وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد الشيخ العربي التبسي – تبسة –

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم حقوق

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

تخصص: قانون إداري

بعنوان:

قواعد التسيير المالي في ظل القانون رقم 23-07

إعداد الطلبة:

براجي هيثم

عباد بلال

إشراف الأستاذ:

ملاك عراسة

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
يحي بدايرية	أستاذ محاضر (أ)	رئيسا
عراسة ملاك	أستاذ محاضر (ب)	مشرفا ومقررا
جفالي أسامة	أستاذ محاضر (أ)	ممتحنا

السنة الجامعية: 2024/2023

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد الشيخ العربي التبسي – تبسة –

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم حقوق

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

تخصص: قانون إداري

بعنوان:

قواعد التسيير المالي في ظل القانون رقم 07/23

إعداد الطلبة:

براجي هيثم

عباد بلال

إشراف الأستاذ:

ملاك عراسة

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
يحي بدايرية	أستاذ محاضر (أ)	رئيسا
عراسة ملاك	أستاذ محاضر (ب)	مشرفا ومقررا
جفالي أسامة	أستاذ محاضر(أ)	ممتحنا

السنة الجامعية: 2024/2023


بسم الله الرحمن الرحيم

الكلية لا تتحمل أي مسؤولية على ما يرد في هذه المذكرة من آراء

شكر وعرفان

بعد الصلاة والسلام على خير الأنام، نحمد الله العليم القدير ونشكره أن أنعم علينا بنعمة العقل والدين، القائل في محكم التنزيل: ﴿ وَفَوْقَ كُلِّ ذِي عِلْمٍ عَلِيمٌ ﴾ [يوسف: 76]

فالحمد لله تعالى حتى يرضى و الحمد لله بعد الرضا

وفاءا وتقديرا واعترافا منا بالجميل نتقدم بجزيل الشكر والعرفان لكل المخلصين في عملهم على رأسهم الأستاذ **ملاك عراسة** صاحب الفضل في توجيهنا وتأطيرنا والذي لم يبخل علينا بجهده و وقته ومعرفته,

كما نشكر جميع الأساتذة الكرام خاصة أصحاب الأثر الطيب الذين ساهموا في توجيهنا طيلة مسارنا الدراسي، فجزاهم الله عنا خيرا.

إهداء

الحمد لله رب العالمين وكفى ، وصلّ اللهم وسلم وبارك على الحبيب المصطفى ،

وبعد...

أهدي ثمرة هذا الجهد إلى روح أبي الغالي أسكنه الله فسيح جنانه و جزاه عنا خير الجزاء

و إلى أمي من بدعائها تتيسر السبل أطال الله عمرها ،

إلى زوجتي من ساندت خطاي المتعثرة صاحبة الكلمات التي طالما سارت بي نحو

النجاح ،

أقدم هذا العمل إلى حصاد عمري ولدي الغاليين **رنيم** و **محمد الأزهر**,

إلى عائلتي فردا فردا ، إلى إخوتي وأخواتي ،

إلى كل أصدقائي وزملائي وأساتذتي ،

إلى كل من وسعهم قلبي ولا تسعهم هذه الكلمات.

هيثم

إهداء

الحمد لله رب العالمين و الصلاة و السلام الأتمان الأكملان على سيد المرسلين سيدنا محمد بن عبد الله الصادق الأمين و على اله و صحبه أجمعين و من تبعهم بإحسان الى يوم الدين وبعد...

أهدي ثمرة هذا الجهد إلى **والديّ العزيزين** ، اللذان لم يبخلا علي بالدعم و التشجيع ، يا من كانت توجيهاتهما نورا أضاء دربي.

إلى عائلتي فردا فردا ، إلى إخوتي وأخواتي ...

إلى أساتذتي كل باسمه الذين قدموا لي الدعم في مشواري الدراسي و الجامعي...

أقدم هذا العمل إلى أصدقائي الأعزاء ، شركاء الدرب و المساندين لي في كل خطوة الذين كانوا عونا و سندا دائما...

إلى كل من وسعهم قلبي ولا تسعهم هذه الكلمات.

بلال

قائمةالمختصرات

ج ر ع	جريدة رسمية عدد
ص	صفحة
د ط	دون طبعة
ج	الجزء

مـــقدمـــــة

مقدمة:

شهدت الجزائر في السنوات الماضية إصلاحات عميقة في نظامها الاقتصادي وذلك لمواكبة التغيرات الاقتصادية الدولية، وكذا تحقيق الحوكمة المالية على المستوى المحلي وذلك بتحسين الأداء المالي والمؤسساتي العام، لذا كان من الضروري على المشرع الجزائري تهيئة الأرضية، والبنية القانونية لمسايرة هذه الإصلاحات التي تكون بواسطة نصوص قانونية والوصول إلى أفضل أداء مالي و اقتصادي.

ولقد احتل تحديث النظام المالي والمحاسبي مرتبة الريادة ضمن هذه الإصلاحات وهذا ما كرسه المشرع الجزائري بداية من خلال إصدار القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 22 ذي الحجة عام 1439 الموافق 2 سبتمبر سنة 2018 والمتعلق بقوانين المالية ليلغي ويعدل بعض أحكام القانون القديم رقم 84-17 المؤرخ في 8 شوال عام 1405 الموافق 7 يوليو سنة 1984 والمتعلق بقوانين المالية، الذي أصبح لا يستجيب للمتطلبات التي فرضها التوجه المالي والاقتصادي للحكومة، مما أدى إلى الانتقال من التسيير القائم وفق الوسائل إلى نمط جديد من التسيير القائم على البرامج والنتائج، وذلك من خلال تخصيص الإيرادات والنفقات العامة في شكل برامج متعددة السنوات بدل السنوية مع إعطاء نوع من الحرية للمسيرين في اتخاذ القرار، وتحميلهم قدر أكبر من المسؤولية ومعالجة النقائص.

وفي إطار تحقيق الفاعلية في تسيير الميزانيات العمومية وتجسيد إستراتيجية الدولة المتمثلة في العمل على زيادة الموارد و تخفيض النفقات، تم إصدار القانون رقم 23-07 مؤرخ في 3 ذي الحجة عام 1444 الموافق 21 يونيو سنة 2023 والمتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، بهدف إبراز دور أعوان المحاسبة العمومية في فاعلية تنفيذ ميزانية الدولة، كما جاء هذا الأخير ببعض المستجدات وعلى رأسها المهام والمسؤوليات الجديدة لأعوان تنفيذ الميزانية والعمليات المالية في شقها الإداري، وهم الآمرون بالصرف وكذلك في شقها المحاسبي وهم المحاسبون العموميون بالإضافة إلى تكريس أكبر لمبدأ الفصل بين هؤلاء الأعوان واستبدال تسمية المراقب المالي بالمراقب الميزانياتي وغيرها من التعديلات لهذا فالقانون رقم 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي يعتبر العمود الفقري والتجسيد الفعلي لما جاء به القانون

العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية من إصلاحات وتطويره لعملية تسيير المالية العامة التي تتطلب معلومة ميزانياتية ومحاسبية ومالية شاملة وصادقة. بالإضافة الى ذلك نشير الى أنه من أجل تطبيق القانون 23-07 صدرت عدة مراسيم تنفيذية منها المرسوم التنفيذي رقم 24-92 المؤرخ في 12شعبان عام 1445 الموافق ل22 فبراير سنة 2024، يحدد شروط وكيفيات الإستخلاف وتفويض الإمضاء وتعيين الآمرين بالصرف المكلفين.

من خلال ما تم تناوله فإن الإشكال الجوهري الذي يمكن طرحه هو:

فيما تتمثل أدوار ومسؤوليات أعوان تنفيذ الميزانية في ظل القانون رقم 23-07 المؤرخ في 21 يونيو 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي ؟

وتندرج تحت هذه الإشكالية مجموعة من التساؤلات نذكر منها:

- ✓ ما هو الإطار الوظيفي للآمر بالصرف؟ وفيما تتمثل الجهات الرقابية المكلفة بالرقابة عليه؟
- ✓ إلى أي مدى يمكن تحديد الإطار الوظيفي للمحاسب العمومي ؟ وفيما تتمثل الجهات الرقابية المكلفة بالرقابة عليه؟

تتجلى أهمية الموضوع في الوقوف على أبرز التعديلات والتغييرات التي جاء بها القانون رقم 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، وذلك عن طريق تسليط الضوء على المهام والمسؤوليات المستحدثة لأعوان تنفيذ الميزانية وتبيان أوجه التشابه والاختلاف بينها، وبين المهام والمسؤوليات المذكورة في القانون القديم رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

كما تكمن أهمية الدراسة في الضرورة القصوى التي يكتسبها مسار الإصلاح الميزانياتي الذي انطلقت فيه الجزائر في السنوات الماضية والذي من شأنه تدارك النقائص والاختلالات المسجلة سابقا وجعل المحاسبة العمومية في الجزائر أكثر فاعلية، وشفافية ومطابقة للمعايير الدولية.

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد الإطار الوظيفي لأعوان تنفيذ الميزانية و الجهات المكلفة بالرقابة عليها في ظل القانون رقم 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي.

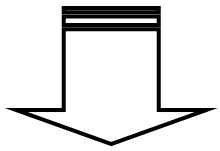
أما دوافع وأسباب اختيارنا للموضوع فهي متعددة نذكر منها:

تم اختيار هذا الموضوع نتيجة حداثته ومزامنته لفترة الإصلاح الميزانياتي الذي تعيشه الجزائر وما يكتسبه هذا الموضوع من أهمية، وكذا لارتباطه بمواضيع القانون الإداري مجال تخصصنا إضافة لذلك الرغبة في تنمية المعرفة في مجال المحاسبة العمومية والتسيير المالي وإدراك لأهمية الموضوع خاصة في ظل الإصلاح الميزانياتي، وفهم قواعد التسيير المالي للمؤسسات التي تنتمي له ومحاولة إثراء البحث العلمي ولو بالقدر البسيط.

بهدف الإجابة عن الإشكالية المطروحة تم الاعتماد على المنهج الإستنباطي للتعرف على المهام الموكلة لأعوان التنفيذ الميزانياتي و مسؤولياتهم وتحديد الهيئات المكلفة بالرقابة عليها، كما تم إستخدام المنهج التاريخي لدراسة التطورات الجديدة بناءا على اثار قانون المحاسبة القديم.

لمعالجة الإشكالية المطروحة تم تقسيم الدراسة إلى فصلين: الفصل الأول نتناول فيه القواعد المتعلقة بالآمر بالصرف والذي يتم دراسته في ثلاثة مباحث: الإطار الوظيفي للآمر بالصرف (مبحث أول)، مهام ومسؤوليات الآمر بالصرف (مبحث ثاني)، الرقابة على أعمال الآمرين بالصرف (مبحث ثالث)، الفصل الثاني نتناول فيه القواعد المتعلقة بالمحاسب العمومي و الذي سيتم دراسته في ثلاثة مباحث كالآتي: الإطار الوظيفي للمحاسب العمومي (مبحث أول)، مهام ومسؤوليات المحاسب العمومي (مبحث ثاني)، الرقابة على أعمال المحاسب العمومي (مبحث ثالث).

الفصل الأول: القواعد المتعلقة بالآمر بالصرف



المبحث الأول: الإطار الوظيفي للآمر بالصرف.

المبحث الثاني: مهام ومسؤوليات الآمر بالصرف.

المبحث الثالث: الرقابة على أعمال الآمر بالصرف.

الفصل الأول:
القواعد المتعلقة بالآمر بالصرف

لضمان استخدام الأموال وتسييرها بكفاءة وفعالية تعد عملية الصرف من الجوانب الحيوية لتحقيق أهداف المؤسسة أو المنظمة.

كما أن إطار العمل الوظيفي للآمر بالصرف يلعب دورًا حيويًا في تحقيق اهداف المؤسسة بشكل مالي مستدام ، وذلك من خلال منحه مجموعة من المهام و المسؤوليات.

تعتبر الرقابة على أعمال الآمرين بالصرف أحد العناصر الأساسية لضمان شفافية ونزاهة عمليات الصرف، وتضمن تدقيقًا مستمرًا يؤدي إلى التقليل وجود تجاوزات أو انحرافات في استخدام الأموال حيث سنتطرق في هذا الفصل إلى الإطار الوظيفي للآمر بالصرف (المبحث الأول)، وإلى مهام ومسؤوليات الآمر بالصرف (المبحث الثاني)، وفي الأخير الرقابة على أعمال الآمر بالصرف (المبحث الثالث).

المبحث الأول: الإطار الوظيفي للآمر بالصرف

نتناول في هذا المبحث الإطار الوظيفي للآمر بالصرف، وتم تقسيمه إلى ثلاثة مطالب تعريف الآمر بالصرف (مطلب أول)، أصناف الآمرين بالصرف (مطلب ثان)، وقواعد استخلاف وتفويض الآمرين بالصرف (مطلب ثالث).

المطلب الأول: تعريف الآمر بالصرف

من الضروري لبيان المقصود بالآمر بالصرف، تحديد المصطلح لغة (الفرع الأول)، ثم التعريف به قانونا (الفرع الثاني).

الفرع الأول: التعريف اللغوي للآمر بالصرف

كلمة «الآمر» تطلق لغة على من يعطي أمرا للغير، الذي يفترض فيه الاستجابة بالطاعة لهذا الأمر، وذلك لوجود علاقة بين الآمر والمأمور أساسها السلطة التي يملكها الأول ويلتزم بالخضوع لها الثاني. أما عبارة «الآمر بالصرف» فتطلق على من يأمر غيره بالتصرفات المالية، بناء على سلطة مخولة له وهذا هو المفروض في حال الرئيس الإداري أو من يقوم مقامه قانونا عندما يتعلق الأمر بالعمليات المالية المتعلقة بتنفيذ النفقات التي يجريها أو يأمر بإجرائها[1].

وعبارة الآمر بالصرف التي تقابلها في اللغة الفرنسية كلمة L'ordonnateur التي تعني «الآمر» فقط، أما في اللغة العربية فقد أضيفت لها كلمة « بالصرف»، وهي عبارة لا تنسجم مع ما يقوم به الآمر لأن هذا الأخير يأمر بتحصيل الإيرادات كما يأمر بصرف النفقات، ولعله يأمر بالتحصيل قبل الإنفاق، لأن التحصيل هو مصدر الإنفاق، وعليه فإنه إذا كان من الضروري ربط تسمية الآمر بما يقوم به فعلا، فإنه من الأجدر والأحسن أن يسمى الآمر «بالآمر بالتصفية» باعتباره يقوم بالعمليتين معا، أو يسمى «الآمر بالتصفية» لأنه يأمر بتصفية الإيرادات، كما يأمر بتصفية النفقات، غير أنه من الأفضل تسميته «الآمر» فقط دون إضافة صفة له والذي يستعمل في جميع النصوص القانونية الجزائرية المترجمة إلى اللغة الفرنسية بصفة رسمية.

[1] خالد سكوتي، "دور الآمر بالصرف في مراقبة الميزانية"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الثاني، الجزء الثاني، المجلد العاشر، 2017، ص 510.

الفرع الثاني: التعريف التشريعي للآمر بالصرف

يعتبر الآمر بالصرف كل شخص معين أو منتخب أو مكلف يخول بتنفيذ العمليات الميزانياتية، والمالية، والممتلكات للأشخاص المعنوية.[1]

حسب نص المادة 23 من القانون 90-21 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي يعد آمرا بالصرف كل شخص يؤهل للتنفيذ العمليات[2] المتعلقة بإثبات الدين و تصفية الإيرادات و الإلتزام بالنفقات ودفع النفقات العمومية.[3]

الآمر بالصرف عرفه القانون رقم 90-21 على أنه كل شخص يؤهل قانونا لتنفيذ العمليات الميزانيانية.[4]

كما عرفه القانون رقم 23-07 على أنه كل شخص معين أو منتخب أو مكلف يخول بتنفيذ العمليات الميزانياتية، والمالية، والممتلكات للأشخاص المعنوية الخاضعة للمحاسبة العمومية.[5]

الاختلاف في استعمال مصطلح كل شخص معين أو منتخب أو كلف بدلا من كل شخص يؤهل قانونا.

المطلب الثاني: أصناف الآمرين بالصرف

يكون الآمرون بالصرف حسب المادة رقم 5 من القانون رقم 23-07 إما آمرين بالصرف رئيسيين (الفرع الأول)، آمرين بالصرف ثانويين (الفرع الثاني)، آمرين بالصرف إقليميين لميزانية الدولة (الفرع الثالث).

---

[1] قانون رقم 23-07 مؤرخ في 03 ذي الحجة عام 1444 الموافق لـ 21 يونيو 2023، يتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، ج ر ع 42 ، الصادرة بـ 25 يونيو 2023، ص4.

[2] قانون رقم 90-21 مؤرخ في 24 محرم عام 1411 الموافق لـ 15 غشت 1990، يتعلق بالمحاسبة العمومية، ج ر ع 35 الصادر بتاريخ 15 غشت 1990، ص 1134.

[3] المواد 21،20،19،17،16 من القانون 90-21 ، المصدر نفسه.

[4] القانون رقم 90-21 ، المصدر نفسه.

[5] القانون رقم 23-07، المصدر السابق.

الفرع الأول: الآمرين بالصرف الرئيسيين

الآمر بالصرف الرئيسي هو كل شخص تم تعيينه أو انتخابه على رأس الهرم الإداري للهيئة التي يتولى إدارتها، والذي تُمنح له مجموعة من السلطات بصفة مباشرة دون وسيط.

والآمرون بالصرف الرئيسيون متعددون حسب ميزانية الشخص المعنوي العام، فبالنسبة لميزانية الدولة هم الوزراء والأعضاء الآخرون في الحكومة الذين تسجل الإعتمادات بإسمهم، ومسؤولو الهيئات العمومية وعند الاقتضاء المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي ، وبالنسبة لميزانية الجماعات المحلية فهم الولاة ورؤساء المجالس الشعبية البلدية، أما بالنسبة لميزانية المؤسسات العمومية فهم مسؤولو المؤسسات العمومية الإدارية والمؤسسات العمومية للصحة، وعند الاقتضاء المسؤولون المعينون وفقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما.[1]

الفرع الثاني: الآمرين بالصرف الثانويين

الآمرون بالصرف الثانويون هم الأشخاص الذين يتلقون تفويضاً لاعتمادات مالية من الآمر بالصرف الرئيسي، فيما يخص توزيع الاعتمادات المالية للبرنامج وفروعه والإعتمادات المالية للبرنامج محل تفويض التسيير.[2]

الفرع الثالث: آمرين بالصرف إقليميين لميزانية الدولة

الآمرون بالصرف الإقليميون لميزانية الدولة هم مسيّرو برامج الهيئات الإقليمية في حالة تكليفهم بتنفيذ البرنامج كلّه أو جزء منه.[3]

هنا نلاحظ التغير في التسمية التي جاء بها المشرع في القانون 23-07، يخصوص تسمية الأمر بالصرف من الآمر بالصرف الوحيد إلى الأمر بالصرف الإقليمي الميزانية الدولة.

---

[1] المادة رقم 6، القانون رقم 23-07 ، مصدر سابق.

[2] المادة رقم 7، القانون رقم 23-07 ، المصدر نفسه.

[3] نفس رقم المادة، القانون رقم 23-07 ، المصدر نفسه

والإصلاح لم يشمل التسمية فقط بل منح الآمرين بالصرف ونوابهم مرونة اكبر للتصرف في الاعتمادات الموضوعة رهن إشارتهم مقابل تحميلهم مسؤوليات مباشرة في تحقيق الأهداف والنتائج المسطرة لهم.[1]

المطلب الثالث: قواعد استخلاف وتفويض الآمر بالصرف

تنص الأحكام القانونية من القانون 23-07 على حالات محددة للاستخلاف في التفويض سيتم التطرق لحالات الاستخلاف (الفرع الأول)، وحالات التفويض (الفرع الثاني).

الفرع الأول: استخلاف الآمر بالصرف

يتم إستخلاف الامر بالصرف في حالات معينة ، تتمثل أساسا في حالة حدوث المانع أو الغياب أو شغور مؤقت للمنصب حسب ما حددته المواد 09 و 11 من القانون رقم 23-07 المؤرخ في 21 يونيو 2023 سالف الذكر، نذكرهما فيما يلي:

أولا: الاستخلاف في حال الغياب

يعتبر الإستخلاف في حالة الغياب إجراءا ضروريا لضمان إستمرارية العمليات المالية و الإدارية ويكون ذلك بموجب مقرر تعيين يعد من قبل الامر بالصرف ويبلغ للمحاسب العمومي المختص وإلى المراقب الميزانياتي المؤهل.[2] كما يمكن للآمرين بالصرف تعيين مستخلف مسبقا الذي يجب أن ينتمي إجباريا إلى الإدارة أو الهيئة العمومية المعنية ويشغل منصبا عاديا من أجل ضمان استمرارية الخدمة وفي حالة غياب أو وجود مانع مؤقت ومبرر للآمر بالصرف يمارس المستخلف مهامه كآمر بالصرف في حدود صلاحيات الموكلة إليه بموجب محرر الاستخلاف، ويسري مفعول محرر الاستخلاف هذا، اعتبارا من اليوم الرابع (4) للغياب أو لوجود المانع، ولا يمكن أن تتجاوز فتره الاستخلاف ثمانية وتسعين (98) يوما.

---

[1] سهام زرقان، "الدور الجديد للأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية في ظل الإصلاح المحاسبي للقطاع العام في الجزائر"، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية،العدد02، المجلد 07، 2023، ص 328

[2] المادة 10، القانون 23-07 ، مصدر سابق.

ويتعين إبلاغ المراقب الميزانياتي والمحاسب العمومي المختص بمحرر الاستخلاف".[1] ويعني ذالك أن يبدأ سريان مفعول محرر الإستخلاف في اليوم الرابع في لغياب الموظف أو عند وجود مانع يحول دون أداء مهامه و لا يمكن أن تتجاوز فترة الاستخلاف ثمانية وتسعين (98) يوماً. هذا يعني أن الشخص المكلف بالاستخلاف يمكنه أداء مهام الموظف الغائب لمدة تصل إلى 98 يوماً كحد أقصى، إلا أنه يجب إبلاغ المراقب الميزانياتي والمحاسب العمومي المختص بمحرر الاستخلاف. هذا الإبلاغ ضروري لضمان الشفافية والمراقبة المالية المناسبة.

ثانيا: التكليف في حالة الشغور المؤقت

نصت المادة 08 من المرسوم التنفيذي رقم 24-92 سالف الذكر على: "في حالة شغور مؤقت لمنصب الآمر بالصرف، يتم تكليف آمر بالصرف المكلف من قبل السلطة الوصية من بين الأعوان العموميين المؤهلين في القطاع المعني لضمان استمرارية الخدمة".[2] بمعنى آخر، إذا كان الشخص الذي يشغل منصب الآمر بالصرف غير قادر على أداء واجباته لفترة معينة، يتم تعيين شخص آخر بشكل مؤقت لضمان أن العمل والخدمات لا تتوقف. هذا التعيين المؤقت يكون من قبل السلطة التي تشرف على القطاع ويجب أن يكون الشخص المكلف مؤهلاً ولديه الخبرة اللازمة للقيام بهذه المهام.

وحسب نص المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 24-92 يتم إعلان حالة الشغور المؤقت لمنصب الآمر بالصرف في حالة عدم وجود آمر بالصرف معين وفقا للتنظيم، وحالة مغادرة الآمر بالصرف وغياب المستخلف.

ويتم تعيين آمر بالصرف مكلف من طرف السلطة الوصية، وذلك في انتظار استكمال إجراء تعيين مسؤول في هذا المنصب، مثال ذلك حالات إنهاء المهام أو التحويل في منصب المسؤول...الخ.[3] أي أن هناك ثلاثة حالات محددة يتم فيها اعتبار منصب الآمر بالصرف شاغراً بشكل مؤقت تتمثل في: عدم وجود آمر بالصرف معين وفقاً للتنظيم،

---

[1] المادة 3و 4 ، المرسوم التنفيذي رقم 24-92 مؤرخ في 12 شعبان عام 1445 الموافق لـ 22 فبراير سنه 2024، يحدد شروط وكيفيات الاستخلاف وتفويض الإمضاء وتعيين الأمرين بالصرف المكلفين، ج ر ع 15، ص 23.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 24-92.

[3] المادة 09، المرسوم التنفيذي 24-92.

ويعني أنه لم يتم تعيين أي شخص في هذا المنصب وفقاً للإجراءات والقوانين المنظمة لذلك، مغادرة الآمر بالصرف أي أن الشخص الذي كان يشغل منصب الآمر بالصرف قد غادر منصبه لأي سبب من الأسباب. غياب المستخلف: يعني أنه في حالة مغادرة الآمر بالصرف الرئيسي ، لم يتم تعيين شخص بديل (مستخلف) للقيام بمهام الآمر بالصرف. وبناءً على هذه الحالات، يتم الإعلان عن شغور مؤقت لمنصب الآمر بالصرف، مما يتطلب اتخاذ إجراءات لتكليف شخص مؤهل لضمان استمرارية الخدمة، كما هو موضح في المادة 08.

ثالثا: اعتماد الآمرين بالصرف المستخلفين والمكلفين

يجب اعتماد الامرين بالصرف لدى المحاسبين العموميين المكلفين بالايرادات والنفقات الذين يؤمرون بتنفيذها[1]، ويكون ذلك عن طريق اشعار المحاسب العمومي بوثيقة التعيين الاداري للامر بالصرف أو محضر انتخاب الامر بالصرف الجديد وبتسليم نموذج امضاء الامر بالصرف الى المحاسب العمومي[2].

ويتم تأهيل واعتماد الأمرين بالصرف من طرف الوزير الكلف بالمالية لمدة سنة واحدة قابلة لتجديد مرة واحدة، بتقديم ملف معد من طرف السلطة الوصية يتضمن طلب التأهيل والإعتماد ، ومقرر تعيين الأمر بالصرف المكلف.[3]

الفرع الثاني: تفويض الآمر بالصرف

سنتطرق في هذا الفرع لى تفويض الآمر بالصرف حيث بينن كيفيات تفويض الإمضاء (أولا)، وإعتماد الامرين بالصرف المفوضين (ثانيا).

---

[1] المادة 13 من القانون رقم23-07، المصدر السابق

[2] قرار رقم 01 مؤرخ في 1991/01/06 بخصوص اعتماد الآمرين بالصرف لدى المحاسبين العموميين.

[3] المادة 10 و11من المرسوم التفيذي رقم 24-92، المصدر السابق

أولا: كيفيات تفويض الإمضاء

نصت المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 24-92 على: "يمكن الآمر بالصرف أن يفوض، في حدود صلاحيته وتحت مسؤوليته أن يفوض إمضاءه إلى عون عمومي يخضع مباشرة لسلطته، ويشغل منصبا عاليا".[1]

نصت المادة 12 من القانون 23-07 على: "يمكن للآمرين بالصرف في حدود صلاحياتهم وتحت مسؤوليتهم، أن يفوضوا الإمضاء بموجب مقرر تفويض بالإمضاء للموظفين والأعوان العموميين المؤهلين في هذا الشأن والخاضعين لسلطتهم المباشرة.

يتم تفويض الإمضاء بموجب مقرر تفويض يتم إعداده من طرف الآمر بالصرف، ويبلغ للمحاسب العمومي المختص وإلى المراقب الميزانياتي المؤهل".[2]

ثانيا: اعتماد الآمرين بالصرف المفوضين

فقد نصت المادة 13 من القانون رقم 23-07، على إجراء مهم في حال التفويض بالإمضاء من طرف الآمرين بالصرف، والمتمثل في الاعتماد لدى المحاسبين العموميين المختصين فيما يتعلق بالعمليات التي يقومون بتنفيذها.[3]

ويكون الاعتماد من طرف الوزير المكلف بالمالية كما هو الحال بالنسبة لاعتماد الأمرين بالصرف المكلفين والمستخلفين، ويقدم الملف وفق نفس الشروط المنصوص عليها في المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 24-92 سالف الذكر.[4]

---

[1] المادة 5، المرسوم التنفيذي رقم 24-92، المصدر السابق

[2] القانون رقم 23-07، مصدر سابق.

[3] المادة 13، القانون 23-07، المصدر نفسه.

[4] المادة 10 و11من المرسوم التفيذي رقم 24-92، المصدر السابق

المبحث الثاني: مهام ومسؤوليات الآمرين بالصرف

يختص الآمر بالصرف بمجموعة من المهام المتعلقة بالتسيير المالي والإداري للمرفق العام (المطلب الأول) وفي المقابل فإنه يتحمل بعض المسؤوليات المتعلقة بهذا التسيير (المطلب الثاني).

المطلب الأول: صلاحيات الآمرين بالصرف ومهامهم

يعتبر الآمر بالصرف المحرك الأول لعملية تنفيذ الميزانية فهو المختص في تنفيذ المرحلة الإدارية للعمليات المالية فيقوم بإجراءات الالتزام، والتصفية، وإصدار سند الأمر بالدفع في عملية الإنفاق وهذا حسب الفقرة الأولى من المادة 55 من القانون رقم 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي، أما من جانب تنفيذ الإيرادات فيقوم الأمر بالصرف بتنفيذ مرحلة الإثبات والتصفية. كما أن الآمر بالصرف يضطلع بمهام تتعلق بمسك المحاسبة، لذا فإنه يمكن تقسيم المهام التي يختص بها الآمر بالصرف إلى تولي المرحلة الإدارية لتنفيذ الميزانية (الفرع الأول) ومسك محاسبة إدارية (الفرع الثاني)

الفرع الأول: المرحلة الإدارية لتنفيذ الميزانية

إن إنجاز هذه المرحلة منوط بعهدة آمر الصرف حيث أنه مكلف ببعث عمليات تنفيذ النفقات أي إعطاء إشارة الانطلاق لها ، و على هذا الأساس يقوم الآمر بالصرف بعمليات ضبطت بدقة من طرف المشرع و هو ما يعرف بعقد النفقات أو التعهد تليها التصفية ثم الإذن بالصرف ، لكن قبل ذلك و جب على الآمر بالصرف الإعداد مسبقا للقيام بهذه العمليات الثلاث.[1]

[1] https://moufid.jimdofree.com/، تم الإطلاع عليه في 2024/05/28، 16:20

أولا: تنفيذ الإيرادات

يقصد بالإيراد المبلغ الكلي للحصائل وتشمل موارد ميزانية الدولة أصناف الإيرادات المذكورة في القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية،[1] حيث يقوم الآمر بالصرف في المرحلة الإدارية لتحصيل الإيرادات بـ:

أ-إثبات الإيراد:

إثبات الإيراد هو الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي،[2] وعلى هذا فإثبات الدين العمومي يعد بمثابة إجراء معاينة وإبراز الوقائع المادية الأولية التي تتعلق بإنشاء أو إحداث حق الدائن العمومي المترتب في ذمة مدين الدولة وعلى هذا فإن إثبات الإيراد العام يتطلب نشوء حق مقرر للدولة مرخص بتحصيله من جهة، وقيام الآمر بالتصفية بمعاينة وإثبات هذا الحق. ومن بين أمثلة إثباتات الإيرادات أو الديون المقررة للدولة.[3]

ب-تصفية الإيراد:

يقصد بتصفية الإيراد العام العملية التي تسمح بتحديد المبلغ الدقيق للدين الواقع على المدين لفائدة الدائن العمومي،[4] وعلى هذا ففي مرحلة التصفية يتولى الأمر بالصرف التحديد الدقيق لمبلغ الإيراد المستحق للخزينة العمومية وتختلف طريقة التصفية باختلاف نوع الإيراد العام المراد تصفيته.

ج- الأمر بالتحصيل:

بعد إتمام إجراءات الإثبات والتصفية، يقوم الأمر بالتصفية بتحرير سند الأمر بتحصيل الإيراد الذي يرسله إلى المحاسب العمومي من أجل تنفيذ التحصيل الفعلي،

---

[1] المادة 37 من القانون رقم 23-07، مصدر سابق.

[2] المادة 39، القانون رقم 23-07، مصدر سابق.

[3] يوسف جيلالي، "النظام القانوني للآمر بالصرف في القانون الجزائري"، مجلة القانون، العدد 06 ، جامعة الشلف، 2016، ص 92.

[4] المادة 40 من القانون رقم 23-07، المصدر نفسه

حيث يتضمن هذا الأخير كل البيانات الضرورية لضمان تحصيل الإيراد بالإضافة إلى المبلغ الواجب تحصيله بالأرقام والحروف، وطبيعة الإيراد وآجال ومكان الدفع إضافة إلى البيانات المتعلقة بالمدين.[1]

ثانيا: تنفيذ النفقات

تعرف النفقة العامة بأنها مبلغ نقدي يقوم بدفعه شخص عام لإشباع حاجات عامة، ولضمان عدم إساءة استعمال أموال الدولة، والتأكد من إنفاقها على نحو ملائم، فقد نظم القانون عمليات صرف الأموال العامة على عدة مراحل حيث يقوم الآمر بالصرف بالالتزام بالنفقة والتصفية.[2]

أ- الالتزام بالنفقة:

الالتزام هو الإجراء القانوني الذي بموجبه يتم إنشاء أو إثبات دين تنتج عنه نفقة،[3] ويطلق عليه أيضا الارتباط بالنفقة وينشأ نتيجة قيام السلطة الإدارية باتخاذ قرار لتحقيق عمل معين يستلزم إنفاقا من جانب الدولة مثال ذلك، القرار الصادر بتعين موظف عام أو بالقيام ببعض أعمال المنفعة العامة مثل إنشاء طرق ما يترتب عليه ضرورة حدوث واقعة الإنفاق، لا يكون الغرض منه مجرد زيادة أعباء الدولة ولكن لتحقيق أهداف معينة تتمثل تحقيق المنفعة العامة فالارتباط بالنفقة هنا يعتبر إرادي.

كما قد ينشأ الارتباط بالنفقة نتيجة واقعة معينة يترتب عليها التزام الدولة بإنفاق مبلغ ما مثال ذلك، أن تتسبب سيارة حكومية في إصابة مواطن، مما يضطر الدولة إلى دفع مبلغ تعويض، فالواقعة هنا مادية وغير إرادية، وفي كلتا الحالتين فإن الارتباط بالنفقة

---

[1] شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، شعبة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، جامعة بومرداس، 2013- 2014 ، ص 126.

[2] عيماد داتو سعيد، محاضرات في المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيلالي ليابس، سيدي بلعباس، السنة الجامعية 2020-2021، ص 31.

[3] المادة 56 من القانون07-23، مصدر سابق.

يعنى القيام أو عدم القيام بعمل من شأنه أن يجعل الدولة مدينة.[1] ومنه فإن مصادر التزام بالنفقة عديدة ومنها على وجه الخصوص:[2]

1. القرار الإداري :

أي العمل الانفرادي الذي تتخذه الإدارة والمؤثر في مركز الأفراد، ويتعين بهذا الصدد أن يكون للقرار أثر مالي حتى يمكن اعتباره بمثابة تصرف قانوني يرتب نفقة عمومية، أي يجب أن يضع على عاتقها التزام بدفع أموال للغير المعني بالقرار. ومن أمثلة ذلك قرار تعيين شخص بوظيفة عامة.

2. العقد الإداري:

أي الاتفاق الذي تبرمه الإدارة ، والذي يضع عليها واجب أداء مالي للطرف الآخر. وذلك مثل عقد الأشغال العامة الذي يرتب عليها صرف نفقة في شكل مقابل الأشغال للمؤسسة المتعاقد معها.

3. العمل غير المشروع:

أي الفعل الضار الذي تتسبب فيه الإدارة للغير، والذي يضع عليها واجب صرف نفقة تتمثل في التعويض المادي للمضرور.

4. الدفع غير المستحق:

أي قبض الدولة لأموال دون وجه حق، والذي يرتب عليها صرف نفقة عامة، تمثل في رد تلك الأموال المقبوضة.

ب- التصفية:

التصفية وهي المرحلة الثانية من المراحل الإدارية لتنفيذ الميزانية ويقصد بالتصفية التأكّد من وجود الدين وتحديد المبلغ الدقيق للنفقة[3] وتتضمن عملية التصفية عملتين متتابعتين هما تحديد المبلغ الدقيق للنفقة بالنظر للوثائق المثبتة للحقوق المكتسبة من قبل الدائنين بالإضافة إلى شهادة أداء الخدمة التي يشهد من خلالها الآمر بالصرف على

---

[1] سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر،الإسكندرية، مصر، 2000، ص 337.

[2] يوسف جيلالي، "مرجع سابق ، ص 87.

[3] المادة 57 من القانون 23-07، مصدر سابق.

مطابقة الإنجاز أو التسليم أو الخدمة للالتزام.[1] ويمكن التفصيل في هاتين العمليتين بما يلي:[2]

1. إثبات أداء الخدمة:

تعد هذه العملية تطبيقا لقاعدة مهمة في المحاسبة العمومية، تدعى بقاعدة "أداء الخدمة أو الحق المكسب" والتي تقضي بعدم إمكانية قيام الإدارة بصرف النفقة إلا بعد التأكد من تنفيذ موضوعها، إذ أن الإدارة لا تقوم بالدفع المسبق بل تقوم بذلك عندما يقوم الدائن بتنفيذ الخدمة التي على عاتقه لصالح الإدارة. فالموظف لا يتقاضى مرتبه إلا بعد أدائه العمل الموكل إليه من قبل الهيئة العمومية الموظف أو المتعاقد معها، والمؤسسة لا يمكنها الحصول على مقابل الأشغال إلا بعد التنفيذ الفعلي للأشغال محل الصفقة العمومية، كما أن المؤسسة الموردة للوازم لا يدفع لها ثمن اللوازم إلا بعد أن تحصل الإدارة عليها فعلا. وتجد عملية إثبات الخدمة وقاعدة عدم الدفع المسبق ضرورتها في الحفاظ على حقوق الإدارة ويتم إثبات أداء الخدمة كتابيا، وتختلف طريقة هذا الإثبات الكتابي باختلاف مصدر الالتزام بالنفقة ويمكن إعطاء أمثلة عن ذلك:

قائمة الإمضاءات اليومية للموظفين للتحقق من قيام الموظف عمل.

- ✓ إشهاد مكتب الدراسات المعهد إليه متابعة انجاز صفقة الأشغال بوقوع التنفيذ وفق المواصفات والشروط المحددة في دفتر الشروط.
- ✓ الإشهاد الكتابي من مسؤول مصلحة الوسائل بالاستلام الفعلي للعتاد والأجهزة التي تعاقدت بشأنها الإدارة لاقتنائها وبالمواصفات والكمية المطلوبة.

وخروجا عن قاعدة عدم الدفع قبل أداء الخدمة، فإن بعض النفقات يمكن صرفها قبل تنفيذ موضوعها، وهي نادرة جدا ومقررة قانونا، ويمكن الإشارة لبعضها مثل:

- ✓ التسبيقات الممنوحة للموظفين بخصوص الأمر بمصاريف بعض المهمات والتربصات، حيث تدفع هذه المصاريف قبل القيام بهذه المهمات والتربصات.

---

[1] المادة 57 من القانون 23-07، مصدر سابق

[2] يوسف جيلالي،المرجع سابق، ص 87.

- ✓ تسبيقات الصفقات العمومية، حيث يدفع جزء من مبلغ الصفقة للمؤسسة الممنوح لها الصفقة قبل الانطلاق في عملية التنفيذ.
- ✓ مصاريف الإشهار والاشتراك في الجرائد الرسمية وباقي الجرائد والمجلات[1].

2. التحديد الدقيق لمبلغ النفقة:

بعد التأكد من أداء الخدمة وتحقق من مديونية الإدارة فعلا يتم الحساب الدقيق لمبلغ الدين المستحق للدائن، والتي تتم بناء على الإثباتات الكتابية التي تمت أثناء عملية التأكد من أداء الخدمة، وبالرجوع للأمثلة السابقة يمكن بيان كيفية حساب مبلغ النفقة كما يلي:

- ✓ بالنسبة للراتب المستحق للموظفين: يتم التحديد على أساس العمل الفعلي للموظف أي بخصم الأيام التي تغيب فيها عن العمل.
- ✓ بالنسبة المقابل في الأشغال: يتم التحديد بضرب الكميات المنجزة بأسعار الوحدة المنصوص عليها في اتفاق الصفقة.
- ✓ بالنسبة المقابل اللوازم يتم التحديد يضرب الكميات المتحصل عليها فعلا بأسعار الوحدة المنصوص عليها.

تجدر الإشارة إلى أنه ورغم كون هذه الإثباتات الكتابية المتعلقة بأداء الخدمة وتحديد المبلغ الدقيق للنفقة تعد من قبل المصالح المختصة للهيئة العمومية وترفع للأمر بالصرف للتوقيع عليها التي بصدد بدفعها الآمر، إلا أنه يبقى من الواجب عليه وتجنبا المسؤولية التأكد بنفسه ميدانيا من أداء الخدمة (الحضور الفعلي للموظفين، الانجاز الفعلي للأشغال، التسلم الفعلي للوازم ...الخ) وصحة حساب مبلغ النفقة[2].

[1] يوسف جيلالي، المرجع نفسه، ص 87- 88.

[2] يوسف جيلالي، المرجع نفسه، ص 88-89.

ج- الأمر بالصرف :

يطلق عليه تحرير حوالات الدفع و هو آخر المراحل الإدارية الإجبارية لتنفيذ النفقات العمومية ،والتي تتمثل في الإذن بالصرف الذي يصدر عن الآمر بالصرف وهو الإجراء الذي يتم بموجبه إعطاء الأمر بدفع النفقة العمومية.[1]

يتم في هذه المرحلة تحرير سند الأمر بالدفع من طرف الآمر بالصرف من أجل إرسالها مع وثائق إثبات النفقة وبطاقة الالتزام وبطاقة الدفع إلى المحاسب العمومي قصد تنفيذ مرحلة الدفع في الآجال المحددة قانونا ، و تتضمن حوالة الدفع مجموعة من البيانات مثل إسم ولقب المستفيد، رقم حسابه البنكي أو البريدي والمبلغ الواجب دفعه بالأرقام والحروف إلى جانب بيانات متعلقة بطبيعة النفقة وتبوبها في الميزانية، مصادق عليها بختم وتوقيع الآمر بالصرف .

يتم تحرير سند الأمر بالدفع في ثلاثة نسخ، النسخة الأصلية بيضاء اللون يحتفظ بها من طرف المحاسب العمومي في حساب التسيير في حالة قبول دفع النفقة ويتم إرسال النسخة الزرقاء إلى الآمر بالصرف الذي يحتفظ بها في حسابه الإداري، أما النسخة الصفراء فيحتفظ بها المحاسب العمومي عند رفضه دفع النفقة ويحول باقي النسخ إلى الآمر بالصرف مرفقة بإشعار الرفض يحدد فيه بدقة الأسباب القانونية لرفض تسديد النفقة.[2]

كما يلتزم الآمرون بالصرف الثانوي بإطلاع الآمرين بالصرف الرئيسيين بالالتزامات المنجزة وحوالات الدفع المقبولة من خلال تقديم وضعيات شهرية[3]

غير أنه يمكن دفع بعض النفقات دون التزام مسبق ودون أمر بالصرف مسبق أو دون أمر بالصرف.[4]

---

[1] المادة 58 من القانون 23-07، مصدر سابق.

2 شلالي زهير، مرجع سابق ،ص 132.

3 المادة 12، المرسوم التنفيذي رقم 24-90، مصدر سابق.

4 المادة 55 ، القانون رقم 23-07 ، المصدر نفسه.

الفرع الثاني : مسك المحاسبة

المحاسبة العمومية هي نظام يسمح بتنظيم المعلومة المالية حسب نص المادة 79 من القانون 23-07. حيث تهدف هذه المحاسبة إلى وصف و تنفيذ ،و رقابة العمليات الميزانياتية ،و عمليات الخزينة ،و الممتلكات و كذا إعلام هيئات الرقابة و التسيير.[1] ، و تمسك المحاسبة العمومية من قبل أعوان تنفيذ الميزانية لمدة سنة مدنية،[2] وتتمثل المحاسبة الممسوكة من طرف الآمر بالصرف في :

1. المحاسبة الميزانياتية :

تهدف هذه المحاسبة إلى تسجيل عمليات تنفيذ ميزانية الدولة (إيردات و نفقات) خلال سنة معينة و التي تتضمن مرحلتين مرحلة إدارية يمسكها الآمر بالصرف و مرحلة محاسبية يمسكها المحاسب العمومي ، و تبين المحاسبة الميزانياتية الممسوكة من طرف الآمر بالصرف مايلي:

أ. في باب الإيرادات:

الإيرادات المثبتة والمصفاة، أوامر الإيرادات الصادرة وكذلك أوامر التخفيضات أو الإلغاءات، متابعة التحصيلات المنجزة بناء على أوامر الإيرادات.

ب. في باب النفقات:

تراخيص الالتزام واعتمادات الدفع المفتوحة أو المبلغة و كذا حركة اعتمادات الدفع، الإلتزامات المنجزة، مبلغ الأوامر بالصرف أو الحوالات الصادرة إعتمادات الدفع المتاحة بواقي الدفع[3].

1 المادة 02، المرسوم التنفيذي رقم 24-90 ، مصدر سابق.

2 المادة 03، المرسوم التنفيذي رقم 24-90. المصدر نفسه.

3 المادة 10، المرسوم التنفيذي رقم 24-90، المصدر نفسه.

2. محاسبة تحليل التكاليف :

توضح هذه المحاسبة عناصر التكلفة للأنشطة الملتزم بها في إطار برامج تنفيذ السياسات العامة، و تسمح بتبرير الإعتمادات الضرورية لتسيير الأنشطة و تسليط الضوء على العناصر الأساسية لبلوغ النجاعة على مستوى البرامج.[1] و تهدف محاسبة تحليل التكاليف إلى تحليل تكلفة مختلف الأنشطة الملتزم بها في إطار البرامج بهدف التمكين من تقييم نجاعتها.[2]

تقوم محاسبة تحليل التكاليف على معطيات المحاسبة العامة و يقوم الآمر بالصرف بمسكها.[3]

كما أن للآمرين بالصرف مهام أخرى خارج نطاق تنفيذ الميزانية و مسك المحاسبة تتمثل في إعداد الحساب الإداري سنويا و تقديمه لمجلس المحاسبة، الحفاظ على الممتلكات الموضوعة تحت التسيير الاداري للمؤسسة، تصرفه الحفاظ على الممتلكات الموضوعة تحت تصرفه للمشاركة في اعداد الميزانية التقديرية للمؤسسة.

المطلب الثاني : مسؤولية الآمرين بالصرف

يعتبر الآمر بالصرف مسؤول على كل المخالفات الصريحة للقوانين والتنظيمات المعمول بها و التي يتم إثباتها بعد التحقيق والتدقيق من طرف مختلف هيئات الرقابة، لأن الآمر بالصرف يتحمل مسؤولية شخصية مدنية و مالية و جزائية عن جميع العمليات غير الشرعية التي يقوم بها، ويكون هذا الأخير مسؤولا شخصيا عن تعويض الضرر الذي يسببه للأفراد المتضررين و للخزينة العمومية.[4]

---

1 المادة 49، المرسوم التنفيذي رقم 24-90، مصدر سابق.

2 المادة 92 ، القانون 23-07، مصدر سابق.

3 لمادة 93 ، القانون 23-07، المصدر نفسه.

4 شلال زهير ، مرجع سابق، ص 108.

و تختلف مسؤولية الآمرين بالصرف بحسب طبيعة وظائفهم و المهام الموكلة إليهم و إن كان القانون رقم 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية و التسيير المالي لم يذكر إلا المسؤولية المالية و الشخصية للآمر بالصرف إلا أن هذا الأخير و بصفته موظف فهو يخضع أيضا لقواعد المسؤولية التي يخضع لها أي موظف في التشريع الجزائري ، لذا فإن مسؤولية الآمر بالصرف تقسم إلى :

الفرع الأول : مسؤولية الآمر بالصرف المنتخب

يدخل ضمن هذا الصنف كل من الوزراء ورؤساء المجالس الشعبية البلدية وكل من المسؤولين المنتخبين ويمكن أن تأخذ مسؤولية هؤلاء ثلاثة أشكال:

أولا: مسؤولية سياسية المكلفون بتنفيذ الميزانية محل مساءلة من طرف الهيئة التي أقرت الاعتمادات المالية، وهذا ما يؤدي إلى عزل الآمر بالصرف بسبب المخالفات المالية التي ارتكبها كالمسؤولية السياسة للوزراء أمام أعضاء البرلمان إذ يمكنهم استجواب أعضاء الحكومة وتوجيه أسئلة شفوية أو كتابية وتقديم الحكومة لبيان السياسة العامة، والمسؤولية السياسية لرئيس المجلس الشعبي البلدي عندما يسحب المجلس الشعبي ثقته منه.[1]

ثانيا:مسؤولية مدنية هذه المسؤولية أساسها الخطأ الشخصي الذي قد يرتكبه الآمر بالصرف عند تنفيذه للعمليات المالية الموكلة إليه، والضرر الذي يمكن أن يلحق الهيئة العمومية المعنية من جراء ذلك إذ إن تطبيق العقوبات الناتجة عن اقحام المسؤولية المالية للآمر بالصرف، يعني إجباره على تعويض ذلك الضرر من ماله الخاص.[2]

ثالثا:مسؤولية جنائية أو جزائية تكون هذه المسؤولية في حالة ارتكاب الآمر بالصرف لجرائم مالية ينص عليها القانون الجزائي صراحة مثل الرشوة، الاختلاس، التزوير، الغش، وغيرها من الجرائم ، ومنه الآمر بالصرف الذي يرتكب مخالفة في التسيير المالي و التي

1 كرماني هدى ، مطبوعة المحاسبة العمومية ، جامعة الجزائر 3 ، سنة 2020-2021 ص 34

2 كرماني هدى، المرجع نفسه، ص34.

يكون لها وصف الجريمة الجزائية وفقا لقانون العقوبات يكون مبدئيا محل مساءلة جزائية من طرف الجهة القضائية المختصة.[1]

الفرع الثاني : مسؤولية الآمر بالصرف المعين

و المقصود بهذه المسؤولية باقي أصناف الآمرين بالصرف من غير المنتخبين إذ تقوم مسؤوليتهم على 3 أشكال مختلفة هي:

أولا: مسؤولية تأديبية الآمر بالصرف الذي يرتكب مخالفات يستحق عقوبات تأديبية تطبق عليه من طرف رئيسه السلمي، وتؤثر على مساره المهني، وكل هذه العقوبات والإجراءات التأديبية منصوص عليها في القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية. مثل التوبيخ و الشطب من قائمة التأهيل والتنزيل في الرتبة ... ، ويتعلق هذا النوع من المسؤولية بالآمر بالصرف الثانوي خاصة . [2]

ثانيا:مسؤولية مدنية ينفذ هذا النوع من المسؤولية لنفس الأسباب والظروف التي فيها مسؤولية الآمر بالصرف المنتخب .حسب القانون رقم 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية يتحمل الآمرون بالصرف والآمرون بالصرف المكلفون و مفوّضوهم ومستخلفوهم المسؤولية شخصيا عن الأخطاء و المخالفات التي من شأنها أن تلحق ضررا بالخزينة العمومية أو بهيئة عمومية .[3]

ثالثا: مسؤولية جنائية و تطبق هذه المسؤولية في حالة ارتكاب الآمر بالصرف لجرائم مالية منصوص عليها في القانون الجنائي الجزائري .

---

1 كرماني هدى ،المرجع نفسه، ص34.

2 المواد من 163 إلى 176 من الأمر رقم 06-03 مؤرّخ في 19 جمادى الثانية عام 1427 الموافق 15 يوليو سنة 2006، يتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومي العمومية، العدد 46، الصادر بتاريخ 20 جمادى الثانية عام 1427 الموافق 16 يوليو سنة 2006

3 المادة 110 ، القانون 23-07، مصدر سابق.

المبحث الثالث: الرقابة على أعمال الامرين بالصرف

تأتي الرقابة على أعمال الأمرين بالصرف كأحد العوامل الأساسية لضمان شفافية ونزاهة استخدام الأموال، ولتبيان هذه الرقابة الممارسة تطرقنا إلى الرقابة السابقة (المطلب الأول) والرقابة اللاحقة (المطلب الثاني).

المطلب الأول: الرقابة السابقة

تعتبر الرقابة السابقة جزءًا أساسيًا من عملية الصرف، حيث تتمثل في تقييم ومراجعة العمليات المالية قبل تنفيذها، وتكون الرقابة السابقة الممارسة على الامرين بالصرف من قبل المحاسب العمومي (الفرع الأول) ، ورقابة المراقب الميزانياتي (الفرع الثاني).

الفرع الأول: رقابة المحاسب العمومي

وهو الإجراء الرقابي الذي يجب على المحاسب العمومي القيام به قبل المرور إلى فحص الشروط الأخرى للتحقق من شرعية النفقة .

بالرجوع إلى ما تقضي به المادة 26 من القانون 23- 07 سالف الذكر ، التي تنص على: " يتعيّن على المحاسب العمومي قبل التكفّل بأوامر الإيرادات التي يصدرها الآمر بالصرف التأكد من أن الآمر بالصرف مرخّص له بموجب القوانين والأنظمة المعمول بها، بإصدار الأمر بالإيراد،المراقبة المادية ، في حدود العناصر التي يمتلكها، لصحة أوامر الإيراد وكذا أوامر الإلغاء والتخفيضات ومدى مطابقتها للتنظيم".[1] وهنا يتعلق الامر بما يجب مراقبته قبل التكفل بأوامر الإيرادات.

كما نصت المادة 27 من القانون 23- 07 سالف الذكر على: "يجب على المحاسب العمومي قبل قبوله لأيّة نفقة، التأكّد من إحترام مدونة الوثائق الثبوتية للنفقة المحددة عن طريق التنظيم، صفة الآمر بالصرف توفر الاعتمادات المالية، توفر السيولة ما عدا لميزانية الدولة، تبرير اداءالخدمة دقّة حساب مبلغ الدّين،دقّة التقييد الميزانياتي،وجود تأشيرات هيئات الرقابة المنصوص عليها في التشريع والتنظيم المعمول

1 المادة 26 ، القانون رقم 23-07، مصدر سابق.

بهما،الطابع الإبرائي للدفع عدم تقادم النفقة أو وجودها محل معارضة ،وهنا يتعلق الامر بما يجب مراقبته قبل قبول النفقة.[1]

الفرع الثاني: رقابة المراقب الميزانياتي

يمارس الرقابة الميزانياتية مراقب ميزانياتي تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، وتهدف إلى السهر على مطابقة مشاريع الالتزام بالنفقات بالنسبة إلى التشريع والتنظيم المعمول بهما، والاعتمادات المرخص بالالتزام بها ومناصب الشغل المفتوحة أو المرخص بها ،والتحقّق المسبق من توفر الاعتمادات ومناصب الشغل المالية،تأكيد المطابقة بواسطة تأشيرة أو رأي مسبق على الوثائق المتعلقة بالاعتمادات ومناصب الشغل المالية والنفقات،و عند الاقتضاء، تبرير الرفض ،ضمان رقابة بعدية على الوثائق غير الخاضعة للتأشيرة أو الرأي المسبق والقيام بتحليلات تتعلق بمسارات وإجراءات الإلتزام بنفقات الامرين بالصرف والتأكد كذلك من جودة عناصر محاسبة الالتزامات ،تقديم النصح للآمر بالصرف من الناحية المالية،مسك محاسبة الإلتزام بالنفقات ومحاسبة متابعة مناصب الشغل المالية فيما يخصه،إعلام الوزير المكلف بالمالية دوريا بمطابقة الإلتزامات وبوضعية كل الاعتمادات ومناصب الشغل المفتوحة والمستعملة.[2]

أولا: كيفيات ممارسة الرقابة الميزانياتية

بغض النظر عن الأحكام المطبقة بعنوان نفقات ميزانية الدولة وفقا لنمط البرنامج، تختتم الرقابة القبلية التي يمارسها المراقب الميزانياتي على مشاريع الالتزام بالنفقات و على قرارات التسيير بتأشيرة أو برأي.

يترتب على مشاريع الالتزامات وقرارات التسيير الخاضعة للتأشيرة، إعداد الامر بالصرف لبطاقة الالتزام الملائمة، ترفق بالوثائق الثبوتية المتعلقة بها. أما بخصوص الاراء التي يبديها المراقب الميزانياتي و المتعلقة بمشاريع القرارات والوثائق الخاضعة للرأي المسبق للمراقب الميزانياتي، فيتم الرد عليها من طرف الامر بالصرف بموجب مذكرة

1 المادة 27 ، القانون 23- 07، مصدر سابق.

2 المادة 103، القانون 23- 07، المصدر نفسه.

توضيحية. يحدد نموذج بطاقة الالتزام وبطاقة الرأي وكذا البيانات الإلزامية التي تتضمناها، وكيفيات وضع التأشيرة وإبداء الرأي، من طرف الوزير المكلف بالميزانية.[1]

أ- التأشيرة المسبقة للمراقب الميزانياتي :

تخضع إلى التأشيرة، قبل إمضائها، مشاريع الالتزام بالنفقات وكذا قرارات التسيير المتعلقة بتفويضات الاعتمادات ومناصب الشغل المالية وسحبها،منح الإعانات ،الاستفادة من التخصيصات و من المساهمات لفائدة المؤسسات والهيئات العمومية الأخرى لتحويل الفائدة الأشخاص ، الجمعيات ، الجماعات المحلية ، والمنظمات الدوليةالمستخدمين و الأعوان العموميين بإستثناء الترقية في الدرجة،المدعمة بسندات الطلبيات ، مشاريع العقود الصفقات العمومية ، اتفاقيات تفويض المرفق العام، عقود الشراكة والملاحق المرتبطة بها المتعلقة بتسديد المصاريف.

تخضع كذلك إلى تأشيرة المراقب الميزانياتي مشاريع الجداول الأسمية التي تعد عند إقفال كل سنة مالية،الجداول الأصلي الأولية التكميلية أو المعدلة.

أما بالنسبة للنفقات المنجزة بعنوان وكالات النفقات، وكذا النفقات المنفذة بدون الأمر بالصرف المسبق ، تطبيقا للأحكام التشريعية والتنظيمية التي تحكمها، فإن الامر بالصرف المعني ملزم بعرضها على المراقب الميزانياتي لغرض التأشيرة على سبيل التسوية، لمسك ومتابعة محاسبة الالتزامات بالنفقات. [2]

ب- الرأي المسبق للمراقب الميزانياتي :

يبدي المراقب الميزانياتي اما رأيا بالموافقة ،أو رأيا بالموافقة مقترن بتحفظات يمكن رفعها،أو رأيا بعدم الموافقة.

وفي حالة عدم امتثال الامر بالصرف للرأي بعدم الموافقة الذي يصدره المراقب الميزانياتي ، يقوم بتبليغه كتابيا بأسباب قراره. تبلغ نسخة من هذا الارسال إلى الوزير المكلف بالميزانية من طرف المراقب الميزانياتي.

---

1 . التعليمة رقم 9658 ، المؤرخة في 15 ديسمبر 2022، تتعلق بـ كيفيات ممارسة الرقابة الميزانياتية بعنوان نفقات ميزانية الدولة ص 5.

2 التعليمة رقم 9658، المرجع نفسه، ص 6.

تخضع في هذا الإطار، إلى الرأي المسبق للمراقب الميزانياتي حركة الاعتمادات المحدثة داخل البرنامج التي لا تعدل التوزيع الكلي للإعتمادات حسب البرامج الفرعية أو حسب الأبواب الخاصة بالبرنامج.[1]

ج- الرفض الذي يصدره المراقب الميزانياتي:

مع احترام محتوى هذه التعليمة، يبلغ المراقب الميزانياتي رفضا مؤقتا أو رفضا نهائيا. يبلغ الرفض المؤقت من طرف المراقب الميزانياتي في الحالات المذكورة أدناه عدم توافق مشروع الالتزام مع البرمجة الميزانياتية ، والتي يمكن تصحيحها بتعديل بعض العناصر المكونة لها، وهذا يخص نفقات ميزانية الدولة،غياب أو نقص الوثائق الثبوتية،نسيان بيان هام في الوثائق المرفقة،مشروع التزام مشوب بمخالفات للتنظيم قابلة للتصحيح.

وفي كل الحالات ، لابد على المراقب الميزانياتي أن يعلم الامر بالصرف بأسباب عدم منح التأشيرة للإلتزام أو القرار التسيير المعني في مرة واحدة.

أما بالنسبة للرفض النهائي فيبلغ من طرف المراقب الميزانياتي في الحالات الآتيةعدم مطابقة مشاريع الالتزامات للقوانين والتنظيمات المعمول بها،عدم توفر الاعتمادات أو مناصب الشغل المالية،عدم رفع التحفظات المدونة في مذكرة الرفض المؤقت من طرف الامر بالصرف.

وفي هذه الحالة، يجب على المراقب الميرانياني، أن يرسل نسخة من الملف مرفقا بتقرير مفصل إلى الوزير المكلف بالميزانية.

يمكن للوزير المكلف بالميزانية إعادة النظر في الرفض النهائي الصادر عن المراقب الميزانيائي، عندما يعتبر أن العناصر التي بني عليها الرفض غير مؤسسة.[2]

د- التأشيرة الشاملة للجنة الصفقات العمومية :

في مجال الرقابة القبلية الممارسة على مشاريع الصفقات العمومية، تفرض التأشيرة الشاملة التي تسلمها لجنة الصفقات العمومية المختصة على المراقب الميزانياتي، وفي

---

1 التعليمة رقم 9658، المرجع نفسه، ص 6.

[2] التعليمة رقم 9658، المرجع نفسه، ص 6،7.

هذا الإطار يتأكد من التأشيرة الممنوحة من طرف هيئات الرقابة الخارجية للصفقات العمومية،التخصيص الميزانياتي الصحيح للنفقة،توفر الاعتمادات المالية، صفة الأمر بالصرف.

في حالة معاينة عدم المطابقة لأحكام تشريعية تتعلق بالصفقات العمومية ، يعلم المراقب الميزانياتي، كتابيا، رئيس لجنة الصفقات العمومية والمسؤول المعني للمصلحة المتعاقدة.[1]

هـ- العناصر الأساسية التي يتفحصها المراقب الميزانياتي :

زيادة على صفة الامر بالصرف ، يتفحص المراقب الميزانياتي مع استبعاد كل تقييم حول الملائمة مشاريع القرارات المتعلقة بتسيير المستخدمين بالنظر إلى توفر الإعتمادات ومناصب الشغل المالية وإلى الأحكام التنظيمية والقوانين الأساسية الخاصة المطبقة عليها،مشاريع الالتزام بالنفقات ، بالنظر إلى التخصيص الميزانياتي، توفر الإعتمادات المالية، دقة تقييمها و مطابقتها للقوانين والتنظيمات المعمول بها.

يمكن للمراقب الميزانياتي ، أن يطلب تزويده بكل الوسائل الممكنة ، بأي وثيقة أو معلومة إضافية يراها ضرورية لتأدية مهامه ، مرتكزا أساسا على مدونة الوثائق الثبوتية التي ترفق بمشاريع الالتزامات، والتي تحدد لاحقا بموجب نص خاص. [2]

وبرغم من أن هذه العملية تأخذ أكثر وقت، إلا أنها مهمة جدا في تنفيذ الميزانية وذلك لانها تهدف لمنع ارتكاب المخالفات المالية والتاكد من نظاميه النفقة العمومية.[3]

---

1 التعليمة رقم 9658، المرجع نفسه، ص 7.

2 التعليمة رقم 9658، المرجع نفسه، ص 7.

[3] محمد كرموش، الدور الرقابي المنوط بالمراقب المالي في ظل التشريع الجزائري، مجلة الحقوق والعلوم الانسانيه، المجلد 14، العدد 3، الجزائر، 2021، ص 264

المطلب الثاني: الرقابة اللاحقة

نصت المادة 102 من القانون 23- 07 سالف الذكر على: " الرقابة النظامية هي الرقابة التي تمارسها المفتشيات، و الهيئات الرقابية المؤهلة صراحة بموجب التشريع والتنظيم المعمول بهما." و تتمثل في:

الفرع الأول: رقابة المفتشية العامة للمالية

رقابة المفتشية العامة للمالية تشمل جميع المراحل التي تمر بها النفقة العمومية من عقد و تصفية و صرف ، وتكون بذلك قد تناولت الوظائف الإدارية والمحاسبية على حد السواء، كما تأخذ المفتشية العامة للمالية على عاتقها الرقابة على عمليات الخزينة ، كما تشمل أيضا مراقبة أعمال الأمرون بالصرف للهيئات والمؤسسات العمومية.[1]

الفرع الثاني: رقابة مجلس المحاسبة

ونميز هنا بين نوعين من الرقابة ألا وهما رقابة الانضباط في تنفيذ عمليات النفقات، والرقابة على عمليات التسيير التي يقوم بها الآمرون بالصرف القائمون على المصالح العمومية.

اولا: رقابة الانضباط في مجال تنفيذ النفقات

حسب المادة 87 من الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة ، يدخل في اختصاص المجلس التأكد من احترام قواعد الانضباط في مجال تسيير الأموال العمومية التي من بينها النفقات العمومية وذلك قصد حماية الأموال العمومية من التلاعب وتحديد الأشخاص التي تقوم عليهم المسؤولية في حالة اكتشاف التجاوزات إما بسبب عدم الاحترام الواضح للقواعد التشريعية والتنظيمية المتعلقة بتنفيذ عمليات تسيير الأموال العمومية والوسائل المتاحة والتي تؤدي إلى إلحاق أضرار بالخزينة العمومية، وتجد ذكر هذه المخالفات في المادة 88 من الأمر 95-20 والتي تتعلق في معظمها بالنفقات العمومية وتتمثل في خرق الأحكام التشريعية والتنظيمية المتعلقة بتنفيذ النفقات والإيرادات ، استعمال الاعتمادات والمساعدات التي تمنحها الدولة لأهداف غير التي

1 . نصيرة عباس ، اليات الرقابة الادارية على تنفيذ النفقات العمومية، مذكرة ماجستار ، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس ، 2011 - 2012 ، ص 87

منحت من أجلها،الالتزام بالنفقات دون توفر الصفة أو السلطة أو خرق القواعد المطبقة في مجال الرقابة القبلية،الالتزام بالنفقات دون توفر الاعتماد أو تجاوز الترخيصات الخاصة بالميزانية،خصم نفقة بصفة غير قانونية من أجل إخفاء إما تجاوزا في الاعتماد أو تغيير للتخصيص الأصلي للالتزامات،تنفيذ عمليات النفقات بطريقة مغايرة لهدف أو مهمة النفقة العمومية، الرفض الغير مؤسس للتأشيرات أو العراقيل الصريحة من طرف هيئات الرقابة القبلية أو التأشيرات الممنوحة خارج الشروط القانوني،عدم احترام الأحكام القانونية أو التنظيمية الخاصة بمسك الحسابات وسجلات الجرد، والاحتفاظ بالوثائق الثبوتية الخاصة بالنفقات المنفذة،التسيير الخفى للأموال والقيم والوسائل والأملاك العمومية ،التسبب في إلزام الدولة أو جماعاتها الإقليمية أو الهيئات العمومية بدفع غرامات أو تعويضات مالية نتيجة عدم التنفيذ الكلى أو الجزئي للأحكام القضائية،الاستعمال التعسفي للإجراء القاضي بمطالبة المحاسبين العموميين بدفع النفقات على أسس غير قانونية أو تنظيمية،أعمال التسيير التي تتم بخرق القواعد المتعلقة بإبرام وتنفيذ العقود التي ينص عليها قانون الصفقات العمومية.

وعليه من الملاحظ أن معظم العمليات الخاصة بمراقبة الانضباط تتعلق بالنفقات العمومية وذلك من خلال المخالفات المتنوعة والتي يمكن إرجاع العامل الكبير في حدوثها إلى الإعمال الصادر عن المسؤولين في مجال تنفيذ النفقات العمومية ، وتختلف هنا المسؤولية حسب درجة المخالفة والظروف المحيطة بحدوثها، وتميز بين ثلاث حالات.[1]

أ- **قيام المسؤولية الكاملة :** ونجد ذكر ذلك في المادة 91 من الأمر 95/20 المتعلق بمجلس المحاسبة ، حيث أن مجلس المحاسبة يقوم بمعاقبة كل مسؤول أو عون أو ممثل أو قائم بالإدارة في هيئة عمومية قام بارتكاب مخالفة النصوص التشريعية والتنظيمية أو عدم القيام بجميع التزاماته أو تجاهلها فيما يخص تنفيذ عمليات

1 بن لولو سليم بدر الدين ، مطبوعة في مقياس المحاسبة العمومية ، جامعة تلمسان ، ص 52.

الميزانية العامة للدولة وذلك بنية كسب امتياز من الامتيازات المالية والعينية الغير مبررة إما لمصلحته الشخصية أو المصلحة الغير على حساب أموال الدولة.[1]

ب- **الإعفاء الجزئي من المسؤولية:** ويكون في حالة إثبات المسؤول المعني لوجود حالة الاستعجال أو الضرورة أو لأسباب أمنية أثناء تنفيذ النفقة المعنية والتي هي موضوع المخالفة، وهنا لا يتم الإعفاء الكلي من المسؤولية بل يتم فقط التخفيف منها.[2]

ج- **الإعفاء من المسؤولية:** وهذا ما نصت عليه المادة 93 من الأمر 95/20 المتعلق بمجلس المحاسبة ، حيث يعفى المسؤول عن العملية في حالة قيام المسؤول السلمي بتوجيه أمر كتابي إلى مجلس المحاسبة يتعلق بإعفائه وهنا تقوم مسؤولية الرئيس السلمي.

للإشارة فإن رقابة الانضباط تتم من طرف مقرر معين من بين مستشاري مجلس المحاسبة الذي يقوم بدراسة الملف والتحقيق مع المعني ، وفي حالة اكتشاف المخالفة يتم توجيه الملف إلى غرفة الانضباط التابعة للمجلس للبت في المخالفة.[3]

ثانيا: رقابة نوعية التسيير

تتعلق رقابة نوعية التسيير بالمسيرين (الأمرين بالصرف وذلك من خلال قيام مجلس المحاسبة بالتحقق من طرق وكيفيات وشروط استعمال الموارد المتاحة لدى الإدارات العمومية وخاصة التأكد من ما إذا كانت طريقة تسيير الأموال العمومية تقوم على النجاعة والفعالية والاقتصاد وذلك من خلال العودة إلى المهام الموكلة لكل مصلحة.

وعليه فإن مجلس المحاسبة يهدف من خلال هذه الرقابة إلى التحكم في استعمال وتخصيص الموارد بطريقة تضمن أكثر عقلانية تنفيذ النفقات العمومية من خلال المصادر المتاحة.

---

1. الأمر رقم 95 – 20 المؤرخ في 19 صفر عام 1416 الموافق17 يوليو سنة 1995 والمتعلق بمجلس المحاسبة.

2 بن لولو سليم بدر الدين ، المرجع نفسه ، ص 53.

[3]الأمر 95/20 المتعلق بمجلس المحاسبة، مصدر السابق.

وفي نهاية عملية الرقابة يقوم المجلس بتقديم توصيات واقتراحات أساسية لتحسين فعالية ومردودية تسيير المصالح العمومية.

ويتمثل عمل قضاة الرقابة على التسيير في تقييم تنظيم المؤسسة تقييم الموارد البشرية تقييم نظام الرقابة الداخلية تقسيم الإنتاج والإنتاجية عرض وتحليل الوضعية المالية تقسيم الاستمارات ومردوديتها بالنسبة للمؤسسة تقييم الوسائل المتاحة.[1]

الفرع الثالث: رقابة المراقب الميزانياتي

بالنسبة للرقابة اللاحقة الممارسة من طرف المراقب الميزانياتي هنا تعتبر من الأحكام التي من المنتظر تنفيذها وتتمثل في:

أن يمارس المراقب الميزانياتي رقابة لاحقة على بعض قرارات تسيير المستخدمين وبعض الالتزامات بالنفقات المتعلقة بإنجاز أشغال إقتناء لوازم دراسات و خدمات، والتي تكون مجموع مبالغها حسب طبيعتها و خلال نفس السنة المالية و بالنسبة للتقسيم العملي المعنى أقل من حد معين، وذلك وفقا لكيفيات يتم تحديدها لاحقا.

في إطار الرقابة اللاحقة، ترسل وجوبا، كل ثلاثة أشهر، وضعية حول تنفيذ النفقات و القرارات المعنية إلى المراقب الميزانياتي من طرف الأمر بالصرف تمضى هذه الوضعية وترسل إلى المراقب الميزانياتي من طرف الأمر بالصرف، قبل الخامس عشر (15) من الشهر الذي يلي كل ثلاثي. ترسل الوضعية المتعلقة بالثلاثي الأخير من السنة، إلى المراقب الميزانياتي خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال السنة المالية المعنية.

أيضا، وعندما يعاين المراقب الميزانياتي نقائص ذات أهمية بالغة، وباقتراح منه، يمكن للوزير المكلف بالميزانية إقرار العمل بإجراء التأشيرة القبلية أو الرأي المسبق، بعد أخذ رأي الوزير المعني.[2]

---

[1] بن لولو سليم بدر الدين ، المرجع نفسه ، ص 53، 54.

[2] التعليمة رقم 9658، المرجع نفسه، ص 9.

الفصل الثاني: القواعد المتعلقة بالمحاسب العمومي



المبحث الأول: الإطار الوظيفي للمحاسب العمومي .

المبحث الثاني: مهام ومسؤوليات المحاسب العمومي .

المبحث الثالث: الرقابة على أعمال المحاسب العمومي .

الفصل الثاني:
القواعد المتعلقة بالمحاسب العمومي

يعتبر المحاسب العمومي ركيزة أساسية في عملية تنفيذ الميزانية كونه عون من اعوان المحاسبة العمومية، وإستنادا إلى دوره الفعال والمكانة التي يلعبها في التسلسل العملي إذ أنه يمثل المرحلة الأخيرة في عملية تنفيذ الميزانية أولاه المشرع الجزائري أهمية بالغة وهذا من خلال ما جاء به الفصل الثاني من القانون رقم 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي من أحكام وقواعد تتعلق بمفهوم وأصناف المحاسبين العموميين وكذا المهام المسندة إليهم ومسؤولياتهم. حيث سنتطرق في هذا الفصل إلى الإطار الوظيفي للمحاسب العمومي (المبحث الأول) ، وإلى مهام ومسؤوليات المحاسب العمومي (المبحث الثاني)، وفي الأخير الرقابة على أعمال المحاسب العمومي (المبحث الثالث).

المبحث الأول: الإطار الوظيفي للمحاسب العمومي

سنتناول في هذا المبحث الإطار الوظيفي للمحاسبين العموميين، من خلال تقسيمه إلى ثلاثة مطالب، مفهوم المحاسب العمومي(مطلب أول)، أصناف المحاسبين العموميين (المطلب الثاني)، مبدأ الفصل بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي(المطلب الثالث).

المطلب الأول: مفهوم المحاسب العمومي

لإعطاء مفهوم المحاسب العمومي سنتناول نوعين من التعاريف، تعريف فقهي (الفرع الأول) وتعريف قانوني (الفرع الثاني).

الفرع الأول : التعريف الفقهي

يعرف المحاسب العمومي على أنه الشخص الذي يشتغل في مؤسسة عمومية، ويسمى محاسبا أو رئيس مصلحة المحاسبة أو مقتصد، ويتم تعيينه من طرف وزير المالية، وتخضع أساسا لسلطته إلا انه في بعض الأحيان يتم اعتماد بعض المحاسبين العموميين وفقا للتنظيم، أي أن المحاسب العمومي تكون له صفة الموظف العمومي، فهو موظف لدى الدولة، إما ملحق بوزارة المالية أو لدى هيئة عمومية أخرى، وبمجرد تعيينه يصبح مرخصا قانونيا من طرف وزير المالية، وهذا الترخيص يجيز له التصرف في الأموال العمومية من تحصيل الايرادات أو دفع النفقات.[1]

كما يعرف المحاسب العمومي على أنه الشخص المكلف بتسيير المحاسبة في المؤسسه العموميه الاداريه وهو المكلف بصفة رسمية بالتنفيذ الفعلي للنفقات والايرادات وكذا عمليات الخزينة لفائدة المؤسسات العمومية.[2]

---

[1] كنزة بلحسين، عبد المجيد الخذاري، رقابه المحاسب العمومي على النفقات العموميه بين الفاعليه وامكانيه التسخير، مجله الحقوق والعلوم الانسانيه، المجلد 15، العدد01، خنشلة، 2022 ص1600.

[2] سكوتي خالد، دور المحاسب العمومي في مراقبه الميزانيه، مجله الاجتهاد للدراسات القانونيه والاقتصاديه ، المجلد09، العدد03، جامعة غردايه، 2020، ص93.

الفرع الثاني : التعريف القانوني

عرف المشرع الجزائري المحاسب العمومي في المادة 15 من القانون رقم 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي على أنه كل عون عمومي معيّن أو معتمد قانونا للقيام بالعمليات المتمثلة في القيام بتحصيل الإيرادات و/أو دفع النفقات، بالإضافة إلى حراسة وحفظ الأموال والسندات والقيم والأغراض أو المواد المكلّف بها, وتداول الأموال والسندات والقيم وحركة حسابات الموجودات، وكذلك مسك المحاسبة الميزانياتية على أساس مبدأ محاسبة الصندوق مع مسك المحاسبة العامة على أساس مبدأ الحقوق والالتزامات المثبتة، والقيام بالتقييد المحاسبي للقيم غير الثابتة وإعداد القوائم المالية وحساب التسيير مع حفظ الوثائق الثبوتيّة والمستندات المحاسبية للعمليات المنفذة على مستوى المركز المحاسبي الذي يسيّره.[1]

وبمقتضى المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 24-90 المتعلق بكيفيات تطبيق المحاسبة العمومية فإنه يكتسب صفة محاسب عمومي كل من العون المحاسب المركزي للخزينة وأمناء كل من الخزينة المركزية والخزينة الرئيسية وخزائن الولايات وخزائن البلديات وخزائن المؤسسات العمومية للصحة, بالإضافة إلى قابضي كل من الضرائب والجمارك, رؤساء مفتشيات أملاك الدولة والمحافظون العقاريون، والأعوان المحاسبون والأعوان المكلفون بتحصيل الغرامات والمصاريف القضائية[2].

ويعتبر محاسباً فعلياً في مفهوم نفس القانون كل شخص يقوم بالعمليات المذكورة في المادة 24 من القانون رقم 23-07، دون أن تكون له صفة المحاسب العمومي ومن دون أن يتحصل على ترخيص صريح من السلطة المؤهلة لهذا الغرض.[3]

---

[1] المادة 24 من القانون رقم 23-07 ، سابق الذكر

[2] المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 24-90، مصدر سابق

[3] المادة 17 من القانون رقم 23-07، مصدر سابق.

الفرع الثالث : تعيين المحاسبين العموميين و إنهاء مهاهم

يتم تعيين المحاسب العمومي وإعتماده وكذلك إنهاء مهامه كما يلي:

أولا : التعيين

يعين المحاسب العمومي من قبل وزير المالية الذي يمارس عليه سلطة الرئاسة، ويجب عليه تأدية القسم المهني قبل توليه ممارسة المهام الموكلة إليه ومن أجل تنصيبه الرسمي على مصلحة المحاسبة يجب عليه تقديم نسخة من قرار التعيين، محضر تأدية القسم ونسخة من عقد التأمين لتغطية مسؤولية المحاسب العمومي[1].

وإستنادا إلى نص المادة 3 من المرسوم التنفيذي 11-331 فإن الوزير المكلف بالمالية يعين محاسبي الدولة التاليين: أمين الخزينة المركزية وأمين الخزينة الرئيسي وأمين خزينة الولاية والبلدية, أمناء الخزينة في المراكز الإستشفائية الجامعية والمؤسسات العمومية الإستشفائية المؤسسات العمومية للصحة الجوارية, بالإضافة إلى قابضي كل من الضرائب وأملاك الدولة والجمارك, ومحافظو الرهون.[2]

وبالرجوع إلى المواد 4 و5 من المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم فإن الوزير المكلف بالمالية يعين أو يعتمد الأعوان المحاسبين في المجلس الشعبي الوطني والمجلس الدستوري ومجلس المحاسبة، وفي المؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري باستثناء المحاسبين العاملين في مؤسسات التربية والتكوين, كما يعين الوزير المكف بالمالية بناء على اقتراح من الوزير المكلف

---

[1] د. أحمد بن قطاف، محاضرات في المحاسبة العمومية، مطبوعة محكمة موجهة لطلبة سنة ثالثة تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد البشيرالإبراهيمي برج بوعريريج، د س ن, ص 40.

[2] المادة 3 مرسوم تنفيذي رقم 11-331 المؤرخ في 19 سبتمبر 2011، يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 والمتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم، الجريدة الرسمية، العدد 52، الصادر بتاريخ 21 سبتمبر 2011، ص 27.

بالبريد والمواصلات السلكية واللاسلكية محاسبي البريد والمواصلات السلكية واللاسلكية, كما يضع لدى كل منصب ديبلوماسي أو قنصلي في الخارج عون محاسب يعتمده الوزير المكلف بالمالية.[1]

ثانيا :إعتماد المحاسب العمومي

ينجم الاعتماد عن الموافقة التي يعطيها وزير المالية أو ممثله المؤهل قانونا لتعيين عون محاسب ويخوله صفة المحاسب العمومي، وتفضل عملية تعيين المحاسبين العموميين على عملية إعتمادهم بالنسبة للمؤسسات العمومية الإدارية، باستثناء تلك التابعة لقطاعي التربية والتكوين[2].

ثالثا : التنصيب و تسليم المهام

من أجل إتمام عملية تنصيب المحاسب العمومي يجب أن تكون بحوزة هذا الأخير الوثائق التالية : قرار التعيين أو الاعتماد الصادر عن وزير المالية, وشهادة تأدية اليمين الصادرة من المحكمة المختصة إقليميا وكذلك عقد التأمين إذ يتعين على المحاسب العمومي أن يقوم باكتتاب تأمين يخصه شخصيا ويضمن المخاطر المتعلقة بمسؤوليته والمرتبطة بالمهام الموكلة له، إذ يغطي هذا التأمين مسؤولية المحاسبين المالية، سواء ما يتعلق منها بفعلهم شخصيا أو بفعل الغير، ويتحقق هذا التأمين إما بعقد تأمين فردي يكتتب لدى هيئة تأمين، أو بالانضمام إلى جمعية تعاضدية المحاسبين العموميين.[3]

---

[1] المواد 4و5 من المرسوم تنفيذي رقم 91 – 311 مؤرخ في 28 صفر عام 1412 الموافق 7 سبتمبر سنة 1991 يتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم، الجريدة الرسمية العدد 43 ص1645.

[2] الصادق الأسود، مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العامة –حالة الجزائر، أطروحة دكتوراء، جامعة الجزائر، 2011 ص 9.

[3] الصادق الأسود، المرجع نفسه, ص 15

حيث نميز بين 3 حالات للتنصيب وهي حالة المؤسسة الجديد او حالة إقالة وإستقالة المحاسب العمومي أو حالة وفاة المحاسب العمومي. [1]

رابعا : إنهاء المهام

بالرجوع إلى نص المادة 3 من المرسوم التنفيذي 11-331 السالف الذكر تنهى مهام المحاسب العمومي ويسحب الاعتماد من المحاسبين المعتمدين من طرف وزير المكلف بالمالية وفق نفس الإجراءات التي تم تعيينهم أو إعتمادهم بها.[2]

المطلب الثاني : أصناف المحاسبين العموميين

لقد جاء القانون رقم 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية بعدة تصنيفات للمحاسبين العموميين تختلف هذه التصنيفات بحسب المهام والمسؤوليات الموكلة إليهم ونوع المحاسبات التي يمسكونها، فيكون المحاسبون العموميون إما محاسبين مختصين أو مفوضين وإما محاسبين رئيسيين أو ثانويين وإما محاسبي الأموال والقيم أو التركيز المحاسبي.[3]

- **المحاسبون المختصون:**هم المخول لهم التقييد النهائي في كتاباتهم للعمليات التي يؤمرون بها على مستوى صناديقهم.[4]
- **المحاسبون المفوضون:**هم الذين ينفذون العمليات الحساب المحاسبين المختصين
- **المحاسبون الرئيسيون:**هم الذين يقدمون حساباتهم مباشرة لمجلس المحاسبة[5]، وبالرجوع إلى المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07سبتمبر1991 المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف

---

[1] أنظر الصادق الأسود المرجع السابق ص 15 و 16 و 17

[2] المادة 3 من المرسوم التنفيذي 11-331 السالف الذكر

[3] المادة 18 من القانون رقم 23-07 مصدر سابق.

[4] المادة 19 من القانون رقم 23-07، المصدر نفسه

[5] المادة 20 من القانون رقم 23-07 ، المصدر نفسه.

والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها، فإنه يتصف بصفة المحاسبين الرئيسيين كل من العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية وأمين الخزينة المركزية وأمين الخزينة الرئيسية, وأمناء الخزينة في الولاية, والأعوان المحاسبون للميزانيات الملحقة[1].

- **المحاسبون الثانويون** :هم الذين تكون عملياتهم ممركزة من طرف محاسب رئيسي، كما يقدمون حساباتهم لمجلس المحاسبة[2], وهم أمناء الخزينة في البلديات, وأمناء خزائن المراكز الإستشفائية الجامعية، والمؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية، و كذلك قابضو الضرائب وأملاك الدولة والجمارك، بالإضافة إلى محافظي الرهون.[3]
- **محاسبو الأموال والقيم** : هم المكلفون بالتداول والحفاظ على الأموال والقيم والسندات التي يملكها الأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من القانون رقم 23-07 المتعلق بالمحاسية العمومية و التسيير المالي.[4]
- **محاسبو التركيز المحاسبي:** هم الذين يقومون بتركيز وتقييد العمليات المالية المنفذة من طرف محاسبين آخرين في كتاباتهم وحساباتهم[5].

---

[1] المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها، ج ر 43 ، الصادرة بتاريخ 17 سبتمبر 1991,

[2] المادة 21 من القانون رقم 23-07 مصدر سابق.

[3] المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 11-332 مؤرخ في 21 شوال عام 1432الوافق 19 سبتمبر سنة 2011 يعدل ويتمم المرسوم المرسوم التنفيذي رقم 313-91 المؤرخ في 28 صفر عام 1412 الوافق 7 سبتمبر سنة 1991 الذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياته ومحتواها، ج ر العدد 52 الصادرة بتاريخ 11 سبتمبر 2011, ص 27

[4] المادة 21 من القانون رقم 23-07 ، مصدر سابق.

[5] المادة 21من القانون 23-07 ، المصدر نفسه.

المطلب الثالث : مبدأ الفصل بين المحاسبين العموميين و الآمرين بالصرف

يعتبر مبدأ الفصل بين المحاسب العمومي والآمر بالصرف من المبادئ الأساسية التي يقوم عليها النظام المحاسبي الجزائري، والذي يهدف إلى الحرص على تدخل صنفين من الأعوان في تنفيذ العمليات المالية للدولة كل حسب إختصاصه والصلاحيات التي يمنحها له القانون ألا وهما كل من الآمر بالصرف والمحاسب العمومي، حيث جاء النص على هذا المبدأ في المادة 32 من القانون رقم 23-07 (تتنافى وظيفة الآمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي), كما أنه لا يمكن للأزواج والآباء والأبناء والإخوة من الدرجة الأولى للآمرين بالصرف أن يكونوا محاسبين عموميين مختصين لهم, و هي إضافة جاء بها قانون المحاسبة العمومية الجديد 23-07 مقارنة بنظيره السابق القانون رقم 90-21 [1].

الفرع الأول : تعريف مبدأ الفصل بين الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين

المقصود بمبدأ الفصل بين الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين هو التفريق بين الوظائف الإدارية التي لها صلاحيات الأمر والتقرير، والوظائف المحاسبية التي لها صلاحيات التنفيذ، إذ يركز مفهوم هذا المبدأ على تقسيم المهام والسلطات بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي، إذ يكون لكل منهما سلطة مستقلة عن الآخر دون أن توجد علاقة رئاسية بينهما، حيث يختص الآمر بالصرف تحت مسؤوليته الشخصية بتنفيذ إجراءات الالتزام والتصفية وإصدار سند الآمر بالدفع من جانب النفقات، وتنفيذ إجراءات الإثبات والتصفية وإصدار سند الأمر بالتحصيل من جانب الإيرادات في حين يختص المحاسب العمومي وتحت مسؤوليته الشخصية والمالية بتنفيذ مرحلة تسديد النفقات وتحصيل الإيرادات.[2]

[1] المادة 33 من القانون رقم 23-07 ، المصدر نفسه.

[2] شلال زهير، مرجع سابق ص 118

الفرع الثاني : أهداف مبدأ الفصل

إن مبررات وأهداف الأخذ بمبدأ الفصل بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي عديدة نذكر منها :

تقسيم المهام (التخصص): مبدأ الفصل بين التنفيذ الإداري والتنفيذ المحاسبي يؤدي إلى تجزئة الاختصاص وتقسيمه بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي ورغم أن هذا التقسيم يهدف إلى عمل واحد وهو تنفيذ النفقات العامة وذلك من خلال العمليات المتمثلة في الالتزام بالنفقة تصفية النفقة الأمر بالدفع والدفع الفعلي وهذه العملية تستوجب التخصص في الأدوار التي لا يجوز بمقتضاها أن يملك موظف واحد سلطتي اختصاصا اتخاذ القرار والدفع معا في آن واحد.[1]

وحدة الصندوق: مما يسمح لوزير الماليه باعتباره الرئيس المباشر لكافه المحاسبين من ممارسه الرقابه على مجموعه العمليات الماليه وهذا يؤدي الى توحيد هذه العمليات والاطلاع على الوضعيه الاقتصاديه والاجتماعيه في الدوله ومن خلال ذلك يسهل امر اتخاذ القرارات السياسيه على ضوء الحقائق والوقائع والاعتبارات الماليه .[2]

مكافحة الغش والإختلاس: يمنع مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي أي إختلاس للمال العام من خلال ممارسة رقابة مزدوجة على أعوان المحاسبة العمومية، ومن خلال تقسيم المهام بين الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، فإن مبدأ الفصل يزيد من صعوبة التلاعب والاحتيال في العمليات.

الرقابة المتبادلة: إن تولي الآمرين بالصرف مسك المحاسبة الإدارية والمحاسبين العموميين مسك حسابات الأموال يسهل عملية المراقبة من طرف مجلس المحاسبة عن

---

[1] حنيش احمد، الرقابه على الانفاق العام كاليه لتحديد المسؤوليات والمحافظه على المال العام، مجله الاقتصاد الجديد،المجلد05، العدد02، جامعة الجزائر3، 2014، ص 281.

[2] حنيش احمد، المرجع نفسه، ص281.

طريق مقارنة الحسابين واكتشاف المخالفات وبالتالي تحديد المسؤوليات، من جهة أخرى فإن هناك رقابة متبادلة، فالآمر بالصرف يراقب المحاسب العمومي والعكس صحيح.[1]

الفرع الثالث : إستثناءات مبدأ الفصل

إن تبنى نظام المحاسبة العمومية وتطبيق مبدأ الفصل بين مهام الآمر بالصرف والمحاسب العمومي كقاعدة أساسية لتنفيذ العمليات المالية للدولة لا يمنع من خلو هذا المبدأ من استثناءات مرخصة قانونا وهذا لتسهيل تنفيذ عمليات ذات طابع خاص, وعلى هذا الأساس، يقبل هذا المبدأ استثناءات من جانب تنفيذ الإيرادات كأن يرخص وزير المالية للآمر بالصرف فتح صناديق تحصيل الإيرادات تحت مسؤوليته المباشرة، وأخرى من جانب تنفيذ النفقات كأن يقوم الآمر بالصرف وبترخيص مسبق من وزارة المالية بفتح صناديق التسبيقات، من أجل تسديد نفقات ذات طابع استعجالي دون المرور بالمراحل العادية لتنفيذ النفقات.[2]

[1] كوماني هدى، مرجع سابق ص 12.

[2] شلال زهير، مرجع سابق ص 119 و 120

المبحث الثاني: مهام و مسؤوليات المحاسبين العموميين:

المحاسب العمومي موظف عمومي، وهو بهذه الصفة يلتزم بجميع الإلتزامات المقررة في القوانين و الأنظمة المعمول بها، كبقية الموظفين العموميين ولكن وظيفته المتميزة تجعله يلتزم بالتزامات خاصة بهذه الوظيفة، وبالتالي سنتطرق لإلتزامات المحاسبين العموميين(المطلب الأول)، كما يتحمل المحاسب العمومي مجموعة من المسؤوليات نظرا للأهمية المرتبطة بصرف المال العام حيث سنتطرق لمسؤولياته(المطلب الثاني).

المطلب الأول: مهام والتزامات المحاسب العمومي

باعتبار أن المحاسب العمومي موظف عمومي فهو ملزم بالتصريح بممتلكاته، قصد ضمان الشفافية في الحياة السياسية والشؤون العمومية وحماية الممتلكات العمومية وصون نزاهة الاشخاص المكلفين بخدمة عمومية وهذا حسب مانصت عليه المادة 4 من قانون مكافحة الفساد والتصريح بالممتلكات بقولها" قصد ضمان الشفافية في الحياة السياسية والشؤون العمومية، وحماية الممتلكات العمومية، وصون نزاهة الأشخاص المكلفين بخدمة عمومية، يلزم الموظف العمومي بالتصريح بممتلكاته."،[1] كما يلتزم المحاسب العمومي بتأدية اليمين (الفرع الأول)، بالإضافة إلى مجموعة المهام المترتبة عليه(الفرع الثاني).

[1] القانون رقم 06-01 المؤرخ في 20فيفري2006 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحاته، ج رالعدد14، الصادر في 2006/2/20

الفرع الأول : تأدية اليمين

تأدية اليمين القانونية يعد ضمانا والتزاما معنويا يقدمه المحاسب العمومي بشكل رسمي في أول تنصيب له أمام محكمة الإقامة الإدارية مقارنة مع النظام الفرنسي الذي يتم أمام محكمة الحسابات.[1]

ويؤدى القسم حسب نص المادة 23 من القانون رقم 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية و التسيير المالي كما يلي: يجب على المحاسبين العموميين أداء اليمين أمام الجهات القضائية المختصة التي يوجد في دائرة اختصاصها مقر المركز المحاسبي، حسب الصيغة الآتية: " أقسم بالله العلي العظيم أن أؤدي عملي بصدق وإخلاص وأن أحفظ الأمانة والسر المهني وأن أحترم قوانين الجمهورية وأحافظ على المال العام .والله على ما أقول شهيد"[2].

الفرع الثاني : مهام المحاسبين العموميين

يعتبر المحاسب العمومي عونا من أعوان التنفيذ والرقابة على تنفيذ العمليات المالية للدولة، لأنه مكلف بتطبيق رقابة أثناء تنفيذ الميزانية، فهو مطالب بالتحقق من مشروعية سندات الأمر بالتحصيل وسندات الأمر بالصرف ومطابقتها للقوانين والأنظمة المعمول بها قبل تنفيذها.[3]

وإضافة إلى المهام المرتبطة بإجراء القيود المحاسبية ومسك السجلات المحاسبية القانونية للعمليات التي يقوم بتنفيذها، وإعداد حساب التسيير سنويا وإيداعه في الآجال المحددة قانونا لدى مجلس المحاسبة، والمحافظة على وثائق إثبات العمليات المالية

---

[1] بلعروسي أحمد التيجاني، قانون المحاسبة العمومية، دارهومة للطبا عة والنشر والتوزيع، ط1،الجزائر،2011، ص40.

[2] المادة 23 من القانون رقم 23-07، مصدر السابق.

[3] شلال زهير, مرجع سابق ص 110

والمستندات والسجلات المحاسبية لجميع العمليات التي يقوم بها،[1] يمكن التمييز بين المهام المحاسبية والمهام المتعلقة بمراقبة تنفيذ الميزانية، لأن عملية تسديد النفقات أو تحصيل الإيرادات لا تعتبر عمليات تحويلات مالية بسيطة بل تخضع لشروط قانونية وإجراءات تنظيمية يجب التحقق من توفيرها قبل تنفيذها، أما من جانب تنفيذ الإيرادات، فإن المحاسب العمومي يتكفل تحت مسؤوليته الشخصية والمالية عن اتخاذ إجراءات التحصيل القانونية إبتدءا من تاريخ استلام سندات الأمر بالتحصيل المحررة من طرف الآمر بالصرف، وذلك بعد أن يتحقق بأن هذا الأخير مرخص له قانونا بتحصيل الإيرادات , وتجدر الإشارة في هذا المجال، بأن المحاسب العمومي مسؤول عن متابعة تطبق إجراءات التحصيل بالتراضي ثم استعمال الأدوات القانونية للتحصيل الإجباري للإيرادات العمومية، ولا يعتبر مسؤولا عن الأخطاء المرتكبة في تحديد الوعاء أو عند تصفية الحقوق التي يتولى تحصيلها, وبناء على ما سبق فإن المحاسب العمومي يختص بمراقبة وتنفيذ عمليات تحصيل الإيرادات وتنفيذ النفقات من حيث الشكل وليس من حيث المضمون، عن طريق التحقق من مشروعية العمليات المالية على الوثائق المحاسبية ومطابقتها للقوانين المعمول بها، دون أن يتدخل في مجال حسن تسيير المال العام الذي هو من إختصاص الآمر بالصرف.[2]

طبقا لأحكام المادة 24 من القانون رقم 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية، يُكلّف المحاسب العمومي بتحصيل الإيرادات و/أو دفع النفقات و كذلك حراسة وحفظ الأموال والسندات والقيم والأغراض أو المواد المكلّف بها مع تداول الأموال والسندات والقيم وحركة حسابات الموجودات، بالإضافة إلى مسك المحاسبة الميزانياتية على أساس مبدأ محاسبة الصندوق ومسك المحاسبة العامة على أساس مبدأ الحقوق والالتزامات

[1] المادة 24 من القانون رقم 23-07، المصدر نفسه.

[2] شلال زهير, مرجع سابق، ص111.

المثبتة، التقييد المحاسبي للقيم غير الثابتة وإعداد القوائم المالية وحساب التسيير، مع الإلتزام بحفظ الوثائق الثبوتيّة والمستندات المحاسبية للعمليات المنفذة على مستوى المركز المحاسبي الذي يسيّره.[1] بناءا على هذه المادة جاءت المهام الجديدة للمحاسب العمومي بغرض تدعيم المساءلة والرقابة على المال العام وتحقيق أفضل للخدمات التي تقوم بها الخزينة العمومية، وتتمثل المهام الرئيسية للمحاسب. العمومي في ظل الاصلاح في: معالجة الدفع للمنح والمنح النقدية, والقيام بتسديد المستحقات الدولية والفوائد على القروض, وترتيب سندات الدفع للأجور, وكذلك المشاركة في المراقبة الشرعية القانونية للعمليات المالية والتدقيق الداخلي ضمن صلاحياته، وهو مكلف بالرقابة السليمة للنفقات والرقابة في إطار الشراكة مع الأمر بالصرف لمراقبة شرعية أوامر الدفع والتحصيل في اطار تسيير المخاطر وتبادل الخبرات والمهارات وتعزيز الثقة والتعاون بينهما.

بالمقارنة مع قانون المحاسبة العمومية السابق 90-21 فقد أبقى القانون رقم 23-07 نفس المهام للمحاسب العمومي فيما أضاف لها البعض الآخر وقد جاء ضمن المادة 24 من القانون رقم 23-07 المؤرخ في 21 يونيو 2023, مسك المحاسبة العامة على أساس مبدأ الحقوق والالتزامات المثبتة حيث تعد المحاسبة العامة محاسبة سنوية تهدف إلى تسجيل قيد كل عمليات الميزانيانية والخزينة والعمليات المنجزة مع الغير والعمليات المؤقتة وعمليات التسوية بالإضافة إلى جرد الموجودات والمنقولات والتثبيتات والمخزونات والقيم غير الثابتة والإهتلاكات والمؤونات والنواتج والأعباء المرتبطة بالسنة المالية حسب نص المادة 88 من القانون رقم 23-07 المؤرخ في 21 يونيو 2023 .

وكما جاء أيضا ضمن المادة 24 من القانون رقم 23-07 التقييد المحاسبي للقيم غير الثابتة حيث يكلف المحاسبون العموميون بإعداد القوائم المالية مع احترام مبادئ وقواعد المحاسبة العمومية إذ تستخدم هذه القوائم في إعداد الحساب العام للدولة، وتتمثل القوائم المالية في الحصيلة أو الوضعية المالية فيما يلي : حساب النتائج أو قائمة النجاعة المالية وجدول يتعلق بتدفقات الخزينة وآخر بتباين الوضعية الصافية المالية

[1] المادة 24 من القانون رقم 23-07، مصدر السابق.

بالإضافة إلى الملحق الذي يتضمن مذكرات تحدد القواعد الرئيسية والطرق المحاسبية والمذكرات التوضيحية الأخرى.

فيما يقدم الحساب العام للدولة مجمل المعلومات التي تسمح بتقديم صورة صادقة عن الممتلكات والوضعية المالية للدولة, يتضمن الميزان العام للحسابات والقوائم المالية، وتتم المصادقة على الحسابات من طرف مجلس المحاسبة الذي بعد تقريراً متعلقاً بالمصادقة على الحسابات والذي يرافق مشروع قانون تسوية الميزانية.[1]

المطلب الثاني: مسؤولية المحاسب العمومي

تقع على عاتق المحاسب العمومي مسؤولية شخصية واخرى مالية على جميع العمليات التي يديرها منذ تاريخ تنصيبه إلى تاريخ إنتهاء مهامه، ففي حالة إذا ما ثبت وجود خلل في قيامه بالمهام الموكلة إليه قامت عليه المسؤولية المالية والشخصية(الفرع الأول)، إلا أن المشرع وضع إجراء الإبراء من المسؤولية (الفرع الثاني).[2]

الفرع الأول : المسؤولية المالية و الشخصية

تهدف محاسبة الدولة الجديدة إلى جعل عملية التسجيل ومسك الحسابات مشتركة بين الأعوان بعدما كانت حصرية للمحاسبين خصوصاً في ظل تطور مهامه، مما يجعل من تكييف هذه المسؤولية ضرورة ملحة حيث نادراً ما تقحم مسؤولية الأمر بالصرف من طرف مجلس المحاسبة، في حين أن المحاسب العمومي كثيراً ما تقحم مسؤوليته, هذا ما حاول المشرع الجزائري تداركه من خلال المادة 81 من القانون العضوي 18-15 التي نصت على "يحدد بموجب القانون نظام المسؤولية بما في ذلك ما يتعلق بالانضباط الميزاني والمالي للأعوان المكلفين بتنفيذ عمليات إيرادات ونفقات الدولة".[3]

تقع على عاتق المحاسب العمومي مسؤولية تأديبية باعتباره موظف عمومي، تتم مساءلته عن الأخطاء الوظيفية الواردة القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، إلا أن ما يهمنا في هذا الصدد هي المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة الإخلال بالتزاماته في

---

[1] سهام زرقان، ،مرجع سابق ص 329 ، 330.

[2] كنزة بلحسين ، الرقابة المالية على النفقات العمومية، المراقب المالي و المحاسب العمومي، دار الماهر، ص 67

[3] سهام زرقان، مرجع سابق، ص333

إطار الرقابة المالية على النفقات العمومية، ممثلة في المسؤولية الشخصية(أولا) والمسؤولية المالية (ثانيا).[1]

أولا: المسؤولية الشخصية

تكون مسؤولية المحاسب العمومي شخصية عندما يثبت وجود مخالفة في تنفيذ العمليات المنصوص عليها، كما تجد فكرة المسؤولية الشخصية أساسها القانوني في المادة 112 من القانون 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية التي تنص على أن "المحاسبون العموميون ومفوضوهم والأعوان الموضوعون تحت سلطتهم و الوكلاء الماليون مسؤولون شخصياً ومالياً عن العجز الحاصل في الصندوق, يعاقب على هذه الأخطاء والمخالفات عبر إصدار قرارات تصفية باقي الحساب من طرف مجلس المحاسبة أو قرارات تصفية باقي الحساب صادرة عن الوزير المكلف بالمالية, لا يوقف الطعن المقدم من قبل المدينين عملية التحصيل, المحاسبون العموميون ومفوّضوهم والأعوان الموضوعون تحت سلطتهم مسؤولون شخصيا عن الأخطاء والمخالفات التي تشكل خرقاً بيّناً للأحكام التشريعية والتنظيمية التي تحكم استعمال وتسيير المال العام التي من شأنها أن تلحق ضرراً بالخزينة العمومية أو بهيئة عمومية, ويعاقب على هذه الأخطاء والمخالفات وفقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما." وبالتالي أشارت هذه المادة بدورها إلى إن المحاسب العمومي مسؤول شخصيا عن كل مخالفة في تنفيذ العمليات المالية.

ثانيا: المسؤولية المالية

يكون المحاسب العمومي مسؤول عن تعويض الأموال والقيم الضائعة أو الناقصة من الخزينة العمومية وتغطية العجز الذي يسببه وليس بإمكانه أن يصلح الإجراءات فبمجرد ثبوت وجود خلل في الحسابات يجب عليه التعويض، لكن مبلغ التعويض تدفعه شركة التامين التي تعاقد معها المحاسب العمومي أو تعاضدية المحاسبين العموميين، مما يجعل المحاسب العمومي مطالب قانونا بتقديم عقد التامين عن مخاطر مهنة المحاسب العمومي عند تنصيبه على رأس المصلحة العمومية, ونظرا للطبيعة الخاصة لمسؤولية المحاسب العمومي فانه لا يتم الأخذ بمسؤوليته إلا عن طريق وزير المالية أو مجلس

[1] كنزة بلحسين، مرجع سابق، ص 69

المحاسبة, بواسطة تنفيذ إجراء وضع المحاسب العمومي في وضعية مدين تجاه الخزينة العمومية في حساب خاص، وذلك في حالة إدانته بارتكاب مخالفات صريحة للتشريعات المعمول بها من اجل تسديد العجز في الصندوق أو تعويض الضرر الذي ألحق بالخزينة العمومية دون أن يخل ذلك بالمتابعات الجزائية حسب درجة وطبيعة المخالفات المرتكبة, وعموما تقرر مسؤولية المحاسب العمومي عندما يحدث عجز في الأموال العمومية سواء تعلق الأمر بتحصيل الإيرادات أو تسديد النفقات، حيث تكمن المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي عن كل تصرفاته إذا تعلق الأمر بـتسديده للنفقات العمومية في ظروف غير مشروعة أو حراسة وحفظ الأرصدة وقيم الهيئات العمومية أو تحريكه للأرصدة والقيم والحركات الحسابية أو محافظته على الوثائق والمستندات المثبتة للعمليات المحاسبية أو قيامه بمهمة المحاسب للمنصب الذي يشغله.[1]

الفرع الثاني : الإعفاء من المسؤولية:

من اجل التخفيف من ضغط المسؤولية الشخصية والمالية على عاتق المحاسب العمومي الذي ارتكب الخطأ وثبتت حسن نيته، وضع المشرع الجزائري إجراءات من شانها أن تخفف من مسؤوليته وذلك عن طريق طلب الاستفادة من عدة إجراءات قانونية, تتمثل في تسخير المحاسب العمومي من طرف الآمر بالصرف (أولا)، والإعفاء الجزئي (ثانيا)، والإبراء الإرجائي(ثالثا).

أولا: تسخير المحاسب العمومي من طرف الآمر بالصرف

ينتج عن تطبيق مبدأ الفصل بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي عنه ثنائية اتخاذ القرار عند تنفيذ العماليات المالية، مما قد يؤدي إلى اختلاف وجهة نظر المحاسب العمومي مع الآمر بالصرف, ونظرا لطبيعة المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي التي تفرض عليه تعويض الضرر الذي لحق بالخزينة العمومية من ماله الخاص في حالة قبوله تسديد نفقات مخالفة للقوانين المعمول بها، الأمر الذي يجعله حريصا على التأكد من توفر كل الشروط القانونية لقبول تنفيذ العمليات الموكلة له.

[1] كنزة بلحسين ،مرجع سابق، ص 70 ، 71.

في حالة عدم التأكد يكون المحاسب العمومي أقرب للرفض من الدفع من أجل حماية المال العام وحماية نفسه من العقوبات، لأن المشرع الجزائري جعل منه مراقبا للعمليات أثناء التنفيذ آخر عقبة قبل صرف المال العام، وقدم له الحماية التامة من الضغوطات عن طريق تقديم الرفض المبرر لتنفيذ أوامر الآمر بالصرف, وبالتالي فإن تطبيق هذا المبدأ قد ينشأ عنه نزاعات بين المحاسب العمومي والآمر بالصرف، بحيث يكون هذا الأخير في مركز ضعف مقارنة مع المحاسب الذي يملك سلطة رفض تنفيذ العمليات المالية, وللحد من هذه السلطة وتقييدها رخص قانون المحاسبة العمومية في الجزائر للآمر بالصرف استعمال إجراء تسخير المحاسب العمومي, وذلك حسب المادة 61 من القانون رقم 23-07 التي تنص على "في حالة رفض المحاسب العمومي القيام بالدفع، يمكن للآمر بالصرف استعمال حق التسخير كتابياً وتحت مسؤوليته بأن يتجاوز هذا الرفض حسب الشروط المحددة في المادة 62 أدناه." و المادة 62 التي تنص في فقرتها الأولى على " إذا امتثل المحاسب العمومي للتسخيرة، تبرأ ذمته من المسؤولية الشخصية والمالية وتحوّل إلى الآمر بالصرف."[1]

ثانيا: الإعفاء الجزئي

يمكن للمحاسب العمومي أن يطلب إعفاءا جزئيا من المسؤولية وذلك حسب المادة 08 من المرسوم التنفيذي 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 يحدد شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين التي تنص على "يمكن المحاسب العمومي المأخوذ بمسؤوليته أن يحصل على اعفاء جزئي من مسؤوليته وفقا لأحكام المادة 68 من القانون رقم 90-32 المؤرخ في 04 ديسمبر سنة 1990 المتعلق بتنظيم مجلس المحاسبة وسيره."

ثالثا: الإبراء الرجائي

يمكن للمحاسب العمومي إذا قامت مسؤوليته أن يستفيد من إبراء رجائي كامل أو جزئي في حالة إثباته لحسن النية، وعملا بنص المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم

[1] شلال زهير، مرجع سابق، ص 132

312-90 المشار إليه سابقا انه يمكن للمحاسب العمومي الذي لم يقدم طلبا بالإعفاء الجزئي من المسؤولية أو الذي رفض طلبه كليا أو جزئيا أن يطلب من الوزير المكلف بالمالية إبراء رجائيا من المبالغ المتروكة على عاتقته، ولا يتحقق ذلك إلا بعد النظر إلى الوضعية المالية للمحاسب العمومي للتأكد من إمكانية المحاسب العمومي الدفع من عدمه.[1]

[1] كنزة بلحسين، مرجع سابق، ص 72

المبحث الثالث : الرقابة على أعمال المحاسب العمومي

إن الرقابة هي الوسيلة الفعالة لمراقبة الأموال العامة تحصيلا وإنفاقا فهي تمثل عملية التدقيق التي تسعى إلى التأكد من أن العمليات المالية تتم بشكل جيد ذلك من خلال تقييم مدى مطابقتها للقوانين واللوائح التنظيمية والقواعد المحاسبية المعمول بها، إذ نخضع الأعمال التي ينجزها المحاسب العمومي إلى رقابة جهتين رقابيتين هما: المفتشية العامة للمالية (المطلب الأول) ومجلس المحاسبة (المطلب الثاني).

المطلب الأول: المفتشية العامة للمالية

المفتشية العامة للمالية هي أحد الهياكل التابعة لوزارة المالية والتي تم إستحداثها كهيئة رقابية دائمة تحت السلطة المباشرة لوزير المالية بمقتضى المرسوم رقم 80-53 المؤرخ في 01-03-1980، و قصد دراست هذه الهيئة سنتناول تعريفها(الفرع الأول) وإختصاصات المفتشية العامة للمالية(الفرع الثاني), النتائج المترتية عن رقابة المفتشية العامة للمالية(الفرع الثالث).

الفرع الأول : تعريف المفتشية العامة للمالية

لقد عرفت المادة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 80-53 المفتشية العامة للمالية بأنها:" هيئة مراقبة، توضع تحت السلطة المباشرة لوزير المالية " وإستمر تطبيق المرسوم رقم 80-53 المؤرخ في 01-03-1980 إلى غاية صدور المرسوم التنفيذي رقم 92-78 المحدد لإختصاصات المفتشية العامة للمالية، ثم أعيد تنظيمها وتحديد صلاحياتها من جديد بموجب ثلاث مراسيم تنفيذية والمتمثلة في المرسوم رقم 08-272 المؤرخ في 06-09-2008 الذي وسع من صلاحيات المفتشية العامة للمالية ومجال تدخلها، وكذا المرسوم التنفيذي رقم 08-273 المؤرخ في 06-09-2008 الذي يتضمن تنظيم الهياكل المركزية للمفتشية العامة للمالية وأيضا المرسوم التنفيذي رقم 08-274 المؤرخ

في06-09-2008 يحدد تنظيم المفتشيات الجهوية للمفتشية العامة للمالية وصلاحياتها.[1]

الفرع الثاني: إختصاصات المفتشية العامة للمالية

بالرجوع إلى المواد 2 و3 و4 من المرسوم التنفيذي 08-272 المحدد لصلاحيات المفتشية العامة للمالية فإن هذه الأخيرة تمارس الرقابة على التسيير المالي والمحاسبي لمصالح الدولة والجماعات المحلية والهيئات والأجهزة والمؤسسات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية، وتمتد رقابتها إلى المؤسسات ذات الطابع الصناعي والتجاري، وهيئات الضمان الاجتماعي التابعة للنظام العام الإجباري، وكذا كل الهيئات ذات الطابع لاجتماعي والثقافي التي تستفيد من مساعدات الدولة والهيئات العمومية، كما أن المفتشية العامة للمالية تراقب استعمال الموارد التي تجمعها الهيئات والجمعيات في شكل هبة، ويمكن أن تطبق هذه الرقابة على كل شخص معنوي يستفيد من مساعدات مالية من الدولة أو جماعة إقليمية أو هيئة عمومية أو في شكل إعانة أو قرض أو تسبيق أو ضمان. و يمكن أيضا أن تقوم تدخلات المفتشية العامة للمالية على تقييم أداءات أنظمة الميزانية والتقييم الاقتصادي والمالي لنشاط شامل أو قطاعي أو فرعي أو لكيان اقتصادي، والتدقيق أو الدراسات أو التحقيقات أو الخبرات ذات الطابع الاقتصادي والمالي والمحاسبي، كما تقوم بتقييم شروط تسيير واستغلال المصالح العمومية من طرف المؤسسات الإمتيازية ،مهما كان نظامهاو كذلك تقييم شروط تنفيذ السياسات العمومية وكذا النتائج المتعلقة به.[2]

[1] - https://www.mf.gov.dz/index.php/ar/services-ar/inspection-generale-des-finances-ar/404-2020-11-04-09-10-16

[2] المواد 2و3و4 من المرسوم التنفيذي رقم08-272 المؤرخ في 6 سبتمبر2008 المحدد لصالحيات المفتشية العامة للمالية، الجريدة الرسمية عدد 50 المؤرخ في 7 سبتمبر2008.

وحسب المادة 5 من نفس المرسوم التنفيذي 08-272 فإنه لكي تقوم المفتشية العامة للمالية بتنفيذ هذه المهام فإنها تقوم بعمليات الرقابة أو التدقيق أو التقييم أو التحقيق أو الخبرة حسب الحالة .[1]

من أجل تنفيذ العمليات المذكورة في المادة 5 تقوم المفتشية العامة للمالية بما يأتي رقابة تسيير الصناديق وفحص الأموال والقيم والسندات والموجودات من أي نوع والتي يحوزها المسيرون أو المحاسبون، والتحصل على كل مستند أو وثيقة تبريرية ضرورية لفحصها في ذلك التقارير التي تعدها أية هيئة رقابية وأيّة خبرة خارجية وتقديم أي طلب معلومات شفاهي أو كتابي، بالإضافة إلى القيام في الأماكن بأي بحث وإجراء أي تحقيق بغرض رقابة التصرفات أو العمليات المسجلة في المحاسبات، والاطلاع على السجلات والعمليات أيّا كان شكلها، والتيقن من صحة المستندات المقدمة وصدق المعطيات والمعلومات الأخرى المبلغة والقيام في عين المكان بأيّ فحص بغرض التيقن من صحة وتمام التقييد المحاسبي لأعمال التسيير ذات التأثير المالي وعند الإقتضاء معاينة حقيقة الخدمة المنجزة.

وبهذه الصفة تمارس المفتشية العامة للمالية حق مراجعة جميع العمليات التي أجراها المحاسبون العموميون غير أنه لا يمكن مراجعة الحسابات التي تمت تصفيتها نهائيا طبقا للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها.

الفرع الثالث: النتائج المترتبة عن رقابة المفتشية العامة للمالية

حسب المادة 7 من المرسوم 08-272 سابق الذكر فإنه عند معاينة ثغرات أو تأخيرات هامة في محاسبة الهيئة المراقبة يطلب مسؤولو الوحدات العملية للمفتشية العامة للمالية من المسيرين المعنيين القيام دون تأخير بأعمال تحيين هذه المحاسبة أو

1 المادة 5من المرسوم التنفيذي رقم08-272 ، مصدر سابق.

إعادة ترتيبها. وفي حالة عدم وجود هذه المحاسبة أو كونها تعرف تأخيرا أو إختلالا يجعل فحصها العادي مستحيلا يحرر المسؤولون محضر قصور يرسل إلى السلطة السلمية أو الوصية المختصة, وفي هذه الحالة على السلطة السلمية أو الوصية أن تأمر بإعادة إعداد المحاسبة المفصودة أو تحيينها واللجوء إلى خبرة عند الاقتضاء, ويجب إعلام المفتشية العامة للمالية بالتدابير والإجراءات المتخذة في هذا الصدد.

المطلب الثاني: مجلس المحاسبة

أنشئ مجلس المحاسبة بموجب المادة 190 من دستور 1976 ونصت عليه المواد 160 من دستور1989 و170 من دسنور 1996, وكذلك نص عليه التعديل الدستوري لسنة 2020 في الفصل الثاني من الباب الرابع في المادة 199 إذ يتولى مجلس المحاسبة مهمة الرقابة البعدية على الأموال العمومية[1], حيث تأسس مجلس المحاسبة فعليا سنة 1980 وتم تنظيمه بموجب القانون رقم 80-05 المؤرخ في الفاتح من شهر مارس 1980 والذي منحه صلاحيات إدارية وقضائية لممارسة الرقابة الشاملة على الجماعات والمؤسسات والهيئات مهما كانت وضعيتها القانونية التي تسير أو تستفيد من الأموال العمومية، والقانون رقم 90-32 المؤرخ في 4 ديسمبر 1990 الذي ألغى صلاحياته القضائية وأقصى من صلاحياته الإدارية الرقابة على المؤسسات الاقتصادية العمومية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري, وحاليا يخضع مجلس المحاسبة في تسييره للأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المعدل والمتمم

[1] المادة 199 من المرسوم الرئاسي رقم 20-442 المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2020 يتعلق إبصدار التعديل الدستوري المصادق عليه في استفتاء أول نوفمبر سنة 2020 في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية الجريدة الرسمية رقم 82 مؤرخة في 30 ديسمبر سنة 2020.

بالأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010 الذي يخوله صلاحيات إدارية وقضائية ويمنحه اختصاص شامل للرقابة على كل الأموال العمومية,[1]

لذا سندرس في هذا المطلب تنظيم مجلس المحاسبة(الفرع الأول) ومجال رقابة مجلس المحاسبة(الفرع الثاني) وأثر رقابة مجلس المحاسبة(الفرع الثالث).

الفرع الأول: تنظيم مجلس المحاسبة

يتمتع مجلس المحاسبة بالاستقلالية في التسيير ويخضع لقواعد المحاسبة العمومية, يدير المجلس رئيس ويساعده في ذلك نائب رئيس, يتولى دور النيابة العامة في مجلس المحاسبة ناظر العام يساعده نظار, ينظم مجلس المحاسبة في شكل غرف ذات اختصاص وطني (ثماني غرف) وغرف ذات اختصاص إقليمي (تسع غرف) وغرفة للانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية, تقسم الغرف الوطنية والإقليمية إلى فروع ويضم مجلس المحاسبة كتابة ضبط تسند لكاتب ضبط رئيسي يساعده كتاب ضبط, ويضم مجلس المحاسبة أيضا أقسام تقنية ومصالح إدارية يتم تنشيط أعمالها ومتابعتها والتنسيق بينها من طرف الأمين العام تحت سلطة رئيس المجلس وتتولى الأقسام التقنية (قسم الدراسات ومعالجة المعلومات وقسم تقنيات التحليل والرقابة) تقديم الدعم اللازم لإنجاز مهام مجلس المحاسبة وتحسين أدائه, تتولى مديرية الإدارة والوسائل بتسيير المالية والمستخدمين والوسائل المادية بالمجلس كما يتألف سلك قضاة مجلس المحاسبة من قضاة خارج السلم بالإضافة إلى درجتين مقسمتين إلى مجموعات ويساعد قضاة المجلس في أداء أعمالهم مدققون ماليون .[2]

[1] الامر رقم 10 02 مؤرخ في 16 رمضان عام 1431 الموافق 26 غشت سنه 2010 المتعلق بمجلس المحاسبه ج ر ع 50 الصادر في 1 سبتمبر 2010

[2] أحمد بن قطاف,,مرجع سابق, ص 90

الفرع الثاني: مجال رقابة مجلس المحاسبة

تم تحديد الهيئات الخاضعة لرقابة مجلس المحاسبة بموجب المواد من 7 إلى 12 من الأمر 95-20 بحيث تخضع لرقابة مجلس المحاسبة كل مصالح الدولة المتمثلة في رئاسة الجمهورية والحكومة والوزارات والجماعات الإقليمية المتمثلة في الولايات والبلديات, بالإضافة إلى المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الإداري.[1]

ومن حيث الأشخاص الخاضعين لرقابة مجلس المحاسبة نجد أن أعوان تنفيذ الميزانية (الآمر بالصرف والمحاسب العمومي) ملزمين بحفظ الوثائق الثبوتية الخاصة بعمليات التسيير إلى غاية تقديمها إلى مجلس المحاسبة وهذا حسب المادة 78 من القانون رقم 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي.[2]

الفرع الثالث: أثر رقابة مجلس المحاسبة

إن تمتع مجلس المحاسبة بسلطات قضائية وأخرى إدارية أدى إلى تنوع في النتائج المترتبة عن الرقابة الممارسة من طرف هذه الهيئة الدستورية، حيث يصدر عنه جزاءات مختلفة فتشمل هذه الجزاءات العقوبات التأديبية والغرامات المالية مع إمكانية تحريك الدعوى الجنائية، وهذا بعد تأكد المجلس من ارتكاب المخالفات المالية, أما الجزاءات المترتبة عن الرقابة الإدارية لمجلس المحاسبة يكلف هذا الأخير على المستوى الإداري بمراقبة حسن استعمال الموارد والأموال والقيم والوسائل المادية وكذا التأكد من مطابقة العمليات المالية والمحاسبية للقوانين والأنظمة السارية المفعول, كما يقوم مجلس المحاسبة بتقييم نوعية التسيير من حيث الفعالية والكفاءة والاقتصاد, ويتأكد المجلس أثناء القيام بتحرياته من وجود وملائمة وفعالية وفعلية آليات وإجراءات الرقابة والتدقيق

[1] انظر المواد من 7 الى 12 الأمر رقم 95 – 20 المؤرخ في 19 صفر عام 1416 الموافق17 يوليو سنة 1995 والمتعلق بمجلس المحاسبة

[2] المادة 78 من القانون رقم 23-07 ، مصدر سابق.

الداخليين، كما يوصي في نهاية تحرياته وتحقيقاته بكل الإجراءات التي يراها ملائمة من أجل تحسين التسيير، وأخيرا يساهم المجلس في إطار اختصاصاته وصلاحياته الإدارية في تعزيز الوقاية من مختلف أشكال الغش والممارسات غير القانونية أو غير الشرعية التي تشكل خرقا للأخلاقيات والنزاهة أو تلحق ضررا بالأملاك والأموال العمومية.[1]

[1] د. أحمد بن قطاف,مرجع سابق ص 94

الخاتمة

ختاما ومن خلال دراستنا لقواعد التسيير المالي في ظل القانون رقم 23-07 المؤرخ في 21 يونيو 2023 والمتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، والذي يعتبر كأداة للتكفل بحماية المال العام من الإختلاس والتبديد, وتحقيق الحوكمة والرشادة في إستعمال الموارد العمومية, فمن خلال ما تم دراسته يمكن القول أن قانون المحاسبة العمومية هو مجموعة القواعد القانونية والتقنية المطبقة على تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية وبيان عملياتها المالية وعرض حساباتها ومراقبتها والمحددة لالتزامات ومسؤوليات أعوان تنفيذ الميزانية.

حيث أنه لتنفيذ مختلف العمليات المالية حدد القانون رقم 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي الأعوان المخول لهم تسيير هذه العمليات، وحدد لكل منهم مهاما و مسؤوليات، وقسم عملية تنفيذه الميزانية إلى مراحل وأقسام يختص كل عون بتنفيذ المرحلة الموكلة إليه في استقلالية وفصل عن العون الآخر، مع الإبقاء على الرقابة المتبادلة بينهم و هذا بغية إضفاء طابع الشفافية و المصداقية على عملية التسيير المالي.

ويعتبر الآمر بالصرف الفاعل الأول والمحرك الأول في تنفيذ الميزانية فهو يتولى مهمة تنفيذ المرحلة الإدارية سواء ما تعلق بتحصيل الإيرادات فيقوم بإثبات الإيراد ثم تصفيته والأمر بالتحصيل, وإذا تعلق الأمر بصرف النفقات فهو يقوم بالالتزام بالنفقة ثم التصفية والأمر بالصرف, كما يعتبر الامر بالصرف مسؤولا عن مختلف التجاوزات وعن الأخطاء و الأفعال غير الشرعية التي يرتكبونها, إضافة إلى كون جميع أعماله تخضع لرقابة سابقة وتكون هذه الرقابة ممارسة من طرف المحاسب العمومي والمراقب الميزانياتي وفق إجراءات وكيفيات محددة قانونا, ورقابة لاحقة من قبل المفتشيات والهيئات الرقابية المؤهلة ممثلة في المفتشية العامة للمالية ومجلس المحاسبة.

في حين يختص المحاسب العمومي بالمرحلة المحاسبية لتنفيذ الميزانية بصفته عونا من أعوان التنفيذ, لذا يقوم بالتحقق من مشروعية سندات الأمر بالتحصيل وسندات الأمر بالصرف و مدى مطابقتها للقوانين والأنظمة المعمول بها قبل تنفيذها وبهذا فهو يقوم بدور جهة رقابية سابقة, كما بتدخل المحاسب العمومي في تنفيذ الميزانية بقيامه بتنفيذ مرحلة تحصيل الإيرادات وتسديد النفقات المرخصة في الميزانية, بالمقابل تقع على عاتقه مسؤولية شخصية واخرى مالية على جميع العمليات التي يديرها منذ تاريخ تنصيبه

إلى تاريخ إنتهاء مهامه, ويخضع بدوره إلى رقابة كل من المفتشية العامة للمالية ومجلس المحاسبة.

كما توصلنا في نهاية هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج و التوصيات نوجزها فيما يلي:

أولا: النتـــــــائج

- ✓ يختص بتنفيذ الميزانية العامة للدولة أعوان التنفيذ وهم الآمر بالصرف والمحاسب العمومي.
- ✓ مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي هي مهام متكاملة ومتسلسلة فالآمر بالصرف يختص بالمرحلة الإدارية لتنفيذ الميزانية أما المحاسب العمومي يختص بالمرحلة المحاسبية, فغياب أحدهما يؤدي إلى عدم إمكانية تنفيذ العمليات المالية.
- ✓ هناك رقابة متبادلة بين أعوان تنفيذ الميزانية كما أن كل عون يخضع لرقابة هيئات رقابية مختصة كالمفتشية العامة للمالية ومجلس المحاسبة.
- ✓ تعزيز مبدأ الفصل بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي يؤدي إلى تكريس أكبر للشفافية في مجال التسيير المالي.
- ✓ تهدف قواعد التسيير المالي والمحاسبي إلى مسايره الإصلاح الميزانياتي وحماية المال العام من التبديد والإختلاس وتحسين جودة التسيير المالي.
- ✓ يعتبر التحديث الذي جاء به القانون 12/23 فيما يخص الدور والمسؤوليه الجديده لاعوان التنفيذ الميزانياتي، بمثابه تدارك للنقائص الموجوده ضمن دورهم ومسؤوليتهم السابقه والتي كانت تشكل ابرز الانتقادات ضمن القانون 90-21.

ثانيا: التوصيات

- ✓ وجوب الإنتقاء الجيد لأعوان تنفيذ الميزانية من محاسبين عموميين وآمرين بالصرف ومراقبين ميزانياتيين من بين الموظفين الذين يثبتون الكفاءة والخبرة في مجال التسيير المالي والمحاسبي.
- ✓ إجراء دورات تكوين بشكل دوري لأعوان تنفيذ الميزانية مع تكثيف الملتقيات العلمية والأيام الدراسية حول قانون المحاسبة العمومية و التسيير المالي.
- ✓ تحميل الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين مسؤولية الأعمال التي يقومون بها و فرض عقوبات صارمة على أي سوء إستخدام للمال العام بالإختلاس او التبديد.
- ✓ التحلي بالرغبة الفعلية في التغيير الجذري لما عرفه نظام التسيير المالي القديم من سلبيات وعيوب.

قائمة المصادر والمراجع

أولا : المصادر

1. القوانين والأوامر

- الأمر رقم 06-03 مؤرّخ في 19 جمادى الثانية عام 1427 الموافق 15 يوليو سنة 2006، يتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومي العمومية، العدد 46، الصادر بتاريخ 20 جمادى الثانية عام 1427 الموافق 16 يوليو سنة 2006
- الأمر رقم 95 - 20 المؤرخ في 19 صفر عام 1416 الموافق17 يوليو سنة 1995 والمتعلق بمجلس المحاسبة.
- القانون رقم 06-01 المؤرخ في 20فيفري2006 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحاته، ج رالعدد14، الصادر في 2006/2/20
- القانون رقم 23-07 مؤرخ في 03 ذي الحجة عام 1444 الموافق لـ 21 يونيو 2023، يتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، الجريدة الرسمية العدد 42 الصادرة بـ 25 يونيو 2023.
- القانون رقم 90-21 مؤرخ في 24 محرم عام 1411 الموافق لـ 15 غشت 1990، يتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية العدد 35 الصادر بتاريخ 15 غشت 1990.

2. النصوص التنظيمية

أ- المراسيم الرئاسية

- المرسوم الرئاسي رقم 20-442 المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2020 يتعلق بإصدار التعديل الدستوري المصادق عليه في استفتاء أول نوفمبر سنة 2020 في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية الجريدة الرسمية رقم 82 مؤرخة في 30 ديسمبر سنة 2020.

ب- المراسيم التنفيذية

- المرسوم التنفيذي رقم 24-92 مؤرخ في 12 شعبان عام 1445 الموافق لـ 22 فبراير سنه 2024، يحدد شروط وكيفيات الاستخلاف وتفويض الإمضاء وتعيين الأمرين بالصرف المكلفين، الجريدة الرسمية العدد 15
- مرسوم تنفيذي رقم 11-331 المؤرخ في 19 سبتمبر 2011، يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 والمتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم، الجريدة الرسمية، العدد 52، الصادر بتاريخ 21 سبتمبر 2011
- المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها، ج ر 43 ، الصادرة بتاريخ 17 سبتمبر 1991.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-332 مؤرخ في 21 شوال عام 1432الوافق 19 سبتمبر سنة 2011 يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 28 صفر عام 1412 الوافق 7 سبتمبر سنة 1991 الذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياته ومحتواها، ج ر العدد 52 الصادرة بتاريخ 11 سبتمبر 2011.
- المرسوم التنفيذي رقم 08-272 المؤرخ في 6 سبتمبر2008 المحدد لصالحيات المفتشية العامة للمالية، الجريدة الرسمية عدد 50 المؤرخ في 7 سبتمبر2008.

ج- القرارات والتعلميات

- التعليمة رقم 9658 ، المؤرخة في 15 ديسمبر 2022، تتعلق بـ كيفيات ممارسة الرقابة الميزانياتية بعنوان نفقات ميزانية الدولة.
- قرار رقم 01 مؤرخ في 1991/01/06 بخصوص اعتماد الآمرين بالصرف لدى المحاسبين العموميين.

ثانيا: المراجع

1. الكتب

- بلعروسي أحمد التيجاني، قانون المحاسبة العمومية، دارهومة للطباعة والنشر والتوزيع، ط1، الجزائر،2011.
- كنزة بلحسين ، الرقابة المالية على النفقات العمومية، المراقب المالي و المحاسب العمومي، دار الماهر، خنشلة (الجزائر)، .

2.المقالات

- خالد سكوتي، "دور الآمر بالصرف في مراقبة الميزانية"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الثاني، الجزء الثاني، المجلد العاشر، جامعة الجلفة، 2017.
- سهام زرقان، "الدور الجديد للأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية في ظل الإصلاح المحاسبي للقطاع العام في الجزائر"، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية،العدد02، المجلد 07، 2023.
- يوسف جيلالي، "النظام القانوني للآمر بالصرف في القانون الجزائري"، مجلة القانون، العدد 06 ، جامعة الشلف، 2016.
- محمد كرموش، الدور الرقابي المنوط بالمراقب المالي في ظل التشريع الجزائري، مجلة الحقوق والعلوم الانسانيه، المجلد 14، العدد 3، الجزائر، 2021
- كنزه بلحسين، عبد المجيد الخذاري، رقابه المحاسب العمومي على النفقات العموميه بين الفاعليه وامكانيه التسخير، مجله الحقوق والعلوم الانسانيه، المجلد 15، العدد01، خنشلة، 2022.
- سكوتي خالد، دور المحاسب العمومي في مراقبة الميزانية، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد09، العدد03، جامعةغرداية، 2020

3. الأطروحات والمذكرات

أ- أطروحات الدكتوراه

- زهير شلال ، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، شعبة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، جامعة بومرداس، 2013- 2014.
- الصادق الأسود، مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العامة –حالة الجزائر، أطروحة دكتوراء، جامعة الجزائر، 2011.

ب- مذكرات الماجستير

- نصيرة عباس ، اليات الرقابة الادارية على تنفيذ النفقات العمومية، رسالة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، 2011 – 2012.

4. المواقع الالكترونية

- عماد داتو سعيد، محاضرات في المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيلالي ليابس، سيدي بلعباس، السنة الجامعية 2020-2021، المنشور على الرابط التالي: https://www.univ-sba.dz/تم الإطلاع عليه في2024/03/25، 15:23.
- كرماني هدى ، مطبوعة المحاسبة العمومية ، جامعة الجزائر 3 ، سنة 2020-2021، المنشور على الرابط التالي:https://dspace.univ-alger3.d تم الإطلاع عليه في2024/03/28، 18:29.
- بن لولو سليم بدر الدين ، مطبوعة في مقياس المحاسبة العمومية، المنشور على الرابط التالي: https://fseg.univ-tlemcen.dz/ تم الإطلاع عليه في 2024/04/01، تم الإطلاع عليه في17:18.

- أحمد بن قطاف، محاضرات في المحاسبة العمومية، مطبوعة محكمة موجهة لطلبة سنة ثالثة تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد البشيرالإبراهيمي برج بوعريريج، د س ن، المنشور على الرابط التالي https://dspace.univ-bba.dz/، تم الإطلاع عليه في2024/04/02، 1:11.
- https://www.mf.gov.dz/index.php/ar/services-ar/inspection-generale-des-finances-ar/4042020-11-04-09-10-16.
- https://moufid.jimdofree.com/، تم الإطلاع عليه في 2024/05/28، 16:20

خلاصة الموضوع

ملخص:

في إطار تحقيق الفاعلية في تسيير الميزانيات العمومية، تم مراجعة قواعد التسيير المالي من خلال القانون رقم 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية، الذي جاء ببعض الأحكام الجديدة بهدف تجسيد استراتيجية الدولة المتمثلة في العمل على زيادة الإرادات وتخفيض النفقات.

إذ عمل هذا القانون على إعادة تنظيم مهام ومسؤولية أعوان تنفيذ الميزانية، والمتمثلين أساسا في الآمر بالصرف والمحاسب العمومي.

وبالتالي تدارك النقائص التي كانت عرضة للنقد خلال القانون90-21 فيما يخص دور ومسولية أعوان التنفيذ الميزانياتي.

الكلمات المفتاحية: تسيير الميزانيات العمومية، الإرادات، النفقات، الأكر بالصرف، المحاسب العمومي.

Summary: In the context of achieving efficiency in managing public budgets, the financial management rules have been revised through Law No. 23-07 related to public accounting rules, which introduced some new provisions to implement the state's strategy aimed at increasing revenues and reducing expenditures. This law reorganized the duties and responsibilities of budget execution agents, mainly the authorizing officer and the public accountant. Thus, it addressed the shortcomings that were subject to criticism during Law No. 90-21 regarding the role and responsibilities of budget execution agents.

Keywords: public budget management, revenues, expenditures, authorizing officer, public accountant.

الفهرس

الموضوع	رقم الصفحة
مقدمة	08
الفصل الأول: القواعد المتعلقة بالآمر بالصرف	12
المبحث الأول: الإطار الوظيفي للآمر بالصرف	14
المطلب الأول: تعريف الآمر بالصرف	14
الفرع الأول: التعريف اللغوي للآمر بالصرف	14
الفرع الثاني: التعريف القانوني للآمر بالصرف	15
المطلب الثاني: أصناف الآمرين بالصرف	15
الفرع الأول: الآمر بالصرف الرئيسي	16
الفرع الثاني: الآمر بالصرف الثانوي	16
الفرع الثالث: آمرين بالصرف إقليميين لميزانية الدولة	16
المطلب الثالث: قواعد إستخلاف وتفويض الآمر بالصرف	17
الفرع الأول: إستخلاف الأمر بالصرف	17
الفرع الثاني: تفويض الأمر بالصرف	19
المبحث الثاني: مهام ومسؤلية الآمرين بالصرف	21
المطلب الأول: صلاحيات الآمرين بالصرف	21
الفرع الأول: المرحلة الإدارية لتنفيذ الميزانية	21
الفرع الثاني: مسك المحاسبة	28
المطلب الثاني: مسؤلية الآمرين بالصرف	29
الفرع الأول: مسؤلية الأمر بالصرف المنتخب	30
الفرع الثاني: مسؤلية الآمر بالصرف المعين	31
المبحث الثالث: الرقابة على أعمال الآمرين بالصرف	32
المطلب الأول: الرقابة السابقة	32

الفرع الأول: رقابة المحاسب العمومي	32
الفرع الثاني: رقابة المراقب الميزانياتي	33
المطلب الثاني: الرقابة اللاحقة	37
الفرع الأول: رقابة المفتشية العامة للمالية	37
الفرع الثاني: رقابة مجلس المحاسبة	37
الفرع الثالث: رقابة المراقب الميزانياتي	40
الفصل الثاني: القواعد المتعلقة بالمحاسب العمومي	41
المبحث الأول: الإطار الوظيفي للمحاسب العمومي	43
المطلب الأول: مفهوم المحاسب العمومي	43
الفرع الأول: التعريف الفقهي	43
الفرع الثاني: التعريف القانوني	44
الفرع الثالث: تعيين المحاسبين العموميين وإنهاء مهامهم	45
المطلب الثاني: أصناف المحاسبين العموميين	47
المطلب الثالث: مبدأ الفصل بين المحاسبين العموميين والآمرين بالصرف	49
الفرع الأول: تعريف مبدأ الفصل بين الآمرين بالصرف والحاسبين العموميين	49
الفرع الثاني: أهداف مبدأ الفصل	50
الفرع الثالث: إستثناءات مبدأ الفصل	51
المبحث الثاني: مهام مسؤوليات المحاسبين العموميين	52
المطلب الأول: مهام والتزامات المحاسب العمومي	52
الفرع الأول: تأدية المهام	53
الفرع الثاني: مهام الحاسبين العموميين	53
المطلب الثاني: مسؤلية المحاسب العمومي	56
الفرع الأول: المسؤلية المالية والشخصية	56
الفرع الثاني: الإعفاء من المسؤلية	58
المبحث الثالث: الرقابة على أعمال المحاسب العمومي	61

المطلب الأول: المفتشية العامة للمالية	61
الفرع الأول: تعريف المفتشية العامة للمالية	61
الفرع الثاني: إختصاصات المفتشية العامة للمالية	62
الفرع الثالث: النتائج المترتبة على رقابة المفتشية العامة للمالية	63
المطلب الثاني: مجلس المحاسبة	64
الفرع الأول: تنظيم مجلس المحاسبة	65
الفرع الثاني: مجال رقابة مجلس المحاسبة	66
الفرع االثالث: أثر رقابة مجلس المحاسبة	66
الخاتمة	68
قائمة المصادر والمراجع	71
خلاصة الموضوع	77
الفهرس	79