

# دور المحاسب العمومي في الرقابة على انفاق الهيئات الحكومية الجزائرية

– قراءة تحليلية لقانون المحاسبة العمومية –

أحمد الصالح سباع

جامعة الشهيد حمه لخضر – الوادي، الجزائر

[Sebaa-ahmedsalah@univ-eloued.dz](mailto:Sebaa-ahmedsalah@univ-eloued.dz)

سليمان عتير

جامعة الشهيد حمه لخضر – الوادي، الجزائر

[atir.slimane@gmail.com](mailto:atir.slimane@gmail.com)

محمد فيصل مايدة

جامعة الشهيد حمه لخضر – الوادي، الجزائر

[mohamedfaissel\\_maida@yahoo.fr](mailto:mohamedfaissel_maida@yahoo.fr)

## الملخص:

يتناول هذا البحث التعريف بدور المحاسب العمومي في مجال مراقبة تنفيذ النفقات العمومية بالهيئات الحكومية الجزائرية في ظل قانون المحاسبة العمومية، الذي ينظم الممارسات المحاسبية في الهيئات والمؤسسات الحكومية، التي تتمحور حول عمليات تحصيل الإيرادات وتنفيذ النفقات العموميتين، حيث يلعب المحاسب العمومي دورا رئيسيا في هذه الممارسات، وخاصة في ما يتعلق بشق مراقبة تنفيذ الانفاق العمومي، من خلال مجموعة من القواعد والاجراءات التي تساعد على اكتشاف الأخطاء والتجاوزات التي يمكن أن تشوب عمليات صرف المال العام بهذا النوع من الهيئات.

**الكلمات المفتاح:** محاسبة عمومية، محاسب عمومي، إيرادات عمومية، نفقات عمومية.

رموز JEL: F13-F15-F53

## Abstract:

*This research deals with the definition of public accountant role in monitoring the implementation of public expenditure for the Algerian government bodies under the public accounting law, which regulates the accounting practices in governmental bodies and institutions, which centered on the collection of revenue and expenditures, where endanger public accountant plays a key role in these practices, especially in connection with the construction of the monitoring of the implementation of public expenditure, through a set of rules and procedures that help to detect errors and abuses that can be deficiencies in the disbursement of public money this kind of bodies.*

**Key Words:** Public accountability, public accountant, public revenues, public expenditures.

**(JEL) Classification :** F13-F15-F53

تمهيد:

تلعب الهيئات الحكومية على اختلاف أنواعها ودرجاتها دورا رئيسيا في مختلف القطاعات: الاجتماعية، الثقافية، السياسية والاقتصادية، حيث تضمن تنفيذ برامج وخطط الدولة من أعلى مستوى فيها وهو السلطة العليا في البلاد إلى مختلف أفراد وطبقات المجتمع الطبيعية والمعنوية على حد سواء، فرغم التوجه الرأسمالي وعمليات الخوصصة التي مست عديد القطاعات والمجالات، بقيت الإدارات والهيئات العمومية محافظة على مرجعيتها وسيادتها الحكومية.

تستنزف الهيئات الحكومية الجزائرية اعتمادات مالية كبيرة في مقابل قيامها بالدور المنوط بها في شتى المجالات والقطاعات مثل: التربية، الصحة، الداخلية، الأشغال العمومية... إلخ، وهذا ما استدعى ضرورة وجود أداة لتسيير ومراقبة انفاق المال العام بهذا النوع من الهيئات، في ما يعرف بالحاسبة العمومية، والتي تتولى تنظيمه وتوفير معلومات حوله ينتفع بها مديري هذه الهيئات الحكومية من جهة، والوصاية ومختلف الأطراف الأخرى في الدولة ذات الصلة من جهة أخرى.

وفي هذا الإطار يؤدي المحاسب العمومي دورا محوريا في مراقبة وتنفيذ النفقات العمومية، عن طريق الصلاحيات التي منحها القانون له ضمن قانون المحاسبة العمومية والمراسيم والقرارات الملحقة به، والسؤال الذي يطرح نفسه هنا، وهو موضوع اشكالية هذا البحث، التي تتمثل في: "ما هو دور المحاسب العمومي في مجال الرقابة على انفاق الهيئات الحكومية الجزائرية؟"

ولإجابة على مضمون هذه الاشكالية تم تقسيم البحث إلى ثلاثة محاور على النحو التالي:

**أولاً: مفهوم وأهداف المحاسبة العمومية ومستعملي معلوماتها:** في ما يلي سنتناول بعض الجوانب العامة المتعلقة بالمحاسبة العمومية، من خلال التطرق للعناصر التالية:

**1. مفهوم المحاسبة العمومية:** المحاسبة العمومية هي مجموعة المبادئ والأسس التي تهدف إلى المساعدة في فرض الرقابة المالية والقانونية على موارد الحكومة المالية ونفقاتها، وهي النوع الذي لا يهدف إلى الربح وإنما تسعى لخدمة المواطنين والمجتمع، وتتضمن تقديم التقارير الدورية عن صرف وتحصيل الموارد الحكومية التنفيذية والتشريعية، وبذلك فهي تخدم أغراض التخطيط والمتابعة والرقابة على أموال الدولة.<sup>1</sup>

كما تعرف المحاسبة العمومية على أنها المجال المحاسبي المتخصص بعملية تقدير وقياس وتسجيل وتبويب العمليات المالية، في وحدات الجهاز الحكومي، ثم إنتاج المعلومات التي تفيده في اتخاذ القرارات، وتوصيلها إلى الجهات ذو العلاقة، وفق التشريعات الرسمية والمبادئ والقواعد الخاصة بذلك.<sup>2</sup>

أما في الجزائر فتعرف المحاسبة العمومية على أنها: "كل القواعد والأحكام التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الموازنات والحسابات والعمليات الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة، الموازنات الملحقة، الجماعات الإقليمية، المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، كما تبين أيضا التزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين ومسؤولياتهم، وكيفية مسك الحسابات"<sup>3</sup>.

## 2. أهداف المحاسبة العمومية: تهدف المحاسبة العمومية إلى تحقيق جملة من الأهداف أهمها:<sup>4</sup>

- توفير المعلومات اللازمة للمساءلة؛
- توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات؛
- توفير المعلومات اللازمة لأغراض الرقابة؛
- توفير المعلومات اللازمة لإعداد الحسابات الوطنية؛
- توفير المعلومات اللازمة لأغراض الإعلام عن النشاط الحكومي.

## 3. مستعملي معلومات المحاسبة العمومية: تستعمل الجهات الحكومية وغير الحكومية على سواء معلومات المحاسبة العمومية في عدة

أغراض مختلفة، ويمكن تقسيم مستعملي هذه المعلومات على النحو التالي:<sup>5</sup>

### 1.3. المجالس الشعبية المحلية: تقدم معلومات المحاسبة العمومية للمجالس الشعبية المحلية ضمن التقارير التي تطلبها خلال الفترة

المالية، وتمكن هذه المعلومات المجالس الشعبية المحلية من:

- الرقابة على السلطة التنفيذية المحلية، ومدى تقيدها بميزانية الجماعات المحلية؛
- المساءلة على أية انحرافات بين المنفذ وبين التقديرات الموجودة في الميزانية؛
- تقييم أداء السلطة التنفيذية.

### 2.3. السلطة التنفيذية: تعتمد السلطة التنفيذية المتمثلة في كل من الولاية والبلدية وأجهزتها على التقارير والقوائم المالية التي تعد في

نهاية كل فترة مالية، بالإضافة إلى التقارير الدورية والبيانات المحاسبية التي تطلبها وبالكيفية والوقت التي تريد، وتمكن البيانات المحاسبية السلطة التنفيذية من:

- تحديد الأنشطة والخدمات العامة لكل فترة مالية؛
- رقابة ومتابعة أداء الوحدات الإدارية واتخاذ القرارات المناسبة لتقومها؛
- تقييم الإدارات العليا للجماعات المحلية لأداء الدوائر التابعة لها؛
- إعداد خطة الميزانية العامة للجماعة المحلية.

### 3.3. الجهات الرقابية: تمكن البيانات والمعلومات المحاسبية للمحاسبة العمومية الجهات الرقابية الحكومية المختلفة من أداء مهامها.

### 4.3. المستثمرون: تقوم الجماعات المحلية بجلب المستثمرين الخواص وذلك بتقديم المعلومات المحاسبية، إلى جانب معلومات وبيانات

أخرى لهم لتشجيعهم على اتخاذ قرارات استثمارية في المنطقة.

**5.3. مواطني الجماعات المحلية:** من المفروض في إطار الشفافية أن تنشر الجماعات المحلية المعلومات المحاسبية للمواطن وبذلك يقوم هذا الأخير بمراقبة السلطة التنفيذية.

**6.3. الباحثون والدارسون:** تساعد تحليلات الباحثين والدارسين، لمعلومات المحاسبة العمومية، ذوي العلاقة، في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، وتهدف هذه الدراسات والأبحاث إذا ما أخذت بجديّة للرفع وتطوير أداء الجماعات المحلية.

وعلى هذا الأساس، فإن جودة وفعالية القوائم والتقارير المالية الحكومية مرتبطة بصفة مباشرة بمدى تلبية حاجيات ونوعية الإبلاغ المالي للفئات المستخدمة لها، بحيث تختلف خصائص واحتياجات المعلومات من فئة إلى أخرى.<sup>6</sup>

**ثانيا: المحاسب العمومي بين المسؤولية والحماية القانونية:** قبل الخوض في تفاصيل الاجراءات الرقابية التي يقوم بها المحاسب العمومي في الجزائر، لا بد من الإشارة إلى بعض المفاهيم ذات الصلة بهذا المنصب الوظيفي، من خلال التعريف به وبأصنافه، والتطرق لواجباته ومسؤولياته المهنية بالإضافة إلى الحماية القانونية التي يتمتع بها.

### 1. التعريف بالمحاسب العمومي: يعد محاسبا عموميا كل شخص يعين قانونا للقيام بالعمليات التالية:<sup>7</sup>

- تحصيل الإيرادات ودفق النفقات؛

- ضمان حراسة الأموال والسندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها وحفظها؛

- تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والموارد؛

- حركة حسابات الموجودات.

وعلى العكس من وظيفة الأمر بالصرف التي تعتبر صلاحية مكتملة للوظيفة الإدارية، فإن وظيفة المحاسب العمومي هي وظيفة أصلية قائمة بذاتها ولا يمكن ممارستها إلا من طرف أشخاص تلقوا تكوينا متخصصا ويعينون بصفة قانونية لشغل ذلك المنصب وهم يخضعون في نشاطهم لسلطة وزير المالية.<sup>8</sup>

### 2. أنواع المحاسبين العموميين: بشكل عام يقسم المحاسبين العموميين إلى صنفين أساسيين هما:

#### 1.2. المحاسبين العموميين الرئيسيين: يتصف بصفة المحاسب الرئيسي، الأعوان العموميون وهم:<sup>9</sup>

العون المحاسب المركزي للخزينة العمومية، أمين الخزينة المركزي، أمين الخزينة الرئيسي، أمناء الخزينة في الولاية، الأعوان المحاسبون المعينون للميزانيات الملحقة.

#### 2.2. المحاسبين العموميين الثانويين: هم فئة محددة من أعوان المحاسبة العمومية، تضمنتها المواد 32، 33، 53، 54، من المرسوم

التنفيذي السالف ذكره<sup>10</sup>، وهم كالتالي: قابضو الضرائب، قابضو أملاك الدولة وقابضو الجمارك، محافظو الرهون، أمناء الخزينة على

مستوى بلديات، رؤساء مراكز البريد والمواصلات، قابضو مراكز البريد والمواصلات، أمناء خزائن المراكز الاستشفائية الجامعية والقطاعات الصحية.

**3. واجبات المحاسب العمومي:** يكتسب المحاسبون العموميون بجميع أنواعهم صفة الموظف العمومي ويخضعون بالتالي للمبادئ العامة التي تقتضيها الوظيفة العامة، مثل احترام مبدأ التدرج الإداري، مبدأ المسؤولية الشخصية، مبدأ عدم الجمع بين الوظائف العمومية، واجب التحفظ والحفاظ على السر المهني، وغير ذلك من المبادئ المقررة لضمان السير الحسن للمصالح العمومية.<sup>11</sup>

إضافة إلى هذه المبادئ العامة السالفة الذكر، يخضع المحاسب العمومي لمبادئ خاصة تضمنها القانون الخاص بسلك المحاسبين العموميين تترتب عنها التزامات خاصة ومسؤولية مالية شخصية ملازمة للوظيفة التي يمارسها المحاسب العمومي لا يخضع لها باقي أعوان الإدارات العمومية.<sup>12</sup>

فالمحاسب العمومي وقبل مباشرته لمهامه، ملزم بالقيام بجملة من الإجراءات الإدارية تشكل ضمانات لممارسة هذه الوظيفة وتمثل في: تأدية اليمين، تقديم ضمانات مالية تغطي مسؤوليته الشخصية والمالية، إضافة إلى إجراءات التنصيب واستلام المهام، وفي ما يلي نقدم شرح مقتضب عن كل واجب من الواجبات السابقة على النحو التالي:

**1.3. تأدية اليمين:** يقوم المحاسب العمومي بأداء اليمين قبل مباشرته لمهامه يتضمن على الصيغة التالية: "أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بأعمال وظيفتي بأمانة وصدق وأحافظ على السر المهني وأن أراعي في كل الأحوال الواجبات المفروضة علي"، وهذه اليمين هي بمثابة ضمان والتزام معنوي يقدمه المحاسب العمومي بشكل رسمي في أول تنصيب له أمام محكمة الإقامة الإدارية، لكن من الناحية العملية فهذا الإجراء غير مطبق في الجزائر.<sup>13</sup>

**2.3. تقديم الضمانات المالية:** تتمثل الضمانات المالية المفروضة على المحاسب العمومي في اكتتاب تأمين يضمن المخاطر المتعلقة بمسؤوليته المالية وفقا لما تنص عليه المادة 54 من قانون المحاسبة العمومية، ويتحقق هذا التأمين إما بعقد تأمين فردي يكتتب لدى هيئة تأمين أو بالانضمام إلى تعاضدية المحاسبين العموميين.<sup>14</sup>

**3.3. التنصيب وتسليم المهام:** يتم تنصيب المحاسب العمومي في منصبه من طرف وزير المالية أو ممثله، ويترب على هذا التنصيب تحرير محضر تسليم المهام، يتم التوقيع عليه من طرف المحاسب الذي يباشر مهامه والمحاسب المنتهية مهامه، ويكتسي تاريخ تسليم المهام أهمية قصوى في تحديد مسؤولية كل طرف، فالمبدأ المعمول به هو أن المحاسب الجديد لا يتحمل مسؤولية تسيير أسلافه، لكن هناك عمليات مالية تنشأ قبل تاريخ استلام المحاسب الجديد لمهامه وتستمر في فترة تسييره، ويتحمل جميع الآثار المترتبة عنها إذا تكفل بها ولم يبدى بشأنها أي اعتراض في أجل ثلاثة أشهر (03) ابتداء من تاريخ التنصيب.<sup>15</sup>

**4. مسؤوليات المحاسب العمومي وحمايته:** في ما يلي سنتطرق للمسؤولية التي تقع على عاتق المحاسب العمومي في إطار ممارسة مهامه وصلاحياته، وفي المقابل الأطر القانونية التي توفر له الحماية.

**1.4. مسؤوليات المحاسب العمومي:** إن المحاسب العمومي يخضع لإطار قانوني خاص بالمسؤوليات التي قد تكون شخصية أو مالية، مذكورة في القانون 90-21 السالف ذكره من المادة 38 إلى المادة 46.

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

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

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

**2.4. حماية المحاسب العمومي:** المحاسب العمومي محمي من قبل قانون الوظيف العمومي حيث تنص المادة 19 من المرسوم 59/85 على أن المؤسسة أو الإدارة العمومية الملحق بها المحاسب العمومي، تحميه من جميع التعديلات التي يتعرض لها من الغير، فتقوم بتتبع الأشخاص المتسببين في الضرر (الوكيل القضائي للخزينة)، ويمكن له الحصول على تعويضات من وزير المالية بالنسبة للأضرار التي تعرض لها من الآخرين، وفي هذا الإطار يمكنه الاستفادة من إجراءات حمايته هما:

**أ. الإعفاء من المسؤولية:** حسب المادة 38 من القانون 91/12 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1992 فإن المحاسب العمومي يمكن أن يستفيد في حالة قيام مسؤوليته المالية من إعفاء من المسؤولية وهذا في حالة إثباته أن الخطأ كان ناجم عن قوى القاهرة.

**ب. الإبراء المجاني:** تنص الفقرة الثانية من المادة 46 من القانون 90/21 المتعلق بالمحاسبة العمومية على أن المحاسب العمومي القائمة مسؤوليته المالية يمكن أن يستفيد من إبراء مجاني كامل أو جزئي في حالة إثباته لحسن النية.

**ثالثا: الدور الرقابي للمحاسب العمومي على الانفاق العمومي:** من خلال هذا المحور سنحاول توضيح الدور الرقابي الذي يلعبه المحاسب العمومي في الجزائر، عن طريق بيان مختلف الإجراءات التي يتبعها هذا الأخير في هذا الشأن. ولكن قبل الخوض في ذلك سنتطرق لمفهوم وأهداف الرقابة على الأموال العمومية على النحو التالي:

**1. مفهوم الرقابة على الأموال العمومية:** هي ملاحظة ومتابعة النفقات والإيرادات التي يقوم بصرفها وتحصيلها الأشخاص الذين خول لهم القانون ذلك، والتحقق من مدى مطابقتها للقواعد والمقاييس الموضوعة لتنظيمها، كأن يتأكد من أن الالتزام أو الأمر بالصرف الخاص بنفقة معينة قد تم صرفه، أو الالتزام به بصفة مطابقة لتنظيمات وقوانين المحاسبة العمومية. فالمرقب يقيم المسؤولية الملقاة على عاتق مرتكبي الأخطاء فيطلب من الجهات المختصة بإيقاع العقوبات اللازمة، أو يقوم هو بذلك إن كان في سلطته ويسهر على عدم تكرار مثل هذه الأخطاء. كما أن الرقابة على الأموال العمومية هي في آن واحد رقابة على صرف النفقات وتحصيل الإيرادات.<sup>16</sup>

**2. أهداف الرقابة على الأموال العمومية:** إن المتعارف عليه في ما يخص الرقابة بوجه عام أنها تهدف إلى اكتشاف الأخطاء والانحرافات التي يمكن أن تشوب التنفيذ الفعلي للعمليات سواء بصفة متعمدة أو غير متعمدة، حيث يمكن ذلك من حصرها واتخاذ ما يلزم من اجراءات بشأنها قبل فوات الأوان، وبالتالي تقليل الخسائر والأضرار التي قد تنجم عنها، ولا تختلف الرقابة على الأموال العمومية عن هذا الاطار، إلا في ما يخص الخصوصية التي تميز هذا النوع من الأموال والهيئات والمؤسسات التي تتبعها ذات الوصاية الحكومية، ويمكن حصر هذه الأهداف في النقاط التالية:

**1.2. الأهداف الإدارية:** تهدف الرقابة إلى محاربة البيروقراطية والتباطؤ الإداري ومختلف أشكال السلوك التي تؤدي إلى إهانة المواطن والمساس بمصلحه، كما أن الهدف من الرقابة، كذلك هو التحقيق في الظروف التي يتم فيها استخدام الوسائل البشرية والمادية من طرف الأجهزة الإدارية والاقتصادية للدولة. وذلك يقوم الجهاز الرقابي بضمان السير الحسن والسليم للمصالح الإدارية لأداء مهامها على أحسن وجه.<sup>17</sup>

**2.2. الأهداف المالية:** الهدف المالي للمراقبة هو ضمان تسيير حسن واستعمال سليم وعقلاني للاعتمادات الممنوحة، ولتحقيق هذا الهدف وضع المشرع العديد من القواعد القانونية والتنظيمية لضمان احترام إجازة الميزانية من جهة، والبحث عن مواضع الخلل التي تؤدي إلى المساس بالأموال العمومية والأخطاء المرتكبة عند تنفيذ الميزانية من طرف الأعوان المكلفين من جهة أخرى. فعند وجود أخطاء أو تجاوزات يتم إحالة مرتكبيها على السلطات المختصة في تقرير العقوبات.<sup>18</sup>

**3.2. الأهداف الاقتصادية:** البرامج الإنمائية، الاقتصادية والاجتماعية بعد المصادقة عليها من قبل البرلمان تشكل إطارا للبرامج الاستثمارية، والتي من خلالها تحاول تكثيف مجهوداتها بغية التطور الاقتصادي والاجتماعي للبلاد. وتحتوي هذه البرامج الإنمائية على نوعية التجهيز والمبالغ المخصصة للتنفيذ والفترة الزمنية.<sup>19</sup> وهو ما يشكل معايير رقابية يمكن الاستناد إليها أثناء عمليات الرقابة الميدانية.

**4.2. الأهداف السياسية:** إن الهدف السياسي من الرقابة على الأموال العمومية سواء من طرف الهيئات التابعة للسلطة التنفيذية أو تلك الخارجية عن إدارتها والممارسة من طرف هيئات دستورية قائمة بذاتها يتمثل في رقابتين أحدهما داخلية والأخرى خارجية، حيث:<sup>20</sup>

أ. **الرقابة الداخلية:** وهنا تحاول الحكومة أن تعطي صورة حسنة عن تنفيذها للميزانية، وذلك بمحاولة تجنب وقوعها في الأخطاء حتى تكون حصيلتها السنوية المقدمة لمطابقة للتقديرات، عملا بمبدأ المراقبة الذاتية.

ب. **الرقابة الخارجية:** وهي تلك التي تقوم بها أجهزة غير تابعة للحكومة كالبرلمان ومجلس المحاسبة، والهدف منها تقويم سياسة الحكومة لتحقيق نمو اقتصادي واجتماعي.

**3. طبيعة رقابة المحاسب العمومي على انفاق الهيئات الحكومية:** إضافة إلى دوره في تنفيذ النفقات والإيرادات العامة يؤدي المحاسب العمومي دورا رقابيا مهما<sup>21</sup>، حيث يؤدي المحاسب العمومي رقابة مسبقة على انفاق الهيئات الحكومية الجزائرية، أي أنها رقابة قبل عملية

التنفيذ، والتي تكون بهدف منع الأخطاء أو التجاوزات في عمليات الانفاق قبل حدوثها، وذلك عن طريق مجموعة من الاجراءات الرقابية التي تساعد على أداء هذه المهمة على أحسن وجه.

**4. اجراءات المحاسب العمومي في الرقابة على انفاق الهيئات الحكومية:** يقوم المحاسب العمومي بالرقابة على انفاق الهيئات الحكومية باتتبع الاجراءات الرقابية التالية:<sup>22</sup>

**1.4. التحقق من مطابقة عملية الانفاق للقوانين والتنظيمات المعمول بها:** يتم هذا الاجراء من خلال العودة إلى كل الوثائق الثبوتية التي تبرر عملية الأمر بالدفع والتحقق منها خاصة إذا تعلق الأمر بالفواتير.

**2.4. التأكد من صحة الأمر بالصرف أو من نائبه:** من خلال هذا الاجراء يقوم المحاسب العمومي بالتأكد من توقيع وختم الأمر بالصرف المعتمد لديه، وذلك عن طريق العودة إلى نموذج امضائه هذا من جهة وبالاعتماد على نسخة من قرار أو مرسوم تعيينه من جهة ثانية.

**3.4. التأكد من توفر الاعتمادات المالية الكافية:** وهذا لأن المحاسب العمومي، وقبل القيام بأية عملية دفع يقوم بالتأكد من وجود الاعتمادات الكافية لتنفيذ العملية، وذلك من خلال الرجوع إلى مدونة الميزانية التي تم فيها تخصيص الاعتمادات حسب الأبواب والمواد وكذا مرسوم تخصيص هذه الاعتمادات.

**4.4. التحقق من عدم انقضاء الدين بالتقادم الرباعي:** الديون التي تقع على عاتق الدولة والتي لم تدفعها في أجل أقصاه أربع (04) سنوات تسقط نهائيا ولا تدفع من طرف الهيئة العمومية، غير أنه لا يمكن اسقاط حق الدائن في الحالات التالية:

- فعل الإدارة؛
- وجود عائق مبرر منع الدائن من المطالبة بحقه؛
- في حالة إذا تعلق الأمر بالعاجزين والأشخاص المحكوم عليهم بجنح جنائية إذا لم يكون لديهم ممثل قانوني؛
- في حالة الطعن أمام جهة قضائية إلى غاية صدور القرار القضائي الذي يثبت حق الدائن.

**5.4. التحقق من عدم وجود معارضة للدفع:** قد يصادف وأن يكون في بعض الأحيان الدائن (صاحب الحق تجاه الهيئة الحكومية)، هو في حد ذاته مدينا لأحد الهيئات الحكومية الأخرى مثل مصالح الضرائب، الإدارات العمومية، البنوك، هيئات الضمان الاجتماعي، أو مدينا لأحد الأشخاص الخواص سواء كان طبيعيا أو معنوياً. وفي هذه الحالة يقوم المحاسب العمومي باقتطاع الدين الواقع على عاتق الدائن ويقوم بدفع المبلغ المتبقي إن وجد.

**6.4. التأكد من وجود التأشير المنصوص عليها قانونا:** ويتعلق الأمر بالعمليات التي تتطلب تأشيرة مسبقة من طرف المراقب المالي أو لجنة الصفقات العمومية.

**7.4. التأكد من انجاز الخدمة:** إن المحاسب العمومي لا يقوم بعملية الدفع إلا بعد التحقق والتأكد من إنجاز الخدمة، وذلك بالرجوع إلى الوثائق الثبوتية لأداء الخدمة وعملية التصفية، حيث تحتوي وثيقة التصفية على عبارة "تصفية بعد الخدمة المنجزة".

**5. النتائج المترتبة على رقابة المحاسب العمومي:** يترتب على الرقابة التي يقوم بها المحاسب العمومي حالتين هما:

**1.5. الحالة الأولى:** إذا كانت النفقة محل التنفيذ متطابقة مع القوانين والتنظيمات المعمول بها، فإن المحاسب العمومي يقوم بإتمام عملية الدفع دون أي اعتراض أو تحفظ.

**2.5. الحالة الثانية:** إذا كانت النفقة محل التنفيذ مخالفة للقوانين أو التنظيمات السارية المفعول، فإن المحاسب العمومي يقوم برفض اتمام عملية الدفع وإعلام الأمر بالصرف بهذا القرار مع ذكر الأسباب والملاحظات المدعمة لقراره.

وفي هذه الحالة على الأمر بالصرف اتخاذ أحد الإجراءات التالية:

- القيام بتصحيح الأخطاء والمخالفات الواردة ضمن قرار الرفض، حيث يعيد مرة ثانية الملف إلى المحاسب العمومي الذي يتولى اتمام تنفيذ النفقة؛

- إذا تعذر إمكانية تصحيح الأخطاء والمخالفات الواردة في قرار رفض المحاسب العمومي، أجاز القانون للأمر بالصرف اللجوء إلى ما يسمى "التسخير"، حيث يقدم هذا الأخير طلباً إلى المحاسب العمومي للتنازل عن قرار الرفض تحت مسؤوليته الكاملة. وتُحذر الإشارة إلى أن التسخير لا يمكن أن يتم في الحالات التالية:

- عدم توفر الاعتمادات والمناصب المالية؛
- عدم توفر الأموال في الخزينة؛
- انعدام إثبات إنجاز الخدمة؛
- غياب التأشيرات القانونية الواجبة.

#### الخاتمة:

تعتبر المحاسبة العمومية أحد فروع المحاسبة، وهي تطبق بالهيئات الحكومية للمساعدة على مراقبة وتنظيم تنفيذ النفقات والايادات العموميتين، مع توليد معلومات تستخدم في عدة أغراض من قبل عدة أطراف حكومية وغير حكومية، ويسهر على تطبيق قواعد ومعايير

المحاسبة العمومية في الهيئات الحكومية، المحاسب العمومي في اطار المنصب الوظيفي والصلاحيات القانونية المخولة له، حيث يتولى القيام بمراقبة مسبقة للنفقات العمومية، أي قبل حدوثها، وهذا ما يعكس فعالية هذا النوع من الرقابة في المحافظة على المال العام وعدم انفاقه بصورة عشوائية، من خلال جملة الاجراءات التي ينتهجها المحاسب العمومي، والمتمثلة في التحقق والتأكد من عدة جوانب تحد إلى حد كبير من الأخطاء والتجاوزات التي يمكن أن تشوب الانفاق العمومي على مستوى الأجهزة والهيئات الحكومية الجزائرية.

## الاحالات والمراجع:

- <sup>1</sup> محمد الهور، "أساسيات في المحاسبة الحكومية، نظري - عملي" الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 1998، ص 07.
- <sup>2</sup> إسماعيل حسين احمرو، "المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة"، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص 35.
- <sup>3</sup> محمد صغير، "دروس في المالية العمومية والمحاسبة العمومية"، دار المحمدية، الجزائر، 2001، ص 118.
- <sup>4</sup> إسماعيل حسين احمرو، "المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة"، مرجع سبق ذكره، ص 37.
- <sup>5</sup> عباس عبد الحفيظ، "تقييم فعالية النفقات العامة في ميزانية الجماعات المحلية -دراسة حالة ولاية تلمسان وبلدية منصوره-"، مذكرة ماجستير في اطار مدرسة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصص تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد-تلمسان، الجزائر، 2012/2011، ص 101، بتصرف.
- <sup>6</sup> شلال زهير، "آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة"، أطروحة دكتوراه، شعبة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة-بومرداس، الجزائر، 2014/2013، ص 9.
- <sup>7</sup> المادة 33 من القانون 90-21 المؤرخ في 15 غشت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 35، 1990، ص 1134.
- <sup>8</sup> المادة 34، نفس المرجع السابق.
- <sup>9</sup> المادة 09 من المرسوم التنفيذي 91-313، المؤرخ في 19 جانفي 1991، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 43، 1991.
- <sup>10</sup> نفس المرجع السابق.
- <sup>11</sup> أمجوج نوار، "مجلس المحاسبة: نظامه ودوره في الرقابة على المؤسسات الإدارية"، مذكرة ماجستير في القانون العام فرع المؤسسات السياسية والإدارية، كلية الحقوق، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2007/2006، ص 90.
- <sup>12</sup> نفس المرجع السابق.
- <sup>13</sup> نفس المرجع السابق.
- <sup>14</sup> المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، الذي يحدد شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وكيفية اكتتاب تأمين يغطي مسؤولياتهم المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 43، 1991.
- <sup>15</sup> أمجوج نوار، "مجلس المحاسبة: نظامه ودوره في الرقابة على المؤسسات الإدارية"، مرجع سبق ذكره، ص 95.
- <sup>16</sup> صرامة عبد الوحيد، "الرقابة على الأموال العمومية كأداة لتحسين التسيير الحكومي"، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات، قسم علوم التسيير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 08-09 مارس 2005، ص 135.
- <sup>17</sup> حسين مصطفى حسين، "المالية العامة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، ص 85.
- <sup>18</sup> عبد الكريم صادق بركات، يونس أحمد البطريق، حامد عبد المجيد الدراز، "المالية العامة"، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1986، ص 441.
- <sup>19</sup> حسين الصغير، "دروس في المالية والمحاسبة العمومية"، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص 155.
- <sup>20</sup> صرامة عبد الوحيد، "الرقابة على الأموال العمومية كأداة لتحسين التسيير الحكومي"، مرجع سبق ذكره، ص 137.
- <sup>21</sup> شويخي سامية، "أهمية الاستفادة من الآليات والمنظور الاسلامي في الرقابة على المال العام"، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، تخصص تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد-تلمسان، الجزائر، 2011/2010، ص 59.
- <sup>22</sup> المادة 36 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، مرجع سبق ذكره، بتصرف.