الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية

جامعة محمد خيضر بسكرة

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية

و علوم التسيير

بحث حول :

**مبادئ المحاسبة العمومية**

**فوج 2**

**تخصص : محاسبة و تدقيق**

 **تحت اشراف:**

**أ/د رايس مبروك**

**من اعداد الطلبة :**

* **العوني جيهان**
* **عزوز أميرة**
* **عبد الله أشواق**

دفعة :2022-2021

**خطة البحث:**

* **المبحث الأول : ماهية المحاسبة العمومية**

**المطلب الأول : تعريف المحاسبة العمومية**

**المطلب الثاني : خصائص المحاسبة العمومية**

**المطلب الثالث : أهداف المحاسبة العمومية**

 **المطلب الرابع : تعريف الامر بالصرف و المحاسب العمومي**

* **المبحث الثاني : مبادئ المحاسبة العمومية**

 **المطلب الأول : المبدأ الايداري (مبدأ الفصل بين مهام المحاسب العمومي و الامر بالصرف )**

**المطلب الثاني :** المبدأ القانوني (مبدأ التمييز بين الملائمة و الشرعية)

 **المطلب الثالث** : المبدأ المحاسبي والتقني( عدم تخصيص الإرادات للنفقات)

 **المطلب الرابع : مبادئ أخرى من مبادئ المحاسبة العمومية**

**المقدمة**

إن تفاقم مهام الهيئات العمومية وتعقد وتشعب العمليات المالية المتعلق بها أدى إلى إجبار هذه الهيئات على وضع قواعد محاسبية لتنفيذ العمليات المالية العمومية. فتعتبر المحاسبة العمومیة وسیلة من وسائل معالجة البیانات، وتوفیر المعلومات الكمیة لاتخاذ القرارات، وكذا تعني الكتابات التي تعبر بالأرقام عن العملیات الحسابیة الخاصة بتنفیذ الایرادات والنفقات بواسطة تقنیات خاصة، وذلك من أجل المتابعة المستمرة والدائمة للوضعیة المالیة لمعرفة كل وقت وحین الرصید المالي المتوفر والإعتمادات المتبقیة ومراقبة استعمالها من جهة أخرى بأن میزانیة الدولة یجب عند تنفیذها أن تخضع إلى رقابة تكفل حمایة المال العام. عن طریق مجموعة قواعد قانونیة وتقنیة، وهذا یكون ضبط عنصري النفقات والإیرادات بشكل جید من شأنه المساهمة في تطویر طرق تسییر المال العام وفعالیته، وفي سبیل تحقیق هذا یظهر جلیا دور المحاسبة العمومیة كأداة للتكفل بحمایة المال العام من خلال احتوائها على مجموعة من القواعد القانونیة والتقنیة المطبقة على تنفیذ المیزانیة العمومیة وبیان عملیاتها المالیة وعرض حساباتها ومراقبتها. ومن أجل هذا وضع المشرع عدة قیود قانونیة وتنظیمیة تهدف لتحقیق الاستعمال الامثل للموارد العمومیة، من حیث العقلنة والرشاد، والاقتصاد في سیر الأموال العمومیة وذلك بإستعامل تقنیة الرقابة الصارمة والمستمرة على أعوان المحاسبة العمومیة الملزمین بإحترام قواعد تنفیذ بنود میزانیة الدولة.

و نطرح التساؤل التالي:

ماهي المحاسة العمومیة وماهي مصادرها وأهدافها؟ من هم الأعوان المكلفون بتنفیذ المحاسبة العمومیة ؟ و ماهي المبادئ المحاسبة العمومية؟

**المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية**

 تعد المحاسبة العمومیة فرعا من فروع المحاسبة لها أساس نظري تعتمد علیه، بحیث تحكمها مجموعة من القوانین والنصوص التشریعیة والتقنیة، والتي تسعى من خلالها إلى تسییر الأموال العمومیة والرقابة علیها، سوف نتطرق في هذا المبحث الى تعريف المحاسبة العمومية بمختلف جوانبها و أهدافها، بالإضافة الى تعريف الآمر بالصرف و المحاسب العمومي.

**المطلب الأول: تعريف المحاسبة العمومية**

تعددت التعاریف الخاصة بالمحاسبة العمومیة نظرا لتعدد الزوایا التي ینظر إلیها منها سواء كانت هذه الزوایا قانونیة، تقنیة أو إداریة وتعاریف عامة خاصة بهذا النوع من المحاسبات.

**أولا: الجانب القانوني**

وتتمثل هذه المصادر في النصوص التشریعیة والتنظیمیة، أو كما یسمى بقانون الإجراءات وفقا للتسمیة القدیمة، ویعتبر القانون 90/21 المؤرخ في 15/08/1990 والمتعلق بالمحاسبة

العمومیة من جملة هذه المصادر، بالإضافة إلى المراسیم التنفیذیة المتعلقة بأشخاص المحاسبة العمومیة[[1]](#footnote-2)، وذلك ما نوضحه فیما یلي:

 قانون المحاسبة العمومیة: ویعتبر المصدر الأساسي للقواعد القانونیة للمحاسبة العمومیة في الجزائر والذي یسمى بقانون المحاسبة العمومیة، وتجدر الإشارة هنا إلى أنه قبل صدور هذا القانون كان هناك ما یشبه الفراغ القانوني فیما یتعلق بتحدید قواعد المحاسبة العمومیة وتقنیاتها، فبعد الاستقلال استمر العمل بمعظم النصوص التشریعیة والتنظیمیة التي كانت تحكم نظام المحاسبة العمومیة في فرنسا بصفة عامة أو تلك التي كانت خاصة بالجزائر المستعمرة إلا أنه یجب التأكید على أن هذا الفراغ القانوني لم یكن یعني عدم وجود أي نص قانوني متعلق بالمحاسبة العمومیة، بل على العكس من ذلك ففي السنوات الأولى للاستقلال صدرت مجموعة معتبرة من النصوص التنظیمیة التي عوضت النصوص الفرنسیة المطبقة في مختلف الجوانب من مجال المحاسبة العمومیة ولعل أهم نص تنظیمي یمكن ذكره في هذا السیاق هو المرسوم رقم 65/259 المؤرخ في 14/10/1965 المحدد لالتزامات ومسؤولیات المحاسبین (لكل المحاسبین المنتمین إلى القطاع العام، بما فیهم أولئك الذین لم تكن لهم صفة محاسب عمومي بمفهوم نظام المحاسبة العمومیة) فالمقصود إذا بالفراغ القانوني قبل صدور قانون المحاسبة العمومیة لسنة 1990 هو عدم وجود نص تشریعي أو تنظیمي یكون بمثابة الإطار العام للمحاسبة العمومیة والجامع لمبادئها وقواعدها والمرجع الأول والأساسي لها

فالمحاسبة العمومية تصب في إطار وقالب تشريعي تسمح بفرض الرقابة و تطبيق قوانين و إجراءات صارمة لضمان مشروعية العمليات العامة للدولة و الإستغلال الأمثل للموارد و حمايتها من التلاعب وفي الجزائر تبنى مختلف الإجراءات و الإتزامات المتعلقة بالمحاسبين العموميين و الآمرين بالصرف على قانون90/21 المؤرخ في 15 اوت1990 المتعلق بالمحاسب العمومية[[2]](#footnote-3).

**ثانيا: الجانب التقني**

هي مجموعة القواعد الخاصة بعرض الحسابات العمومیة، فإن هذا التعریف یحصر مفهوم المحاسبة العمومیة في تقنیة عرض حسابات الهیئات العمومیة ولكن بالإضافة إلى ذلك فهي تشمل جمیع العملیات المالیة للآمرین بالصرف والمحاسبین العمومیین والتزاماتهم ومسؤولیتهم.[[3]](#footnote-4)

و في تعريف آخر تعرف المحاسبة العمومية من الزاوية التقنية على أنها عرض الحسابات العمومية و تنظيم المحاسبة وظيفة عمومية، غير أن هذا التعريف يحصرها في مدلول ضيق يرتبط بتقنية عرض حسابات الهيئات العمومية، إن مجالها يشمل إضافة إلى ذلك العمليات المالية لآمرين بالصرف و المحاسبين العموميين و إلتزاماتهم، و تحديد مسؤولياتهم، لما تعرف المحاسبة، من وجهة النظر الفنية على أنها تلك تقنية من التقنيات التقديرية مبنية على أساليب كمية و مبادئ عامة، تهتم بـ:الملاحظة ، الجمع ، التبويب ، تسجيل الأحداث الإقتصادية الناشئة عن مختلف العمليات التي يمارسها الأعوان الإقتصاديون و إصدارها في صورة بيانات و معلومات قابلة للإستعمال من طرف المؤسسة نفسها أو من طرف المحيطين بها[[4]](#footnote-5).

**ثالثا: الجانب الإداري**

تعني المحاسبة العمومية كل القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات والحسابات والعمليات الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس الحسابات والميزانيات الملحقة والهيئات الإقليمية المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري كما تبين أيضا التزامات الآمرين بالصرف والمحاسبيين العموميين ومسؤولياتهم ويقصد بتنفيذ الميزانية كل من النفقات وتحصيل الإيرادات، كما تبين المحاسبة كذلك كيفية مسك الحسابات سواء بالنسبة للآمرين بالصرف أو المحاسبين العموميين[[5]](#footnote-6) .

في النهاية حاولنا جمع كل هذه التعريفات في تعريف واحد:

تعرف هيئة الأمم المتحدة المحاسبية العمومية بأنها: المحاسبة التي تختص بقياس، تبويب و تقسيم و معالجة و تحصيل و مراقبة و تأكيد صحة الإيرادات و النفقات للأنشطة المرتبطة بالقطاع الحكومي[[6]](#footnote-7).

المحاسبة العمومية هي مجموعة من القواعد و الإجراءات الخاصة بتنفيذ الموازنة العامة للدولة و هذه الأخيرة تخرج من زاوية كونها اعتماد ينبغي صرفها في الأغراض المخصصة، كما إنها من زاوية أخرى تمثل إيرادات ينبغي تحصيلها و تخضع كلا من إجراءات الصرف و التحصيل لقوانين و تشريعات قائمة تفسرها و توضحها مجموعة من القواعد الصادرة للأجهزة الصرف و التحصيل و التي تحدد كيفية التقيد في السجالت المحاسبية المعمول بها في جميع الوحدات الحكومية.

**المطلب الثاني: خصائص المحاسبة العمومية**

نبين فيما يأتي خصائص المحاسبة العمومية[[7]](#footnote-8):

* تشترك في الوظائف الأساسية مع المحاسبة العامة، وهي قياس وتسجيل وتبويب وتوصيل المعمومات المالية التي تفيد متخذي القرارات.
* تعتبر المجال المحاسبي المتخصص بتقدير العمميات المالية في مؤسسات الدولة.
* يوجد ارتباط بين المحاسبة العمومية وبين مجالات المحاسبة الآخرى، مثل محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية.
* لا تهدف الدولة من خلال المحاسبة العمومية الى تحقيق ربح.
* تعتبر التشريعات والنصوص القانونية كمرجعية لمحاسبة العمومية بالدرجة الأولى.
* تعلق المحاسبة العمومية بالقطاع العمومي لإنطباق الحكومة على الوحدة الحكومية (الوزارة والدوائر والمؤسسات....) ويتبع هذا المفهوم خاصية هامة في المحاسبة العمومية وهي أن الوحدة تدير شؤونها المالية بذاتها وهي في نفس الوقت مسؤولة أمام الجيهات الرقابية العليا في السلطة التنفيذية

المطلب الثالث: **أهداف المحاسبة العمومية**

تهدف إلى تحقيق:

* فرض الرقابة المالية و القانونية على إيرادات الدولة، و ذلك بتتبع عمليات تحصيل لإيرادات و التأكد من ان جميع الإيرادات المستحقة للدولة قد تم تحصيلها وفق القوانين و التنظيمات المعمول بها.
* فرض الرقابة المالية و القانونية على مصروفات الدولة و ذلك بتسجيل عمليات الإنفاق أولا بطريقة تمكن من تتبع الإنفاق بحيث لا تتجاوز المصروفات الإعتمادات المخصصة من قبل السلطة أي ان الإنفاق تم في الوجهة المخصصة لها.
* المساعدة في اتخاذ القرار وذلك عن طريق توفير البيانات التحليلية اللازمة، تعريف الإعتماد المالي: عبارة عن مبلغ من النقود أو أي مصدر آخر يتم احتجاز بغرض القيام بنشاط محدد و الوصول إلى هدف يتفق مع التنظيمات و القيود الخاصة بها.
* تحديد العالقة بين كل أعوانها خاصة الآمرين بالصرف و المحاسبين العموميين.
* اظهار نتائج تنفيذ قانون المالية مع تقديم البيانات اللازمة لتوضيح النتائج الإقتصادية و المالية المترتبة على أنشطة الدولة و تقييم تسيير الأموال العمومية، إضافة إلى هذ الأهداف هناك من يرى أن النظام المحاسبي الفعال يجب أن يصمم حيث يؤدي إلى رقابة إدارية على الأموال و العمليات و إدارة البرامج و المراجعة الداخلية و التقييم بحيث يفحص النتائج الإقتصادية للبرامج الحكومية بما في ذلك تحديد تكلفة الإيرادات و قياس كفاءة أداء الجهات الإدارية في تنفيذ البرامج و الأنشطة المخطط لها[[8]](#footnote-9).

**المطلب الرابع: تعريف الآمر بالصرف و المحاسب العمومي**

**أولا: الآمر بالصرف**

يعرف الآمر بالصرف بأنه: الشخص الذي يعمل باسم الدولة و الجماعات المحلية أو المؤسسات العمومية ويقوم بعملية التعاقد، و بتصفية دين الغير أو قيمته أو تحصيل الإيرادات العامة و يأمر بصرف النفقات. فالآمر بالصرف من خلال المهام الموكلة له حيث يعتبر آمر بالصرف كل عون معني قانونا لتنفيذ إجراءات الأمر بالصرف أو تحرير حوالات قانونا لتنفيذ إجراءات الالتزام و التصفية، و إصدار سند الأمر بالصرف أو تحرير حولات الدفع من جانب النفقات، و القيام بإجراءات الإثبات و التصفية و إصدار سند الأمر بالتحصيل من جانب الإيرادات[[9]](#footnote-10).

* **تصنيف الآمرين بالصرف:**

حددت المادة 25 من القانون 90 -21 المتعلق بالمحاسبة العمومية أصناف الأمرين بالصرف كالآتي:

* الأمر بالصرف الرئيسي:

بناء على نص المادة رقم 26 في القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية تمنح صفة الأمر بالصرف الرئيسي[[10]](#footnote-11) للفئات التالية:

* المسؤولين المكلفون بالتسيير المالي للمجلس الدستوري و المجلس الشعبي الوطني و مجلس المحاسبة.
* الوزراء في حدود الاعتمادات المفتوحة في ميزانية الدولة المخصصة لتسيير الوزارة إضافة إلى الحسابات الخاصة بالخزينة المرخصة في قانون المالية.
* الوالي في حدود ميزانية الولاية.
* رؤساء المجلس البلدي الذين يتصرفون لحساب البلديات.
* المسؤولين المعينون قانونا على رأس المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.
* المسؤولين المعينون قانونا على مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة.
* الآمرين بالصرف الثانويين:

هم الذين يصدرون حوالات الدفع لفائدة الدائنين في حدود الاعتمادات المفوضة و أوامر الإيرادات ضد المدينين[[11]](#footnote-12).

و يقوم الآمرون بالصرف الرئيسيون بتعيين الآمرين بالصرف الثانويين من أجل تسيير و تنفيذ ميزانية وحدات القطاع العام اللامركزية، تتكون شبكة الآمرين بالصرف الثانويين في المديرين الجهويين و المديرين المنصبين على رأس لهيئات العمومية غير المركزية الذين يمثلون مختلف الوزارات على المستوى المحلي.

* الآمر بالصرف الوحيد:

 يعتبر الوالي آمرا بالصرف رئيسيا ووحيدا في نفس الوقت بالنسبة لتنفيذ ميزانية الولاية، إضافة إلى كونه المسؤول المباشر عن متابعة تنفيذ البرامج الإقليمية اللامركزية للتجهيز العمومي المقرر إنجازها على مستوى الولاية و بتمويل نهائي من الميزانية العامة للدولة.

* الأمر بالصرف المفوض:

هو الموظف الذي يفوضه الآمر بالصرف الرئيسي أو الثانوي أو الوحيد، هذا التفويض يسمح له بأداء بعض المهام المدرجة ضمن التسيير المالي للمؤسسة و لكن المراقبة و مسؤولية الآمر بالصرف. الآمر بالصرف المفوض لا يحدد أو يعين بنصوص قانونية و إنما من طرف الآمر بالصرف الرئيسي عن طريق العلاقات المحيطة به، إن قرار التفويض يمكن أن يسحبه الأمر بالصرف في أي وقت كان و لكن بنفس الطريقة التي أنجزها[[12]](#footnote-13).

* الآمر بالصرف المستخلف:

هو الذي يتم تعينه قانونا في حالة وجود مانع قانوني أو غياب الآمر بالصرف الرئيسي أو الثانوي أو الوحيد مع وجوب إشعار كل من المراقب المالي و المحاسب العمومي و ذلك وفق المادة 28 من القانون 90 -21.

**ثانيا: المحاسبين العموميين**

هو كل موظف أو عون له الصفة القانونية للممارسة باسم الدولة و الجماعات المحلية و الهيئات العمومية لعمليات الإيرادات و النفقات و حيازة و تداول الأموال و القيم العمومية[[13]](#footnote-14).

و يعرف المحاسب العمومي حسب المهام المنوطة إليه كما يلي: يعد محاسبا عموميا في مفهوم هذه الأحكام كل شخص يعين قانونا للقيام فضلا عن العمليات المشار إليها في المادتين 18 و 22 التحصيل و الدفع بالعمليات التالية[[14]](#footnote-15):

* تحصيل الإيرادات و دفع النفقات.
* ضمان دراسة الأموال و السندات و القيم أو الأشياء أو المواد المكلف ا و حفظها.
* تداول الأموال و السندات و القيم و الممتلكات و العائدات و المواد.
* حركة حسابات الموجودات.

و من هنا يمكن القول أن المحاسب يختص بتنفيذ المراحل المحاسبية للعمليات المالية لوحدات القطاع العام لأنه إجراءات خاصة محددة قانونا و تشترط توفر مؤهلات تتلاءم مع طبيعة المهام الموكلة له.

العون المكلف قانونا بقبض و صرف المال العام، لهذا السبب فإن طريقة تعيين و اعتماد المحاسب العمومي تتطلب و في هذا الإطار يتولى وزير المالية مهمة تعيين أو اعتماد المحاسبين العموميين حسب الشروط القانونية الخاصةبكل صنف من أصناف المحاسبين العموميين، و ذلك وفق أحكام المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07/09/1991 و المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين و اعتمادهم.

* **تصنيف المحاسبين العموميين:**

 تصنيف المحاسبين العموميين له علاقة مباشرة بالتقسيم الإداري الآلي للدولة، حيث يمكن التمييز بين الأصناف الموالين للمحاسبين العموميين:

* المحاسب العمومي الرئيسي

هو المحاسب الذي يكون مكلفا بإجراء القيد النهائي في سجلات المحاسبة للعمليات المالية للدولة، حيث يقوم بإعداد حسابات التسيير الذي يخضع لمراقبة مجلس المحاسبة. و يصنف بصفة المحاسبين الرئيسين التابعين للدولة كل من[[15]](#footnote-16):

* العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية.
* أمين الخزينة المركزية.
* أمين الخزينة الرئيسية.
* أمناء الخزينة في الولاية.
* الأعوان المحاسبون للميزانيات الملحقة.
* المحاسب العمومي الثانوي:

هو المحاسب العمومي الذي ينفذ العمليات الخاصة بالإيرادات و النفقات لصالح المحاسب العمومي الرئيسي و عليه فالمحاسب المفوض يقوم بإرسال العمليات المالية التي قام بها إلى المحاسب المكلف المؤهل قانونا للقيام بالقيد المحاسبي النهائي لهذه العمليات.[[16]](#footnote-17)

و يتصف بصفة محاسب عمومي ثانوي كل من[[17]](#footnote-18):

* قابضو الضرائب.
* قابضو الجمارك.
* قابضو أسلاك الدولة.
* أمناء خزائن المراكز الاستشفائية الجامعية و المؤسسات العمومية الاستشفائية و المؤسسات العمومية للصحة الجوارية.
* محافظو الرهون.

**المبحث الثاني : مبادئ المحاسبة العمومية**

يعتمد اي نظام محاسبي على مجموعة مبادئ ثابتة و متعارف عليها وتشكل الايطار المحاسبي المحدد لكل محاسب ، و سنقوم في هذا المبدأ بتوضيح مبادئ المحاسبة العمومية بالتفصيل

**المطلب الأول: المبدأ الايداري (مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي )**

يعتبر من المبادئ الأساسية التي يعتمد عليها نظام المحاسبة االعمومية ، حيث يقوم المبدأ على تقسيم مهام أعوان المحاسبة العمومية الى مراحل ايدارية و محاسبية متكاملة يختص كل منهما باداء ما اسند اليه من دون التدخل في عمل الاخر

**الفرع الاول : تعريف مبدأ الفصل بين مهام الامر بالصرف و المحاسب العمومي:**

يتعلق مفهوم الفصل بين مهام الامر بالصرف و المحاسب العمومي بجانب تقسيم السلطات اذ لكل منهما سلطة مستقلة عن الاخر ، أي ليس بينهما علاقة رئاسية و يرتبط مفهوم الفصل ك\لك بالشخصية اذ يمنع القيام بالوظيفتين من قبل شخص واحد وذلك بالاستناد الى القانون 21/90في 15/08/1990المتعلق بالمحاسبة العمومية و الذي يحدد مجال و اختصاص كل من الامر بالصرف و المحاسب العمومي [[18]](#footnote-19)

**الفرع الثاني: اسباب اعتماد مبدأ الفصل بين الامر بالصرف و المحاسب العمومي :**

تطبيقا له\المبدأ تسند مهمة تنفي\ مراحل تحصيل الايرادات و تسديد النفقات الى اعوان مختلفة، بحيث أن الامر بالصرف لا يستطيع أن يقوم بالتسديد بنفسه و المحاسب لا يستطيع أن يدفع دون أن يتحصل على سند الامر بالصرف بسبب اختلاف و تنافي صلاحيات كل منهما في تنفيذ العمليات المالية للدولة ، و الذي ينتج عنه تحديد صلاحيات كل من المحاسب العمومي و الامر بالصرف، قالأول يختص في مجال مراقبة مشروعية العمليات المالية وفق القوانين المعمول بها ، و الثاني يختص في مجال لاالملائمة و يرجع تطبيق المبدأ للأسباب التالية : [[19]](#footnote-20)

**أولا:** تقسيم المهام **:**تمر عملية تنفيذ الميزانية بمراحل ايدارية وأخرى محاسبية، الايدارية من اختصاص الامر بالصرف و تدرج في نطاق الملائمة، أما مهام المحاسب العمومي فتقتصرعلى الجانب المحاسبي ضمن نطاق المشروعية كما انه المؤهل قانونا في مجال تداول و حيازة الأموال و القيم العمومية

* يسمح تقسيم المهام بين أعوان المحاسبة العمومية بالقيام بالمراقبة المزدوجة كل عون على الاخر
* يجب وجود مطابقة بين الحساب الايداري الذي يقوم به الامر بالصرف و الحساب التسييري الذي يقوم به المحاسب العمومي

**ثانيا:تسهيل المراقبة :**

كما قلنا بالمطابقة بين الحساب التسييري و الحساب الايداري للتحقق من صحة الحسابات و مشروعية تنفيذ الميزانية

**ثالثا:وحدة الصندوق**

* المحاسب العمومي هو العون المؤهل قانونا لتسيير و تداول الأموال و القيم العمومية ، حيث يتم ذلك في ايطار وحدة الصندوق، بحيث تودع الأموال العمومية في صندوق واحد تحت مراقبة وزارة المالية
* نتيجة لمبدأ الفصل بين المهام فان الامر بالصرف لا يملك حساب صندوق و لا يمكنه تداول الأموال الا في حالات استثنائية بترخيص من وزارة المالية

**رابعا: مقاومة الغش :**

يتم حماية الأموال العمومية عن طريق تقييد مهام كل من الامر بالصرف و المحاسب العمومي و تحديد اختصاص و صلاحيات كل طرف

**الفرع الثالث:استثناءات مبدأ الفصل بين مهام الامر بالصرف و المحاسب العمومي**

يطبق مبدأ الفصل كقاعدة أساسية في نظام تسيير الأموال العمومية للدولة و تنفيذ الميزانية،ولكن يقبل المبدأ بعض الاستثناءات الناجمة عن التطبيق الميداني لمراحل تسديد النفقات و تحصيل الايرادات ، نوجزها في ما يلي:[[20]](#footnote-21)

* **أولا:استثناءات من جانب تسديد النفقات**

يرخص للامر بالصرف أن يقوم بنفسه بالدفع، يسمح له أن يدفع في الصندوق بعض النفقات ذات الطابع الاستعجالي و النفقات المتكررة ذات المبالغ المنخفضة ، يرخص له فتح الصندوق عن طريق ترخيص مسبق و مصادق عليه من قبل وزير المالية و وزير الدارة المعنية بالصندوق، و يقوم المحاسب العمومي بدور المراقبة

**\*تتمثل النفقات التي تشكل استثناء لهذا المبدأ في :**

**أ. استثناءات تدفع دون أمر بالصرف مسبق و نجد فيها كل من**

**1:** المدفوعات التي تمت عن طريق صندوق التسبيقات

**2**: الدين الأصلي و الفوائد واجبة الدفع الخاصة بديون الدولة و ايضا خسائر الصرف على رأس المال الأصلي

**3**: النفقات ذات الطابع النهائي التي نفذت بعنوان عمليات التجهيز العمومي التي استفادت من تمويلات خارجية

**ب.النفقات التي تدفع بدون الأمر بالصرف: و تتمثل في**

**1:** المجاهدين و معاشات التقاعد المدفوعة من ميزانية الدولة

**2:** المرتبات المدفوعة لأعضاء القيادة السياسية و أعضاء الحكومة

**3:**المصاريف و الأموال الخاصة

* **ثانيا: استثناءات من جانب تحصيل الايرادات :**
* يرخص للامر بالصرف استثناءا تحصيل الايرادات عن طريق انشاء صناديق تحصيل الايرادات بترخيص من المحاسب العمومي الذي يرخص له بتحصيل الايرادات الخاصة اذا كانت طبيعة الامر بالصرف تتطلب ذلك
* مصالح الامر بالصرف ملزمة بايداع المبالغ المحصلة عن طريق الصندوق الى المحاسب العمومي
* يقوم المحاسب العمومي بالتأكد من صحة الحسابات و مشروعية العمليات
* يطالب الامر بالصرف باصدار سند الامر بالتحصيل أجمالي تصحيحي ، من أجل القيد النهائي لهذه العمليات
* بالمقابل يرخص للمحاسب العمومي بتحصيل الأموال التي تودع اليه من طرف المدين الذي يسدد المبالغ من تلقاء نفسه دون توفر سند االتحصيل لدى المحاسب العمومي في انتظار اصدار سند ؤالأمر بالتحصيل التصحيحي من طرف الأمر بالصرف .

المطلب الثاني : المبدأ القانوني (مبدأ التمييز بين الملائمة و الشرعية)

إن تحديد الحد الفاصل بين الملائمة و الشرعية أضحى الإشكالية الكبيرة للنظام المالي العمومي الجزائري أكيد أن هذا النقاش ليس وليد اليوم بل هو نقاش قديم خاضه معظم العلماء دون الوصول إلى يلقى الإجماع. فلم يتفقوا على الحدود التي تنتهي عندها رقابة المحاسب العمومي على التصرفات للآمر بالصرف بعبارة أخرى: متى نقول عن رقابة المحاسب العمومي أنها رقابة شرعية دون أن تتخطى الحدود إلى الملائمة؟.

الفرع الأول :تحديد مفهوم المبدأ القانوني:

لابد من تحديد ماهية كل من الملائمة و الشرعية و كذا مجال لكل منها ليتسنى لنا التمييز بينها و بالتالي ضمان عدم وجود أي تداخل بينهما أثناء قيام المحاسب العمومي بمزاولة مهامه.

تعريف الشرعية او القانونية :

* مطابقة التصرفات و العمليات المالية للنصوص القانونية و التنظيمية المعمول بها إذن فرقابة المحاسب العمومي تنصب على احترام النصوص القانونية و التنظيمية المعمول بها.[[21]](#footnote-22)
* وهي تتعلق بكل ما هو قانوني أي العمل وفق القوانين السارية المفعول و لايجوز الخروج عن الإطار القانوني المسطر للقيام بمختلف المهام المالية للمحاسب.[[22]](#footnote-23)

تعريف الملائمة :

* هي خاصة بالآمر بالصرف الذي هو في نفس الوقت مطالب بالشرعية فالأولى تنصب على التسيير و الاختيار بين جملة من المعطيات بينما الثانية تنصب على احترام النصوص القانونية و التنظيمية المعمول بها و كذا فصول الميزانية. المحاسب العمومي لا يجوز له مراقبة الاختيار الذي قام به الآمر بالصرف حتى و لو كان هذا الاختيار فاشل.
* تعني ترك المبادرة للموظفين العموميين للقيام بمهامهم و لكن دائما في إطار القوانين المعمول به

إن الشرعية و القانونية هي في الواقع ركيزة عمل كل من الآمر بالصرف و المحاسب العمومي ، حيث أن كلاهما مرتبط ارتباطا وثيقا بتطبيق القوانين ، و لكن في بعض الحالات يسمح لهم بحرية اتخاذ القرار الذي يرونه ملائما في إطار مهامهم و لكن بشرط عدم التعارض مع القوانين المعمول بها

الفرع الثاني: مثال عن المبدأ القانوني

فإذا افترضنا أن رئيس الجامعة يريد اقتناء عتاد و أجهزة الإعلام الآلي.فإن كل ما يتعلق بنوعية الأجهزة، ملاءمته للاحتياجات، هل هو ضروري و يدخل في الاحتياجات الملحة للمؤسسة... ،( opportunité) فإن كل هذه الاستفسارات تدخل في اختصاص الآمر بالصرف و تتعلق بالملائمة أما إذا تساءلنا عن طريقة التسديد لهذه الأجهزة و الوثائق المبررة لها فإن ذلك يدخل في نطاق لأن التسديد يخضع للإجراءات القانونية و من اختصاص المحاسب ، لأنه ، ( régularité) الشرعية لا يصح دفع مبلغ الأجهزة قبل الاستلام المادي و القانوني لهذه الأجهزة و تبرير كيفية شرائها و مدى توفر الاعتمادات المالية اللازمة لدى المؤسسة لتسديدها

المطلب الثالث: المبدأ المحاسبي والتقني( عدم تخصيص الإرادات للنفقات)

في ظل احترام القواعد الكبرى للميزانیة، تتبنى قواعد المحاسبة العمومیة مبدأ عدم تخصیص الإيرادات للنفقات بحیث أن المبلغ الإجمالي للإيرادات یستعمل لتغطیة كل النفقات العمومیة دون إجراء المقاصة بین الإیرادات و النفقات و دون تخصیص إیراد معین لتحقیق نفقة معینة

**الفرع الأول: تعريف عدم تخصيص الإرادات للنفقات**

 تشكل كل الإیرادات وحدة متكاملة في المیزانیة ولا یمكن أن تخصص الموارد المالیة الناتجة عن تحصیل إیراد معین إلى تمویل تحقیق نفقات خاصة دون غیرها، فكل موارد تحصیل الإيرادات المتوقعة في المیزانیة تستعمل لتمویل و تغطیة كل النفقات، هذا من أجل تحقیق الشفافیة في مجال إعداد و تنفیذ و مراقبة المیزانیة العامة للدولة، إلى جانب تفادي تبذیر الموارد العمومیة، عن طریق تحقیق التوازن في تمویل النفقات[[23]](#footnote-24).

أي هي أن كل الأموال العمومية الناتجة عن تحصيل الإيرادات لا يمكن الغلق عليها في الخزانة و تخصيصها في نفس الوقت لتسديد نفقات معينة و محددة[[24]](#footnote-25)

ا**لفرع الثاني׃ نتائج تطبیق مبدأ عدم تخصیص الإیرادات للنفقات**

من أجل احترام قاعدة شمولیة المیزانیة تتبنى المحاسبة العمومیة مبدأ عدم تخصیص الإیرادات للنفقات، والذي ینتج عن تطبیق قاعدتین أساسیتین في نظام المحاسبة المالیة و هما قاعدة وحدة الخزینة و قاعدة وحدة الصندوق

* أولا: قاعدة وحدة الخزینة

یجب أن تودع كل الأموال العمومیة لدى الخزینة العمومیة مهما كانت طبیعة ممتلكها سواء كانت للدولة، الولایة، البلدیة أو المرافق العمومیة ذات الطابع الإداري، فكل السیولة النقدیة للهیئات العمومیة هي في نفس الوقت ملك لها و مسیرة من طرف الدولة (مال عام) حیث كانت المادة 8 من القانون 84 المتعلق بقوانین المالیة صریحة في منع تخصیص الإیرادات العمومیة لنفقات عمومیة معینة ومحددة، إذ أن كل الإیرادات تستعمل لتغطیة نفقات المیزانیة العامة للدولة، ونصت هذه المادة صراحة على ما یلي:

"لا یمكن تخصیص أي إیراد لتغطیة نفقات خاصة و تستعمل موارد الدولة لتغطیة نفقات المیزانیة العامة للدولة بلا تمییز".

* ثانیا: قاعدة وحدة الصندوق

كل السیولة لهیئة عمومیة مهما كان مصدرها فهي تستعمل لكل النفقات الخاصة بهذه الهیئة

العمومیة ومهما كانت طبیعة النفقات، والنتیجة هي أنه لا یمكن للمحاسب العمومي أن یمتلك إلا حساب صندوق واحد و حساب بریدي واحد خاص بهذه الهیئة العمومیة.[[25]](#footnote-26)

**الفرع الثالث׃ استثناءات مبدأ عدم تخصیص الإيرادات للنفقات**

یقبل مبدأ عدم تخصیص إیرادات للنفقات عدة استثناءات محددة قانونا لاعتبارات تطبیقیة و

1984 و المتعلق بقوانین /07/ 84 المؤرخ في 07 - میدانیة، حیث تنص المادة 8 من القانون رقم 17 المالیة على تخصیص إیرادات معینة لتمویل دفع نفقات معینة دون غیرها من النفقات العمومیة في الحالات الاستثنائیة الموالیة׃ [[26]](#footnote-27)

* أولا: المیزانیات الملحقة

یتم تحدید إنشاء أو إلغاء المیزانیات الملحقة بموجب قانون المالیة، و یكون موضوع میزانیة ملحقة، المؤسسات العمومیة ذات الطابع التجاري، و التي تستفید من إعانات مالیة تدفع من المیزانیة العامة للدولة. غیر أن إیرادات هذه المؤسسات تصرف لتغطیة نفقاتها فقط دون أن تساهم في تمویل باقي النفقات العمومیة.

و یجدر الذكر هنا أن قانون المالیة في الجزائر، یتبنى وجود میزانیة ملحقة واحدة و هي المیزانیة الملحقة للبرید والمواصلات. وتشكل هذه الأخیرة استثناءا لمبدأ عدم تخصیص الإیرادات للنفقات، لأن الإیرادات المتوقعة في المیزانیة الملحقة لا تدفع للخزینة بل تخصص لتغطیة النفقات المسجلة في المیزانیة الملحقة دون غیرها من النفقات العمومیة المسجلة في المیزانیة العامة للدولة.

* ثانیا: الحسابات الخاصة للخزینة

وهي حسابات تفتح و تغلق بموجب قانون المالیة یتم بواسطتها تسجیل عملیات مالیة خاصة، حیث تخصص الإیرادات المسجلة في هذه الحسابات لتمویل نفقات معینة دون غیرها من النفقات العمومیة، والتي یتم عن طریقها تخصیص بعض موارد الحسابات الخاصة للخزینة، و حسب المادة 48 من القانون رقم 17- 84 المؤرخ في 07 /07/ 1984 المتعلق بقوانین المالیة تنقسم هذه الحسابات إلى: -

أ. الحسابات التجاریة و التي تدرج فیها الإیرادات و النفقات لتنفیذ عملیات ذات طابع

صناعي و تجاري تقوم بها المصالح العمومیة للدولة، بصفة استثنائیة

ب . حسابات التخصیص الخاص و التي تتضمن العملیات الممولة بواسطة موارد خاصة في میزانیة الدولة

ت . حسابات التسبیقات.

ث . حسابات القروض.

ج . حسابات التسویة مع الحكومات الأجنبیة.

* ثالثا: الأموال المخصصة للمساهمات و إجراء استعادة الاعتمادات

تشمل الأموال المخصصة للمساهمات على مجمل المبالغ المدفوعة بدون مقابل لفائدة المیزانیة العامة للدولة من طرف الأشخاص الطبیعیین أو الاعتبارین قصد المساهمة أو المشاركة في انجاز مشاریع أو تسدید نفقات ذات منفعة عامة و تحت م ا رقبة الدولة مثل "تبرع لبناء مساجد…" حیث تودع هذه الأموال في حسابات خاصة و یتم تخصیص استعمال هذه الموارد طبقا لهدف المساهمة التي رصدت من أجلها.

أما فیما یخص إجراءات استعادة أو استرداد الاعتمادات، فهي عملیة یتم عن طریقها استعادة الاعتمادات، فهي عملیة یتم عن طریقها استعادة الاعتمادات لفائدة الإدارة المعنیة، بالنسبة للمبالغ المدفوعة بغیر حق للخزینة.

**المطلب الرابع: مبادئ أخرى من مبادئ المحاسبة العمومية**

**الفرع الأول : مبدأ تخصيص النفقات :**

**اذا كان مبدأ عدم التخصيص هو الذي يحكم الايرادات ، فان النفقات يحكمها مبدأ التخصيص بمعنى أن الاعتمادات المالية المفتوحة في الميزانية يجب أن تخصص بدقة لارساء الانضباط و تسهيل الرقابة من قبل الهيئات الرقابية المختلفة [[27]](#footnote-28)**

**الفرع الثاني: مبدأالرقابة القضائية لمجلس المحاسبة:[[28]](#footnote-29)**

* الرقابة على حسابات المحاسبيين العموميين الفعليين : تمثل الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة من النظام العام ، وتتمثل مهمته الرئيسية في مراجعة كيفية استعمال الأموال العمومية و التأكد من مدى مطابقة ذلك لقواعد المحاسبة العمومية.

ومن خلال ذلك فان اختصاصاته القضائية تشمل من حيث المبدأ المحاسبيون العموميون ، كما تشمل فئة أخرى من الأعوان و هم الأعوان المحاسبة العمومية و الذين وجب اخضاعهم للرقابة المالية

* اجراءات مراجعة حسابات المحاسبيين العموميين تتمثل في :

\* معاينة الحسابات

\* الحكم على الحسابات

\* القرار النهائي

**الفرع الثاني:المسؤولية الشخصية و المالية للمحاسب العمومي:[[29]](#footnote-30)**

المحاسب العمومي مسؤول مسؤولية شخصية و مالية على الحساب الموكلة له و عن كل خطأ يرتكبه اثناء تنفيذه لمختلف العمليات المالية و هذا حسب 41ـ 46)من قانون 90ـ29حيث نصت المادة 41**[[30]](#footnote-31)(تطبق مسؤولية المحاسب العمومي الشخصية و المالية على جميع عمليات القسم الذي يديره من تاريخ تنصيبه فيه الى تاريخ انتهاء مهامه ، غير أنه لايمكن اقحام هذا المسؤولية بسبب تسيير أسلافه إلا في العمليات التي يتكفل بها بعد التحقيق دون التحفظ أو إعتراض عند تسليم المصلحة الذي يتم وفق كيفيات تحدد عن طريق التنظيم)**

**الفرع الثالث: مبادئ واجبة الذكر:[[31]](#footnote-32)**

* مبدأ تحديد عمليات تنفيذ النفقات و الايرادات.
* مبدأ إجبارية وضع أموال الهيئات العمومية في الخزينة العمومية.
* مبدأ الترخيص المسبق للمداخيل و النفقات .
* مبدأ مسؤولية الامر بالصرف و المحاسب العمومي .
* مبدأ حق المحاسب العمومي في تأجيل أو رفض الدفع من جهة ، أو حق الأمر بالصرف في التسخيير المحاسبي العمومي بالدفع تحت مسؤوليته الشخصية .

**الخاتمة**

تعتبر المحاسبة العمومية نظاما خاص للمعلومات المحاسبية يحكم النشاط المالي للدولة في قطاع الخدمات العامة ، فهي مكونة من اجراءات تختلف عن ما هو موجود عند غيرها من المحاسبات الأخرى و \لك نظرا لاختلاف أهدافها و مجال تطبيقها ، فنظام المحاسبة العمومية لا يهتم بقياس لبربح وإنما يهدف إلى تحقيق رقابة مستمرة و دائمة و التي تضمن الحفاظ فهي تضمن الحفاظ على المال العام .فهي تطبق على الوحدات و المؤسسات غير هادفة للربح ،بعكس باقي المحاسبات التي تنطبق على الوحدات و المؤسسات الهادفة لتحقيق الربح كالمؤسسات \ات الطابع الإقتصادي و التجاري .

إن المحاسبة العمومية تعتمد على مجموعة من القواعد و الاجراءات التي تقرها السلطة التشريعية لكل دولة ، حيث تتسق ه\ه القواعد مع الخصائص المميزة لخدمة المصلحة العامة من جهة ، و مع إحتياجات التخطيط و الإدارة و الرقابة الحكومية من جهة أخرى من أجل الوصول إلى تحقيق أهداف النشاطات الحكومية التي تسعى إلى تقديم خدمات عامة دون مقابل مثل التربية، التعليم،الصحة ومختلف الخدمات الاخرى التي تقوم بها الدولة ، وه\ا من أجل تحقيق الرفاهية لجميع أفراد المجتمع.

**قائمة المراجع**

* **أولا: الكتب**
1. محمد مسعي، المحاسبة العمومیة، دار الهدى، عین ملیلة، الجزائر 2003**.**
2. د.محمد عباسي حجازي ,المحاسبة الحكومية في إدارة التنمية االقتصادية ,إصدار المنظمة العربية للعلوم الإدارية ,1988**.**
3. اسماعيل حسين احمرو، المحاسبة الحكومية من التقليد الى الحداثة، دار المسيرة، عمان، الطبعة الآولى، 2003.
4. عبد الحي مرعي، د محمد القيومي، المحاسبة العمومية و القومية, اصدار الدار الجامعية**،** 1990.
* **ثانيا:المذكرات**

فهیم نعیجة، نظام المحاسبة العمومیة كأداة فعالة في تسییر و رقابة الجماعات المحلیة، مذكرة ماجستیر، كلیة العلوم الاقتصادیة وعلوم التسییر، جامعة البلیدة 2 ،2011.

شلال زهير، نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة و أفاق إصلاحه،مذكرة في العلوم الإقتصادية، فرع نقود و مالية، جامعة الجزائر، 2001/2002.

وشطر سليمة، المحاسبة العمومية و دورها في حماية أملاك الدولة، مذكرة ماجستار في العلوم التجارية، فرع محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر03 ،2010/2011.

ربيزي لمين ،دور المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة للدولة و مدى فعاليتها ، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر حقوق،تخصص ادارة و مالية ، جامعة زيان عاشور الجلفة ، كلية الحقوق ، قسم الحقوق ،2016/2017.

عبدلي حمو /مهني أمير، دور مجلس المحاسبة في مراقبة الأموال العمومية ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماسترفي القانون العام ، تخصص قانون الجماعات المحلية ، جامعة عبد الرحمن ميرة بجاية ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، قسم القانون العام ،2015/2016.

رزقي لمين ، محمد عمرون،افاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية في المؤسسات الجزائرية،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي ، كلية العلوم الاقتصادية ، فرع العلوم التجارية ، تخصص محاسبة و تدقيق ،جامعة محمد بوضياف ، مسيلة ، 2016/2017.

بن بيا محمد ، عدي محمود ،واقع المحاسبة العمومية في المؤسسة العمومية ، دراسة حالة جامعة أدرار ، مذكرة ماستر ، تخصص مالية المؤسسة ، شعبة علوم تجارية ،جامعة أدرار الجزائر ، 2016/2017.

* **ثالثا: دروس و محاضرات و مطبوعات**

نور الدين العياشي، محاضرات و دروس، جامعة منتوري، قسنطينة .

د/منصوري الزين **،** المحاسبةالعمومية ، جامعة سعد دحلب بليدة ، 2011

محمد براق ، المحاسبة العمومية ، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الرابعة تخصص محاسبة،المدرسة العليا للتجارة ،2000.

حسين الصغير ,"دروس في المالية العامة والمحاسبة العمومية "، دار المحمدية العامة ، الجزائر 2001.

سويسي الخنساء واخرون

* **رابعا: المراسيم و القوانين**
1. الجريدة الرسمية العدد 35 الصادرة بتاريخ 15/08/1990 المادة 41 من قانون 90/22.

المادة 23 في القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

المادة رقم 26 في القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

المادة 8 من المرسوم التنفيذي، رقم 91/313 ،المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 الذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف و المحاسبون العمومين و كيفياتها و محتواها.

المادة 33 في القانون 90/21 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313.

1. المادة 32 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313.
1. فهیم نعیجة، نظام المحاسبة العمومیة كأداة فعالة في تسییر و رقابة الجماعات المحلیة، مذكرة ماجستیر، كلیة العلوم الاقتصادیة وعلوم التسییر، جامعة البلیدة 2 ،2011 ،ص 61 -62. [↑](#footnote-ref-2)
2. بوشنطــر سليمة، المحاسبة العمومية و دورها في حماية أملاك الدولة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 3، السنة 2010/2011، ص 61. [↑](#footnote-ref-3)
3. محمد مسعي، المحاسبة العمومیة، دار الهدى، عین ملیلة، الجزائر 2003، ص 07. [↑](#footnote-ref-4)
4. نور الدين العياشي، محاضرات و دروس، جامعة منتوري، قسنطينة . ص81. [↑](#footnote-ref-5)
5. الجريدة الرسمية العدد 35 الصادرة بتاريخ 15/08/1990 المادة 41 من قانون 90/22. [↑](#footnote-ref-6)
6. د.محمد عباسي حجازي ,المحاسبة الحكومية في إدارة التنمية االقتصادية ,إصدار المنظمة العربية للعلوم الإدارية ,1988 ص10. [↑](#footnote-ref-7)
7. إسماعيل حسين احمرو، المحاسبة الحكومية من التقليد الى الحداثة، دار المسيرة، عمان، الطبعة الآولى، 2003. ص: 39،40 [↑](#footnote-ref-8)
8. عبد الحي مرعي، د محمد القيومي، المحاسبة العمومية و القومية, اصدار الدار الجامعية 1990 ص 27. [↑](#footnote-ref-9)
9. المادة 23 في القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية. [↑](#footnote-ref-10)
10. لمادة رقم 26 في القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية. [↑](#footnote-ref-11)
11. المادة 8 من المرسوم التنفيذي، رقم 91/313 ،المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 الذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف و المحاسبون العمومين و كيفياتها و محتواها. [↑](#footnote-ref-12)
12. شلال زهير، نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة و أفاق إصلاحه،مذكرة في العلوم الإقتصادية، فرع نقود و مالية، جامعة الجزائر، 2001/2002. ص106. [↑](#footnote-ref-13)
13. وشطر سليمة، المحاسبة العمومية و دورها في حماية أملاك الدولة، مذكرة ماجستار في العلوم التجارية، فرع محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر03 ،2010/2011. ص82. [↑](#footnote-ref-14)
14. المادة 33 في القانون 90/21 المتعلق بالمحاسبة العمومية. [↑](#footnote-ref-15)
15. المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313. [↑](#footnote-ref-16)
16. شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص 108. [↑](#footnote-ref-17)
17. المادة 32 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313. [↑](#footnote-ref-18)
18. محمد براق ، المحاسبة العمومية ، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الرابعة تخصص محاسبة،المدرسة العليا للتجارة ،2000، ص 48/49 [↑](#footnote-ref-19)
19. ربيزي لمين ،دور المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة للدولة و مدى فعاليتها ، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر حقوق،تخصص ادارة و مالية ، جامعة زيان عاشور الجلفة ، كلية الحقوق ، قسم الحقوق ،2016/2017، ص 25/26/27. [↑](#footnote-ref-20)
20. ربيزي لمين ،مرجع سابق ، ص 27/28. [↑](#footnote-ref-21)
21. https://elma3had.com / [↑](#footnote-ref-22)
22. منصوري الزين " محاسبة عمومية "جامعة الجزائر ص 11 [↑](#footnote-ref-23)
23. ربيزي لمين،دور المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة للدولة و مدى فعاليتها ، مرجع سابق ، ص35. [↑](#footnote-ref-24)
24. حسين الصغير ,"دروس في المالية العامة والمحاسبة العمومية "، دار المحمدية العامة ، الجزائر 2001، ص 99. [↑](#footnote-ref-25)
25. ربيزي لمين مرجع سابق ص36 [↑](#footnote-ref-26)
26. سويسي الخنساء واخرون مرجع سابق ص39 [↑](#footnote-ref-27)
27. حسين الصغير ، دروس في المالية العامية و المحاسبة العمومية ، مرجع سابق ، ص 101. [↑](#footnote-ref-28)
28. عبدلي حمو /مهني أمير، دور مجلس المحاسبة في مراقبة الأموال العمومية ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماسترفي القانون العام ، تخصص قانون الجماعات المحلية ، جامعة عبد الرحمن ميرة بجاية ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، قسم القانون العام ،2015/2016، ص 72/73/74. [↑](#footnote-ref-29)
29. رزقي لمين ، محمد عمرون،افاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية في المؤسسات الجزائرية،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي ، كلية العلوم الاقتصادية ، فرع العلوم التجارية ، تخصص محاسبة و تدقيق ،جامعة محمد بوضياف ، مسيلة ، 2016/2017 ، ص8. [↑](#footnote-ref-30)
30. الجريدة الرسمية العدد 35الصادرة بتاريخ 15/08/1990،المادة 41من قانون 90/22. [↑](#footnote-ref-31)
31. بن بيا محمد ، عدي محمود ،واقع المحاسبة العمومية في المؤسسة العمومية ، دراسة حالة جامعة أدرار ، مذكرة ماستر ، تخصص مالية المؤسسة ، شعبة علوم تجارية ،جامعة أدرار الجزائر ، 2016/2017، ص 3. [↑](#footnote-ref-32)