وزارة التعـــــليـم العـالـــي والبحــث العلمـــي
جامعـــة الشهيد الشيخ العربـــي التبســـي – تبسة–
كليـــة الحقوق والعلوم السياسيـة
قســـم الحقـــوق

مذكـرة مقدمة في إطار نيل شهادة الماستـر تخصص: قانـــون إداري

بعنـــــــــــــــــوان:

النظام القانوني للمحاسب العمومي في ظل القانون 23-07

إعداد الطالبتين :
– خولة صوالحية
– وئام طالبي

إشراف الاستاذ :
د. هاجر شنيخر

لجـنة المنـاقشـــــــة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة في البحث
نور الدين رباطي	محاضر - ب-	رئيسا
هاجر شنيخر	محاضر - أ -	مشرفا ومقررا
يحي بدايرية	محاضر - أ-	ممتحنا

السنة الجامعية: 2024/2023



﴿ آمِنُوا بِاللَّهِ وَرَسُولِهِ وَأَنْفِقُوا مِمَّا جَعَلَكُمْ مُسْتَخْلَفِينَ فِيهِ ۖ فَالَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَأَنْفَقُوا لَهُمْ أَجْرٌ كَبِيرٌ ﴿٧﴾

سورة الحدِيد الآية 7


شکر و عرفان

شكـــر وعرفـان

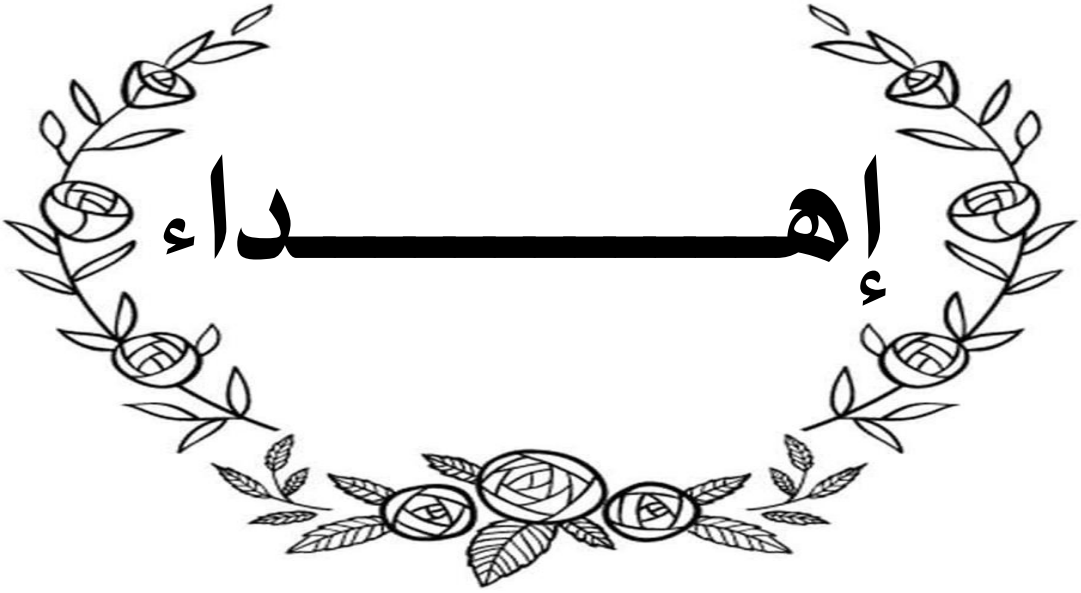
الحمد لله على توفيقه لنا في إنجاز هذا العمل اما بعد نتوجه بالشكر الى:

من شرفتنا بالإشراف على هذه المذكرة الأستاذة " هاجر شنيخر " فجزاها الله عنا كل خير ولها منا كل التقدير.

الى اعضاء لجنة المناقشة على ما سيقدمونه من توجهات وملاحظات والتي لن تزيد هذا العمل إلا اتقانا

كما نتوجه بالشكر والامتنان إلى كل من مد لنا يد الاحسان وساعدنا في إتمام هذه المذكرة ولو بالكلمة الطبية

وئـــام / خـــولة


إهـــــــــداء

الاهـــــــداء

لم يكن الطريق سهلا ولا ينبغي له أن يكون، فمن يسعى ينال ما سعى لأجله

قال تعالى"

﴿وَأَنْ لَيْسَ لِلْإِنْسَانِ إِلَّا مَا سَعَى (39) وَأَنَّ سَعْيَهُ سَوْفَ يُرَى (40)﴾

سورة النجم الآيات 39-40

فالحمد لله الذي يسر لنا البدايات وبلغنا النهايات،

نهدي هذا النجاح الى كل من سعى معنا لإنهاء هذا العمل .

-الى آباءنا وأمهاتنا

-الى كل من دعمونا بحبهم وزرعوا فينا الثقة والإصرار الإخوة والأخوات.

الى كل الاصدقاء والصديقات الذين لم يبخلوا علينا بالنصح والإرشاد

فبالتوفيق لهم جميعا وحياة عملية ناجحة نتمناها لهم.

- الى كل من ذكرهم القلب ولم يذكرهم القلم.

ونرجو من الله أن نكون قد اصبنا أكثر مما اخطاءنا وان

يعود هذا العمل بالنفع على كل طالب علم.

املا إن نكون قد اعطينا الموضوع بعض حقه

قائمة أهم المختصرات:

المصطلح	الاختصار
ص	صفحة
ع	عدد
د، ط	دون طبعة
ج ر ج ج	جريدة رسمية جمهورية جزائرية
د، س، ن	دون سنة نشر


مقـــــدمـــــة

تعد المحاسبة العمومية في الجزائر أداة لتتبع العمليات المالية، كونها عبارة عن تجمع لقواعد قانونية وإجراءات تقنية محكمة، يتم تطبيقها من أجل الاستعمال الأحسن للمال العام، لهذا السبب ترتبط المحاسبة العمومية ارتباطا وثيقا بجل النصوص القانونية ذات الطابع المالي سواء كانت قواعد عامة أو تنظيمية، فهي الوسيلة الملائمة لتسيير وصرف المال العام بطريقة عقلانية، ومن هنا احتلت مهنة المحاسبة في الجزائر مركزا متميزا بين المهن الاخرى، حيث انتهجت الجزائر هذه التقنية التي تحكم النشاط المالي وعملت على تطويرها، من خلال الاهتمام بالاطار القانوني الذي يحكمها، والاهتمام بالأعوان القائمين عليها، حيث يعتبر المحاسب من أهم الأعوان القائمين على نجاح هذه العملية حيث يحرص هذا العون كل الحرص على ضمان الصرف الحسن للمال العام، وبالتالي كان من الضروري على المشرع الجزائري النظر بشكل اساسي في دوره وكيفية أداءه للمهام المنوطة به ولهذا جاء الاصلاح القانوني 23-07 مؤرخ في 03 ذي الحجة عام 1444 الموافق لـ21 يونيو سنة 2023م، المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، من اجل عصرنة وتبيين الصلاحيات والمسؤوليات المستحدثة لهذا العون كون ان مهام هذا الاخير تعتبر نوعا ما معقدة ذلك لارتباطها الوثيق بتطبيق القوانين والاجراءات والأوامر والتعليمات السارية المفعول.[1]

[1]- القانون رقم 23-07 المؤرخ في 03 ذي الحجة عام 1444هـ الموافق لـ 21 يونيو 2023م، المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، الصادر في الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، في 7 ذي الحجة عام 1444هـ الموافق لـ 25 يونيو 2023م العدد 42.

أهمية الموضوع:

أ- الناحية العلمية:

تكمن أهميته في أنه يأتي كمحاولة لتسليط الضوء على الدور المرتقب للمحاسب العمومي وذلك طبقا للمستجدات التي تعرفها دولة الجزائر في القطاع المالي وخاصة القطاع المحاسبي والمتمثل في الإصلاح القانوني 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة والتسيير المالي، الذي جاء ليلغي القانون 90-21 والذي يعتبر منبع التجديد والتطور لمركز هذا العون المثابر في الحفاظ على المال العام.

ب- الناحية العملية:

يكتسي هذا الموضوع أهمية بالغة من الجانب المحاسبي كونه يرتكز على تحليل الإطار الوظيفي لهذا العون عن طريق تحليل ودراسة كافة الصلاحيات والمهام التي يقوم بها في سبيل الحفاظ على المال العام.

2/ أسباب ودوافع الاختيار:

من البديهي أن لكل باحث أراد الخوض في دراسة ما أسباب تجعله يتمسك بموضوع بحثه، وتنقسم هذه الأسباب إلى :

أ- أسباب ذاتية:

- تنطلق من الاهتمام الشخصي لموضوع النظام القانوني للمحاسب العمومي في ظل القانون 23-07، باعتباره عنصرا فاعلا في قطاع المحاسبة.
- محاولة اثراء المكتبة الجامعية بالموضوع وهذا نظرا لقلة الدراسات التي تناولت مركز المحاسب العمومي في الجزائر.
- الرغبة في تنمية المعارف حول المحاسب العمومي المحاسب العمومي.

ب- أسباب موضوعية:

- القيمة العلمية لموضوع البحث إضافة الى توفر عنصر الحداثة في الموضوع.
- ولان المحاسب العمومي الية فرضها المشرع لحماية المال العام وفقا لتشريع والتنظيم المعمول بهما، والوقوف على اهم الاجراءات القانونية التي يتبعها المحاسب العمومي في مجال المحاسبة العمومية.

أهداف الموضوع:

- معرفة فاعلية وأثر دور المحاسب العمومي في الحفاظ على المال العام عموما وفي قطاع المحاسبة خصوصا.
- الكشف على المستجدات التي سنها المشرع من خلال القانون 23-07 لتطوير وتحسين مكانة المحاسب العمومي.
- معرفة مدى تفوق المشرع في إصلاح النظام القواعد القانونية والتنظيمية التي تحكم المحاسب العمومي في حين قيامه بالدور المنوط به.

إشكالية البحث:

مما تم طرحه سابقا حول أهمية الدور الذي يلعبه المحاسب العمومي على مستوى القطاع المحاسبي في الجزائري فإنه تم طرح الاشكالية التالية:

- **فيما تتمثل اهم المستجدات التي جاء بها القانون 23-07 لتعزيز مكانة المحاسب العمومي؟ وهل وفق المشرع في ضبط القواعد القانونية التي تحكم المحاسب العمومي أثناء القيام بالمهم المنوطة به؟**

وتندرج ضمن هذه الاشكالية الرئيسية مجموعة من الاشكاليات الفرعية:

- **ما المقصود بالمحاسب العمومي؟**
- **ما مدى تكريس مبدأ الفصل بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي؟**
- **ما طبيعة مسؤولية المحاسب العمومي؟**
- **فيما تتمثل صلاحيات المحاسب العمومي؟**
- **فيما تتمثل رقابة المحاسب العمومي في مجال النفقات؟**
- **فيما تتمثل رقابة المحاسب العمومي في مجال الإيرادات؟**

5/ المنهج المتبع:

للإجابة على الإشكالية المطروحة أعلاه ارتأينا الاعتماد على منهجين وهما:

- **المنهج الوصفي:** ويتجلى من خلال توضيح مختلف المفاهيم والمصطلحات النظرية المهمة والمتعلقة بالمحاسب العمومي.
- **المنهج التحليلي:** يتجلى من خلال تحليل مختلف النصوص القانونية والتنظيمية المتعلقة بموضوع البحث.

الدراسات السابقة:

أغلب الدراسات التي تم اعتمادها في هذا البحث تطرقت الى المحاسب العمومي في بعض جزيئاتها دون اعطاء تفاصيل دقيقة لهذا الاخير وسنعرض بعض هذه الدراسات كالاتي:

- من إعداد الباحث سكوتي خالد، الاجهزة الرقابية على الميزانية الدور والفعالية، رسالة لنيل درجة دكتوراه دولة في العلوم، تخصص القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبوبكر بلقايد –تلمسان–، (2017–2018)، حيث قام الباحث بتقسيم هذه الدراسة الى أبواب: الباب الأول تضمن الاجهزة الرقابية على مستوى الرقابة القاعدية، والذي تضمن من خلاله المحاسب العمومي في المبحث الثالث الفصل الأول، أما الباب الثاني فجاء تحت عنوان الاجهزة الرقابية على مستوى الرقابة العليا، وخلصت الدراسة الى مجموعة من النتائج لعل أهمها أنه اذا كان من اللازم ان يكون التنظيم القانوني للأجهزة المكلفة بالرقابة واضحا ودقيقا فإنه يجب ان ينطبق ذلك ايضا على النصوص المتعلقة باختيار اجهزة الرقابة.

- من إعداد الباحثة جدي وفاء، رقابة الاجهزة المالية والقضائية على الأموال العمومية في القانون الجزائري، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم، تخصص علوم قانونية – فرع: التجريم في الصفقات العمومية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، 19 مارس 1962، جامعة جيلالي اليابس– سيدي بلعباس، (2017–2018)، هدفت هذه الدراسة للكشف عن أثر مستوى الدور الرقابي للأجهزة الرقابية وفعاليتها، بهدف تلافي القصور، حيث اعتبرت المحاسب العمومي من بين أجهزة الرقابة المالية، حيث خلصت هذه الدراسة الى مجموع من النتائج لعل اهمها ان استعمال المال العام لا يمكن ان يتم دون التنصيص على اعوانه ومن يمثلونه في تلقي المعلومات الكاملة والواضحة والدقيقة والصحيحة.

- من إعداد محمد صالح فنيش، الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في القانون الجزائري، رسالة لنيل درجة دكتوراه دولة في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1 بن يوسف بن خدة، (2011–2012)، تضمنت هذه الدراسة المحاسب العمومي في إحدى جزئياتها،

حيث توصل الباحث من خلال هذه الدراسة إلى عدة نتائج ولعل اهمها ان الرقابة على تنفيذ النفقات بصورة خاصة مهمة شاقة فالذي يقوم بعمل سلبي يلاقي جزاء فشله، كما ينعم بالمكافئة حين نجاحه في التنفيذ.

صعوبات البحث:

رغم وجود العديد من الدراسات السابقة ذات الصلة بمركز المحاسب العمومي إلا انها واجهتنا صعوبة الحصول على دراسات ومعلومات تتعلق بموضوع البحث في ظل القانون 23-07 نظرا لحداثة هذا القانون، تشعب القوانين المتعلقة بموضوع البحث.

- صعوبة الموضوع في حد ذاته.
- صعوبة التعامل مع المواقع والمكتبات الإلكترونية لتحميل المراجع والكتب.
- التغيير المتجدد لمعلومات البحث وخاصة مع صدور النصوص التنظيمية للقانون 23-07 أثناء فترة البحث.

التقسيم المنهجي للبحث:

للإحاطة بمختلف جوانب موضوع النظام القانوني للمحاسب العمومي في ظل القانون 23-07 تم تقسيم هذه الدراسة الى فصلين حيث تطرقنا في:

- **الفصل الأول:** الإطار المفاهيمي للمحاسب العمومي، وتم تقسيم هذا الفصل بدوره الى مبحثين، في المبحث الأول (مفهوم المحاسب العمومي)، أما المبحث الثاني (مفهوم مبدأ الفصل بين المحاسب العمومي والآمر بالصرف).
- **الفصل الثاني:** جاء تحت عنوان الإطار التطبيقي للمحاسب العمومي، ويشمل هذا الفصل مبحثين، المبحث الأول (صلاحيات والتزامات المحاسب العمومي)، أما المبحث الثاني (رقابة ومسؤولية المحاسب العمومي).

الفــصل الاول:

الإطار المفاهيمي للمحاسب العمومي

- **المبحث الاول:** مفهوم المحاسب العمومي
- **المبحث الثاني:** مفهوم مبدأ الفصل بين المحاسب العمومي والآمر بالصرف

تكتسب الأموال العامة اهمية بارزة في جميع دول العالم عموما والجزائر خصوصا، لضمان الاستخدام الامثل لها وحمايتها أناطها المشرع بمجموعة من الاليات الرقابية، ويعد المحاسب العمومي وجه اخر للرقابة المالية؛ الذي أولاه المشرع الجزائري اهمية كبيرة في نظام المحاسبة العمومية وخاصة في ظل القانون23-07 المؤرخ في 3 ذي الحجة 1444هـ الموافق لـ 21 يونيو 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، الصادر في ج ر ج ج في 7 ذي الحجة 1444هـ، الموافق لـ 25 يونيو 2023 م، العدد 42 بحيث ذكره في الباب الاول المتضمن الاعوان المكلفون بتنفيذ الميزانية والعمليات المالية، ضمن الفصل الثاني المتضمن المحاسبون العموميون، وذلك باعتباره احد المناصب الوظيفة الفاعلة، نظرا لحساسية العمليات التي يقوم بها هذا الأخير استوجب على المشرع الجزائري الفصل بين وظائفه ووظائف الآمر بالصرف، قصد منع الوقوع في الاخطاء وتلافيها ومنع حدوث انحرافات مستقبلية، وهذا ما يضمن السير المالي والمحاسبي الحسن للأموال، وبناءً على ما تم طرحه تم تقسيم هذا الفصل الى مبحثين؛ حيث تطرقنا الى مفهوم المحاسب العمومي(المبحث الأول)، ثم تطرقنا الى مفهوم مبدأ الفصل بين المحاسب العمومي والآمر بالصرف (المبحث الثاني).

المبحث الاول: مفهوم المحاسب العمومي.

يعتبر المحاسب العمومي عون من اعوان التنفيذ الميزانياتي، له عدة صلاحيات مختلفة، كأنه الشخص المؤهل للقيام بالعمليات الحسابية اللازمة ويعد من ضمن القائمين على تطبيق المحاسبة العمومية نص عليها المشرع الجزائري في العديد من القوانين والمراسيم المتعلقة بالمحاسبة العمومية، وخاصة القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

ولتعريف هذا الأخير تم تقسيم هذا المبحث الى مطلبين:

- مطلب أول: تعريف المحاسب العمومي وأصنافه.
- مطلب ثاني: شروط تعينه وانهاء مهامه.

المطلب الأول: تعريف المحاسب العمومي وأصنافه.

يكتسي المحاسب العمومي تعريف قانوني وعدة تعريفات فقهية متعددة، كما له عدة تصنيفات تكون وفق المنصب الذي يتولاه[1]، ذلك أنه عنصر ضروري وأساسي في النظام المحيط الذي يجب تطبيقه في الوحدات الإدارية العمومية.

لذلك سيتم تقسيم هذا المطلب الى فرعين:

- الفرع الأول: تعريف المحاسب العمومي .
- الفرع الثاني: أصناف المحاسب العمومي .

[1]- سكوتي خالد، **دور المحاسب العمومي في مراقبة الميزانية**، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، صادرة عن جامعة غرداية (الجزائر)، مجلة09، العدد03،2020، ص 92.

الفرع الأول: تعريف المحاسب العمومي

يعد المحاسب العمومي من الموظفين العموميون الفاعلين في قطاع المحاسبة العمومية لذلك ستقتسر دراستنا ضمنا هذا الفرع لابد على تعريفه (اولا) التعريف التشريعي(ثانيا) التعريف الفقهي.

أولا: تعريف تشريعي:

الاصل العام المشرع الجزائري لا يقدم تعريفات، انه استثناء يقدم تعريفات لتوضيح المصطلح القانوني وتبسيطه وهو ما نراه بالنسبة للمحاسب العمومي، فالمشرع الجزائري عرف المحاسب العمومي حسب نص المادة 15 من القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي: << يعتبر محاسبا في مفهوم هذا القانون كل عون عمومي معين او معتمد قانونا للقيام بالعمليات المذكورة في المادة 24 من هذا القانون.>>[1]

ما يلاحظ على هذا الصدد ان المشرع عرف المحاسب العمومي على أساس طريقة تعيينه والمهام المسندة اليه، فالمحاسب العمومي وحده من يمارس المهام المذكورة حصرا في المادة 24 من هذا القانون (23-07).

وهذا التعريف لا يختلف عن التعريف الذي قدمه المشرع الجزائري في قانون المحاسبة العمومية الملغى (90-21) إذ أنه أيضا اعتمد نفس التعريف وذلك حسب ما ورد في المادة 33 منه.

ثانيا: التعريف الفقهي:

لا يوجد تعريف فقهي واحد متفق عليه خاص بالمحاسب العمومي، بل تعددت التعريفات الفقهية وتنوعت وذلك لتعدد الفقهاء والدارسين لهذا الأخير، ومن بين التعريفات ما يلي:

[1]- مادة 15 من القانون رقم 23-07 المؤرخ في 3ذي الحجة عام 1444، الموافق لـ 21 يونيو 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، الصادر في ج ر ج ج في 7ذي الحجة عام 1444، الموافق لـ 25 يونيو 2023، ع42، ص 05.

يعرف جاك ماني المحاسب العمومي على أنه: << الموظف أو العون العمومي المرخص له قانونا التصرف في الأموال العمومية، أو الأموال الخاصة المنظمة.>>[1]

فالمحاسب العمومي هو كل شخص معين بصفة قانونية للقيام بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات وضمان حراسة الأموال والسندات أو القيم والعائدات مع القيام بصك الحسابات المتعلقة بكل هذه العناصر.[2]

وعرفه آخرون: << على أنه الشخص الذي يشتغل في مؤسسة عمومية ويسمى محاسبا أو رئيس مصلحة المحاسبة أو مقتصد، ويتم تعيينه من طرف وزير المالية ويخضع أساسا لسلطته إلا أنه في بعض الأحيان يتم اعتماد بعض المحاسبين العموميين وفقا للتنظيم، أي أن المحاسب العمومي تكون له صفة الموظف العمومي فهو موظف لدى الدولة أما ملحق بوزارة المالية أو لدى هيئة عمومية أخرى، وبمجرد تعيينه يصبح مرخصا قانونا من طرف وزير المالية وهذا الترخيص يجيز له التصرف في الأموال العمومية من تحصيل الإيرادات أو دفع للنفقات.>>[3]

ويقصد بالمحاسب العمومي في اغلب تشريعات الدول العون الذي يتداول الأموال العمومية وفقا للنصوص والقواعد المعمول بها، أن وظيفة المحاسب العمومي شهدت تطورا ملحوظا في القانون الفرنسي، حيث كان مجرد موظف تنفيذي بسيط نظرا لعدم تعزيزه للنفقات والإيرادات، ثم اضحى بفضل اختصاصاته المالية أحد الموظفين الأكثر نفوذا في الإدارة الفرنسية.[4]

---

[1]– كنزة بلحسين، عبد المجيد لخذاري، **رقابة المحاسب العمومي على النفقات العمومية بين فاعلية وامكانية التسخير**، مجلة الحقوق و العلوم الانسانية، صادرة عن جامعة عباس لغرور خنشلة (الجزائر)، مجلد 5، العدد1، 2022، ص 1600.

[2]– بن داود ابراهيم ،الرقابة المالية على النفقات العامة،(د.ط)، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2009، ص 89.

[3]– كنزة بلحسين، عبد المجيد لخذاري، المرجع السابق، ص 1600.

[4]– عبد المطلب بيصار، **دور اعوان المحاسبة العمومية في فعالية تنفيذ ميزانية الجمعات المحلية –دراسة تحليلية لتنفيذ ميزانية البلدية**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبة، صادرة عن جامعة محمد بوضياف المسيلة (الجزائر)، مجلد 12، العدد01، 2021، ص 151.

الفرع الثاني : أصناف المحاسب العمومي

تتعدد أصناف المحاسبين العموميين حسب المادة 18 من القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي: << يكون المحاسبيين العموميين أما محاسبين مختصين أو مفوضين وأما محاسبين رئيسيين أو ثانويين وأما محاسبي الأموال والقيم والتركيز المحاسبي.>>[1]

إلى أنه تختلف تصنيفات المحاسب العمومي من دولة إلى أخرى ولذلك سيتم تقسيم أصنافه إلى ما يلي:

أولا: من حيث المرافق

حسب هذا التصنيف ينقسم المحاسبين العموميين إلى محاسبين رئيسيين ومحاسبين ثانويين ولقد نصت المادة 20 من القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي على

<< المحاسبون الرئيسيون هم الذين يقدمون حساباتهم مباشرة لمجلس المحاسبة، والمحاسبون الثانويون هم الذين تكون عملياتهم ممركزة من طرف محاسب رئيسي، كما يقدمون حساباتهم لمجلس المحاسبة.>>[2]

1/ المحاسبون الرئيسيون:

المحاسب العمومي الرئيسي هو الشخص المكلف بمراقبة وتنفيذ جميع العمليات المالية التي تجري في الجهة الإدارية التي يتواجد على مستواها، ويتصرف بصفته محاسبا مخصصا "asignataire" بحيث يقيد بصفة نهائية في كتاباته الحسابية كل العمليات المأمور بدفعها من صندوقه والتي يحاسب عنها أمام مجلس المحاسبة.[3]

[1]– المادة 18، من القانون رقم 23-07، القانون السابق الذكر، ص 06.

[2]– المادة 20 من نفس القانون رقم 23-07، ص 06.

[3]– محمد الصالح فنينش، الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في القانون الجزائري، رسالة من اجل نيل درجة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1 بن يوسف بن خدة، 2012/2011، ص 136.

حيث يقوم المحاسبون الرئيسيون حسب الشروط التي يحددها الوزير المكلف بالمالية بإثبات توافق كتاباته الحسابية مع كتابات الآمرين بالصرف الحسابية سواء في ما يخص أوامر تحميل الإيرادات الصادرة والمحصلة، أو الآوامر بالصرف أو بالتحويل الصادرة والمقبولة للإنفاق، كما يقوم هؤلاء المحاسبين الرئيسيين بإرسال موازنة الأموال والقيم المسجلة في دفاترهم الحسابية الكبرى في كل سنة، وفي نهاية التسيير إلى العون المحاسب المركزي للخزينة.[1]

والمحاسبون الذين يتصفون بصفة المحاسبين العموميين الرئيسيين تم النص عليهم حسب نص المادة 23 من المرسوم التنفيذي 24-90 الذي يحدد محتوى وكيفيات تطبيق المحاسبة العمومية هم:

أ- العون المحاسبي المركزي للخزينة.
ب- أمين الخزينة المركزية.
ت- أمين الخزينة الرئيسية.
ث- أمناء خزائن الولايات، بالنسبة لميزانية الولاية.
ج- امناء خزائن البلديات، بالنسبة لميزانية البلدية.
ح- أمناء خزائن المؤسسات العمومي للصحة.
خ- الاعوان المحاسبون للدولة.[2]

أ- العون المحاسبي المركزي للخزينة:

يتولى إدارة الوكالة المحاسبية المركزية للخزينة ويقوم في سبيل ذلك بالمهام التالية:

- تجميع الوضعيات المحاسبية الدورية التي يقدمها المحاسبون العموميون.
- تفحص التدوينات المحاسبية الدورية التي يقدمها المحاسبين العموميون اعتمادا على الوثائق.

[1]- جدي وفاء، رقابة الاجهزة المالية والقضائية على الآموال العمومية في القانون الجزائري، اطروحة مقدمو لنيل شهادة دكتوراه في العلوم، تخصص علوم قانونية، فرع التجريم في الصفقات العمومية، كلية الحقوق والعلوم السياسية 19 مارس1962، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس،2018/2017، ص 139.

[2]- المادة 23 من المرسوم التنفيذي رقم 24-90 المؤرخ في 12 شعبان 1445هـ الموافق لـ 22 فبراير سنة 2024مـ، الذي يحدد مستوى وكيفيات تطبيق المحاسبة العمومية، الصادر في ج ر ج ج، المؤرخة في 19 شعبام عام 1445هـ الموافق لـ 29 فبراير سنة 2024مـ، ص 19.

- تنفيذ العمليات المتعلقة بالحسابات الجارية التي تفتحها الخزينة لدى الصكوك البريدية والبنك المركزي.
- إعداد تقرير أو عرض حساب أو حصيلة ذات طابع ظرفي أو دوري.[1]

ب- أمين الخزينة المركزية:

وهو المسؤول عن تنفيذ الميزانية على المستوى المركزي، خاصة ميزانية الوزارات، وفي سبيل ذلك يقوم بمهمة انجاز عمليات الدفع الخاصة بنفقات التسيير وكذا ميزانية التجهيز.[2]

ت- أمين الخزينة الرئيسية:

يتولى عمليات الخزينة دون عمليات الميزانية التي يتكفل بها بصفة استثنائية عنه تغطية المديونية، كما يتكفل بمعاشات المجاهدين كونها تقدير ديون على عاتق الدولة.[3]

ث- أمناء خزائن الولايات، بالنسبة لميزانية الولاية:

ذلك ان ميزانية الولاية لها ابعاد مختلفة تتمحور حول الدور الذي تقوم به الجماعة، وكذلك الاهداف المسطرة لها، كما انها الوثيقة الأكثر أهمية في السنة باعتبارها أداة تستعمل لمعرفة الوضعية المالية للولاية.[4]

ج- امناء خزائن البلديات، بالنسبة لميزانية البلدية:

وذلك ان ميزانية البلدية تعتبر جدول تقديرات للإيرادات والنفقات السنوية للبلدية، وهي عقد ترخيص وإدارة يسمح بسير مصالح البلدية وتنفيذ برنامجها للتجهيز والاستثمار.[5]

---

[1]- كنزة بلحسين، الرقابة المالية على النفقات العمومية –المراقب المالي، المراقب العمومي، (د، ط)، الماهر للطباعة والنشر والتوزيع، شارع الثورة العاصمة (سطيف)،(د، س)، ص 44.

[2]- كنزة بلحسين، المرجع نفسه، ص 44.

[3]- كنزة بلحسين، المرجع نفسه، ص 45.

[4]- نور الدين مزهودة، ايمان مشكارة، **أثار التطبيق الرقابة المالية على سيرورة ميزانية الولاية – دراسة حالة: ميزانية ولاية باتنة لسنة 2017-**، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية (ABPR)، الصادرة عن جامعة قاصدي مرباح، ورقلة (الجزائر)، المجلد 10، العدد 02، 2021، ص 90.

[5]- المادة 176 من قانون البلدية 10/11 المؤرخ في 20 رجب عام 1432هـ الموافق لـ22 يونيو سنة 2011، متعلق بالبلدية، الصادر في ج ر ج ج في أول شعبان عام 1432هـ الموافق لـ03 يوليو 2011، ع 37، المعدل والمتمم بالأمر 13/21 المؤرخ في 23 محرم عام 1443 الموافق لـ 31 غشت سنة 2011، الصادر في ج ر ج ج في 22 محرم 1443 هـ، الموافق لـ 31 غشت سنة 2021 مـ، ع 67، ص 24.

ح- أمناء خزائن المؤسسات العمومية للصحة:

وامين خزينة المؤسسات الصحي le trésorier des tablissements de la santé هو ايضا منصب جديد وقبل احداثه كان قابض الضرائب هو الذي ينفذ ميزانية المؤسسات الصحية اما الان فأوكلت المهمة لأمين خزينة المؤسسات الصحية.[1]

خ- الاعوان المحاسبون للدولة.[2]

2/ المحاسبون الثانويون:

المحاسب العمومي الثانوي، هو ذلك الشخص الذي يتولى القيام برقابة وتنفيذ العمليات المالية في وحدة من وحدات الجهة الإدارية التي يشرف عليها كليا محاسبا رئيسيا، ويتعرف بصفة محاسبا عموميا صاعدا مفوضا "MANDATAIRE" في القيام بتلك العمليات المالية لحساب المحاسب العمومي الرئيسي، ولذلك فهو يخضع للرقابة الرئاسية التي يمارسها عليه المحاسب العمومي الرئيسي الذي يخضع لرئاسته.[3]

ولقد ورد ذكرهم في المادة 24 من المرسوم التنفيذي رقم 24-90 سابق الذكر كالتالي:

<< يكتسب صفة المحاسبين الثانويين لميزانية الدولة

أ- أمناء خزائن الولايات.
ب- أمناء خزائن البلديات.
ت- قابضو الضرائب.
ث- رؤساء متفشيات املاك الدولة.
ج- قابضو الجمارك.
ح- المحافظون العقاريون.
خ- الأعوان المكلفون بتحصيل الغرامات والمصاريف القضائية.[4]

---

[1]- خبابة عبد الله ، الاقتصاد المالي بين النظري والتطبيقي،(د، ط)، دور الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، مصر، 2016، ص 266.

[2]- أنظر للمادة 23 من المرسوم التنفيذي رقم 90/24، ص 19.

[3]- محمد الصالح فنينش، المرجع السابق، ص 136.

[4]- المادة 24 من المرسوم التنفيذي رقم 24-90، السابق الذكر، ص 19.

أ – أمناء خزائن الولايات:

ومفردها امين الخزينة الولائي le trésorier de wilaya له جميع الصلاحيات السابقة، كما يتكفل بمهام تركيز العمليات التي يجريها المحاسبون الثانويون على مستوى ولايته، ويتولى انفاق نفقات الدوائر الوزارية على المستوى المحلي اي تلك التي يأمر بصرفها الآمرون الثانويون مثل المدراء التنفيذيون للمديريات، كما ينوب عن TP في ما يتعلق بتوزيع الأموال الخاصة بالخزينة وتوزيع المعاشات، كما لا نغفل ذكر المهمة الأساسية لـ TV والمتمثلة في دفع نفقات ميزانية الولاية وتحصيل إيراداتها.[1]

ب – أمناء خزائن البلديات:

مفرده امين الخزينة البلدي le trésorier de la commune يمارس المحاسب البلدي مهامه كمحاسب عمومي طبقا لتنظيم المعمول به، استخلاص جميع مداخيل البلدية وجميع المبالغ التي ترجع اليه وكذا الوفاء بالنفقات التي يصدرها رئيس المجلس الشعبي البلدي الآمر بالصرف بها، فأمين الخزينة البلدي له وحده صفة تحصيل الإيرادات ودفع نفقات البلدية المنصوص عليها من طرف القوانين واللوائح التنظيمية، فهو اذ مؤهل لإدارة وحيازة وحفظ الأموال والقيم المالية للبلدية، فهذه الصورة ملزم خصوصا بما يلي:

- القيام تحت مسؤوليته بكل الاجراءات الضرورية لتحصيل الإيرادات والهيئات والعطايا والمواد الاخرى.
- القيام بالإعلانات والمتابعات الضرورية ضد المدنيين المتأخرين عن التسديد.
- تنبيه الآمرين بالصرف بانتهاء أجال الإجازات.
- منع سقوط حقوق البلدية بالتقادم.[2]

ت_ قابضو الضرائب:

وذلك ان قابض الضرائب يتدخل لتنفيذ جميع عمليات الإيرادات العمومية تارة بصفة مباشرة TVA وتارة بصفة غير مباشرة الاقتطاعات الاجتماعية ومهمته الرئيسية تتمثل في جمع

[1]– خبابة عبد الله، المرجع السابق، ص 265.

[2]– بن خالدي فضيل، **مهام وصلاحية امين الخزينة البلدي واهم العمليات المحاسبية التي يقوم بها**، جامعة ابو بكر بالقايد تلمسان، المجلد 18، العدد 01، 2022، ص 649.

الضرائب، مع أنه في السابق كان يتكفل بتنفيذ ميزانيات البلديات، أما الأن فقد أناط المشرع هذه المهمة للمحاسب العمومي البلدي الذي سنراه لاحقا.[1]

ث- رؤساء متفشيات املاك الدولة.

ج- قابضو الجمارك.[2]

ح- المحافظون العقاريون:

يعد المحافظ العقاري موظف عام يباشر مهامه تحت وصاية وزير المالية ويخضع في علاقته التنظيمية الى قانون الوظيف العمومي.[3]

خ- الأعوان المكلفون بتحصيل الغرامات والمصاريف القضائية:[4]

ثانيا: من حيث المهام

تتعدد وتتنوع مهام المحاسب العمومي فدوره لا يقتصر على مهمة واحدة فقط ولذلك يتنوع المحاسبين العموميين طبقا لتعدد المهام المحاسبية ولذلك تم تقسيمهم الى ما يلي:

1/ المحاسبون المختصون والمحاسبون المفوضون:

أ- المحاسبون المختصون:

ورد تعريفهم في الفقرة الاولى من المادة 19 من القانون23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة والتسيير المالي، << المحاسبون المختصون هم المخول لهم التقيد النهائي في كتاباتهم للعمليات التي يؤمرون بها على مستوى صناديقهم...>>[5]

---

[1]- خبابة عبد الله ، المرجع السابق، ص 265.

[2]- أنضر المادة 24من المرسوم التنفيذي رقم 90/24، السابق الذكر، ص 19.

[3]- بن خضرة زهيرة، مسؤولية المحافظ العقاري في التشريع الجزائري، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص(العقود والمسؤولية)، كلية الحقوق، جامعة الجزائر بن عكنون، السنة 2007/2006، ص 7.

[4]- أنضر المادة 24 من المرسوم التنفيذي رقم 90/24، سابق الذكر، ص 19.

[5]- المادة 19 من القانون رقم 23-07، السابق الذكر، ص 06.

أي أن المحاسبون المختصون هم المخول لهم قانونا بأن يقيدوا نهائيا في كتاباتهم الحسابية العمليات المأمور بها من صندوقهم والتي يحاسبون عليها أمام مجلس المحاسبة.[1]

وغالبا ما يعرفوا بصفة محاسبي الدفع" يتم تعيينهم لتنفيذ العمليات المالية العمومية بعد مراقبة شرعيتها شخصيا وتحمل المسؤولية عنها، يقومون بدور رئيسي في مجال النفقات.[2]

ب- المحاسبون المفوضون:

ورد ذكرهم في الفقرة الثانية من المادة 19 من القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي <<...المحاسبون المفوضون هم الذين ينفذون العمليات لحساب المحاسبين المختصين.>>[3]

فالتفويض: هو" الإجراء الذي تكلف بواسطته سلطة إدارية أخرى للعمل باسمها في حالة ما أو عدة حالات معينة"[4]

2/ محاسبو الأموال والقيم ومحاسبو التركيز المحاسبي والمحاسب الفعلي:

أ- محاسبو الأموال والقيم:

تم تعريفهم طبقا للمادة 21 في فقرتها الأولى حيث نصت على: << محاسبو الأموال والقيم هم المكلفون بالتداول والحفاظ على الأموال والقيم والسندات التي يملكها الاشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون >>[5]

وتنص المادة الأولى على الاشخاص الآتية ذكرهم :

- الدولة.
- الجماعات المحلية.
- المؤسسات العمومية الإدارية والمؤسسات العمومية للصحة.

---

[1]- بن داود ابراهيم، المرجع السابق، ص 141.

[2]- كنزة بلحسين، عبد المجيد لخذاري، المرجع السابق، ص 1602.

[3]- المادة 19 من القانون رقم 23-07،السابق الذكر، ص 6.

[4]- غريبي احسن، **قواعد تفويض الاختصاص الاداري في الجزائر**، مجلة العلوم القانونية والسياسية، صادرة عن كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، العدد08، جانفي 2014، ص 59.

[5]- المادة 21 من القانون رقم 23-07، السابق الذكر، ص 6.

- الأشخاص المعنوية الاخرى الكلفة بتنفيذ كل أو جزء من برنامج الدولة في مفهوم القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 2 سبتمبر 2018 والمتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم[1] ويتمتع محاسبو الأموال وقيم بطبيعة مزدوجة فلهم صفة المحاسب الرئيسي كما لهم صفة المحاسب الثانوي، وذلك طبقا لما نصت عليه الماجدة 25 من المرسوم التنفيذي 24-90 سابق الذكر: << محاسبو الأموال والقيم هم محاسبون رئيسيون او ثانويون.....>>[2]

ب- محاسبو التركيز المحاسبي:

نصت عليهم في الفقرة 02 من المادة 21: << هم الذين يقومون بتركيز وتقيد العمليات المالية المنفذة من طرف محاسبين أخرين في كتاباتهم وحساباتهم.>>[3] ولقد نصت المادة 26 من المرسوم التنفيذي من رقم 24-90 في فقرتها الأخيرة على انه << لا تتعارض وظيفة محاسب التركيز المحاسبي مع وظيفة محاسب الأموال والقيم.>>[4]

ت- المحاسب الفعلي :

بالإضافة إلى الأصناف المذكورة سابقا نص المشرع المحاسب الفعلي في المادة 17 من القانون 23-07 السابق ذكره حيث نصت المادة على أنه يعتبر محاسبا فعليا في مفهوم هذا القانون، كل شخص يقوم بالعمليات المذكورة في المادة 24 من هذا القانون، دون أن تكون له صفة المحاسب العمومي ومن دون أن يتحصل على ترخيص صريح من السلطة المؤهلة لهذا الغرض.[5]

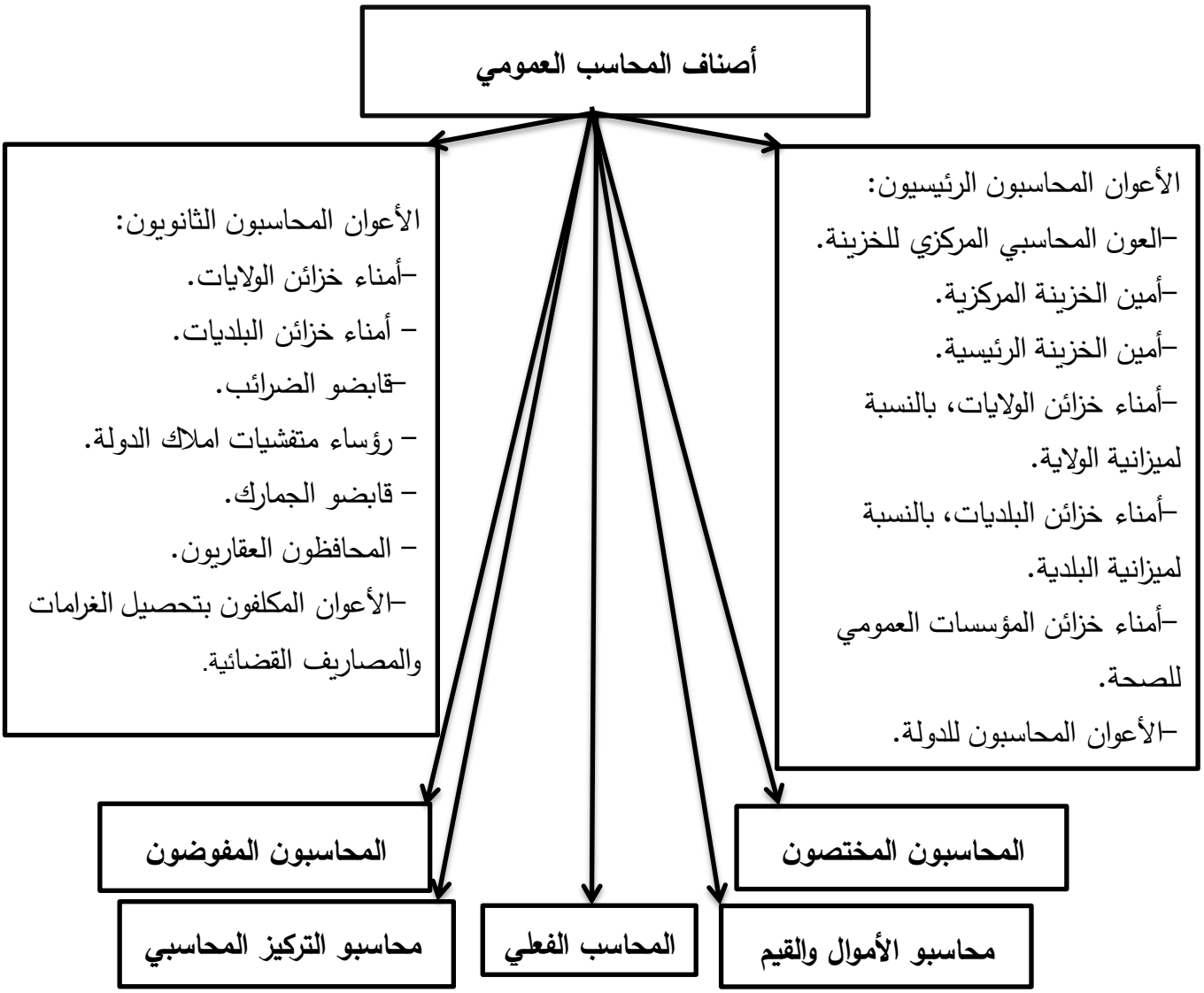
[1]- المادة 01، من القانون رقم 23-07، السابق الذكر، ص 4.

[2]- أنظر المادة 25 من المرسوم التنفيذي رقم 24-90، السابق الذكر، ص 19.

[3]- المادة 21 من القانون رقم 23-07، السابق الذكر، ص 6.

[4]- أنظر المادة 26 من المرسوم التنفيذي رقم 24-90، السابق الذكر، ص 19.

[5]- أنظر المادة 17 من القانون 23-07، السابق الذكر، ص 6.



الشكل 01

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءً على القانون رقم 23-07 المؤرخ في 3 ذي الحجة عام 1444هـ الموافق لـ21 يونيو 2023م يتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، الصادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية في 07 ذي الحجة عام 1444، الموافق لـ25 يونيو 2023 ع42.

المرسوم التنفيذي رقم 24-90 المؤرخ في 12 شعبان عام 1445هـ الموافق لـ22 فبراير 2024م، يحدد محتوى وكيفيات تطبيق المحاسبة العمومية، الصادر في ج ر ج ج المؤرخة في 19 شعبان عام 1445هـ الموافق لـ29 فبراير سنة 2024م، ع 15.

المطلب الثاني: شروط تعيين وإنهاء المهام

يعتبر مركز المحاسب العمومي ذو أهمية كبيرة، ولكي يكتسي الشخص صفة المحاسب العمومي لابد له أن يمر بمجموعة من الشروط التي تتماشى مع وضعية الجهة الإدارية. وللإحاطة بمختلف هذه الشروط سيتم دراسة العناصر التالية:

- الفرع الأول: شروط التعيين.
- الفرع الثاني: إنهاء المهام.

الفرع الأول: شروط التعيين

لاكتساب صفة المحاسب العمومي لابد من توفر مجموعة شروط (أولا) التعيين، (ثانيا) التعيين او الاعتماد.

أولا: التعيين

يقصد بتعيين الموظف العام اتخاذ الإجراء القانوني الذي عن طريقه يصبح الشخص موظفا عاما بعد توافر الشروط اللازمة لذلك والتي تكفل أداء العمل على أحسن وجه.[1]

فقد جاء في نص المادة 16 من القانون المتعلق بقواعد المحاسبة والتسيير المالي بانه: << يتم تعيين المحاسبين العموميين من طرف الوزير المكلف بالمالية، ويخضعون حصريا لسلطته، فيمكن اعتماد بعض المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية...>>[2]

يفهم من هذا النص أن صلاحية تعيين المحاسبين العموميون تعود بصفة أساسية للوزير المكلف بالمالية، ولكن كاستثناء يمكن أن يعين المحاسبون العموميون من قبل هيئات أخرى، على أن يتم اعتمادهم من قبل الوزير المكلف بالمالية وهذا ما نص عليه المرسوم التنفيذي رقم

[1]– محمد قدري حسن، القانون الإداري (التنظيم الإداري– الوظيفة العامة – الأموال العامة – النشاط الإداري – الضبط الإداري –المرافق العامة)، دراسة مقارنة في مصر ودولة الإمارات العربية المتحدة، ط1، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص188.

[2]– المادة 16 من القانون رقم 23–07، السابق الذكر، ص 05.

91-311 المتعلق بتعيين المحاسبين العموميون واعتمادهم، الذي تضمن الكيفية التي يتم وفقها التعيين والاعتماد من طرف الوزير المكلف بالمالية.[1]

حيث يعين هذا الأخير المحاسبين العموميين حسب الشروط القانونية الخاصة بكل صنف من أصنافهم، ويعتمد هو وممثله المؤهل قانونا المحاسبين لدى بعض الجهات الإدارية، فالأصل إذا أن صلاحية تعيين المحاسبين تعود للوزير المكلف بالمالية، وهذا التعيين من قبله قد يكون تعيينا مباشرا أو بناءً على اقتراح من جهة أخرى، واستثناء قد يقتصر دور الوزير المكلف بالمالية على اعتماد المحاسبين العموميين.[2]

أ- التعيين المباشر:

يتم تعيين المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية ويخضعون أساسا لسلطته، ويقومون بتأدية القسم المهني قبل توليهم المهام الموكلة إليهم، كما يمكن اعتمادهم عن طريق التنظيم.[3]

وحسب المادة الأولى من المرسوم رقم 11-331 المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم والمعدل لأحكام المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم المعدل والمتمم، نصت على ما يلي:

المادة 03 << يعين الوزير المكلف بالمالية محاسبي الدولة الآتي ذكرهم:

- العون المحاسب المركزي للخزينة.
- أمين الخزينة المركزي.
- أمين الخزينة الرئيسي.
- أمناء الخزينة في الولاية.
- أمناء خزائن المراكز الاستشفائية و المؤسسات العمومية للصحة الجوارية.
- قابضو الضرائب
- قابضو أملاك الدولة

[1]- سكوتي خالد، المرجع السابق، ص 96.

[2]- سكوتي خالد، المرجع نفسه، ص 96.

[3]- جدي وفاء، المرجع السابق، ص138.

- قابضو الجمارك
- محافظو الرهون...>>[1]

ب- التعيين بناءً على اقتراح:

سابقا وبموجب القرار المؤرخ في 28 مارس 1966 (ملغى) المتضمن تعيين بعض المحاسبين العموميين والمحاسبين المماثلين لهم، يتم تعيين الأمين العام للخزينة والقابضون الرئيسيون للمالية وكذا الأعوان المحاسبون للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والأعوان المحاسبون للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والأعوان المحاسبون للميزانيات الملحقة باقتراح من مدير الخزينة والقرض.[2]

ثانيا: التعيين أو الاعتماد

جاء في الفقرة الأخيرة من المادة 16 من القانون المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي بأنه <<... تحدد كيفيات تعيين المحاسبين العموميين أو اعتمادهم عن طريق التنظيم.>>[3]، لهذا فان الوزير المكلف بالمالية قد يعين بعض المحاسبين ويكتفي باعتمادهم فقط وفقا لما يقضي به التنظيم المعمول به، فالوزير المكلف بالمالية تبعا لهذه الكيفية يعين أو يعتمد الأعوان المحاسبين في المجلس الشعبي الوطني والمجلس الدستوري ومجلس المحاسبة، وفي المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري باستثناء المحاسبين العاملين في مؤسسات التربية والتكوين، بينما يقتصر دور الوزير المكلف بالمالية على الاعتماد فقط بالنسبة للأعوان المحاسبين العاملين لدى البعثات الدبلوماسية أو القنصلية الجزائرية في الخارج.[4]

كما يعتمد هو أو من يمثله محاسبين ثانويين إذا كان النص المتضمن إنشاء المؤسسة يتوفر وجود آمرين بالصرف ثانويين كما هو الشأن في اعتماد المحاسبين العاملين في المؤسسات

---

[1]- المادة الاولى من المرسوم التنفيذي رقم 11-331 مؤرخ في 21 شوال عام 1432 الموافق لـ19 سبتمبر سنة2011، يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 28 صفر عام 1412 الموافق لـ07 سبتمبر سنة 1991 والمتعلق بتعيين المحاسبيين العموميين واعتمادهم، الصادر في ج ر ج ج بتاريخ 23 شوال عام 1432 الموافق لـ21 سبتمبر 2011، ع 52، ص 26.

[2]- كنزة بلحسين، المرجع السابق، ص 40.

[3]- المادة 16 من القانون رقم 23-07، السابق الذكر، ص 05.

[4]- سكوتي خالد، المرجع السابق، ص 99.

التابعة للتربية والتكوين الذي يتم من قبل أمين خزينة الولاية المختص اقليميا وذلك بناءً على تفويض من الوزير المكلف بالمالية.

فالاعتماد ينجم عن الموافقة التي يعطيها الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المؤهل قانونا لتعين عون محاسب ويخوله صفة المحاسب العمومي.[1]

وتنص المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 91-311 السابق الذكر، في فقرتها الثانية، على أنه << يمنح هذا الاعتماد للأعوان الذين تتوفر فيهم من وجهة القانون الأساسي صفة العون المحاسب وإن لم يوجدوا فالأعوان الذين تتوفر فيهم المؤهلات المطلوبة، بناءً على اقتراح الآمر بالعرف أو السلطة التي لها صلاحية التعين.>>

وجاء في المادة 07 من نفس المرسوم بانه: << يتولى سحب الاعتماد الوزير المكلف بالمالية أو ممثله بناءً على اقراح السلطة السلمية....>>[2]

الفرع الثاني: إنهاء المهام

رغم الدور المهم الذي يمارسه المحاسب العمومي، الا ان مهامه لابد ان تنتهي، (اولا) بنفس كيفيات تعيينه،(ثانيا) حالة الوفاة او التخلي عن المنصب.

أولا: انهاء المهام بنفس كيفيات التعيين.

حسب المادة 30 من قانون 23-07 يتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي << يتم إنهاء مهام المحاسب العمومي بنفس كيفيات تعيينه.>>[3]

وأيضا حسب ما نصت عليه الفقرة الأخيرة مادة 1من المرسوم التنفيذي رقم 11-331 <<....وتنتهي مهامهم حسب الأشكال نفسها.>>[4]

[1]- سكوتي خالد، المرجع السابق، ص ص، 99، 100.

[2]- محمد الصالح فنينش، المرجع السابق، ص 134.

[3]- المادة 30 من القانون رقم 23-07، السابق الذكر، ص 07.

[4]- المادة الاولى من المرسوم التنفيذي رقم 11-331، السابق الذكر، ص 26.

ثانيا: حالة الوفاة والتخلي عن المنصب.

1_ تعريف الوفاة:

شخصية الإنسان تنتهي بالموت والموت نوعين الموت الحقيقي والموت الحكمي(تقريري).

فالموت الحقيقي يؤدي إلى وفاة الإنسان أو الشخص وانتهاء شخصيته القانونية، وهو الموت الذي يؤدي إلى مفارقته الشخص للحياة، بأي سبب كان حادث أو مرض أو شيخوخة.[1]

2_ التخلي عن المنصب:

عرف مجلس الدولة الجزائري في قرار صادر عنه التخلي عن المنصب بأنه: <<...التخلي عن المنصب هو نتيجة التوقف عن الخدمة دون سبب مقبول. وينجر عنه قطع علاقة العون بالمصلحة بدون الاحترام الاجباري للإجراء التأديبي.....>> (قرار رقم 001188 صادر عن الغرفة الثانية، مجلس الدولة، بتاريخ 2001/03/12 غير منشور.)[2]

ولقد حدد المشرع الجزائري مدة التوقف عن الخدمة في نص المادة 184 من قانون الوظيفة العمومية حيث نصت على أنه: <<اذا تغيب الموظف لمدة خمسة عشر (15) يوما متتالية على الأقل دون مبرر مقبول، تتخذ السلطة التي لها صلاحية التعيين إجراء العزل بسبب إهمال المنصب بعد الإنذار وفق كيفيات تحدد عن طريق التنظيم.>>[3]

ثالثا: النتائج المترتبة على إنهاء المهام:

حسب ما نصت عليه المادة31 من القانون 23-07 يتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، << باستثناء حالة الوفاة أو التخلي عن المنصب، يترتب على إنهاء مهام المحاسب العمومي إعداد محضر تسليم المهام.

---

[1]- يحي محمد حسين راشد الشعيبي، المدخل الى علم القانون، الكتاب الثاني نظرية الحق، ط1، دار امجد للنشر والتوزيع، 2020، ص 87.

[2]- مقيمي ريمة، **النظام القانوني لعزل الموظف بسبب اهمال المنصب، دفاتر السياسة والقانون**، صادرة عن جامعة8 ماي 1945 قالمة، الجزائر، مجلد 13، العدد01، 2021، ص 156.

[3]- مادة 184، امر رقم06-03 مؤرخ في 19 جمادى الثاني عام 1427هـ، الموافق لـ15 يوليو سنة 2006م، يتضمن القانون الاساسي العام للوظيفة العمومية، الصادر في ج رج ج في 20 جمادى الثانية عام 1427هـ، الموافق لـ16 يوليو سنة 2006م، ع 46، ص 17.

يمكن للوزير المكلف بالمالية أو ممثله المؤهل قانونا تعيين محاسب عمومي بالنيابة إلى حين تعيين محاسب عمومي مرسم.>>

ومنه حسب هذه المادة يترتب على إنهاء مهام المحاسب العمومي، باستثناء حالة الوفاة والتخلي عن المنصب ما يلي:

1_ إعداد محضر تسليم المهام.

2_ يمكن للوزير المكلف بالمالية أو ممثله قانونا تعيين محاسب عمومي بالنيابة إلى حين تعيين محاسب مرسم.[1]

[1]– المادة 31من القانون رقم 23–07، السابق الذكر، ص 07.

المبحث الثاني : مفهوم مبدأ الفصل بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف

يتعدد أعوان التنفيذ الميزانياتي، نظرا لاختلاف المهم التي يقومون بها سواء كانت هذه المهام إدارية مرتبطة بالأمر بالصرف او مهام محاسبية مرتبطة بالمحاسب العمومي، الا ان دورهما الاساسي يتمحور بتنفيذ الميزانية العامة والتي تعد الركيزة الأساسية لإشباع الحاجات العامة حيث تظهر أهميتها في مختلف النواحي سواء السياسية أو الاقتصادية. ولتوضيح هذا الفصل بين هذين العونين ثم تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين:

- مطلب أول: تعريف الآمر بالصرف ومهامه.
- مطلب ثاني: عرض المبدأ القائم بين العونين ومشتملاته.

المطلب الأول: تعريف الآمر بالصرف ومهامه

تتميز مهمته تطبيق المحاسبة العمومية بالتعقيد لارتباطها الوثيق بالقوانين واللوائح التنظيمية المختلفة، لذلك أحاطه المشرع بمجموعة من الأعوان العمومية حرصا على تطبيقها بشكل جيد يتلاءم مع طبيعة هذه العملية وبينهما ما يعرف بالآمر بالصرف الذي يتميز عن هيئة أعوان تنفيذ الميزانية العامة.

لذلك كان لابد من تقسيم المطلب الى فرعين:

- الفرع الأول: تعريف الآمر بالصرف.
- الفرع الثاني: مهام الآمر بالصرف.

الفرع الأول: تعريف الآمر بالصرف

يكتسي الآمر بالصرف مكانة هامة في قطاع المحاسبة العمومية حيث أولاه المشرع اهمية بارزة، ولذلك لابد من تقديم التعريفات المختلفة له(أولا)، (ثانيا) أصنافه.

أولا: التعريفات المختلفة:

يعرف الآمر بالصرف عدة تعريفات وهي كالاتي:

1. اللغوي:

أن كلمة "الآمر": تطلق لغة على من يعطي آمرا للغير، الذي يفترض فيه الاستجابة بالطاعة لهذا الآمر، وذلك لوجود علاقة بين الآمر والمأمور أساسا السلطة التي يملكها الأول ويلتزم بالخضوع لها الثاني، أما عبارة "الآمر بالصرف" فتطلق على من يأمر غيره بصرف النقود، بناء على سلطة مخولة له، وهذا هو المفروض حال الرئيس الإداري أو من يقوم مقامه قانونا، عندما يتعلق الآمر بالتصرفات المالية، المتعلقة بتنفيذ الصفقات التي يجريها أو يأمر بإجراءاتها.[1]

2. التعريف الاصطلاحي:

أ- **التعريف التشريعي:** الأصل العام أن المشرع الجزائري لا يقدم التعريفات، إلا أنه استثناء يقدم تعريفات وهو ما نراه بالنسبة للآمر بالصرف، حيث عرفه ضمن نص المادة 04 من قانون المحاسبة رقم 23-07 السالف الذكر على أنه: كل شخص معين أو منتخب أو مكلف يخول بتنفيذ العمليات الميزانياتية والمالية والممتلكات للأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون.[2]

ب-**التعريف الفقهي:** الآمر بالصرف بوجه عام هو كل شخص يتولى بصفة قانونية آمر ادارة وتسيير إدارة عمومية ماليا وإداريا، باعتباره رئيسا إداريا لها، كما هو الشأن بالنسبة للوزير والوالي ورئيس مجلس الشعبي البلدي ورئيس المؤسسة الإدارية ذات الطابع الإداري (يعد المدير الجهوي لخزينة ولاية غرداية آمر بالصرف على مستوى الخزينة الولائية).

ت-أما من وجهة النظر المالية، فان الآمر بالصرف هو المسؤول المكلف بالتسيير المالي لهيئة او مؤسسة عمومية ذات طابع إداري او مصلحة من مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة، وكل شخص يؤهل قانونا لاكتساب هذه الصفة.[3]

---

[1]- محمد الصالح فنينش، المرجع السابق، ص13.

[2]- انظر المادة 04 من القانون رقم 23-07، السابق الذكر، ص 04.

[3]- سكوتي خالد، الدور التكاملي بين أعوان الخزينة وأعوان التنفيذ في مراقبة وتنفيذ الميزانية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع الدولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق، الجزائر 1 بن يوسف بن خدة، 2013/2012، ص 38.

ثانيا: أصنافه

للآمر بالصرف عدة اصناف وقد ذكرت في المادة 05 من القانون 23-07 كما يلي :

يكون الآمرون بالصرف أما:

1) آمرين بالصرف رئيسيين: وهو ما نصت عليه المادة 06 من نفس القانون وهما:

أ- بالنسبة لميزانية الدولة:

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

ب- بالنسبة لميزانية الجماعات المحلية:

- الولاة.
- رؤساء المجالس الشعبية البلدية.

ت- بالنسبة لميزانية المؤسسات العمومية:

- مسؤولو المؤسسات العمومية الإدارية والمؤسسات العمومية للصحة، وعند الاقتضاء المسؤولون المعينون وفقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما.

2) آمرين بالصرف ثانويين:

وهو ما نصت عليه المادة 07 من نفس القانون وهم الأشخاص الذين يتلقون تفويضا للاعتمادات مالية من الآمر بالصرف الرئيسي في ما يخص:

- توزيع الاعتمادات المالية للبرنامج وفروعه.
- الاعتمادات المالية للبرنامج محل تفويض التسيير.

3) آمرين بالصرف إقليميين لميزانية الدولة:

وهو ما ذكرته المادة 08 من نفس القانون هم مسير برنامج الهيئات الإقليمية في حالة تكليفهم بتنفيذ البرنامج كله أو جزء منه.[1]

[1]- انظر المواد 05، 06، 07، 08 من القانون 23-07، السابق الذكر، ص 05.

الفرع الثاني: مهام الآمر بالصرف

يعد الآمر بالصرف من الأعوان المكلفين بتنفيذ الميزانية، وذلك إلى جانب المحاسب العمومي، فتتقيد المالية العامة يبدأ بالمراحل الإدارية التي يقوم بها الآمر بالصرف، ثم المرحلة المحاسبة والمتمثلة في الدفع بالنسبة للنفقات، والتحصيل بالنسبة للإرادات، والتي يقوم بها المحاسب العمومي، كما يعتبر الآمر بالصرف كذلك العون المكلف بمسك المحاسبة الإدارية للنفقات والإيرادات.[1]

لقد ورد ذكر مهام الآمر بالصرف في المادة 04 من القانون 23-07 << يكلف الآمر بالصرف بما يلي:

- إثبات الحقوق والالتزامات.
- تصفية الإيرادات وإصدار أوامر الإيرادات المتعلقة بها.
- ضمان الالتزام والتصفية والآمر بالصرف او إصدار حوالات الدفع حدود الاعتمادات المقترحة او المفوضة باستثناء الاعتمادات التقييمية.
- إصدار أوامر الحركة التي تمس الممتلكات والمواد الخاصة بالدولة والهيئات العمومية الاخرى المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون.
- الحفاظ على الممتلكات الموضوعة تحت تصرفه.

كما يضمن الآمر بالصرف برمجة الاعتمادات المالية وتوفيرها وتوزيعها.>>[2]

1/ إثبات الحقوق والالتزامات:

فالإثبات هو ان نتحقق من ان شخصا معينا مجبر على دفع الضريبة اي معرفة الأشخاص المعنيين بكل نوع من الضريبة، كل شخص معني بالضريبة يجب ان تعرف مصلحة الضرائب القيم المفروضة عليها الضريبة، ثروة كل شخص بالعلاقة مع ما يجب ان يدفع من الضريبة.[3]

[1]– هارون نورة، **تدخل الآمر بالصرف في الميزانية العامة في ضوء المنظومة القانوني الجزائرية**، مجلة الفكر القانوني والسياسي، الصادرة عن جامعة عبد الرحمان ميرة (بجاية)، مجلد 06، العدد:02، 2022، ص 614.

[2]– المادة 04 من القانون رقم 23-07، السابق الذكر، ص 04.

[3]– خبابة عبد الله، المرجع السابق، ص 278.

2/ تصفية الإيرادات وإصدار أوامر للإيرادات المعلقة بها:

فقد تعرف الإيرادات على انها مجموع الأموال التي تحصل عليها الحكومة سواء بصفتها السيادية او من أنشطتها وأملاكها الذاتية او من مصادر خارجية عن ذلك، سواء قروض خارجية او داخلية، او مصادر تضخيميه لتغطية الانفاق العام خلال فترة زمنية معينة وذلك للوصول الى تحقيق عدد من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والمالية.[1]

3/ ضمان الالتزام والتصفية والآمر بالصرف او إصدار حوالات الدفع في حدود الاعتمادات المفتوحة او المفوضة باستثناء الاعتمادات التقييمية:

_ يعد الالتزام الاجراء الذي يتم بموجب إثبات نشوء الدين.

_ اما التصفية فقد تسمح بالتحقيق على أساس الوثائق الحسابية وتحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية .[2]

_ الآمر بالصرف.

– **إصدار حوالات الدفع في حدود الاعتمادات المفتوحة او المفروضة باستثناء الاعتمادات التقييمية:** حيث ان الآمر بالدفع يتم تحديد مبلغ النفقة او الدين، يصدر قرار من الجهة الإدارية المختصة يتضمن آمر بدفع مبلغ النفقة ويصدر هذا القرار عادة من وزير المالية او من ينوب عنه.[3]

4/ إصدار أوامر الحركة التي تمس الممتلكات والمواد الخاصة بالدولة والهيئات العمومية الأخرى المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون.[4]

---

[1]– فاتح مزيتي، الوجيز في قانون ميزانية الدولة على ضوء القانون العضوي رقم18–15 المتعلق بقوانين المالية ونصوص التطبيقية،(د ط)، النشر الجامعي الجديد للنشر والطباعة، تلمسان– الجزائر، 2022، ص 90.

[2]– ساجي فاطيمة، **أليات الرقابة على ميزانية الجماعات المحلية في الجزائر**، دراسة تحليلية لأليات الرقابة القانونية في التشريع الجزائري، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، الصادرة عن جامعة ابن خلدون تيارت (الجزائر مجلد 09)، العدد 1، جوان 2022، ص 594.

[3]– سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة النفقات العامة– الإيرادات العامة– الميزانية العامة، د ط ، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2009، ص 283.

[4]– المادة 04 من القانون رقم 23–07، السابق الذكر، ص 05.

5/ الحافظ على الممتلكات الموضوعية تحت تصرفه:

فالمحافظة على ممتلكات المؤسسة والقيام بعمليات الصيانة اللازمة لضمان الاستغلال الأمثل للإمكانيات المادية المتاحة.[1]

كما يضمن الآمر بالصرف برمجة الاعتمادات المالية وتوفيرها وتوزيعها.[2]

المطلب الثاني :عرض المبدأ القائم بين العونين ومشتملاته

يرتكز نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على مجموعة من المبادئ من أجل التحكم والتسيير الجيد لهذا النظام، ومن بين هذه المبادئ ما يعرف بمبدأ الفصل بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي.

وذلك حرصا على الفصل بين الوظيفتين أولاه المشرع أهمية كبيرة، لذلك سنتطرق الى:

- الفرع الأول: تعريف المبدأ ومبرراته.
- الفرع الثاني: استثناءاته والنتائج المترتبة عن تطبيقه.

الفرع الأول: تعريف المبدأ ومبرراته

يعتبر مبدأ الفصل بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي من المبدأ والقواعد الفنية التي تسمح لهما في تحقيق الحد الأدنى من الشفافية والمصداقية في إطار القيام بمهاهم على حد سواء، والذي سنحاول التطرق اليه من خلال ما يلي تعرف المبدأ (أولا)، مبرراته (ثانيا).

اولا: تعريف المبدأ

[1]– سكوتي خالد، الدور التكاملي بين أعوان الخزينة وأعوان التنفيذ في مراقبة وتنفيذ الميزانية، المرجع السابق، ص 42.
[2]– المادة04 من القانون رقم 23–07، السابق الذكر، ص 05.

ورد هذا المبدأ ضمن نظام المحاسبة العمومية الجزائرية للقانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي السابق الذكر، اذ نصت المادة 32 منه على ما يلي: << تتنافى وظيفة الآمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي>>.

وقد تطرق المشرع الجزائري لذلك حرصا على الفصل بين الوظيفتين ضمن ما جاء في المادة 33 من ذات القانون التي تنص على انه: << لا يمكن باي حال من الأحوال للأزواج والآباء والأبناء والأخوة من الدرجة الأولى للآمرين بالصرف ان يكونوا محاسبين عموميين مختصين لهم.>>[1]

كما يعد هذا المبدأ من المبادئ الأساسية التي يقوم عليها نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، بحيث يتحدد مضمونه في الفصل بين السلطات من منظور إداري ليميز تسيير الأموال.[2]

فهذا التمييز او الفصل بين الوظائف الإدارية والوظائف الحسابية والذي ينبني على أساسين احدهما عضوي والثاني وظيفي، كرسه المشرع بموجب قانون المحاسبة العمومية الذي عالج فيه بشكل منفصل دور كل من الآمر بالصرف والمحاسب العمومي، وهذا الفصل ليس له قيمة فنية فحسب كما هو الحال في المؤسسات الخاصة التي يكون فيها المحاسب او أمين الصندوق خاضعا للمشرفين عليها رئاسيا يؤتمر في عمليات القبض والدفع بأوامرهم، وانما ينبع هذا الفصل من الاستقلال العضوي للمحاسب العمومي في اجهزة الدولة عن الآمر بالصرف فهو لا يخضع له رئاسيا ولا يأتمر بأوامره، ومن ثم فهو لا ينفذ أوامر الدفع الصادرة اليه من الآمر بالصرف الا اذا كانت متوافقة مع القوانين والأنظمة المرعية، وبذلك يكون للمحاسب العمومي حق الرقابة على أعمال الآمر بالصرف.

زيادة على ذلك فان وظيفة الآمر بالصرف تتنافى مع وظيفة المحاسب العمومي فالوالي كمثال باعتباره آمر بالصرف لا يمكنه ان يكون محاسبا عموميا لميزانية الولاية وان فعل ذلك

---

[1]- انظر المواد 32، 33 من القانون رقم 23-07، السابق الذكر، ص 07.

[2]- عشة فطيمة، محاولة تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء الممارسات الدولية السليمة، أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الدكتوراه الطور الثالث في ميدان علوم اقتصادية والتسيير وعلوم التجارية، شعبة علوم التسيير، تخصص إدارة مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2022/2021، ص 151.

تعرض لعقوبة المحاسب الفعلي، وتماشيا مع هذا النسق لا يجوز كذلك لزوج الآمر بالصرف مهما يكن من أمر ان يكون محاسبا عموميا معينا لديه.

واذا كان مبدأ الفصل بين الوظائف الإدارية والوظائف الحسابية مطبق في مجال الإيرادات العمومية والنفقات العمومية، فانه مكرس بشكل شبه تام في مجال النفقات العمومية وذلك كما يرفق عمليات تنفيذ النفقات من حيطة وحذر، ويظهر هذا التكريس جليا من خلال اناطة سلطة تقرير النفقات من حيث الالتزام بها "عقدها" وتصفيتها والأمر بدفعها للآمر بالصرف، واناطة سلطة دفع النفقات وتسديد قيمتها الى مستحقيها للمحاسب العمومي.

تجدر الاشارة أخيرا في هذا الخصوص الى ان المحاسب العمومي الذي يتولى دفع النفقات هو الذي يقوم بتحصيل الإيرادات بنفسه او بواسطة محاسبين تابعين له وذلك تطبيقا لمبدأ "وحدة الصندوق"، في حين نجد الاجهزة الإدارية المكلفة بتقرير النفقات تختلف عن الأجهزة الإدارية التي تقرر الإيرادات وتحققها.[1]

الشكل 02: يوضح مراحل تحصيل الإيراد ودفع النفقة.

المرحلة الإدارية	**المرحلة المحاسبية**
مهمة الآمر بالصرف	**مهمة المحاسب العمومي**
– المعاينة ← التصفية ← الآمر بتحصيل الايراد. – الالتزام ← التصفية ← الآمر بصرف نفقة	- تحصيل الإيراد وتقييده. - دفع النفقة وتقييده.

من خلال الشكل اعلاه يتبين بان المشرع الجزائري قد حرص على عدم تداخل المهام بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي من خلال مبدأ الفصل بينهما والذي يعتبر العمود الفقري بالنسبة للمحاسبة العمومية، اذ يجب عدم تداخل بين المهام الموكلة اليهم الا في بعض الاستثناءات وهو ما يجسده الشكل اعلاه[2]، كما نجد بانه يوجد طرف ثالث بالنسبة للمحاسبة

[1]– سكوتي خالد، **دور الآمر بالصرف في مراقبة الميزانية**، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، مجلة العاشر، العدد :02، (د.س)، ص 518.

[2]– احمد برير، مسعود صديقي، **دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في اصلاح نظام المحاسب العمومي الجزائري**،

العمومية متمثل في المراقب المالي المخول له دور الرقابة القبلية في التحقق من مشروعية العمليات التي يقوم بها الآمر بالصرف ومدى مطابقتها للقوانين واللوائح السارية المفعول قبل عقد النفقة بشكلها النهائي مع توفير التغطية المالية الكافية وهو ملزم بمسك محاسبة ذات طابع احصائي تعرف بمحاسبة الالتزام.

ثانيا: مبررات المبدأ

1) تقسيم المهام :

مبدأ الفصل بين التنفيذ الإداري والتنفيذ المحاسبي يؤدي الى تجزئة الاختصاص وتقسيمه بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي، ورغم ان هذا التقسيم يهدف الى عمل واحد وهو تنفيذ النفقات العامة وذلك من خلال العمليات المتمثلة في الالتزام بالنفقة الأمر بالدفع والدفع الفعلي، وهذه العمليات تستوجب التخصص في الأدوار التي يجوز بمقتضاها ان يملك موظف واحد سلطتي اختصاصا اتخاذ القرار والدفع معا في ان واحد.[1]

2) الرقابة المتبادلة:

ان الرقابة المتبادلة تعد الاساس الجوهري لمبدأ الفصل بين الوظيفتين، ولا يمكن ان تتجسد هذه الرقابة الا اذا كانت كل فئة تابعة لهيئة إدارية مستقلة بعضها عن بعض، ولا تخضع احداهما لسلطة الاخر، فرقابة المحاسب العمومي تنصب حو شرعية مهمة العمليات الموكلة للآمرين بالصرف، وبالمقابل نجد ان الآمر بالصرف يمتلك في حالة المعرضة من طرف المحاسب العمومي سلطة او حق التسخير كما ان قانون المحاسبة العمومية اعطى وسيلة اخرى لا تقل أهمية عن التسخير وتتعلق بضرورة اعتماد الآمرين بالصرف لدى المحاسبين العموميين المكلفين بالإيرادات والنفقات التي يؤمرون بتنفيذها.[2]

journal of economic grouth and entrepreeurship, vol06, N02, P188,119.

[1]– حنيش احمد، **الرقابة على الانفاق العام كألية لتحديد المسؤوليات والمحافظة على المال العام. مجلة الاقتصاد الجديد**، مجلة 02، العدد 11، جامعة الجزائر 03، 2014، ص 281.

[2]– نصيرة عباس، أليات الرقابة الإدارية على تنفيذ النفقات العمومية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، شعبة الحقوق والعلوم السياسية، تخصص إدارة ومالية، كلية الحقوق، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، 2012/2011، ص 65.

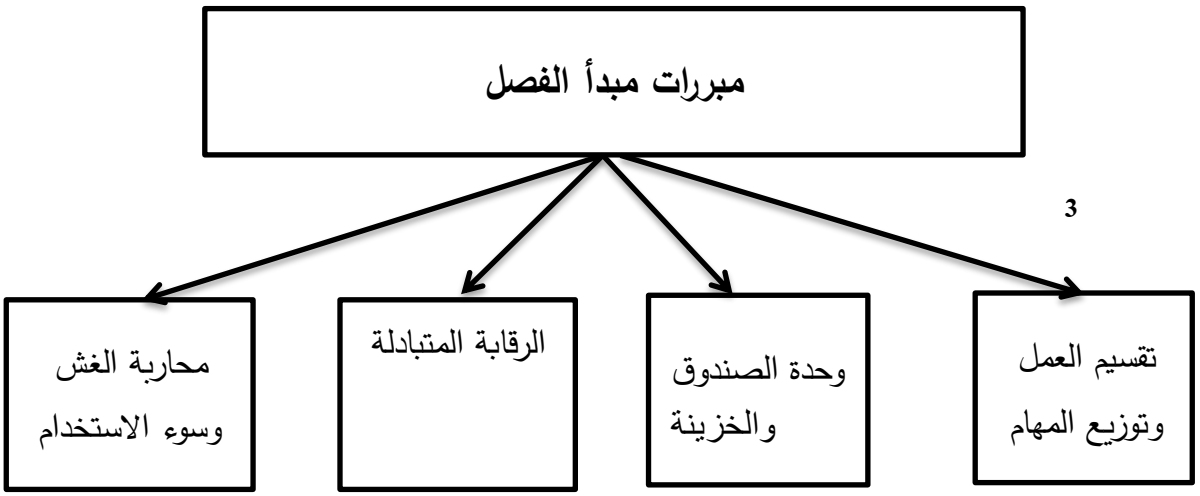
3) وحدة الصندوق او وحدة العملية المالية:

مما يسمح لوزير المالية باعتباره الرئيس المباشر لكافة المحاسبين من ممارسة الرقابة على مجموع العمليات المالية وهذا يؤدي الى توحيد هذه العمليات والاطلاع على الوضعية الاقتصادية والاجتماعية في الدولة، ومن خلال ذلك يسهل امر اتخاذ القرارات السياسية على ضوء الحقائق والواقع والاعتبارات المالية.[1]

4) الرقابة على تنفيذ الميزانية:

عن طريق تقسيم الادوار بين الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، ليسهل كشف الاخطاء المالية على وجه السرعة وتحديد المسؤوليات من خلال الرجوع الى التزامات وواجبات كل صنف منها، وذلك في اطار الميزانية العامة التي يتولى الآمرون بالصرف والمحاسبين العموميين تنفيذها.[2]

الشكل رقم 03: مبررات مبدأ الفصل بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي



الفرع الثاني: استثناءات المبدأ والنتائج المترتبة عن تطبيقه

[1]– حنيش احمد، المرجع السابق، ص 281.

[2]– حنيش احمد، المرجع نفسه، ص 281.

[3]– عشة فطيمة، المرجع السابق، ص 151.

يتجسد هذا المبدأ في عدم تدخل المحاسب العمومي في المرحلة الإدارية الخاصة بالآمر بالصرف اي تنافي وضيفي للطرفين ويرد على هذا المبدأ استثناءات ونتائج مترتبة عن تطبيقه تتمثل في ما يلي (أولا) استثناءات المبدأ، (ثانيا) النتائج المترتبة عن تطبيقه.

اولا: استثناءات المبدأ

انقسمت الاستثناءات الى ما يلي:

1_ الاستثناءات المتعلقة بتنفيذ النفقات العامة:

عدد المشرع مجموعة من الحالات تعد قيدا على مبدأ الفصل بين وظائف المحاسبية والإدارية في مجال تنفيذ النفقات العمومية وهذه الحالات هي التالية: معاشات المجاهدين ومعاشات التقاعد المسددة من ميزانية الدولة، ورواتب اعضاء القيادة السيادية والحكومة، والأموال ومصاريف التخصيص.[1]

وهذه الأموال المشارة اعلاه لا تخضع اطلاقا في دفعها للأوامر بالصرف سبقا او لاحقا من طرف الآمر بالصرف نظرا لطبيعة هذه الاعتمادات سواء بسبب تفادي تكرارها في كل مرة فيصرفها بآمر صرف(الحالة الأولى) او نظرا للحقوق والامتيازات التي تتمتع بها بعض السلطات العامة في الدولة (الحالة الثانية) او نتيجة ان بعض النفقات ترتبط بنشاطات ذات طابع خاص او محفوفة بالسرية التامة (الحالة الثالثة).[2]

2_ الاستثناءات المتعلقة بتنفيذ الايرادات:

يبدو تطبيق مبدأ الفصل بين الآمرين بالصرف والمحاسبين نسبيا في مجال الإيرادات، مقارنة بتطبيقه في مجال النفقات العامة.

فكما هو معلوم، الهدف الرئيسي من تطبيق المبدأ هو ضمان الرقابة من طرف الحاسبين على العمليات المالية التي يجريها الآمرون بالصرف في مجال الإيرادات يصعب الفصل في

[1]– بن زيان سعادة، رقابة مجلس المحاسبة على النفقات العمومية دراسة مقارنة، اطروحة للحصول على شهادة دكتوراه في العلوم في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياحية، جامعة وهران 2، 2019/2018، ص 79.

[2]– بن زيان سعادة، المرجع نفسه، ص 79.

كثير من الاحيان، بين المرحلة الإدارية (إثبات الإيرادات وتصفيتها والأمر بتحصيلها من قبل الآمر بالصرف).

_ والمرحلة المحاسبية (تحصيل الإيرادات من قبل المحاسبين) في عمليات تنفيذها، وهو ما يؤدي الى استبعاد هذا الفصل لإبعاد عملية مثل السرعة والتبسيط في اجراءات تحصيل الإيرادات.

وبناء على ذلك فان تطبيق المبدأ يكون مشروطا بمدى ملائمته بطبيعة الإيرادات وتنظيم الهيئة المعنية بتحصيلها.[1]

وفي ما يلي نورد الحالتين الشائعتين بصدد الاستثناءات على مبدا الفصل بين الآمرين بالصرف والمحاسبين في مجال الإيرادات.[2]

أ) الإيرادات التي تكون نقدا:

بعض من الحقوق تدفع نقدا من طرف المدين بها الى صندوق المحاسب العمومي للهيئة العمومية الذي يقوم بتحصيلها مباشرة دون حصوله على الأمر بالقبض من قبل الآمر بالصرف كالحقوق الضريبية والجمركية.[3]

ب) وكالات الإيرادات:

يمكن لهذه الوكالات ان تتولى دفع النفقات وتحصيل الإيرادات مباشرة من طرف المدنيين، ويقوم هذا الوكيل بدفع هذه الأموال لاحق الى المحاسب العمومي والذي يتأكد من شرعيتها وحقيقتها.[4]

---

[1]– عبود ميلود، متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية واثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر<<دراسة استطلاعية للآراء عينية من الاكاديميين والمهنيين>>، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه (ل م د)، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة احمد دراية ادرار–الجزائر،2019/2018، ص 258.

[2]– عبود ميلود ، المرجع نفسه، ص 258.

[3]– بن زيان سعادة، المرجع السابق، ص 80.

[4]– بن زيان سعادة، المرجع نفسه، ص 80.

ثانيا: النتائج المترتبة عن تطبيقه:

ينتج عن مبدا الفصل ان المحاسب العمومي والآمر بالصرف لا تحكمهما علاقة رئاسية، كما يخضع المحاسب العمومي للوزارة المالية في حين ان الآمر بالصرف فينتهي الى مختلف الوزارات.

كما ينتج عن هذا المبدأ ازدواجية في اتخاذ القرارات وفي حالة اختلاف وجهات النظر بينهما يكون المحاسب العمومي اقرب للرفض، مما يؤدي الى عرقلة وبطئ تنفيذ العمليات المالية.[1]

_ كما نصت المادة 34 من القانون 23-07 على انه: << لا يمكن ان يحتج بحالة التنافي المذكورة في المادة 33 اعلاه، امام المحاسبين العموميين للوكالات المالية، عند تحصيلهم بعض الإيرادات المترتبة على عاتقهم.>>[2]

فتطبيق مبدأ الفصل بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي يؤثر مباشرة على تنظيم الإدارة المالية للدولة وطريقة تسيير وصرف المال العام، لأنه يحدد ويضبط كل صلاحيات وسلطة أعوان المحاسبة العمومية، وذلك عن طريق تقسيم المهام بشكل واضح مما يساعد على تحديد المسؤوليات عند ارتكاب المخالفات.[3]

حيث ان تداول المال العام وحيازته هو من مهام المحاسب العمومي دون ان يكون لهذا الأخير سلطة اتخاذ قرار الانفاق او التحصيل والتي تكون من صلاحية الآمر بالصرف، مما يسمح بتحقيق نوع من الحماية للمال العام من التلاعبات والاختلاسات، وكذا الرقابة من خلال التأكد من تنفيذ العمليات المالية للدولة حسب ما جاء في ميزانية الدولة.[4]

_ تقسيم وحدة نشاط الإدارة عند تنفيذ الميزانية الى مرحلة إدارية واخرى محاسبية والفصل التام بين كل المرحلتين.

---

[1]- عشة فطيمة، المرجع السابق، ص 164.

[2]- المادة 34 من القانون رقم 23-07، السابق الذكر، ص 7.

[3]- كنزة بلحسين، المرجع السابق، ص 80.

[4]- عبدوس ايمان، دور تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر واثره على وجود الابلاغ المالي الحكومي، اطروحة مقدمة لاكتمال متطلبات نيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في شعبة علوم التسيير، تخصص تحقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2021/2020، ص80.

– كل مرحلة تعتبر مكملة للأخرى فمن جهة لا يمكن للآمر بالعرف القيام بنفسه بالتسديد كونه لا يتداول بصفته مباشرة المال العام، ولا يستطيع المحاسب العمومي من ان يدفع دون استلام سند آمر بالصرف.

_ لا يمسك الأمر بالصرف قيود وسجل محاسبة.

_ يمسك الآمر بالصرف السجلات المحاسبية ذات الاغراض الاحصائية فقط بهدف اعداد حساب إداري.[1]

_ ينتمي المحاسب العمومي لهيئة إدارية واحدة ويتم تعيينه بمقرر من وزارة المالية، اما الآمر بالصرف فينتمي لمختلف الوزارات ويتم تعيينه عن طريق مرسوم يصدر في الجريدة الرسمية.

_ لا يشترطفي تعيين الآمر بالصرف توفر مؤهلات ذات طابع محاسبي على عكس المحاسب العمومي.

_ يعتبر شبه المحاسب العمومي كل شخص يمارس المحاسب العمومي دون ان يتوفر على السند القانوني، وبالتالي يخضع الى نفس الالتزامات ويضطلع بنفس العقوبات والمسؤوليات المطبقة على المحاسب العمومي.[2]

_ وكل من الآمر بالصرف والمحاسب العمومي ينتمي او يتبع سلطة رئاسية مختلفة، وان لكل منهما اختصاصات وصلاحيات متباينة، فضلا عن ان كل منهما نظام قانوني خاص به.[3]

---

[1]– كنزة بلحسين، المرجع السابق، ص 81.

[2]– كنزة بلحسين، المرجع نفسه، ص 81.

[3]– محمد الصالح فنينش، المرجع السابق، ص 33.

خلاصة الفصل الأول:

من خلال هذا الفصل، تمكنا من معرفة ان المحاسب العمومي حسب القانون 23-07 يعتبر عون من أعوان التنفيذ الميزانياتي، ويتصف ايضا بصفة الموظف العمومي، وله عدة اصناف يتم تعيينه (مباشرة او بناءً على اقتراح)، او اعتماده من طرف الوزير المكلف بالمالية، وتنتهي مهامه بنفس كيفيات تعيينه أو تنتهي بالوفاة او التخلي عن المنصب، ولان مهامه في غاية الاهمية، احاطها المشرع بحماية خاصة تتجسد أساسا في مبدا الفصل بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي. وذلك من اجل تفادي الوقوع في الأخطاء، ويشتمل المبدأ على العديد من الاستثناءات، كما يترتب عن تطبيقه مجموعة نتائج مهمة جدا.

الفصـل الثانـي:

الإطار التطبيقي للمحاســـــب العمومـــــي

- **المبحث الاول:** صلاحيات المحاسب العمومي والتزاماته
- **المبحث الثاني:** رقابة ومسؤولية المحاسب العمومي

يعد المحاسب العمومي عون من أعوان المحاسبة العمومية ويتم تعيينه وفق اتباع مجموعة من الشروط القانونية المهمة من قبل الوزير المكلف بالمالية، كما له سلطة انهاء مهامه، فهذا العون يعتبر بمثابة الركيزة الأساسية التي يقوم عليها نظام المحاسبة العمومية الجزائري، خاصة في ظل الإصلاح القانوني الذي مس قطاع المحاسبة والذي يتجلي في القانون 23-07 الذي تم ذكره سابقا، حيث حرص المشرع الجزائري حرصا شديدا في الحفاظ على هذا القطاع الفعال من خلال تبيان جل الصلاحيات المنوطة بالمحاسب العمومي كما قيد المشرع الجزائري المحاسب العمومي بجملة من الالتزامات المهمة والتي لابد من اتباعها للممارسة الرقابية، ورغم الحماية القانونية التي كفلها المشرع للمحاسب العمومي كونه موظفا عموميا الا ان المشرع الجزائري اقر بشكل صريح وواضح نطاق المسؤولية المترتبة على عاتق المحاسب العمومي اثر تصرفاته اللاشرعية، ولتوضيح مختلف هذه الجوانب قمنا بتقسيم هذا الفصل الى مبحثين حيث تطرقنا الى صلاحيات والتزامات المحاسب العمومي (المبحث الأول)، ثم تطرقنا الى رقابة ومسؤولية المحاسب العمومي (المبحث الثاني).

المبحث الاول: صلاحيات المحاسب العمومي والتزاماته

يعد المحاسب العمومي عونا مهما جدا في قطاع المحاسبة العمومية خول له القانون العديد من الصلاحيات والمهام، وبالنظر الى القانون 23-07 نجده قد وسع في صلاحيات المحاسب العمومي، حيث اضاف مجموعة من المهام الجديدة في غاية الأهمية، لكن هذه الصلاحيات التي يكتسبها جعلته يلتزم بالعديد من الالتزامات الخاصة بهذه الوظيفة، وتبيان هذه الصلاحيات والالتزامات.

تم تقسم هذا المبحث الى مطلبين:

- مطلب أول: صلاحيات المحاسب العمومي.
- مطلب ثاني: التزامات المحاسب العمومي.

المطلب الأول: صلاحيات المحاسب العمومي

بما ان المحاسب العمومي موظف يتم تعيينه حصرا من قبل الوزير المكلف بالمالية حسب ما نصت عليه المادة 16 من القانون 23-07 السابق الذكر، فهذا التعيين يخول له العيد من الصلاحيات الهامة والمتعددة، ولقد عدد المشرع الجزائري صلاحيات المحاسب العمومي وأحصاها في نص المادة 24 من القانون 23-07 السابق الذكر.

ولتوضيح هذه الصلاحيات بشكل ملائم إرتأينا تقسيم هذا المطلب الى فرعين:

- الفرع الأول: المهام التي كان يمارسها.
- الفرع الثاني: المهام المستحدثة.

الفرع الاول :المهام التي كان يمارسها

بالنظر الى القانون23-07 نجده ابقى على بعض المهام التي كان يمارسها المحاسب العمومي في ظل قانون المحاسبة العمومية الملغى 90-21 وتتمثل هذه المهام في ما يلي:

1-**تحصيل الإيرادات:** يخول القانون المتعلق بالميزانية للجهات الإدارية المختصة بتحصيل الإيرادات[1]، حيث يختص المحاسب العمومي حصريا بعملية التحصيل النقدي للديون

- المستحقة من طرف الدولة والهيئات العمومية المرخصة في الميزانية، حيث يقوم هذا الأخير بعملية التكفل بسندات الأمر بتحصيل الإيرادات في حساباته.[2]

ولكن قبل التكفل بتحصيل الإيرادات، يجب على المحاسب العمومي ان يتحقق من توافر كافة الشروط القانونية للتحصيل لاسيما في مجال تطبيق اجال استحقاق الإيرادات والتحقق من صحة عمليات الاثبات والتصفية[3].

ويخضع تحصيل الإيرادات الى مجموعة من المبادئ الرئيسية تتمثل أساسا في ما يلي:

أولا: يحكم تحصيل الإيرادات قاعدة مالية أساسية هي عدم تخصيص الإيرادات nonassingnation des recettes، ومعناه أن تختلط كل الإيرادات التي تحصلها الخزينة العامة لحساب الدولة في مجموعة واحدة بحيث تمول كافة النفقات دون تمييز غير انه يمكن أن يرد على هذه القاعدة بعض الاستثناءات المتعلقة ببعض القروض العامة او الضرائب لأغراض أو فئات معينة.

ثانيا: تسقط ديون الدولة، كقاعدة عامة بفوات اربع سنوات دون اقتضائها.[4]

ثالثا: يجب مراعاة مواعيد التحصيل واجراءاته المنصوص عليها في القوانين وإلا تعرض القائمون بذللك للعقوبات المناسبة.

---

[1]- محمد الصغير بعلي، يسرى ابو العلا، المالية العامة النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة، (د، ط)، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، (د، س)، ص 106.

[2]- شلال زهير، افاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائرية الخاص بتنفيذ العمليات المالية، اطروحة دكتوراه، شعبة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، 2013-2014، ص127.

[3]- شلال زهير، المرجع نفسه، ص 127.

[4]- محمد الصغير بعلي، يسري ابو العلا، المرجع السابق، ص 106،107.

رابعا: تلزم الجهات الإدارية المختصة بتحصيل الإيرادات على اختلافها حيث لا تتمتع بحرية او أية سلطة تقديرية في التقاعص عن ذلك خلافا لصرف النفقات العامة المعتمدة.[1]

2.دفع النفقات: يعرف إجراء الدفع على أنه الإجراء الذي يتم بموجبه إجراء الدين العمومي يعتبر إجراء استثنائي والوحيد الذي يصدره المحاسب العمومي تطبيقا لمبدأ الفصل بين الوظائف الإدارية والوظائف المحاسبية، ويقوم المحاسب العمومي بهذه العملية بعد ارسال الآمر بالصرف نسخة من الآمر بالصرف أو حوالة عليها تأشيرة التسديد وذلك بعد تحويلها الى نفقات.[2]

– وتمر النفقة العامة بعدة مراحل أشار إليها قانون المحاسبة العمومية أهمها:

أولا: الارتباط بالنفقة (أو عقدها) Engagement:

وهو عبارة عن الواقعة المادية أو القانونية التي ترتب التزاما على عاتق الإدارة العامة (تعيين الموظف، إبرام صفقة مع مقاول)، اي ميلاد ووجود دين في ذمة الإدارة العامة.

ثانيا: تصفية أو تحديد النفقة Liquidation:

هي الإجراء الثاني في تنفيذ النفقة العمومية، تم النص عليها في المادة 40 من القانون 23 –07 حيث نصت على أنه << تصفية الإيراد هو الإجراء الذي يسمح بتحديد المبلغ الدقيق للدين لفائدة الدائن العمومي.>>[3]

وهي المرحلة المحاسبة التي تسمح على أساس الوثائق المحاسبية بالتحقق من أداء الخدمة، وتحديد المبلغ الصحيح للنفقة، إذ فلتصفية وظيفتان:

- التأكد من أداء الخدمة (Le service fait): لأن الإدارة لا تدفع أي نفقة إلا بعد إنجاز العمل الملتزم به أو استلام المبلغ والتأكد من مطابقتها لما هو مطلوب، ومتفق عليه كمًا ونوعًا، والتأكد أيضا من شروط السعر. وهذا من خلال الوثائق الثبوتية pj كما يجب جرد المشتريات التي يتعدى سعر الوحدة منها 300 دج في دفتر الجرد.

[1]– محمد الصغير بعلي، يسري ابو العلا، المرجع السابق، ص 108.

[2]– بن زيان سعادة، المرجع السابق، ص 91.

[3]– المادة 40 من القانون رقم 23–07، السابق الذكر، ص07.

لكن هناك استثناءات على مبدأ الخدمة المؤدة تتمثل أساسا:[1]

– التسبيقات بالمقدمة للمتعاملين المكلفين بتنفيذ صفقات عمومية.

– اجور موظفي الإدارات العمومية.

– النفقات التي تتم دون آمر بالصرف مثل المعاشات.

تحديد المبلغ القابل للدفع: هذه العملية ترتكز على حساب مبلغ الدين الواقع على عاتق الدولة، وتحديده بدقة والتأكد من انه واجب الدفع، بمعنى التحقق من عدم وجود اي وجه من الاقتطاعات، وكذا التأكد من ان الدين لم يتم دفعه من قبل، ولم يتم سقوطه بالتقادم الرباعيlecheance cardinal[2]

ثالثا: الآمر بالصرف ordonnancement:

بعد معرفة مبلغ النفقة تحديدا يقوم المختص(الوزير، المدير...) بإصدار الامر الى المحاسب comptable بدفع ذلك المبلغ الى شخص معين، بموجب وثيقة مكتوبة تسمى:

الآمر بالصرف mandat paiement او ordonnancement de paiement

يميز بين الآمر بالصرف الرئيسي والثانوي.[3]

رابعا: الصرف paiement:

يقصد بهذا الاجراء الدفع الفعلي للمبلغ المستحق لصاحبه عن طريق المحاسب comptablle بعد التأكد من المستندات.

والمحاسبون هم موظفون موجودون بالإدارات العامة الا انهم لا يخضعون للسلطة الرئاسية للآمرين بالصرف بها، حتى يمكنهم مراقبة عمليات صرف النفقة، من حيث مطابقتها القانون.

[1]– وقاد احمد، عمليات الميزانية وعمليات الخزينة، مذكرة نهاية الدراسة، مديرية التدريبات الميدانية، المدرسة الوطنية للإدارة، 2005– 2006، ص 18.

[2]– وقاد احمد، المرجع نفسه، ص 18.

[3]– محمد الصغير بعلي، يسرى ابو العلا، المرجع السابق، ص 110

اذا كانت المراحل السابقة توصف بانها مراحل ادارية فعملية الصرف هي المرحلة الحسابية، تطبيقا لمبدا الفصل بين الآمرين بالصرف والمحاسب العمومي.[1]

بالإضافة الى ما تم طرحه في جانب دفع النفقات من قبل المحاسب العمومي، فلقد اورد المرسوم التنفيذي 24-91 الذي يحدد اجراءات الدفع بالاعتماد من النفقات العمومية، صلاحيات اخرى للمحاسب العمومي متعلقة بالدفع بالاعتماد وتتمثل في:

- التأشير على طلب فتح الدفع بالاعتماد قصد المصادقة عليه وارساله الى المؤسسة البنكية المعنية، وذلك طبقا لنص المادة 3 من المرسوم 24-91 المذكور اعلاه، << يرسل طلب فتح الدفع بالاعتماد المؤرخ والموقع من طرف الآمر بالصرف للأشخاص المعنويين المذكورين في المادة الاولى من هذا المرسوم الى المحاسب المختص الذي يتولى التأشير عليه قصد المصادقة وارساله الى المؤسسة البنكية المعنية...>>[2]
- يقوم المحاسب المختص عند استلام الآمر او حوالة الدفع بعد الرقابة بقبوله النفقة وذلك بتقيدها في ميزانية الاشخاص المعنوية المنصوص عليهم في المادة الاولى من هذا المرسوم، يقيد نفس المبلغ في الحساب المؤقت لغرض التخصيص.
- كما يقوم المحاسب المختص بصب المبالغ المودعة في الحساب المنصوص عليه، اعلاه لصالح المؤسسة البنكية المعنية فور ارسالها طلب الدفع لفتح الاعتماد لدى مراسلها في الخارج.[3]

3/ حراسة وحفظ الاموال والسندات والقيم وحركة حسابات الموجودات:

المتمثلة اساسا في حركة الاموال والقيم المعبأة مثل السندات المضمونة والقابلة للتحويل الى نقود، وحسابات الدفع والحسابات الجارية، وحسابات الديون المستحقة للهيئات العمومية او غيرها (greaces et dettes)[4].

---

[1]- محمد الصغير بعلي، يسرى ابو العلا، المرجع السابق، ص 111.

[2]- المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 24-91 مؤرخ في 12 شعبان عام 1445 هـ الموافق لـ 22 فبراير 2024م، يحدد اجراءات الدفع بالاعتماد من النفقات العمومية، الصادرة في ج ر ج ج المؤرخة في 19 شعبان عام 1445، الموافق لـ 29 فبراير 2024م، ع15، ص 22.

[3]- انظر المواد 7،8 من نفس المرسوم، ص 22.

[4]- سكوتي خالد، دور المحاسب العمومي في مراقبة الميزانية، المرجع السابق، ص ص 39-94.

الفرع الثاني: المهام المستحدثة.

لقد اضاف القانون رقم 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي مهام جديدة للمحاسب العمومي وهي:

1-مسك المحاسبة:

1-1 مسك المحاسبة الميزانياتية على اساس مبدأ المحاسبة الصندوق:

تهدف المحاسبة الميزانياتية الى تسجيل خلال السنة المعنية، عمليات تنفيذ ميزانية الدولة للإيرادات والنفقات طبقا لمدونة الميزانية.

وتسمح بما يأتي:

- في مجال الايرادات، متابعة الاثباتات والتصفيات واصدار اوامر الإيرادات والتحصيلات وبواقي التحصيل.
- في مجال النفقات، متابعة الالتزامات والتصفيات والاوامر بالصرف او حوالات الدفع والمدفوعات وبواقي الدفع.
- استخراج نتيجة تمثل الفرق بين الايرادات المحصلة والنفقات المدفوعة من ميزانيات الاشخاص المعنوية طبقا للمادة الاولى من القانون23-07 المؤرخ في 3 ذي الحجة عام 1444هـ الموافق لـ21 يونيو 2023م والمتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي وكذا الحسابات الخاصة للخزينة للسنة المالية المعنية[1].

وتبين المحاسبة الميزانياتية الممسوكة من طرف المحاسبين العموميين ما يأتي:

أ- في باب الايرادات:

- التكفل بأوامر الايرادات.
- التحصيلات المنجزة.
- بواقي التحصيل.

ب- في باب النفقات:

- تراخيص الالتزامات وتعديلاتها المتعاقبة.
- اعتمادات الدفع المفتوحة او المبلغة وكذا حركتها.

[1]- المادة 8 من المرسوم التنفيذي رقم 24-90، السابق الذكر، ص 17.

- الأوامر بالصرف او الحوالات المقبولة للدفع.
- الرصيد المتاح.

وتنقسم المحاسبة الميزانياتية الى محاسبة الالتزامات ومحاسبة الصندوق:

- محاسبة الالتزامات، يتم تسجيل النفقات الميزانياتية بعنوان ميزانية السنة التي تم الالتزام بها.
- محسبة الصندوق، يتم تسجيل الايرادات والنفقات بعنوان ميزانية السنة التي تم تحصيلها او دفعها من قبل المحاسبين العموميين.

يترتب على محاسبة الصندوق نتيجة تمثل الفرق بين الايرادات المحصلة والنفقات المدفوعة في الميزانية والحسابات الخاصة للخزينة بعنوان السنة المالية المعنية.[1]

1-2 مسك المحاسبة العامة على اساس مبدأ الحقوق والالتزامات المثبتة:

حيث تعد المحاسبة العامة الاحكام التنفيذية العامة التي حددها القانون، كما حدد نطاق تطبيقها على الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة، والميزانيات الملحقة والجماعات الاقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري وتهدف المحاسبة العامة الى تسجيل الحركات التي تأثر على الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة المحققة من الهيئة المعنية.[2]

<< وتطبق على الاشخاص المعنوية طبقا للمادة الاولى من القانون رقم 23-07...>>[3]

ولضمان مسك المحاسبة العامة واعداد القوائم المالية، يجب على المحاسب العمومي مسك الوثائق المحاسبية الاتية:

- الدفتر اليومي.
- الدفاتر المساعدة.
- الدفتر الكبير.

---

[1]- انظر المواد 84، 85 من القانون رقم23-07، السابق الذكر، ص 10.

[2]- محمد الصالح بلول، ميلود عبود، **الاطار المفاهيمي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر**، مجلة المنهل الاقتصادي، صادرة عن جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي – الجزائر –، المجلد:2، العدد 1، جوان2019، ص 179.

[3]- المادة 34 من المرسوم التنفيذي رقم 24-90، السابق الذكر، ص 19.

- الميزان العام للحسابات.[1]

1-3 اجراءات مسك المحاسبة من طرف المحاسب العمومي وفقا للقانون 23-07:

تتمثل في ما يلي:

- تمسك المحاسبة العمومية من خلال نظام معلومات مدمج يسمح بالتكفل بمجموع العمليات المنفذة من قبل المراكز المحاسبية.
- يجب مسك المحاسبة العمومية بواسطة رقمنة تراعي فيها شروط حفظ البيانات وتعريفها وتأمينها ومصداقيتها واسترجاعها.
- يمكن اعداد وارسال فقط المستندات والوثائق الثبوتية بشكل رقمي ضمن الشروط المنصوص عليها بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.[2]
- تمسك المحاسبة العامة وفق مبدا القيد المزدوج حصريا من قبل المحاسب العمومي على اساس مخطط محاسبي.
- يثبت الآمر بالصرف الحقوق والالتزامات ويقومون بجرد الممتلكات ويعدون ويرسلون الى المحاسبين العموميين الوثائق اللازمة لمسك المحاسبة العامة، يستند مسك المحاسبة العامة على عناصر الجرد التي يمسكها اعوان يعيينهم الآمر بالصرف.

يمكن للمحاسبين العموميين ان يطلبوا من الآمرين بالصرف أي وثيقة او معلومة ضرورية لممارسة مهامهم.[3]

2/ التقييد المحاسبي للقيم غير ثابتة:

يتم مسك القيود المحاسبية التي يقوم بها المحاسب العمومي حسب طريقة القيد المزدوج للإيرادات والنفقات وفقا للقواعد العامة التي يرسلها وزير المالية،[4] فطريقة القيد المزدوج نص عليها المشرع في المرسوم 91-313 المتعلق بإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها ضمن العديد من المواد حيث نصت

[1] المادة 35 من المرسوم التنفيذي رقم 24-90، السابق الذكر، ص 19.

[2]- انظر المواد77، 81، 82، من القانون رقم 23-07، السابق الذكر، ص 10.

[3]- انظر المواد 89، 90 من نفس القانون، ص 11.

[4]- سكوتي خالد، الدور التكميلي بين اعوان الخزينة واعوان التنفيذ في مراقبة وتنفيذ الميزانية، المرجع السابق، ص 69.

المادة05: " تمسك المحاسبة العامة حسب طريقة القيد المزدوج للمحاسبين الدائن والمدين[1]، وايضا نصت المادة 35 على انه " تمسك الكتابات الحسابية التي يقوم بها المحاسبون التابعون للدولة حسب طريقة القيد المزدوج..."[2]

3/ اعداد القوائم المالية وحسابات التسيير:

يكلف المحاسبون العموميون بإعداد القوائم المالية وفقا للقوانين والتنظيمات المعمول بها، وتستخدم هذه القوائم في اعداد الحساب العام للدولة.

ولقد تم النص على هذه القوائم المالية ضمن المادة 95 من القانون 23-07: " القوائم المالية هي:

- الحصيلة او الوضعية المالية.
- حساب النتائج او قائمة النجاعة المالية.
- جدول تدفقات الخزينة.
- جدول تباين الوضعية الصافية المالية.
- الملحق الذي يتضمن مذكرات تحدد القواعد الرئيسية والطرق المحاسبية والمذكرات التوضيحية الاخرى.[3]

4/ حفظ الوثائق الثبوتية والمستندات المحاسبية للعمليات المنفذة على مستوى المركز المحاسبي الذي يسيره.[4]

بالإضافة الى الصلاحيات المذكورة اعلاه نصت المواد 27 و28 على صلاحيات اخرى للمحاسب العمومي وهي كالاتي:

---

[1]- المادة 5 مرسوم تنفيذي رقم 91-313 مؤرخ في 28 صفر عام 1412هـ الموافق لـ7 سبتمبر سنة 1991م ويحدد اجراءات المحاسبية التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها، ج ر ج ج ، 9 ربيع الاول عام 1412، ع 43، ص 1648.

[2]- المادة 35 من نفس المرسوم، ص 1651

[3]- انظر المواد 95،94 من القانون رقم 23-07، السابق الذكر، ص 11.

[4]- انظر المادة 24 من نفس القانون، ص06.

- يعد المحاسبون العموميون، وفقا للكيفيات التي يحددها الوزير المكلف بالمالية، وضعية المقاربة والتوافق بين كتاباتهم وكتابات الآمرين بالصرف سواء فيما يتعلق بأوامر الايرادات الصادرة والمحصلة او آوامر الصرف والحوالات المقبولة للدفع.
- يرسل المحاسبون الثانويين الى المحاسبين الرئيسيين الملحقين بهم شهريا وضعية ايرادات الميزانية المحصلة والنفقات المدفوعة من صناديقهم من اجل تركيزها، حسب الكيفيات التي يحددها الوزير المكلف بالمالية.[1]

المطلب الثاني: التزامات المحاسب العمومي

بما ان المحاسب العمومي يكتسب صفة الموظف العمومي، فهو بذلك يلتزم بجميع الالتزامات التي يخضع لها الموظفين العموميين، ولان وظيفته ذات طبيعة خاصة جعلته يلتزم بالتزامات مرتبطة بهذه الوظيفة.

ولذلك سنقوم في هذا المطلب بتبيان بعض هذه الالتزامات من خلال تقسيم هذا المطلب الى:

- الفرع الأول: تأدية اليمين وتسليم المهام.
- الفرع الثاني: تقديم حساب بريدي جاري وايداع الحسابات.

الفرع الاول: تأدية اليمين وتسليم المهام

تأدية اليمين وتسليم المهام من الالتزامات المهمة جدا ولقد اوجب المشرع الجزائر التقيد بهما، ولذلك سيتم دراستهم على النحو الآتي:

أولا: تأدية اليمين

يعد الالتزام بتأدية اليمين القانونية ضمانًا والتزاما معنويًا يقدمه المحاسب العمومي[2] ولقد نص المادة 23 من القانون 23-07على انه: << يحب على المحاسبين العموميين أداء اليمين امام الجهات القضائية المختصة التي يوجد في دائرة اختصاصها مقر المركز المحاسبي حسب

[1]- انظر المواد 27، 28 من المرسوم التنفيذي 24-90، السابق الذكر، ص 19.

[2]- أنظر المواد 94، 95 من القانون رقم 23-07، السابق الذكر، ص 11

الصيغة الآتية: اقسم بالله العلي العظيم ان أؤدي عملي بصدق وإخلاص وأن أحفظ الامانة والسر المهني وان احترم قوانين الجمهورية واحافظ على المال العام والله على ما اقول شهيد.>>[1]

حيث يقدمه المحاسب العمومي بشكل رسمي في اول تنصيب له امام محكمة الاقامة الادارية، لكن من الناحية العملية يعد الإجراء غير مطبق في الجزائر.[2]

ثانيا: تسليم المهام

إثر التنصيب الفعلي والرسمي للمحاسب العمومي من طرف الوزير المكلف بالمالية، وبعد تقديم نسخة من قرار التعيين ونسخة من عقد التأمين يتم تحرير محضر تسليم المهام.[3]

حيث يبين هذا المحضر تسليم المحاسب المباشر لمهامه وكذا للنقود والقيم المختلفة، وعناصر الجرد للمصلحة المحاسبية، كما يرفق ببيان موجز الباقي التحصيل وبواقي الدفع وبموازنة عامة للعمليات المالية.[4]

لكن في الواقع هناك العديد من العمليات التي تدخل ضمن مجال تسيير المحاسب المنتهية مهامه لا سيما بواقي الدفع والتحصيل وتستمر بعد تنصيب المحاسب الجديد الذي يتكفل بإنجازها، وعليه فان القانون يخول لهذا الأخير الحق في ابداء اي تحفظ او اعتراض بشأن هذه العمليات اثناء تسليم المهام، قبل أن يصبح مسؤولا شخصيا وماليا.[5]

للمحاسب الجديد مهلة ثلاثة اشهر(قابلة للتمديد من طرف الوزير المكلف بالمالية) ابتداء من تاريخ تسليم مهامه للتحقيق في عمليات سلفه المستمرة في نطاق تسييره، وابداء اعتراضه او تحفظًا له عليها عند الاقتضاء، قبل التكفل نهائيا (م 10 من قرار 6 جانفي1991.)

---

[1]– المادة 23 من القانون رقم 23–07، السابق الذكر، ص 06.

[2]– أمجوج نوار، مجلس المحاسبة نظامه ودوره في الرقابة على المؤسسات الادارية، بحث مقدم لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، فرع المؤسسات السياسية والادارية، كلية الحقوق، جامعة منتوري– قسنطينة، 2007/2006، ص 89.

[3]– كنزة بلحسين، المرجع السابق، ص 41.

[4]– سكوتي خالد، **(المحاسب العمومي ، الدور والفعالية)**، مجلة تحولات، صادرة عن جامعة ورقلة، الجزائر، المجلد الثالث، العدد الثاني، ديسمبر 2020، ص 204.

[5]– كنزة بلحسين، المرجع السابق، ص 41–42.

غير ان الملاحظ في الواقع هو ان هذه الإجراءات كثيرا ما يضرب عنها الصفح، فبالنسبة لتعيين المحاسبين العموميين او اعتمادهم من قبل الوزير المكلف بالمالية، فهناك العديد من المحاسبين الذين يتم مجرد تكليفهم بالتسيير من طرف مسؤولي المصالح الخارجية لوزارة المالية المعنية لفترة قد تمتد لبضع سنوات (قابضي البلديات والاعوان المحاسبين لبعض المؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري على سبيل المثال) قبل ان يتقرر تعيينهم او اعتمادهم بدون تنصيب رسمي وتسليم للمهام بطبيعة الحال، اما في ما يخص اداء اليمين، فان الكثير من المحاسبين لا يعلمون حتى بحضورهم لهذا الاجراء.[1]

الفرع الثاني: الالتزام بتقديم حساب بريدي جاري وإيداع الحسابات.

تعد من بين الالتزامات المهمة التي تقيد المحاسب العمومي وذلك لابد من توضيحها على النحو الآتي:

أولا: تقديم حساب بريدي جاري.

يلتزم المحاسب العمومي بفتح حساب بريدي جاري بصفته لا باسمه الشخصي[2] وحسب المواد 2، 3، 4، 5، 6 من المرسوم التنفيذي رقم 92-26 يتعلق بالحسابات الجارية البريدية الخاصة بالمحاسبين العموميين والوكلاء الاداريين.

المادة02 << يفتح الحساب الجاري البريدي المحاسب العمومي وللوكيل الاداري نظرا لصفتهما.

ولا يمكن ان يحمل عنوان الحساب الاسم الشخصي للمحاسب او للوكيل الإداري....>>[3]

لا يتطلب الحساب الجاري البريدي كمحاسب عمومي او لوكيل إداري أي ايداع ضمان او اي أدنى من الموجودات فيه.

---

[1]- سكوتي خالد، المحاسب العمومي الدور والفعالية، المرجع السابق، ص 204.

[2]- محمد الصالح فنينش، المرجع السابق، ص 138.

[3]- المرسوم التنفيذي رقم 92-26 المؤرخ في 8 رجب عام 1412 الموافق لـ13 يناير 1992، يتعلق بالحسابات الجارية البريدية الخاصة بالمحاسبين العموميين والوكلاء الاداريين، الصادر ج ر ج ج، المؤرخ في 17 رجب عام 1412، ع:05، ص 141.

نلاحظ من خلال هذه المادة ان الصفة شرط اساسي واكيد لابد من وجودها سواء بالنسبة للمحاسب العمومي او الوكيل ويتم الاعتماد عليها لفتح الحساب البريدي الجاري، وان الاسم الشخصي للمحاسب العمومي او الوكيل الاداري لا يمكن تواجده حتى في عنوان هذا الحساب.

لا يمكن ان تكون اصول الحساب الجاري البريدي المفتوح لصفة محاسب عمومي او وكيل اداري موضوع حجز او اعتراض.(المادة 4 م ت 92-26).

نلاحظ من خلال المادة 4 حرص المشرع على عدم وجود اختلالات مستقبلية في الحساب البريدي من خلال نصه وتأكيده على ان لا تكون اصول هذا الحساب موضوع حجز او اعتراض.

المادة 5<< يمكن اجهزة الرقابة المؤهلة لتفتيش المحاسبين العموميين ان يحصلوا مجانا على بيان رصيد الحساب الجاري البريدي وبيان العمليات بدون تحديد هدف او مغزى ذلك>>

المادة 6 << لا تطبق الاحكام التنظيمية المتخذة تطبيقا لقانون البريد والموصلات المخالفة لأحكام هذا المرسوم على الحسابات الجارية البريدية للمحاسبين العموميين.>>[1]

تبين المواد 5، 6 السلطة الممنوحة لأجهزة الرقابة المؤهلة لتفتيش المحاسبين العموميين من خلال حصولهم على بيان رصيد الحساب الجاري البريدي بصفة مجانية، مع حرص المشرع على عدم تطبيق الاحكام المخالفة للمرسوم 92-26 السابق الذكر والتي جاءت تطبيقا للقانون البريد والمواصلات.

ثانيا: ايداع الحسابات

المحاسبون العموميون ملزمون بعد نهاية كل سنة مالية او عند انتهاء مهامهم بإيداع حسابات تسييرهم لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة لمراجعتها والبت في مسؤوليتهم عن التسيير المراقب..[2]

[1]- انظر المواد 3، 4، 5، 6، من المرسوم التنفيذي رقم 92-26، السابق الذكر، ص 141.

[2]- سكوتي خالد، الاجهزة الرقابية على الميزانية الدور والفعالية، المرجع السابق، ص 101.

2-1 مفهوم حساب التسيير واهميته:

عبارة عن وثيقة يعرض فيها مجمل العمليات المنجزة من طرف المحاسب العمومي خلال السنة المالية المختتمة والتي تم مسكها وفق المحاسبة العامة، التي تسمح بمعرفة عمليات الميزانيات وعمليات الخزينة ومراقبتها التي تسجل في مجال الايرادات او امر تحصيل الايرادات وتلك المنجزة والبواق المطلوب تحصيلها، وفي مجال نفقات التسيير معرفة الاعتمادات المفتوحة والمفوضة حسب الابواب وكذا الاوامر بالدفع او الحوالات الانفاق وكذا الرصيد المتاح، واخيرا في مجال نفقات التجهيز والاستثمارات يسجل البرامج المأذون بها، وتعديلاتها اللاحقة وكذلك الالتزامات بالدفع والاعتمادات المفتوحة او المفوضة حسب الابواب والاوامر بالصرف والحوالات وكذلك الباقي من البرنامج المأذون والباقي من اعتمادات الدفع المتاحة.[1]

ونشير ان حساب التسيير يعد موجه نحو نشاط المراقبة اكثر من توجهه نحو نشاط التسيير لاحتوائه على حسابات سنوية، الامر الذي يستدعي من المحاسب العمومي الحرص على شرعية دفع النفقات وتحصيل الايرادات والسهر على حفظ على جميع المستندات الثبوتية لهذه العمليات الى حين تقديم جميعها الى مجلس المحاسبة في الآجال القانونية لمراجعتها والبت في صحتها مع البت في مسؤوليتهم

اخيرا هناك كثير من السجلات والدفاتر المحاسبية وبطاقات يجب ان تكون مرفقة بحسابي الاداري والتسيير من جهة او سندات الاثبات من جهة اخرى، قصد اثبات الصحة المادية والقانونية للعمليات المالية المنفذة ومسك هذه الحسابات بأحكام اكثر للتحكم في منح واستعمال موارد الميزانية.[2]

لقد نص المشرع على بعض الخصائص التي يجب ان تتوفر في الحسابات وذلك من خلال نص المادة 97 من القانون السابق الذكر <<.....يجب ان تكون الحسابات:

- مطابقة للقواعد والاجراءات المعمول بها.
- منتظمة وصادقة.
- معدة وفق طرق دائمة، بهدف ضمان قابلية المقارنة بين السنوات المالية.

[1]– بن زيان سعادة، المرجع السابق، ص 145.

[2]– بن زيان سعادة، المرجع نفسه، ص 146.

- مستوعبة لجميع وقائع التسيير حسب مدى الاطلاع على واقعيتها واهميتها النسبية مع مراعاة مبدا الحذر.
- متناسقة بكيفية تضمن المعلومات المحاسبية المقدمة خلال السنوات المالية المتتالية، مع الحرص على الربط الجيد للعمليات بالسنة المالية المتعلقة بها.
- شاملة وتستند الى تقييم مستقل وتسجيل محاسبي منفصل لكل عنصر من عناصر الاصول والخصوم وكذا الاعباء والنواتج، دون امكانية المقاصَّة.
- تعتمد على كتابات محاسبية موثوقة وواضحة ووجيهة تعكس صورة صادقة للممتلكات والوضعية المالية.>>[1]

بناء على ما سبق لا يعتبر حساب التسيير سجل محاسبي او اداة من القوائم المالية، حيث ينتج هذا الاخير عن تجميع وحفظ كل الوثائق الاصلية والقيود المحاسبية التي قام بتنفيذها المحاسب الرئيسي المعين على رأس هيئة محاسبية، من اجل تحقيق اغراض المساءلة البعدية امام هيئات الرقابة على تنفيذ المال العام لاسيما مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية[2]

2-2 المواعيد المقررة لإيداع الحسابات

أ- المواعيد المقررة بقوة القانون:

يجب ايداع الحسابات الادارية والتسيير للأشخاص المعنوية العامة والجماعات الاقليمية ومختلف الهيئات والمؤسسات العمومية الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية في اجل اقصاه 30 جوان من السنة المالية الموالية للميزانية المقفلة ولم يرد على هذا الميعاد الا استثناء وحيد الذي يكون قبل اول سبتمبر من السنة المشارة اعلاه بالنسبة لحسابات التسيير لعون المحاسب المركزي للخزينة والعون المحاسب المركزي للبريد والمواصلات، وبعد فوات هذا الاجل القانوني وعدم ارسال هذه الحسابات من طرف المعنيين اجاز المشرع لمجلس المحاسبة ان يحدد الاجل الذي يره مناسبا للمخالف لإيداعها ومع ذلك يمكنه تسليط عقوبات مالية ضدهم.

ب- المواعيد المحددة بناءً على طلب المجلس:

خول المشرع الجزائري السلطة التقديرية في تحديد اجل ايداع الحسابات والمحاضر والتقارير والوثائق المالية الضرورية بالنسبة للأشخاص المعنوية الخاصة التي تكون الهيئات العمومية

[1]- المادة 97 من القانون رقم 23-07، السابق الذكر، ص 11.

[2]- شلال زهير، المرجع السابق، ص 143.

مشاركة او مساهمة بنسبة كبيرة او جزء من المال العام فيها، او في اطار مساعدات ومنح هبات مالية.[1]

وذلك استثناءً الى المادة 67 من الامر 95-20 المعدل بالأمر 02/10 حيث نصت المادة 67 << يتعين على الهيئات المذكورة في المادة 12 من هذا الامر ان ترسل الى مجلس المحاسبة بطلب منه حسابات عن استعمال الموارد التي تم جمعها.

يجب ان تبين هذه الحسابات تخصيص هذه الموارد حسب كل نوع من انواع النفقات..[2]>>

[1]- بن زيان سعادة، المرجع السابق، ص 152.

[2]- المادة 67 من الامر رقم 95-20 المؤرخ في 19 صفر عام 1416 الموافق لـ17 يوليو سنة 1995، يتعلق بمجلس المحاسبة الصادر في الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية 25 صفر عام 1416، ع:39، المعدل بالأمر 02/10 المؤرخ في 16 رمضان عام 1431 الموافق لـ 26 سنة 2010 الصادرة في ج ر ج ج، 22 رمضان عام 1431 الموافق لـ اولى سبتمبر سنة 2010، ص 11.

المبحث الثاني: رقابة ومسؤولية المحاسب العمومي

من اجل الحد من المخلفات المالية يتدخل المحاسب العمومي كونه هيئة مختصة، تعمل على سلامة القواعد والنظم والاجراءات الخاصة بالإيرادات والنفقات وذلك عن طريق الرقابة الممارسة من طرفه على هذه العناصر ونظرا للأهداف المسطرة والمرجوة من طرفه لابد له ان يكون مسؤول كل المسؤولية عن جل تصرفاته اثناء تأدية الدور المنوط به.

ولذلك تم تقسيم هذا المبحث الى مطلبين:

- مطلب أول: لرقابة المحاسب العمومي.
- مطلب ثاني: مسؤولية المحاسب العمومي.

المطلب الاول: رقابة المحاسب العمومي

تأخذ الرقابة على المال العام عدة اشكال، منها ما هو منصوص عليه في التشريعات ذات العلاقة ومنها ما يتم اللجوء اليه عند الحاجة[1]، ويعد المحاسب العمومي جهاز من اجهزة الرقابة المهمة والفاعلة في القطاع المحاسبي، الذي يستهدف من خلال الرقابة التي يقوم بها، الحفاظ على المال العام والكشف عن الانحرافات، وذلك عن طريق التطبيق الأنجع للقواعد المحاسبية، ولقد اكد المشرع على ضرورة قيام المحاسب العمومي بعملية الرقابة في القانون الملغى (90-21) وكما هو الشأن بالنسبة للقانون 23-07 حيث يتم الاشراف على اعمال هذا الاخير من قبل مجموعة من الهيئات من اجل تبيان طبيعة هذه الرقابة.

تم تقسيم هذا المطلب الى:

- الفرع الأول: مجال رقابة المحاسب العمومي وتقديرها.
- الفرع الثاني: الهيئات المشرفة على اعمال المحاسب العمومي.

[1]- خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، 2010-1431هـ، ص 200.

الفرع الاول: مجال رقابة المحاسب العمومي وتقديرها

لتوضيح اكثر سيتم الحديث في نقطة حول مجال رقابة المحاسب العمومي والتي تتمحور في مجال النفقات والإيرادات، ومن ثم سيتم الانتقال الى تقدير رقابة المحاسب العمومي.

أولا: مجال الرقابة:

يتجلى مجال رقابة المحاسب العمومي في عنصرين مهمين جدا اكد عليهما قانون 23-07 يتمثلان في:

أ- بالنسبة للإيرادات:

يتعين على المحاسب العمومي قبل التكفل بأوامر الايرادات التي يصدرها الآمر بالصرف؛[1] التأكد من ان الآمر بالصرف مرخص له بموجب القوانين والانظمة المعمول بها بإصدار:

1/ الآمر بالصرف:

اذا كان من اللازم ان يرسل آمر بالصرف قرار تعيينه وعينه من امضائه للمحاسب العمومي، حتى يتسنى له مطابقتها مع الامضاء الموجود على الآمر بالدفع.[2]

2/ مطابقة العملية مع القوانين والانظمة المعمول بها:

ما يتطلب ضرورة المام المحاسب العمومي بجميع القوانين المتعلقة بالمحاسبة ومواكبة التعديلات التي تطرا عليها.[3]

ب- بالنسبة للنفقات:

يشتمل رقابة المحاسب العمومي من جانب النفقات مجموعة من العناصر ولقد تم النص

[1]- انظر المادة 26 من القانون رقم 23-07، السابق الذكر، ص6.

[2]- حمادو دحمان، الوسائل غير القضائية للرقابة على اعمال الادارة المحلية في الجزائرية، مذكرة لنيل شهادة الماجيستير في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ابوبكر بلقايد تلمسان(الجزائر)، 2011/2010، ص 86.

[3]- بن رقرق فارس، سحنون فاروق،(**دور المحاسب العمومي في الرقابة على الصفقات العمومية في الجزائر**)، المجلة الجزائرية للأبحاث الاقتصادية والمالية، المجلد 02، العدد02، 2019، ص 104.

عليها في المادة 27 من القانون 23-07 وتتمثل في:[1]

- احترام مدونة الوثائق الثبوتية للنفقة المحددة عن طريق التنظيم.
- صفة الآمر بالصرف؛ تنصب رقابة المحاسب العمومي في هذا الخصوص على صفة الآمر بالصرف او من يفوضه لغرض الآمر بالدفع ولكي يتمكن المحاسب العمومي من التحري والتدقيق في صفة الآمر او المفوض له، وانه هو الذي اصدر اليه الآمر بالدفع ويتعين عليه عند مراقبة العمليات المالية التي صدر بشأنها الآمر بالدفع النظر في مدى مطابقة المعلومات المتعلقة بصفة الآمر بالصرف وتوقيعه او المفوض له، مع المعلومات والتوقيع التي سلمت اليه عند اعتماد هذا الآمر بالصرف او المفوض له لدى هذا المحاسب.[2]
- توفر الاعتمادات المالية: اثناء ممارسة الرقابة المالية وفيما يخص عنصر توفر الاعتمادات المالية يتأكد المحاسب العمومي من توفر الاعتمادات المالية في الميزانية المخصصة للجهة المعنية التي هو مكلف برقابتها، وكذا من كفاية هذه الاعتمادات لتغطية النفقة التي صدر الآمر بدفعها من الآمر بالصرف، لأنه لا يجوز صرف اي نفقة بما يتجاوز مبلغ الاعتمادات المفتوحة لها، ومن ان هذه الاعتمادات مخصصة لهذه النفقة بالذات ، لأنه لا يجوز كذلك ان تعقد نفقة على اعتماد مخصص لنفقة اخرى.[3]
- توفر السيولة ماعدا بالنسبة لميزانية الدولة.
- توفر اداء الخدمة.
- دقة حساب مبلغ الدين.
- دقة التقيد الميزانياتي.[4]
- وجود تأشيرات هيئات الرقابة المنصوص عليها في التشريع والتنظيم المعمول بهما؛ وهي تأشيرات عمليات المراقبة التي نصت عليها القوانين والانظمة المعمول بها، يجب على المحاسب العمومي ان يتأكد من وجود هذه التأشيرات المتمثلة في تأشيرات المراقب

[1]– انظر المادة 27 من القانون رقم 23-07، السابق الذكر، ص06.

[2]– سكوتي خالد، المحاسب العمومي الدور والفاعلية، المرجع السابق، ص 200.

[3]– سكوتي خالد، المرجع نفسه، ص 200.

[4]– انظر المادة 27 من القانون رقم 23-07، السابق الذكر، ص 6.

المالي وتأشيرة لجان الصفقات العمومية[1]، فبعد مرور الصفقة على رقابة لجان الصفقات المختصة وكذا المراقب المالي تمر الى المحاسب العمومي، فان كان المراقب المالي يتدخل قبل صرف النفقة فان المحاسب العمومي يتدخل لصرفها وبهذا يكون من بين القائمين بتنفيذ النفقات العمومية وفي الوقت نفسه يمارس رقابة التأكد من مدى احترام قواعد المحاسبة العمومية وهي رقابة تهتم في الطالب بشرعية الانفاق التي تقتضي مطابقة النفقة للاعتماد المالي المخصص لها.[2]

- الطابع الإبرائي للدفع: اي ان يبرئ الآمر بالدفع الهيئة الادارية من المدين القائم عليها نحو الدائن المستحق لمبلغ النفقة.[3]
- عدم تقادم النفقة او وجوده محل معارضة:

أ- عدم تقادم النفقة:

لقد تطرق كل من قانون الولاية وقانون البلدية الى مدة سقوط الدين، اذ نصت المادة 201 من قانون البلدية على انه << تتقادم الديون التي لم يؤمر بصرفها وتصفيتها ودفعها في اجل اربع سنوات من افتتاح السنة المالية المتعلقة بها، وتعود بصة نهائية لصالح البلديات باستثناء الحالات التي يكون فيها التأخير بفعل الادارة او سبب وجود طعن امام جهة قضائية>>[4]

كما تنص المادة 174 من قانون الولاية على انه: << ترفع الولاية الديون المستحقة على الولاية التي تتم تصفيتها او الاذن بصرفها او دفعها في اجل اربع سنوات من بداية السنة المالية التي ترتبط بها امام المحكمة المختصة اقليميا لمعاينة انقضاء الاجل الرباعي...>>[5]

---

[1]- سكوتي خالد، المحاسب العمومي الدور والفاعلية، المرجع السابق، ص 201.

[2]- ناصري ربيعة، **اليات الرقابة على الصفقات العمومية، مجلة المفكر للدراسات القانونية والسياسية**، المجلد 4،العدد:3، سبتمبر2012، ص 119.

[3]- بن داود ابراهيم، المرجع السابق، ص 142.

[4]- المادة 201 من القانون رقم 11-10، السابق الذكر، ص 27.

[5]- المادة 147 من القانون رقم 12-07 المؤرخ في 28 ربيع الاول عام 1433 الموافق لـ 21 فبراير سنة 2012، يتعلق بالولاية، صادر في ج ر ج ج، الاربعاء 7 ربيع الثاني عام 1433هـ الموافق لـ 29 مـ فبراير 2012مـ، ع:12، ص 24

ب- وجودها محل معارضة:

الا تكون الديون محل معارضة والا امتنع المحاسب العمومي عن الدفع الا بعد حل المنازعات المعروضة.[1]

ث- نتائج رقابة المحاسب العمومي.

ينتج عن رقابة المحاسب العمومي مجموعة من النتائج وتتمثل في:

1-دفع النفقة:

بعد التحقق من توفر الشروط القانونية يقوم المحاسب العمومي بتسديد النفقة عن طريق تحويل المبلغ الى حساب المستفيد الذي يستلم الاشعار بالدفع، في حين ان الوثائق الأصلية وحوالة الدفع يتم حفظها في حساب التسيير لدى المحاسب العمومي، اما الآمر بالصرف فيستلم النسخة الزرقاء من حوالة الدفع عليها ختم وتأشيرة المحاسب العمومي الذي قام بالدفع والتي تحمل عبارة (حقق الدفع) من اجل ان تحفظ في الحساب الاداري للآمر بالصرف.[2]

2-رفض دفع النفقة:

ان من واجبات المحاسب العمومي ان لا يقبل صرف اي آمر بالدفع يكون معيبا او ناقصا غير مطابقا للقوانين واللوائح الجاري العمل بها ويجب ان يكون هذا الرفض عن طريق رسالة مكتوبة ومسببة وفي حال الاجل المحدد وقد يكون هذا الرفض مؤقتا حيث يقوم الآمر بالصرف بتكملة او تصحيح الآمر بالصرف المرفوض من طرف المحاسب العمومي وفقا للقانون، ثم يأمر بدفعها من جديد. اما في حالة الرفض التام والنهائي للأمر بالصرف من طرف المحاسب العمومي.[3]

فان نظام المحاسبة العمومية اقر إجراء استثنائيا يمكن الآمر بالصرف من عدم الإمتثال لرسالة الرفض ويتمثل هذا الإجراء بتسخير المحاسب العمومي للقيام بالدفع.[4]

---

[1]- بن داود ابراهيم، المرجع السابق، ص 142.

[2]- شلال زهير، المرجع السابق، ص 134 .

[3]- عبد القادر موفق، الرقابة المالية على البلدية في الجزائر دراسة تحليلية ونقدية، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، شعبة تسيير المؤسسات، جامعة الحاج لخضر باتنة،2014-2015، ص 153.

[4]- عبد القادر موفق، المرجع نفسه، ص 154.

الفرع الثاني: هيئات الرقابة الخارجية على اعمال المحاسب العمومي.

يشرف على اعمال المحاسب العمومي مجموعة من الهيئات وذلك لتفادي وقوع الاخطاء وتتمثل هذه الهيئات في:

اولا: المفتشية العامة للمالية:

تعرف المفتشية العامة للمالية؛ بانها هيئة دائمة للرقابة تسهر على فحص ومراجعة التسيير المالي والمحاسبي لكل الهيئات والمؤسسات التابعة للدولة، تخضع للسلطة المباشرة للوزير المكلف بالمالية وقد انشات هذه الاخيرة بموجي المرسوم 80-53 والمتضمن سير المفتشية وتنظيمها، والتي شهدت ترسانة قانونية لإعادة تنظيمها وهيكلتها.[1]

لقد نصت المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272 مؤرخ في 6 رمضان عام 1429 الموافق لـ 6 سبتمبر سنة 2008 يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية << تمارس رقابة المفتشية العامة للمالية على التسيير المالي والمحاسبي لمصالح الدولة والجماعات الاقليمية وكذا الهيئات والاجهزة والمؤسسات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية وتمارس الرقابة ايضا على:

- المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.
- هيئات الضمان الاجتماعي التابعة للنظام العام والاجباري وكذا كل الهيئات ذات الطابع الاجتماعي والثقافي التي تستفيد من مساعدة الدولة او الهيئات العمومية.
- كل مؤسسة عمومية اخرى مهما كان نظامها القانوني.>>[2]

كما نصت ايضا المادة 3 من نفس المرسوم على ما يلي << تراقب المفتشية العامة للمالية استعمال الموارد التي جمعتها الهيئات او الجمعيات مهما كانت انظمتها القانونية، بمناسبة حملات تضامنية والتي تطلب الهيبة العمومية خصوصا من اجل دعم القضايا الانسانية والاجتماعية والعلمية والتربوية والثقافية والرياضية .

---

[1]- دهمة مروان، باهي هشام، **رقابة المفتشية العامة للمالية على الصفقات العمومية**، مجلة الباحث القانوني، صادرة من جامعة قاصدي ورقلة، الجزائر، المجلد:1، العدد2، مارس 2022، ص 03.

[2]- المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272 مؤرخ في 6 رمضان عام 1429 الموافق لـ6 سبتمبر سنة 2008، يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية، الصادر في ج ر ج ج، المؤرخ في 7 رمضان عام 1429هـ، الموافق لـ 7سبتمبر سنة2008م، ع 50، ص 9.

يمكن ايضا ان تمارس رقابتها على كل شخص معنوي اخر يستفيد من المساعدة المالية من الدولة او جماعة محلية او هيئة عمومية بصفة تساهمية او في شكل اعانة او قرض او تسبقه او ضمان.>>[1]

رقابة المفتشية العامة للمحاسبين العموميين:

للمفتشية مصالح المحاسبة صلاحيات واسعة تتعلق بإجراء اعمال الرقابة والتحقيق والتفتيش لأجل التأكد من التسيير السليم للأموال العامة من طرف هيئات الدولة ومؤسساتها وتتمحور هذه الصلاحيات فيما يلي:

- التأكد من تطابق العمليات المالية والمحاسبية التي يقوم بها المحاسبون العموميون مع القوانين والتنظيمات المعمول بها.[2]
- العمل على التسيير الامثل لمصالح الخزينة والاستغلال الرشيد للأموال العامة والموارد البشرية
- مراقبة التدخلات المالية للخزينة والمتعلقة بمنح الاعانات والتمويلات للهيئات والمؤسسات العمومية .
- السهر على تحضير وتطبيق برامج التحقيق والتفتيش التي يؤديها المحاسبون العموميون ليتم تبليغها الى مجلس المحاسبة وهذا ما يبرز وجود علاقة تكامل بين عمل مفتشية مصالح المحاسبة ومجلس المحاسبة.
- التنسيق بين عمل مصالح التدقيق والتفتيش التي تجريها المصالح الخارجية التابعة للخزينة.
- العمل على استغلال التقارير والمعلومات التي تخص تسيير المحاسبين العموميين من الاجهزة الرقابية المختصة.[3]

ثانيا: مجلس المحاسبة:

لقد تضمنت المادة 199 من التعديل الدستوري لسنة 2020 مجلس المحاسبة وعرفته على انه << مجلس المحاسبة مؤسسة عليا مستقلة للرقابة على الممتلكات والاموال العمومية، يكلف

[1]– المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272، السابق ذكره، ص09.

[2]– بن داود إبراهيم، المرجع السابق، ص 176.

[3]– بن داود ابراهيم، المرجع نفسه، ص 176.

بالرقابة البعدية على اموال الدولة والجماعات المحلية والمرافق العمومية، وكذلك رؤوس الاموال التجارية التابعة للدولة >>

يساهم مجلس المحاسبة في ترقية الحكم الراشد والشفافية في تسيير الاموال العمومية وايداع الحسابات.

يعين رئيس الجمهورية رئيس مجلس المحاسبة لعهدة مدتها خمس 5 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.

يعد مجلس المحاسبة تقريرا سنويا يرفعه الى رئيس الجمهورية، ويتولى رئيس المجلس نشره.

يحدد قانون عضوي لتنظيم مجلس المحاسبة وعمله واختصاصاته والجزائيات المترتبة عن تحرياته، والقانون الاساسي لأعضائه كما يحدد علاقته بالهياكل الاخرى في الدولة المكلفة بالرقابة والتفتيش ومكافحة الفساد.[1]

ما يميزه عن غيره من الهيئات الرقابية هو تمتعه بالاستقلال العضوي وتمتعه بالسلطات والصلاحيات الكفيلة لقيامه برقابة بعدية فعالة على تسيير الاموال العمومية.

يعتبر مجلس المحاسبة الهيئة العليا للرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات المحلية والاقليمية والمرافق العامة.[2]

1/ مراجعة حسابات المحاسبين العموميين والفعليين:

الزم المشرع الجزائري المحاسبين العموميين بتقديم حساباتهم الى مجلس المحاسبة وفرض عليهم عقوبات في حالة امتناعهم عن ذلك او عدم تقدمها في الآجال المحددة اذ بموجبها يدقق قضاة مجلس المحاسبة في صحة العمليات المالية التي انجزوها والتأكد من مدى مطابقتها مع

[1]– المادة 199 من التعديل الدستوري الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، لسنة 2020، الصادر بتاريخ 15 جمادى الاول عام 1442هـ، الموافق لـ 30 ديسمبر 2020 بموجب المرسوم الرئاسي رقم 20–442، ج ر ج ج، العدد:82، ص ص 41، 42.

[2]– لطفاوي محمد عبد الباسط، **مجلس المحاسبة اعلى هيئة رقابة على المال العام، مجلة دراسات وابحاث**، المجلة العربية للأبحاث والدراسات في العلوم الانسانية ولاجتماعية، صادرة عن جامعة ابوبكر بلقايد تلمسان، الجزائر، مجلد 12، العدد3، جويلية 2022، ص 129.

القواعد التشريعية والتنظيمية التي تحكم تسيير الاموال العمومية والبت في مسؤوليتهم الشخصية والمالية.[1]

للمجلس بعد مراجعة حسابات المحاسبين بمنح ابراء ذمة المحاسب العمومي بقرار نهائي اذ كانت عمليات المراجعة لحسابات المحاسب العمومي صحيحة وسليمة، حيث تكتسي قراراته الطابع القضائي، وقد أكدت ذلك المادة 84 على الصيغ التنفيذية التي تكتسيها قرارات المجلس قياسا بالقرارات الصادرة من الجهات القضائية الادارية.[2]

المطلب الثاني: مسؤولية المحاسب العمومي.

يخضع المحاسب العمومي كونه عون من اعوان المحاسبة العمومية الى عدة مبادئ مهمة من بين هذه المبادئ ما يعرف بمبدأ المسألة الذي يتجسد فل الزامية تحمل المحاسب العمومي المسؤولية اثر قيامه بمهامه.

ولتوضيح اكثر سيتم التحدث في هذا المطلب عن:

- الفرع الاول: طبيعة المسؤولية وانواعها.
- الفرع الثاني: اجراءات حماية المحاسب العمومي من المسؤولية.

الفرع الاول: طبيعة المسؤولية وانواعها

سنتناول في هذا الفرع الطبيعة الخاصة بمسؤولية المحاسب العمومي(اولا) وانواعها المتمثلة في المسؤولية المالية والشخصية والمسؤولية الشخصية (ثانيا).

[1]– صبرينة عصام، **مجلس المحاسبة الية لرقابة تسيير الاموال العمومية في القانون الجزائري**، مجلة دراسة وابحاث المجلة العربية في العلوم الانسانية والاجتماعية، صادرة عن جامعة مولود معمري بتيزي وزو (الجزائر)، مجلد 15، العدد 3، جويلية 2023، ص 120.

[2]– بوعزيني رتيبة، **مكانة مجلس المحاسبة كآلية لحماية المال العام**، مجلة الحقوق والحريات، صادرة عن جامعة الجزائر 1 بن يوسف بن خدة(الجزائر)، مجلد 10، العدد 02، 2022، ص 66-67.

أولا: طبيعتها:

يتم تعيين المحاسبين العموميين بمعرفة وزير لمالية ويخضعون لسلطته وبالتالي فهم تحت حمايته كذلك وفي بعض الاحيان يكتفي الوزير باعتماد تعيين المحاسبين فقط كان يضع تأشيرته او رأيه الموافق على قرار التعيين، ومهما كان المنصب الذي يباشرون فيه أعمالهم، يعتبر المحاسبون العموميون مسؤولون[1] كما يتميز المحاسب العمومي بمسؤولية ذات طابع خاص تتوافق مع طبيعة المهام المكلف بها، رغم ان المشرع قدم له الحماية الكاملة اثناء ممارسته مهامه، اذ يعتبر صمام الامان الاخير قبل صرف المال العام.[2]

ثانيا: انواعها

أ- **المسؤولية الشخصية والمالية:** وذكرتها المادة 112 من القانون 23-07 سابق الذكر على ما يلي: <<ا لمحاسبون العموميون ومفوضوهم والاعوان الموضوعون تحت سلطاتهم والوكلاء الماليون مسؤولون شخصيا وماليا عن العجز الحاصل في الصندوق.....>>[3]

وعلى هذا الاساس فإن هذه المسؤولية تكون موضوعية يتم اقرارها بناء على وقائع واحداث ملموسة يتم اثباتها بوثائق محاسبته مرتبطة بالمهام الموكلة له، وعليه فإن اي العجز في الصندوق او تقصير في تحصيل الإيرادات او دفع النفقات من دون وجه حق والتي ألحقت ضررا بالخزينة العمومية، او مخالفات يتم إثباتها عند تدقيق حساب التسيير من طرف مجلس المحاسبة بصفته هيئة رقابة مالية لاحقا، فإن المحاسب العمومي يعتبر مسؤولا شخصيا وماليا عن العمليات الموكلة له.[4]

---

[1]- بوشنطر سليمة، المحاسبة العمومية ودورها في حماية املاك الدولة دراسة حالة(إقامة جامعية)، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجاريون فرع محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2011/2010، ص 85.

[2]- عبد المطلب بيصار، المرجع السابق، ص 153.

[3]- المادة 112 من القانون رقم 23-07، السابق الذكر، ص 12.

[4]- عبد المطلب بيصار، المرجع السابق، ص 153.

<< ويعاقب على هذه الأخطاء والمخالفات عبر اصدار قرارات تصفية باقي الحساب من طرف مجلس المحاسبة او قرارات تصفية باقي الحساب الصادر عن الوزير المكلف بالمالية لا يوقف الطعن المقدم من قبل المدينين عملية التحصيل.>>[1]

ولقد نصت المادة 3، 4، 5، 6 من المرسوم التنفيذي رقم 91-312 مؤرخ في 28 صفر عام 1412 الموافق لـ7 سبتمبر 1991 يحدد شروط الاخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين، واجراءات مراجعة باقي الحسابات وكيفيات اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين على ما يلي << يتعين على المحاسب العمومي المأخوذ بمسؤولية المالية أن يسدد وجوبا من أمواله الخاصة مبلغا يساوي البواقي الحسابية المكلف بها.>>

<< ينتج اما عن عجز في حسابات الصندوق او عن ايراد غير محصل، او عن نفقة مدفوعة خطأ أو عن ضياع ملك من الاملاك، في حالة ما اذا كان المحاسب يمسك محاسبة عينية.>>

<< كل باق لا تغطيه أموال المحاسب يقيد على حساب تسبيق لكي تتسنى اعادة التوازن فورا الى المحاسبة.

يرسل المحاسب العمومي في هذه الحالة تقريرا مفصلا الى الوزير المكلف بالمالية.>>[2]

<< يبلغ قرار باقي الحساب الذي يتخذه الوزير المكلف بالمالية فورا للمحاسب العمومي المعني عن طريق البريد المسجل مع اشعار الاستلام.

ويبلغ المقرر الذي يتخذه مجلس المحاسبة بوضع اي حساب موضع باق حسب الطريقة نفسها.[3]

[1]- المادة 112 من القانون رقم 23-07، السابق الذكر، ص 13.

[2]- المواد3،4، 5، 6 من المرسوم التنفيذي رقم91-312 المؤرخ في 28 صفر عام 1412 الموافق لـ 7 سبتمبر 1991، يحدد شروط الاخذ بالمسؤولية المحاسبين العموميين، واجراءات مراجعة باقي الحسابات، وكيفيات اكتتاب تامين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين، ج رج ج، الصادرة بتاريخ 9 ربيع الاول عام 1412، ع43، ص ص 1646- 1647.

[3]- المادة 6 من المرسوم التنفيذي رقم 91-312، السابق الذكر، ص 1647.

ب-المسؤولية الشخصية:

نصت عليها الفقرة الاخيرة من المادة 112 من القانون 23-07 سابق الذكر<<..... المحاسبون العموميون ومفوضوهم والاعوان الموضوعون تحت سلطتهم مسؤولون شخصيا عن الأخطاء والمخالفات التي تشكل خرقا بينًا للأحكام التشريعية والتنظيمية التي تحكم استعمال وتسيير المال العام التي من شانها ان تلحق ضررا بالخزينة العمومية او بهيئة عمومية.

ويعاقب على هذا الأخطاء والمخالفات وفقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما.>>[1]

اي ان المحاسبون العموميون مبدئيا، مسؤولين عن عمل الاعوان التابعين لهم (اي الذين هم تحت سلطتهم ومراقبتهم) في المصالح التي يديرونها، كما يمكن ان تكون المسؤولية تضامنية بين المحاسبين العموميين والاشخاص الموضوعين تحت اوامرهم.[2]

الفرع الثاني: إجراءات حماية المحاسب العمومي من المسؤولية.

قد نص المشرع الجزائري على انه تعد << كل عقوبة صدرت في حق المحاسب العمومي باطلة ولا أثر لها إذا ثبت ان الأمر الذي رفض تنفيذه كان من شأنه أن يؤدي الى إقحام مسؤوليته الشخصية والمالية.>>[3]

من أجل تخفيف من ضغط المسؤولية الشخصية والمالية على عاتق المحاسب العمومي الذي ارتكب خطأ مهنيا وثبتت حسن نيته وضع المشرع الجزائري إجراءات من شأنها ان تخفف من مسؤوليته الشخصية والمالية وذلك عن طريق:[4]

[1]- المادة 112 من القانون رقم 23-07، السابق الذكر، ص 13.

[2]- كنزة بلحسين، المرجع السابق، ص 69.

[3]- المادة 29 من القانون رقم 23-07، السابق الذكر، ص07.

[4]- شلال زهير، المرجع السابق، ص 112.

أولا: إجراء الإعفاء الجزئي.

يجوز للمحاسب المدان أن يرفع طلبه الى مجلس المحاسبة من أجل الاستفادة من الإعفاء الجزئي، بحيث يملك المجلس السلطة التقديرية في قبول او رفض هذا الطلب.[1]

ثانيا: الإبراء الرجائي

إذا ما صرح مجلس المحاسبة بالمسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي، فهو يسعى الى طلب الإعفاء الجزئي في مجلس المحاسبة، الذي يعتبر حقا للمحاسب الذي يستطيع بموجبه ان يثبت أمام المجلس حالته القوة القاهرة أو عدم ارتكاب اي خطأ او اهمال في ممارسة وضيفته،[2] وان يطلب من الوزير المكلف بالمالية إبراء رجائي من المبالغ المتروكة على عاتقه،[3] بحيث يجوز لوزير المالية قانونا سلطة إبراء مجاني جزئيا وكامل من تسديد باقي الحساب المطلوب من المحاسب العمومي بشرط ان هذا الاخير يجب ان يثبت حسن نيته،[4] ان مسألة حسن النية هي مسألة نفسية يلتمسها وزير المالية من خلال مجموعة من الملابسات والقرائن التي يستنتجها من الظروف التي وقعت للمحاسب أثناء وقوعه في المخالفات المالية مع دراسة الملف لسيرته المهنية،[5] ويمنح الوزير المكلف بالمالية هذا الإبراء بعد استشارة لجنة المنازعات لتتحمل بعدها ميزانية الهيئة المعنية المبالغ موضوع الإعفاء الممنوح أو الإبراء الرجائي.[6]

ثالثا: التسخير

تهدف الرقابة الممارسة من قبل المحاسب العمومي إلى التأكد من مطابقة عملية دفع النفقة للقوانين والأنظمة المعمول بها، وان الديون محل التسديد لم تسقط آجالها، أو انها ليست محل معارضة بحيث تأدي الى ابرام ذمة المدين العمومي بعد خضوعها لعمليات الرقابة السابقة

---

[1]– بن زيان سعادة، المرجع السابق، ص:167.

[2]– دواعر عفاف، المركز القانوني لهيئات الرقابة اعليا في مجال المالية العامة، مذكرة من اجل الحصول على شهادة ماجستير في اطار مدرسة الدكتوراه، تخصص دولة والمؤسسات العمومية، فرع الدولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق بن عكنون، مدرسة الدكتوراه، جامعة الجزائر يوسف بن خدة، 2013/2012، ص 46.

[3]– تياب نادية، آليات مواجهة الفساد في مجال الصفقات العمومية، رسالة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم، التخصص قانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تاريخ المناقشة 23 نوفمبر 2013، ص 188.

[4]– بن زيان سعادة، المرجع السابق، ص 167.

[5]– بن زيان سعادة، المرجع نفسه ، ص 168.

[6]– تياب نادية، المرجع السابق، ص 188،189.

للمراقب المالي، ولجان الصفقات العمومية عند الحاجة إضافة الى فحص صفة الآمر بالصرف وشرعية عملية تصفية النفقات، إلا ان هذه الرقابة قابلة للتجوز من قبل الآمر بالصرف عن طرق اجراء التسخير.[1]

1-تعريف اجراء التسخير:

للتسخير عدة تعاريف فقهية وقانونية وغيرها وأهم هذه التعاريف ما يلي:

أ- تعريف التسخير لغة:

مصدر تسخر، يقال تسخر الشيء أي أخضعه وذلَّه، ويقال تسخَّر العامل الذي كلَّفه، قال الله تعالى: << لم تروا ان الله سخَّر لكم ما في السماوات وما في الارض واسبغ عليكم نعمه ظاهرة باطنة....>> سورة لقمان الآية 20، وقال أيضا << وسخر لكم ما في السماوات وما في الارض جميعا منه ان في ذلك لآيات لقوم يتفكرون>> سورة الجاثية الآية 13.[2]

ب-اصطلاحا:

ب-1 التعريف التشريعي: لم يعرف المشرع اجراء التسخير بشكل صريح إلا انه تطرقت لهذا الإجراء المواد61، 62 من القانون 23-07 من القانون سابق الذكر ومن خلال تبيان شروطه وأثاره وتطبيقا له صدر المرسوم 91-314 متعلق بإجراءات تسخير الآمرين بالصرف للمحاسبين العموميين حيث نصت المادة 61 على أنه << في حالة رفض المحاسب العمومي القيام بالدفع، يمكن للآمر بالصرف استعمال حق التسخير كتابيا وتحت مسؤوليته بأن يتجاوز هذا الرفض حسب الشروط المحددة في المادة 62 أدناه>>[3]

ونصت المادة 2 من المرسوم 91-314 على أنه: << يجب أن يتضمن الأمر بالتسخير زيادة عن الأسباب المبررة كذلك عبارة يطلب من المحاسب أن يدفع في كل عملية اتفاق مرفوض دفعاها>>[4]

---

[1]- كنزة بلحسين، المرجع السابق، ص 61،62.

[2]- كنزة بلحسين، المرجع نفسه، ص 62.

[3]- انظر المواد 61، 62، من القانون رقم 23-07، السابق الذكر، ص 8، 9.

[4]- المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 28 صفر عام 1412هـ الموافق لـ 7 سبتمبر سنة 1991، يتعلق بإجراء تسخير الامرين بالصرف للمحاسبين العموميين، الصادر في ج ر ج ج، المؤرخ في 9 ربيع الاول عام 1412هـ، ع 43، ص 1654.

وعلى هذا الأساس يتجسد إجراء التسخير في الطلب الكتابي المحرر من طرف الآمر بالصرف وتحت مسؤوليته المباشرة والذي يطلب من خلاله المحاسب بشكل صريح وواضح تسديد النفقة.[1]

ب-2 التعريف الفقهي: يعرف اجراء التسخير محاسبيا، بأنه اعطاء امر لشخص غير موجود في النظام السلمي التابع لمصدر هذا الأمر، وقياسا عليه يمكن تعريف اجراء الأمر بالتسخير بانه الأمر الذي يعطيه الآمر بالصرف للمحاسب العمومي، لكي ينفذ عملية دفع كان قد رفض تنفيذها من قبل، رغم وجود أمر بالدفع او حوالة دفع سابقة.

2-شروط التسخير:

نظرًا لخطورة اجراء التسخير باعتباره تدخل من الآمر بالصرف في الاختصاص الرقابي الاصيل للمحاسب العمومي على النفقات العمومية، احاطه المشرع بمجموعة من الشروط الموضوعية، واخرى شكلية.[2]

2-1 الشروط الموضوعية:

هناك عدة شروط موضوعية يتم اتخاذها من اجل نجاح عملية التسخير للمحاسب العمومي تتمثل اهمها فيما يلي؛ بالرجوع الى نص المادة 61 من القانون 23-07 سابق الذكر<< في حالة رفض المحاسب العمومي القيام بالدفع، مكن لآمر بالصرف استعمال حق التسخير كتابيا وتحت مسؤوليته بان يتجاوز هذا الرفض حسب الشروط المحددة في المادة 62 أدناه>>.[3]

يستنتج من هذه المادة لابد من وجود رفض من طرف المحاسب العمومي.

- لا بد من تقديم طلب مسبق، أضاف المرسوم فكرة تعليق الدفع مثل لدراسة تأخير، مع اعتبار ان المحاسب العمومي يمكن ان ينبه الآمر بالصرف لغياب وثيقة مهمة وقانونية مثل: الفاتورة، وهذا يذكره المحاسب في مذكرة التحقيق، غير ان غياب هذه الوثيقة يمكن تداركه عن طريق اضافتها.

[1]- شلال زهير، المرجع السابق، ص 124.

[2]- كنزة بلحسين، عبد المجيد لخذاري، المرجع السابق، ص 1608.

[3]- المادة 61 من القانون رقم 23-07، السابق الذكر، ص 8.

- أن يكون الرفض نهائيا من طرف المحاسب العمومي لأنه في حالة الرفض المؤقت بسبب عيب شكلي يمكن تداركه من طرف الآمر بالصرف لا يمكن اللجوء الى التسخير وهي تقابل الرفض المؤقت للمراقب المالية.
- ان يوجه التسخير للمحاسب العمومي المختص.[1]
- ان تخرج حالة الرفض عن الاسباب المذكورة في المادة 62 من القانون 23-07 سابق الذكر.[2]

2-2 الشروط الشكلية:

تتمثل الشروط الشكلية لاتخاذ اجراء التسخير فيما يلي:

- يجب ان يكون التسخير مكتوبا بالإثبات اعفاء المحاسب العمومي من المسؤولية حيث يستوجب على الآمر بالصرف ان يحرر طلبه كتابي يطلب من خلاله المحاسب العمومي بشكل صريح وواضح تسديد النفقة تحت مسؤوليته المباشرة، بالتالي تبرأ ذمة المحاسب العمومي من المسؤولية المالية والشخصية.
- يضم التسخير عبارة " يطلب من المحاسب العمومي ان يدفع".
- يحتوي التسخير على اسباب لجوء الآمر بالصرف اليه، وعادة ما تبرر بضمان حسن سير المرفق العام وتحقيق المصلحة العامة.
- يجب ان يكون أمر بالتسخير بالنسبة لكل عملية وليس بالتسخير اجماليا لعدة عمليات.[3]

3-حدود استعمال اجراء تسخير المحاسب العمومي:

يهدف اللجوء الى استعمال اجراء التسخير الى تقييد سلطة المحاسب العمومي بمقابل انتقال المسؤولية الشخصية والمالية من المحاسب العمومي الى الآمر بالصرف الذي يصبح المسؤول المباشر امام هيئات الرقابة عن مشروعية النفقات التي تم تسديدها عن طريق استعمال هذه الاجراء.

تجدر الاشارة في هذا المجال بان اللجوء الى استعمال اجراء تسخير المحاسب العمومي يعتبر الاستثناء وليس القاعدة العامة عن تسديد النفقات، حيث لا يستطيع الآمر بالصرف استعمال هذا الاجراء بصفة مطلقة وفي كل حالات رفض الدفع من طرف المحاسب لان مجال

[1]- كنزة بلحسين، عبد المجيد لخذاري، المرجع السابق، ص 1608.

[2]- انظر المادة 62 من القانون رقم 23-07، السابق الذكر، ص 8، 9.

[3]- كنزة بالحسن، عبد المجيد لخذاري، المرجع السابق، ص 1608، 1609.

استعماله محدود قانونا، بحيث يجب على كل محاسب عمومي ان يرفض الامتثال لإجراء التسخير اذا كان رفض دفع النفقة مبررا بإحدى العناصر الاتية على الاقل.[1]

- عدم توفر الاعتمادات المالية.
- عدم توفر السيولة، ماعدا بالنسبة لميزانية الدولة.
- انعدام اثبات اداء الخدمة.
- الطابع غير الإبرائي للدفع.
- عدم وجود تأشيرة رقابة النفقات الملتزم بها او تأشيرة لجنة الصفقات المختصة عند ما تكون مثل هذه التأشيرة منصوصا عليها في التنظيم المعمول به.[2]

4-اكتتاب المحاسب العمومي للتامين:

يتعين على المحاسب عموم ان يقوم قبل تسلمه وظيفته باكتتاب تامين يخصه شخصيا ويضمن المخاطر المتعلقة بمسؤوليته والمرتبطة بالمهام المحددة[3] في المادة 24 من القانون 23-07 سابق الذكر[4] حيث يغطي هذا التامين مسؤولية المحاسبين المالية سواء ما يتعلق منها بفعلهم شخصيا او بفعل الغير ويتحقق هذا التامين:

- اما بعقد تأمين فردي يكتتب لدى هيئة التامين.[5]
- واما الانضمام الى جمعية تعاقدية لمحاسبين عمومين.

يعتبر القانون الفرنسي اكثر تشددا في تنظيم هذه المسالة، بحيث احاط ممارسة وظيفة المحاسب العمومي بجملة من الاحتياطات لضمان الحماية الكافية للأموال العمومية، وتتمثل في ضرورة اكتتاب تأمين مالي cautionnement يغطي مسؤوليته المالية الى جانب اقرار حق الرهن الرسمي في hypothe que.legale على العقارات التي يمتلكها المحاسب العمومي، تلك التي هي باسم زوجته، وحق الامتياز dutesor leptivilege على المنقولات التي هي باسمه او تلك التي هي باسم زوجته.[6]

---

[1]- شلال زهير، المرجع السابق، ص ص 124، 125.

[2]- المادة 62 من القانون 23-07، سابق الذكر، ص 8، 9.

[3]- نصيرة عباس، المرجع السابق، ص74.

[4]- أنظر المادة 24 من القانون رقم 23-07، السابق الذكر، ص6.

[5]- نصيرة عباس، المرجع السابق، ص74.

[6]- نصيرة عباس، المرجع السابق، ص:75.

خلاصة الفصل الثاني:

المحاسب العمومي عون من اعوان المحاسبة له عدة صلاحيات، حيث قام المشرع الجزائري من خلال القانون 23-07 سابق الذكر الابقاء على صلاحياته التي كان يمارسها في ظل القانون الملغى 90-21 فيما اضاف له صلاحيات جديدة وقيده بجملة من الالتزامات من اجل القيام بعمله بصورة لائقة وتتمحور رقابة المحاسب العمومي على جانب النفقات والإيرادات حيث تعتبر هذه الرقابة لازمة لتفادي وقوع الاخطاء ويشرف على اعمال المحاسب العمومي هيئات رقابية تتمثل في المفتشية العامة، ومجلس المحاسبة ولأن المحاسب العمومي مسؤول مسؤولية ذات طبيعة خاصة اولاها المشرع حماية خاصة لتخفيف من مسؤوليته المالة والشخصية والمسؤولية الشخصية، من خلال بعض الإجراءات المهمة كالإعفاء والابراء الرجائي بالإضافة الى التسخير واكتتاب التسخير.


الخاتمة

يتضح مما سبق اهمية المكانة التي اولاها المشرع الجزائري في القانون23-07 للمحاسب العمومي الذي يعد عون عمومي من اعوان المحاسبة له عدة تصنيفات مختلفة من حيث عدة تقسيمات بحسب المرفق العام او بحسب المهام يتم تعيينه اما مباشرة او بناءً على اقتراح، او اعتماده من قبل الوزير المكلف بالمالية وتنتهي مهامه حسب نص هذا القانون اما بنفس كيفيات تعيينه بالإضافة الى حالة الوفاة او التخلي عن المنصب، ومن اجل التحكم والسير الجيد لنظام المحاسبة العمومي كرس المشرع الجزائري مبدا الفصل بين المحاسب العمومي والامر بالصرف حرصا منه على الفصل بين الوظيفتين ومحاربة الاختلالات المستقبلية في هذا القطاع، حيث تم تبيان اهم مبررات و الاستثناءات والنتائج التي يقوم عليها هذا المبدأ ثم تطرقنا الى الصلاحيات والالتزامات المختلفة للمحاسب العمومي في ظل هذا القانون 23-07 ،ثم تطرقنا الى الرقابة التي يمارسها هذا الموظف سواء ما تعلق منها بجانب النفقات او بجانب الايرادات والنتائج المترتبة عن تطبيقها، وتعد المفتشية العامة للمالية ومجلس المحاسبة اهم الجهات المشرفة على اعمال المحاسب العمومي ويتجلى ذلك من خلال المادة 102 من القانون 23-07على ان الرقابة النظامية هي الرقابة التي تمارسها المفتشيات والهيئات الرقابية المؤهلة صراحة بموجب التشريع والتنظيم المعمول بهما.

واخيرا تبين لنا ان مسؤولية المحاسب العمومي ذات طبيعة خاصة وتنقسم الى مسؤولية شخصية ومالية والمسؤولية الشخصية كما تبين لنا ان المشرع الجزائري وضع مجموعة من الاجراءات لحماية المحاسب العمومي من المسؤولية، وتتجلي في اجراء الاعفاء الجزئي والابراء الرجائي واجراء التسخير واكتتاب التامين.

النتائج:

من خلال ما تم طرحه توصلنا الى النتائج التالية:

– المحاسب العمومي هو العون المهيمن والخطير في قطاع المحاسبة العمومية، اثنى المشرع الجزائري على دوره الفاعل من خلال الاصلاح القانوني 23–07 الذي وضع القواعد العامة لتكريس مركز هذا العون.

– اعتمد المشرع الجزائري لتعيين المحاسب العمومي نفس طريقة التعيين المنصوص عليها في النظام القديم.

– إضفاء المشرع لأصناف جديدة للمحاسبين العموميين وهم المحاسبون المختصون والمحاسبون المفوضون بالإضافة محاسبو الاموال والقيم والتركيز المحاسبي، كما ابقى على صنفي المحاسبين العموميين الرئيسيين والثانويين وأعاد تصنيفهم من خلال المرسوم 24–90 الذي يحدد محتوى وكيفيات تطبيق المحاسبة العمومية سابق الذكر.

– لم يعد محافظ الرهون يتمتع بصفة المحاسب العمومي حيث تم إلغاء دوره بموجب المرسوم التنفيذي رقم 24–90 المذكور أعلاه.

– حافظ المشرع على الفصل الوظيفي بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي من خلال الإبقاء على مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي الذي كان مكرس في النظام السابق.

– إضفاء المشرع لصلاحيات جديدة للمحاسب العمومي تساهم بشكل كبير في ترسيخ مكانة هذا العون وتؤثر على حماية المال العام.

– مسك المحاسبة الميزانيتية والمحاسبة العامة من قبل المحاسب العمومي مرهون أساسا على معايير وهما على التوالي: على اساس مبدأ محاسبة الصندوق وعلى اساس الحقوق والالتزامات المثبتة.

– إعادة تغيير حالات قيام مسؤولية المحاسب وانواعها.

التوصيات:

توصلنا إلى مجموعة من التوصيات لكي يصبح دور المحاسب العمومي أكثر نجاعة وهي كالآتي:

– ضرورة تقديم الدعم الكافي لقطاع المحاسبة عموما وإلى المحاسب العمومي خصوصا، ليتمكن من أداء مهامه على احسن وجه.

– مهمة المحاسب العمومي، تتطلب منه ان يكون ملما بجميع القوانين والتنظيمات التي ترتبط بالقطاع المالي عموما والقطاع المحاسبي خصوصا.

– ضرورة إضفاء شروط اخرى من قبل المشرع لشروط التعيين، كإلزامية تمتع الموظف بالنزاهة والموضوعية والسلوك المهني.

– لابد من استفادة المحاسب العمومي من خبرة المتخصصين في قطاع المحاسبة لتحسين كفاءته في المجال.

– يجب ان يكون المحاسب العمومي متمكن وذو كفاءة في استعمال البرامج التكنلوجية المتعلقة بمجال المحاسبة وذلك مسك المحاسبة بشكل جيد وملائم.

– لابد من معرفة المعايير والشروط التي يتبعها الوزير المكلف بالمالية في تعيين المحاسبين العمومين وذلك من أجل إضفاء شفافية ومصداقية في هذا المجال كونه مرتبط أساسا بالمال العام.

– استبعاد اجراء التسخير الذي يقيد حرية المحاسب العمومي ويحد من فاعلية رقابته.

اخيرا من خلال ما تم تقديمه يتجلى لنا ان القانون23-07 جاء بالعديد من الإصلاحات المهمة، التي تبرز الاهمية البالغة لمكانة المحاسب العمومي في قطاع المحاسبة العمومية والتي تتمثل في اضفاء أصناف وصلاحيات جديدة لهذا الموظف من اجل الحفاظ على المال العام بالإضافة الى تغيير طبيعة المسؤولية الملقاة على هذا العون ولذلك يمكن القول ان القواعد القانونية التي سنها المشرع في هذا القانون كان لها دور هام في تحسين اداء هذا الموظف.



قائمة المصادر والمراجع

أولا: قائمة المصادر.

1/ الدساتير:

1- التعديل الدستوري الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 2020، الصادر بتاريخ 15 جمادى الاولى عام 1442هـ الموافق لـ 30 ديسمبر 2020، بموجب المرسوم الرئاسي رقم 20-442، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 82.

2/ القوانين والأوامر:

1- الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 19 صفر عام 1419هـ الموافق لـ 17 يوليو سنة 1995م، يتعلق بمجلس المحاسبة الصادر في الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، الموافق لـ 25 صفر عام 1416هـ، العدد 39، المعدل بالأمر رقم 02/10 المؤرخ في 16 رمضان عام 1431هـ الموافق لـ 26 غشت سنة 2010، الصادر في الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، 22 رمضان عام 1431هـ الموافق لـ اولى سبتمبر سنة 2010م.

2- الأمر رقم 06-03 مؤرخ في 19 جمادى الثانية عام 1427هـ الموافق لـ 15 يوليو سنة 2006م، يتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، الصادر ج ر ج ج، في 20 جمادى الثانية عام 1427هـ الموافق لـ 16 يوليو سنة 2006م، العدد 46.

3- القانون رقم 11-10 مؤرخ في 20 رجب عام 1432هـ الموافق لـ 22 يوليو سنة 2011م، المتعلق بالبلدية، صادر في ج ر ج ج، أول شعبان عام 1432هـ الموافق لـ 03 يوليو سنة 2011م، العدد 37، المعدل والمتمم بالأمر 13/21 المؤرخ في 23 محرم عام 1443 الموافق لـ 31 غشت سنة 2011، الصادر في ج ر ج ج في 22 محرم 1443 هـ، الموافق لـ 31 غشت سنة 2021 م.

4- القانون رقم 12-07 مؤرخ في 28 ربيع الاول عام 1433هـ الموافق لـ 21 فبراير 2012م، يتعلق بالولاية، صادر في ج ر ج ج، الأربعاء 07 ربيع الثاني عام 1433.

5- القانون رقم 23-07 المؤرخ في 03 ذي الحجة عام 1444هـ الموافق لـ 21 يونيو 2023م، المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، الصادر في الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، في 7 ذي الحجة عام 1444هـ الموافق لـ 25 يونيو 2023م العدد 42.

3/ المراسيم:

1-المرسوم التنفيذي رقم 91-312 مؤرخ في 28 صفر عام 1412هـ الموافق لـ 07 سبتمبر سنة 1991م، يحدد شروط الاخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين، وإجراءات مراجعة باقي الحسابات، وكيفيات اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين، ج ر ج ج، الصادر بتاريخ 09 ربيع الاول عام 1412هـ، العدد 43.

2-المرسوم التنفيذي رقم 91-313 مؤرخ في 28 صفر عام 1412هـ الموافق لـ 07 سبتمبر 1991، يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتوها، ج ر ج ج، 09 ربيع الاول عام 1412هـ، العدد 43.

3-المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 28 صفر عام 1412هـ الموافق لـ 07 سبتمبر سنة 1991م، يتعلق بإجراء تسخير الآمرين بالصرف للمحاسبين العموميين، الصادر في ج ر ج ج، مؤرخ في 09 ربيع الاول 1412هـ، العدد43.

4-المرسوم التنفيذي رقم 92-26، مؤرخ في 08 رجب عام 1412هـ الموافق لـ 13 يناير سنة 1992م، يتعلق بالحسابات الجارية البريدية الخاصة بالمحاسبين العموميين والوكلاء الإداريين، الصادر في ج ر ج ج، المؤرخ في 17 رجب عام 1412م، العدد 05.

5-المرسوم التنفيذي رقم 08-272 مؤرخ في 6 رمضان عام 1429 الموافق لـ 06 سبتمبر 2008م، يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية، الصادر في ج ر ج ج، المؤرخ في 07 رمضان عام 1429هـ الموافق لـ 07 سبتمبر سنة 2008م، العدد 50.

6-المرسوم التنفيذي رقم 11-331 مؤرخ في 21 شوال عام 1432هـ الموافق لـ 19سبتمبر سنة 2011م، المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم، الصادر في ج ر ج ج، بتاريخ 23 شوال عام 1432هـ الموافق لـ 21 سبتمبر 2011م، العدد 52.

7-المرسوم التنفيذي رقم 24-90 مؤرخ في 12 شعبان عام 1445هـ الموافق لـ 22 فبراير 2024م، يحدد محتوى وكيفيات تطبيق المحاسبة العمومية، الصادر في ج ر ج ج المؤرخة في 19 شعبان عام 1445هـ الموافق لـ 29 فبراير سنة 2024م، ع 15.

8-المرسوم التنفيذي رقم 24-91 مؤرخ في 12 شعبان 1445هـ الموافق لـ 22 فبراير سنة 2024م، الذي يحدد إجراءات الدفع بالاعتماد من النفقات العمومية الصادر في

ج ر ج ج، المؤرخة في 19 شعبان عام 1445هـ الموافق لـ 29 فبراير سنة 2024م، العدد 15.

ثانيا: قائمة المراجع.

1/ المؤلفات:

1-بن داود ابراهيم، الرقابة المالية على النفقات العامة، دار الكتاب الحديث، (د. ط)، القاهرة، 2009.

2-جنابة عبد الله، الاقتصاد المالي بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة الجديدة، (د. ط) ،الاسكندرية، مصر، 2016.

3-خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، طبعة اولى، 1431/2010هـ.

4-سوزي عدلي ناشد، اساسيات المالية العامة النفقات العامة- الايرادات العامة- الميزانية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، (د. ط)، بيروت، 2009.

5-فاتح مزيتي، الوجيز في قانون ميزانية الدولة على ضوء القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية ونصوص التطبيقية، النشر الجامعي الجديد للنشر والطباعة، (د. ط)، تلمسان، الجزائر،2022.

6-كنزة بلحسين، الرقابة المالية على النفقات العمومية- المراقب المالي، المراقب العمومي، الماهر للطباعة والنشر والتوزيع، (د. ط)، الشارع الثورة العاصمة، سطيف، (د.س).

7-محمد الصغير بعلي، يسرى ابو العلا، المالية العامة (النفقات العامة، الايرادات العامة، الميزانية العامة)، دار العلوم للنشر والتوزيع، (د. ط)، عنابة،(د.س).

8-محمد قدري حسن، القانون الاداري (التنظيم الاداري – الوظيفة العامة – الاموال العامة الناشد الاداري الضبط الاداري المرافق العامة)، دراسة مقرنة في مصر ودولة الامارات العربية المتحدة، اثراء للنشر والتوزيع، الاردن، الطبعة الاولى،2009.

9-يحي محمد حسين راشد الشعيبي، المدخل الى علم القانون، الكتاب الثاني نظرية الحق، دار امجد للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى،2020.

3/ الاطروحات والمذكرات الجامعية:

3-1 اطروحات الدكتوراه:

1- بن زيان سعادة، رقابة مجلس المحاسبة على النفقات العمومية دراسة مقارنة، اطروحة للحصول على شهادة الدكتوراه في العلوم في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة وهران 2، 2019/2018.

2- ثياب نادية، اليات مواجهة الفساد في مجال الصفقات العمومية، رسالة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم ، التخصص قانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري ، تاريخ المناقشة 23 نوفمبر 2013.

3- جدي وفاء رقابة الاجهزة المالية والقضائية على الاموال العمومية في القانون الجزائري، اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم، تخصص علوم قانونية، فرع تجريم في الصفقات العمومية، كلية الحقوق والعلوم السياسية 19 مارس 1962، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، 2018/2017.

4- شلال زهير، افاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية، اطروحة دكتوراه، شعبة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص: تسيير المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة امحمد بوقر، بومرداس،2014/2013.

5- عبد القادر موفق، الرقابة المالية على البلدية في الجزائر دراسة تحليلية ونقدية، اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، شعبة تسيير المؤسسات، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2015/2014

6- عبود ميلود، متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية واثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر دراسة استطلاعية لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه(ل. م. د)، تخصص مالية و محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،قسم العلوم التجارية، جامعة احمد دراية ادرار – الجزائر،2019/2018.

7- عبودس ايمان، دور تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر واثره على وجود الابلاغ المالي الحكومي، اطروحة

مقدمة لاكتمال متطلبات نيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في شعبة علوم التسيير، تخصص: تحقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2021/2020.

8- عشة فطيمة، محاولة تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء الممارسات الدولية السليمة، اطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الدكتوراه الطور الثالث في ميدان علوم اقتصادية والتسيير وعلوم التجارية، شعبة علوم التسيير، تخصص ادارة مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2022/2021.

9- محمد الصالح فنينش، الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في القانون الجزائري، رسالة من اجل نيل درجة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1 بن يوسف بن خدة، 2012/2011.

3-2/ مذكرات الماجستير:

1- أمجوج نوار، مجلس المحاسبة نظامه ودوره في الرقابة على المؤسسات الادارية، بحث مقدم لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، فرع المؤسسات السياسية والادارية، كلية الحقوق، جامعة منتوري- قسنطينة، 2007/2006.

2- بوشنطر سليمة، المحاسبة العمومية ودورها في حماية املاك الدولة دراسة حالة (إقامة جامعية)، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجاريون فرع محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2011/2010.

3- حمادو دحمان، الوسائل غير القضائية للرقابة على اعمال الادارة المحلية في الجزائرية، مذكرة لنيل شهادة الماجيستير في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ابوبكر بلقايد تلمسان (الجزائر)، 2011/2010.

4- دواعر عفاف، المركز القانوني لهيئات الرقابة اعليا في مجال المالية العامة، مذكرة من اجل الحصول على شهادة ماجستير في اطار مدرسة الدكتوراه، تخصص دولة والمؤسسات العمومية، فرع الدولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق بن عكنون، مدرسة الدكتوراه، جامعة الجزائر يوسف بن خدة، 2013/2012.

5-سكوتي خالد، الدور التكميلي بين اعوان الخزينة واعوان التنفيذ في مراقبة وتنفيذ الميزانية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في القانون، فرع الدولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق، الجزائر بن يوسف بن خدة، السنة الجامعية، 2013/2012.

6-نصيرة عباس، اليات الرقابة الادارية على تنفيذ النفقات العمومية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، شعبة الحقوق والعلوم السياسية، تخصص ادارة ومالية، كلية الحقوق، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، 2012/2011.

7-وقاد احمد، عمليات الميزانية وعمليات الخزينة، مذكرة نهاية الدراسة، مديرية التدريبات الميدانية، المدرسة الوطنية للإدارة، 2005/ 2006.

3-3/ المقالات:

1-بن خالدي فضيل، مهام وصلاحية امين الخزينة البلدي واهم العمليات المحاسبية التي يقوم بها، جامعة ابو بكر بالقايد تلمسان، المجلد 18، العدد 01، 2022.

2- بن رقرق فارس، سحنون فاروق،(دور المحاسب العمومي في الرقابة على الصفقات العمومية في الجزائر)، المجلة الجزائرية للأبحاث الاقتصادية والمالية، المجلد 02، العدد02، 2019.

3- بوعزيني رتيبة، مكانة مجلس المحاسبة كآلية لحماية المال العام، مجلة الحقوق والحريات، صادرة عن جامعة الجزائر 1 بن يوسف بن خدة(الجزائر)، مجلد 10، العدد 02، 2022.

4-حنيش احمد، الرقابة على الانفاق العام كألية لتحديد المسؤوليات والمحافظة على المال العام. مجلة الاقتصاد الجديد، مجلة 02، العدد 11، جامعة الجزائر 03، 2014.

5- دهمة مروان، باهي هشام، رقابة المفتشية العامة للمالية على الصفقات العمومية، مجلة الباحث القانوني، صادرة من جامعة قاصدي ورقلة، الجزائر، المجلد01، العدد2، مارس 2022.

6-ساجي فاطيمة، اليات الرقابة على ميزانية الجماعات المحلية في الجزائر، دراسة تحليلية لأليات الرقابة القانونية في التشريع الجزائري، مجلة ابحاث ودراسات التنمية، الصادرة عن جامعة ابن خلدون تيارت (الجزائر مجلد 09)، العدد 01، جوان 2022.

7-سكوتي خالد، دور الآمر بالصرف في مراقبة الميزانية، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، مجلة العاشر، العدد02، (د.س).
8-سكوتي خالد، دور المحاسب العمومي في مراقبة الميزانية، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، صادرة عن جامعة غرداية (الجزائر)، مجلة09، العدد03 ،2020.
9-صبرينة عصام، مجلس المحاسبة الية لرقابة تسيير الاموال العمومية في القانون الجزائري، مجلة دراسة وابحاث المجلة العربية في العلوم الانسانية والاجتماعية، صادرة عن جامعة مولود معمري بتيزي وزو (الجزائر)، مجلد 15، العدد 03، جويلية 2023.
10- عبد المطلب بيصار، دور اعوان المحاسبة العمومية في فعالية تنفيذ ميزانية الجمعات المحلية –دراسة تحليلية لتنفيذ ميزانية البلدية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبة، صادرة عن جامعة محمد بوضياف المسيلة (الجزائر)، مجلد 12، العدد01، 2021.
11- غريبي احسن، قواعد تفويض الاختصاص الاداري في الجزائر، مجلة العلوم القانونية والسياسية، صادرة عن كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، العدد08، جانفي 2014.
12- كنزة بلحسين، عبد المجيد لخذاري، رقابة المحاسب العمومي على النفقات العمومية بين فاعلية وامكانية التسخير، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، صادرة عن جامعة عباس لغرور خنشلة (الجزائر)، مجلد 05، العدد01، 2022.
13- لطفاوي محمد عبد الباسط، مجلس المحاسبة اعلى هيئة رقابة على المال العام، مجلة دراسات وابحاث، المجلة العربية للأبحاث والدراسات في العلوم الانسانية ولاجتماعية، صادرة عن جامعة ابوبكر بلقايد تلمسان، الجزائر، مجلد 12، العدد03، جويلية 2022.
14- محمد الصالح بلول، ميلود عبود، الاطار المفاهيمي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة المنهل الاقتصادي، صادرة عن جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي – الجزائر –، المجلد:02، العدد01، جوان 2019.

15- مقيمي ريمة، النظام القانوني لعزل الموظف بسبب اهمال المنصب، دفاتر السياسة والقانون، صادرة عن جامعة8 ماي 1945 قالمة، الجزائر، مجلد 13، العدد01، 2021، ص: 156.

16- ناصري ربيعة، اليات الرقابة على الصفقات العمومية، مجلة المفكر للدراسات القانونية والسياسية، المجلد 04،العدد:03، سبتمبر2012.

17- نور الدين مزهودة، ايمان مشكارة، أثار التطبيق الرقابة المالية على سيرورة ميزانية الولاية – دراسة حالة: ميزانية ولاية باتنة لسنة 2017-، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية (ABPR)، الصادرة عن جامعة قاصدي مرباح، ورقلة (الجزائر)، المجلد 10، العدد 02، 2021.

18- هارون نورة، تدخل الآمر بالصرف في الميزانية العامة في ضوء المنظومة القانوني الجزائرية، مجلة الفكر القانوني والسياسي، الصادرة عن جامعة عبد الرحمان ميرة (بجاية)، مجلد 06، العدد:02، 2022.



فهرس المحتويات

العناويـــــــــــــــن	الصفحات
شكر والعرفان	
الإهـــــــــــــداء	
قائمة المختصرات	
مـــــــقدمـــــــة	**02**
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسب العمومي	**09**
المبحـــــث الاول: مفهوم المحاسب العمومي.	**09**
المطلـــــــــب الاول: تعريف المحاسب العمومي واصنافه.	**09**
الفرع الاول: تعريف المحاسب العمومي	**10**
الفرع الثاني : أصناف المحاسب العمومي	**12**
المطلـــــــــب الثاني: شروط تعيين وإنهاء المهام	**21**
الفرع الأول: شروط التعيين	**21**
الفرع الثاني: إنهاء المهام	**24**
المبحث الثاني : مفهوم مبدأ الفصل بين المحاسب العمومي والآمر بالصرف	**27**
المطلـــــــــب الأول: تعريف الآمر بالصرف ومهامه	**27**
الفرع الأول: تعريف الآمر بالصرف	**27**
الفرع الثاني: مهام الآمر بالصرف	**30**
المطلـــــــــب الثاني :عرض المبدأ القائم بين العونين ومشتملاته	**32**
الفرع الاول: تعريف المبدأ ومبرراته	**32**
الفرع الثاني: استثناءات المبدأ والنتائج المترتبة عن تطبيقه	**37**
الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للمحاسب العمومي	**44**
المبحث الاول: صلاحيات المحاسب العمومي والتزاماته	**44**
المطلـــــــــب الاول: صلاحيات المحاسب العمومي	**44**
الفرع الاول :المهام التي كان يمارسها	**45**
الفرع الثاني: المهام المستحدثة	**49**
المطلـــــــــب الثاني: التزامات المحاسب العمومي	**53**
الفرع الاول: تأدية اليمين وتسليم المهام	**53**
الفرع الثاني: الالتزام بتقديم حساب بريدي جاري وإيداع الحسابات.	**55**
المبحث الثاني: رقابة ومسؤولية المحاسب العمومي	**60**

المطلـــــــب الاول: رقابة المحاسب العمومي	**60**
الفرع الاول: مجال رقابة المحاسب العمومي وتقديرها	**61**
الفرع الثاني: هيئات الرقابة الخارجية على اعمال المحاسب العمومي	**65**
المطلـــــــب الثاني: مسؤولية المحاسب العمومي	**68**
الفرع الاول: طبيعة المسؤولية وانواعها	**68**
الفرع الثاني: إجراءات حماية المحاسب العمومي من المسؤولية	**71**
خـــاتمـــــــــــة	**80**
قائمـــة المصادر والمراجـــــع	**84**

❖ **الملخص:**

يكتسي المحاسب العمومي دور مهم في ظل القانون 23-07 المتعلقة بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، اذ يعتبر المحاسب العمومي عون من اعوان المحاسبة وفي نفس الوقت له صفة الموظف العمومي، حيث ان هذا القانون استحدث وحدد بدقة صلاحيات المحاسب العمومي والتزاماته لحماية المال العام، فهو يراقب تحصيل الإيرادات ودفع النفقات، الامر الذي جعل وظيفته تتنافى مع وظيفة الآمر بالصرف، باعتبارها المرحلة الاخيرة من مراحل تنفيذ النفقات، ولقد نص القانون على المسؤوليات التي تقع على المحاسب العمومي في حالة اخلاله او عدم القيام بمهامه وفق الإجراءات القانونية التي نص عليها المشرع، كما كفل له الحماية اللازمة، وخلصت هذه الدراسة بمجموعة من النتائج ذلك ان المحاسب العمومي هو العون المهيمن والخطير في قطاع المحاسبة العمومية. ولقد ابرز المشرع أصناف جديدة وفقا لهذا القانون، ولتطبيق هذا التعديل جاء المرسوم 24-90 يحدد محتوى وكيفيات تطبيق المحاسبة العمومية.

❖ Summary:

The public accountant bas an important role in light of law 23/07 relating to the rules of public accounting and financial mangement, as the public accountant is considered an accounting assistant and at the same time has the status of a public employee, as this law introduced and precisely defined the Powers of the public accountant and his obligations to protect public money, so he monitors the collection of revenues and the payment of expenses, which makes his job incompatible with the job of ordering disbursements, as it is considered the last stage of the implementationofexpenses, the law stipulates the responsibilities that fall on the public accountant in the event of his failure or failure to carry out his duties in accordance with the legal procedures stipulated by the ligislator, as well as he was guaranteed the necessary protection, and this study concluded with a set of results, as the public accountant is the dominant and dangerous assistant in the public accounting sector, the ligislator has highlighted new categories in accordance with this law, and to implement this amendment, decree 90/24 came to specify the of Content and methods applying public accounting.