إعفاء المحاسب العمومي من مسؤوليته<sup>194</sup>، وذلك بسبب<sup>195</sup>:

#### ◀ عدم قابلية الديون للتحصيل،

<sup>189</sup> المادة 14 من المرسوم التنفيذي رقم 24-358، مرجع سابق.

<sup>190</sup> المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 24-358، مرجع نفسه.

<sup>191</sup> المادة 14 من المرسوم التنفيذي رقم 24-358، مرجع نفسه.

<sup>192</sup> المادة 15 والمادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 24-358، مرجع سابق.

-«تتمثل الوثيقة التي تجعل أمرا بالإيراد تنفيذيا في أن توضع على نسخة الأمر بالإيراد المصادق على مطابقتها من طرف المحاسب العمومي المختص المعني، التأشير الآتية المتبوعة بإمضاء الأمر بالصرف: "يحدد هذا الأمر بالصرف مبلغ ..... ليصبح بيانا تنفيذيا وذلك طبقا للمادة 47 من القانون رقم 07-23 المؤرخ في 3 ذي الحجة عام 1444 الموافق 21 يونيو سنة 2023، والمتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي"؛ المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 24-358، مرجع نفسه.

<sup>193</sup> المادة 19 من المرسوم التنفيذي رقم 24-358، مرجع نفسه.

<sup>194</sup> المادة 1/22 من المرسوم التنفيذي رقم 24-358، مرجع نفسه.

<sup>195</sup> المادة 23 من المرسوم التنفيذي رقم 24-358، مرجع نفسه.

◀ إذا توفي المدينين أو غابوا دون أن يتركوا أملاكاً يمكن حجزها،  
◀ إذا أو توبع المدينين دون جدوى،

وبناءً على هذا، وبعد مرور أربعة (04) سنوات من تاريخ إثبات الدين، يمكن للمحاسب العمومي المختص أن يطلب من الأمر بالصرف قبول البيانات التنفيذية التي لم يتم تحصيلها كقيم منعدمة، وذلك عن طريق إرسال بيان عن الديون الباقي تحصيلها مرفوق بالأوراق الثبوتية المبررة لعدم قابليتها للتحويل إلى الأمر بالصرف، ليتكفل هذا الأخير بقبولها بموجب مقرر يتضمن قائمة الديون المقبولة كقيم منعدمة.<sup>196</sup>

ما ينبه عليه أن قبول الديون كقيم منعدمة يهدف فقط إلى إعفاء المحاسب العمومي من مسؤولية التحويل، وبذلك فإنه لا يحزر المدينين بل يظلّ السند الصادر محتفظاً بطبيعة التنفيذ في حقهم، وإذا تحسنت وضعيتهم المالية يجب استئناف إجراءات التحويل الإجباري ضدّهم.<sup>197</sup>

### ج- دفع النفقات: دفع النفقة هي العملية المالية أو الإجراء الذي يقوم به المحاسب

العمومي من أجل إبراء الدين العمومي، وقد ورد النص عليه ضمن المادة 59 من القانون رقم 07-23، وتتم هذه العملية متى كانت النفقة مستوفية للشروط القانونية التي نصت عليهم المادة 27 السالفة الذكر من خلال الطرق الآتية:

ب/1- الدفع نقداً: وهنا يتمّ الدفع على مستوى صندوق الهيئة الإدارية المعنية.<sup>198</sup>

ب/2- الدفع بالتحويل لحساب بريدي أو بنكي أو حساب الخزينة: حيث يقوم المحاسب

العمومي بتحويل المبلغ إلى حساب الدائن البريدي أو البنكي أو في حسابه المفتوح لدى الخزينة.<sup>199</sup>

ب/3- المقاصة: وتتمّ عندما يكون الجهاز العمومي دائن ومدين في نفس وقت لأشخاص معيّنين،

فيعمد المحاسب العمومي في هذه الحالة لإجراء المقاصة بين ما للجهاز العمومي وما عليه.<sup>200</sup>

<sup>196</sup> المادة 24 من المرسوم التنفيذي رقم 24-358، مرجع سابق.

<sup>197</sup> المادة 2/22 من المرسوم التنفيذي رقم 24-358، مرجع نفسه.

<sup>198</sup> سكوتي خالد، "المحاسب العمومي: الدور والفعالية"، مجلة تحولات، المجلد 03، العدد 02، 2020، ص. 203.

<sup>199</sup> العربي بوعمران محمد، مرجع سابق، ص. 84.

<sup>200</sup> سكوتي خالد، "المحاسب العمومي: الدور والفعالية"، مرجع سابق، ص. 203.



-وقد قيّد المرسوم التنفيذي رقم 24-358 آجال دفع التّفقات بمدة أقصاه عشرة (10) أيام، يتمّ حسابها من تاريخ استلامه للأمر بالصّرف أو حوالة الدّفع، التي يتعيّن على الأمر بالصّرف إصدارها وإرسالها بين اليوم الأوّل (01) واليوم العشرين (20) من كلّ شهر، وبعد تسديد التّفقة يرسل المحاسب العمومي إلى الأمر بالصّرف نسخة من الأمر بالصّرف أو حوالة الدّفع تحمل إشارة التسديد.<sup>201</sup>

**د-الرّفص المؤقت:** حيث يملك المحاسب العمومي سلطة رفض دفع التّفقة مؤقتاً عن طريق إعداد مذكرة مراجعة في الحالات الآتية:<sup>202</sup>

- ◀ التّفقات التي تشوبها مخالفات يمكن تصحيحها،
- ◀ غياب أو نقص في الوثائق الثبوتية المنصوص عليها في مدونة الوثائق الثبوتية للتّفقات،
- ◀ إغفال بيان جوهري في الوثائق المرفقة.

ويتوجب على الأمر بالصّرف أن يبلغ مذكرة المراجعة إلى الأمر بالصّرف خلال مدة أقصاها عشرة (10) أيام (من يوم العشرين (20) إلى غاية نهاية الشّهر)، يتمّ حسابها من تاريخ استلامه للأمر بالصّرف أو حوالة الدّفع<sup>203</sup>؛ وفي هذه الحالة يجب على الأمر بالصّرف إكمال ملفاته خلال أجل أقصاه خمسة (05) أيام في حالة تبليغه بمذكرة المراجعة خلال الفترة الممتدة من اليوم 21 إلى 25 من الشّهر، أمّا في حالة تبليغه بمذكرة المراجعة ابتداء من اليوم 26 من الشّهر فتكون عملية استكمال ملفاته خلال الأيام المتبقية من الشّهر دون أن يتعدّ نهاية الشّهر المعني.<sup>204</sup>

**ه-الرّفص النهائي:** يلجأ المحاسب العمومي إلى إجراء الرّفص النهائي لأوامر الصّرف أو حوالات الدّفع في الحالات الآتية:

- ◀ عدم مطابقة التّفقات للقوانين والتنّظيمات المعمول بها،
- ◀ عدم مراعاة الملاحظات الواردة في مذكرات الرّفص المؤقت،

<sup>201</sup>المواد: 2، 3، 6 من المرسوم التنفيذي رقم 24-358، مرجع سابق.

<sup>202</sup>المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 24-358، مرجع سابق.

<sup>203</sup>المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 24-358، مرجع نفسه.

<sup>204</sup>المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 24-358، مرجع نفسه.

◀ عدم احترام آجال استكمال الملف المنصوص عليها في المادة 4 أعلاه.

لكن ما ينبه عليه أنّ الرّفص النهائي لأوامر الصّرف أو حوالات الدّفح يكون نهائيا بخصوص الشّهر الذي بلغت فيه للمحاسب العمومي فقط، بحيث يمكن الأمرين بالصّرف، وبعد رفع التّحفظات، إعادة إصدارها وإرسالها للمحاسب العمومي خلال الشّهر الموالي تحت رقم تسلسلي جديد.<sup>205</sup>

و- **تسخير المحاسب العمومي:** يملك الأمر بالصّرف في حالة رفض المحاسب العمومي لأوامر الصّرف أو حوالات الدّفح إمكانيّة تجاوز هذا الرّفص والأمر بدفعها، وذلك باستعمال حق التّسخير الذي يكون كتابيا وتحت مسؤوليّة<sup>206</sup>، وقد اشترط المرسوم التّنفيذي رقم 24-344 المحدّد لإجراء تسخير الأمرين بالصّرف للمحاسبين العموميين أن تتضمن وثيقة التّسخير التي يعدها الأمر بالصّرف وجوبا النّفقة المرفوضة بالإضافة إلى الأسباب المبرّرة لهذا الرّفص، وكذلك عبارة "يسخّر المحاسب للدّفح".<sup>207</sup>

وفي هذه الحالة إذا امتثل المحاسب العمومي للتّسخير فإنّه تبرؤ ذمّته من المسؤوليّة الشّخصيّة والماليّة وتنقل إلى الأمر بالصّرف، على أن يرسل خلال خمسة عشر (15) يوما عرض حال مرفقا بنسخة من كلّ الوثائق المحاسبية إلى الوزير المكلف بالماليّة ومجلس المحاسبة، يوضّح فيه وبصفة مفصّلة، أسباب رفض الدّفح.<sup>208</sup>

ز- **رفض الامتثال للتّسخير:** لا يكون الأمر بالتّسخير ملزما للمحاسب العمومي في جميع الحالات، وإنّما له أن يرفض الامتثال للتّسخير إذا كان الرّفص معلّلا بالأسباب الآتية:<sup>209</sup>

◀ عدم توفر الاعتمادات الماليّة؛

<sup>205</sup>المادة 5 من المرسوم التّنفيذي رقم 24-358، مرجع سابق.

<sup>206</sup>المادة 61 من القانون رقم 23-07، مرجع سابق.

<sup>207</sup>المادة 2 من المرسوم التّنفيذي رقم 24-344 المؤرخ في 14 أكتوبر 2024، المحدّد لإجراء تسخير الأمرين بالصّرف للمحاسبين العموميين، ج.ر.ج.ج.، عدد 71، صادر في 22 أكتوبر 2024.

<sup>208</sup>المادة 1/2/62، من القانون رقم 23-07، مرجع سابق؛ المادة 3 من المرسوم التّنفيذي رقم 24-344، مرجع سابق.

<sup>209</sup>المادة 3/62 من القانون رقم 23-07، مرجع سابق.

- ◀ عدم توفر السيولة، ما عدا بالنسبة لميزانية الدولة؛
- ◀ انعدام إثبات أداء الخدمة؛
- ◀ طابع النفقة غير الإبرائي؛ بمعنى أن دفع النفقة لو تمّ لا يؤدي إلى إبراء ذمة الهيئة الإدارية من الدين الذي عليها.
- ◀ عدم وجود تأشيرة رقابة النفقات الملتزم بها أو تأشيرة لجنة الصفقات العمومية المختصة عندما تكون مثل هذه التأشيرة منصوصاً عليها في التنظيم المعمول به.
- وما يجب التنبيه عليه أنّ المحاسب العمومي إذا امتثال في هذه الحالات للأمر بالتسخيرة ، فإنه يكون مسؤولاً مسؤولية الشخصية.<sup>210</sup>

#### 4-مسؤولية المحاسب العمومي

- تتعقد المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسبين العموميين ومفوضيهم والأعوان الموضوعين تحت سلطتهم في حالة حصول عجز في الصندوق<sup>211</sup>، والذي يكون في حالات الآتية:<sup>212</sup>
- ◀ وجود فارق غير مبرر في حسابات السيولة،
  - ◀ إيراد غير محصل لعدم احترام الإجراءات القانونية،
  - ◀ دفع نفقة غير مبررة،
  - ◀ نقص ملحوظ في القيم العينية.

لكن ما تجدر الإشارة إليه أنّ المسؤولية الشخصية والمالية في هذه الحالة لا يمكن إقامتها إلا من طرف مجلس المحاسبة أو من طرف وزير المالية<sup>213</sup>، وذلك بإصدار أحدهما لقرار تصفية باقي الحساب في حقّ المحاسب العمومي ومفوضيهم والأعوان الموضوعين تحت سلطتهم، والذي

<sup>210</sup>المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 24-344، مرجع سابق.

<sup>211</sup>المادة 1/12 من القانون رقم 23-07، مرجع سابق.

<sup>212</sup>المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 24-345 المؤرخ في 14 أكتوبر 2024، يحدد شروط الأخذ بالمسؤولية المالية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحساب، ج.ر.ج.ج.، عدد 71، صادر في 22 أكتوبر 2024.

<sup>213</sup>سكوتي خالد، الدور التكاملية بين أعوان الخزينة وأعوان التنفيذ في مراقبة وتنفيذ الميزانية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، تخصص، الدولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2013.

يصبحون بموجبه مدينين للخرينة العمومية بمبلغ هذا القرار.<sup>214</sup>

وبمجرد تبليغ قرار تصفية باقي الحساب إلى المعني به من طرف الجهة المصدرة له سواء كانت الوزير المكلف بالمالية أو مجلس المحاسبة عن طريق البريد المضمّن مع إشعار بالاستلام، يكتسي هذا القرار القوة التنفيذية<sup>215</sup>، وبالتالي يتعيّن وجوباً على المعني به تسديد مبلغه من أمواله الشخصية، وفي حالة ما إذا كانت أمواله الشخصية لا تغطي باقي الحساب، فإنّه يمكن التكفل به عن طريق دفع مؤقت من الخزينة العمومية، وذلك قصد الاستعادة الفورية للتوازن المالي، وفي هذه الحالة، يرسل المحاسب العمومي تقريراً مفصلاً إلى الوزير المكلف بالمالية.<sup>216</sup>

إضافة إلى هذا فإنّ المحاسبون العموميّون ومفوضوهم والأعوان الموضوعون تحت سلطتهم يكونون مسؤولون شخصياً عن الأخطاء والمخالفات التي تشكّل خرقاً بيناً للأحكام التشريعية والتنظيمية التي تحكم استعمال وتسيير المال العام التي من شأنها أن تلحق ضرراً بالخرينة العمومية أو بهيئة عمومية<sup>217</sup>، ويتم معاقبتهم على هذه الأخطاء والمخالفات بالغرامات المنصوص عليها في التشريع المعمول به، والتي يقصد بها الغرامات التي يفرضها مجلس المحاسبة بناء على التقارير التي ترفع إليه من قبل الهيئة أو السلطة الإدارية المخولة بالرقابة أو التفتيش.<sup>218</sup>

هذا وقد وضعت جملة من إجراءات التي من شأنها أن تخفّف من المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسبين العموميّين ومفوضيهم والأعوان الموضوعين تحت سلطتهم أو تعفيه منها، نحددها كالآتي:

**أ- الإعفاء من المسؤولية:** يمكن للوزير المكلف بالمالية بعد أخذ رأي اللجنة الاستشارية المشكلة لدى الوكالة القضائية للخرينة، وبناء على طلب الإعفاء الكلي أو الجزئي من المسؤولية يعدّه المدينين للخرينة العمومية سواء كانوا المحاسبين العموميّين أو مفوضيهم أو الأعوان

<sup>214</sup>المادة 2/12 من القانون رقم 07-23، مرجع سابق.

<sup>215</sup>المادة 6 والمادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 24-345، مرجع سابق.

<sup>216</sup>المادة 3 والمادة 9 من المرسوم التنفيذي رقم 24-345، مرجع نفسه.

<sup>217</sup>المادة 4/12 من القانون رقم 07-23، مرجع سابق.

<sup>218</sup>المادة 3 والمادة 9 من المرسوم التنفيذي رقم 24-345، مرجع سابق.

الموضوعين تحت سلطتهم، أن يصدر قرارا بإعفائهم كليًا أو جزئيًا من المسؤولية في حالة ما أثبتوا حسن النية أو في حالة السرقة أو الضياع الناتج عن حالات القوة القاهرة، والذي يبلغ من قبله إلى المعني بالأمر عن طريق البريد المضمّن مع إشعار بالاستلام، وفي هذه الحالة تتحمّل ميزانية الهيئة المعنية المبالغ موضوع الإعفاء الممنوح.<sup>219</sup>

**ب-الإبراء الرجائي:** إذا قوبل طلب الإعفاء الكلي أو الجزئي من المسؤولية المقدم من قبل المحاسبين العموميين أو مفوضيهم أو الأعوان الموضوعين تحت سلطتهم بالرفض من طرف الوزير المكلف بالمالية، فإنّ لهم أن يتقدّموا لهذا الأخير **بطلب إبراء رجائي** عن مبلغ باقي الحساب المتروك على عاتقهم، وفي هذه الحالة يمكن للوزير المكلف بالمالية إبراءهم من المسؤولية في حالة إثباتهم لحسن النية أو في حالات القوة القاهرة<sup>220</sup>، ويكون الإبراء الرجائي بموجب قرار منه بعد أخذ رأي لجنة المنازعات، يبلغ إلى المعني بالأمر عن طريق البريد المضمّن مع إشعار بالاستلام، وفي هذه الحالة تتحمّل ميزانية الهيئة المعنية المبالغ موضوع الإعفاء الممنوح.<sup>221</sup>

**ج-قبول الإيرادات كقيم منعدمة:** وقد سبق التّطرق إليه، نظيف فقط حالة أخرى لقبول الديون كقيم منعدمة، وهي حالة تعذر التّحصيل الكلي أو الجزئي لمبلغ باقي الحساب بسبب وجود المحاسب العمومي المعني به أو مفوضيهم أو الأعوان الموضوعين تحت سلطتهم في حالة إفسار<sup>222</sup>، ففي هذه الحالة يجوز قبول مبلغ باقي الحساب كقيمة منعدمة وفقا للإجراءات التي سبق ذكرها.

<sup>219</sup>المادة 113 من القانون رقم 07-23، مرجع سابق؛ المواد: 12، 13، 14، 15، 20، 21 من المرسوم التنفيذي رقم 345-24، مرجع سابق.

<sup>220</sup>المادتين 16 و 17 من المرسوم التنفيذي رقم 345-24، مرجع سابق؛ المادة 113 من القانون رقم 07-23، مرجع سابق.

<sup>221</sup>المواد: 18، 20، 21 من المرسوم التنفيذي رقم 345-24، مرجع سابق.

<sup>222</sup>المادة 23 من المرسوم التنفيذي رقم 345-24، مرجع نفسه.

## ثانيا- الرقابة البعدية على تنفيذ الميزانية

يقصد بالرقابة البعدية على تنفيذ الميزانية، الرقابة التي تتم بعد تنفيذ العمليات المالية بهدف رصد الاخطاء والمخالفات الموجودة، وتقييمها ومنع تكرارها وتحديد المسؤول عنها والمسؤوليات التي تقع عليه، ويمكن أن تمتد إلى بحث مدى كفاءة الوحدة المالية في استخدام المال العام<sup>223</sup>، وقد أسندت في القانون الجزائري إلى كل من المفتشية العامة للمالية (I)، ومجلس المحاسبة (II).

### I- رقابة المفتشية العامة للمالية

استحدثت المفتشية العامة للمالية بموجب المرسوم رقم 80-53 المتضمن لإحداث المفتشية العامة للمالية، كهيئة رقابية دائمة تابعة للسلطة المباشرة لوزير المالية، مهمتها المحافظة على أموال العامة، من خلال السهر على فحص ومراجعة التسيير المالي والمحاسبي لكل مصالح الدولة، وشتى المؤسسات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية، وكذا الأجهزة التي تسفيد من الأموال العمومية<sup>224</sup>، وهو ما سنوضحه في هذا العنصر بتحديد مجال رقابتها (1)، وبيان قواعد هذه الرقابة (2)، وكذا النتائج المترتبة عنها (3).

### 1- المجال الرقابي للمفتشية العامة للمالية

يتحدد مجال تطبيق المفتشية العامة للمالية في جانبين (2)؛ جانب عضوي يتعلق بالهيئات الخاضعة لرقابتها (أ)، وجانب مادي يخص العمليات المالية التي تطبق عليها هذه الرقابة (ب).

أ- الجانب العضوي لرقابة المفتشية العامة للمالية: ورد تحديد المجال العضوي لرقابة المفتشية العامة للمالية ضمن المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272 الذي يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية كالاتي:<sup>225</sup>

◀ المصالح الدولة؛

<sup>223</sup> حشيش عادل أحمد، مرجع سابق، ص. 353.

<sup>224</sup> المادة 2 من المرسوم رقم 80-53 المؤرخ في 1 مارس 1980، يتضمن إحداث مفتشية عامة للمالية، ج.ر.ج.ج.، عدد 10، صادر في 4 مارس 1980.

<sup>225</sup> مرسوم تنفيذي رقم 08-272 مؤرخ في 6 سبتمبر 2008، يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية، ج.ر.ج.ج.، عدد 50، صادر في 7 سبتمبر 2008.

- ◀ الجماعات الإقليمية،
- ◀ الهيئات والأجهزة والمؤسسات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية،
- ◀ المؤسسات ذات الطابع الصناعي والتجاري،
- ◀ هيئات الضمان الاجتماعي التابعة للنظام العام والإجباري،
- ◀ كل الهيئات ذات الطابع الاجتماعي والثقافي التي تستفيد من مساعدة الدولة أو الهيئات العمومية،
- ◀ كل مؤسسة عمومية أخرى مهما كان نظامها القانوني،
- ◀ كل شخص معنوي آخر يستفيد من المساعدة المالية من الدولة أو جماعة محلية أو هيئة عمومية بصفة تساهمية أو في شكل إعانة أو قرض أو تسبيق أو ضمان،
- ◀ الهيئات أو الجمعيات مهما كانت أنظمتها القانونية عند استعمالها للموارد التي جمعتها بمناسبة حملات تضامنية، والتي تطلب الهبة العمومية خصوصا من أجل دعم القضايا الإنسانية والاجتماعية والعلمية والتربوية والثقافية والرياضية،
- ◀ كل شخص معنوي آخر يستفيد من المساعدة المالية من الدولة أو جماعة محلية أو هيئة عمومية بصفة تساهمية أو في شكل إعانة أو قرض أو تسبيق أو ضمان.

#### ب- الجانب الموضوعي لرقابة المفتشية العامة للمالية: يتمحور محل التدخل الرقابي

للمفتشية العامة للمالية حول المواضيع المحددة ضمن المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272، والمتمثلة في الآتي:

- ◀ سير الرقابة الداخلية وفعالية هيكل التدقيق الداخلي،
- ◀ شروط تطبيق التشريع المالي والمحاسبي،
- ◀ التسيير المالي والمحاسبي وتسيير أملاك،
- ◀ إبرام الصفقات والطلبات العمومية وتنفيذها،
- ◀ دقة المحاسبات وصدقها وانتظامها،
- ◀ مستوى الإنجازات مقارنة مع الأهداف،
- ◀ شروط تعبئة الموارد المالية وتسيير اعتمادات الميزانية واستعمال وسائل السير،

◀ شروط منح واستعمال المساعدات والإعانات التي تقدمها الدولة والجماعات الإقليمية والهيئات والمؤسسات العمومية.

## 2- قواعد رقابة المفتشية العامة للمالية

تمارس المفتشية العامة للمالية رقابتها على تنفيذ الميزانية العامة استنادا لمجموعة من المبادئ (أ)، وتبعا لعدد الإجراءات التي يتعين عليها التقيّد بيها (ب).

أ- مبادئ رقابة المفتشية العامة للمالية: تتمثل المبادئ التي تقوم عليها رقابة المفتشية العامة للمالية في:

أ/1- مبدأ الفجائية: والمقصود بهذا أنّ الجهاز موضوع الرقابة يجب أن لا يكون لديها علم بوجود تفتيش، وهو من شأنه أن يضمن حرص الدائم للمسيرين والمحاسبين للقيام بالأعباء الملقاة على عاتقهم<sup>226</sup>، وقد ورد النص على هذا المبدأ ضمن المادة 2/14 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272 التي جاء فيها أنّه: "تتم تدخلات المفتشية العامة للمالية في عين المكان وعلى الوثائق. وتكون الفحوص والتحقيقات فجائية. ..."

أ/2- مبدأ الفصل بين مهام المفتش والمسير: ومعنى ذلك أنّ دور المفتش يقتصر على المعاينة فقط، وعليه فإنّه لا يمكنه أن يتدخل بأي شكل من الأشكال في عمليات التسيير المتعلقة بالهيئة موضوع رقابته، ولا يسمح له باتخاذ أي تدبير يمس الهيئة موضوع رقابته أو إعطاء أية أوامر لموظفيها<sup>227</sup>، إلّا في حالات المستثناة بحكم القانون، والمتمثلة في طلب المفتش من مسيري الأجهزة موضوع المراقبة أعمال تحيين للمحاسبة أو إعادة ترتيبها في حالة معاينة ثغرات أو تأخيرات هامة في محاسبتها<sup>228</sup>، وكذا قيامه بإعلام السلطة السّلمية أو الوصائية للجهاز موضوع المراقبة بوجود قصور أو ضرر جسيم ليتخذوا التدابير الضرورية لحماية مصالح الجهاز

<sup>226</sup> جبار رقية وبن بريح أمال، "دور المفتشية العامة للمالية في مكافحة الفساد"، مجلة البحوث والدراسات القانونية والسياسي، المجلد 09، العدد 01، 2019، ص. 179.

<sup>227</sup> ملياني عبد الرحمان محمد، المفتشية العامة للمالية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، فرع الإدارة والمالية، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2002، ص. 56.

<sup>228</sup> المادة 07 المرسوم التنفيذي رقم 08-272، مرجع سابق.



أ/3- مبدأ جق الاستعلام: ومفاده أنه يتعين على مسؤولي الأجهزة الخاضعة للرقابة والأعوان الموضوعين تحت سلطتهم أن يمكّنوا الوحدات العمليّة للمفتشية العامة للماليّة من القيام بالمهام الموكلة إليهم ويوفروا لهم الظروف الملائمة لذلك<sup>230</sup>، وذلك من خلال تقديم الأموال والقيم التي بحوزتهم، واطلاعهم على كلّ الدفاتر أو الوثائق أو التبريرات أو المستندات المطلوبة، والإجابة على طلبات المعلومات المقدّمة، وبالمقابل فإنّه لا يمكنهم بأيّ حال من الأحوال التملص أو تهزّب من هذه الواجبات بحجّة احترام التدرج السلمي أو السرّ المهني أو الطابع السريّ للمستندات الواجب فحصها أو العمليّات اللازم مراقبتها<sup>231</sup>، وعليه فإنّه في حال وجود معارضة منهم يوجه المفتش إعدارا إلى الرئيس السلمي للعون المعني، وعند عدم الردّ عليه خلال 08 أيام، يحزّر مسؤول الوحدة العمليّة للمفتشية محضر قصور ضدّ العون المعني أو رئيسه السلمي ويرسله إلى المصلحة الوصيّة لمتابعة ذلك.<sup>232</sup>

أ/4- مبدأ الاتهام: ويقضي هذا المبدأ أن يوضع مسيري الأجهزة محلّ الرقابة في موضع التّمهم، مع إعطائهم الحقّ في أن يدروا أو ينفوا عن أنفسهم الاتهامات الموجهة إليهم بالدليل العكسي<sup>233</sup>، وهذا عن طريق الإجابة عمّا ورد في التقرير الأساسي الذي لا يكون نهائياً إلا إذا تمّ تثبيت وتأكيد المعاينات التي تضمّنها بعد إتمام الاجراء التناقضي الذي يمكنهم من الدّفاع عن طرق تسييرهم وردّ على ملاحظات المفتشين العامين للماليّة، وتقديم رأيهم حول الآراء والملاحظات التي تضمّنها التقرير الأساسي، في أجل أقصاه شهرين (2) مع إمكانية تمديده إلى شهرين (2) من طرف رئيس المفتشية العامة للماليّة بعد موافقة وزير الماليّة.<sup>234</sup>

<sup>229</sup>المادة 09 المرسوم التنفيذي رقم 08-272، مرجع سابق.

<sup>230</sup>غداوية رشيد، "دور المفتشية العامة للماليّة في حماية المال العام من الفساد"، المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية والسياسية، المجلد 06، العدد 02، 2022، ص. 1185.

<sup>231</sup>المادة 17 المرسوم التنفيذي رقم 08-272، مرجع سابق.

<sup>232</sup>المادة 19 المرسوم التنفيذي رقم 08-272، مرجع نفسه.

<sup>233</sup>فنينش محمد الصالح، مرجع سابق، ص. 215.

<sup>234</sup>المادة 22 والمادة 23 المرسوم التنفيذي رقم 08-272، مرجع سابق.

**ب- إجراءات التفتيش المتبعة من قبل المفتشية العامة للمالية: تنقيح المفتشية العامة**

للمالية عند ممارسة مهامها الرقابية بجملة من إجراءات نبينها الآتي:

**ب/1- إعداد برنامج سنوي لتدخل المفتشية العامة للمالية: بحيث يتعين على المفتشية العامة**

المالية أن تقوم خلال الشهرين (2) الأوليين من كل سنة بتحديد عملياتها الرقابية في برنامج سنوي وعرضه على وزير المالية، ويتم تحديد هذا البرنامج حسب الأهداف المحددة وتبعاً لطلبات أعضاء الحكومة أو الهيئات والمؤسسات المؤهلة (مجلس المحاسبة، والبرلمان)؛ كما يمكن للمفتشية العامة المالية القيام بعمليات الرقابة خارج البرنامج السنوي بطلب من أعضاء الحكومة أو الهيئات والمؤسسات المؤهلة (مجلس المحاسبة، والبرلمان).<sup>235</sup>

**ب/2- تنفيذ مهام التفتيش: بعد ضبط البرنامج السنوي والموافقة عليه من قبل وزير المالية تقوم**

المفتشية العامة للمالية من خلال أعوانها سواء على المستوى هياكلها المركزية<sup>236</sup>، أو على مستوى مصالحها الخارجية الممثلة بالمفتشيات الجهوية<sup>237</sup>، تبعاً لمبدأ الفجائية ومبدأ حق الاستعلام السابق ذكرهما.

**3- نتائج رقابة المفتشية العامة للمالية**

تترتب عن عملية التفتيش التي تقوم بها المفتشية العامة للمالية إعداد عدّة تقارير تتمثل

في: التقرير الأساسي (أ)، و التقرير التلخيصي (ب)، التقرير السنوي (ج).

**أ- إعداد تقرير أساسي: بعد الانتهاء من عملية الرقابة يقوم المفتش بإعداد تقرير أساسي**

يبرز فيه المعايينات والتفديرات حول التسيير المالي والمحاسبي للجهاز محلّ المراقبة، وحول فعالية التسيير بصفة عامة، ويقترح ضمنه التدابير التي من شأنها أن تحسّن تنظيم وتسيير، وكذا نتائج الجهاز محلّ الرقابة، مع إمكانية طرح أي اقتراح من شأنه أن يحسّن الأحكام التشريعية والتنظيمية

<sup>235</sup> المادة 3 من المرسوم رقم 53-80، مرجع سابق؛ المادة 13 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272، مرجع سابق.

<sup>236</sup> مرسوم تنفيذي رقم 08-273 مؤرخ في 6 سبتمبر 2008، يتضمن تنظيم الهياكل المركزية للمفتشية العامة للمالية، ج.ر.ج.ج.، عدد 50، صادر في 7 سبتمبر 2008.

<sup>237</sup> مرسوم تنفيذي رقم 08-274 مؤرخ في 6 سبتمبر 2008، يحدد تنظيم المفتشيات الجهوية للمفتشية العامة للمالية وصلاحياتها، ج.ر.ج.ج.، عدد 50، صادر في 7 سبتمبر 2008.

التي تحكمه هذه الأجهزة.<sup>238</sup>

ويجب تبليغ هذا التقرير إلى مسير الجهاز محل الرقابة وكذا وصايته، باستثناء التقرير المعدّ بمناسبة مهمة أمرت بها سلطات المؤهلة (مجلس المحاسبة، والبرلمان) أو ما يسمى بعمليات الرقابة خارج البرنامج، فإنها ترسل إلى سلطات المؤهلة التي أمرت بها دون سواها، ولا يصبح التقرير الأساسي نهائيًا إلا بعد تأكيد وتثبيت المعايينات التي تضمنها، وذلك عند نهاية الإجراء التناقضي الذي سبق بيانه ضمن مبدأ الاتهام.<sup>239</sup>

**ب- إعداد تقرير تلخيصي:** يعدّ هذا التقرير من قبل المفتش بعد جواب مسير الجهاز موضوع الرقابة على التقرير الأساسي، وبمناسبة اختتام الإجراء التناقضي، ويشترط في التقرير أن يتضمن عرض نتائج المقارنة بين المعايينات المدونة في التقرير الأساسي وجواب مسيري الجهاز المراقب، وأن يبلغ مرفقا بجواب المسير للسلطة السلمية أو الوصية للجهاز المراقب دون سواها، لتتكفل هذه الأخيرة بإعلام المفتشية العامة للمالية بالتدابير التي أثارها التقرير المبلغ لها.<sup>240</sup>

**ج- إعداد تقرير سنوي:** وتتولى المفتشية العامة للمالية مهمة إعداد هذا التقرير، والذي يتضمن حصيلة نشاطها وملخص معاييناتها والأجوبة المتعلقة بها، وكذا الاقتراحات ذات أهمية العامة التي اقتبستها من ذلك، خصوصا بغرض تكييف أو تحسين التشريع والتنظيم الذين يحكمان النشاطات الخاضعة لرقابتها، لتسلمه بعد ذلك إلى الوزير المكلف بالمالية خلال الثلاثي الأول من السنة الموالية للسنة التي أعدّ بخصوصها.<sup>241</sup>

## II- رقابة مجلس المحاسبة

يعتبر مجلس المحاسبة مؤسسة عليا مستقلة للرقابة البعيدة على الأموال العمومية، وهو هيئة دستورية نصّت عليها جميع الدساتير التي عرفت الدولة الجزائرية بداية بدستور سنة

<sup>238</sup> المادة 21 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272، مرجع سابق.

<sup>239</sup> المادة 22 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272، مرجع نفسه.

<sup>240</sup> المادة 24 والمادة 25 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272، مرجع نفسه.

<sup>241</sup> المادة 26 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272، مرجع نفسه.

1976<sup>242</sup>، ثمّ في دستور سنة 1989<sup>243</sup>، وأخيرا دستور سنة 1996 في جميع التّعديلات التي عرفها والتي آخرها تعديل سنة 2020<sup>244</sup>، ويعود الظّهور الفعلي لهذا المجلس إلى سنة 1980 بعد صدور القانون رقم 80-05 المحدّد لكيفيّة تنظيم مجلس المحاسبة وسيره والجزاءات التي يطبّقها<sup>245</sup>، ثمّ بصدور القانون رقم 90-32 المتعلّق بمجلس المحاسبة وسيره<sup>246</sup>، وأخيرا بموجب الأمر رقم 95-20 المتعلّق بمجلس المحاسبة المعدّل والمتمّم<sup>247</sup>؛ واستنادا إلى النّص الأخير السّاري المفعول سننولى بيان مجال رقابة المجلس (1)، وصلاحيّاته (2).

## 1- مجال رقابة مجلس المحاسبة

ورد تحديد المجال العضوي لرقابة مجلس المحاسبة ضمن المواد 7، 8، 9، 10، 11، 12 من الأمر رقم 95-20 المعدّل والمتمّم كالآتي:

◀ مصالح الدّولة،

◀ الجماعات المحليّة،

◀ المؤسّسات والمرافق والهيئات العموميّة باختلاف أنواعها، والتي تسري عليها قواعد المحاسبة

---

<sup>242</sup>المادة 190 من دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1976 المؤرخ في 19 نوفمبر 1976، الصادر بموجب الأمر رقم 76-79 المؤرخ في 22 نوفمبر 1976، يتضمّن إصدار دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، ج.ر.ج.ج.، عدد 94، صادر في 24 نوفمبر 1976، المعدّل بالتّعديل الصادر بموجب القانون رقم 79-06 المؤرخ في 7 جويلية 1979، ج.ر.ج.ج.، عدد 28، صادر في 10 جويلية 1979، وبالتّعديل الصادر بموجب القانون رقم 80-01 المؤرخ في 12 جانفي 1980، ج.ر.ج.ج.، عدد 3، صادر في 5 جانفي 1980، وبالتّعديل الصادر بموجب المرسوم رقم 88-223 المؤرخ في 5 نوفمبر 1988، ج.ر.ج.ج.، عدد 45، صادر في 5 نوفمبر 1988.

<sup>243</sup>المادة 160 من دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1989، الصادر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 89-18 المؤرخ في 28 فيفري 1989، ج.ر.ج.ج.، عدد 9، صادر في 1 مارس 1989

<sup>244</sup>المادة 199 من دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1996 (تعديل 2020)، مرجع سابق.

<sup>245</sup>قانون رقم 80-05 مؤرخ في 1 مارس 1980، يتعلّق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، = ج.ر.ج.ج.، عدد 10، صادر في 4 مارس 1980، (ملغى).

<sup>246</sup>قانون رقم 90-32 مؤرخ في 4 ديسمبر 1990، يتعلّق بمجلس المحاسبة وسيره، ج.ر.ج.ج.، عدد 53، صادر في 5 ديسمبر 1990، (ملغى).

<sup>247</sup>أمر رقم 95-20 مؤرخ في 17 جويلية 1995، يتعلّق بمجلس المحاسبة، ج.ر.ج.ج.، عدد 39، صادر في 23 جويلية 1995، المعدّل والمتمّم بالأمر رقم 10-01 المؤرخ في 26 أوت 2010، يتضمّن قانون المالية التكميلي لسنة 2010، ج.ر.ج.ج.، عدد 49، صادر في 29 أوت 2010.

العمومية،

- ◀ المرافق العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري،
- ◀ المؤسسات والهيئات العمومية التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو ماليا، والتي تكون أموالها أو مواردها أو رؤوس أموالها كلها ذات طابع عمومي،
- ◀ المؤسسات أو الشركات أو الهيئات التي تملك فيها الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق أو الهيئات العمومية الأخرى جزءا من رأسمالها،
- ◀ الهيئات العمومية التي تقوم بتسيير النظم الإلزامية للتأمين والحماية الاجتماعية،
- ◀ المستفيدين من المساعدات المالية الممنوحة من الدولة أو الجماعات الإقليمية أو مرافق العمومية أو كل هيئة أخرى خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة،
- ◀ الهيئات التي تلجأ إلى جمع التبرعات العمومية بمناسبة حملات التضامن الوطني قصد دعم القضايا الإنسانية والاجتماعية والعلمية والتربوية أو الثقافية على الخصوص.

## 2- الصلاحيات الرقابية لمجلس المحاسبة

تبعاً للمادة 6 من الأمر رقم 95-20 المعدل والمتمم فإنّ صلاحيات مجلس المحاسبة الرقابية نوعين (2): صلاحيات إدارية (أ)، وصلاحيات قضائية (ب).

أ- الصلاحيات الإدارية لمجلس المحاسبة في مجال الرقابة: تتمحور الصلاحيات الإدارية لمجلس المحاسبة في مجال الرقابة حول مراقبة حسن استعمال الهيئات الخاضعة لرقابته للموارد والاموال والقيم والوسائل المادية العمومية، وتقييم نوعية تسييرها على مستوى الفعالية والنجاعة (الأداء) والاقتصاد بالرجوع إلى المهام والأهداف والوسائل المستعملة وهو ما يسمى بمراقبة نوعية التسيير<sup>248</sup>.

وفي هذا الصدد يملك مجلس المحاسبة حق الاطلاع وسلطة التحري الذين يمارسهما إمّا ميدانياً أو على أساس الوثائق المقدمة، وإمّا فجائياً أو بعد التبليغ، بحيث يمكنه طلب الاطلاع

<sup>248</sup>المادة 6 من الأمر رقم 95-20 المعدل والمتمم، مرجع سابق؛ راجع: طيبي سعاد، الرقابة على ميزانية الجماعات المحلية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص إدارة ومالية، معهد الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 2003، ص. 115؛

على كل الوثائق التي من شأنها أن تفيده في مراقبة العمليات المالية والمحاسبية، والاستماع لأي عون في الهيئة العمومية الخاضعة لرقابته، وإجراء كل التحريات الضرورية على المسائل التي أنجزتها الهيئات العمومية من خلال الاتصال بالأجهزة التي تعاملت معها.<sup>249</sup>

وقد حوّل الأمر رقم 95-20 المعدّل والمتمم لمجلس المحاسبة العديد من الصلاحيات لممارسة هذه الرقابة نذكرها كالآتي:

**أ/1-المذكرات الإستعجالية:** فإذا عاين مجلس المحاسبة أثناء تحقيقاته حالات أو وقائع أو مخالفات تلحق ضرراً بالخزينة العمومية أو بأموال الهيئات والمؤسسات العمومية الخاضعة لرقابته، **يطلع فوراً** مسؤولي المصالح المعنية وسلطاتها السلمية أو الوصية وكذلك كل سلطة أخرى مؤهلة، قصد اتخاذ الإجراءات التي يقتضيها تسيير الأموال العمومية تسييراً سليماً.<sup>250</sup>

وكذلك إذا أثبت مجلس المحاسبة أثناء رقبته أنه تم قبض أو حيازة مبالغ بصفة غير قانونية من قبل أشخاص طبيعيين أو معنويين، **يطلع فوراً** السلطة المختصة بذلك قصد استرجاع المبالغ المستحقة بكل الطرق القانونية.<sup>251</sup>

**أ/2-إعداد التقرير المبدئي:** يحرّر هذا التقرير بمناسبة الأشغال التقييمية التي يقوم بها مجلس المحاسبة، وتحتوي على المعاينات والملاحظات والتقييمات، وترسل إلى مسؤولي المصالح والهيئات المعنية، وإلى سلطاتهم السلمية أو الوصية عند الاقتضاء، لتسمح لهم بتقديم إجاباتهم وملاحظاتهم في الأجل الذي يحدده لهم مجلس المحاسبة.<sup>252</sup>

**أ/3-إعداد التقرير النهائي:** ويأتي التقرير النهائي بعد التقرير مبدئي، ويتضمن هذا التقرير التقييم النهائي للمجلس من خلال إصدار كل التوصيات والاقتراحات التي تهدف إلى تحسين فعالية ومردودية تسيير المصالح والهيئات المراقبة، ويرسل هذا التقرير إلى مسؤوليها وكذا الوزراء

<sup>249</sup>المادة 24 من الأمر رقم 95-20 المعدّل والمتمم، مرجع سابق.

<sup>250</sup>المادة 25 من الأمر رقم 95-20 المعدّل والمتمم، مرجع نفسه.

<sup>251</sup>المادة 26 من الأمر رقم 95-20 المعدّل والمتمم، مرجع نفسه.

<sup>252</sup>المادة 1/73، 2 من الأمر رقم 95-20 المعدّل والمتمم، مرجع نفسه.

والسلطات الإدارية المعنية.<sup>253</sup>

أ/4- إحالة الملف إلى النيابة العامة: إذا لاحظ مجلس المحاسبة أثناء ممارسة رقابته وجود وقائع توصف بأنها جزائية، يرسل الملف إلى النائب العام المختص إقليمياً بغرض المتابعة القضائية، مع إطلاع وزير العدل على ذلك، وإشعار الأشخاص المعنيين والسلطة التي يتبعونها بهذا الإرسال.<sup>254</sup>

أ/5- إعداد التقرير السنوي: يتعين على مجلس المحاسبة إعداد تقرير سنوي يبين فيه المعايير والملاحظات والتقييمات الرئيسية الناجمة عن أشغال تحرياته، وردود المسؤولين والممثلين القانونيين والسلطات الوصية، وكذا التوصيات التي يرى أنه يجب تقديمها، كما يتعين عليه رفع نسخة منه إلى رئيس جمهورية ونسخة إلى الهيئة التشريعية، ونشره كلياً أو جزئياً في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.<sup>255</sup>

ب- الصلاحيات القضائية لمجلس المحاسبة في مجال الرقابة: تتمحور الصلاحيات القضائية لمجلس المحاسبة في مجال الرقابة حول تقديم الحسابات إليه، ومراجعة حسابات المحاسبين العموميين، ومراقبة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية:

ب/1- تقديم الحسابات إلى مجلس المحاسبة: وفقاً للمادة 60، 63 من الأمر رقم 95-20 المعدل والمتمم، والمادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 96-56 الذي يحدد انتقالاً الأحكام المتعلقة بتقديم الحسابات إلى مجلس المحاسبة<sup>256</sup>، فإنه يتعين على الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، أن يودعوا حساباتهم الإدارية وحسابات التسيير لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة في أجل أقصاه 30 جوان من السنة المالية للميزانية المقفلة، باستثناء حسابات التسيير الخاصة بالعموم المحاسب المركزي للخزينة وأمين الخزينة المركزي لوزارة البريد والمواصلات فإنها تقدم قبل

<sup>253</sup> المادة 3/73 من الأمر رقم 95-20 المعدل والمتمم، مرجع سابق.

<sup>254</sup> المادة 27 من الأمر رقم 95-20 المعدل والمتمم، مرجع نفسه.

<sup>255</sup> المادة 4/199 من دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1996 (تعديل 2020)، مرجع سابق؛ المادة

16 من الأمر رقم 95-20 المعدل والمتمم، مرجع سابق.

<sup>256</sup> مرسوم تنفيذي رقم 96-56 مؤرخ في 22 جانفي 1996، يحدد انتقالاً الأحكام المتعلقة بتقديم الحسابات إلى مجلس

المحاسبة، ج.ر.ج.ج.، عدد 6، صادر في 24 جانفي 1996.

1 سبتمبر .

وفي حال التأخر في إيداع الحسابات أو عدم إرسال المستندات الثبوتية المتعلقة بها أو عدم تقديمها فإنه **يمكن** لمجلس المحاسبة أن يفرض غرامة مالية تتراوح بين ألف دينار (1000 دج) دج وعشرة آلاف دينار (10.000 دج) على الأمر بالصرف أو المحاسب العمومي المتسبب في التأخير، أو يرسل إليهما أمرا بتقديم الحسابات في الأجل الذي يحدده له، إذا انقضى هذا الأجل يطبق عليهما غرامة تقدر بمائة دينار (100 دج) عن كل يوم تأخير لمدة لا تتجاوز ستين (60) يوما، وبمجرد انقضاء مدة الستين (60) يوما يمكن له كذلك أن يطبق غرامة مالية تتراوح من بين ألف دينار (1000 دج) وعشرة آلاف دينار (10000 دج).<sup>257</sup>

**ب/2-مراجعة حسابات المحاسبين العموميين:** يتولى مجلس المحاسبة مهمة مراجعة حسابات المحاسبين العموميين (حسابات التسيير) والوثائق الثبوتية المرتبطة بها، وذلك من خلال التدقيق في صحة العمليات المادية الموصوفة فيها ومدى تطابقها مع الاحكام التشريعية والتنظيمية المطبقة عليها، ويصدر بشأنها قرارات تكتسي الصبغة التنفيذية قياسا على قرارات الجهات القضائية الإدارية<sup>258</sup>، وتتعلق هذه القرارات بالأمر الآتية:<sup>259</sup>

- ◀ منح الإبراء بقرار نهائي إلى المحاسب العمومي الذي لم تسجل على مسؤوليته أية مخالفة بصدد التسيير الذي تم فحصه.
- ◀ وضع المحاسب العمومي في حالة مدين إذا سجل على ذمته نقص مبلغ أو صرف نفقة غير قانونية أو غير مبررة أو إيراد غير محصل.
- ◀ تحديد مدى مسؤولية المحاسب العمومي الشخصية والمالية في حالات السرقة أو ضياع الأموال أو القيم أو المواد، والتي يمكن للمحاسب العمومي أن يحتج فيها بعامل القوة القاهرة أو يثبت بأنه لم يرتكب أي خطأ أو إهمال في ممارسة وظيفته.

<sup>257</sup>المواد: 61، 63، 68 من الأمر رقم 95-20 المعدل والمتمم، مرجع سابق.

<sup>258</sup>لتفصيل أكثر راجع: زيوش رحمة، الميزانية العامة للدولة في الجزائر، رسالة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم، تخصص القانون، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2011، ص ص. 168-172.

<sup>259</sup>المواد من 74 إلى 86 من الأمر رقم 95-20 المعدل والمتمم، مرجع سابق.



◀ تحميل الوكلاء أو الأعوان الموضوعين تحت سلطة أو رقابة المحاسب العمومي المسؤولية الشخصية والمالية عند الاقتضاء.

◀ البتّ في التماس الإبراء الذي يقدمه المحاسبون العموميون الذين لم يتأخروا في تقديم حسابهم عند مغادرة وظيفتهم نهائياً، وفي هذه الحالة يبت المجلس في أجل سنتين (2) من تاريخ استلام الطلب، وإذا انقضى هذا الأجل ولم يصدر أيّ قرار عن المجلس، تبرأ ذمة المحاسب بقوة القانون.

**ب/3-مراقبة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية:** يقصد بها الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة على الأمرين بالصّرف للتأكد من مدى احترام قواعد الانضباط في تسيير الميزانية والمالية<sup>260</sup>، وعدم مخالفتهم لهذه القواعد، وقد حدّدت المادة 88 من الأمر رقم 95-20 المعدّل والمتمّم مفهوم هذه المخالفات بكونها كلّ خرق صريح للأحكام التشريعية والتنظيمية التي تسري على استعمال وتسيير الأموال العمومية أو الوسائل المادية وتلحق ضرراً بالخرزينة العمومية أو بهيئة عمومية، كما حدّدت أيضاً أشكال هذه الأخطاء والمخالفات كالآتي:

- ◀ خرق الأحكام التشريعية أو التنظيمية المتعلقة بتنفيذ الإيرادات والنّفقات،
- ◀ استعمال الاعتمادات أو المساعدات المالية التي تمنحها الدولة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية أو الممنوحة بضمان منها لأهداف غير الأهداف التي منحت من أجلها صراحة،
- ◀ الالتزام بالنّفقات دون توفر الصّفة أو السّلطة أو خرقاً للقواعد المطبّقة في مجال الرقابة القبلية،
- ◀ الالتزام بالنّفقات دون توفر الاعتمادات أو تجاوز الترخيصات الخاصة بالميزانية،
- ◀ خصم نفقة بصفة غير قانونية من أجل إخفاء، إمّا تجاوزاً ما في الاعتمادات، وإمّا تغييراً للتخصيص الأصلي للالتزامات،

- ◀ تنفيذ عمليات النّفقات الخارجية بخلاف هدف أو مهمة الهيئات العمومية،
- ◀ الرّفص غير المؤسّس للتأشيريات أو العراقيل الصّريحة من طرف هيئات الرقابة القبلية أو

---

<sup>260</sup>أمجوج نوار، مجلس المحاسبة: نظامه و دوره في الرقابة على المؤسسات الإدارية، بحث مقدم لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، فرع المؤسسات السياسية و الإدارية، كلية الحقوق، جامعة الإخوة منتوري، قسنطينة، 2007، ص ص. 145-144.

- التأثيرات الممنوحة خارج الشروط القانونية،
- ◀ عدم احترام الأحكام القانونية أو التنظيمية المتعلقة بمسك المحاسبات وسجلات الجرد، والاحتفاظ بالوثائق والمستندات الثبوتية،
- ◀ التسيير الخفي لأموال أو القيم أو الوسائل أو الأملاك العامة،
- ◀ كلّ تهاون يترتب عنه عدم دفع حاصل الإيرادات الجبائية أو شبه الجبائية التي كانت موضوع اقتطاع من المصدر في الآجال، ووفق الشروط التي أقرها التشريع المعمول به،
- ◀ التسبب في إلزام الدولة أو الجماعات الإقليمية أو الهيئات العمومية بدفع غرامات تهديدية أو تعويضات مالية نتيجة عدم التنفيذ الكلي أو الجزئي أو بصفة متأخرة لأحكام القضاء،
- ◀ الاستعمال التعسفي للإجراء القاضي بمطالبة المحاسب العمومي بدفع التفتقات على أسس غير قانونية وغير تنظيمية،
- ◀ أعمال التسيير التي تتم خلافا لقواعد إبرام وتنفيذ العقود التي ينصّ عليها قانون الصفقات العمومية،
- ◀ عدم احترام القوانين التي تخضع لها عمليات بيع الأملاك العمومية التي لم تعد صالحة للاستعمال أو المحجوزة من طرف الإدارة و الهيئات العمومية،
- ◀ تقديم وثائق مزيفة أو خاطئة لمجلس المحاسبة أو إخفاء مستندات عنه.
- ومن هنا فإنه في حال معاينة هذه الأخطاء والمخالفات فإنّ مجلس المحاسبة يملك فقط سلطة توقيع غرامة مالية لا يتعدى مبلغها المرتب السنوي الإجمالي الذي يتقاضاه العون المعني عند تاريخ ارتكاب المخالفة، بشرط أن لا تتمّ هذه المعاينة بعد مضي عشر (10) سنوات من تاريخ ارتكاب هذا الخطأ<sup>261</sup>، وبالتالي فإنه لا يجوز له إلغاء أو تعديل القرارات التي تصدرها الهيئات العمومية الخاضعة لرقابته، لأنّ ذلك يشكل تدخّلاً في نشاطها، وتعدياً على اختصاصات القضاء الإداري الذي يملك وحده سلطة إلغاء القرارات الإدارية غير المشروعة<sup>262</sup>.

<sup>261</sup>المواد من 88 إلى 89 من الأمر رقم 95-20 المعدّل والمتمم، مرجع سابق.

<sup>262</sup>أمجوج نوار، أمجوج نوار، مرجع سابق، ص. 145.

## قائمة المراجع

### I-كتب:

1. أحمد عمر بامشموس، المحاسبة الحكومية والقومية، مكتبة الجيل الجديد، صنعاء، 1979.
2. إسماعيل خليل إسماعيل و عدس نائل حسن، المحاسبة الحكومية: مدخل حديث، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
3. الحاج طارق، المالية العامة، دار الفاء للنشر والتوزيع، عمان، 1999.
4. العبيد سعيد علي محمد، اقتصاديات المالية العامة، دار دجلة، عمان، 2011.
5. العربي بو عمران محمد، المحاسبة العمومية: دروس مع أسئلة وتمارين محلولة، pages bleues، البويرة، 2017.
6. مصطفى حسن مصطفى، مبادئ علم المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1999.
7. الميزوني السعدي، المالية العمومية: ميزانية الدولة من التشريع إلى التنفيذ والمحاسبة والمراقبة، مركز النشر الجامعي، تونس، 2011.
8. الهويل سعد بن محمد، المحاسبية الحكومية في المملكة العربية السعودية، مركز البحوث والدراسات، الرياض، 2019.
9. بيوض خالد، مبادئ أساسية في المالية العامة: ميزانية الدولة، بيت الأفكار، الجزائر، 2022.
10. حشيش عادل أحمد، أصول المالية العامة: دراسة تحليلية لمقومات مالية الاقتصاد العام، دار النهضة العربية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، د.س.ن.
11. خليفة خالد، دليل إبرام العقود الإدارية في القانون الجزائري الجديد، دار الفجر، القاهرة، 2017.
12. ساحل محمد، أسس الموازنة العامة للدولة، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، 2020.
13. شريش شريف شمس الدين ولعقابي سميحة، الوسيط في القانون العام الاقتصادي، دار الهدى، عين مليلة، 2021.
14. شيخ عبد الصديق، الوجيز في المالية العامة وفقا للتشريع الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2020.
15. عصفور محمد شاكر، أصول الموازنة العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
16. علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
17. عوابدي عمار، نظرية القرارات الإدارية بين علم الإدارة والقانون الإداري، دار هومة، الجزائر، 2003.
18. مجدي شهاب، أصول الاقتصاد العام: المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2004.
19. محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى، الجزائر، 2003.
20. مشكور سعود جايد وآخرون، المحاسبة الحكومية: تطبيقاتها المركزية واللامركزية في العراق، دار نيبور، الديوانية، 2013.

21. يلس شاوش بشير، المالية العامة: المبادئ العامة وتطبيقاتها في القانون الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.

## II- رسائل ومذكرات جامعية

### أ- رسائل دكتوراه:

1. بن دحو نور الدين، السلطة التنظيمية المستقلة كآلية مدعمة لمركز رئيس الجمهورية في الجزائر، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بالكايد، تلمسان، 2015.
2. تياب نادية، آليات مواجهة الفساد في مجال الصفقات العمومية، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم، تخصص قانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2013.
3. شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة في العلوم، تخصص تسيير المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2014.
4. عبود ميلود، متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر: دراسة استطلاعية لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه (ل. م. د)، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد درارية، أدرار، 2020.
5. فنينش محمد الصالح، الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في القانون الجزائري، رسالة من أجل نيل درجة دكتوراه الدولة، تخصص قانون عام، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2012.
6. موفق عبد القادر، الرقابة المالية على البلدية في الجزائر: دراسة تحليلية ونقدية، أطروحة دكتوراه علوم في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2015.

### ب- مذكرات ماجستير:

1. بورطالة علي، المراقب المالي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، فرع الإدارة والمالية العامة، كلية الحقوق، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2014.
2. بوسنة سلوى، المحاسبة العمومية وسبل تطويرها: حالة الجزائر 2005/2015، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص: دراسات محاسبية جباية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2016.
3. سكوتي خالد، الدور التكاملي بين أعوان الخزينة وأعوان التنفيذ في مراقبة وتنفيذ الميزانية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، تخصص، الدولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2013.
4. شلال زهير، نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة وفاق إصلاحه، مذكرة ماجستير، فرع: مالية ونقود، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002.

5. ملياني عبد الرحمان محمد، المفتشية العامة للمالية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، فرع الإدارة والمالية، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2002.

6. طيبي سعاد، الرقابة على ميزانية الجماعات المحلية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص إدارة ومالية، معهد الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 2003.

### III- مقالات علمية:

1. بالجيلاني محمد ونور محمد لمين، "الحسابات الخاصة للخزينة في نظام الموازنة الجزائري"، مجلة مؤثر للدراسات الاقتصادية، مجلد 02، العدد، 02، 2018، ص ص. 92-108.

2. بان صلاح عبد القادر، "التخصيص المالي في الموازنة العامة"، مجلة الحقوق، كلية الحقوق، جامعة المستنصرية، بغداد، المجلد 05، العدد 31، 2017، ص ص. 1-16.

3. جابي أمينة هناء وملياني حكيم، "أهمية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في ظل عصرنة المحاسبة العمومية: تجربة بلدية رام الله الفلسطينية نموذجا"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 10، العدد 02، 2017، ص ص. 136-153.

4. جبار رقية وبن بريح أمال، "دور المفتشية العامة للمالية في مكافحة الفساد"، مجلة البحوث والدراسات القانونية والسياسي، المجلد 09، العدد 01، 2019، ص ص. 1179-1194.

5. جيلالي يوسف، "النظام القانوني للأمر بالصرف في القانون الجزائري"، مجلة القانون، المجلد 05، العدد 01، 2016، ص ص. 73-94.

6. خبيطي خضير ومونه يونس، "آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري"، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 02، العدد 02، 2016، ص ص. 169-188.

7. خلف الله بن يوسف ومعاش قويدر، "متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام Ipsas"، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 10، العدد 1، 2016، ص ص. 274-294.

8. دلاج محمد لخضر ونجاح عصام، "فعالية الرقابة المالية على الجماعات المحلية في التشريع الجزائري"، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 07، العدد 02، 2020، ص ص. 117-129.

9. سايفي كاميلية ونصير أحمد، "قراءة في القانون 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي من خلال المقارنة مع القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية في الجزائر"، مجلة قيس للدراسات الإنسانية والاجتماعية، المجلد 08، العدد 01، 2024، ص ص. 688-715.

10. سكوتي خالد، "المحاسب العمومي: الدور والفعالية"، مجلة تحولات، المجلد 03، العدد 02، ص ص. 91-104.

11. سكوتي خالد، "دور الأمر بالصرف في مراقبة الميزانية"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد 10، العدد 02، 2017، ص ص. 508-526.

12. شيعاوي وفاء، إجراءات التحصيل الجبري في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة العلوم الانسانية، المجلد 10، العدد 18، 2010، ص ص. 187-208.
13. قمو آسية، "المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كضرورة لتوحيد ممارسات المحاسبة العمومية وحماية المال العام"، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، مجلد 7، عدد 2، 2022، ص ص. 23-40.
14. قنوش مولود، "التوجه نحو تبني أساس محاسبة الاستحقاق في المحاسبة العمومية في الجزائر"، مجلة آفاق للبحوث والدراسات، المجلد 06، العدد 02، 2023، ص ص. 136-154.
15. لعلايبيّة مالك وزرقين عبود، "واقع المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات تطويرها في ظل جهود مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولي، حوليات جامعة بشار في العلوم الاقتصادية، المجلد 03، العدد 02، 2016، ص ص. 68-90.
16. مرغني وليد ودمدوم زكرياء وعامر الحاج، "مقاربة المحاسبة العمومية في البيئة الجزائرية في ظل التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ipsas: واقع وتحديات"، مجلة العلوم الانسانية، المجلد 21، العدد 01، 2021، ص ص. 110-129.
17. غداوية رشيد، "دور المفتشية العامة للمالية في حماية المال العام من الفساد"، المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية والسياسية، المجلد 06، العدد 02، 2022، ص ص. 1179-1194.

#### IV-محاضرات:

1. بن لولو سليم بدر الدين، مطبوعة في مقياس المحاسبة العمومية، لطلبة السنة الثالثة ليسانس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، د.س.ن.، ص. 26.
2. رابحي بو عبد الله، محاضرات مقياس المحاسبة العمومي: المحاضرة السادسة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تيسمسيلت، 2021-2022.
3. فقيري أحمد علي أحمد، محاضرات في المحاسبة الحكومية والقومية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة وادي النيل، السودان، 2012.
4. معياش نسرين، محاضرات في المحاسبة العمومية، أقيمت على طلبة السنة الثالثة ليسانس، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، 2016-2017.
5. منصورى الزين، المحاسبة العمومية، محاضرات في المحاسبة العمومية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، النليدة، 2012.

#### V-وثائق:

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، 2010.
2. الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الثاني، 2014.

## VI-نصوص قانونية:

### أ-دساتير:

1. دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1976 المؤرخ في 19 نوفمبر 1976، الصادر بموجب الأمر رقم 76-79 المؤرخ في 22 نوفمبر 1976، يتضمن إصدار دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، ج.ر.ج.ج.، عدد 94، صادر في 24 نوفمبر 1976، المعدل بالتعديل الصادر بموجب القانون رقم 79-06 المؤرخ في 7 جويلية 1979، ج.ر.ج.ج.، عدد 28، صادر في 10 جويلية 1979، وبالتعديل الصادر بموجب القانون رقم 80-01 المؤرخ في 12 جانفي 1980، ج.ر.ج.ج.، عدد 3، صادر في 5 جانفي 1980، وبالتعديل الصادر بموجب المرسوم رقم 88-223 المؤرخ في 5 نوفمبر 1988، ج.ر.ج.ج.، عدد 45، صادر في 5 نوفمبر 1988.
2. دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1989، الصادر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 89-18 المؤرخ في 28 فيفري 1989، ج.ر.ج.ج.، عدد 9، صادر في 1 مارس 1989.
3. دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1996 (تعديل سنة 2020)، الصادر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 20-442 المؤرخ في 30 ديسمبر 2020، ج.ر.ج.ج.، عدد 82، صادر في 30 ديسمبر 2020.

### ب-نصوص تشريعية:

1. قانون عضوي رقم 18-15 مؤرخ في 2 سبتمبر 2018، يتعلق بالقوانين المالية، ج.ر.ج.ج.، عدد 53، صادر في 2 سبتمبر 2018، المعدل والمتمم.
2. قانون رقم 80-05 مؤرخ في 1 مارس 1980، يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، ج.ر.ج.ج.، عدد 10، صادر في 4 مارس 1980، (ملغى).
3. قانون رقم 88-01 مؤرخ في 12 جانفي 1988، يتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، ج.ر.ج.ج.، عدد 02، صادر في 13 جانفي 1988.
4. قانون رقم 90-21 مؤرخ في 15 أوت 1990، يتعلق بالمحاسبة العمومية، ج.ر.ج.ج.، عدد 35، صادر في 15 أوت 1990، (ملغى).
5. قانون رقم 90-32 مؤرخ في 4 ديسمبر 1990، يتعلق بمجلس المحاسبة وسيره، ج.ر.ج.ج.، عدد 53، صادر في 5 ديسمبر 1990، (ملغى).
6. مرسوم تشريعي رقم 93-01 مؤرخ في 19 جانفي 1993، يتضمن قانون المالية لسنة 1993، ج.ر.ج.ج.، عدد 04، صادر في 20 جانفي 2020.
7. أمر رقم 95-20 مؤرخ في 17 جويلية 1995، يتعلق بمجلس المحاسبة، ج.ر.ج.ج.، عدد 39، صادر في 23 جويلية 1995، المعدل والمتمم بالأمر رقم 10-01 المؤرخ في 26 أوت 2010، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010، ج.ر.ج.ج.، عدد 49، صادر في 29 أوت 2010.

8. قانون رقم 11-10 مؤرخ في 22 جوان 2011، يتعلّق بالبلدية، ج.ر.ج.ج.، عدد 37، صادر في 3 جويلية 2011، معدّل ومتمّم بموجب الأمر 10-21 المؤرخ في 31 أوت 2021، عدد 67، صادر في 31 اوت 2021.
9. قانون رقم 12-07 مؤرخ في 21 فيفري 2012، يتعلّق بالولاية، ج.ر.ج.ج.، عدد 12، صادر في 29 فيفري 2012.
10. قانون رقم 18-11 مؤرخ في 02 جويلية 2018، يتعلّق بالصحة العمومية، ج.ر.ج.ج.، عدد 46، صادر في 29 جويلية 2018.
11. قانون رقم 23-07 مؤرخ في 21 جوان 2023، يتعلّق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، ج.ر.ج.ج.، عدد 42، صادر في 25 جوان 2023.

### ج-نصوص تنظيمية:

1. مرسوم رقم 80-53 مؤرخ في 1 مارس 1980، يتضمن إحداث مفتشية عامة للمالية، ج.ر.ج.ج.، عدد 10، صادر في 4 مارس 1980.
2. مرسوم تنفيذي رقم 08-272 مؤرخ في 6 سبتمبر 2008، يحدّد صلاحيّات المفتشية العامة للمالية، ج.ر.ج.ج.، عدد 50، صادر في 7 سبتمبر 2008.
3. مرسوم تنفيذي رقم 08-273 مؤرخ في 6 سبتمبر 2008، يتضمن تنظيم الهياكل المركزية للمفتشية العامة للمالية، ج.ر.ج.ج.، عدد 50، صادر في 7 سبتمبر 2008.
4. مرسوم تنفيذي رقم 08-274 مؤرخ في 6 سبتمبر 2008، يحدد تنظيم المفتشيات الجهوية للمفتشية العامة للمالية وصلاحيّاتها، ج.ر.ج.ج.، عدد 50، صادر في 7 سبتمبر 2008.
5. مرسوم تنفيذي رقم 24-344 مؤرخ في 14 أكتوبر 2024، يحدّد لإجراء تسخير الآمرين بالصرف للمحاسبين العموميين، ج.ر.ج.ج.، عدد 71، صادر في 22 أكتوبر 2024.
6. مرسوم تنفيذي رقم 24-345 مؤرخ في 14 أكتوبر 2024، يحدد شروط الأخذ بالمسؤولية المالية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحساب، ج.ر.ج.ج.، عدد 71، صادر في 22 أكتوبر 2024.
7. مرسوم تنفيذي رقم 91-129 مؤرخ في 11 ماي 1991، يتعلّق بتنظيم المصالح الخارجية للخزينة وصلاحيّاتها وعملها، ج.ر.ج.ج.، عدد 23، صادر في 22 ماي 1991، المعدّل والمتمّم بالمرسوم التنفيذي رقم 03-40 المؤرخ في 19 جانفي 2003، ج.ر.ج.ج.، العدد 04، الصادر في 22 جانفي 2003، وبالمرسوم المرسوم التنفيذي رقم 11-330 المؤرخ في 19 سبتمبر 2011، ج.ر.ج.ج.، العدد 52، الصادر في 21 سبتمبر 2011.
8. مرسوم رقم 91-312 مؤرخ في 7 سبتمبر 1991، يحدد شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين، وإجراءات مراجعة باقي الحسابات وكيفيات اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين، ج.ر.ج.ج.، عدد 43، صادر في 18 سبتمبر 1991، (ملغى).



9. مرسوم تنفيذي رقم 96-56 مؤرخ في 22 جانفي 1996، يحدد انتقاليا الاحكام المتعلقة بتقديم الحسابات إلى مجلس المحاسبة، ج.ر.ج.ج.، عدد 6، صادر في 24 جانفي 1996.
10. مرسوم تنفيذي رقم 20-404 مؤرخ في 29 ديسمبر 2020، يحدد كفاءات تسيير وتفويض الاعتمادات المالية، ج.ر.ج.ج.، عدد 80، الصادر في 29 ديسمبر 2020.
11. مرسوم تنفيذي رقم 24-90 مؤرخ في 22 فيفري 2024، يحدد محتوى وكفاءات تطبيق المحاسبة العمومية، ج.ر.ج.ج.، عدد 15، صادر في 29 فيفري 2024.
12. مرسوم تنفيذي رقم 24-92 مؤرخ في 22 فيفري 2024، يحدد شروط وكفاءات الإستخلاف وتفويض الإمضاء وتعيين الأمرين بالصرف المكلفين، ج.ر.ج.ج.، عدد 15، صادر في 22 فيفري 2024.
13. مرسوم تنفيذي رقم 24-343 مؤرخ في 14 أكتوبر 2024، يحدد كفاءات تعيين واعتماد المحاسبين العموميين، ج.ر.ج.ج.، عدد 71، صادر في 22 أكتوبر 2024.
14. مرسوم تنفيذي رقم 24-346 مؤرخ في 14 أكتوبر 2024، يحدد كفاءات إنشاء وكالات الإيرادات و/أو النفقات وتنظيمها وسيرها ومراقبتها، ج.ر.ج.ج.، عدد 71، صادر في 22 أكتوبر 2024.
15. مرسوم تنفيذي رقم 24-347 مؤرخ في 14 أكتوبر 2024، يحدد كفاءات ممارسة الرقابة الميزانية، ج.ر.ج.ج.، عدد 72، صادر في 27 أكتوبر 2024.
16. مرسوم تنفيذي رقم 24-358 مؤرخ في 7 نوفمبر 2024، يحدد آجال دفع النفقات وكفاءات تحصيل الإيرادات وشروط قبول القيم المنعومة، ج.ر.ج.ج.، عدد 74، صادر في 7 نوفمبر 2024.
17. قرار وزاري رقم 01 مؤرخ في 6 جانفي 1991، المتعلق باعتماد الأمرين بالصرف لدى المحاسبين العموميين المعتمدين؛
18. قرار وزاري مؤرخ في 2 أبريل 2012، يضبط كفاءات تحديد مهام المراقب المالي المساعد وكذا شروط وكفاءات ممارسة نيابة عن المراقب المالي، ج.ر.ج.ج.، عدد 42، صادر في 21 أوت 2012.

	فهرس الموضوعات
<u>الصفحة</u>	العناوين
<u>1</u>	مقدمة:
<u>2</u>	المحور الأول: ماهية المحاسبة العمومية
<u>2</u>	أولاً- مفهوم المحاسبة العمومية
<u>2</u>	I- تعريف المحاسبة العمومية
<u>3</u>	II- أهداف المحاسبة العمومية
<u>4</u>	III- خصائص المحاسبة العمومية
<u>5</u>	ثانياً- مصادر المحاسبة العمومية ومجالات تطبيقها
<u>5</u>	I- مصادر المحاسبة العمومية
<u>5</u>	1- الدستور
<u>6</u>	2- التشريع
<u>6</u>	أ- القانون العضوي
<u>6</u>	ب- القانون العادي
<u>7</u>	ج- الأوامر الرئاسية
<u>7</u>	3- التنظيم
<u>7</u>	أ- المراسيم الرئاسية
<u>8</u>	ب- المراسيم التنفيذية
<u>9</u>	ج- القرارات التنظيمية
<u>9</u>	4- الوثائق غير التنظيمية
<u>10</u>	II- مجالات تطبيق المحاسبة العمومية
<u>10</u>	1- الجانب العضوي
<u>10</u>	أ- الدولة
<u>11</u>	ب- الولاية
<u>11</u>	ج- البلدية
<u>11</u>	د- المؤسسات العمومية الإدارية
<u>12</u>	هـ- المؤسسات العمومية للصحة
<u>12</u>	و- الأشخاص المعنوية الأخرى المكلفة بتنفيذ كل أو جزء من برامج الدولة في مفهوم القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بالقوانين المالية (المعدل والمتمم)
<u>12</u>	2- الجانب الموضوعي
<u>12</u>	أ- قواعد المتعلقة بتنفيذ عمليات الإيرادات والنفقات العمومية
<u>13</u>	ب- عمليات الخزينة
<u>13</u>	ج- عمليات الممتلكات
<u>13</u>	د- نظام المحاسبة
<u>14</u>	هـ- الرقابة المتعلقة بالمحاسبة

<b>15</b>	و-المسؤولية
<b>16</b>	المحور الثاني: أعوان المحاسبة العمومية
<b>16</b>	أولا-الآمر بالصرف
<b>16</b>	I-تعريف الأمر بالصرف
<b>18</b>	II-أصناف صفة الأمر بالصرف
<b>18</b>	1-الأمر بالصرف الرئيسي
<b>18</b>	أ-بالنسبة لميزانية الدولة
<b>19</b>	ب-بالنسبة لميزانية الجماعات المحلية
<b>18</b>	ج-بالنسبة لميزانية المؤسسات العمومية
<b>19</b>	2-الأمر بالصرف الثانوي
<b>19</b>	أ-فيما يخص توزيع الاعتمادات المالية للبرنامج وفروعه
<b>19</b>	ب-فيما يخص الاعتمادات المالية للبرنامج محل تفويض التسيير
<b>19</b>	3-الأمر بالصرف الإقليمي لميزانية الدولة
<b>20</b>	4-الأمر بالصرف المفوض
<b>20</b>	5-الأمر بالصرف المستخلف
<b>20</b>	6-الأمر بالصرف المكلف
<b>21</b>	III-تأهيل واعتماد الأمرين بالصرف
<b>21</b>	1-تأهيل الأمر بالصرف
<b>21</b>	أ-التأهيل عن طريق التعيين
<b>21</b>	ب-التأهيل عن طريق الانتخاب
<b>22</b>	ج-التأهيل عن طريق التفويض
<b>22</b>	د-التأهيل عن طريق الإستخلاف
<b>22</b>	هـ-التأهيل عن طريق التكليف
<b>23</b>	2-اعتماد الأمر بالصرف لدى المحاسب العمومي
<b>23</b>	V-مهام الأمر بالصرف المتعلقة بتنفيذ العمليات الميزانية
<b>24</b>	1-تنفيذ الإيرادات
<b>24</b>	أ-إثبات الإيراد
<b>24</b>	ب-تصفية الإيراد العام
<b>24</b>	ج-الأمر بالإيراد
<b>24</b>	2-تنفيذ النفقات
<b>25</b>	أ-الالتزام بالنفقة
<b>25</b>	ب-تصفية النفقة
<b>25</b>	ج-الأمر بصرف النفقة
<b>26</b>	ثانيا-المحاسب العمومي
<b>26</b>	I-تعريف المحاسب العمومي

<u>21</u>	II-أصناف المحاسب العمومي
<u>21</u>	1-المحاسبون العموميون بحسب الهيئات التي ينتمون إليها
<u>21</u>	أ-المحاسبون العموميون الرئيسيون
<u>28</u>	ب-المحاسبون العموميون الثانويون
<u>29</u>	2-المحاسبون العموميون بحسب مهامهم
<u>29</u>	أ-المحاسبون المختصون
<u>29</u>	ب-المحاسبون المفوضون
<u>29</u>	ج-محاسبو الأموال والقيم
<u>29</u>	د-محاسبو التركيز المحاسبي
<u>30</u>	III-تعيين أو اعتماد المحاسبين العموميين
<u>30</u>	1-تعيين المحاسبين العموميين
<u>31</u>	2-إعتماد المحاسبين العموميين
<u>31</u>	V-مهام المحاسب العمومي
<u>32</u>	المحور الثاني: قواعد المحاسبة العمومية: مبادئها وأسسها
<u>39</u>	ثانيا-أسس المحاسبة العمومية
<u>40</u>	I-الأساس النقدي
<u>40</u>	1-مدلول الأساس النقدي
<u>40</u>	2-مزيا الأساس النقدي
<u>41</u>	3-عيوب الأساس النقدي
<u>42</u>	II-أساس الاستحقاق
<u>42</u>	1-مدلول أساس الاستحقاق
<u>42</u>	2-مزيا أساس الاستحقاق
<u>43</u>	3-عيوب أساس الاستحقاق
<u>44</u>	المحور الرابع: قواعد المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)
<u>44</u>	أولاً-مفهوم المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
<u>44</u>	I-تعريف المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
<u>45</u>	II-نشأة وتطور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
<u>46</u>	III-أهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
<u>47</u>	ثانيا-تصنيف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
<u>47</u>	I-معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق
<u>47</u>	1-معايير إعداد وعرض التقارير والبيانات المالية
<u>47</u>	2-معايير الأصول الملموسة وغير الملموسة
<u>48</u>	3-معايير الأدوات المالية
<u>48</u>	4-باقي المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق
<u>49</u>	II-معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق الأساس النقدي

49	1- الإفصاحات الإلزامية
49	أ-متطلبات العرض والإفصاح عن البيانات المالية
50	ب-معالجة التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية
50	ج-عرض المعلومات حول الميزانية في البيانات المالية
50	د-الإفصاح عن المساعدات الخارجية
51	2- الإفصاحات الاختيارية وفقا للأساس النقدي
52	المحور الخامس: الرقابة على تنفيذ الميزانية في ظل قانون المحاسبة العمومية
52	أولا- الرقابة القبلية على تنفيذ الميزانية
52	I- الرقابة الميزانية
53	1- مجال الرقابة الميزانية
53	أ- الجانب العضوي للرقابة الميزانية
53	ب- الجانب الموضوعي للرقابة الميزانية
54	2- العناصر التي تقوم عليها الرقابة الميزانية
55	3- نتائج الرقابة الميزانية
55	أ- منح التأشير
55	ب- الرفض المؤقت
56	ج- الرفض النهائي
57	د- التنازلي وتأشير الأخذ بالحسبان
57	و- عدم قبول التنازلي
57	هـ- إعداد مذكرة ملاحظات
58	4- مسؤولية المراقب الميزانية
59	II- رقابة المحاسب العمومي
59	1- مجال رقابة المحاسب العمومي
59	أ- الجانب العضوي لرقابة المحاسب العمومي
59	ب- الجانب الموضوعي لرقابة المحاسب العمومي
60	2- العناصر التي تقوم عليها العملية الرقابية للمحاسب العمومي
60	أ- العناصر المتعلقة بالرقابة على الإيرادات
60	ب- العناصر المتعلقة بالرقابة على النفقات
60	3- نتائج رقابة المحاسب العمومي
61	أ- تحصيل الإيراد
62	ب- قبول القيم المنعدمة
63	ج- دفع النفقات
64	د- الرفض المؤقت
64	هـ- الرفض النهائي
65	و- تسخير المحاسب العمومي
65	ز- رفض الامتثال للتسخير

<b><u>67</u></b>	4-مسؤولية المحاسب العمومي
<b><u>67</u></b>	أ-الإعفاء من المسؤولية
<b><u>68</u></b>	ب-الإبراء الرجائي
<b><u>68</u></b>	ج-قبول الإيرادات كقيم منعدمة
<b><u>69</u></b>	ثانيا-الرقابة البعدية على تنفيذ الميزانية
<b><u>69</u></b>	I-رقابة المفتشية العامة للمالية
<b><u>69</u></b>	1-المجال الرقابي المفتشية العامة للمالية
<b><u>69</u></b>	أ-الجانب العضوي لرقابة المفتشية العامة للمالية
<b><u>70</u></b>	ب-الجانب الموضوعي لرقابة المفتشية العامة للمالية
<b><u>71</u></b>	2-قواعد رقابة المفتشية العامة للمالية
<b><u>71</u></b>	أ-مبادئ رقابة المفتشية العامة للمالية
<b><u>73</u></b>	ب-إجراءات التفتيش المتبعة من قبل المفتشية العامة للمالية
<b><u>73</u></b>	3-نتائج رقابة المفتشية العامة للمالية
<b><u>73</u></b>	أ-إعداد تقرير أساسي
<b><u>74</u></b>	ب-إعداد تقرير تلخيصي
<b><u>74</u></b>	ج-إعداد تقرير سنوي
<b><u>74</u></b>	II-رقابة مجلس المحاسبة
<b><u>75</u></b>	1-مجال رقابة مجلس المحاسبة
<b><u>76</u></b>	2-الصلاحيات الرقابية لمجلس المحاسبة
<b><u>76</u></b>	أ-الصلاحيات الإدارية لمجلس المحاسبة في مجال الرقابة
<b><u>78</u></b>	ب-الصلاحيات القضائية لمجلس المحاسبة في مجال الرقابة
<b><u>82</u></b>	قائمة المراجع
<b><u>93-89</u></b>	فهرس الموضوعات