

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي

Université Echahid Hamma Lakhdar - El oued

Faculté des sciences économiques, commerciales
et sciences de gestion



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

المجلس العلمي للكلية

الوادي في: 2022/05/15

الرقم: 139 / م/ع/ك ع ا ق ت و ع ت / 2022

شهادة اعتماد دروس عبر الخط

يشهد رئيس المجلس العلمي لكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
بجامعة الشهيد حمه لخضر الوادي على أن:

د/ محمد فيصل ماينة أستاذ محاضر أ

قدم للمجلس العلمي لكلية عن طريق اللجنة العلمية لقسم العلوم المالية
والمحاسبية دروس عبر الخط في مقياس المحاسبة العمومية مقدمة لطلبة سنة ثالثة
ليسانس علوم مالية ومحاسبية تخصص محاسبة وجباية ، للموسم الجامعي 2021/2022.

وبعد التقارير الايجابية المقدمة من طرف لجنة القراءة والتحكيم. فإنه يتم اعتماد

الدروس عبر الخط وترفع في موقع الدروس عبر الخط <https://elearning.univ->

Université Echahid Hamma Lakhdar - El Oued eloued.dz/course/view.php?id=7162

رئيس المجلس العلمي

رئيس المجلس العلمي لكلية العلوم
الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

أ.د. إلياس شاهد





الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمة لخضر - الوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

دروس على الخط في مقياس:

المحاسبة العمومية

موجهة لطلبة السنة الثالثة محاسبة وجباية:

من إعداد: الدكتور محمد فيصل مايده

السنة الجامعية: 2021/2020

تمهيد

شهد مفهوم المحاسبة العمومية تطورا من أجل مواكبة التطور المتمثل في حياة الدولة ووظائفها بما في ذلك الاقتصادية ، وما ينجر عليها من زيادة ملحوظة في حجم النفقات واختلاف مجالاتها، زيادة إلى ذلك نمو حجم الإيرادات واختلاف منابعها ومصادرها وانعكاس ذلك على نوعية وجودة الإبلاغ المالي الحكومي حيث أضحت المحاسبة العمومية أداة مهمة لمراقبة وتقييم أداء وحدات القطاع العام في تسيير المال العام.

وفي هذا المجال، تعتبر المحاسبة العمومية أحد فروع المحاسبة المتخصصة في مجال تسجيل وقياس نشاط وحدات القطاع العام التي لا تهدف لتحقيق الربح، ومن هذا الأخير فإن من سمات تداول المال العام أجبرت العمل على بناء اطار نظري منفرد لتمثيل الممارسات و أسس القياس المحاسبي مع مميزات نشاط الوحدات الحكومية، من أجل الرقي بجودة الإبلاغ المالي الحكومي وتحقيق الشفافية والافصاح الواضح والدقيق وتسهيل عمليات المتابعة المستمرة والدائمة للوضع المالية ولمعرفة في كل وقت الرصيد المالي المتوفر ومراقبة انفاقه المتعلق بتنفيذ الميزانية العامة للدولة، وذلك عن طريق تكييف المعايير المحاسبية والاستفادة من مزايا المحاسبة في القطاع العام مع خصائص نشاط وحدات القطاع العام لترقية نظام محاسبي ذو معنى لتلبية حاجيات مستخدمي القوائم المالية الحكومية.

وسنتطرق في ما يلي إلى دراسة المحاسبة العمومية وفق ثلاث محاور وهي:

- ماهية المحاسبة العمومية؛

- مجال تطبيق وأهداف المحاسبة العمومية؛

- مكونات نظام المحاسبة العمومية.

المحور الأول: ماهية المحاسبة العمومية

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

- مفهوم المحاسبة العمومية؛

- خصائص المحاسبة العمومية؛

- أعوان المحاسبة العمومية.

أولا: مفهوم المحاسبة العمومية

أدى تطور النشاط الحكومي وتوسع نطاقه إلى مفهوم المحاسبة العمومية عبر الزمن

وتعددت تعاريفها، وسنعرض عدد منها كما يلي:

تعريف 1): تعرف على أنها: "مجموعة دراسة لمجموعة المبادئ والأنشطة والمعايير

المتعارف عليها ودراسة تطبيقية للأساليب التقنية من تجميع وتبويب وتلخيص وتحليل

البيانات المتعلقة بالنشاط الحكومي بغرض فرض الرقابة المالية والقانونية على إيرادات

ومصروفات الحكومة، وكذلك بغرض اتخاذ القرارات المناسبة"¹.

تعريف 2): "نص قانون المحاسبة العمومية الجزائري رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت

1990 في مادته الأولى والثانية على ما يلي: "يقصد بالمحاسبة العمومية (الحكومية) كل

القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الحسابات والعمليات الخاصة

بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقة

والميزانيات من الجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري كما يبين أيضا

الالتزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين ومسؤولياتهم، ويقصد بتنفيذ الميزانية كل

من تنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات"².

وبمفهوم هذه المادة نستخلص أن المحاسبة العمومية هي الأحكام التنفيذية التي تطبق

على الميزانيات والعمليات المالية التي تشمل عمليات تنفيذ الإيرادات والنفقات وعمليات

الخرينة، وكذا نظام محاسبتها والخاصة بالدولة، المجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني

ومجلس المحاسبة، الميزانيات الملحقة الجماعات الإقليمية و الإدارية ذات الطبع الإداري.

تعريف 3): "هي فرع من فروع المحاسبة تختص بدراسة المبادئ التي تحكم عمليات التقدير

المحاسبي عن الأنشطة التي تقوم بها الحكومة"³.

تعريف (4): المحاسبة العمومية هي: "المجال المحاسبي المتخصص بعملة تقدير وقياس

وتسجيل وتبويب العمليات المالية في وحدات الجهاز الحكومي، ثم انتاج المعلومات التي

تفيد في اتخاذ القرار، وتوصيلها إلى الجهات ذات العلاقة وفق التشريعات الرسمية والمبادئ

الخاصة بذلك"⁴.

تعريف (5): "وقد عرفت هيئة الأمم المتحدة المحاسبة العمومية بأنها: "المحاسبة التي تختص

بقياس ومعالجة وتوصيل ومراقبة وتأكيد صحة المتحصلات والنفقات والنشاطات المرتبطة

في القطاع العام"⁵.

تعريف (6): " هي القواعد القانونية والتقنية المطبقة على تنفيذ وصف مراقبة العمليات المالية

للهيئات العمومية"⁶.

تعريف (7): وفي تعريف آخر، "تعتبر المحاسبة العمومية بأنها: "مجموعة القواعد التي تنظم

وتقن مدخلات ومخرجات الأموال العمومية"، وبالتالي يمكن تقديم ثلاث مفاهيم للمحاسبة

العمومية:

- **المفهوم التقني:** "ويقصد به مجموعة المبادئ التقنية التي تستعمل من أجل القيد

المحاسبي للعمليات المالية للدولة في السجلات المحاسبية للمحاسبة العمومية وطرق تنفيذها

ومراقبتها"⁷.

- **المفهوم الإداري:** "وهو عبارة عن مجموعة القواعد التي تنظم تسيير وتقسيم الادارة المالية للدولة وتوزيع المهام على مستوى شبكة المحاسب العمومي"⁸.
- **المفهوم القانوني:** "وهو مجموعة القيود القانونية التي تعين مهام والتزامات ومسؤولية كل من المحاسب العمومي والأمر بالصرف وتنفيذ العمليات المالية للدولة".
- وبعد معرفة المفهوم وماهية المحاسبة العمومية سنقوم بالتطرق إلى خصائص نظام المحاسبة العمومية في الآتي:

ثاني: خصائص المحاسبة العمومية

- تتميز المحاسبة العمومية بعدة خصائص من انواع المحاسبات الأخرى وأهم هذه الخصائص تتمثل في⁹:
- نشاط لا يهدف إلى تحقيق الربح وإنما يهدف إلى تأدية مجموعة من الخدمات العامة مثل الأمن، الدفاع عن العدالة والصحة العامة، تقوم الحكومة بتوفيرها لأفراد المجتمع دون مقابل أو مقابل رسوم لا توازي الخدمة المؤداة؛
- لا يوجد رأس مال معين للوحدات الحكومية بالمعنى المحاسبي المعروف، وإنما تعتمد على الموارد المتخصصة لها سنويا بحيث تخصص الدولة لكل وحدة حكومية الأموال اللازمة للإنفاق على أنشطتها خلال الموازنة العامة¹⁰؛
- النظام المالي الموحد، فهو مستمد التعليمات المالية الصادرة من السلطة التشريعية إلى جميع الوحدات الحكومية؛

- الملكية العامة للوحدات العمومية، حيث لا يسمح للأفراد أو المؤسسات بتملكها ويمكن تقسيم الوحدات العمومية إلى:

1- وحدات غير إدارية: وهي الوحدات التي تحصل إيرادات تفوق مصروفاتها بكثير م ثل مصلحة الجمارك؛

2- وحدات غير إدارية: وهي الوحدات التي يقتصر نشاطها على النفقات، أو تحقيق إيرادات ضئيلة القيمة نسبيا مثل قطاعات الدفاع والصحة والتعليم.

- الشخصية الاعتبارية (المعنوية) مفقودة في الوحدات العمومية، حيث أن كل وحدة تمثل خلية في الجهاز الإداري للدولة مرتبطة بالخلايا الأخرى وذلك لاعتبارات إدارية وتنظيمية عديدة؛

- العلاقة النسبية بين الإيرادات والمصروفات معدومة، فكل من العنصرين لهما طريق يختلف عن الآخر؛

- تتمتع الوحدات العمومية بالسلطة والسيادة اللازمة لأداء نشاطها، كما أنها تتصف بقوة الرقابة الداخلية اللازمة لحفظ المال العام من سوء الاستخدام، كما أن المحاسبة العمومية تتضمن معايير واجراءات رقابية وأكثر من تلك المستخدمة في الأنظمة الأخرى وأيضا لا يمكننا التفرقة بين المصروفات الإدارية؛

- أحكام الرقابة عليها من الضياع أو الاختلاس أو سوء الاستخدام¹¹.

وبعد التعرض إلى الخصائص الأساسية والثانوية للمحاسبة العمومية سوف نستعرض

أعوان المحاسبة العمومية في العنصر الموالي.

ثالثاً: أعوان المحاسبة العمومية

تستند مهمة تنفيذ العمليات المالية للدولة إلى عدة أعوان يختص كل منهم إلى مهام

وسلطات محددة قانوناً، حيث يمكن التمييز بين الأصناف الموالية لأعوان المحاسبة العمومية

كما يلي:

- الأمر بالصرف؛

- المحاسب العمومي؛

- المراقب المالي.

1- الأمر بالصرف:

وفقاً لنص المادة 23 من قانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية يعرف

الأمر بالصرف من خلال المهام الموكلة له، حيث يعتبر أمراً بالصرف كل عون معين

قانوناً لتنفيذ إجراءات الالتزام والتصفية وإصدار سند الأمر بالصرف أو تحرير حوالات الدفع

من جانب النفقات، والقيام بإجراءات الإثبات التصفية و إصدار سند الأمر بالتحصيل من

جانب الإيرادات.

وحيث يعرف الأمر بالصرف بأنه هو الشخص الذي يعمل باسم الدولة والجماعات المحلية أو المؤسسات العمومية ويقوم بعملية التعاقد وبتصفية دين الغير، أو بتحصيل الإيرادات العامة، ويأمر بصرف النفقات¹².

1-1 تصنيف الأمر بالصرف: تم تحديد أصناف الأمرين بالصرف في الجزائر وفق أحكام المادة 25 من القانون رقم 90-21 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، حيث يمكن التمييز بين الأصناف الآتية.

1-1-1 الأمر بالصرف الرئيسي: بناء على نص المادة رقم رقم 26 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية تمنح صفة الأمر بالصرف الرئيسي حصريا للنفقات المالية:

- المسؤولون المكلفون بتسيير المجلس الدستوري والمجلس الوطني الشعبي ومجلس الأمة ومجلس المحاسبة؛
- الوزراء في حدود الاعتمادات المفتوحة في ميزانية الدولة المخصصة لتسيير الوزارة إضافة إلى الحسابات الخاصة للخزينة المرخصة في قانون المالية؛
- الوالي في حدود ميزانية الولاية؛
- رؤساء المجالس البلدية الذين يتصرفون لحسابات البلديات؛
- المسؤولون المعينون قانونا على رأس المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري؛
- المسؤولون المعينون قانونا على مصالح الدولة والمستفيدة من ميزانية ملحقة.

1-1-2 الأمر بالصرف الثاني: يقوم الآمرون بالصرف الرئيسيون بتعيين الآمرين بالصرف

الثانويين من أجل تسيير وتنفيذ ميزانية وحدات القطاع العام اللامركزية، وبالتالي تتكون

شبكة الآمرون بالصرف الثانويين من المديرين الجهويين والمديرين المنصبين على رأس

الهيئات العمومية غير المركزية الذين يمثلون مختلف الوزارات على المستوى المحلي، الذين

يقومون بإصدار أوامر تحصيل الإيرادات وحوالات الدفع بتفويض من الأمر بالصرف

الرئيسي.

1-1-3 الأمر بالصرف الوحيد: يعتبر الوالي أمر بالصرف رئيسيا ووحيدا في نفس الوقت

بالنسبة لتنفيذ ميزانية الولاية، اضافة إلى كونه المسؤول المباشر عن متابعة تنفيذ البرامج

الاقليمية اللامركزية للتجهيز العمومي المقرر انجازها على مستوى الولاية وتمويل نهائي من

الميزانية العامة للدولة.

2- تعريف المحاسب العمومي:

يعرف المحاسب العمومي على أنه: "هو كل عون أو موظف مؤهل قانونا، يتصرف

باسم الدولة جماعة محلية، مؤسسة عمومية، من أجل تنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات أو

تسيير السندات، بواسطة الأموال والقيم الموضوعة تحت تصرفه، أو بواسطة التحويلات

الداخلية للقيود، أو بواسطة المحاسبين العموميين الذين تحت إشرافه"¹³.

ويعرف المشرع الجزائري المحاسب العمومي من خلال تحديد المهام الموكلة له وذلك وفق نص المادة 33 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية حيث يعد محاسبا عموميا كل شخص يعين قانونا للقيام بالعمليات المالية.

- تحصيل الإيرادات ودفع النفقات؛

- ضمان حراسة حفظ الأموال والسندات والقيم والموارد المكلف بها وحفظها¹⁴؛

- تداول الأموال والسندات والقيم والموارد العمومية.

ومن خلال تحليل هذه المهام يمكن ملاحظة أن المحاسب يختص بتنفيذ المراحل

المحاسبة للعمليات المالية لوحدة القطاع العام لأنه العون المكلف قانونا بقبض وصرف

المال العام، لهذا السبب فإن طريقة تعيين واعتماد المحاسب العمومي تتطلب اجراءات

خاصة محددة قانونا وتشتت توفّر مؤهلات تتلاءم مع طبيعة المهام الموكلة له.

وفي هذا الاطار يتولى وزير المالية مهمة تعيين أو اعتماد المحاسبين العموميين

حسب الشروط القانونية الخاصة بكل صنف من أصناف المحاسبين، وذلك وفق أحكام

المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07/09/1991 والمتعلق بتعيين المحاسب

العمومي اعتمادهم اضافة إلى ذلك يجب على المحاسب العمومي أن يقوم بتأدية القسم

المهني قبل توليه ممارسة المهام الموكلة إليه و من أجل تنصيبه الرسمي على مصلحة

محاسبية عليه أن يقدم الوثائق التالية:

- نسخة من قرار التعيين؛

- محضر تأدية القسم؛

- نسخة من عقد التأمين لتغطية مسؤولية المحاسب العمومي.

1-2 تصنيف المحاسب العمومي: تصنيف المحاسبين العموميين له علاقة مباشرة بالقسم

الاداري المالي للدولة حيث يمكن التمييز بين الأصناف الموالية للمحاسبين العموميين.

1-1-2 المحاسب العمومي الرئيسي: وهو المحاسب الذي يكون مكلفا بإجراء القيد النهائي

في السجلات المحاسبة للعمليات المالية للدولة، حيث يقوم بإعداد حساب التسيير الذي

يخضع لمراقبة مجلس المحاسبة وفق لنص المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313

المؤرخ في 1991/09/07 والمتعلق بتحديد اجراءات المحاسبة التي بمسكها الآمرون

بالصرف والمحاسبون العموميون وكفايتها ومحتواها، يتصف بصفة المحاسبين الرئيسيين

التابعين للدولة كل من:

- العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية؛

- أمين الخزينة المركزية؛

- أمناء الخزينة في الولاية؛

- الأعوان المحاسبون للميزانيات الملحقة.

2-1-2 المحاسب الثانوي: وهو كل محاسب يتولى تجميع محاسبة محاسب الرئيسي، حيث يقوم بتنفيذ العمليات الخاصة بالإيرادات والنفقات لفائدة المحاسب الرئيسي.

3- المراقب المالي:

المراقب المالي هو عون يتم تعيينه من طرف وزير المالية من بين موظفي المديرية العامة للميزانية، من أجل مراقبة اجراءات الالتزام بالدفع للنفقات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة حيث يقوم بالتحقق من مشروعية العمليات التي يقوم بها الأمر بالصرف قبل عقد النفقة بصفة نهائية.

يمارس المراقب المالي صلاحيته الرقابية عن طريق التأشير على بطاقة الالتزام التي يقوم بإعدادها الأمر بالصرف عند بداية اجراءات الانفاق والذي ينتج عنها عبئ مستقبلية على عاتق الدولة¹⁵.

وبالتالي تهدف هذه الرقابة القبلية إلى ضمان حقوق الغير تجاه الدولة عن طريق التأكد من مشروعية العمليات قبل عقد النفقة والتحقق من توفر التغطية المالية الكافية لتنفيذ العملية وفق أبواب الميزانية اضافة إلى ذلك تسمح هذه المراقب بتقادي تراكم الديون على عاتق الدولة نتيجة سوء تسيير الأمرين بالصرف عن طريق تنفيذ صلاحياتهم المالية وإخضاعها لمراقبة قبلية.

وعلى هذا الأساس لا توجد علاقة رئيسية تربط المراقب المالي مع الأمر بالصرف أو المحاسب العمومي، حيث لا يخضع كل واحد منهم لسلطة الآخر رغم أنهم يمارسون مهاماً متكاملة فيما بينها في مجال تنفيذ النفقات.

وفي ما يلي نتطرق في المحور الموالي لمجال تطبيق وأهداف المحاسبة العمومية والتميز بينها وبين المحاسبة المالية.

المحور الثاني: مجال تطبيق وأهداف المحاسبة العمومية والتميز بينها وبين المحاسبة المالية

للمحاسبة العمومية عدة مجالات لتطبيقها وهذه المجالات لابد أن تدر بعوائد من خلال تحقيق الأهداف المرغوب الوصول إليها وفي هذا المحور سيتم التطرق إلى مجال تطبيق وأهداف المحاسبة العمومية التمييز بينها وبين المحاسبة المالية.

أولاً: مجال تطبيق المحاسبة العمومية و أهدافها

1- مجال تطبيق المحاسبة العمومية.

يمكن حصر مجال المحاسبة العمومية من جانبين، الجانب العضوي ويتعلق بالهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية والجانب المادي ويخص العمليات التي تطبق عليها هذه القواعد أي العمليات المالية والمحاسبية.

1-1 الجانب العضوي: الهيئات العمومية : الهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية

هي تلك المذكورة في المادة الأولى من قانون المحاسبة العمومية رقم 90-21 المؤرخ في

15/08/1990 وهي: "الدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس

المحاسبة والميزانيات الملحقة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع

الإداري".

إن ما يميز هذه الهيئات عن غيرها من الهيئات أو المؤسسات العمومية مثل:

(المؤسسات العمومية الاقتصادية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري) هو

كونها أشخاص اعتبارية خاضعة للقانون العام، وهي تتصرف في غالب الأحيان كسلطات عمومية (توجه الأوامر أو النواهي للمواطنين و فرض الالتزامات عليهم).

كما يمكن اضافة معيار آخر لتمييز الهيئات العمومية كمفهوم المحاسبة العمومية عم بقية الهيئات هو اعتماد المحاسبين العموميين لها من قبل وزارة المالية.

2-1 الجانب المادي: العمليات المادية والمحاسبية. وهي العمليات الناتجة عن تنفيذ

ميزانية الهيئات العمومية من طرف الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين، فهي تتعلق بصفة عامة بما يلي:

- تنفيذ الايرادات والنفقات؛

- تسيير الممتلكات؛

- انجاز عمليات الخزينة؛

- مسك المحاسبة.

2- أهداف المحاسبة العمومية.

يمكن تحديد الأهداف التي تسعى المحاسبة العمومية إلى تلبيتها إلى ما يلي¹⁶:

- التسجيل التاريخي للنشاط الحكومي بصورة رقمية، مثلا يقيد تفاصيل المعاملات المالية التي تقوم بها الدوائر الحكومية.

- متابعة ما يستحق للدولة على الأفراد والمؤسسات من ضرائب ورسوم أو ديون أو أية التزامات أخرى والعمل على تحصيلها وحفظ قيودها وسجلاتها.

- فرض الرقابة على الأموال العامة لمنع وقوع ضياع أو اختلاس أو سوء استخدام لها، وكشف الأخطاء أو التلاعب الذي يمكن أن يحدث لها.
- توفير البيانات اللازمة المتعلقة بتنفيذ الموازنة، وبيان المركز المالي للدولة و إظهار الفائض أو العجز.
- توفير البيانات والمعلومات اللازمة التي تسهل عمليات التحليل الاقتصادي ودراسة الآثار الاقتصادية المترتبة على الإيرادات العامة واستخداماتها.
- توفير التقارير اللازمة عن تنفيذ البرامج والخدمات التي تؤديها الأجهزة الحكومية، بحيث تسهل إعداد أرقام الموازنة العامة بدقة، وقياس مدى الكفاية وتنفيذها وترشيد قرارات استخدامات الأموال العامة.
- توفير البيانات والمعلومات لمختلف الجهات لاستخدامها كمؤشرات في اتخاذ القرارات، أو إخصاعها لعمليات الدراسة والتحليل أو لغايات فرض الرقابة على النشاط الحكومي المالي.
- وبعد تحديد جميع أهداف المحاسبة العمومية سنتطرق في العنصر الموالي إلى التمييز بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية.
- من خلال التعرف على مجال تطبيق المحاسبة العمومية وأهدافها في العنصر السابق سيتم التعرف الآن التمييز بينها وبين المحاسبة المالية في العنصر الآتي.

ثاني: التمييز بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية.

تلتقي المحاسبة العمومية مع المحاسبة المالية للوحدات الاقتصادية في كثير من

النقاط المشتركة، كون كل منهما يعتمدان على المحاسبة إلا أن هذه الخاصية لا تمنع أن

يكون بينهما عناصر اختلاف، هذا حسب طبيعة وهدف كل منهما.

وهو ما سنوضحه من خلال عرض المميزات المشتركة والمختلفة لهاتين المحاسبتين.

1- أوجه التشابه: تتمثل نقاط الإلتقاء بين المحاسبتين فيما يلي¹⁷:

1-1- استخدام القيد المزدوج: تعتمد كل من المحاسبة المالية والعمومية في تسجيل أوجه

نشاط العمليات المالية على استخدام طريقة القيد المزدوج، ويعني ذلك أن كل عملية مالية

لها طرفان طرف مدين والآخر دائن بنفس القيمة.

2-1- من حيث الوثائق والمستندات: إن النظام المحاسبي في كلاهما واحد، والذي يتكون

من مجموعة من المستندات ومجموعة من الدفاتر والسجلات، حيث تسجل كل من المحاسبة

المالية والمحاسبة العمومية العمليات المالية من واقع مستنداتها مباشرة إلى دفتر اليومية، ثم

ترحل إلى دفتر الأستاذ العام، وتبويبها في جداول، ثم يتم استخراجها النتائج عن طريق

القوائم المالية وهي في المحاسبة المالية تمثل الموازنة والحسابات الختامية، أما في المحاسبة

العمومية فهي الحساب الختامي فقط.

1-3- وحدة القياس: تتفق المحاسبة المالية والعمومية على أن النقود هي وحدة للقياس لإثبات قيمة الصفقات المالية، مع ثبات وحدة النقود بغض النظر عن قدرتها الشرائية، وذلك عند التعبير عن الإيرادات والنفقات والأصول والخصوم.

1-4- الاستمرارية: يعتمد كلا النوعين من المحاسبة على فرضية الاستمرار، حيث أن طبيعة النشاط الحكومي نشاط مستمر نتيجة لاستمرار حاجة المجتمع إلى الخدمات الحكومية سواء في الأمن والدفاع والعدالة وشأنها من ذلك شأن المؤسسة التجارية الهادفة للربح...

1-5- الفترة المحاسبية: الفترة المحاسبية اثنا عشرة شهرا أي استقلالية السنوات المالية، بحيث يتم إظهار نتائج الأعمال لكل سنة على حده، وذلك بتحميلها بما يخصها من نفقات وإيرادات.

1-6- توفير المعلومات: تتفق كلا المحاسبين من حيث قياس وتوصيل المعلومات المفيدة، ذات معنى لفئات المستخدمين في شكل قوائم مالية وتقارير دورية وختامية لفترة النشاط.

2- أوجه الاختلاف: تتمثل كل من المحاسبين نظامين متميزين ومختلفين فيما يتعلق بطبيعتهما القانونية وأهدافها ومجال تطبيقها كالاتي¹⁸:

2-1- من حيث الطبيعة القانونية: قواعد المحاسبة العمومية بما فيها التقنية كلها ذات مصدر تشريعي أو تنظيمي، أما قواعد المحاسبة الخاصة فإنها قبل كل شيء عبارة عن معايير أو ضوابط مستمدة من العادات أو الاتفاقات المحاسبية، ووجدت قبولا عاما من قبل

الأطراف المعنيين، ثم يأتي التشريع أو التنظيم بعد ذلك ليعطي الصبغة القانونية لهذا التتميط المحاسبي، مثلما هو الشأن بالنسبة للمناهج المحاسبية المطبقة في مختلف البلدان.

2-2- من حيث الأهداف: ترمي المحاسبة العمومية أساسا إلى التحقق من قانونية أو

شرعية أو نظامية العمليات المالية، بينما تهدف المحاسبة الخاصة إلى معرفة نتيجة هذه

العمليات بالدرجة الأولى فبالنسبة للهيئات العمومية، تعتبر هذه النتيجة غير ذات أهمية

كبيرة، لأن سبب وجود هذه الهيئات ليس تحقيق الربح، وإنما القيام ببعض المهام أو تقديم

خدمات ذات منفعة عامة وبالمقابل فإن ما يهم المقاولين والمساهمين والمعنيين في المؤسسة

التجارية ليس الصحة القانونية للعمليات المالية، وإنما الطريقة التي يستمدون منها أرباحهم

وفوائدهم.

2-3 من حيث مجال التطبيق: الملاحظ أن المحاسبة العمومية كانت ولا تزال تعتبر أساسا

محاسبة نقدية أي متعلقة بعمليات تحصيل ودفع النقود والديون والمواد وغيرها، حيث يشمل

مجموع الأصول والخصوم للمؤسسة.

ولعل السبب الرئيسي في عدم توسع مجال تطبيق المحاسبة العمومية على الرغم من

محاولة ذلك في بعض البلدان يعود إلى الصعوبات الكبيرة من الناحية القانونية في تقييم

ممتلكات الدولة والهيئات العمومية الأخرى، وبالتالي صعوبة تقييم ذمتها المالية ومعرفة

مركزها المالي.

وفي ما يلي سنتطرق في المحور الموالي إلى مكونات نظام المحاسبة العمومية.

المحور الثالث: مكونات نظام المحاسبة العمومية

يعتبر نظام المحاسبة العمومية مجموعة عناصر متفاعلة تعمل معا من أجل تحقيق

هدف أو مجموعة من الأهداف ويمكن تجزئة كل عنصر في النظام إلى مكونات وهي:

- النظام المحاسبي العمومي؛

- نظام الموازنة؛

- نظام الرقابة على المال العام.

أولاً: النظام المحاسبي العمومي.

يعد النظام المحاسبي العمومي الوسيلة التي من خلالها يتم تقديم المعلومات المفيدة

لتقدير الإيرادات والنفقات السنوية الحكومية.

1- تعريف النظام المحاسبي العمومي:

يعرف على أنه "مجموعة من الطرق والاجراءات والتعليمات المحاسبية المناسبة

تستخدم مجموعة من المستندات والسجلات المحاسبية بهدف حماية موجودات الحكومة

وتقديم البيانات المالية الدقيقة من تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي"¹⁹.

ويعرف أيضا بأنه "مجموعة المفاهيم والمبادئ العلمية المتعلقة باستخلاص النتائج

الخاصة بهذا النشاط بصفة دورية وتقديمها للجهات المسؤولة عن إدارة الأموال العامة

ومراقبتها"²⁰.

2- وظائف النظام المحاسبي العمومي: تتمثل وظائف النظام المحاسبي العمومي²¹:

- التسجيل التاريخي للنشاط العمومي بصفة رقمية؛
- متابعة ما يستحق للدولة على الأفراد والمؤسسات من ضرائب ورسوم أو ديون أو أي التزامات أخرى والعمل على تحصيلها وحفظ قيودها وسجلاتها؛
- فرض الرقابة على الأموال العامة لمنع وقوع ضياع أو اختلاس أو سوء استخدام لها أو كشف الأخطاء أو التلاعب الذي يمكن أن يحدث لها؛
- توفير البيانات اللازمة المتعلقة بتوفير الموازنة وبيان المركز المالي للدولة وإظهار الفائض أو العجز؛
- توفير البيانات والمعلومات اللازمة التي تسهل عملية التحليل الاقتصادي ودراسة الآثار الاقتصادية المترتبة على الإيرادات العامة واستخداماتها؛
- توفير التقارير اللازمة عن تنفيذ البرامج والخدمات التي تؤدي الأجهزة الحكومية بحيث تسهل عمليات تقييمها؛
- توفير البيانات و المعلومات من مختلف الجهات لاستخدامها كمؤشرات اتخاذ القرارات ورسم السياسات أو إخضاعها لعملية الدراسة والتحليل أو لغاية فرض الرقابة على النشاط العمومي المالي.

3- الشروط الواجب توفرها في النظام المحاسبي العمومي : يتطلب النظام توفر شروط

وتتمثل فيما يلي²²:

- أن يكون النظام المحاسبي متطابق مع النصوص الدستورية والقانونية والتشريعات الأخرى؛

- أن ترتبط تصنيفات الموازنة ارتباطا وثيقا على اعتبار أن وظائف الحسابات من الموازنة من العناصر المتكاملة للإدارة المالية العامة؛

- يجب أن تنظم الحسابات بطريقة تفصح بوضوح أن الأغراض التي من أجلها حصلت وأنفقت الأموال العامة والمستويات الإدارية المسؤولة عن الجباية و الانفاق على البرامج؛

- أن يكون للنظام المحاسبي العمومي القدرة على الافصاح الكامل عن المركز المالي للدولة؛

- أن يكون للنظام المحاسبي العمومي القدرة على بيان التزام السلطة التنفيذية لمختلف وحداتها الادارية بالقوانين والأنظمة.

4- الإجراءات المتبعة في النظام المحاسبي العمومي: يمكن حصر هذه الاجراءات في²³:

- مسؤولية الإشراف على الحسابات التي يجب أن تتركز في يد مسؤول واحد وهو الذي يصدر التعليمات المالية؛

- على كل وحدة ادارية محلية أو مركزية أن تعد الموازنة الخاصة بها، حيث تبين إيراداتها ونفقاتها؛

- تخصم جميع الارتباطات على بنود الاعتمادات الخاصة بها في الوقت الذي يتم توقيع عقود الارتباطات أو أوامر التوريد؛

- تسجيل موجودات المستودعات من السلع اللازمة و الأصول طويلة الأجل في سجلات بيانية يتم المراقبة عليها عن طريق أحداث حسابات مراقبة.

- يجب تطبيق المبادئ المحاسبية والقواعد الأساسية حالة قيام الدولة بموازنة نشاط

اقتصادي أو صناعي عن طريق وحداتها المختلفة؛

- اتخاذ نظام المراجعة الدورية في الوحدات الادارية يقوم بها مراجع مستقل؛

- اعتماد تقارير شهرية مالية في الوحدات الحكومية بحيث تظهر هذه التقارير الوضع

المالي من أجل أحكام المراقبة المالية والقانونية؛

- يجب أن تكون جميع التقارير مبنية على أساس موحد ولو على أساس مجموعات من

الوحدات الادارية المتماثلة في طبيعة النشاط والحجم.

5- دورة النظام المحاسبي العمومي: يمكن تحديد خطوات النظام المحاسبي العمومي في

الخطوات التالية²⁴:

- تحديد سنة مالية ذات فترة زمنية ثابتة يتم على أساسها اعداد مشروع الموازنة العامة

للدولة خلال السنة المالية التالية؛

- اعتماد الموازنة وصدور قانون العمل بها؛

- تنفيذ ما ورد بالميزانية عن طريق توزيع قوائم الايرادات والمصروفات على الوحدات

المحاسبية الموجودة في مختلف الوحدات الادارية الحكومية؛

- مباشرة تنفيذ الموازنة طبقا لقواعد تنفيذها وتوزيع الاعتمادات وتحصيل الإيرادات وفقا

للتوزيع المخطط في الموازنة؛

- إثبات العمليات المالية الفعلية من خلال النظام المحاسبي العمومي وفقا لنفس أسلوب

المطبق في النظام المحاسبي المالي، وذلك فيما يتعلق بحصر وتسجيل العمليات على أساس

تاريخي وفقا لنظام القيد المزدوج في دفاتر اليومية المختلفة ثم تبويبها إلى حساباتها في

دفاتر الأستاذ وفقا للأحكام الخاصة باستخدام الاستثمارات الحكومية؛

- في مرحلة تلخيص البيانات وهي المرحلة الثالثة من مراحل تشغيل النظام المحاسبي

المالي العمومي تختلف المبادئ التي تخضع لها اجراءات التلخيص كما هو متبع في النظام

المحاسبي المالي فلا مجال لإعداد حسابات ختامية يقابل فيها جانب الإيرادات والمصروفات

وتقوم كل وحدة حكومية ادارية بإعداد حساب ختامي لها حتى يتسنى اعداد الحساب

الختامي للدولة الذي يشتمل على اجمالي الملخصات الدفترية؛

- تقوم الوحدة الإدارية بإعداد تقارير دورية على أساس موحد شهرية وربع سنوية وختامية

على المركز المالي لها ويتم رفعه إلى الادارة العامة لحسابات الحكومة بوزارة المالية على

فترات منتظمة مرفقا بها المستندات الخاصة لأحكام الرقابة المالية والقانونية على العمليات

الجارية واستخدام هذه التقارير في اعداد موازنات السنوات القادمة.

ومن خلال التعرف على النظام المحاسبي العمومي سيتم التطرق في العنصر الموالي

إلى التعرف على نظام الموازنة العامة.

ثاني: نظام الموازنة العامة

أضحت الموازنة العامة من المواضيع الجديرة بالدراسة وذلك لدورها الأساسي في تحريك النشاط الاقتصادي، كما أنها أداة مباشرة من أدوات تقدير المصروفات وتحصيل الإيرادات.

1- تعريف الموازنة العامة:

تعرف على أنها "خطة مالية سنوية للسلطة المركزية تصدرها السلطة التشريعية بقانون يفوض السلطة التنفيذية مسبقا بالإنفاق وفق أحكامه، ويلزمها بتحصيل الإيرادات ضمن الأحكام و الأساليب المبينة فيه، وذلك سعيا لتحقيق أهداف الدولة"²⁵.
وتعرف أيضا: "أنها الخطة أو البرنامج الذي يقوم على تنبؤ مدروس لنفقات الدولة وإيراداتها، والتي تعكس سياسات الدولة المختلفة من حيث تجديد أولويتها للإنفاق واختيار البرامج والمشاريع التي تحقق الأهداف العامة"²⁶.

ويتمثل التعريف الشامل للموازنة حسب Delbz louis: "هي وثيقة محاسبية وقانونية ومالية وسياسية تعبر عن فكرة التوقع و الاعتماد للنفقات و الإيرادات العامة لفترة مقبلة، والتي تعبر في صورة أرقام عن نشاط إداري والاقتصادي والاجتماعي للدولة"²⁷.

2- أهمية الموازنة العامة: تبرز أهمية الموازنة العامة من خلال النقاط التالية:

- استمدت أهميتها من كونها أداة رقابية فعالة بين السلطة التشريعية تضمن لها الاشراف الكامل على التصرفات المالية للسلطة التنفيذية وتقييم أدائها؛

- تعتبر أداة من أدوات السياسة المالية التي يمكن استخدامها في ادارة الاقتصاد الوطني وتوجيهه في حالات التضخم أو الكساد؛

- تستخدم كأداة تنسيق بين أجهزة الدولة المختلفة على أوجه الاستخدامات المتعددة للجهات المنفذة؛

- تستخدم كأداة مؤثرة في الحياة الاجتماعية فهي تلعب دورا هاما في إعادة توزيع الدخل، وذلك عن طريق زيادة النفقات التعليمية والصحية والاجتماعية الموجهة للفئات ذات الدخل المحدد أو عن طريق زيادة الضرائب على ذوي الدخل المرتفع؛

- تلعب دورا كبيرا في الرقابة بالمقارنة بين مخصصات الموازنة للوحدة الحكومية وبين الإنفاق الفعلي لها.

3- دورة الموازنة العامة: تمر بجملة من المراحل الزمنية المتعاقبة والمتداخلة فيما بينها

وهي²⁸:

3-1 مرحلة الإعداد والتحضير: هي أدق وأهم مرحلة لأن نتائجها ومدى فعليتها سوف تؤثر

في جميع المراحل اللاحقة، فضلا لما تقوم السلطة التنفيذية بإعداد تقدير النفقات والإرادات

العامة بحكم مسؤوليتها عن تحقيق أهداف الدولة يتم تقدير المباشر للمصروفات على أساس

الاحتياطات المتوقعة، وتكاليفها وتأخذ بعين الاعتبار الظروف المعروفة خلال السنة القادمة

كزيارة عدد المراكز التعليمية والتي يجب زيادة المصاريف المتعلقة بها ميزانية السنة المالية القادمة.

3-2 اعتماد الموازنة (المصادقة): بعد الانتهاء من مشروع الموازنة يعرض على السلطة

التشريعية لمناقشة ودراسة وتحليل تقديرات الميزانية، وبعد إكمال الدراسة وإجراءات التعديل

ان امكن تقوم السلطة التشريعية بالمصادقة على المشروع المتعلق بالميزانية ويصبح ذلك

قانونا ملزم للسلطة التنفيذية.

3-3 مرحلة تنفيذ الموازنة: تبدأ مرحلة تنفيذ الموازنة العامة لصدور الأمر المالي العام من

قبل رئيس الوزراء الذي يحول بموجبه الوزراء ورؤساء الدوائر صلاحية الانفاق من

المخصصات المرصدة في قانون المالية²⁹.

3-4 مرحلة الرقابة على الموازنة: تشكل هذه المرحلة إلى نوعين من الرقابة.

3-4-1 الرقابة قبل المباشرة على الصرف: وذلك للتأكد من أن المخصصات المطلوبة من

قبل الوزارات والدوائر الحكومية لا تتعارض مع قانون الموازنة العامة، كما بالتدقيق والرقابة

على المصروفات الفعلية من حيث عدم تجاوزها المخصصات المرصودة بالموازنة وتحقيق

الرقابة على عمليات الصرف.

3-4-2 الرقابة اللاحقة أو الخارجية: التي يمارسها ديوان المحاسبة عن طريق مراقبة

النفقات والايرادات العامة لكافة الوزارات والدوائر الحكومية حيث يقدم تقرير إلى السلطة

التشريعية متضمنا الآراء والملاحظات والمخالفات المرتكبة، من خلال تنفيذ قانون الموازنة العامة حيث يتم دراسة الأخطاء والمخالفات ويتم اتخاذ القرارات الكفيلة حدوث وتكرار الأخطاء.

ومن مما سبق بعد التعرف على نظام الموازنة العامة سنتطرق في الموالي إلى نظام الرقابة المالية.

ثالث: نظام الرقابة المالية

نشأت الرقابة المالية مع نشوء الدولة وتملكها المال العام والتصرف فيه نيابة عن الشعب وزادت أهميتها بزيادة النشاطات وتنوعها.

1- تعريف الرقابة المالية: يمكن القول أن نظم الرقابة المالية هو ذلك النظام الفرعي من أنظمة المحاسبة الحكومية الذي يهتم بالرقابة على المال العام.

أما تعاريف الرقابة المالية فتعددت وتتجلى أبرزها في³⁰:

"هي الوظيفة التي تقوم بها وحدات حكومية من أجل تتبع المال العام وحراسته وحفظه

استنادا إلى مرجعية تشريعية".

وتعرف على أنها: "مجموعة الأعمال التي تعتبر بمثابة تنفيذ الخطة وتحليل الأرقام

المسجلة للتعرف على مدلولها، ثم اتخاذ ما يلزم من اجراءات لتنمية تحقيق الأهداف

ومعالجة أي قصور في تحقيق هذه الأهداف"³¹.

"هي منهج علمي شامل يتطلب التكامل والاندماج بين المفاهيم الاقتصادية والمحاسبية تهدف إلى التأكد من المحافظة على الأموال العامة، ورفع كفاءة استخدامها وتحقيق الفعالية في تحقيق النتائج"³².

عرفها هينري فايول بأنها: "التأكد مما اذا كان كل شيء يحدث مطابق للخطة

الموضوعة والتعليمات الصادرة والمبادئ المحددة وأن غرضها هو الاشارة إلى نقاط الضعف والأخطاء بقصد معالجتها ومنع تكرارها"³³.

2- وسائل الرقابة المالية: تتمثل فيما يلي³⁴:

2-1 التقيد بلإعتمادات الموازنة العامة (النفقات والإيرادات كل حسب بنده)

2-2- الكشوف الدورية المطلوبة لوزارة المالية أي على المحاسبين في الدوائر المختلفة أن يقدموا إلى وزير المالية في غضون ثلاثة أيام بعد نهاية كل شهر الحسابات والجداول

الختامية وذلك لتمكين الوزارة من دراستها ومراقبتها

2-3- لجان التعداد والتفتيش، يترتب عليها تقديم تقارير إلى وزيرة المالية مع التوصيات بشأنها.

2-4- المراقب المالي (المحاسب المفوض): يعين بقرار من وزير المالية لدى كل من

الدوائر الحكومية والمؤسسات الحكومية ذات الاستقلال المالي وتتلخص مهمته في:

- تدقيق كل مستندات الصرف للتأكد من مطابقتها للقوانين والأنظمة المالية السارية

المفعول؛

- بعد التأكد من صحة البيانات يقوم بختمه بالختم المخصص من قبل وزير المالية؛
- لايجوز صرف مستند قبل تدقيقه من المراقب المالي في الوزارة ويتحمل أمين الصندوق المسؤولية الكاملة في حالة قيامه بالصرف بدون توقيع المراقب؛
- إعلام وزارة المالية فوراً وخطياً بكل مخالفة للأحكام والقوانين والأنظمة المالية؛
- متابعة تحصيل الإيرادات في الوزارة أو الدائرة المعين لديها، ومتابعة دفع التحصيلات لصندوق الخزينة في حينه.

2-5 المفتش العام في وزارة المالية، وتتلخص مهامه في:

- القيام بجولات تفتيشية مفاجئة للمحاسبين وأمناء الصناديق في الدوائر الحكومية المختلفة؛
- تقديم النصائح والإرشادات والخبرات المالية للدوائر لما يتمتع به من خبرة في الأمور المالية؛

- إجراءات الأبحاث التي تساعد على تطوير وتحديث عمليات المحاسبة الحكومية؛
- التحقيق في الاختلاسات التي تقع في دوائر الدولة وتقديم تقارير عنها؛
- دراسة التقارير الواردة من ديون المحاسبة وإعداد التقارير بأهم الملاحظات الواردة.

تمهيد:

تشهد الآونة الأخيرة في مجال المحاسبة العمومية عدة تغيرات جذرية أدخلت على الممارسات المحاسبية العمومية التقليدية التي برهنت قصورها وفشلها في خدمة الصالح العام، وعكست في بعض قواعدها ومبادئها التقليدية صورة مشوهة وأكدت لمهنة المحاسبة

العمومية التي جعلت منها احدى أدوات المحسوبة المتنوعة ومؤخرة للتنمية واتخاذها طريقا سهلا للتلاعب والفساد، كما أن ترك الأساس النقدي وتبني أساس الاستحقاق الكامل أو احد اشكال اساس الاستحقاق المعدل يعد الوجه البارز لتلك التغيرات التي جاءت كضرورة ملحة فرضتها التطورات المتسارعة في مختلف مجالات المعرفة فهذا فرض على المعنيين والملزمين بالمحاسبة العمومية الالتحاق بالتطورات والتغيرات التي حصلت على واقعها ، ومن الملاحظ أن بيئة الممارسات والتعاملات المحاسبية في وحدات القطاع العام بخصائص تميزها عن وحدات القطاع الخاص، الأمر الذي أوجب بناء وتأسيس إطار وقواعد ومعايير مستقلة للمحاسبة العمومية مراعية لذلك الاختلاف مع اعطائها له حقه، ومن غير ذلك لا نستطيع تخمين أو توقع نجاح تبني الممارسات المحاسبية العمومية لقواعد أو مفاهيم محاسبية أو اقتصادية أو ادارية خارجية، وسنتناول في ما يلي دراسة لثلاث محاور وهي:

- ماهية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS؛

- واقع نظام المحاسبة العمومي الجزائري؛

- تطوير مشروع نظام المحاسبة العمومية.

المحور السادس: واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري

في هذا المحور يتم التطرق إلى أهم المراحل التي مرت بها المحاسبة العمومية في الجزائر، ودراسة مدى اتجاه نظام المحاسبة العمومية نحو تبني المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

أولاً: مراحل تطور نظام المحاسبة العمومية.

مر نظام المحاسبة العمومية بعدة مراحل مختلفة منذ الاستعمار إلى غاية وقتنا الحالي

وشملت هذه المراحل ما يلي³⁵ :

1- مرحلة الاحتلال من 1962 إلى غاية 1962:

كان نظام المحاسبة العمومية في الجزائر خاضع للنظام الفرنسي حيث استمر العمل بمعظم النصوص التشريعية والتنظيمية التي كانت تحكم نظام المحاسبة العمومية في فرنسا لاسيما المرسوم الامبراطوري المؤرخ في 31 مايو 1862 المتضمن تنظيم المحاسبة بالإضافة إلى المرسوم رقم 50-1413 المؤرخ في 13 نوفمبر 1950 المتعلق بالنظام المالي للجزائر المستعمرة.

2- مرحلة بعد الاستقلال 1962 إلى غاية 1975:

في هذه المرحلة قامت الجزائر بالعمل على إصدار مجموعة من النصوص الفرنسية المطبقة في مختلف الجوانب من مجال المحاسبة العمومية، أو عملت على تكييفها مع الواقع الجزائري ولعل أهم نص تنظيمي يمكن ذكره في هذا السياق هو المرسوم رقم 65-259 المؤرخ في 14 أكتوبر 1965 والمحدد للالتزامات ومسؤوليات المحاسبين المنتمين إلى القطاع العام، بما فيهم أولئك الذين لم تكن لهم صفة المحاسب العمومي بمفهوم نظام المحاسبة العمومية.

بالإضافة إلى القواعد التقنية المتمثلة في مجموعة التعليمات، المناشير ومذكرات المصلحة التي تصدرها المديرية العامة للمحاسبة في إطار التنظيم من أهمها التعليمات العامة لسنة 1967 تعرف كل حسابات الخزينة وتحدد كيفية استعمالها، التعليمات رقم 16 المؤرخة في 1968/10/12 والمتعلقة بمجموعات حسابات الخزينة.

3- مرحلة إلغاء القوانين الفرنسية و إصدار احكام تشريعية من سنة 1975 إلى غاية 1990:

في هذه المرحلة تم إبطال كل النصوص والقوانين والأنظمة العائدة للحقبة الاستعمارية الفرنسية في 05 جويلية 1973، وفق أحكام الأمر رقم 73-29 الصادر في نفس التاريخ، أضف إلى ذلك صدور أحكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية، ولاسيما تلك الواردة في القانون رقم 84-17 المؤرخ في جويلية 1984 والمعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية، وفي مختلف قوانين المالية السنوية القانون فقد تميزت هذه المرحلة بوجود ما يسمى بالفراغ القانوني لنظام المحاسبة العمومية، أي عدم وجود نص تشريعي او تنظيمي يكون بمثابة الإطار العام للمحاسبة العمومية والجامع لمبادئها وقواعدها والمرجع الأساسي الأول لها.

4- مرحلة إصدار قانون نظام المحاسبة العمومية من 1990 إلى غاية 1995:

تعد هذه المرحلة بمثابة ظهور الإطار القانوني الذي يحكم المحاسبة العمومية وينظمها ويحدد مجال ونطاق تطبيقها بإصدار القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990

والمتعلق بالمحاسبة العمومية، والمراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه المصدر الأساسي للقواعد

القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر، ولعل أبرز هذه المراسيم:

- المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بتعيين واعتماد

المحاسبين العموميين؛

- المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لشروط الأخذ

بمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحسابات وكيفية اكتتاب تأمين

يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين؛

- المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لإجراءات

المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبين العموميين وكفايتها ومحتواها؛

- المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بإجراء تسخير

الآمرين بالصرف للمحاسبين العموميين.

فهذه المرحلة سمحت بظهور القيد المزدوج للعمليات المحاسبية للدولة بصدور التعليمات

رقم 078 في 17 أوت 1991 من أجل تسهيل دورة العمليات المحاسبية والرقابة على المال

العام، حيث ان كل عملية تضم حساب دائن وحساب مدين، كما حددت نطاق المحاسبين

العموميين والامرّين بالصرف ومسئولياتهم ونطاق عملهم والعقوبات جراء تقصيرهم في أداء

عملهم.

5- مرحلة إصلاح الإطار المحاسبي من 1995 إلى غاية 2006.

شرعت السلطات المختصة في التحضير لمشروع الإطار المحاسبي الجديد فجندت المديرية العامة للمحاسبة منذ سبتمبر 1995 فوج عمل مكون من إدارات المديرية، لإعداد مشروع محاسبي يسمح بالانتقال من نظام محاسبة الصندوق -الذي يعتمد فقط على التسجيل المحاسبي لما تمّ إنفاقه -إلى محاسبة الذمة والتي تم أيضا بالتنقييد المحاسبي لموارد الدولة العقارية والمنقولة . حيث قام هذا التابعة لوزارة الميزانية الفرنسية للاستفادة من التجربة الفرنسية (DGCP) الفوج بعدها بالاتصال بالمديرية العامة للمحاسبة العمومية أين تم إنجاز المشروع والمصادقة عليه في 23 أفريل 1997 وبالموازاة مع إعداد هذا المشروع قامت وزارة المالية ببعض الإجراءات لضمان تطبيق فعال للمخطط المحاسبي للدولة³⁶:

5-1- تكييف أنظمة الإعلام الآلي مع القواعد الجديدة لمشروع المخطط المحاسبي للدولة (PCE):

حيث تم في سنة 2001 برمجة قواعد المخطط المحاسبي للدولة ضمن شبكة الإعلام الآلي الموجودة، وبذلك أصبحت هذه الأخيرة تحتوي على نظامين في آن واحد (نظام مدونة حسابات الخزينة، والمخطط المحاسبي للدولة).

5-2- تكوين المحاسبين العموميين:

حيث اتخذت وزارة المالية عدة إجراءات لنوعية وإعلام المحاسبين في إطار برنامج

تكويني:

5-2-1- يومان دراسيان في 30 نوفمبر و 1 ديسمبر لسنة 1990 خاص بنواب أمناء الخزينة ورؤساء مكاتب المحاسبة لدى الخزينة الولائية تضمن تقديم عرض عام للمخطط المحاسبي الجديد؛

5-2-2- دورة تكوينية يوم 25 أفريل 2000 خاص أمناء الخزينة الولائية تم فيها عرض ومناقشة الآراء حول مشروع المخطط المحاسبي للدولة؛

5-2-3- دورة تكوينية يوم 10 جوان 2000 خصت نواب أمناء الخزينة الولائية و رؤساء مكاتب المحاسبة لدى الخزينة الولائية حول سير قواعد المخطط المحاسبي للدولة.

5-2-4- دورة تكوينية من أجل شرح آليات التقيد المحاسبي للحقوق المثبتة لفائدة كل من: أمناء الخزينة الولائية وكذا قابضي الضرائب، وذلك يوم 09 جويلية 2000؛

قابضي الجمارك والأموال الوطنية، وذلك يوم 13 جويلية 2000.

وبعدها وضع مشروع المخطط حيز الاختبار من أجل التأكد من صلاحية المشروع

للتطبيق على أرض الواقع عبر مرحلتين:

- إختبار المخطط المحاسبي للدولة على مستوى ست ولايات هي بومرداس، تيبازة، تيزي وزو، بجاية، غرداية، ميلة، وهذا بداية من التاسع جويلية 2000؛

- تعميم الاختبار على كامل التراب الوطني: و كان هذا بداية من سنة 2003.

وتجدر الإشارة إلى أن هذا المخطط المحاسبي للدولة تم استلهامه من المخطط المحاسبي الوطني (PCN) المطبق في المؤسسات الاقتصادية، لكن هذا المشروع تم تجميده في 2007.

ومن ما تطرقنا له من مراحل نظام المحاسبة العمومية في العنصر السابق سنتطرق في العنصر الموالي إلى نقائص نظام المحاسبة العمومي الحالي.

ثاني: نقائص نظام المحاسبة العمومي الحالي:

نظرا للتطورات الحاصلة في بيئة الأعمال أثبت النظام الحالي للمحاسبة العمومية

قصوره في عدة جوانب نذكر بعض منها:

1- عدم اعطاء نظرة شاملة حول ذمة الدولة:

حيث أن عملية التسجيل المحاسبي في إطار المحاسبية العمومية تتعلق فقط بتحصيل الإيرادات وتنفيذ النفقات (الأساس النقدي) وبذلك تم إهمال عناصر أخرى مهمة كالأموال العقارية والمنقولة، وكذا حقوق الدولة وديون اتجاه الغير، والتي تتم متابعتها خارج الإطار المحاسبي، وهذا أدى إلى سوء تسيير عناصر الذمة للدولة.

2- طريقة ترقيم حسابات الدولة:

ترقيم مجموعة حسابات الخزينة وفقا لنظام تسلسلي خطي أفقد توازن مجموعة الحسابات، بحيث أصبحت تحتوي على أعداد كبيرة من الحسابات ذات عناوين متشابهة مما يصعب على المحاسب معرفة الحساب الذي يطابق نوع العملية المالية التي يقوم بتسجيلها، خاصة مع التطورات التي تفرضها العمليات الجديدة الممارسة من طرف الدولة.

3- صعوبة تركيز وتجميع المعلومات المحاسبية:

تجميع وتركيز المعلومات المحاسبية لا يتماشى مع التقنيات المحاسبية الجديدة التي تتطلب وجود نظام إعلام آلي يسهر على تركيز مختلف المعطيات المحاسبية من مختلف مراكز التسجيل، بل إن عملية التركيز لا تتم في الآجال المناسبة مما يسبب في تأخر حصر المعلومات واتخاذ القرارات.

4- تعقيد الوثائق المحاسبية:

حيث أن مجمل الوثائق المحاسبية الواجب توفرها في إطار المدونة تتميز بتعقيدها وعدم سهولة استغلالها.

5- عدم توفير قيود محاسبية لمتابعة استهلاك الاعتمادات المالية:

حيث يتم متابعتها في سجلات خارج المحاسبة عن طريق القيد الوحيد رغم أنها تتم بصفة آلية وفق تبويب الميزانية، مما ينتج عنه عبء إضافي على المحاسب العمومي في غياب حسابات مخصصة لقيد هذه العمليات وبالتالي، فإن مخرجات النظام المحاسبي العمومية

لا يوفر بيانات مالية مفيدة في مجال تقييم أداء وحدات القطاع العام في استغلال الموارد المالية المتاحة وقياس التكاليف.

وبعد التعرف على نقائص نظام المحاسبة العمومي الحالي سيتم التعرض في العنصر المالي إلى متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

ثالث: متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

يتوجب على الدولة الجزائرية توفير مجموعة من المتطلبات مساعدة على تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، هذا بسبب البيئة الجزائرية الغير ملائمة:

1- اصلاح نظام المحاسبة العمومية:

نظرا لما يعاني منه نظام المحاسبي العمومي الجزائري من عدة أوجه القصور في مختلف جوانبه، لذا يجب على الدولة (وزارة المالية) وهذا من خلال لإصدار مجموعة من القوانين (PCE) إيجاد نظام محاسبي جديد، خاصة بعد تجميد مشروع المخطط المحاسبي للدولة تستند إليها مؤسسات القطاع العام.

2- تغيير أساس القياس المحاسبي:

نظرا لاعتماد نظام المحاسبة العمومية الحالي على أساس النقدي، حيث أن هذا الأساس لا يساعد على تحقيق الإفصاح الكامل عن التزامات وحقوق الوحدات الحكومية هذا من جهة، لا يوفر بيانات حول تطور أو توزيع عناصر الذمة المالية للوحدات الحكومية، بتقييم

الأصول والاهتلاكات و متابعة المخزونات من جهة أخرى، لذا يتوجب تعديل أساس القياس بالتحول إلى الاستحقاق المحاسبي .

وتجدر الإشارة إلى أن هذا الأساس يعطي السنة المالية شخصية معنوية لها ذمة مالية خاصة بها، حيث يتم تحميلها بكل ما يخصها من إيرادات ومصاريف بغض النظر عن الموعد المتوقع للتحصيل أو الصرف، إضافة إلى تقييم الأصول العينية ومتابعة إهلاكها.

3- تخفيف مركزية السلطة:

شهدت مؤسسات الدولة في العقود السابقة مركزية السلطة، حيث تتولى الحكومة جميع شؤون المستويات الإدارية الأخرى من تخطيط ورقابة، ونتج عن هذا الوضع تقييد نظم المعلومات المحاسبية في كل الوحدات الحكومية دون منح أي من هذه الوحدات سلطة تطوير هذه النظم، ونظرا لاختلاف الهدف بين كل وحدة حكومية وأخرى فإن تصميم البرامج والأنشطة ووحدات الأداء سيختلف في كل منها.

4- تأهيل وتدريب العاملين في القطاع العام: يتوجب على الجهات المعنية (وزارة المالية، وزارة التعليم العالي...) تأهيل أعوان المحاسبة العمومية المحاسب العمومي ، الأمر بالصرف، المراقب المالي، القاضي لدى مجلس المحاسبة، الطلبة الجامعيين -..علميا و عمليا من أجل ضمان التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المتوافق مع المعايير، لذا يتوجب ما يلي:

- عقد دورات تدريبية بمشاركة الأكاديميين و المهنيين خاصة بتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛

- تطوير المناهج الدراسية في الجامعات و مراكز التكوين لكي تتضمن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

5- **الدعم والمساندة السياسية من طرف متخذي القرارات:** أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر لا يتم إلا من خلال دعم ومساندة من قبل جميع الأطراف ذات العلاقة (السلطة التشريعية، السلطة التنفيذية ...) لأن تبني هذه المعايير ضمن نظام المحاسبية العمومية يلزم توفير اعتمادات مالية كبيرة وكفاءات عالية من أجل نجاحه.

6- **تبني تقنيات وتكنولوجيا حديثة في المؤسسات العمومية:** من أجل تسهيل عملية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يتوجب توفير تكنولوجيا كافية وفعالة، لأن استخدام النظم المحاسبية الإلكترونية يزيد من سرعة الإنجاز فيما يتعلق بالعمل المحاسبي و يتيح فرصة الحصول على معلومات محاسبية أكثر دقة مما يكون له أثر إيجابي على التقارير المالية.

المحور السابع: المراقبة المالية العامة

تعتبر الرقابة المرحلة الأخيرة من المراحل المتعلقة بالميزانية العامة للدولة أو أي هيئة عمومية أخرى، فبعد الإعداد، الإقرار، التنفيذ تأتي الرقابة على التنفيذ كمرحلة نهائية. فالرقابة تعد ركناً أساسياً في نظام المحاسبة العمومية، فإذا كانت الفكرة الأساسية التي يتمحور حولها نظام المحاسبة العمومية منذ نشأته هي حماية المال العام من أي مناورة من طرف المنفذين والقائمين عليه، فإن الرقابة هي الفكرة المجسدة لذلك، وهو ما يبين تعدد أشكالها وتنوعها وكثرة الهيئات والمؤسسات المكلفة بذلك. والرقابة بمفهومها العام هي كل نشاط من خلاله يتم التأكد من شرعية وقانونية وملائمة تسيير المال العام من طرف السلطة التنفيذية.

أولاً: ماهية الرقابة: تعرف الرقابة عموماً على أنها: "التحقق مما إذا كانت ممارسة المسؤولية واتخاذ وتنفيذ القرارات يتلاءمان ويتطابقان مع المقاييس والمعايير المنصوص عليها ويفترض أن يقوم بها شخص مراقب يتمتع بالاستقلالية بالنسبة إلى الشخص الخاضع للرقابة وهي تهدف إلى فحص وتقييم مدى فعالية وكفاءة أساليب وممارسات الهيئة الخاضعة للرقابة" إن خصوصية المالية العامة تدفع بنا إلى استعمال مصطلح التدقيق الذي يعني "التأكد من أن شيئاً ما هو صحيح أو أنه يجب أن يكون هكذا بالنسبة إلى قاعدة معينة حيث يسعى المدقق إلى التأكد من أن تسيير وإدارة الأموال العمومية تم بشكل جيد من خلال مقارنة البيانات المالية والمعطيات الميدانية وتقييم مدى مطابقتها للقوانين واللوائح التنظيمية والقواعد

المحاسبية المتعارف عليها وهذا بإجراء فحوصات موضوعية مستقلة قائمة على أساسا على اقتفاء أثر المعطيات والمعلومات في دورة سير العمليات المالية داخل نظام الهيئة العمومية الخاضعة للرقابة¹، وللرقابة مبررات وهي:

1.1. المبرر السياسي: ونقصد به التدقيق في مدى احترام إرادة البرلمان من طرف السلطة التنفيذية لمنعا من تجاوز صلاحياتها (تجاوز سقف الإعتمادات, تحصيل الإيرادات) لأن الميزانية العامة هي وثيقة برلمانية يجب ضمان تطبيقها بطريقة تتماشى وإرادة البرلمان الذي يعبر عن إرادة الشعب.

2.1. المبرر المالي : إن ندرة الموارد تتطلب الرقابة على تخصيصها واستعمالها الفعلي وعليه فإن الرقابة تمنع الإسراف والتبذير وسوء استعمال الأموال العمومية من خلال مراقبة المنفذين للميزانية.

ثانيا. أنواع الرقابة: يمكن تقسيم الرقابة إلى عدة أنواع حسب الزاوية المنظور منها إليها فنجد:

✓ **من حيث الموضوع :** الرقابة على المعاملات والرقابة على الأشخاص والتي يدخل ضمنها:

✓ الرقابة على المحاسبين العموميين والرقابة على الأمرين بالصرف.

✓ الرقابة على الإيرادات والرقابة على النفقات.

¹ للرقابة عدة مرادفات منها: الملاحظة, الفحص, التوجيه, المقارنة .

✓ من حيث الزمن: نجد نوعين:

✓ الرقابة القبلية (السابقة).

✓ الرقابة البعدية.

✓ من حيث السلطة الممارسة للرقابة: فنجد:

✓ الرقابة السياسية (البرلمانية , رقابة المجالس المنتخبة).

✓ الرقابة الإدارية.

✓ الرقابة القضائية.

1.2. الرقابة السياسية: يقصد بالرقابة السياسية أساسا ممارسة البرلمان لحق الإطلاع على

عمل الحكومة والذي من ضمن ذلك كل ما يتعلق بالوضعية المالية للدولة وهو ما يمكنه من

التدخل عند الاقتضاء عن طريق التشريع لفرض ما يراه مناسباً من تدابير رقابية على تسيير

المال العام وبعبارة أخرى فإن البرلمان باعتباره ممثلاً للشعب فهو مسؤول أمامه عن مصير

وطريقة صرف الأموال التي يدفعها للخزينة العمومية كونه (الشعب) مكلفا بدفع الضريبة.

ويدخل ضمن مجال الرقابة السياسية أيضا مراقبة المجالس المحلية المنتخبة على تنفيذ

ميزانيات الجماعات المحلية (البلدية والولاية).

❖ **رقابة البرلمان:** يمكن أن تكون رقابة البرلمان على تنفيذ الميزانية العامة للدولة خلال

التنفيذ أو بعده (لاحقة).

تتدرج رقابة البرلمان خلال تنفيذ الميزانية ضمن صلاحياته الدستورية حيث يمكنه في هذا الصدد استجواب الحكومة حول مختلف القضايا المالية, فللنواب الحق أن يطلبوا من أعضاء الحكومة بواسطة أسئلة شفوية أو كتابية أي معلومات أو توضيحات حول تنفيذ الميزانية كما يمكنهم في أي وقت أن ينشئوا لجان تحقيق في قضايا متعلقة بالميزانية, إضافة إلى ذلك فإن الحكومة عند تقديمها لمشروع قانون المالية التكميلي أو المعدل ملزمة بتقديم توضيحات إلى البرلمان عن حالة تنفيذ الميزانية الأولية.

أما الرقابة اللاحقة فتتمثل في ضرورة تقديم الحكومة لغرفتي البرلمان عرضا مفصلا عن استعمال الاعتمادات المالية المقررة في بداية السنة المالية وكذا تصويت الغرفتين على قانون تسوية تلك الميزانية هذا القانون المعبر عنه بقانون ضبط الميزانية الهدف منه هو الضبط النهائي للميزانية العامة للدولة المنفذة خلال السنة والذي من خلاله تحدد المبالغ النهائية للإيرادات والنفقات ويقر حساب نتائج السنة المالية المعنية والمشمول على الفائض أو العجز والنتائج المثبتة في تنفيذ الحسابات الخاصة للخزينة ونتائج تسيير عمليات الخزينة.

❖ رقابة المجالس المنتخبة: للمجالس المحلية المنتخبة الحق في مراقبة تنفيذ الميزانيات

المحلية من قبل الأمرين بالصرف (رؤساء البلديات والولاية) وذلك في إطار القوانين والأنظمة السارية المفعول كإنشاء لجان تحقيق, مطالبة الأمرين بالصرف بتقديم تقارير دورية أو ظرفية عن تنفيذ الميزانية..... كما أنه توجد بعض العمليات المالية التي لا يمكن للأمرين بالصرف تنفيذها إلا بعد موافقة المجالس المحلية عليها كالهبات أو إبرام صفقات عمومية.

أما الرقابة اللاحقة للمجالس المحلية على تنفيذ الميزانية فتتمثل أساساً في مناقشة الحسابات الإدارية المقدمة من طرف الأمرين بالصرف حيث تقوم بالتحقق من مطابقة تنفيذ العمليات المالية مع النتائج المحققة وكما هي معروضة في الحسابات الإدارية مع تلك المنفذة والمسجلة في حسابات التسيير للمحاسبين العموميين المختصين (أمناء خزائن البلديات وأمناء خزائن الولايات).

2.2. الرقابة الإدارية: يقصد بالرقابة الإدارية مختلف أنواع الرقابة التي تمارس من طرف نفس إدارات الهيئات العمومية أو من قبل إدارات أخرى خاصة تلك التابعة لوزارة المالية. هذه الرقابة تشمل مختلف مراحل تنفيذ العمليات المالية.

1.2.2. المراقب المالي (الرقابة المالية القبليّة): تكمن أهمية الرقابة المالية القبليّة في كونها تمارس على قرارات الالتزام بالنفقات للأمرين بالصرف قبل إنتاج هذه القرارات لآثارها القانونية أي قبل أن تترتب عنها ديون تجاه الهيئة العمومية المعنية. أي أن الرقابة المالية القبليّة تسمح بالتصدي للمخالفة المالية منذ بدايتها ومنع آثارها من الظهور.

أ- **مجال تطبيق الرقابة المالية القبليّة:** تنص المادة 02 من المرسوم التنفيذي 374-09 المؤرخ في 16 نوفمبر 2009 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 المتعلق بالرقابة القبليّة على النفقات الملتزم بها " تطبيق الرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها على ميزانيات المؤسسات والإدارات التابعة للدولة والميزانيات الملحقة وعلى الحسابات الخاصة للخزينة وميزانيات الولايات وميزانيات البلديات وميزانيات

المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري وميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والثقافي والمهني وميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري المماثلة.
الفقرة الأولى.

تخضع ميزانيتنا مجلس الأمة والمجلس الشعبي الوطني للأحكام التشريعية والتنظيمية المطبقة عليهما. الفقرة 03"

أما من ناحية الموضوع فإن هذه الرقابة تنصب على جميع النفقات مهما كانت طبيعتها أو الغرض منها والتي حددتها المادتين 05 و06 من نفس المرسوم المتمثلة في:

- ✓ مشاريع القرارات المتعلقة بالحياة المهنية للأعوان العموميين المرسمين، والمؤقتين التابعين للهيآت العمومية ما عدا الترقية في الدرجة.
- ✓ مشاريع الجداول الاسمية التي تعد عند قفل كل سنة مالية.
- ✓ مشاريع الجداول الأصلية الأولية التي تعد عند بداية كل سنة مالية وكذا الجداول الأصلية المعدلة خلال السنة.
- ✓ مشاريع الصفقات العمومية والملاحق.
- ✓ كل التزام مدعم بسندات الطلب والفاتورات الشكلية والكشوف أو مشاريع العقود عندما لا يتعدى المبلغ المستوى المحدد من قبل التنظيم المتعلق بالصفقات العمومية.
- ✓ كل مشروع مقرر يتضمن مخصصات ميزانية وكذا تفويض الاعتمادات وتعديلها (النقل، التحويل والتحويل من مادة إلى مادة).

✓ كل التزام يتعلق بتسديد المصاريف والتكاليف الملحقة وكذا النفقات التي تصرف عن طريق الوكالات والمثبتة بفاتورات نهائية.

ب- أعوان الرقابة المالية: أعوان الرقابة المالية السابقة هم موظفون تابعون للمديرية العامة للميزانية بوزارة المالية يسمون بمراقبين ماليين، يعينون من طرف وزير المالية على مستوى :

✓ كل دائرة وزارية حيث يشمل اختصاصه أيضا المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التابعة للوزارة المعنية.

✓ المجلس الدستوري.

✓ مجلس المحاسبة.

✓ كل ولاية حيث يشمل اختصاصه ميزانية الولاية والمصالح غير الممركزة للدولة والمؤسسات العمومية المحلية ذات الطابع الإداري المتواجدة على مستوى الولاية.

✓ على مستوى كل بلدية مقر الدائرة على أن تعمم لاحقا على مستوى كل بلدية. ويساعد المراقبين الماليين في أداء مهامهم مراقبون مساعدون.

ج- **صلاحيات المراقبين الماليين:** تتمثل الصلاحيات الأساسية للمراقبين الماليين في الرقابة

القبليّة على الإلتزام بالنفقات الخاضعة لذلك وتتمثل الرقابة في فحص بطاقات الإلتزام ولكن

قبل وضع التأشير لابد من التأكد من مجموعة من النقاط حددتها المادة 09 من المرسوم

414-92 وتتمثل في:

✓ صفة الأمر بالصرف أو مفوضه القانوني.

- ✓ مطابقة النفقات للتنظيمات والقوانين السارية المفعول.
 - ✓ توفر الاعتمادات أو المناصب المالية.
 - ✓ التخصيص القانوني للنفقة.
 - ✓ مطابقة مبلغ الالتزام للعناصر المبينة في الوثيقة المرفقة.
 - ✓ وجود التأشيرات أو الآراء السابقة التي سلمتها السلطة الإدارية المؤهلة لهذا الغرض.
- ينحصر دور المراقبين الماليين إذا في مراقبة شرعية النفقات المقرر الالتزام بها من الناحية الميزانية خاصة دون أي فحص لملاءمتها , كما أن ما يمكن اعتباره فحصا لمشروعية بعض القرارات الإدارية الخاضعة لمراقبتهم هو في الواقع مجرد إيفاء بأحد التزاماتهم المتمثلة في التحقق من احترام تلك القرارات لأحكام التشريع والتنظيم المعمول بهما باعتبارهما مصدرا للنفقات العمومية مثل التأكد من مطابقة قرارات التوظيف للقانون الأساسي للتوظيف العمومي ولمختلف النصوص التشريعية , كون هذا التوظيف هو مصدر نفقات أصبحوا مسؤولين عن مراقبة الالتزام بها. وعليه فالمراقبين الماليين لا يملكون حق مراجعة أو مناقشة القرارات المعنية من جانب المشروعية وكذا الطعن في صحة التأشيرات الممنوحة مسبقا من قبل السلطات والهيئات المختصة.
- وجزاء هذه التدقيقات يتلخص في منح تأشيرة المراقبة المالية وذلك بوضعها على بطاقة الالتزام وسندات الاثبات عند الاقتضاء إذا كان الالتزام بالنفقة مستوفيا للشروط المذكورة أعلاه , أو رفض تلك التأشيرة إذا كان الالتزام معيبا وهذا الرفض قد يكون مؤقتا أو نهائيا

حسب الحالة وهو ما نصت عليه المواد 10 و 11 و 12 من المرسوم 92-414 ويكون

الرفض المؤقت في الحالات التالية (المادة 11) :

✓ اقتراح التزام مشوب بمخالفات للتنظيم قابلة للتصحيح .

✓ انعدام أو نقصان الوثائق الثبوتية المطلوبة.

✓ نسيان بيان هام في الوثائق المرفقة.

أما الرفض النهائي فيكون في الحالات التالية (المادة 12):

✓ عدم مطابقة اقتراح الالتزام للقوانين والتنظيمات المعمول بها .

✓ عدم توفر الاعتمادات أو المناصب المالية.

✓ عدم احترام الأمر بالصرف للملاحظات المدونة في مذكرة الرفض المؤقت.

❖ **التغاضي:** يمكن للأمر بالصرف إذا رأى في مذكرة الرفض النهائي أنها غير مؤسسة أو

تعسفية أن يطلب من المراقب المالي أن يتغاضى (يصرف النظر) وتحت مسؤوليته.

في هذه الحالة يرسل المراقب المالي الملف موضوع التغاضي مرفقا بتقرير مفصل إلى الوزير

المكلف بالميزانية بعدها يقوم الوزير المكلف بالميزانية بإرسال نسخة من الملف إلى

المؤسسات المتخصصة في رقابة النفقات العمومية. وهو ما نصت عليه المواد 12,13

و 14 من المرسوم 09-374 .

❖ محاسبة الالتزامات : زيادة على المهام المسندة إليهم فإن المراقبين الماليين مكلفون

بمسك محاسبة خاصة بهم تتمثل في محاسبة الالتزامات LA COMPTABILITE DES ENGAGEMENTS والتي تهدف إلى:

❖ في مجال نفقات التسيير

- ✓ الاعتمادات المفتوحة أو المخصصة حسب الأبواب والمواد.
- ✓ ارتباط الاعتمادات.
- ✓ تحويل الاعتمادات
- ✓ التفويضات بالاعتمادات التي تمنح للآمرين بالصرف الثانويين.
- ✓ الالتزام بالنفقات التي تمت.
- ✓ الأرصدة المتوفرة.
- ✓ تحدد إجراءات وكيفيات ومحتوى محاسبة الالتزام بالنفقات بقرار من الوزير المكلف بالميزانية.

وفي مجال نفقات التجهيز والاستثمار العمومي تعكس محاسبة الالتزامات :

- ✓ الترخيصات بالبرامج المفردة وعند الاقتضاء إعادة التقييم والتخفيضات المنتالية.
- ✓ الالتزامات المنفذة.
- ✓ الأرصدة المتوفرة.

يرسل المراقب المالي في نهاية كل سنة مالية إلى الوزير المكلف بالميزانية تقريراً مفصلاً على سبيل العرض يتضمن:

✓ ظروف تنفيذ النفقات العمومية.

✓ الصعوبات المحتملة التي واجهته في تطبيق التشريع المعمول به.

✓ النقائص الملاحظة في تسيير الأموال العمومية.

✓ كل الاقتراحات التي من شأنها تحسين ظروف تنفيذ النفقات العمومية.

وبناء على التقارير السنوية للمراقبين الماليين تقوم الوزارة المختصة بإعداد تقرير عام (المادتان 17 و18 من المرسوم 09-374).

د- مسؤولية المراقب المالي: بالإضافة إلى مسؤولياتهم العامة عن سير مصالحهم فإن

المراقبين الماليين يتحملون مسؤولية خاصة ليس فقط عن التأشيريات التي يمنحونها (المادة 31 من المرسوم 92-414) بل حتى عن الرفض التعسفي أو غير المؤسس للتأشيريات أو العراقيل الصريحة من طرفهم .

2.2.2. رقابة المحاسب العمومي: تتمثل رقابة المحاسب العمومي في التأكد من النقاط

التي نصت عليها المادة 36 من قانون المحاسبة العمومية قبل القيام بدفع النفقة والمتمثلة في :

✓ مطابقة العملية مع القوانين والأنظمة السارية المفعول.

✓ صفة الأمر بالصرف أو المفوض عنه.

✓ شرعية عمليات تصفية النفقات.

✓ توفر الاعتمادات.

✓ أن الديون لم تسقط آجالها أو أنها محل معارضة.

✓ الطابع الإبرائي للنفقة.

✓ تأشيرات عمليات المراقبة التي نصت عليها القوانين والأنظمة المعمول بها.

✓ الصحة القانونية للمكسب الإبرائي.

3.2. الرقابة القضائية (رقابة مجلس المحاسبة): يوجد في معظم الدول جهاز أعلى للرقابة

المالية وبغض النظر عن اختلاف تسميته وصلاحياته من بلد لآخر فإن ما يميز هذا الجهاز

عن غيره من هيآت الرقابة في الدولة هو تمتعه بالاستقلال الضروري وتزويده بالسلطات

والصلاحيات الواسعة للقيام برقابة بعدية فعالة على تسيير الأموال العمومية.

في الجزائر يتمثل هذا الجهاز في مجلس المحاسبة LA COUR DE COMPTES الذي

يعود تأسيسه الفعلي إلى سنة 1980 بموجب القانون رقم 80-05 المؤرخ في

1980/03/01 والمتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة وذلك بعد

تأسيسه القانوني بمقتضى المادة 190 من دستور 1976 . وقد تم وضعه في ظل هذا

القانون تحت السلطة العليا لرئيس الجمهورية وزود باختصاصات قضائية وإدارية وأعطيت له

صلاحيات واسعة لمراقبة استعمال وتسيير الأموال العمومية من قبل الدولة والجماعات

الإقليمية ومختلف الهيآت والمؤسسات العمومية مهما كانت طبيعة نشاطها. كما كرس دستور 1989 تأسيسه بموجب المادة 160 منه.

أما القانون رقم 90-32 المؤرخ في 1990/12/04 والمتعلق بتنظيم وسير مجلس المحاسبة واللاغي للقانون رقم 80-05 فقد حصر مهامه في مراقبة مالية الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية وكل هيئة خاضعة لقواعد المحاسبة العمومية والقانون الإداري أي أنه لم يكن مختصا لمراقبة المؤسسات العمومية الاقتصادية أو ذات الطابع الصناعي والتجاري أو أي هيئة غير خاضعة لنظام المحاسبة العمومية كما جرده هذا القانون من اختصاصاته القضائية.

وبصدور الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 1995/07/17 الذي يحدد حاليا صلاحياته، تنظيمه وسيره أصبح مجلس المحاسبة يتمتع من جديد باختصاصات قضائية وإدارية واسعة تخوله الحكم على حسابات المحاسبين العموميين ومراقبة الانضباط الميزاني والمالي والمعاقبة على المخالفات المتعلقة بذلك من جهة ومراقبة أداء الهيآت الخاضعة لرقابته أي تقييم تسييرها من حيث الفعالية والكفاءة وتقديم التوصيات الملائمة لتحسين هذا التسيير من جهة أخرى.

يعد مجلس المحاسبة مؤسسة مستقلة أي أنه لا يخضع لإشراف أو وصاية أي سلطة في الدولة وهذا الاستقلال مكرس بحكم المادة 03 من الأمر رقم 95-20 " ...وهو يتمتع

بالاستقلال الضروري ضمانا للموضوعية والحياد والفعالية في أعماله". كما أنه يتبدى في وضعه القانوني كهيئة قضائية وفي حرية إعداد برنامج الرقابي وتنفيذه.

وعلى الرغم من تنوع أشكال رقابة المجلس وتعدد أهدافها ونتائجها فإن مراقبته لتنفيذ العمليات المالية للهيئات العمومية غالبا ما تؤدي إلى استعمال صلاحياته القضائية ومن هنا تم تصنيفها كرقابة قضائية.

1.3.2. تشكيلة المجلس وإستخداماته: تمارس المهام الرقابية لمجلس المحاسبة من طرف

قضاة يشكلون سلكا يحتوي على ثلاث رتب:

❖ رتبة خارج السلم وتظم أربع مجموعات:

✓ المجموعة الأولى: رئيس مجلس المحاسبة.

✓ المجموعة الثانية: نائب الرئيس والناظر العام.

✓ المجموعة الثالثة: رئيس غرفة.

✓ المجموعة الرابعة: رئيس فرع وناظر.

❖ رتبة المستشارين وتظم مجموعتين:

✓ المجموعة الأولى: مستشار أول

✓ المجموعة الثانية: مستشار.

❖ رتبة المحتسبين: وتضم ثلاث مجموعات:

✓ المجموعة الأولى: محتسب رئيسي

✓ المجموعة الثانية: محتسب من الدرجة الأولى

✓ المجموعة الثالثة: محتسب من الدرجة الثانية.

إضافة إلى القضاة أعضاء مجلس المحاسبة هناك سلك المدققين الماليين (المحدث بموجب المرسوم التنفيذي 01-420 المؤرخ في 20 ديسمبر 2001) المكلفين بمساعدة القضاة في القيام بمهامهم كما يمكن أن يشارك في الأعمال الرقابية (غير القضائية) موظفون منتدبون لدى المجلس من مختلف الإدارات والمؤسسات العمومية وذلك حسب احتياجاته لكفاءات تقنية معينة.

أما بقية مستخدمي المجلس فهم موظفون من مختلف الأسلاك والأصناف ويتولون مهام تقديم الدعم التقني الضروري للمراقبين والمهام المنوطة بكتابة الضبط وتسيير مالية المجلس ومستخدميه ووسائله المادية.

2.3.2. تنظيم المجلس: يدير المجلس رئيس بمساعدة نائب الرئيس، وهو يتشكل كهيئة

قضائية من ثماني غرف ذات اختصاص وطني و تسع غرف ذات اختصاص إقليمي إضافة إلى غرفة الانضباط الميزاني والمالي وتتقسم هذه الغرفة إلى فروع.

تمارس الغرف وفروعها الصلاحيات الرقابة للمجلس ذات الطابع القضائي أو الإداري تحت إشراف رؤساء الغرف ورؤساء الفروع.

تقوم بمهام النيابة العامة للمجلس نظارة عامة CENSORAT GENERAL تسند إلى

ناظر عام بمساعدة نظار. وللمجلس كتابة ضبط تسند مهامها إلى كاتب ضبط رئيسي

بمساعدة كتاب ضبط.

أما مختلف الأقسام التقنية والمصالح الإدارية للمجلس فهي إضافة إلى إدارة مسؤوليها

المباشرين موضوعة تحت إشراف الأمين العام لمجلس المحاسبة وهذا الأخير هو الأمر

بالصرف لميزانية المجلس.

3.3.2. اختصاصات المجلس: طبقا للمواد من 07 إلى 12 من الأمر 95-20 تشمل

إختصاصات المجلس ما يلي:

✓ مراقبة حسابات وتسيير مصالح الدولة, الجماعات الإقليمية, المؤسسات, المرافق والهيآت

العمومية باختلاف أنواعها والتي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية .

✓ مراقبة تسيير المرافق العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري, المؤسسات والهيآت

العمومية التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو ماليا والتي تكون أموالها أو مواردها أو

رؤوس أموالها كلها ذات طبيعة عمومية.

✓ مراقبة تسيير الأسهم العمومية في المؤسسات أو الشركات أو الهيآت مهما يكن وضعها

القانوني والتي تملك فيها الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق أو الهيآت العمومية

الأخرى جزء من رأسمالها.

✓ مراقبة تسيير الهيآت التي تقوم فيإطار التشريع والتنظيم المعمول بهما بتسيير النظم الإلجبارية للتأمين والحماية الإلجتماعيين.

✓ مراقبة نتائج استعمال المساعدات المالية الممنوحة من الدولة أو الجماعات الإقليمية أو

المراقق العمومية أو كل هيئة أخرى خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة لا سيما في شكل

إعانات أو ضمانات أو رسوم شبه جبائية مهما يكن المستفيد منها وتقييمها.

✓ مراقبة استعمال الموارد التي تجمعها الهيآت مهما تكن وضعيتها القانونية والتي تلجأ إلى

التبرعات العمومية من أجل دعم القضايا الإنسانية, الاجتماعية, العلمية, التربوية والثقافية

على الخصوص وذلك بمناسبة حملات التضامن الوطني.

4.3.2. صلاحيات المجلس: تقسم صلاحيات المجلس إلى صلاحيات قضائية والتي تتمثل

في أساسا في مراجعة حسابات التسيير للمحاسبين العموميين إضافة إلى رقابة الانضباط

الميزاني والمالي, وصلاحيات إدارية تدرج ضمنها كل أشكال الرقابة الأخرى التي يمارسها

المجلس.

أولاً: الصلاحيات القضائية

أ- **مراجعة الحسابات:** نظرا لكون المحاسبين العموميين يتحملون مسؤولية خاصة بهم ناتجة

عن مراقبة العمليات المالية الموكلة إليهم وتنفيذها واعتبارا للتبعات المهمة المترتبة عن قيام

المسؤولية وإقحامها فإنه من غير الممكن مبدئيا إسناد مهمة النظر فيها والجزاء عن قيامها

من طرف السلطات الإدارية التي يتبعها المحاسبون العموميون (باستثناء الخالة الخاصة

التي يمكن لوزير المالية فيها بإقحام المسؤولية) حيث أن العمل بعكس ذلك سوف يؤدي إلى المساس بمبدئي الحياد والموضوعية الواجب مراعاتهما حتما في هذا الشأن، وتعرض هؤلاء المحاسبين بالتالي إلى مختلف أشكال التعسف أو التجاوز في استعمال السلطة من جهة كما أنه لا يمكن من جهة أخرى إسناد تلك المهمة إلى الجهة القضائية لأن الأمر يتعلق قبل كل شيء بتدقيق حسابات المحاسبين العموميين والحكم على مدى صحتها وشرعية العمليات المالية المتعلقة بها بالرجوع إلى قواعد المحاسبة العمومية قبل الوصول إلى النظر في مسؤوليتهم والجزاء عليها وهو ما يتطلب كفاءة تقنية وتخصصا لا يتوفران مبدئيا لدى قضاة تلك الجهات وعليه كان لا بد من إسناد مهمة الحكم على حسابات المحاسبين العموميين والجزاء على مسؤوليتهم إلى هيئة قضائية متخصصة ألا وهي مجلس المحاسبة.

ب- كيفية مراجعة الحسابات: يتمثل الإجراء الأولي المتبع لمراجعة الحسابات في إلزام

المحاسبين العموميين المعنيين بتقديم حسابات تسييرهم إلى المجلس بعد نهاية كل سنة مالية والتي تلخص مجمل العمليات المنفذة من قبلهم مباشرة أو من قبل المحاسبين والوكلاء التابعين لهم.

يلي ذلك تدقيق تلك الحسابات حيث يتم التحقق أولا من أنها تتضمن تلك العمليات المنفذة خلال السنة المالية المعنية ثم فحص تلك العمليات بالرجوع إلى سندات الإثبات ومختلف الوثائق المتعلقة بها وذلك للتأكد من شرعيتها وصحتها المالية (من الناحية القانونية والميزانية).

إذا لم تسفر عمليات المراقبة عن وجود أية مخالفة أو نقص في الأموال والقيم فإن المجلس

يبت في مسؤولية المحاسب العمومي المعني بقرار نهائي يقضي بإبراء مسؤوليته

إخلاء الذمة QUITUS الذي يسمح للمحاسبين المنتهية مهامهم بالاحتجاج به قانونا فيما

يتعلق بالتححرر من التزامات وظيفتهم وللمطالبة على وجه الخصوص برفع اليد عن

الضمانات التي يكونون قد قدموها إلى الهيئات المعنية عند مباشرة مهامهم.

وبخلاف ذلك فإن المجلس يبت أولا بقرار مؤقت يتضمن أوامر أو تحفظات أحيانا إلى

المحاسب العمومي المعني الذي يكون ملزما بالرد عليها كتابيا وذلك بتقديم التبريرات لاسيما

المستندات الثبوتية والتوضيحات اللازمة والتي من شأنها إبراء مسؤوليته عن المخالفات

المسجلة على تسييره المراقب أو إثبات أن مبالغ النفقات المدفوعة لا شرعا أو الإيرادات غير

المبرر عدم تحصيلها أو النقص في الأموال والقيم قد تم تسديدها من طرف المدينين بها أو

من طرفه هو أي من أمواله الخاصة عند اللزوم ويكون رده عن القرار المؤقت في أجل

ثلاثون يوما قابلة للتمديد من تاريخ تبليغه له.

بعد تلقي ذلك الرد أو عند نهاية الأجل المحدد لذلك يبت المجلس بقرار نهائي يبرئ بموجبه

مسؤولية المحاسب الذي يكون قد برر كل المخالفات المنسوبة إليه في القرار المؤقت أو

أثبت تسديد المبالغ المترتبة عنها في ذمته وغلا فإنه يضعه في حالة مدين LA MET EN

أثبت تسديد المبالغ المترتبة عنها في ذمته وغلا فإنه يضعه في حالة مدين LA MET EN

DEBET أي يحكم عليه بدفع مبالغ النفقات المدفوعة لا شرعا أو الإيرادات غير المبرر
عدم تحصيلها أو النقص في الأموال.

وتخضع لنفس إجراءات المراجعة والحكم حسابات الأشخاص الذين يصرح مجلس المحاسبة
بأنهم محاسبون فعليون أي الأشخاص الذين تنسب عليهم أفعال تسيير أموال عمومية دون
أن تكون لهم صفة المحاسب العمومي (الأشخاص الذين يتدخلون في وظائف المحاسب
العمومي).

تكون القرارات النهائية قابلة للمراجعة والاستئناف أمام مجلس المحاسبة نفسه طبقا للإجراءات
المقررة في الأمر رقم 95-20 وللطعن بالنقض أمام مجلس الدولة طبقا لقانون الإجراءات
المدنية.

ج- رقابة الانضباط الميزاني والمالي: عند مراقبته لتسيير مصالح الدولة والجماعات
الإقليمية والمؤسسات والمرافق والهيآت العمومية التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية
أو لشروط استعمال الاعتمادات أو المساعدات المالية التي تمنحها الدولة والجماعات
المحلية أو أي هيئة عمومية أخرى فإن المجلس يتأكد من احترام قواعد الانضباط الميزاني
والمالي.

فإذا عاين مخالفات لهذه القواعد بمفهوم المادة 88 من الأمر 95-20 (الأخطاء أو
المخالفات التي تكون خرقا صريحا للأحكام التشريعية والتنظيمية التي تسري على استعمال
وتسيير الأموال العمومية أو الوسائل المادية وتلحق ضررا بالخزينة العمومية أو بهيأة

عمومية أخرى حسب نص هذه المادة) فإنه يقوم بتحميل المسؤولية عن تلك المخالفات للمسؤولين أو الأعوان المعنيين.

ويتم ذلك عبر الإجراءات الطويلة والمعقدة المنصوص عليها في الأمر رقم 20-95

والمرسوم الرئاسي رقم 377-95 المؤرخ في 20 نوفمبر 1995 والمحدد للنظام الداخلي

لمجلس المحاسبة حيث يمكن بعد استنفاد هذه الإجراءات إحالة الملف المتعلق بالمخالفات

لقواعد الانضباط الميزاني في مجال تسيير الميزانية والمالية والتي يمكنها الحكم على مرتكبي

تلك المخالفات بغرامات في حالة ثبوت مسؤوليتهم عنها. وقرارات المجلس الصادرة في هذا

المجال قابلة لنفس طرق الطعن المشار إليها بخصوص مراجعة الحسابات.

ثانياً: الصلاحيات الإدارية: تتمثل الصلاحيات الإدارية للمجلس أساساً في مراقبة نوعية

التسيير لمختلف الهيئات والمرافق والمؤسسات العمومية الخاضعة لرقابته وذلك من خلال

تقييم شروط استعمالها للموارد والوسائل المادية والأموال العمومية وتسييرها على مستوى

الفعالية والنجاعة والاقتصاد بالرجوع إلى المهام والأهداف والوسائل المستعملة.

وتشمل رقابة نوعية التسيير أيضاً تقييم قواعد تنظيم وعمل الهيئات الخاضعة لرقابة المجلس

والتأكد من وجود آليات وإجراءات رقابية داخلية موثوقة (المادة 69 من الأمر 20-95).

يسمى هذا النوع من الرقابة بـرقابة الأداء، أي تقييم مدى الفعالية والكفاية والاقتصاد في

تسيير هيئة أو مؤسسة أو مرفق عمومي ما أو أحد جوانب هذا التسيير وفق مؤشرات

ومعايير محددة.

يراقب المجلس في هذا الإطار أيضا شروط منح الإعانات والمساعدات المالية من طرف

الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق والهيآت الخاضعة لرقابته والتأكد من مدى مطابقة

استعمالها مع الغايات التي منحت من أجلها (المادة 70 من الأمر 95-20).

كما يراقب ضمن نفس الإطار استعمال الموارد التي تجمعها الهيآت التي تلجأ إلى التبرعات

العمومية قصد التأكد من مطابقة صرف تلك الموارد مع الأهداف المتوخاة من هذه التبرعات

(المادة 71 من الأمر 95-20).

ومن جهة أخرى يشارك مجلس المحاسبة تطبيقا لأحكام المادة 73 من الأمر 95-20 في

تقييم فعالية الأعمال والمخططات والبرامج والتدابير التي قامت بها بطريقة مباشرة أو غير

مباشرة مؤسسات الدولة أو الهيآت الخاضعة لرقابته والتي بادرت بها السلطات العمومية على

المستوى الاقتصادي والمالي بغية تحقيق أهداف المصلحة العامة.

أما النتائج النهائية لهذه الرقابة فتتمثل في التوصيات والاقتراحات التي يقدمها المجلس إلى

مسؤولي ومسيرى الهيآت والمصالح المراقبة قصد تدارك النقائص المسجلة على تسييرها

والعمل على تحسين فعالية ومردودية هذا التسيير.

4.2. رقابة المفتشية العامة للمالية: إضافة إلى العديد من المفتشيات التي تستحدث لدى

مختلف الهيآت العمومية مثل المفتشيات العامة لمختلف الدوائر الوزارية أو تلك التابعة

للولاية والتي يكون من ضمن مهامها مراقبة التسيير المالي لمصالح الهيآت العمومية المعنية

أو تلك الموضوعة تحت سلطة أو وصاية هذه الهيآت هناك مفتشية أخرى لها صلاحيات

رقابية أوسع ونطاق تدخل أشمل وهي المفتشية العامة للمالية .

1.4.2. نشأة المفتشية العامة للمالية: أنشئت المفتشية العامة للمالية سنة 1980 بموجب

المرسوم رقم 53-80 المؤرخ في 01 مارس 1980 والذي كان المحدد لتنظيمها وسيورها

وصلاحياتها قبل صدور المرسوم التنفيذي رقم 92-32 المؤرخ في 20 جانفي 1992

والمتضمن تنظيم هيكلها المركزية والمرسوم التنفيذي رقم 92-33 المؤرخ في 20

جانفي 1992 والمحدد لتنظيم مصالحها الخارجية وصلاحياتها والمرسوم التنفيذي رقم 92-

78 المؤرخ في 22 فيفري 1992 والمحدد لصلاحياتها واللاغي في نفس الوقت لأحكام

المرسوم رقم 53-80 باستثناء مادته الأولى المتعلقة بإحداث المفتشية العامة للمالية والتي

تنص على أنها توضع مباشرة تحت سلطة وزير المالية مما يعني أن أعضائها لا يخضعون

لنفس التسلسل الإداري المطبق على موظفي وزارة المالية الآخرين (المفتشية العامة للمالية

يحكمها قانون خاص بها) وهو ما يضمن نوعا من الاستقلالية لأعضائها في أداء مهامهم.

يدير المفتشية العامة للمالية رئيس الذي يسهر على تنفيذ أعمال الرقابة والدراسات والتقييم

الموكلة إليها ويضطلع بمهام تسيير مستخدميها ووسائلها الأخرى.

تمارس مختلف مهام المفتشية العامة للمالية من طرف مفتشين ينتظمون في شكل وحدات متنقلة تسير من قبل رؤساء بعثات أو رؤساء فرق ويكون هؤلاء المفتشون تابعين إما لهياكل المفتشية المركزية أو لمصالحها الخارجية المتمثلة في المديريات الجهوية.

2.4.2. صلاحياتها: للمفتشية العامة للمالية صلاحيات جد واسعة إضافة إلى مراقبة

التسيير المالي والمحاسبي لمختلف الهيآت العمومية (الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية) فإن اختصاصاتها الرقابية تشمل المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وهيآت الضمان الاجتماعي والثقافي المستفيدة من إعانات الدولة أو الهيآت العمومية الأخرى وكذا أي شخص معنوي يستفيد من المساعدات المالية للدولة والجماعات الإقليمية أو أي هيئة عمومية أخرى. كما يمكن تكليفها بإنجاز أي دراسة أو خبرة ذات الصبغة الاقتصادية أو المالية أو التقنية.

ويمكن تكليفها أيضا بالتقويم الاقتصادي والمالي لأي مؤسسة إقتصادية أو لنشاط اقتصادي معين أو قطاع أو فرع من هذه الأنشطة. ومن جهة أخرى فإن المفتشية العامة للمالية تقوم دوريا برقابة واسعة وتفتيش لمصالح الإدارات والهيآت الخاضعة لسلطة وزير المالية أو الموضوعة تحت وصايته وكذا فحص نشاط وتقويم فعالية مصالح الرقابة التابعة له. فضلا عن ذلك فإنها تقوم بإجراء التحقيقات التي يكلفها بها وزير المالية.

3.4.2. كفاءات الرقابة ونتائجها: يتركز عمل المفتشية العامة للمالية حول تنفيذ برنامجها

الرقابي المحدد من طرف وزير المالية والذي يتم تسطيره وفقا لأهداف معينة وحسب طلبات المراقبة التي يعبر عنها أعضاء الحكومة أو الهيآت والمؤسسات المخولة بذلك. وتجرى مراقبة المفتشية بناء على الوثائق أو في عين المكان بصورة فجائية أو بعد إخطار مسبق.

وتتمحور هذه الرقابة حول شروط تطبيق التشريع المالي والمحاسبي أو الأحكام التشريعية والتنظيمية التي لها أثر مالي مباشر وحول التسيير المالي في المصالح والهيآت المعنية وصحة المحاسبة وسلامتها وانتظامها وشروط استعمال وتسيير الاعتمادات والوسائل وسير الرقابة الداخلية لتلك المصالح والهيآت.

وتجدر الملاحظة أنه فيما يتعلق بالمحاسبين العموميين فإن المفتشية العامة للمالية لها الحق في فحص كل العمليات التي يقومون بها ما عدا تلك المتعلقة بحساباتهم المصرح بمراجعتها نهائيا طبقا للأحكام التشريعية المعمول بها.

يحرر المفتشون في نهاية رقابتهم تقريرا يتضمن ملاحظاتهم وتقييماتهم حول فعالية وكفاية تسيير المصلحة أو الهيئة المراقبة أو الخاضعة للتقويم الاقتصادي والمالي وكذا اقتراح التدابير التي من شأنها تحسين ذلك التسيير ونتائجها, كما يمكن أن يتضمن التقرير أي اقتراح يسمح بتدارك النقائص الملاحظة على الأحكام التشريعية والتنظيمية المطبقة على الهيآت والمصالح المعنية.

وتعد المفتشية العامة للمالية تقريراً سنوياً يرفع إلى وزير المالية ويتضمن حصيلة نشاطها وملخص ملاحظاتها والاقتراحات ذات الطابع العام التي تهدف خاصة إلى تكييف أو تعديل التشريع والتنظيم المطبقين في مجال تدخلها.

أما فيما يتعلق بمعالجة نتائج الرقابة فإن ذلك يعود إلى سلطة وزير المالية الذي يقرر ما يجب أن يتخذ من إجراءات أو تدابير بشأن تقارير المفتشية.

- 1 - ابراهيم السيد المليجي، "المحاسبة في الوحدات الحكومية"، مصر، الاسكندرية، ط 1، 2002، ص: 3.
- 2 - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، "قانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية"، المؤرخ في 24 محرم 1411 الموافق ل: 15-08-1990، المادة (1) والمادة (2).
- 3 - محمد أحمد حجازي، "المحاسبة الحكومية والادارة المالي العامة"، عمان، الأردن، ط 1، 1998، ص: 4.
- 4 - اسماعيل حسين أحمر، "المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة"، دار الميسرة، عمان، 2003، ص: 35.
- 5 - صلاح الدين عبد المنعم مبارك، "المحاسبة الحكومية مدخل معاصر"، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية 2008، ص: 5.
- 6 - J.Magnet, elements de comptabilite publiques, 5^eedition, L.G.D.J, paris, 2001, p: 09
- 7 - G.MONTGNIER, Principes de comptabilite publique, Dalloz,paris, 1975, p: 06.
- 8 - شبايكي سعدان، "دراسة تحليلية ونقدية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر"، أطروحة دكتوراه دولة، جامعة قسنطينة، 2001، ص: 67.
- 9 - ابراهيم السيد المليجي، "مرجع سابق"، 2002، ص: 4.
- 10 - اسماعيل حسن أحمر، "مرجع سابق"، 2003، ص: 39.
- 11 - عبد الوهاب نصر، "المحاسبة الحكومية والقومية"، الدار الجامعية الجديدة، الاسكندرية، 2000، ص: 42.
- 12 - J.;qgnet, elements de comptabilie publique, 4^e edition, Quercy, paris, 1998, p: 28.
- 13 - M.Lascombe, Vandendriessche, les finances publiques, 5^e edition, dalloz, paris, 2003, p: 135.
- 14 - J.F.Picard, Finances publiques, 1^e edition, litec, paris, 2006, p: 159.
- 15 - المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14/11/1992 المتعلق بالمراقبة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.
- 16 - نعيجة فهيم، "نظام المحاسبة العمومية كأداة فعالة في تسيير ورقابة الجماعات المحلية"، مذكرة ماجيستر غير منشورة، جامعة سعد دحلب البلدية، 2011، ص 63.

- 17 - محمد جمال علي هلال، "المحاسبة الحكومية"، دار صفاء للنشر، عمان، ط1، 2002، ص 40.
- 18 - مسعي محمد، "المحاسبة العمومية"، الدار الهدى للنشر، الجزائر، 2003، ص: 19.
- 19 - محمد الهور، "أساسيات في المحاسبة الحكومية"، دار وائل للنشر، الأردن، 1998، ص: 133.
- 20 - عقلة محمد يوسف المبيضين، "نظام المحاسبة الحكومي وإدارته"، دار وائل للنشر، الأردن، عمان، ط1، 1999، ص: 26.
- 21 - عقلة محمد يوسف المبيضين، "فلس المرجع أعلاه"، 1999، ص: 36.
- 22 - محمد الهور، "أساسيات في المحاسبة الحكومية"، دار وائل للنشر، الأردن، 1998، ص: 134.
- 23 - محمد الهور، "مرجع سابق"، ص: 145.
- 24 - محمد عباس بدوي، عبد الوهاب نصر، "المحاسبة الحكومية والقومية"، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2003، ص ص: 61-62.
- 25 - اسماعيل حسين احمر، "مرجع سابق"، 2003، ص: 65.
- 26 - عقلة محمود يوسف المبيضين، "مرجع سابق"، 1999، ص: 116.
- 27 - بوحطو حكيم، "الموازنة العامة وآفاق العصرية"، مذكرة ماجستير غير منشورة، المدينة، 2008، ص 05.
- 28 - محمد أحمد حجازي، "مرجع سابق"، 2007، ص: 90.
- 29 - محمد الهور، "مرجع سابق"، 1998، ص: 48.
- 30 - اسماعيل حسين احمر، "مرجع سابق"، 2003، ص: 219.
- 31 - عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، "الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الكلي والجزئي"، الاسكندرية، 1998، ص: 12.
- 32 - حكيم بوحطو، "مرجع سابق"، 2008، ص: 22.
- 33 - علي عباس، "الرقابة الادارية على المال والأعمال"، مكتبة الرائد العلمية، عمان ، ط1، 2001، ص: 22.
- 34 - محمد الهور، "مرجع سابق"، 1998، ص ص: 221-222.
- 35 - مسعي محمد، "المحاسبة العمومية"، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، ط2، 2003 ص ص: 9-11.
- 36 - عبد السميع رويبة، "واقع اصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر 2003-2008"، مداخلة ضمن الملتقى الدولي بورقلة حول: الاصلاح المحاسبي في الجزائر يوم 29 نوفمبر 2011، ص ص: 5-7.