

جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق



النظام القانوني للمحاسب العمومي وفق القانون
07 - 23

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر تخصص: دولة ومؤسسات

تحت إشراف الأستاذة:

د/ بوالشعور وفاء

من إعداد الطالبات:

- بن راييس عائشة
- بكوش أمال

لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
د. حمامة لامية	أستاذ محاضر "أ"	رئيسا
د. بوالشعور وفاء	أستاذ محاضر "أ"	مشرفا ومقررا
أ. رميتة حنان	أستاذ مساعد	مناقشا

دورة جوان 2025

الإهداء

الحمد لله وكفى والصلاة على الحبيب المصطفى وأهله ومن وفى، أما بعد
الحمد لله الذي وقّنا لتأمين هذه الخطوة في مسيرتنا الدراسية بمذكرتنا هذه،
ثمرة الجهد والنجاح بفضلته تعالى، مهداة إلى الوالدين حفظهما الله وأدامهما نورًا
لدربي.

لكلّ العائلة الكريمة التي ساندتني ولا تزال، من إخوة وأخوات
إلى رفيق دربي، زوجي الغالي الذي شجعني على مواصلة مسيرتي العلمية من
دعم معنوي ومادي

ولا أنسى كذلك أولادي فلذة كبدي أسماء، أشرف، رسيم رعاهم الله
وحفظهم

- آمال

الإهداء

أهدي هذا العمل إلى:

إلى روح والدي العزيز - رحمه الله -

إلى أمي الغالية أمدّ الله في عمرها.

إلى من شجعني على مواصلة مسيرتي العلمية

رفيق دربي؛ زوجي محمد الصالح

إلى رياحين حياتي وأغلى ما أملك في هذه الدنيا

أولادي

هديل ملاك، ياسر وسيم، ويارا مرام

حفظهم الله ورعاهم

إلى كل من شجعني وساعدني في إتمام هذا العمل

- عائشة

نشكر وعرفان

إذا كان على المرء أن يذكر لكل ذي فضل فضله، امثالاً لقوله تعالى: ﴿وَلَا تَنْسُوا الْفَضْلَ بَيْنَكُمْ﴾ ، ولقوله صلى الله عليه وسلم: « لا يَشْكُرُ اللهُ مَنْ لا يَشْكُرُ النَّاسَ »

فإننا نتقدم بشكرنا وامتناناً إلى كل من ساهم وساعد على إنجاز هذا البحث المتواضع وفي مقدمتهم الأستاذة القديرة والمشرفة الفاضلة، "بوالشعور وفاء"، لما بدّلته من جهود وإرشادات سديدة في تفحص محتويات المذكرة، وتصويباتها العلمية الدقيقة، فلها منا كل الشكر والتقدير والامتنان.

كما نتقدم بجزيل الشكر والعرفان للسادة أعضاء لجنة المناقشة الموقرين لما تحملوه من عبء مراجعة هذا العمل، ولما سيبدونه من اقتراحات قيمة وتوجيهات بناءة.

- وَلِلَّهِ الْحَمْدُ وَالشُّكْرُ مِنْ قَبْلُ وَمِنْ بَعْدُ -

مقدمة

تعتبر المحاسبة العمومية أداة أساسية للدولة في حماية المال العام وتحقيق شفافية المالية العامة والحفاظ عليها، فقد بات لزاماً عليها مواكبة تحديث الأدوات المحاسبية بما يسمح إلى تمكين الإفصاح عن القوائم المالية، وتوفير نظام محاسبي يساعد على تقييم الأداء، ويعزز المساءلة، من أجل الوصول إلى تحقيق الشفافية الكاملة في الحسابات الحكومية (1).

لقد استغرقت الجزائر سنوات في إصلاح نظام المحاسبة العمومية، لتُكَلِّل هذه الجهود بصدور القانون رقم 07-23 بتاريخ 25 جوان 2023، هذا القانون الجديد، الذي يتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي، ألغى القانون السابق 90-21 الذي لم يعد يواكب متطلبات النظام المالي والمحاسبي المعاصر، خاصة بعد إصدار القانون رقم 18-15 بتاريخ 2 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية، والذي أحدث تحولاً كبيراً في إعداد الميزانيات من خلال تبني نظام البرامج، وتقييم النتائج (2).

وبالتالي شمل هذا الإصلاح مختلف المتدخلين في تنفيذ الميزانية، ومن بينهم المحاسب العمومي الذي يعتبر أهم عنصر في تنفيذ الميزانية، نظراً للدور الفعال الذي يلعبه في حماية المال العام ومهمته في تنفيذ الميزانية العمومية، حيث أولاه المشرع أهمية كبيرة وخصص له الفصل الثاني من القانون 07-23 للمحاسبين العموميين فقام بتعريفهم وتصنيفهم، ونظم مهامهم وصلاحياتهم، بالإضافة إلى صدور مجموعة النصوص التنظيمية والتطبيقية لهذا القانون والتي بينت كفاءات تعيينهم وتأهيلهم ومجال عملهم ومسؤولياتهم.

1- أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية الدراسة المتمثلة في النظام القانوني للمحاسب العمومي وفق القانون 07-23 في الدور الرقابي لهذا الأخير، حيث يلعب المحاسب العمومي دوراً رقابياً هاماً في تنفيذ الميزانية، من خلال التأكد من شرعية الإيرادات والنفقات، وبالتالي دراسة نظامه

1 - أحمد يوسف السعيد، «ضرورة تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر»، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة البليدة 2، المجلد 05، العدد 02، 2014، ص 22.

2 - كاميلية صايغي، أحمد نصير، «قراءة في القانون 07-23 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي من خلال المقارنة مع القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية في الجزائر»، مجلة قيس للدراسات الإنسانية والاجتماعية، جامعة الوادي، المجلد 08، العدد 01، 2024، ص 689-690.

القانوني يضمن فهم وتطبيق النصوص التي تحميه من الغش والتلاعب، الاختلاس، والتبديد، بالإضافة إلى تحديد مسؤولياته وصلاحياته، مما يسهل عملية المساءلة عن أي تقصير أو مخالفة.

2- أهداف الدراسة:

نههدف من هذه الدراسة إلى الإلمام بالنصوص القانونية والتنظيمية للمحاسب العمومي وذلك من خلال التعرف على الإطار القانوني الذي يحكم وظيفته ومجال عمله، بما في ذلك القوانين والمراسيم التنفيذية ذات الصلة خصوصاً بعد صدور القانون 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي، وبالتالي تقييم مدى فعالية نظامه القانوني.

3-دوافع اختيار الموضوع:

يعود سبب اختيارنا للموضوع إلى أسباب ذاتية وأخرى موضوعية.

■ الأسباب الذاتية:

- ميولنا للموضوع بحكم تخصصنا في القانون العام، تخصص دولة ومؤسسات، ما وُلد لدينا الشغف للاهتمام والبحث في المجال المالي والقانوني بصفة خاصة، ورغبة منّا في التعمق في أحد جوانبه والمتمثلة في النظام القانوني للمحاسب العمومي.
- الرغبة في تقديم إضافة علمية للمكتبة القانونية، خصوصاً في موضوع حديث نسبياً مثل القانون 23-07، الذي لا يزال بحاجة إلى تحليل ودراسة وتعمق.

■ الأسباب الموضوعية:

من الأسباب التي أدت إلى اختيار موضوع النظام القانوني للمحاسب العمومي كونه موضوع جديد، خاصة بصدور القانون 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي بالإضافة إلى صدور النصوص التنظيمية ذات الصلة، والذي ألغى بدوره القانون السابق 90-21.

4-إشكالية الدراسة:

تعالج هذه الدراسة موضوعاً بالغ الأهمية والحدثة، وهو النظام القانوني للمحاسب العمومي في ظل القانون رقم 23-07، وسنتناول في هذه الدراسة التعديلات والمستجدات

التي جاء بها هذا القانون والنصوص التنظيمية المطبقة له، وهنا تظهر الإشكالية والمتمثلة فيما يلي:

إلى أي مدى ساهم القانون 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي في تطوير وتحديث النظام القانوني للمحاسب العمومي؟

وقد انبثق عن هذه الإشكالية الرئيسية تساؤلات فرعية:

- ما هي الصلاحيات والمهام الجديدة التي مُنحت للمحاسب العمومي بموجب هذا القانون؟

- ما هي أنواع المسؤوليات التي قد يتحملها المحاسب العمومي في ظل القانون الجديد؟

5- المنهج المستخدم:

لمعالجة موضوع "النظام القانوني للمحاسب العمومي وفق القانون 23-07"، سنقوم بإتباع المنهج الوصفي والتحليلي لأنه المنهج الأساسي في هذه الدراسة، وذلك من خلال تحليل النصوص القانونية والمراسيم التنفيذية ذات الصلة التي تنظم مهنة المحاسب العمومي من خلال تحديد كفاءات تعيينه وأصنافه والمهام الموكلة إليه، والمسؤوليات وآليات الرقابة المنصوص عليها، كما وظفنا المنهج المقارن، من خلال المقارنة مع التشريعات السابقة خصوصا القانون 90-21 الملغى.

6- التصريح بالخطئة:

للإجابة على إشكالية الدراسة وانطلاقا من تقيدنا بعنوان المذكرة، ارتأينا أن نعتد في هذه الدراسة إلى تقسيم الموضوع إلى مقدمة وفصلين وخاتمة:

مقدمة

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسب العمومي

المبحث الأول: ماهية المحاسب العمومي

المبحث الثاني: الإطار التشريعي والتنظيمي للمحاسب العمومي

الفصل الثاني: القواعد الوظيفية للمحاسب العمومي

المبحث الأول: الإطار الوظيفي للمحاسب العمومي

المبحث الثاني: مسؤولية المحاسب العمومي

خاتمة

الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي للمحاسب
العمومي

يعتبر المحاسب العمومي عون من أعوان المحاسبة العمومية والركيزة الأساسية لهذه المحاسبة، وعليه وضعت له مختلف الأنظمة تشريعات وقواعد تنظيمية تحكم عمله، وقد عمل المشرع الجزائري على تكييف نظامه القانوني وفقا لمتطلبات الإصلاح المبرمجة من خلال إصدار القانون 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي، والذي ألغى القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

من خلال هذا القانون تكتسب وظيفة المحاسب العمومي أهميتها من الإطار التشريعي والتنظيمي الصارم الذي يحكم عمله، والذي يحدد بدقة مهامه، صلاحياته، وطريقة تعيينه واعتماده، وصولاً إلى أصنافه المختلفة التي تخدم تنوع الهياكل الإدارية للدولة، كما تبرز وظيفة المحاسب العمومي كذلك من خلال علاقتة التكاملية مع الأطراف الفاعلة الأخرى في السلسلة المالية للدولة؛ أبرزهم الأمرون بالصرف الذين يتولون التسيير والملائمة، والمراقبون الميزانياتيون الذين يمارسون رقابة قبلية.

وعلى هذا الأساس سنتناول في هذا الفصل الذي قسمناه إلى مبحثين، ماهية المحاسب العمومي (المبحث الأول)، ثم نتناول الإطار التشريعي للمحاسب العمومي (المبحث الثاني).

المبحث الأول: ماهية المحاسب العمومي

يلعب المحاسب العمومي دوراً هاماً في كل العمليات المنوطة بتنفيذ الميزانية، فهو الشخص المؤهل للقيام بالعمليات الحسابية اللازمة لتحصيل الإيرادات وصرف النفقات، وسعيًا منّا للإحاطة الشاملة بمختلف جوانب هذا المبحث، سنتناول بالدراسة مفهوم المحاسب العمومي (المطلب الأول)، حيث سيتم التطرق إلى تعريف المحاسب العمومي، بالإضافة إلى تبيان مختلف الأصناف التي ينقسم إليها المحاسبون العموميون في الجزائر، بعد ذلك نتناول كيفية تأهيل المحاسب العمومي (المطلب الثاني)، من خلال التطرق لشروط شغله لهذه الوظيفة، عن طريق تعيينه أو اعتماده حسب الحالة، بعدها يتم التنصيب الفعلي لشغل وظيفته.

المطلب الأول: مفهوم المحاسب العمومي

يمثل المحاسب العمومي ركيزة أساسية في النظام المالي والإداري للقطاع العام، فهو الشخص المسؤول عن تطبيق المبادئ والمعايير المحاسبية في الوحدات الحكومية والمؤسسات العامة، وعليه سنتناول في هذا المطلب تعريف المحاسب العمومي (الفرع الأول)، كما تمّ تصنيف المحاسب العمومي إلى ستة أصناف تضمنها القانون رقم 07-23 والمتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي (الفرع الثاني).

الفرع الأول: تعريف المحاسب العمومي

يعرّف **Jean-Claude Martinez** المحاسب العمومي بأنه: «كل موظف أو عون له الصفة القانونية لممارسة باسم الدولة والجماعات المحلية والهيئات العمومية عمليات الإيرادات والنفقات وحياسة وتداول الأموال والقيم العمومية»⁽¹⁾.

كما يُعرّف المحاسب العمومي، وفقاً لرؤية الفقيه جاك مانيي **Jacques Magnet** ، بأنه «شخص طبيعي يحوز صفة الموظف أو العون العمومي، ويتمتع بتحويل قانوني صريح يسمح له بممارسة سلطة التصرف في الأموال ذات الطبيعة العمومية، أو الأموال الخاصة التي تخضع لنظام قانوني محدد من قبل السلطة العامة»⁽²⁾.

¹- Jean-Claude Martinez, Pierre Di Malta, **Droit budgétaire budget de l'État**, budgets locaux, budget de la sécurité sociale, budget européen, LexisNexis, Paris, France, 1999, PP 745- 746.

²- Jacques Magnet, **Les comptables publics** , LGDJ, Paris, France, 1995, P 11.

يُعرّف أيضا المحاسب العمومي، في سياق آخر، بأنه فرد يشغل وظيفة ضمن هيكل مؤسسة عمومية، ويحمل تسميات وظيفية متنوعة مثل "محاسب"، أو "رئيس مصلحة المحاسبة"، أو "مقتصد"، يتم تعيينه بموجب قرار صادر عن وزير المالية، ويخضع لسلطته الإدارية بشكل أساسي، ومع ذلك، قد يتم اعتماد بعض المحاسبين العموميين وفقاً لإجراءات تنظيمية محددة، وبصفة عامة يكتسب المحاسب العمومي صفة الموظف العمومي، حيث يُعدّ عاملاً لدى الدولة سواء كان ملحفاً تنظيمياً بوزارة المالية مباشرة أو بهيئة عمومية أخرى، وبمجرد إتمام إجراءات تعيينه، يُمنح ترخيصاً قانونياً من قبل وزير المالية، يُحوّله صلاحية التصرف في الأموال العمومية، سواء بتحصيل الإيرادات المستحقة أو بتنفيذ المدفوعات المصرح بها (1).

لقد تم كذلك تعريف المحاسب العمومي، من خلال مجموعة من النصوص القانونية، وقد أعطى القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية تعريفاً للمحاسب العمومي وذلك في الباب الثاني حيث ذكر الأعوان المكلفون بالتنفيذ، وخصص الفصل الثاني للمحاسب العمومي، وطبقاً لهذا الفصل: «يعدّ محاسباً عمومياً كل شخص يعين قانوناً للقيام بالعمليات التالية:

✓ تحصيل الإيرادات ودفع النفقات

✓ ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها، وحفظها.

✓ حركة حسابات الموجودات» (2).

واستجابة للإصلاح الميزانياتي في ظل القانون العضوي رقم 18-15 (3) المؤرخ في 02 سبتمبر سنة 2018 المتعلق بقوانين المالية، أصدر المشرع الجزائري في 21 جوان

¹ - كنزة بلحسين، عبد المجيد لخداري، « رقابة المحاسب العمومي على النفقات العمومية بين الفعالية وإمكانية التسخير»، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، المجلد 15، العدد 01، 2022، ص 1600.

² - المادة 33 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 24 محرم عام 1411 الموافق لـ 15 غشت سنة 1990 يتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية العدد 35، الصادرة بتاريخ 24 محرم عام 1411 الموافق لـ 15 أوت 1990.

³ - القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 22 ذي الحجة عام 1439 الموافق لـ 2 سبتمبر سنة 2018، يتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية العدد 53، الصادرة بتاريخ 22 ذو الحجة عام 1439 الموافق لـ 2 سبتمبر سنة 2018.

2023 القانون رقم 07-23⁽¹⁾ المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي كبديل للقانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية السالف الذكر، حيث عزّفه من خلال المادة 15 بأنه: «يعتبر محاسبا عموميا، في مفهوم هذا القانون كل عون عمومي معين أو معتمد قانونا للعمليات المذكورة في المادة 24 من هذا القانون».

لقد جاءت المهام الجديدة للمحاسب العمومي بغرض تدعيم المساءلة والرقابة على المال العام وتقديم أفضل الخدمات التي تقوم عليها الخزينة العمومية، في المقابل اكتفى المشرّع من خلال القانون 90-21 السالف الذكر بتعداد المهام التقليدية للمحاسب العمومي فقط، وبالمقارنة مع قانون المحاسبة العمومية 90-21 فقد أبقى القانون 07-23 نفس المهام للمحاسب العمومي، وكانت هناك بعض الإضافات من خلال المادة 24 منه.

حيث تتمثل المهام الرئيسية للمحاسب العمومي في ظل الإصلاح في:

- ✓ مسك المحاسبة العامة على أساس مبدأ الحقوق والالتزامات المثبتة،
- ✓ التقييد المحاسبي للقيم غير الثابتة
- ✓ إعداد القوائم المالية مع احترام مبادئ وقواعد المحاسبة العمومية التي تستخدم في إعداد الحساب العام للدولة
- ✓ حفظ الوثائق الثبوتية والمستندات المحاسبية للعمليات المنفذة على مستوى المركز المحاسبي الذي يسيّره.

الفرع الثاني: أصناف المحاسبين العموميين

لقد تبنى القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 غشت سنة 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية الإحالة للتنظيم في تحديد تصنيف المحاسب العمومي، من خلال المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 7 سبتمبر سنة 1991 المحددة لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرين بالصرف والمحاسبون العموميون السالف الذكر، وهو عكس ما جاء به القانون رقم 07-23 والمتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، حيث عمد المشرّع إلى

¹ - القانون رقم 23-07 المؤرخ في 3 ذي الحجة عام 1444 الموافق لـ 21 يونيو سنة 2023، يتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي، الجريدة الرسمية العدد 42، الصادرة بتاريخ 7 نونبر عام 1444 الموافق لـ 25 يونيو سنة 2023.

تضمن تصنيفاً مباشراً ومفصلاً للمحاسبين العموميين ضمن صلب القانون، وتحديدًا في المادة 18 منه (1).

وتنص هذه المادة على: « يكون المحاسبون العموميون إما محاسبين مختصين أو مفوضين وإما محاسبين رئيسيين أو ثانويين وإما محاسبين الأموال والقيم والتركيز المحاسبي». كما عرّف كل صنف، وعليه يمكن تصنيف المحاسبين العموميين إلى صنفين، الأول وظيفي من حيث المهام المخولة لهم، والثاني عضوي من حيث الهيئات.

أولاً- التصنيف الوظيفي

لقد صنف المشرع الجزائري المحاسبين العموميين حسب الوظائف المخولة لهم إلى ثلاثة أصناف وهم:

1- **المحاسبون المختصون:** وهم محاسبو الدفع المخول لهم التقييد النهائي في كتاباتهم للعمليات التي يؤمرون بها على مستوى صناديقهم، إذ يقومون بمراقبتها وتحمل المسؤولية عنها.

2- **المحاسبون المفوضون:** هم الذين ينفذون العمليات لحساب المحاسبين المختصين سواء المتعلق بتحصيل الإيرادات أي إدخال الأموال للصندوق، أو تلك الخاصة بصرف النفقات أي إخراج الأموال من الصندوق.

3- **محاسبو التركيز المحاسبي:** أو ما يسمى بمحاسبى الترتيب، وهم الذين يقومون بالتركيز وتقييد العمليات المالية المنفذة من طرف محاسبين آخرين في كتاباتهم وحساباتهم، أو بالأحرى هم الذين يتولون تركيز أو تجميع العمليات المنفذة من طرف غيرهم من المحاسبين، مع عدم ممارسة أي سلطة أو رقابة عليهم.

ثانياً- التصنيف العضوي

حيث تمّ تصنيف المحاسبين العموميين حسب الهيئات المكلفون بتنفيذ ميزانيتها أو المحافظة على الأموال والقيم والسندات التي تمتلكها، وهم ثلاثة (3) أصناف كذلك.

¹ - جبار بودالي، زوبير مكاوي، «نظام المسؤولية المالية للمحاسب العمومي في ظل القانون رقم 23-07»، المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية والسياسية، جامعة عمار تليجي، الأغواط، المجلد 08، العدد 02، 2024، ص 569.

1- **المحاسبون الرئيسيون:** هم الذين يقدمون حساباتهم مباشرة إلى مجلس المحاسبة، وهم المسؤولون عن تنفيذ العمليات المالية التي يقوم بها الآمرون بالصرف الرئيسيون.

2- **المحاسبون الثانويون:** هم الذين تكون عملياتهم متركزة من طرف محاسب رئيسي الذي يقوم بتجميع عملياتهم، كما يقدمون حساباتهم إلى مجلس المحاسبة.

3- **محاسبو الأموال والقيم:** هم المكلفون بالتداول والحفاظ على الأموال والقيم والسندات التي يملكها الأشخاص المعنويين الخاضعين للقانون رقم 23-07.

بالإضافة للمحاسبين العموميين المذكورين فإنه يمكن للآمرين بالصرف تعيين وكلاء للقيام بهذه العمليات لحساب المحاسبين العموميين، وتعدّ هذه الوكالات إجراء استثنائي لتنفيذ صنف محدّد من الإيرادات والنفقات العمومية التي لا يمكن إخضاعها للأجال العادية لتنفيذ الإيرادات والنفقات بسبب طبيعتها الاستعجالية.

قد تقتضي الضرورات الوظيفية أو الظروف الاستثنائية اللجوء إلى آلية قانونية محددة تتمثل في الوكالة، حيث تسمح هذه الآلية للآمرين بالصرف، بصفتهم ممثلين قانونيين للوحدات الحكومية والمؤسسات العمومية في مجال الإنفاق والإيراد، بتعيين وكلاء مفوضين للقيام ببعض العمليات المالية المحددة نيابة عن المحاسبين العموميين، وتعتبر هذه الوكالة إجراءً استثنائياً يتم اللجوء إليه في حالات، وغالباً ما يتعلق الأمر بعمليات ذات طبيعة طارئة أو تتطلب تدخلاً سريعاً لا يتماشى مع البطء النسبي للإجراءات الروتينية⁽¹⁾.

المطلب الثاني: تأهيل المحاسب العمومي

يتم تعيين المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية والذي يكون خاصاً بالموظفين التابعين لوزارة المالية، أما الاعتماد فهو محصور للمحاسبين العموميين الخارجين عن وزارة المالية (الفرع الأول)، كما يتولى المحاسب العمومي مهامه عند تنصيبه بموجب إجراءات رسمية دقيقة، حيث يتعين عليه تأدية القسم وتقديم ضمانات مالية، ثم تأتي عملية تسليم واستلام المهام بشكل رسمي (الفرع الثاني)

¹ - المادة 22 من القانون رقم 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

الفرع الأول: طريقة تعيين واعتماد المحاسب العمومي

تنص المادة 16 من القانون رقم 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، أن تعيين المحاسبين العموميين على مستوى المصلحة المحاسبية يتم بإحدى الطريقتين، إما بالتعيين المباشر، حيث يتم في هذه الحالة تعيين شخص مباشرة في وظيفة محاسب عمومي من قبل الوزير المكلف بالمالية، أو عن طريق الاعتماد؛ بناء على اقتراح شخص لشغل وظيفة محاسب عمومي من قبل جهة معينة (مثل الإدارة التي يتبع لها المصلحة المحاسبية)، ولصحة هذا الإجراء يجب الحصول على اعتماد رسمي من الوزير المكلف بالمالية⁽¹⁾.

لقد أولى المشرع الجزائري أهمية بالغة لتحديد آليات تعيين واعتماد الأشخاص المؤهلين لشغل هذه الوظائف الحساسة، وفي هذا السياق، نصت المادة 16 من القانون رقم 23-07 المؤرخ في 21 يونيو سنة 2023 والمتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي على إحالة كفاءات تعيين أو اعتماد المحاسبين العموميين إلى التنظيم، وتجسيدياً للإحالة التشريعية المنصوص عليها في هذا القانون، صدر المرسوم التنفيذي رقم 24-343 المؤرخ في 14 أكتوبر سنة 2024 الذي يحدد كفاءات تعيين واعتماد المحاسبين العموميين، ويمثل هذا المرسوم التنفيذي النص التنظيمي المرجعي الذي يفصل الإجراءات والمعايير المتعلقة بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين على مختلف مستويات القطاع العام في الجزائر.

يتم تعيين المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية، ولكن هذا التعيين يخضع لشروط محددة ينص عليها القانون الأساسي الخاص بكل فئة من فئات المحاسبين العموميين، كما يحدد القانون الأساسي لكل فئة (مثل المحاسبين الرئيسيين، المحاسبين المكلفين بالدفع، محاسبي المؤسسات العمومية، محاسبي الجماعات المحلية) مجموعة من الشروط التي يجب أن يستوفيها المرشح للتعيين⁽²⁾، وغالبا ما تشمل هذه الشروط المؤهلات العلمية، والخبرة المهنية، كما قد تتضمن شروطاً أخرى تتعلق بالجنسية، السن، السوابق العدلية، أو الضمانات المالية.

¹ - المادة 16 من القانون رقم 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

² - المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 24-343 الذي يحدد كفاءات تعيين واعتماد المحاسبين العموميين.

ويجب التنويه أن التعيين يكون خاصا بالموظفين التابعين لوزارة المالية، أما الاعتماد فهو محصور للمحاسبين العموميين الخارجين عن وزارة المالية.

أولاً- طريقة الاعتماد

نصت المادة 03 من المرسوم التنفيذي المرسوم التنفيذي رقم 24-343 السابق الذكر، على آلية منح الاعتماد لصفة المحاسب العمومي من قبل الوزير المكلف بالمالية والتي تعتبر إحدى الطرق الرئيسية لاكتساب صفة المحاسب العمومي، حيث يتم منح الاعتماد للأعوان العموميين الذين يستوفون شرطين أساسيين:

✓ **التمتع بالمؤهلات المهنية المطلوبة:** يجب أن يمتلك العون العمومي المرشح للاعتماد المؤهلات العلمية والخبرة العملية التي تثبت قدرته على الاضطلاع بمهام المحاسب العمومي بكفاءة، تحدد طبيعة هذه المؤهلات المطلوبة بناءً على صنف الوظيفة المحاسبية والمسؤوليات المرتبطة بها، وذلك وفقاً للقوانين الأساسية والأنظمة المعمول بها.

✓ **الاقتراح من الأمر بالصرف أو السلطة المخولة سلطة التعيين:** لا يتم منح الاعتماد بشكل تلقائي، بل بناءً على اقتراح رسمي من الجهة الإدارية التي يتبع لها العون العمومي (1).

كما تنص نفس المادة على أن كفاءات تطبيق هذه المادة تحدد بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية، يعني ذلك أن الوزير سيصدر قراراً يوضح فيه الإجراءات التفصيلية لهذا القرار (المستندات والوثائق المطلوبة لتقديم طلب الاعتماد، المعايير والإجراءات التي سيتم على أساسها تقييم المؤهلات المهنية للمرشحين ... إلخ).

كما يمكن للوزير وفقاً للنصوص القانونية والتنظيمية اعتماد كذلك فئات محددة من الأعوان العموميين الذين يمارسون مهاماً محاسبية متخصصة، حتى وإن كانت طبيعة عملهم أو تبعيتهم الإدارية تختلف عن المحاسبين العموميين التقليديين في الإدارات المركزية أو المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري حسب نص المادة الخامسة من نفس المرسوم التنفيذي وهم (2):

1 - المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 24-343 الذي يحدد كفاءات تعيين واعتماد المحاسبين العموميين.

2 - المادة 06 من نفس المرسوم التنفيذي.

- ✓ المحاسبين العموميين المعيّنين في المراكز الدبلوماسية أو القنصلية في الخارج.
 - ✓ المحاسبين العموميين للمؤسسات التعليمية .
 - ✓ الأعوان المكلفين بتحصيل الغرامات والمصاريف القضائية.
- ويتم سحب الاعتماد من طرف الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح معلّل من السلطة السلمية للمحاسب المعتمد، أو بعد ثبوت خروقات في التسيير المالي والمحاسبي من قبل الهيئات الرقابية (1).

ثانيا- طريقة التعيين

ومن خلال استقراءنا لنص المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 24-343 الذي يحدد كفاءات تعيين واعتماد المحاسبين العموميين، يتبين لنا الصلاحيات الواسعة التي يتمتع بها الوزير المكلف بالمالية في تعيين المحاسبين العموميين المكلفين بتنفيذ ميزانيات مختلف الهيئات العمومية، بالإضافة إلى تعيين المسؤولين المركزيين والمكلفين بالتحصيل، وكذا صلاحيته في إنهاء مهامهم.

1-تعيين المحاسبين العموميين المكلفين بتنفيذ الميزانيات

- ✓ الدولة: المحاسبون العموميون على مستوى الإدارات المركزية واللامركزية للدولة.
- ✓ الجماعات المحلية: المحاسبون العموميون على مستوى الولايات والبلديات .
- ✓ المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري (EPA) المؤسسات التي تقدم خدمات عامة غير تجارية وتعتمد في تمويلها بشكل أساسي على الميزانية العامة.
- ✓ المؤسسات العمومية للصحة (EPS) المؤسسات التي تقدم خدمات الرعاية الصحية العمومية.
- ✓ المؤسسات العمومية المماثلة: أي مؤسسات عمومية أخرى ذات طبيعة مشابهة للمؤسسات الإدارية أو الصحية.
- ✓ المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والتكنولوجي (EPST) المؤسسات التي تهدف إلى البحث العلمي والتطوير التكنولوجي.
- ✓ الهيئات الدستورية: المؤسسات التي ينص عليها الدستور (مثل المجلس الشعبي الوطني، مجلس الأمة، مجلس المحاسبة، إلخ...).

¹ - المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 24-343 الذي يحدد كفاءات تعيين واعتماد المحاسبين العموميين.

2- تعيين المسؤولين المركزيين والمكلفين بالتحصيل

✓ العون المحاسب المركزي للخزينة: وهو الذي يتولى تجميع مجموع محاسبات محاسبي الدولة

✓ المحاسبين العموميين المكلفين بتحصيل إيرادات الدولة: وهم المسؤولون عن تحصيل مختلف أنواع الإيرادات المستحقة للدولة (مثل الضرائب، الرسوم، الإتاوات) وتوريدها إلى الخزينة العمومية.

تمتد صلاحيات الوزير المكلف بالمالية لتشمل أيضاً إنهاء مهام المحاسبين العموميين الذين تم تعيينهم من قبله، يتم إنهاء المهام وفقاً للأشكال والإجراءات نفسها التي تم بها التعيين (1).

الفرع الثاني: تنصيب المحاسب العمومي

قبل التنصيب الفعلي للمحاسب العمومي وبداية مهامه، يتعين عليه تأدية القسم مع تقديم ضمانات مالية (أولاً)، بعدها يقوم بتسليم واستلام المهام بينه وبين المحاسب العمومي القديم (ثانياً).

أولاً- تأدية القسم وتقديم الضمانات المالية

قبل تسلم المحاسب العمومي لمهامه يتعين عليه تأدية اليمين القانونية، وذلك حسب الصيغة الآتية: « أقسم بالله العلي العظيم أن أؤدي عملي بصدق وإخلاص وأن أحفظ الأمانة والسر المهني وأن أحترم قوانين الجمهورية وأحافظ على المال العام، والله على ما أقول شهيد» (2)، ويعد ذلك ضماناً والتزاماً معنوياً يقدمه هذا الأخير بشكل رسمي في أول تنصيب له أمام الجهات القضائية المختصة التي يقع في دائرة اختصاصها مقر المركز المحاسبي، لكن من الناحية العملية فإن هذا الإجراء غير مطبق في الجزائر (3).

1 - المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 24-343 الذي يحدد كليات تعيين واعتماد المحاسبين العموميين.

2 - المادة 23 من القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

3 - محمد فيصل مايدة، سليمان عتير، «دور المحاسب العمومي في الرقابة على إنفاق الهيئات الحكومية في الجزائر - قراءة تحليلية لقانون المحاسبة لعمومية-»، مجلة التنمية الاقتصادية، جامعة الشهيد لخضر حمة، الوادي، المجلد 02، العدد 04، 2017، ص 370.

أما الضمانات المالية المفروضة على المحاسب العمومي فتتمثل في اكتتاب تأمين يضمن المخاطر المتعلقة بمسؤوليته المالية⁽¹⁾، ويتحقق هذا التأمين إما بتأمين فردي يكتب لدى هيئة تأمين أو بالانضمام إلى تعاضدية للمحاسبين العموميين.

يلتزم المحاسب العمومي، قبل مباشرته لمهامه، ليس فقط بتقديم الضمانات المالية المطلوبة، بل يتوجب عليه أيضاً فتح حساب بريدي جاري خاص بصفته الوظيفية وليس باسمه الشخصي، يكتسب هذا الحساب أهمية خاصة كونه يحمي أصوله من أي إجراءات حجز أو اعتراض قضائي، حيث يثبت بريد الجزائر كل نهاية شهر حالة الحسابات البريدية الجارية للمحاسبين والوكلاء العموميين الناتجة عن العمليات المقيدة في كتاباته خلال الشهر، ولتعزيز الشفافية والرقابة، يحق لأجهزة الرقابة المختصة تفتيش المحاسبين العموميين، الحصول مجاناً على بيانات الرصيد وكشوف العمليات الواردة على هذا الحساب، كما توضع الأرصدة الدائنة لأصحاب الحسابات البريدية الجارية تحت تصرف الخزينة في حسابها المفتوح لدى بنك الجزائر⁽²⁾.

ثانياً - تسلم واستلام المهام

يباشر المحاسب العمومي مهامه عند استلامه لمحضر التنصيب الفعلي من طرف الوزير المكلف بالمالية وقرار التعيين لدى المصلحة المحاسبية، وكذا محضر القسم ونسخة من عقد التأمين بتحمل المسؤولية.

بعد تعيين المحاسب العمومي أو اعتماده من قبل الوزير المكلف بالمالية، وأدائه اليمين القانونية في حالة تعيينه لأول مرة، في هذه الحالة يتصل المحاسب العمومي بمسؤول المؤسسة (الأمر بالصرف)، ويقدم له قرار التعيين أو الاعتماد، ويتفق معه على بعض النقاط التي تتعلق بالمؤسسة ومن بينها تحديد مكان مصلحة المحاسبة حتى يتم التأكد من

¹ - أشارت إلى هذا الإجراء المادة 22 من المرسوم التنفيذي رقم 24-345، الذي يحدد الأخذ بالمسؤولية المالية للمحاسبين العموميين وإجراءات متابعة باقي الحسابات، حيث تنص على: «للمحاسب العمومي الذي غطى بأمواله الخاصة مبلغ العجز في الصندوق الحق في أن يتابع شخصياً تحصيل المبلغ المقابل»

² - المواد 01، 04، 07 من المرسوم التنفيذي رقم 04-193 المؤرخ في 27 جمادى الأولى عام 1425 الموافق لـ 15 يوليو سنة 2004، يتعلق بمسك وتسيير الحسابات البريدية للمحاسبين والوكلاء العموميين وفتح حساب جار باسم بريد الجزائر في كتابات بنك الجزائر، الجريدة الرسمية العدد 45، الصادرة بتاريخ 30 جمادى الأولى عام 1425 الموافق لـ 18 يوليو سنة 2004.

الظروف الأمنية وكذلك الظروف المادية المباشرة للمهمة واختيار الموظفين الذين سيكونون من بين موظفي مصلحة المحاسبة، بعد ذلك يتم تحرير محضر التصيب في 06 نسخ، بعدها يتم اعتماد الأمر بالصرف للمحاسب العمومي بفتح حسابات وذلك بأن يتسلم المحاسب العمومي نسخة من محضر التصيب وكذلك النموذج الخاص بإمضاء الأمر بالصرف (إمضاء نموذجي)، بعدها يقوم المحاسب العمومي بفتح حسابات المؤسسة لدى كل من الحساب الجاري وحساب الخزينة العمومية الرئيسية أو الولاية ثم فتح دفاتر المحاسبية والمباشرة في المهمة (1).

أما في حالة إقالة أو استقالة المحاسب العمومي السابق، يتم تحديد أعضاء اللجنة المكلفة بحضور تسليم المهام بين المحاسب العمومي السابق والجديد، وتتكون هذه اللجنة من الأعضاء: الأمر بالصرف، ممثل الوزارة الوصية، ممثل وزارة المالية، مع إضافة ممثل الخزينة الرئيسية إضافة إلى المعنيين بالأمر.

تبدأ العملية بالتأكد من الصحة الشكلية للدفاتر المحاسبية وخاصة الرئيسية منها، ثم يوقع كل عضو من أعضاء اللجنة على هذه الدفاتر، ويتم تسليم المهام والذي يجب أن يكون بواسطة محضر يتضمن كل المعلومات المتعلقة بالحالة المالية للمؤسسة، من بينها المبلغ الإجمالي المتوفر لدى المؤسسة وتحديد المبالغ الموجودة في شكل سيولة نقدية بالصندوق وإجراء مقارنة بالرصيد المسجل على الدفاتر المحاسبية، وفي حالة أي غموض على المحاسب الجديد أن يضع تحفظاته على المحضر، بعدها يتم توقيع هذا المحضر من قبل كل أعضاء اللجنة وتسلم المهام عن طريق إمضاء محضر التصيب (2).

وتجدر الإشارة أنه عندما يتم تعيين المحاسب العمومي رسمياً في منصبه بقرار من وزير المالية أو من ينوب عنه، ويوثق هذا الإجراء بتحرير محضر تسليم المهام، ويوقع هذا المحضر من قبل المحاسب الجديد الذي يبدأ عمله، والمحاسب الذي انتهت فترة ولايته، يُعد تاريخ تسليم المهام بالغ الأهمية، فهو نقطة فاصلة لتحديد مسؤولية كل طرف، فالمبدأ

¹ - رابحي بوعبد الله رابحي بوعبد الله، «مطبوعة في مقياس المحاسبة العمومية»، محاضرات موجهة لطلبة السنة الثالثة تخصصي إدارة الميزانية ومحاسبة ومراجعة، المركز الجامعي أحمد بن يحيى الوتريسي، تيسمليت، 2019-2020، ص 65.

² - المرجع نفسه، ص ص 65-66.

المعمول به هو أن المحاسب الجديد لا يُحاسب على إدارة من سبقه، ومع ذلك، إذا كانت هناك عمليات مالية قد بدأت قبل استلام المحاسب الجديد لمهامه واستمرت في فترة إدارته، فإنه يتحمل جميع التبعات المترتبة عليها، بشرط أن يكون قد تولى مسؤوليتها ولم يعترض عليها خلال فترة ثلاثة أشهر من تاريخ تنصيبه⁽¹⁾.

المبحث الثاني: الإطار التشريعي والتنظيمي للمحاسب العمومي

تحتل المحاسبة العمومية مكانة محورية وأساسية في منظومة القانون المالي الجزائري، وتأتي في مرتبة موازية لأهمية قانون الميزانية والقانون الجبائي، وقد تعززت استقلالية قانون المحاسبة العمومية بشكل واضح وجلي، وأصبح يتمتع بكيان قانوني مستقل بذاته، وهو ما انعكس على دور أعوان المحاسبة العموميين المتدخلين في تنفيذ الميزانية بصفة عامة، وعلى المحاسب العمومي بصفة خاصة، من خلال الترسنة القانونية التي تنظم مهامهم متمثلة في المراسيم التنفيذية والمراسيم التنظيمية الصادرة في هذا الشأن.

وبالتالي سنتناول في هذا المبحث الإطار التشريعي المنظم لمهنة المحاسب العمومي (المطلب الأول)، ثم نتناول علاقة المحاسب العمومي بالأعوان المتدخلين في تنفيذ الميزانية من خلال (المطلب الثاني).

المطلب الأول: الإطار التشريعي للمحاسب العمومي

المحاسب العمومي هو عون من الأعوان المكلفين بتنفيذ الميزانية العمومية وله دور فعال في حماية المال العام ولتوليه هذه المهمة، كان لزاما على المشرع الجزائري وضع مجموعة من القواعد القانونية تنظم وظيفته وتحدد مهامه وتتلائم مع النظام المحاسبي للدولة، ومن هذا المنطلق سنتناول بالدراسة في هذا المطلب المراحل الأساسية لتطور الإطار التشريعي والتنظيمي لوظيفة المحاسب العمومي، من خلال مرحلة ما بعد الاستقلال حتى صدور القانون 90-21 (الفرع الأول)، ثم مرحلة صدور القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

¹ - نوار أمجوج، مجلس المحاسبة: نظامه ودوره في الرقابة على المؤسسات الإدارية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، فرع المؤسسات السياسية والإدارية، كلية الحقوق، جامعة منتوري، قسنطينة، 2006-2007، ص 95.

الفرع الأول: مرحلة ما بعد الاستقلال حتى صدور القانون 90-21 أولاً- مرحلة ما بعد الاستقلال

لقد تبنت الجزائر مبدأ استمرارية العمل بالتشريع الاستعماري كضرورة وذلك لتفادي الدخول في فراغ قانوني، وفي هذا الإطار صدر القانون 62-157 الذي مدّد سريان التشريع الساري المفعول إلى تاريخ لاحق باستثناء أحكامه المخالفة للسيادة الوطنية، بعد استقلال الجزائر، أولت الدولة اهتماماً بالغاً بإرساء أسس قانونية وتنظيمية مستقلة في مختلف المجالات، ومن ضمنها مجال المحاسبة العمومية، وقد سعت تدريجياً إلى تعويض النصوص الفرنسية التي كانت سارية المفعول بنصوص جزائرية خالصة، تأخذ في الاعتبار الخصوصيات والاحتياجات الوطنية⁽¹⁾.

ويُعدّ المرسوم رقم 65-259 المؤرخ في 14 أكتوبر 1965 والمحدد للالتزامات ومسؤوليات المحاسبين المنتمين إلى القطاع العام علامة فارقة في هذا المسار، فهو يمثل خطوة هامة نحو بناء نظام محاسبة عمومية جزائري، حيث قام بتحديد إطار قانوني ينظم عمل والتزامات ومسؤوليات جميع المحاسبين العاملين في القطاع العام، بمن فيهم أولئك الذين لم يكونوا يحملون بالضرورة صفة "محاسب عمومي" بالمعنى الدقيق للنظام الفرنسي أو النظام الذي كان يتشكل آنذاك في الجزائر⁽²⁾.

إلى جانب الإطار القانوني العام، تُشكل التعليمات والمناشير الصادرة عن المديرية العامة للمحاسبة، وعلى رأسها التعليمات العامة لسنة 1967 والتعليمات رقم 16 لسنة 1968، جزءاً لا يتجزأ من نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، فهي توفر البعد التقني والتفصيلي اللازم لتطبيق القواعد القانونية على أرض الواقع وضمان حسن سير العمليات المالية العمومية⁽³⁾، ويُعد تاريخ 5 جويلية 1975 نقطة تحول هامة في تاريخ القانون المالي الجزائري، حيث تم فيه القطع بشكل نهائي مع الإرث القانوني الاستعماري في مجال

¹ - رابحي بوعبد الله، المرجع السابق، ص 31.

² - المرسوم رقم 65-259 المؤرخ في 17 جمادى الثانية عام 1375 الموافق لـ 14 أكتوبر سنة 1965، يتضمن شروط تعيين المحاسبين العموميين، الجريدة الرسمية العدد 87، الصادرة بتاريخ 26 جمادى الثانية عام 1375 الموافق لـ 22 أكتوبر سنة 1965، ص 1181.

³ - أحمد يوسف السعيد، «ضرورة تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر»، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة علي لونيبي، البلدة 2، المجلد 5، العدد 2، 2014، ص 23.

المحاسبة العمومية، وتم تعزيز مسار بناء نظام قانوني وطني مستقل وحديث، تجسد لاحقاً في قوانين هامة مثل القانون رقم 84-17 المتعلق بقوانين المالية⁽¹⁾. ويعتبر القانون 84-17 الركيزة الأساسية والمرجع الوحيد والأصل الذي يعطي التوجيهات ويحدد الأحكام التي يتم من خلالها إعداد قوانين المالية السنوية، وتجدر الإشارة أن هذه المرحلة تميزت بما يسمى بالفراغ القانوني لنظام المحاسبة العمومية، أي عدم وجود نص تشريعي أو تنظيمي يكون بمثابة الإطار العام للمحاسبة العمومية أو بالأخص المحاسب العمومي، إلى أن تم إصدار أول قانون يحكم المحاسبة العمومية وينظمها ويحدد مجال نطاقها وتطبيقها بإصدار القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990، وهو ما سنتناوله في النقطة الموالية.

ثانياً- مرحلة صدور القانون 90-21.

لقد صدر القانون رقم 90-21 السالف الذكر المتعلق بالمحاسبة العمومية في الجزائر وجميع النصوص ذات الصلة به سنة 1990، وتحديداً في 15 أغسطس، وفي هذا الصدد، فقد احتوى هذا القانون بالفعل على مجموعة من الأبواب، وقد خصص الباب الأول لكل من الميزانية وكذا العمليات المالية وآليات تنفيذها، وقد احتوى هذا الباب على ثلاثة فصول، أما الباب الثاني الذي احتواه هذا القانون، فهو يتعلق بالأعوان المكلفين بالتنفيذ، وبالتالي فقد قام هذا القانون بتحديد المفاهيم الأساسية للمحاسبة العمومية، وتنظيم مراحل الميزانية والعمليات المالية، وتحديد مسؤوليات مختلف المتدخلين، وعلى رأسهم المحاسبون العموميون⁽²⁾.

ونجد بجانب القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، المراسيم التنفيذية المتعلقة بأشخاص المحاسبة العمومية والمتمثلة في:

¹ - القانون رقم 84-17 المؤرخ في 8 شوال عام 1404 الموافق لـ 7 يوليو سنة 1984، يتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية العدد 28، الصادرة بتاريخ 11 شوال عام 1404 الموافق لـ 10 يوليو سنة 1984، ص 1040.

² - إسماعيل ممي، المكي زيدي، «المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل القانون 90-21 ودورها في محاسبة المحاسب العمومي في تنفيذ الميزانية العالية للمؤسسات التعليمية: دراسة ميدانية»، مجلة اقتصاد المال والأعمال، جامعة الشهيد لخضر حمة، الوادي، المجلد 8، العدد 02، 2024، ص ص 88-89.

- المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين (1).
 - المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لشروط الأخذ بمسئولية المحاسبين العموميين، وإجراءات مراجعة باقي الحسابات، وكيفية اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين (2).
 - المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها (3).
 - المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بإجراء تسخير الآمرين بالصرف للمحاسبين العموميين (4).
- كما تُعتبر التعليمات رقم 078 الصادرة في 17 أوت 1991 علامة بارزة في تطور نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، حيث أدخلت مبدأ القيد المزدوج كركيزة أساسية للتسجيل المحاسبي وعززت من الشفافية والرقابة والمساءلة في إدارة المال العام، كما ساهمت هذه التعليمات بتوضيح وتحديد نطاق مسؤوليات ومهام كل من المحاسبين العموميين والآمرين بالصرف، مما ساهم في توزيع واضح للاختصاصات وتجنب التداخل (5).

¹ - المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين، الجريدة الرسمية العدد 43، الصادرة بتاريخ 9 ربيع الأول عام 1412، الموافق لـ 18 سبتمبر سنة 1991.

² - المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لشروط الأخذ بمسئولية المحاسبين العموميين، وإجراءات مراجعة باقي الحسابات، وكيفية اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين، الجريدة الرسمية العدد 43، الصادرة بتاريخ 9 ربيع الأول عام 1412، الموافق لـ 18 سبتمبر سنة 1991.

³ - المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها، الجريدة الرسمية العدد 43، الصادرة بتاريخ 9 ربيع الأول عام 1412، الموافق لـ 18 سبتمبر سنة 1991.

⁴ - المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بإجراء تسخير الآمرين بالصرف للمحاسبين العموميين، الجريدة الرسمية العدد 43، الصادرة بتاريخ 9 ربيع الأول عام 1412، الموافق لـ 18 سبتمبر سنة 1991.

⁵ - محمد مسعي، المحاسبة العمومية، الطبعة الثانية، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2003، ص ص 02-03.

الفرع الثاني: مرحلة صدور القانون رقم 23-07

يشكل القانون رقم 23-07 المؤرخ في 21 جوان 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، والذي ألغى القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، تحولاً هاماً في نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، حيث يهدف هذا القانون الجديد إلى تحديث وتطوير آليات الرقابة والتسيير المالي بما يتماشى مع المستجدات الاقتصادية والإدارية، وكمحاولة للرفع من كفاءة تسيير المالية العمومية في البلاد⁽¹⁾.

بعد صدور هذا القانون تلاه صدور المراسيم التنفيذية المتعلقة بالمحاسبة العمومية والمتمثلة فيما يلي:

- المرسوم التنفيذي رقم 24-90 المؤرخ في 12 شعبان عام 1445 الموافق لـ 22 فيفري سنة 2024، يحدد محتوى وكيفيات تطبيق المحاسبة العمومية⁽²⁾.
- المرسوم التنفيذي رقم 24-91 المؤرخ في 12 شعبان عام 1445 الموافق لـ 22 فيفري سنة 2024، يحدد إجراءات الدفع بالاعتماد من النفقات العمومية⁽³⁾.
- المرسوم التنفيذي رقم 24-92 المؤرخ في 12 شعبان عام 1445 الموافق لـ 22 فيفري سنة 2024، يحدد شروط وكيفيات الاستخلاف وتفويض الإمضاء وتعيين الأمرين بالصرف المكلفين⁽⁴⁾.

¹ - حمزة شخاب، «توجهات إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر من منظور القانون رقم 23-07 المؤرخ في 21 جوان 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي»، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المركز الجامعي بريك، المجلد 07، العدد 01، 2024، ص 321.

² - المرسوم التنفيذي رقم 24-90 المؤرخ في 12 شعبان عام 1445 الموافق لـ 22 فيفري سنة 2024، يحدد محتوى وكيفيات تطبيق المحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية العدد 15، الصادرة بتاريخ 19 شعبان عام 1445 الموافق لـ 29 فيراير سنة 2024.

³ - المرسوم التنفيذي رقم 24-91 المؤرخ في 12 شعبان عام 1445 الموافق لـ 22 فيفري سنة 2024، يحدد إجراءات الدفع بالاعتماد من النفقات العمومية، الجريدة الرسمية العدد 15، الصادرة بتاريخ 19 شعبان عام 1445 الموافق لـ 29 فيراير سنة 2024.

⁴ - المرسوم التنفيذي رقم 24-92 المؤرخ في 12 شعبان عام 1445 الموافق لـ 22 فيفري سنة 2024، يحدد شروط وكيفيات الاستخلاف وتفويض الإمضاء وتعيين الأمرين بالصرف المكلفين، الجريدة الرسمية العدد 15، الصادرة بتاريخ 19 شعبان عام 1445 الموافق لـ 29 فيراير سنة 2024.

- المرسوم التنفيذي رقم 24-93 المؤرخ في 12 شعبان عام 1445 الموافق لـ 22 فيفري سنة 2024، يحدد فئات متعاملي الخزينة وكيفيات تسيير حسابات إيداع الأموال⁽¹⁾.
- المرسوم التنفيذي رقم 24-343 المؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1446 الموافق لـ 14 أكتوبر سنة 2024، يحدد كيفيات تعيين واعتماد المحاسبين العموميين⁽²⁾.
- المرسوم التنفيذي رقم 24-344 المؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1446 الموافق لـ 14 أكتوبر سنة 2024، يحدد إجراءات تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين⁽³⁾.
- المرسوم التنفيذي رقم 24-345 المؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1446 الموافق لـ 14 أكتوبر سنة 2024، يحدد شروط الأخذ بالمسؤولية المالية للمحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحسابات⁽⁴⁾.
- المرسوم التنفيذي رقم 24-346 المؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1446 الموافق لـ 14 أكتوبر سنة 2024، يحدد كيفيات إنشاء وكالات الإيرادات والنفقات وتنظيمها وسيرها ومراقبتها⁽⁵⁾.

¹ - المرسوم التنفيذي رقم 24-93 المؤرخ في 12 شعبان عام 1445 الموافق لـ 22 فيفري سنة 2024، يحدد فئات متعاملي الخزينة وكيفيات تسيير حسابات إيداع الأموال، الجريدة الرسمية العدد 15، الصادرة بتاريخ 19 شعبان عام 1445 الموافق لـ 29 فبراير سنة 2024.

² - المرسوم التنفيذي رقم 24-343 المؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1446 الموافق لـ 14 أكتوبر سنة 2024، يحدد كيفيات تعيين واعتماد المحاسبين العموميين، الجريدة الرسمية العدد 71، الصادرة بتاريخ 19 ربيع الثاني عام 1446 الموافق لـ 22 أكتوبر سنة 2024.

³ - المرسوم التنفيذي رقم 24-344 المؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1446 الموافق لـ 14 أكتوبر سنة 2024، يحدد إجراءات تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين، الجريدة الرسمية العدد 71، الصادرة بتاريخ 19 ربيع الثاني عام 1446 الموافق لـ 22 أكتوبر سنة 2024.

⁴ - المرسوم التنفيذي رقم 24-345 المؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1446 الموافق لـ 14 أكتوبر سنة 2024، يحدد شروط الأخذ بالمسؤولية المالية للمحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحسابات، الجريدة الرسمية العدد 71، الصادرة بتاريخ 19 ربيع الثاني عام 1446 الموافق لـ 22 أكتوبر سنة 2024.

⁵ - المرسوم التنفيذي رقم 24-346 المؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1446 الموافق لـ 14 أكتوبر سنة 2024، يحدد كيفيات إنشاء وكالات الإيرادات والنفقات وتنظيمها وسيرها ومراقبتها، الجريدة الرسمية العدد 71، الصادرة بتاريخ 19 ربيع الثاني عام 1446 الموافق لـ 22 أكتوبر سنة 2024.

بالإضافة إلى الإطار التشريعي والتنظيمي الذي يمثلان المصدرين الأساسيين للمعايير المحاسبية للقطاع العام بصفة عامة، والمحاسب العمومي بصفة خاصة، توجد مصادر أخرى لهذه المعايير تتضمن ما يلي:

▪ **الدستور:** يمثل دستور الصادر في سنة 1996 المعدل والمتمم بالمرسوم الرئاسي رقم 20-442 المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2020⁽¹⁾ القانون الأساسي للدولة في الجزائر، وإطاراً قانونياً أسمى يتضمن مبادئ وتوجيهات عامة تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر على قواعد المحاسبة العمومية، فعلى سبيل المثال، تنص بعض أحكام الدستور على صلاحيات البرلمان في ممارسة الرقابة على استخدام الحكومة للاعتمادات المالية التي يقرها، وذلك من أجل استخلاص المداخل المستحقة لفائدة الدولة وصرف الاعتمادات المقررة للوفاء بالديون المترتبة في ذمتها⁽²⁾.

▪ **الاجتهاد القضائي:** يمثل الاجتهاد القضائي مصدراً حيوياً لتفسير وتطبيق قواعد المحاسبة العمومية، خاصة عندما تكون النصوص التشريعية والتنظيمية غامضة، أو محل خلاف وتفسيرات متباينة أثناء التطبيق العملي، أو عندما يوجد فراغ قانوني لم تتناوله النصوص بشكل مباشر.

وتجدر الإشارة أنّ قانون المالية السنوي واللوائح التطبيقية الصادرة عن المديرية العامة للمحاسبة بوزارة المالية يشكلان مصدرين تشريعيين وتنظيميين حيويين ومباشرين لقواعد المحاسبة العمومية في الجزائر، حيث يوفر القانون الإطار العام وتفصل اللوائح الجوانب التقنية والتطبيقية.

المطلب الثاني: علاقة المحاسب العمومي بأعوان المحاسبة الآخرين

تعهد مهمة تنفيذ العمليات المالية للدولة إلى عدد من الأعوان، يختص كل منهم بمهام وسلطات محددة قانوناً، وقد حدّد القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية

¹ - المرسوم الرئاسي رقم 20-442 المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2020، يتعلق بإصدار التعديل الدستوري، المصادق عليه في استفتاء أول نوفمبر سنة 2020، الجريدة الرسمية العدد 82، الصادرة بتاريخ 15 جمادى الأولى عام 1442 الموافق لـ 30 ديسمبر سنة 2020.

² - علي محمد بديار، «الرقابة البرلمانية على الميزانية العامة من خلال قانون ضبط الميزانية»، مجلة صوت القانون، جامعة خميس مليانة، المجلد 08، العدد 02، 2022، ص 924.

والتسيير المالي الأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانية والعمليات المالية بصنفين هما: الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون، أما العون الثالث فهو المراقب الميزانياتي ويتم تعيينه من طرف الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهمة التحقق من مشروعية النفقة التي يقوم بها الأمر بالصرف.

سنتناول في هذا المطلب العلاقة بين المحاسب العمومي وبين الأمر بالصرف (الفرع الأول)، ثم نتناول العلاقة بين المحاسب العمومي والمراقب الميزانياتي (الفرع الثاني).

الفرع الأول: علاقة المحاسب العمومي بالأمر بالصرف

يُعتبر الأمر بالصرف مسؤولاً إدارياً يُعين على رأس هيئة عمومية، ويضطلع بمهام إدارية ومالية في سياق تنفيذ ميزانية الهيئة المكلف بإدارتها، سيتناول هذا الفرع دراسة وتحليل طبيعة نشاط الأمر بالصرف من منظور المحاسبة العمومية، وذلك من خلال تعريف الأمر بالصرف، وتصنيفاته المختلفة، والمهام الموكلة إليه (أولاً)، ثم نتناول علاقته بالمحاسب العمومي.

أولاً- تعرف الأمر بالصرف ومهامه

1- تعريف الأمر بالصرف

بشكل عام، يُعرّف الأمر بالصرف بأنه أي شخص مخول قانوناً بإدارة وتسيير شؤون هيئة عمومية، سواء من الناحية المالية أو الإدارية، بصفته رئيساً لها، كما هو الشأن بالنسبة للوزير، والوالي، ورئيس المجلس الشعبي البلدي، ورئيس المؤسسة الإدارية ذات الطابع الإداري، أما من وجهة النظر المالية، فإن الأمر بالصرف هو المسؤول المكلف بالتسيير المالي لهيئة أو مؤسسة عمومية ذات طابع إداري أو مصلحة من مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة، وكل شخص يؤهل قانوناً لاكتساب هذه الصفة⁽¹⁾.

ويعدّ أمراً بالصرف في مفهوم هذا القانون، كل شخص معين أو منتخب أو مكلف يخول بتنفيذ العمليات الميزانياتية والمالية والممتلكات للأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون⁽²⁾، والآمرون بالصرف مسؤولون عن العمليات الخاصة بتسيير

¹ خالد سكوتي، «الأمر بالصرف كأول فاعل في عملية الرقابة»، معالم للدراسات القانونية والسياسية، المركز الجامعي، تندوف، المجلد 04، العدد 02، 2020، ص 217.

² - المادة 4 من القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

الاعتمادات، وتفويضها حسب المادة 2 من المرسوم التنفيذي 20-404 الذي يحدد كيفية تسيير وتفويض الاعتمادات المالية⁽¹⁾.

2- مهام الأمر بالصرف

وحسب المادة 4 من القانون 23-07 فقد حددت مهام الأمر بالصرف، حيث يكلف

بما يلي:

- إثبات الحقوق والالتزامات،
- تصفية الإيرادات وإصدار أوامر الإيرادات المتعلقة بها،
- ضمان الالتزام والتصفية والأمر بالصرف وإصدار حوالات الدفع، في حدود الاعتمادات المفتوحة أو المفوضة باستثناء الاعتمادات التقييمية،
- إصدار أوامر الحركة التي تمس الممتلكات والمواد الخاصة بالدولة والهيئات العمومية الأخرى المذكورة في المادة الأولى ضمن القانون 23-07.
- الحفاظ على الممتلكات الموضوعة تحت تصرفه،

كما يضمن الأمر بالصرف برمجة الاعتمادات المالية وتوفيرها وتوزيعها.

وبالتالي تتمحور المهام الجديدة للأمر بالصرف ضمن إطار محاسبة الميزانية العامة للدولة حول عمليتي الالتزام والأمر بالصرف حيث تتضمن هذه المهام إدارة وتسجيل، وتقييم وضعية الميزانية العامة من خلال البرامج المحددة في نهاية كل عام مالي، كما يقع على عاتقه تنفيذ الحسابات الإدارية وإرسالها إلى مجلس المحاسبة، حيث يجب أن يتضمن هذا الحساب الاعتمادات المخصصة ومبالغ الالتزام المتعلقة بالاعتمادات الموقعة من قبله، إضافة إلى توقيعات المحاسب العمومي والمراقب المالي، أما بالنسبة لالتزاماته الرئيسية، فتشمل الالتزام بالنفقات العمومية، ترتيب الالتزامات الإجمالية، وترتيب الالتزامات المتعلقة بالنفقات العمومية⁽²⁾.

¹ - المرسوم التنفيذي رقم 20-404 المؤرخ في 14 جمادى الأولى عام 1442 الموافق لـ 29 ديسمبر سنة 2020، يحدد كيفية تسيير وتفويض الاعتمادات المالية، الجريدة الرسمية العدد 80، الصادرة بتاريخ 29 ديسمبر سنة 2020.

² - سهام زرقان، «الدور الجديد للأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية في ظل الإصلاح المحاسبي للقطاع العام في الجزائر - قراءة في القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي»، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، المجلد 07، العدد 02، 2023، ص 329.

ثانيا - العلاقة بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف

على الرغم من كلا المحاسب العمومي والأمر بالصرف، من الأعوان المتدخلين في تنفيذ الميزانية، إلا أن العلاقة بينهما تقوم على مبدأ الفصل في الوظائف، ويسمى بمبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، هذا المبدأ هو الأساس الذي تقوم عليه المحاسبة العمومية، كل واحد منهما يتدخل في مراحل إجراء عملية التنفيذ حسب اختصاصاته وصلاحياته الذي يخولها إياه القانون⁽¹⁾ وهو مبدأ منصوص عليه في المادة 32 من القانون 23-07 السالف الذكر، الذي جاء فيها: «تتألف وظيفة الأمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي».

كما أنه لا يمكن بأي حال من الأحوال للأزواج والآباء والأبناء والإخوة من الدرجة الأولى للأمرين بالصرف أن يكونوا محاسبين عموميين مختصين لهم⁽²⁾، كما لا يمكن أن يحتج بدرجة القرابة المذكورة سافا أمام المحاسبين العموميين للوكالات المالية عند تحصيلهم بعض الإيرادات المترتبة على عاتقهم⁽³⁾.

كما تبرز العلاقة بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي من خلال طبيعة هاذين العونين المكلفان بتطبيق المحاسبة العمومية، وقد حددها المشرع الجزائري من خلال القانون 23-07 بصنفين هما: الأمر بالصرف والمحاسبون العموميون، حيث يمثل الأمر بالصرف سلطة الميزانية بينما يمثل المحاسب العمومي سلطة الخزينة، وخص كل واحد منهما بمهام تعتبر نوعا ما معقدة لارتباطها الوثيق بتطبيق القوانين والإجراءات والتعليمات السارية المفعول، حيث يتولى الأمر بالصرف مهمة تنفيذ المرحلة الإدارية سواء لتحصيل أو صرف النفقة، ويتولى المحاسب العمومي المرحلة المحاسبية المتمثلة في تحصيل الإيرادات أو تسديد النفقة، ويمكن ملاحظة هذه العلاقة التكاملية، من خلال مهمة المحاسب العمومي التي تبدأ عندما تنتهي مهمة الأمر بالصرف، غير أنه لا يمكن لأحدهما إتمام المرحلتين معا وهذا أخذاً بمبدأ الفصل بين المهام⁽⁴⁾.

¹ - يوسف جيلالي، «النظام القانوني للأمر بالصرف في القانون الجزائري»، مجلة القانون، المركز الجامعي أحمد زبانة، غليزان، المجلد 05، العدد 01، 2016، ص 78.

² - المادة 33 من القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

³ - المادة 34 من نفس القانون.

⁴ - سهام زرقان، المرجع السابق، ص 326.

الفرع الثاني: علاقة المحاسب العمومي بالمراقب الميزانياتي

الرقابة المالية جزءاً أساسياً من الإدارة السليمة للموارد العامة، وفي قلب هذه العملية يبرز دور كل من المحاسب العمومي والمراقب الميزانياتي، فعلى الرغم من أن كليهما يساهم في ضمان تنفيذ الميزانية بكفاءة ووفقاً للقانون، إلا أن مهام كل منهما تختلف في نطاقها وتوقيتها، فبينما يضطلع المحاسب العمومي بمسؤولية تنفيذ الميزانية من خلال عمليات تحصيل الإيرادات ودفع النفقات، يركز المراقب الميزانياتي على الرقابة المسبقة لضمان التزام جميع النفقات بالتشريعات والأنظمة المعمول بها قبل صرفها، هذا التمييز في الأدوار يخلق نظاماً متكاملًا يهدف إلى تحقيق الشفافية والانضباط المالي.

وعليه، وقبل التطرق لإبراز هذه العلاقة لا بدّ أن من تقديم مفهوم المراقب الميزانياتي وذلك من خلال تعريفه، مجال ممارسته ثم مهامه.

أولاً- تعريف المراقب الميزانياتي ومجالاته ومهامه

1-تعريف المراقب الميزانياتي ومجالاته

استحدث القانون العضوي رقم 18- 15 المتعلق بقوانين المالية السالف الذكر تغييراً في مصطلح الرقابة المالية السابقة على النفقات إلى المراقبة الميزانياتية، بالنظر إلى توسيع الاختصاص المراقب الميزانياتي (المراقب المالي سابقاً)، ليشمل الإشراف على البرمجة الميزانياتية، حيث لم يتطرق المشرع إلى تعريفه لهذا الجهاز وإنما بين اختصاصاته وطرق تعيينه.

وقد جاء في المرسوم التنفيذي رقم 11- 381 المتعلق بمصالح المالية أن المراقب المالي⁽¹⁾ هو موظف تابع لوزارة المالية موجود على مستوى الإدارة المركزية والولاية والبلدية يعيّن هو ومساعديه بموجب قرار من طرف وزير المالية، وبالتالي يمارس المراقب الميزانياتي مهامه تحت سلطة الوزير المكلف بالميزانية، وهو ما أكدته المادة 103 من القانون 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي والتي نصت على: «يمارس الرقابة الميزانياتية مراقب ميزانياتي تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية».

¹ - المرسوم التنفيذي رقم 11- 381 المؤرخ في 25 ذي الحجة عام 1432 الموافق لـ 21 نوفمبر سنة 2011، يتعلق بمصالح المراقبة المالية، الجريدة الرسمية العدد 64، الصادرة بتاريخ 27 نوفمبر سنة 2011.

أما بخصوص مجالاته، فنجد في هذا الصدد المنشور الصادر عن المديرية العامة للميزانية رقم 9658 المؤرخ في 15 ديسمبر سنة 2022 الذي حدد مهامه الرقابية من حيث الالتزام بالنفقات وكذا مرافقة الأمرين بالصرف فيما يخص صرف ميزانيات المؤسسات والإدارات التابعة للدولة وكذا الملحقة والنفقات الملتزم بها والمتعلقة بالحسابات الخاصة للخرينة ونفقات ميزانية الولاية والبلدية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري وكذا المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والثقافي والمهني والمؤسسات ذات الطابع الإداري المماثلة والثقافي للتشريع المعمول به (1).

2- المحاسبة التي يمسكها المراقب الميزانياتي

- **محاسبة خاصة بالالتزامات بالنفقات:** تمسك محاسبة الالتزامات طبقا للمدونات الميزانياتي الجاري العمل بها، من خلال تطبيقات الإعلام الآلي أو بطاقات المحاسبة تضعها المصالح المختصة للوزير المكلف بالميزانية.

- **محاسبة خاصة بمناصب الشغل المالية:** تشمل مراقبة وإدارة النفقات والإيرادات المتعلقة بالأجور والرواتب، البدلات، المكافآت، والنفقات الأخرى المتعلقة بالموظفين.

- **سجلات تدوين التأشير والرفض والآراء:** هي جزء مهم من عملية إدارة الموارد البشرية والمحاسبة المالية في الشركات، هذه السجلات تساعد في تتبع ومراقبة جميع القرارات المتعلقة بالموظفين، مثل الترقيات، التوظيف، الرفض، والإجراءات التأديبية (2).

وطبقا لأحكام التعليم 9796 المؤرخة في 20 ديسمبر سنة 2022 تم تحديد كيفية مسك المراقبين الميزانياتيين لمحاسبة الالتزامات وكذا محتواها، وهذا في إطار تنفيذ ميزانية الدولة وميزانيات المؤسسات العمومية والتي جاء فيها: يمسك المراقبون الميزانياتيون محاسبة الالتزام بالنفقات للمدونات الميزانياتية من خلال تطبيق الإعلام الآلي أو البطاقات المحاسبية كما يلي: محاسبة الالتزام بعنوان الميزانية العامة للدولة وتسجل نفقات الاستثمار حسب النشاط والنشاط الفرعي والعنوان والصنف ونفقات التحويل نفقات العناوين الأخرى بفرض

¹ - شافية حفار، سهام رحال، «دور المراقب الميزانياتي في الرقابة على الصفقات العمومية قراءة في المستجدات التشريعية الأخيرة»، المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية والسياسية، جامعة عمار تليجي، الأغواط، المجلد 08، العدد، 2024، ص 499.

² - التعليم رقم 9658 المؤرخة في 15 ديسمبر سنة 2022.

رقابة على: رخص الالتزام، رخص الالتزام المراجعة، رخص الالتزام المستهلكة، سحب مشاريع الالتزامات والأرصدة المتوفرة⁽¹⁾.

أما بخصوص الدور الجديد للمراقب الميزانياتي ضمن الإصلاحات التي شملها النظام المحاسبي فتتمثل في الدور الإعلامي، والدور الاستشاري.

أ- الدور الإعلامي

يتمثل هذا الدور من خلال إعداد المراقب الميزانياتي للتقارير الثلاثية خلال السنة، فهو ملزم بتحويل تقرير عند نهاية كل ثلاثي من السنة إلى الوزير المكلف بالميزانية يعلمه من خلاله حول حجم النفقات الملتزم بها وكذا تعداد مناصب الشغل المالية، كما يعدّ تقريراً سنوياً منفصلاً موجه إلى الوزير المكلف بالميزانية مضمناً إياه كل العمليات التي باشروها خلال السنة والصعوبات التي تلقاها خلال مزاولته لنشاطه ومدى تنفيذ الميزانية، ويكلل هذا التقرير باقتراحات وآراء حول طرق وآليات تحقق نجاعة في تنفيذ النفقات العمومية⁽²⁾.

ب- الدور الاستشاري:

يقوم المراقب الميزانياتي نصائح في المجال المالي وذلك بمبادرة منه أو بطلب من الأمر بالصرف ما يلي:

- ✓ إعداد مختلف وثائق برمجة الاعتمادات؛
- ✓ اختيار الإجراءات المناسب فيما يخص الصفقات لعمومية والإجراءات المكيفة؛
- ✓ حركات الاعتمادات التي يقوم بها الأمر بالصرف؛
- ✓ تحديد النفقات الإلزامية؛
- ✓ يقوم بإعداد تقارير النشاط والمردودية فيما يخص المؤسسات العمومية وعروض حال التنفيذ⁽³⁾.

¹ - شافية حفار، سهام رحال، المرجع السابق، ص 500.

² - شافية حفار، سهام رحال، المرجع السابق، ص 501.

³ - زينب جبار، وحيدة اليزيد، دور القانون 23-07 في المحاسبة العمومية وترشيد النفقات العمومية -دراسة حالة حول مديرية الإدارة المحلية أم البواقي-، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2023-2024، ص 26.

ثانياً - العلاقة بين المحاسب العمومي والمراقب الميزانياتي

تتجلى العلاقة بين المحاسب العمومي والمراقب الميزانياتي في كونهما شريكين أساسيين ومكملين لبعضهما البعض ضمن منظومة الرقابة السابقة على التصرفات المالية، حيث أنّ كلاهما يعمل تحت مظلة وزارة المالية، ويشتركان في مهمة ضمان سلامة وشرعية العمليات المالية قبل دخولها حيز التنفيذ

حيث تعتبر الرقابة السابقة أهم مرحلة في الرقابة المالية، حيث تهدف إلى مراقبة التصرفات المالية قبل وقوعها سواء كانت متعلقة بالنفقات أو التعاقدات أو التصرفات المالية الأخرى، أي أنّ هذه الرقابة تسبق مرحلة دخول التصرف المالي حيز التنفيذ، قبل أن يصبح الأمر بالتحصيل أو الأمر الدفع نافذاً، إذ أنها تواكب عملية تنفيذ الميزانية وتكون قبل التأشيرة وإعطاء الإذن بصرف النفقات وتحصيل الإيرادات، وعليه يمكن اعتبار هذا النوع من الرقابة إجراء وقائياً وحمائياً يهدف إلى منع وقوع أي تجاوزات وتلاعبات غير مشروعة، وتحرص على التطبيق السليم للنصوص القانونية، وتمنع حصول أي خرق لها في سبيل حماية المال العام، وبالتالي ويتقاسم مهمة الرقابة المالية السابقة طرفان أساسيان يمثلان وزارة المالية هما المراقب الميزانياتي والمحاسب العمومي (1).

تتميز العلاقة بين المراقب الميزانياتي والمحاسب العمومي بطبيعة تكاملية ورقابية مزدوجة على العمليات المالية التي يصدرها الأمر بالصرف، فبينما يمارس المراقب الميزانياتي رقابة قبلية، متأكداً من وجود الالتزام، وتوفر الاعتمادات والمناصب المالية، ولا يمنح التأشيرة إلا بعد التحقق التام من مطابقة العملية للتشريعات والقوانين، يأتي دور المحاسب العمومي ليكمل هذه الرقابة، إذ يقوم المحاسب العمومي بمسؤولية مراجعة مشروعية النفقة بعد صدور أمر الدفع، أي في مرحلة تالية، وبهذا، يشكل الاثنان معاً نظاماً متكاملًا للرقابة المالية، حيث يعتمد كل منهما على عناصر محددة قانوناً لضمان الشفافية، المشروعية، وحماية المال العام في جميع مراحل تنفيذ الميزانية (2).

¹ - خديجة عبد اللاوي، «رقابة المراقب المالي للنفقات العمومية»، المجلة المتوسطة للقانون والاقتصاد، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، المجلد 01، العدد 01، 2016، ص 84.

² - أمال عيادي وآخرون، «النظام القانوني للمحاسب العمومي في ظل القانون رقم 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي»، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص: قانون عام اقتصادي، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2023-2024، ص 28.

خلاصة الفصل الأول:

حاولنا من خلال هذا الفصل إلقاء نظرة على الإطار المفاهيمي للمحاسب العمومي، من خلال القانون 23-07 المتضمن المحاسبة العمومية والتسيير المالي، واتضح لنا أن المحاسب العمومي هو كل موظف أو عون له الصفة القانونية لممارسة باسم الدولة والجماعات المحلية والهيئات العمومية عمليات الإيرادات والنفقات وحيازة وتداول الأموال والقيم العمومية، كما صنف هذا القانون المحاسبين العموميين إلى ستة أصناف، وقسمهم وظيفياً وعضوياً (حسب الهيئات) إلى محاسبين مختصين، مفوضين، رئيسيين، ثانويين، ومحاسبين الأموال والقيم والتركيز المحاسبي.

كما تناولنا كيفية تعيين المحاسبين العموميين، وتبين لنا أنهم يعينون من قبل الوزير المكلف بالمالية لموظفي وزارته، بينما يُمنح الاعتماد للمحاسبين العموميين من خارجها، كما تبين لنا أنه قبل التصيب الفعلي للمحاسب العمومي وبداية مهامه، يتعين عليه تأدية القسم مع تقديم ضمانات مالية، بعدها يقوم بتسليم واستلام المهام بينه وبين المحاسب العمومي القديم.

وقد تعززت استقلالية قانون المحاسبة العمومية بشكل واضح وجلي، وأصبح يتمتع بكيان قانوني مستقل بذاته وهذا ما لاحظناه من خلال دراستنا للتطور التشريعي الذي مرّ به النظام المحاسبي في الجزائري من خلال النصوص القانونية والتنظيمية المتعاقبة والتي شكلت حجر الزاوية للنظام القانوني للأعوان المحاسبة العمومية.

كما تطرّقنا للعلاقة التي تربط المحاسب العمومي بالأعوان المتدخلين في تنفيذ الميزانية، حيث صنّف القانون 23-07، المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، الأعوان المكلفين بتنفيذ الميزانية والعمليات المالية إلى صنفين رئيسيين هما الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون، ويضاف إليهما عون ثالث، وهو المراقب الميزانياتي. ليكمل بذلك حلقة الرقابة على المال العام.

الفصل الثاني:

القواعد الوظيفية للمحاسب

العمومي

يلعب المحاسب العمومي دورًا حيويًا ومحوريًا في تنفيذ الميزانية، فهو ليس مجرد موظف إداري، بل هو الشخص المؤهل قانونًا للقيام بجميع العمليات الحسابية اللازمة لتحصيل الموارد وصرف الاعتمادات، بصفته أحد أعوان المحاسبة العمومية والركيزة الأساسية فيها، تقع عليه التزامات ومسؤوليات كبيرة، حيث يخضع لرقابة دقيقة بمناسبة أداء مهامه لضمان الشفافية والمساءلة في إدارة الأموال العامة، وفي المقابل يتمتع المحاسب العمومي بضمانات قانونية تحميه من تحمل المسؤولية غير المبررة، مما يضمن له أداء واجباته بحيادية وفعالية.

لقد شكل القانون رقم 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي نقلة نوعية في مجال المحاسبة العمومية، حيث ألغى القانون السابق 90-21 وجاء بإجراءات جديدة تتوافق مع مبادئ القانون العضوي لقوانين المالية 18-15، يعكس هذا التحديث سعي المشرع لمواكبة التطورات العالمية في المحاسبة العمومية، مما يضمن كفاءة وشفافية أكبر في إدارة الأموال العامة.

وبناء على ما تقدم سنتناول في هذا الفصل الإطار الوظيفي للمحاسب العمومي (المبحث الأول)، ثم نتناول مسؤولية المحاسب العمومي (المبحث الثاني).

المبحث الأول: الإطار الوظيفي للمحاسب العمومي

يُعد المحاسب العمومي من بين الأعوان الرئيسيين المكلفين بتنفيذ الميزانية العمومية، ويلعب دورًا فعالاً في حماية المال العام، نظرًا لأهمية هذه المهمة، فقد حرص المشرع الجزائري على وضع مجموعة من القواعد القانونية المنظمة لوظيفة ومهام المحاسب العمومي من خلال نصوص القانون 07-23 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي، بالإضافة إلى المراسيم التنظيمية، كما يراقب المحاسب العمومي مشروعية تحصيل الإيرادات أو دفع النفقات، التي تُعد كمرحلة رابعة من مراحل تنفيذ النفقة⁽¹⁾، وبالتالي قبل القيام بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات يقوم المحاسب العمومي بعدة رقابات شرعية لتنفيذ العمليات المالية العمومية الموكلة إليه.

سنتناول في هذا المبحث صلاحيات المحاسب العمومي ومهامه الجديدة التي نص عليها القانون 07-23 من خلال (المطلب الأول)، ثم نتناول موضوع الرقابة الممارسة من طرف المحاسب العمومي (المطلب الثاني).

المطلب الأول: صلاحيات المحاسب العمومي ومهامه الجديدة

لقد أحدث القانون رقم 07-23 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي تغييرات جوهرية في مهام المحاسبين العموميين، فبالإضافة إلى المهام الأساسية التقليدية التي كانت متعارف عليها في الأدبيات القانونية والمالية خاصة القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية الملغى، فقد أضيفت لهم مهام مستجدة، هذه المهام الجديدة جاءت نتيجة التحولات والإصلاحات العميقة التي شهدتها المحاسبة العمومية، وتهدف إلى تعزيز الشفافية والفعالية في إدارة المال العام.

وعليه سنتناول في هذا المطلب مهام وإجراءات عمل المحاسب العمومي (الفرع الأول)، ثم نتناول المهام الجديدة للمحاسب المنصوص عليها في القانون رقم 07-23 من خلال (الفرع الثاني).

¹ - خالد سكوتي، «دور المحاسب العمومي في مراقبة الميزانية»، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، جامعة تمنراست، المجلد 09، العدد 03، 2020، ص 91.

الفرع الأول: مهام وإجراءات عمل المحاسب العمومي

سنتناول في هذا الفرع المهام الرئيسية للمحاسب العمومي المنصوص عليها في المادة 24 من القانون رقم 23-07 (أولا)، ثم نتناول الإجراءات الحديثة لمسك المحاسبة العمومية من طرف المحاسب العمومي المتمثلة أساسا في نظام المعلومات المحاسبي (ثانيا).

أولا- المهام الرئيسية للمحاسب العمومي

على العكس من الأمرين بالصرف الذين تعتبر اختصاصاتهم المالية ملحقة أو مكملة لوظائفهم الإدارية فإن المحاسبين العموميين يمارسون صلاحيات أصلية حيث أن دورهم ومهامهم تكمن في تنفيذ الميزانيات ومختلف العمليات المالية⁽¹⁾.

من خلال التمعّن في القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية الملغى، الذي نص على صلاحيات ومهام المحاسب العمومي في مواد متفرقة⁽²⁾، فإننا نجد القانون رقم 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي قد حصر هذه الصلاحيات في المادة 24 منه، وبالتالي حددها بأكثر دقة ووضوح.

ومن خلال المادة 24 سالفه الذكر يكلف المحاسب العمومي بما يلي:

- تحصيل الإيرادات و/أو دفع النفقات
- حراسة وحفظ الأموال والسندات والقيم والأغراض أو المواد المكلف بها،
- تداول الأموال والسندات والقيم وحركة حسابات الموجودات،
- مسك المحاسبة الميزانية على أساس مبدأ محاسبة الصندوق،
- مسك المحاسبة العامة على أساس مبدأ الحقوق والالتزامات المثبتة،
- التقبيد المحاسبي للقيم غير الثابتة،
- إعداد القوائم المالية وحساب التسيير،
- حفظ الوثائق الثبوتية والمستندات المحاسبية للعمليات المنفذة على مستوى المركز المحاسبي الذي يسيره⁽³⁾.

¹ - عبد المطلب بيسار، «دور أعوان المحاسبة العمومية في فعالية تنفيذ ميزانية الجماعات المحلية -دراسة تحليلية لتنفيذ ميزانية البلدية-»، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة الوادي، المجلد 12، العدد 01، 2021، ص 152.

² - وفقا للمواد 35، 36، 37، من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية الملغى.

³ - المادة 24 من القانون 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي.

ثانياً - الإجراءات الحديثة لمسك المحاسبة العمومية من طرف المحاسب العمومي

تعد الجهود الرامية لتطوير نظام معلوماتي محاسبي جزءاً لا يتجزأ من إستراتيجية رقمنة القطاعات العمومية، حيث يركز هذا النظام على قاعدة بيانات مركزية وشاملة، تجمع كافة المعلومات المتعلقة بموارد الدولة وأعبائها، وتفاصيل الهياكل العامة، إضافة إلى الممتلكات العامة وطرق إدارتها.

تساهم مختلف الهيئات في جمع هذه البيانات وتوفيرها، لتوضع لاحقاً تحت تصرف المراكز المحاسبية والسلطات المركزية لوزارة المالية، مما يمكنها من استخلاص الوضعية والمركز المالي للدولة، والذي يتجسد في الحساب العام للدولة والجدول المالية الملحقة به، إن استخدام نظام المعلومات المحاسبي هذا لا يشكل مجرد خطوة أولية، بل هو شرط رئيسي لتجسيد الإصلاحات المحاسبية في القطاع العام⁽¹⁾، وهو ما نصت عليه صراحة المادة 81 من القانون 07-23 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي⁽²⁾.

كما نصت المادة 82 من نفس القانون على أنه يجب مسك المحاسبة العمومية بواسطة رقمية، تراعى فيها شروط حفظ البيانات وتعريفها وتأمينها ومصداقياتها واسترجاعها، كما يمكن إعداد وإرسال وحفظ المستندات والوثائق الثبوتية بشكل رقمي ضمن الشروط المنصوص عليها بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية⁽³⁾.

وفي هذا الإطار ومن أجل استكمال الإصلاحات المحاسبية في القطاع العمومي جاء المرسوم التنفيذي رقم 24-90 المؤرخ في 22 فيفري 2024 ليحدد محتوى وكيفية تطبيق المحاسبة العمومية بأنواعها الثلاثة، غير أنه لم يتطرق لكثير من النقاط التي تعيق تطبيق جملة الإصلاحات التي أقرها قانون المحاسبة العمومية خاصة ما تعلق بنظام المعلومات المحاسبي ومكوناته وآليات عمله.

¹ - صلاح الدين بوسري، «أهمية نظام المعلومات المحاسبي (AIS) في دعم جهود إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر»، المجلة الجزائرية للمالية العامة، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، المجلد 15، العدد 01، 2025، ص 543.

² - تنص المادة 81 من القانون 07-23 على: «تمسك المحاسبة العمومية بواسطة نظام معلومات مدمج يسمح بالتكفل بمجموع العمليات المنفذة من قبل المراكز المحاسبية»

³ - المادة 77 من القانون رقم 07-23 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي.

الفرع الثاني: المهام الجديدة للمحاسب العمومي في ظل القانون 23-07

بالمقارنة بين نصوص القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية الملغى، والقانون 23-07 المؤرخ في 21 جوان 2023 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي، نجده قد أضاف مهاما جديدة للمحاسب العمومي، سنتناولها في النقاط التالية:

أولاً- مسك المحاسب الميزانية على أساس مبدأ محاسبة الصندوق

المحاسبة الميزانية تتضمن صنفين من المحاسبة، محاسبة الالتزامات ومحاسبة الصندوق، ويقوم المحاسب العمومي بالمحاسبة العمومية على أساس مبدأ الصندوق، بتسجيل جميع العمليات عند تحصيل الإيرادات ودفع النفقات بحسب السنة المالية حسب ما نصت عليه المادة 85 من القانون رقم 23-07 على أن النتيجة المترتبة عن محاسبة الصندوق هي الفارق بين الإيرادات المحصلة والنفقات المدفوعة في الميزانية وحسابات الخزينة الخاصة.

ثانياً- مسك المحاسبة العامة على أساس مبدأ الحقوق والالتزامات المثبتة

يُعد هذا النوع من المحاسبة من بين الإصلاحات الجوهرية التي مست المحاسبة العمومية، وعلى أساسها يتم تسجيل مجمل الحركات التي تؤثر على الممتلكات والوضعيات المالية والنتيجة، وتقوم هذه المحاسبة على أساس الاستحقاق أي على مبدأ إثبات الحقوق والالتزامات، حيث تُظهر هذه المحاسبة الحسابات المدينة والدائنة والتي تعطي صورة أكثر واقعية على الوضع المالي للدولة، مما يسمح بوضع البرامج وخلق رؤية مالية أكثر دقة تساهم في تحقيق الأهداف، وتمسك هذه المحاسبة من قبل المحاسبين العموميين وفق مبدأ القيد المزدوج الذي يعبر عن بيانين أحدهما مدين يقابله آخر دائن⁽¹⁾.

وطبقا لأحكام المادة 88 من القانون 23-07 فإن هذه المحاسبة تكون سنوية

وتهدف إلى تسجيل قيد:

- العمليات الميزانية،
- عمليات الخزينة،

¹ - جبار بودالي، زوبير مكاي، «نظام المسؤولية المالية للمحاسب العمومي في ظل القانون رقم 23-07»، المرجع السابق، ص 567.

- العمليات المنجزة مع الغير والعمليات المؤقتة وعمليات التسوية،
- جرد الموجودات والمنقولات والعقارات والمخزونات والقيم غير الثابتة،
- الاهتلاكات والمؤونات والنواتج والأعباء المرتبطة بالسنة المالية (1).

ثالثاً- حفظ الوثائق الثبوتية والمستندات المحاسبية للعمليات المنفذة من طرفه

يقوم المحاسب العمومي بحفظ جميع الوثائق والمستندات الثبوتية للعمليات المالية (الإيرادات، النفقات)، وحسب المادة 77 من القانون 23-07 يمكن إعداد وإرسال وحفظ المستندات والوثائق الثبوتية بشكل رقمي، وذلك ضمن الشروط المنصوص عليها بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

كما يجب أن تحفظ الوثائق الثبوتية الخاصة بعمليات التسيير للأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين إلى غاية تقديمها لمجلس المحاسبة قصد تصفية الحسابات أو إلى غاية انقضاء عشر (10) سنوات، ابتداء من تاريخ ايداع الحساب لدى مجلس المحاسبة، وعندما يتولى الأمر بالصرف حفظ الوثائق، يمكن للمحاسب العمومي في أي وقت أن يمارس حق استظهارها كلها أو جزء منها (2).

وبناء على ما تقدم، يتبين لنا أن مهمة المحاسب العمومي تقتصر بشكل محدد على مراقبة والتحقق من مشروعية العمليات المالية عبر فحص وثائق الإثبات الخاصة بالنفقات والإيرادات، هذا يعني أنه لا يتدخل في مضمون أو مجال التسيير، فهذه الصلاحيات تبقى حكراً على الأمر بالصرف الذي يتولى تحديد أوجه استخدام الأموال العمومية ومدى ملائمة الإنفاق، وبالتالي تهدف المهام الجديدة للمحاسب العمومي إلى تدعيم التحقق من شرعية العمليات المالية وضمان الرقابة السليمة على المال العام، وذلك ضمن إطار مشاركة وتكامل مع الأمر بالصرف.

المطلب الثاني: موضوع رقابة المحاسب العمومي

يضطلع المحاسب العمومي بدور محوري في المرحلة النهائية من تنفيذ الميزانية، حيث يتولى مسؤولية إنجاز عمليتي تحصيل الإيرادات العامة وتسديد النفقات المرخصة في

¹ - المادة 88 من القانون 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي.

² - المادة 78 من القانون نفسه.

الميزانية، وبناءً على هذا الاختصاص يُعدّ المحاسب العمومي الطرف المكلف قانوناً بحراسة الأموال العمومية وتداولها وفقاً للأطر التشريعية والتنظيمية المنظمة لذلك.

وعليه سنتناول في هذا المطلب موضوع رقابة المحاسب العمومي من جانب النفقات (الفرع الأول)، موضوع رقابة المحاسب العمومي من جانب الإيرادات (الفرع الثاني).

الفرع الأول: موضوع رقابة المحاسب العمومي من جانب النفقات

تُمثل عملية تنفيذ النفقات العمومية الوظيفة الأساسية للمحاسب العمومي، تبدأ هذه العملية بقيام الأمر بالصرف بإصدار حوالة الدفع وتسليمها إلى المحاسب العمومي، وتسمى بالمرحلة المحاسبية لتنفيذ النفقات العمومية، وتُعد من صميم مهام المحاسب العمومي⁽¹⁾، تتمثل إجراءات هذه المرحلة في عملية الدفع، وقد نصت عليها المادة 59 من القانون 23-07 على أن الدفع هو الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي.

إن العمليات المالية التي ينفذها المحاسب العمومي في سياق النفقات العمومية ليست مجرد تحويلات مالية بسيطة، بل هي تخضع لإجراءات وضوابط قانونية صارمة، تهدف إلى ضبط ومراقبة تنفيذ النفقات العمومية قبل تسديدها، في هذا الإطار يضطلع المحاسب بصلاحيات رقابية حاسمة أثناء التنفيذ، لاسيما من حيث الشكل، على سندات الأمر بالدفع التي يحررها الأمر بالصرف، وقبل الموافقة على دفع أي نفقة عمومية، يجب على المحاسب العمومي، وتحت مسؤوليته الشخصية والمالية، أن يتأكد من توفر جميع الشروط القانونية اللازمة لضمان مشروعية تنفيذ تلك النفقات، وذلك وفقاً للأحكام المنظمة لذلك⁽²⁾.

1- احترام مدونة الوثائق الثبوتية للنفقة المحددة عن طريق التنظيم:

قبل الشروع في عملية تسديد أي نفقة عمومية، يتوجب على المحاسب العمومي التحقق المسبق من اكتمال المستندات الثبوتية ذات الصلة، حيث يقوم المحاسب العمومي بفحص دقيق لوجود هذه الوثائق والتأكد من امتثالها للمعايير التنظيمية التي تحدد أشكالها ومحتوياتها، لا سيما فيما يتعلق بالنفقات المصنفة حسب النشاط أو حسب طبيعتها الاقتصادية.

¹ - آمال عيادي وآخرون، المرجع السابق، ص 39.

² - المادة 27 من القانون 23-07 نصت على مجموعة من الالتزامات القانونية التي يتعين على المحاسب العمومي التقيد بها قبل الشروع في تنفيذ العمليات المتعلقة بصرف النفقات العمومية.

وفقاً لما ورد في القانون العضوي رقم 15-18 والمعدل والمتمم المتعلق بقوانين المالية⁽¹⁾، بالإضافة إلى التعليمات الصادرة في هذا الشأن، مثل التعليمات رقم 05/806 المؤرخة في 31 جانفي 2023 والمتعلقة بال نماذج الجديدة لبطاقات الالتزام وأوامر الصرف وحوالات الدفع.

2- صفة الأمر بالصرف:

وهو الإجراء الرقابي الأول الذي يتعين على المحاسب العمومي تنفيذه قبل الانتقال إلى تقييم الشروط الأخرى اللازمة للتحقق من مشروعية النفقة، فعلى افتراض إقرار صلاحية الأمر بالصرف (أو المخول له بالتفويض لدى المحاسب)، يظل من مسؤولية هذا الأخير إجراء مطابقة للتوقيع الوارد على أمر أو حوالة الدفع والمستندات المصاحبة لها مع النموذج المودع لتوقيع الأمر بالصرف (أو المفوض عنه) عند الاعتماد، وذلك بهدف التحقق من التطابق⁽²⁾.

3- توفر الاعتمادات المالية:

في إطار ممارسة الرقابة على عنصر توفر الاعتمادات المالية، يتحقق المحاسب العمومي من وجود تخصيص مالي كافٍ في الميزانية المعتمدة للجهة الإدارية الخاضعة لرقابته، ويشمل هذا التحقق التأكد من كفاية الاعتمادات لتغطية مبلغ النفقة موضوع أمر الصرف الصادر عن الأمر بالصرف، حيث يُمنع قانوناً صرف أي مبلغ يتجاوز حدود الاعتمادات المتاحة، بالإضافة إلى ذلك، يلتزم المحاسب العمومي بالتثبت من أن الاعتمادات المتاحة مُخصصة تحديداً لتغطية طبيعة النفقة المعنية، إذ لا يجوز تحميل اعتماد مخصص لبند إنفاقي معين لتغطية نفقة تتدرج ضمن بند إنفاقي آخر⁽³⁾.

¹ - هذه التصنيفات نص عليها القانون العضوي رقم 15-18 المؤرخ في 22 ذي الحجة عام 1439 الموافق لـ 2 سبتمبر سنة 2018، يتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية العدد 53، الصادرة بتاريخ 22 ذو الحجة عام 1439 الموافق لـ 2 سبتمبر سنة 2018، المعدل والمتمم بالقانون العضوي رقم 19-09 المؤرخ في 14 ربيع الثاني عام 1441 الموافق لـ 11 ديسمبر سنة 2019، الجريدة الرسمية العدد 78، الصادرة بتاريخ 21 ربيع الثاني عام 1441 الموافق لـ 18 ديسمبر سنة 2019.

² - خالد سكوتي، الدور التكاملية بين أعوان الخزينة وأعوان التنفيذ في مراقبة وتنفيذ الميزانية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع: الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر 1، بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2012-2013، ص 125.

³ - كنزة بلحسين، عبد المجيد لخذاري، المرجع السابق، ص 1604.

4- توفر السيولة ما عدا بالنسبة لميزانية الدولة:

وجود أموال في الصندوق فقد تكون الاعتمادات موجودة ولكن السيولة غير متوفرة، ما عدا بالنسبة للدولة أين يمكن التسديد رغم عدم توفر تغطية مالية.

5- تبرير أداء الخدمة:

لا يُباشِر المحاسب العمومي إجراءات الدفع إلا بعد التحقق من إنجاز الخدمة أو تسليم السلعة موضوع النفقة، يتم هذا التحقق من خلال فحص المستندات الثبوتية ذات الصلة وعبر عملية التصفية، حيث تتضمن وثيقة التصفية إقراراً صريحاً بـ "خدمة مُنجزَة" أو ما يعادله من عبارات دالة على تمام التنفيذ⁽¹⁾.

6- دقة حساب مبلغ الدين:

ومعناه التدقيق في الأرقام والمجاميع وحساب مبلغ النفقة المراد دفعه وتطابقه مع كل الوثائق الثبوتية (فواتير، وضعيات الالتزام، وضعيات الأشغال، حوالات).

7- دقة التقييد الميزانياتي:

هو قيام المحاسب العمومي بتسجيل كل العمليات المالية وفق المخطط المالي للدولة، وتحقيق مدى التزام الدولة بهذا المخطط لتحقيق نتائج فعالة، وتحري صحة تسجيل النفقة بشكل دقيق مع تحديد الحساب الذي تنتمي إليه النفقة في الميزانية.

8- وجود تأشيرات هيئات الرقابة المنصوص عليها في التشريع والتنظيم:

يتعين على المحاسب العمومي، قبل الشروع في عملية دفع أي نفقة عمومية، التحقق من خضوع هذه الأخيرة لإجراءات الرقابة القبلية من قبل كل من المراقب الميزانياتي ولجان الصفقات العمومية المختصة، يتم هذا التحقق من خلال التدقيق في التأشيرات المثبتة على سند الالتزام وفحص الملفات المرفقة والوثائق الثبوتية ذات الصلة عند الاقتضاء.⁽²⁾

9- الطابع الإبرائي للدفع:

يكتسي الدفع صفة الإبراء لذمة الأمر بالصرف تجاه المبلغ المدفوع، وقبل الشروع في هذا الإجراء، يتوجب على المحاسب العمومي التحقق من أن قيمة المبلغ المطالب به ثابتة ومحددة وقابلة للدفع قانوناً، بالإضافة إلى إثبات إنجاز الخدمة أو تسليم السلعة، كما يقع

¹ - آمال عيادي وآخرون، المرجع السابق، ص 41.

² - كنزة بلحسين، عبد المجيد لخذاري، المرجع السابق، ص 1603.

على عاتق المحاسب العمومي مسؤولية التثبت من الصفة القانونية للمستفيد من الإبراء، وذلك بالتحقق من أن الدفع يتم لصالح الدائن الأصلي المستحق.

10- عدم تقادم النفقة أو وجودها محل معارضة:

وفقاً لأحكام المادة 63 من القانون رقم 23-07، تخضع الديون المستحقة على الدولة أو الولاية أو المؤسسات العمومية لصالح الغير للتقادم وتسوى نهائياً لصالح المؤسسة العمومية المعنية بانقضاء مدة أربع (4) سنوات تبدأ من اليوم الأول للسنة المالية التي استحق فيها الدين، ما لم تتضمن الأحكام المالية نصوصاً مخالفة.⁽¹⁾، وتستثنى من ذلك:

✓ الديون التي لم يتم الأمر بصرفها ودفعها في الآجال المذكورة بفعل الإدارة.

✓ الحالات المنصوص عليها في الفقرتين الأولى والثانية من المادة 316 من القانون المدني رقم 75-58 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المعدل والمتمم⁽²⁾، وهما في حالة وجود مانع مبرر شرعاً يمنع الدائن من المطالبة بحقه وعديمي الأهلية والغائبين والمحكومين عليهم بعقوبات جنائية إذا لم يكن لهم نائب قانوني.

✓ الديون الناتجة عن الأجور ولواحق أجور العمال.

كما تتقادم نهائياً وتكتسب لصالح الهيئات الخاضعة للقانون رقم 23-07 المبالغ الواردة في كتابات المحاسبين العموميين بعنوان الودائع الإدارية والقضائية التي لم تسدّد خلال أجل 15 سنة ابتداء من أول يوم من السنة المالية التي تم تقييدها فيها، ما لم تنص أحكام قانون المالية على خلاف ذلك⁽³⁾.

وفضلاً عن ذلك، يجب أن لا يكون الدين المتمثل في مبلغ النفقة محل معارضة من طرف الغير، كما لو كان الدائن للدولة هو نفسه مدين للغير وقدّم هذا الغير معارضته في

¹ - المادة 63 من القانون 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي.

² - المادة 316 من الأمر رقم 75-58 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 هـ الموافق لـ 26 سبتمبر 1975 يتضمن القانون المدني، الجريدة الرسمية العدد 78، الصادرة بتاريخ 24 رمضان عام 1395 هـ الموافق لـ 30 سبتمبر 1975، المعدل والمتمم بالقانون رقم 05-10 المؤرخ في 13 جمادى الأولى عام 1426 هـ الموافق لـ 20 يونيو 2005، الجريدة الرسمية العدد 44، الصادرة بتاريخ 19 جمادى الأولى عام 1426 هـ الموافق لـ 26 يونيو 2005.

³ - المادة 65 من القانون 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي.

الوفاء بين يدي المحاسب العمومي الذي لم يؤشر بعد على المعاملة بالمخالصة أو الدفع، فإنه في هذه الحالة يتعين على المحاسب العمومي ألا يقوم بعملية الدفع⁽¹⁾.
 وخلاصة القول أن المشرع الجزائري قد حدّد عشرة (10) التزامات بشكل كامل ودقيق من خلال القانون 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي، على عكس ما كان معمولاً به سابقاً من خلال المادة 36 من القانون 90-21 السالف الذكر والتي لم تنص صراحة على بعض الالتزامات، وعلى العموم يجب على المحاسب العمومي بعد التأكد من شرعية النفقة العمومية، ويقوم بوضع التأشير "قابل للدفع"، مما يسمح بتسليم النفقة للدائن المعني، إضافة إلى إمكانية رفض القيام بالتسديد أو الدفع ويقوم بإعلام الأمر بالصرف عن طريق مذكرة خطية يحدد فيها أسباب الرفض لكي يجري عليها التسويات اللازمة، وفي حالة رفض الأمر بالصرف تسوية الملاحظات المشار إليها في المذكرة يرفض المحاسب العمومي وضع التأشير بصفة نهائية إلا أن سلطة المحاسب العمومي ليست مطلقة⁽²⁾.

الفرع الثاني: موضوع رقابة المحاسب العمومي من جانب الإيرادات

تعرف الإيرادات العامة بأنها: «مجموعة الدخول التي تحصل عليها الدولة من مصادر مختلفة من أجل تغطية نفقاتها العامة وتحقيق التوازن الاجتماعي والاقتصادي، ومن أهم المصادر نجد: الدومين، الضرائب والرسوم، والقرض العام»⁽³⁾، أما في مفهوم القانون 23-07 فقد نصت المادة 37 منه على: «يقصد بالإيراد المبلغ الكلي للحصائل دون إجراء المقاصة بين الإيرادات و النفقات»⁽⁴⁾.

وتشمل إيرادات الدولة أصناف الإيرادات المحددة في المادة 15 من القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم⁽⁵⁾، وقد نصت المادة 26 من القانون

¹ - محمد الصالح فنينش، الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في القانون الجزائري، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في القانون العام، جامعة الجزائر 1، بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2012، ص 152.

² - ميلود خيرجة، «محاضرات في المالية العامة»، موجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس، تخصص: قانون عام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الشهيد لخضر حمة، الوادي، 2021-2022، ص 103.

³ - رضا خلاصي، شذرات المالية العامة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2016، ص 87.

⁴ - المادة 37 من القانون رقم 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي.

⁵ - المادة 15 من القانون العضوي 18-15 المتضمن قوانين المالية المعدل والمتمم.

23- 07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي على: «يتعين على المحاسب العمومي قبل التكفل بأوامر الإيرادات التي يصدرها الأمر بالصرف: التأكد من أن الأمر بالصرف مرخص له بموجب القوانين والأنظمة المعمول بها، بإصدار الأمر بالإيراد، بالإضافة للمراقبة المادية في حدود العناصر التي يمتلكها، لصحة أوامر الإيراد وكذا أوامر الإلغاء والتخفيضات ومدى مطابقتها للتنظيم.

من خلال هذه المادة يتبين لنا أن المحاسب العمومي قبل التكفل بأوامر تحصيل الإيرادات، يجب عليه أن يتحقق من توفر كافة الشروط القانونية للتحصيل لاسيما في مجال تطبيق أجال استحقاق الإيرادات والتحقق من صحة عمليات الإثبات والتصفية وذلك عن طريق مراقبة مدى مشروعيتها ومطابقته للقوانين والأنظمة المعمول بها⁽¹⁾.

وتمر إجراءات تنفيذ الإيرادات بمرحلتين مختلفتين ومتكاملتين، الأولى مرحلة إدارية من اختصاص الأمر بالصرف والثانية مرحلة محاسبية من اختصاص المحاسب العمومي، وقد أشار القانون 23- 07 السالف الذكر إلى هذه المرحلة في القسم الثاني بعنوان: «المرحلة المحاسبية لتحصيل الإيرادات»، من الفصل الأول «عملية الإيرادات» في الباب الثاني المعنون بـ «العمليات»، وقد تضمنت عشرة (10) مواد من المادة 43 إلى غاية المادة 53 من نفس القانون.

حيث يمثل التحصيل في هذه المرحلة الإجراء الجوهري الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي⁽²⁾، أي تسوية وتحصيل الأموال المستحقة للدولة، يمثل هذا الإجراء المرحلة النهائية والحاسمة في دورة إيرادات الميزانية العامة، وقد ميز المشرع بين نوعين من التحصيل حيث تكون أوامر الإيراد موضوع تحصيل ودي أو إجباري⁽³⁾.

¹ - زهير شلال، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، شعبة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص: تسيير المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية، التجارة وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2013-2014، ص 127.

² - المادة 42 من القانون رقم 23- 07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي.

³ - المادة 43 من نفس القانون.

أولاً- التحصيل الودي

التحصيل الودي هو إجراء يسمح للمحاسب العمومي بالحصول على دفع طوعي من المدين، ويتم هذا السداد لصالح الهيئات الاعتبارية (الأشخاص المعنوية) التي يحددها القانون في مادته الأولى (1).

وفي هذه المرحلة يقوم المحاسب العمومي بإعلام الخاضع بصور سند خاص به لتحرير دينه اتجاه الخزينة العمومية، وإجراء تسوية الديون يكون إراديا من طرف الخاضع، فإذا انتهت مدة التسوية ولم يسدد الخاضع ديونه يرسل المحاسب العمومي إخطارا للخاضع للتدخل لتسوية السند الصادر، وإذا بقي هذا الإخطار دون جواب يلجأ المحاسب العمومي إلى طريقة التحصيل الإجباري (2).

ثانياً- التحصيل الإجباري

التحصيل الجبري هو إجراء يسمح للمحاسب العمومي بالقيام بتحصيل دين الأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من القانون 23-07 بعد استنفاد إجراءات التحصيل الودي (3)، يمتلك المحاسبون العموميون صلاحيات خاصة لتحصيل الديون التي لا تتدرج ضمن الضرائب وديون أملاك الدولة، فبعد أن يصبح سند الدين تنفيذياً، يُسمح لهم بإصدار إشعار للمدين لدى الغير، مما يعني إمكانية حجز أو تحويل المبالغ المستحقة من أطراف أخرى مدينة للمدين الأصلي، علاوة على ذلك، يُخول للمحاسبين العموميين إجراء اقتطاعات مباشرة من حسابات المدينين المفتوحة في سجلاتهم المحاسبية، مما يعزز فعالية عملية استيفاء الدين المستحق للدولة (4).

وقد نصت المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 24-358 المؤرخ في 7 نوفمبر سنة 2024، الذي يحدد آجال دفع النفقات وكيفيات تحصيل الإيرادات وشروط قبول القيم المنعدة على أنه: « تتمثل الوثيقة التي تجعل أمرا بالإيراد تنفيذيا في أن توضع على نسخة الأمر بالإيراد المصادق على مطابقتها من طرف المحاسب العمومي المختص المعني،

1 - المادة 45 من القانون رقم 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي.

2 - رابحي بوعبد الله، المرجع السابق، ص 80.

3 - المادة 46 من القانون رقم 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي.

4 - المادة 46 من القانون نفسه.

التأشيرة الآتية المتبوعة بإمضاء الأمر بالصرف مبلغ ليصبح بيانا تنفيذيا طبقا لنص المادة 47 من القانون رقم 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي»⁽¹⁾.

وبالتالي يمكن إجبار الخاضع للدين من طرف المحاسب العمومي من أجل إجباره على التسديد، وفي هذا الصدد يمتلك المحاسب العمومي مجموعة من الوسائل القانونية والموضوعة تحت تصرفه كإصدار سندات تنفيذية، غرامات مالية، والحجز التحفظي على العقارات والمنقولات إضافة إلى إجراءات الحجز التنفيذي المتبوع بالبيع في المزاد العلني في حالة عدم تحصيل الحقوق بعد تطبيق الحجز التحفظي⁽²⁾.

المبحث الثاني: مسؤولية المحاسب العمومي

تطبيقا لأحكام القانون العضوي 18-15 المؤرخ في 02 سبتمبر سنة 2018 المتعلق بقوانين المالية، لاسيما المادة 81 منه التي تنص على أنه: «يحدد بموجب القانون نظام المسؤولية بما في ذلك ما يتعلق بالانضباط الميزانياتي والمالي للأعوان المكلفين بتنفيذ عمليات الإيرادات ونفقات الدولة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية»، حيث صدر القانون 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي والذي حدّد مسؤولية المحاسب العمومي باعتباره عوناً من الأعوان المكلفين بتنفيذ الميزانية، يُسأل عن نوعين من المسؤولية طبقاً للمادة 112 منه.

وبصفة عامة تقع على عاتق المحاسب العمومي مسؤولية تأديبية باعتباره موظف عمومي، حيث يسأل عن الأخطاء الوظيفية الواردة في القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية⁽³⁾، إلا أن ما يهمننا في هذا الصدد هي المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة الإخلال بالتزاماته في إطار تنفيذ الميزانية العمومية، ممثلة في المسؤولية الشخصية والمالية.

¹ - المرسوم التنفيذي رقم 24-358 المؤرخ في 5 جمادى الأولى عام 1446 الموافق لـ 7 نوفمبر سنة 2024، يحدد آجال دفع النفقات وكيفية تحصيل الإيرادات وشروط قبول القيم المنعدمة، الجريدة الرسمية العدد 74، الصادرة بتاريخ 5 جمادى الأولى عام 1446 الموافق لـ 7 نوفمبر سنة 2024.

² - المادة 19 من المرسوم التنفيذي نفسه.

³ - الأمر رقم 06-03 المؤرخ في 19 جمادى الثانية عام 1427 الموافق لـ 15 يوليو سنة 2006، يتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، الجريدة الرسمية العدد 46، الصادرة بتاريخ 16 يوليو سنة 2006. المواد 163 وما بعدها في الفصل الثاني بعنوان "العقوبات التأديبية".

المطلب الأول: المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي

لتقسيم المسؤولية بشكل متساوي بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف، وتوفير بيئة عمل مريحة للأخير بصفته المسؤول عن تنفيذ الميزانية، أصبح المحاسب العمومي يُسأل عن نوعين رئيسيين من المسؤولية هما المسؤولية الشخصية والمالية عن العجز الحاصل في الصندوق (الفرع الأول)، والمسؤولية الشخصية على مخالفة قواعد الانضباط الميزانياتي (الفرع الثاني).

الفرع الأول: المسؤولية الشخصية والمالية عن العجز الحاصل في الصندوق

وفقاً للفقرة الأولى من المادة 112 من القانون رقم 23-07 يتحمل كل من المحاسبين العموميين، ومفوضيهم، والأعوان العاملين تحت سلطتهم، والوكلاء الماليين، والمحاسبين الفعليين مسؤولية شخصية ومالية عن أي عجز يحدث في الصندوق⁽¹⁾، هذه المسؤولية كانت سارية بالفعل بموجب القانون 21-90 (الملغى)، حيث كانوا مسؤولين عن جميع العمليات الموكلة إليهم.

وبالتالي فإن المحاسب العمومي مكلف بحفظ وتداول الأموال والقيم والسندات، ومراقبة حركة حسابات الموجودات، بالإضافة إلى مسك المحاسبة الميزانياتية القائمة على مبدأ محاسبة الصندوق (إيرادات ونفقات الميزانية)، لذا فإنه يُسأل شخصياً ومالياً عن أي نقص أو عجز في الصندوق، حيث يتم الكشف عن هذا العجز من خلال التدقيق في السجلات والدفاتر المحاسبية التي يمسكها المحاسب، والتأكد من صحة القيود المسجلة فيها⁽²⁾.

ومن الأخطاء التي تسبب عجزاً في الصندوق التي ترتب هذه المسؤولية على عاتق

المحاسب العمومي، فنميز بين نوعين هما:

أولاً- الأخطاء الغير مقصودة والتي أدت إلى عجز في الصندوق

تتمثل هذه الأخطاء في هفوات كتابية وحسابية ضمن البيانات والسجلات المحاسبية، ناجمة عن سهو، أو سوء تفسير لتعليمات محاسبية متعارف عليها، أو أخطاء إجرائية

¹ - المادة 112 الفقرة 1 من القانون 23-07 تنص على: « المحاسبون العموميون ومفوضوهم والأعوان الموضوعون

تحت سلطتهم والوكلاء الماليون مسؤولون شخصياً ومالياً عن العجز الحاصل في الصندوق...»

² - جبار بودالي، مكوي زويبير، «الرقابة على الميزانية العامة في ظل القانون رقم 23-07»، مجلة العلوم القانونية

والاجتماعية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، المجلد 09، العدد 02، 2024، ص 649.

ومادية، وتكون هذه المخالفات في الغالب غير عمدية وتُرتكب بحسن نية، دون أي نية لدى المحاسب العمومي أو من ينوب عنه لتحقيق منفعة، ومع ذلك إذا لم يتم تدارك هذه الأخطاء وترتب عليها عجز في الصندوق، فإن المحاسب العمومي يُسأل عنها شخصياً ومالياً⁽¹⁾.

ثانياً- المخالفات المقصودة التي أدت إلى عجز في الصندوق

وهي تلك المخالفات التي تقع في الحسابات والمستندات الثبوتية المحاسبية بسوء نية وتدبير مسبق وبقصد إخفاء نقص في الأموال بنية الحصول على منفعة، ويكون عجز نتيجة التلاعب في الوصولات من قبل أمين الصندوق أو الوكيل المكلف بتحصيل الإيرادات، وذلك بالتزوير على وصولات القبض أو إجراء عمليات غير صحيحة في السجلات ودفاتر الصندوق مثل تسجيل مداخيل في دفتر الصندوق بقيمة أقل مما هي عليه، أو جمع المداخيل في سجل الصندوق بأقل من المجموع الحقيقي ونقلها من صفحة إلى أخرى بأقل من المجموع الحقيقي كما ورد في الصفحة السابقة⁽²⁾.

الفرع الثاني: المسؤولية الشخصية عن قواعد الانضباط الميزانياتي

تعني رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، أن يتولى مجلس المحاسبة الرقابة على الموظفين الإداريين، وتشمل أيضاً أعمال كل من يقوم بإدارة الأموال العمومية، حيث يتأكد المجلس في هذا الشأن من مدى احترام قواعد الانضباط الميزانياتي، ويحمل المسؤولية كل مسؤول أو عون ومن بينهم المحاسب العمومي، وذلك عند ارتكابهم مخالفة أو عدة مخالفات لقواعد الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية⁽³⁾.

تُنظّم المسؤولية عن مخالفة قواعد الانضباط الميزانياتي والمالي بموجب المادتين 88 و 91 من الأمر 95-20 الخاص بمجلس المحاسبة المعدل والمتمم⁽⁴⁾، حيث كان هذا

¹ - جبار بودالي، زوبير مكاي، «نظام المسؤولية المالية للمحاسب العمومي في ظل القانون رقم 23-07»، المرجع السابق، ص 577.

² - المرجع نفسه، ص 577.

³ - عبد العزيز عزة، «اختصاص مجلس المحاسبة في ممارسة رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية في الجزائر»، مجلة التواصل، جامعة باجي مختار، عنابة، المجلد 18، العدد 01، 2012، ص 159.

⁴ - الأمر 95-20 في 19 صفر عام 1416 الموافق لـ 17 يوليو سنة 1995، يتعلق بمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية العدد 39، الصادرة بتاريخ 23 يوليو سنة 1995، المعدل والمتمم بالقانون رقم 10-02 المؤرخ في 16 رمضان عام 1431 الموافق لـ 26 غشت سنة 2010، الجريدة الرسمية العدد 50، الصادرة بتاريخ 1 سبتمبر سنة 2010.

النظام يُطبق على الأمرين بالصرف والمراقبين الميزانياتيين والأعوان العاملين في الهيئات الخاضعة لرقابة المجلس، ومع ذلك، من المهم الإشارة إلى أن المادة 27 من القانون 23-07 الحالي لم تعد تنص صراحة على التزام المحاسب العمومي بالتأكد من مطابقة عمليات النفقات مع القوانين والأنظمة المعمول بها، وهو ما كان منصوصاً عليه في الفقرة 36 من القانون 90-21 الملغى المتعلق بالمحاسبة العمومية.

وفي هذا الخصوص نصت الفقرة الثانية من المادة 112 من القانون 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي على توسيع نطاق مسؤولية المحاسبين العموميين، ومفوضيهم، وأعوانهم، حيث أصبحوا مسؤولين شخصياً عن الأخطاء والمخالفات التي تشكل خرقاً واضحاً للأحكام التشريعية والتنظيمية المتعلقة باستعمال وتسيير المال العام، وتلحق ضرراً بالخزينة العمومية أو الهيئات العامة، ويعاقب على هذه المخالفات وفقاً للتشريعات السارية⁽¹⁾، هذا التغيير يعني أن المحاسب العمومي لم يعد يخضع لنظام مسؤولية مالية خاص به، بل أصبح يُسأل عن مخالفات قواعد الانضباط الميزانياتي والمالي، تماماً كالأمر بالصرف والمراقب الميزانياتي وجميع العاملين في الهيئات الخاضعة لرقابة مجلس المحاسبة.

ولقد قسم المشرع الجزائري مخالفة قواعد الانضباط الميزانياتي والمالي إلى نوعين:

أولاً- المخالفات المتعلقة بخرق صريح للنصوص القانونية والتنظيمية

جاء في نص المادة 88 من الأمر رقم 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة بأن: «تعتبر مخالفات لقواعد الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية الأخطاء والمخالفات الآتي ذكرها عندما تكون خرقاً صريحاً للأحكام التشريعية والتنظيمية التي تسري على استعمال وتسيير الأموال العمومية أو الوسائل المادية وتلحق ضرراً بالخزينة العمومية أو بهيئة عمومية، يمكن المجلس في هذا الإطار أن يعاقب على:

1. خرق الأحكام التشريعية أو التنظيمية المتعلقة بتنفيذ الإيرادات والنفقات.

2. استعمال الاعتمادات أو المساعدات المالية التي تمنحها الدولة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية أو الممنوحة بضمان منها لأهداف غير الأهداف التي منحت من أجلها صراحة.

¹ - المادة 112 فقرة 2 من القانون 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي.

3. الالتزام بالنفقات دون توفر الصفة أو السلطة أو خرقا للقواعد المطبقة في الرقابة القبلية.
 4. الالتزام بالنفقات دون توفر الاعتمادات أو تجاوز الترخيصات الخاصة بالميزانية.
 5. خصم نفقات بصفة غير قانونية من أجل إخفاء، إما تجاوزا ما في الاعتمادات وإما تغير للترخيص الأصلي للالتزامات أو القروض المصرفية الممنوحة لتحقيق عمليات محددة.
 6. تنفيذ عمليات النفقات الخارجة بشكل واضح عن هدف أو مهمة الهيئات العمومية.
 7. الرفض غير المؤسس للتأشيرات أو العراقيل الصريحة من طرف هيئات الرقابة القبلية أو التأشيرات الممنوحة خارج الشروط القانونية.
 8. عدم احترام الأحكام القانونية أو التنظيمية المتعلقة بمسك المحاسبات وسجلات الجرد، والاحتفاظ بالوثائق والمستندات الثبوتية.
 9. التسيير الخفي للأموال أو القيم أو الوسائل أو الأملاك العامة.
 10. كل تهاون يترتب عنه عدم حاصل الإيرادات الجبائية أو شبه الجبائية التي كانت موضوع اقتطاع من المصدر في الآجال، وفقا للشروط التي أقرها التشريع المعمول به.
 11. التسبب في إلزام الدولة أو الجماعات الإقليمية أو الهيئات العمومية بدفع غرامة تهديدية أو تعويضات مالية نتيجة عدم التنفيذ الكلي أو الجزئي أو بصفة متأخرة لأحكام القضاء.
 12. الاستعمال التعسفي للإجراء القاضي بمطالبة المحاسبين العموميين بدفع النفقات على أسس غير قانونية أو غير تنظيمية.
 13. أعمال التسيير التي تتم باختراق قواعد إبرام وتنفيذ العقود التي ينص عليها قانون الصفقات العمومية.
 14. عدم احترام القوانين التي تخضع لها عمليات بيع الأملاك العمومية التي لم تعد صالحة للاستعمال أو المحجوزة من طرف الإدارات والهيئات العمومية.
 15. تقديم وثائق مزيفة أو خاطئة إلى مجلس المحاسبة أو إخفاء مستندات عنه.
- من خلال هذه المادة، يتضح أن المشرع الجزائري سعى إلى حصر قواعد الانضباط الميزانياتي والمالي، تماما كما حصر قانون العقوبات الأفعال المجرمة جنائيا، هذا التحديد يهدف إلى توفير ضمانات للإدارة بعدم الإفراط في معاقبة موظفيها من جهة، ومن جهة أخرى، لتمكين المسيرين من الإلمام بالأفعال المحظورة على المحاسب العمومي لتجنبها في

المستقبل، ولكن مع ذلك يبقى من المستحيل عملياً حصر جميع الأخطاء التي قد تشكل مخالفات لقواعد الانضباط الميزانياتي والمالي⁽¹⁾.

ثانياً - المخالفات المترتبة على عن تجاهل الالتزام لكسب امتياز مالي أو عيني غير مبرر
إذا تبين أن المحاسب العمومي قد تجاهل التزاماته لكسب امتياز مالي أو عيني غير مبرر لصالحه أو لغيره على حساب أموال الدولة أو هيئة عمومية، تقوم مسؤوليته الشخصية طبقاً لأحكام المادة 91 من الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة المعدل والمتمم⁽²⁾، وتجاهل الالتزام قد يكون عمدي أو غير عمدي نتيجة الإهمال واللامبالاة أو تقصير ويترتب عليه صرف مبالغ بغير حق أو ضياع حق من الحقوق المالية أو المادية للهيئات الخاضعة لرقابة مجلس المحاسبة، كما قد يكون تجاهل الالتزام إيجابياً هو القيام أو إبداء تصرف يمنعه القانون أو سلبي كالامتناع عن أداء عمل.

هذه الالتزامات التي يسأل عنها المحاسب العمومي تتمثل في موضوع الرقابة التي يقوم بها في حالة تجاهله لالتزاماته المتعلقة بتحصيل الإيرادات، وصرف النفقات المنصوص عليها في المادتين 26 و 27 من القانون رقم 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي، وبالتالي يمكن القول بأنه لكي تتم مساءلة المحاسب العمومي شخصياً عن مخالفته لقواعد الانضباط الميزانياتي والمالي يشترط ما يلي:

- ✓ يجب على المحاسب العمومي أن يكون حريصاً في أداء مهامه لأن قواعد الانضباط تتطلب قدراً من الحيطة والحذر مادام أنها تتعلق بتسيير أموال وممتلكات عمومية.
- ✓ أن يكون هناك خرقاً صريحاً وبيّناً للنصوص القانونية والتنظيمية أو تجاهله للالتزامات لكسب امتياز مالي أو عيني غير مبرر.

¹ - جبار بودالي، زوبير مكوي، «نظام المسؤولية المالية للمحاسب العمومي في ظل القانون رقم 23-07»، المرجع السابق، ص 581.

² - تنص المادة 91 من الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة المعدل والمتمم على: «دون المساس بالمتابعات الجزائية يعاقب مجلس المحاسبة بغرامة يصدرها في حق كل مسؤول أو عون أو ممثل أو قائم بالإدارة في هيئة عمومية خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة خرق حكماً من الأحكام التشريعية أو التنظيمية أو تجاهل التزاماته لكسب امتياز مالي أو عيني غير مبرر، لصالحه أو لغيره على حساب الدولة أو هيئة عمومية...»

✓ أن يلحق هذا والخرق ضرراً للخزينة العمومية أو الهيئات العمومية الأخرى (1). وبناء على ما تقدّم نستنتج أن الضرر ركن أساسي لقيام المسؤولية الشخصية للمحاسب العمومي عن مخالفة قواعد الانضباط الميزانياتي والمالي، عكس المخالفة التأديبية التي تقوم على أساس الخطأ، ومفهوم الخطأ التأديبي ينصرف طبقاً للقواعد التأديبية ليس فقط إلى كل تصرف مخالف لواجب الوظيفة، ولكنه يشمل أيضاً كل تصرف أو فعل يقع خارج الوظيفة ويكون منافياً لكرامتها (2).

المطلب الثاني: ضوابط وإجراءات مساءلة المحاسب العمومي

يتولى مجلس المحاسبة الرقابة ومراجعة كيفية استعمال الأموال العمومية والتأكد من مدى مطابقتها ذلك لقواعد المحاسبة العمومية، ومن ثم فإن اختصاصاته تشمل من حيث المبدأ فئة أساسية من أعوان المحاسبة العمومية وعلى رأسهم المحاسبين العموميين والذين تقع على عاتقهم مسؤولية مالية شخصية عن جميع الأخطاء التي يرتكبونها في تسييرهم المالي، حيث يقوم بمراجعة كل حسابات التسيير والتدقيق في صحة العمليات المادية الموضوعية فيها ومدى مطابقتها مع الأحكام التشريعية والتنظيمية المطبقة عليها (3).

سنتناول في هذا المطلب إجراءات الأخذ بمسؤولية المحاسب العمومي والعقوبات المترتبة عنها (الفرع الأول)، ثم إجراءات التخفيف والإعفاء من المسؤولية (الفرع الثاني).

الفرع الأول: إجراءات مساءلة المحاسب العمومي والعقوبات المترتبة عنها

يفحص مجلس المحاسبة حسابات المحاسبين العموميين ويصدر بشأنها أحكاماً، ومن ثم فإن المجلس يراجع ويفحص، وبعدها يحكم على الحسابات وليس على المحاسبين، بمعنى أن المجلس يؤسس حكمه فقط على العمليات التي يجدها بحسابات المحاسبين، ولا يقر مسؤولياتهم إلا بعد التحقيقات الناتجة عن مراجعة وفحص الحسابات (4).

¹ - جبار بودالي، مكايي زويير، «الرقابة على الميزانية العامة في ظل القانون رقم 23-07»، المرجع السابق، ص 651.

² - محمد محمود نداء، انقضاء الدعوى التأديبية: دراسة مقارنة، دار الفكر العربي، القاهرة، مصر، 1981، ص 07.

³ - كريمة رابحي، «المستجد في الرقابة المالية لمجلس المحاسبة في التعديل الدستوري لسنة 2020»، مجلة قضايا معرفية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، المجلد 02، العدد 04، 2022، ص 78.

⁴ - وحيد خليل، مجال تطبيق الرقابة على الأموال العمومية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في القانون العام، تخصص الدولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1 بن يوسف بن خدة، 2023-2024، ص 313.

أولاً- إجراءات المساءلة عن العجز الحاصل في الصندوق

يمارس مجلس المحاسبة سلطة مراجعة حسابات المحاسبين العموميين ويصدر أحكاماً بشأنها⁽¹⁾، فهو يقدر مدى مسؤولية المحاسب العمومي الشخصية والمالية في حالات السرقة أو ضياع الأموال أو القيم أو المواد التي يمكن للمحاسب العمومي أن يحتج فيها بعامل القوة القاهرة، أو يثبت بأنه لم يرتكب أي خطأ أو إهمال في ممارسة وظيفته يمكنه من أن يحمل المسؤولية الشخصية أو المالية للوكلاء أو الأعوان الموضوعين تحت سلطة أو رقابة المحاسب العمومي المعني طبقاً للتشريع والتنظيم المعمول به⁽²⁾.

في إطار ممارسة الرقابة على مراجعة وتدقيق الحسابات يعين رئيس الفرقة المختصة بموجب أمر، مقرراً يكلف بإجراء التدقيقات لمراجعة حساب أو حسابات التسيير، حيث يقوم المقرر بمفرده أو بمساعدة قضاة آخرين أو مساعدين تقنيين في مجلس المحاسبة بالتدقيق في الحسابات والوثائق الثبوتية المرتبطة بها، حيث يقوم قضاء الغرفة المختصة بمجلس المحاسبة بتنفيذ عمليات التدقيق والمعاينة من خلال التأكد من معاينة مدى تطابق حسابات التسيير للتنظيم المعمول به، ومراجعة حسابية للمبالغ المسجلة، مراجعة مدى تطابق الحسابات⁽³⁾.

ليدوّن بعدها المقرر بموجب تقرير كتابي عند نهاية التدقيقات معايناته وملاحظاته والاقترحات المعللة بالردود الواجب تخصيصها إياها، أين يرسل رئيس الفرقة هذا التقرير بعد إتمام التدقيق الإضافي المحتمل عند الاقتضاء، إلى الناظر العام لتقديم استنتاجاته الكتابية ثم يعرض كل ملف على التشكيلة المتداولة للنظر والبت فيه بقرار نهائي إذا لم تسجل أية مخالفة على مسؤولية المحاسب، وبقرار مؤقت في الحالات الأخرى⁽⁴⁾.

¹ - المادة 104 من القانون 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي، كما نصت عليه كذلك المادة 74 من الأمر 95-20 المعدل والمتمم المتعلق بمجلس المحاسبة.

² - عبد المهين سعيدان، عمر الفاروق عزيزي، الرقابة على إيرادات ونفقات الأشخاص المعنوية العامة في ظل القانون 23-07، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة العربي التبسي، تبسة، 2023-2024، 115.

³ - عزيزة شبري، «دور مجلس المحاسبة الجزائري في الرقابة على الحسابات العمومية -مقاربة تحليلية-»، مجلة الفكر القانوني والسياسي، جامعة عمار ثلجي، الأغواط، المجلد 06، العدد 01، 2022، ص 1055.

⁴ - المرجع نفسه، ص 1056.

وبالتالي يترتب عن مراجعة حسابات المحاسبين العموميين إصدار قرار بتحميل المحاسب العمومي المسؤولية عن العجز الحاصل في الصندوق، حيث يتعين عليه في هذه الحالة أن يسدّد وجوبا من ماله الخاص مبلغا مساويا لباقي الحساب الصادر ضده (1)، وباقي الحساب يعني وجود فارق غير مبرّر في حسابات السيولة، أو إيراد غير محصل لعدم احترام الإجراءات القانونية أو دفع نفقة غير مبررة أو نقص ملحوظ في القيم المنعدمة حسب ما نصت عليه المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 24-345 السالف الذكر.

ونظرا لأهمية وخطورة قرار العجز في الصندوق الذي يتخذه مجلس المحاسبة أو وزير المالية، يبلغ فوراً إلى المحاسب العمومي المعني عن طريق البريد المسجل مع إشعار بالاستلام، وعلى هذا الأخير أن يسدّد وجوبا وفورا من أمواله الخاصة المبلغ الذي يساوي باقي الحساب، وكل باقي حساب لا تغطيه أموال المحاسب الخاصة، يقيد على حساب تسبيق، لكي يتسنى إعادة التوازن الفوري لحساباته، وعلى المحاسب في هذه الحالة أن يرسل إلى وزير المالية تقريرا مفصلا، كما أن باقي الحساب المحكوم به ينتج فوائد حسب النسبة القانونية المقررة ابتداء من تاريخ تبليغ القرار القاضي به إلى المحاسب المعني (2).

ثانيا- إجراءات المساءلة عن مخالفة قواعد الانضباط الميزانياتي

قد تكشف نتائج تدقيقات مجلس المحاسبة التي تضبطها الغرفة المختصة قانونا، أن المخالفة التي ارتكبها مسؤول أو عون ما يمكن أن تدخل في مجال المخالفات المالية الوارد ذكرها في المادة 88 من الأمر 95-20 المعدل والمتمم المتعلق بمجلس المحاسبة، فإنه في هذه الحالة يوجه رئيس الغرفة تقريرا مفصلا إلى الناظر العام، وعند استلام هذا الأخير التقرير الموجه له وبعد تلقيه المعلومة الإضافية التي يطلبها عند الاقتضاء من الغرفة ذاتها، يمكن أن يقرر بأنه لا مجال للمتابعة ويقوم بحفظ الملف بموجب قرار مغل قابل للإلغاء أمام تشكيلة خاصة تتكون من رئيس غرفة ومستشارين من مجلس المحاسبة، على أن يطلع رئيس الغرفة المعنية بذلك، وإذا قرر الناظر العام المتابعة، يحرر الاستنتاجات التي توصل

¹ - المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 24-345 الذي يحدد شروط الأخذ بالمسؤولية المالية للمحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحسابات.

² - المادة 112 فقرة 2 من القانون 23-07 و المادة 6 من المرسوم التنفيذي رقم 24-345 الذي يحدد شروط الأخذ بالمسؤولية.

إليها كتابيا، ويرسل ملف القضية إلى رئيس غرفة الانضباط في مجال سير الميزانية والمالية بغرض افتتاح التحقيق (1).

بعد اتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة بعد إجراءات التحقيق، فإذا أثبتت نتائج التحقيق بأنه لا مجال للمتابعة، يمكن للناظر العام أن يحفظ الملف بموجب قرار يبلغه إلى كل من رئيس غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية وإلى المحاسب العمومي محل المتابعة، وفي حالة إذا ما رأى الناظر العام أن نتائج التحقيق تبرر المتابعة بسبب مخالفة قواعد الانضباط فإنه يقدم استنتاجاته الكتابية والمبررة ويعيد الملف إلى رئيس غرفة الانضباط والذي بدوره يقوم بتعيين مقرر يكلف بتقديم ملف القضية أثناء جلسة تشكيلة الحكم من أجل البث في القضية (2).

ثالثا - العقوبات المقررة للمحاسب العمومي

يعاقب مجلس المحاسبة على المخالفات المتعلقة بقواعد الانضباط الميزانياتي بإصدار غرامة في حق المحاسب العمومي، فإذا كانت المخالفة مصنفة ضمن المخالفات المتعلقة بمخالفة النصوص القانونية والتنظيمية التي ترتب عليها ضررا للخزينة العمومية أو بهيئة عمومية، فإن الغرامة لا تتعدى المرتب السنوي الخام الذي كان يتقاضاه المحاسب العمومي عند ارتكاب المخالفة (3).

أما إذا كانت المخالفة نتيجة تجاهل للالتزامات لكسب امتياز مالي أو عيني غير مبرر لصالحه أو لغيره على حساب الدولة أو هيئة عمومية فإن المبلغ الأقصى للغرامة يضاعف طبقا لأحكام المادة 91 من نفس الأمر، والمتمثل في المرتبة السنوي الذي يتقاضاه العامل المعني عند تاريخ ارتكاب المخالفة، مع العلم أن المتابعات والغرامات التي يصدرها مجلس المحاسبة لا تتعارض مع تطبيق العقوبات الجزائية والتعويضات المدنية عند الاقتضاء، كما أنه لا مجال للمتابعات على مخالفة قواعد الانضباط الميزانياتي إذا تبين أن الخطأ تمت معاينته بعد مضي 10 سنوات من تاريخ ارتكابها (4).

1 - المادة 94 من الأمر 95-20 المعدل والمتمم المتعلق بمجلس المحاسبة.

2 - المادة 97 من نفس الأمر.

3 - المادة 89 من نفس الأمر.

4 - المادة 90 من نفس الأمر.

أما بالنسبة للعقوبات المقررة والمتعلقة بعدم تقديم الحسابات، فتحدد قيمة الغرامة التي يصدرها مجلس المحاسبة في حق المحاسب العمومي بين 5000 دج و 50.000 دج الذي يتسبب في تأخير إيداع حساب التسيير أو عدم إرسال المستندات الثبوتية أو عدم تقديمها، ويمكن للغرفة المختصة أن ترسل لمجلس المحاسبة أمرا صريحا ومكتوبا لتقديم حسابه في الأجل الذي تحدده له، وإذا انقضى الأجل المحدد تصدر الغرفة المختصة إكراها ماليا على المحاسب يقدر 500 دج عن كل يوم تأخير لمدة لا تتجاوز 60 يوما⁽¹⁾.

الفرع الثاني: إعفاء المحاسب العمومي من المسؤولية

من أجل تخفيف مسؤولية المحاسب العمومي، وضع المشرع الجزائري تحت تصرفه، عدة إجراءات تسمح له بتخفيف عبء المسؤولية الشخصية والمالية، وتتمثل هذه الإجراءات في الإعفاء من المسؤولية (أولا)، الإبراء الرجائي (ثانيا)، في حالة قبوله تسخيرة الأمر بالصرف (ثالثا).

أولا- الإعفاء من المسؤولية

يتمثل هذا الإجراء في طلب المحاسب العمومي إعفائه من تسديد المبالغ المستحقة من وزير المالية، الذي يقدر قبول أو رفض الإعفاء الكلي أو الجزئي للمبالغ المستحقة الدفع للخرينة العمومية، حيث نصت المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 24-345 الذي يحدد شروط الأخذ بالمسؤولية المالية أنه يمكن للمحاسب العمومي المأخوذ بمسؤوليته الحصول على الإعفاء الكلي أو الجزئي من مسؤوليته، كما أنه له ذلك في حالة إثبات حسن النية أو القوة القاهرة⁽²⁾، حيث يبيث الوزير المكلف بالمالية في طلبات الإعفاء الكلي أو الجزئي المقدمة من طرف المحاسب العمومي الذي صدر ضده تصفية باقي الحسابات⁽³⁾، ويتم الإعفاء من المسؤولية بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية بعد أخذ رأي اللجنة الاستشارية المشكلة لدى الوكالة القضائية للخرينة⁽⁴⁾.

1 - المادة 61 من الأمر 95-20 المعدل والمتمم المتعلق بمجلس المحاسبة.

2 - المادة 13 من المرسوم التنفيذي رقم 24-345 الذي يحدد شروط الأخذ بالمسؤولية.

3 - المادة 14 من نفس المرسوم التنفيذي.

4 - المادة 15 من نفس المرسوم التنفيذي.

ثانياً - الإبراء الرجائي

الإبراء الرجائي هو آلية قانونية استثنائية تُمنح للمحاسب العمومي، تتيح له فرصة طلب الإعفاء من باقي الحساب المستحق عليه، حتى وإن لم يتقدم بطلب إعفاء جزئي لمجلس المحاسبة من قبل، أو رُفض طلبه كلياً أو جزئياً، في هذه الحالات يمكن للمحاسب العمومي أن يلتمس من وزير المالية منحه هذا الإعفاء، وخلافاً للإعفاء من المسؤولية المالية الذي قد يُعتبر حقاً في بعض الأحيان، فإن الإبراء الرجائي هو مجرد تفضّل وليس حقاً مكتسباً، يُمنح هذا الإعفاء من قبل وزير المالية بناءً على سلطته التقديرية وبعد أخذ رأي لجنة المنازعات (1).

وإعمالاً بنص المادة 17 من المرسوم التنفيذي 24-345 الذي يحدد شروط الأخذ بالمسؤولية يمكن للوزير المكلف بالمالية منح إبراء رجائي كلي أو جزئي لباقي الحساب المحكوم به ضد المحاسب العمومي إذا لم يستطع استيفاء دينه، ويمنح الإبراء الرجائي بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية (2)، ويبلغ قرار وزير المالية الإبراء الرجائي إلى المحاسب العمومي المعني عن طريق البريد المضمن مع الإشعار بالوصول، وتتحمل ميزانية الهيئة المعنية المبالغ موضوع الإعفاء الممنوح أو الإبراء الرجائي (3)، أما المادة 23 من نفس المرسوم فقد أشارت أنه إذا تعذر القيام بالتحصيل الكلي أو الجزئي لمبلغ باقي الحسابات، بسبب إفسار المحاسب المعني أو لأي سبب آخر من أسباب عدم قابلية التحصيل تقبل كقيم منعدمة.

ثالثاً - حالة قبوله تسخيرة الأمر بالصرف

يمكن تعريف إجراء الأمر بالتسخير بأنه الأمر الذي يعطيه الأمر بالصرف للمحاسب العمومي، لكي ينفذ عملية دفع كان قد رفض تنفيذها من قبل، رغم وجود أمر بالدفع أو حوالة دفع سابقة (4)، ونظراً لخطورة إجراء التسخير باعتباره تدخل من الأمر بالصرف في الاختصاص الرقابي الأصيل للمحاسب العمومي على النفقات العمومية،

1 - وحيد خليل، المرجع السابق، ص 318.

2 - المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 24-345 الذي يحدد شروط الأخذ بالمسؤولية.

3 - المادة 20-21 من نفس المرسوم التنفيذي.

4 - كنزة بلحسين، عبد المجيد لخذاري، المرجع السابق، ص 1608.

أحاطه المشرع بمجموعة من الشروط، من بينها ما نصت عليها المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 24-344 الذي يحدد إجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين السالف الذكر، التسخيرة هي وثيقة يعدها الأمر بالصرف تتضمن وجوباً النفقة المرفوضة بالإضافة إلى الأسباب المبررة لهذا الرفض، بالإضافة إلى عبارة "يسخر المحاسب لدفع"، ويمثل هذا الأمر وثيقة إثبات لدفع النفقة.

وقد نص القانون 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي هذا الإجراء بموجب المادة 61 و 62 منه، فإذا امتثل المحاسب العمومي للتسخيرة تبرأ ذمته من المسؤولية الشخصية والمالية وتحول إلى الأمر بالصرف، وفي هذه الحالة يجب على المحاسب العمومي الممتثل للتسخيرة أن يقدم عرض حال خلال 15 يوماً إلى وزير المالية ومجلس المحاسبة، وبالتالي فإنه عملاً بأحكام القانون 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي، وكذا المرسوم التنفيذي رقم 24-344 الذي يحدد إجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسب العمومي، تنتفي مسؤولية المحاسب العمومي وتقع بذلك على عاتق الأمر بالصرف.

ملخص الفصل الثاني

لقد تناولنا في هذا الفصل الموسوم بالقواعد الوظيفية للمحاسب العمومي، المهام الرئيسية المتعارف عليها للمحاسب العمومي، المنصوص عليها في المادة 24 من القانون رقم 07-23، كما تناولنا المهام المستجدة والتي تعكس الإصلاحات العميقة في المحاسبة العمومية التي جاء بها المشرع من بينها مسك المحاسبة الميزانية على أساس مبدأ محاسبة الصندوق، وهي تهدف إلى تعزيز الشفافية والفعالية في إدارة المال العام.

كما تناولنا بالدراسة صلاحيات المحاسب العمومي المتمثلة أساسا في فحص مشروعية تحصيل الإيرادات ودفع النفقات، وتعدّ مرحلة حاسمة في تنفيذ الميزانية، فقبل إتمام أي عملية تحصيل أو دفع، يُجري المحاسب العمومي عدة مراقبات شرعية لضمان قانونية العمليات المالية الموكلة إليه، حيث يبرز دوره بشكل خاص في المرحلة النهائية من تنفيذ الميزانية، حيث يُكفّف بتحصيل الإيرادات العامة وتسديد النفقات المرخصة، ما يجعله الطرف القانوني المسؤول عن حراسة الأموال العمومية وتداولها ضمن الأطر التشريعية والتنظيمية.

لضمان الشفافية والمساءلة، يخضع المحاسب العمومي للرقابة بمناسبة أدائه لمهامه من قبل جهات مختلفة من بينها مجلس المحاسبة، حيث أصبح المحاسب العمومي بموجب نصوص القانون 07-23 يسأل عن نوعين رئيسيين من المسؤولية، المسؤولية الشخصية والمالية عن أي عجز يحدث في الصندوق، والمسؤولية الشخصية الناجمة عن مخالفة قواعد الانضباط الميزانية، كما أن المشرع الجزائري قد أقر له ضمانات وإجراءات للتخفيف من هذه المسؤولية، مثل الإعفاء والإبراء الرجائي وقبول تسخيرة الأمر بالصرف.

خاتمة

من خلال تسليط الضوء على الإطار القانوني الذي ينظم مهنة المحاسب العمومي، والمتمثل أساساً في القانون 23-07، بالإضافة إلى بعض النصوص التنظيمية كالمرسوم التنفيذي رقم 24-343 الذي يحدد كفاءات تعيين واعتماد المحاسبين العموميين، والمرسوم التنفيذي رقم 24-345 الذي يحدد شروط الأخذ بالمسؤولية المالية، كشفت الدراسة عن الأهمية الكبيرة للمحاسب العمومي الذي يمثل الركيزة الأساسية في النظام المالي والإداري للقطاع العام فهو بمثابة حجر الزاوية في تنفيذ الميزانية العامة وحماية المال العام. وقد تناولنا بالدراسة مفهوم المحاسب العمومي والإطار التشريعي الذي يحكمه، وتأهيله وطريقة اعتماده وأصنافه، بالإضافة إلى علاقته بالأعوان المتدخلين في تنفيذ الميزانية وهما الأمر بالصرف والمراقب الميزانياتي، وأخيراً تطرقنا إلى موضوع الرقابة الممارسة من طرف المحاسب العمومي على النفقات والإيرادات مع تحديد مسؤولياته المالية والشخصية بناء على المستجدات التي جاء بها القانون 23-07، وقد تبين لنا أنّ مدى فعالية الإطار القانوني الجديد الذي يحكمه لا يقتصر على نصوصه فحسب، بل يتوقف أيضاً على جودة تطبيقه من طرف المحاسب العمومي ووعيه بالمسؤولية الملقاة على عاتقه. على ضوء ما سبق تناوله من دراسة وتحليل للنظام القانوني للمحاسب العمومي وفق القانون 23-07، توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج والاقتراحات أهمها:

❖ النتائج:

- ✓ إن القانون 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي يتماشى مع القانون العضوي لقوانين المالية 18-15 لاسيما فيما يخص دور الأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانية ومن بينهم المحاسب العمومي.
- ✓ تم تغيير تصنيف المحاسبين العموميين ليكون التصنيف قائماً على ثلاث أسس، على أساس التفويض والتخصيص، على أساس كونه رئيسي أو ثانوي، وعلى أساس المهام الموكلة إليه.
- ✓ إقحام مسؤولية المحاسبين العموميين والأعوان الذين يعملون تحت سلطتهم وكذا الوكلاء الماليين شخصياً ومالياً في حالة حدوث عجز في الصندوق، أو المسؤولية الشخصية عن قواعد الانضباط الميزانياتي.

✓ يلزم مجلس المحاسبة المحاسبين العموميين بإيداع حساباتهم ليقوم بمعالجتها والرقابة عليها وإصدار عقوبات وجزاءات مالية في حالة وجود أخطاء وتجاوزات.

❖ اقتراحات:

1- ضرورة تأهيل المحاسبين العموميين من خلال وضع برامج تكوينية متخصصة ومستمرة لهم تركز على شرح النصوص القانونية والتنظيمية الخاصة بهم وتطبيقاتها العملية، وذلك لتجنب أي التباس أو تأويل.

2- ضرورة الإسراع في رقمنة القطاع المحاسبي والمالي في الجزائر وكافة الإدارات، وذلك بتطبيق نظام معلوماتي متكامل يربط بين جميع المتدخلين في عمليات تنفيذ الميزانية، بما يضمن الشفافية والسرعة في تبادل المعلومات وتتبع العمليات المالية.

3- تنظيم حملات توعية بأهمية دور المحاسب العمومي في حماية المال العام وتفعيل الحكم الراشد، وفتح قنوات للحوار بين المشرع والمسؤولين والفاعلين في الميدان (المحاسبين، الأمرين بالصرف) لجمع الملاحظات والاقتراحات.

قائمة المصادر والمراجع

أولاً- النصوص القانونية:

1-الدساتير:

- المرسوم الرئاسي رقم 20- 442 المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2020، يتعلق بإصدار التعديل الدستوري، المصادق عليه في استفتاء أول نوفمبر سنة 2020، الجريدة الرسمية العدد 82، الصادرة بتاريخ 15 جمادى الأولى عام 1442 الموافق لـ 30 ديسمبر سنة 2020.

2-القوانين العضوية:

1-القانون العضوي رقم 15- 18 المؤرخ في 22 ذي الحجة عام 1439 الموافق لـ 2 سبتمبر سنة 2018، يتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية العدد 53، الصادرة بتاريخ 22 ذو الحجة عام 1439 الموافق لـ 2 سبتمبر سنة 2018، المعدل والمتمم بالقانون العضوي رقم 19- 09 المؤرخ في 14 ربيع الثاني عام 1441 الموافق لـ 11 ديسمبر سنة 2019، الجريدة الرسمية العدد 78، الصادرة بتاريخ 21 ربيع الثاني عام 1441 الموافق لـ 18 ديسمبر سنة 2019.

2-القوانين والأوامر

أ- الأوامر:

1- الأمر رقم 75- 58 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 هـ الموافق لـ 26 سبتمبر 1975 يتضمن القانون المدني، الجريدة الرسمية العدد 78، الصادرة بتاريخ 24 رمضان عام 1395 هـ الموافق لـ 30 سبتمبر 1975، المعدل والمتمم بالقانون رقم 05- 10 المؤرخ في 13 جمادى الأولى عام 1426 هـ الموافق لـ 20 يونيو 2005، الجريدة الرسمية العدد 44، الصادرة بتاريخ 19 جمادى الأولى عام 1426 هـ الموافق لـ 26 يونيو 2005.

2- الأمر 95- 20 في 19 صفر عام 1416 الموافق لـ 17 يوليو سنة 1995، يتعلق بمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية العدد 39، الصادرة بتاريخ 23 يوليو سنة 1995، المعدل والمتمم بالقانون رقم 10- 02 المؤرخ في 16 رمضان عام 1431 الموافق لـ 26 غشت سنة 2010، الجريدة الرسمية العدد 50، الصادرة بتاريخ 1 سبتمبر سنة 2010.

قائمة المصادر والمراجع

3- الأمر رقم 06-03 المؤرخ في 19 جمادى الثانية عام 1427 الموافق لـ 15 يوليو سنة 2006، يتضمن القانون الأساسي العام للتوظيف العمومية، الجريدة الرسمية العدد 46، الصادرة بتاريخ 16 يوليو سنة 2006.

ب- القوانين:

4- القانون رقم 84-17 المؤرخ في 8 شوال عام 1404 الموافق لـ 7 يوليو سنة 1984، يتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية العدد 28، الصادرة بتاريخ 11 شوال عام 1404 الموافق لـ 10 يوليو سنة 1984.

5- القانون رقم 90-21 المؤرخ في 24 محرم عام 1411 الموافق لـ 15 غشت سنة 1990 يتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية العدد 35، الصادرة بتاريخ 24 محرم عام 1411 الموافق لـ 15 أوت 1990.

6- القانون رقم 23-07 المؤرخ في 3 ذي الحجة عام 1444 الموافق لـ 21 يونيو سنة 2023، يتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي، الجريدة الرسمية العدد 42، الصادرة بتاريخ 7 ذو الحجة عام 1444 الموافق لـ 25 يونيو سنة 2023.

3- النصوص التنظيمية:

7- المرسوم رقم 65-259 المؤرخ في 17 جمادى الثانية عام 1375 الموافق لـ 14 أكتوبر سنة 1965، يتضمن شروط تعيين المحاسبين العموميين، الجريدة الرسمية العدد 87، الصادرة بتاريخ 26 جمادى الثانية عام 1375 الموافق لـ 22 أكتوبر سنة 1965.

8- المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين، الجريدة الرسمية العدد 43، الصادرة بتاريخ 9 ربيع الأول عام 1412، الموافق لـ 18 سبتمبر سنة 1991.

9- المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لشروط الأخذ بمسئولية المحاسبين العموميين، وإجراءات مراجعة باقي الحسابات، وكيفية اكتتاب تأمين يغطي مسئولية المحاسبين العموميين، الجريدة الرسمية العدد 43، الصادرة بتاريخ 9 ربيع الأول عام 1412، الموافق لـ 18 سبتمبر سنة 1991.

10- المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفية احتواها،

قائمة المصادر والمراجع

- الجريدة الرسمية العدد 43، الصادرة بتاريخ 9 ربيع الأول عام 1412، الموافق لـ 18 سبتمبر سنة 1991.
- 11- المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بإجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين، الجريدة الرسمية العدد 43، الصادرة بتاريخ 9 ربيع الأول عام 1412، الموافق لـ 18 سبتمبر سنة 1991.
- 12- المرسوم التنفيذي رقم 04-193 المؤرخ في 27 جمادى الأولى عام 1425 الموافق لـ 15 يوليو سنة 2004، يتعلق بمسك وتسيير الحسابات الجارية البريدية للمحاسبين والوكلاء العموميين وفتح حساب جار باسم بريد الجزائر في كتابات بنك الجزائر، الجريدة الرسمية العدد 45، الصادرة بتاريخ 30 جمادى الأولى عام 1425 الموافق لـ 18 يوليو سنة 2004.
- 13- المرسوم التنفيذي رقم 11-381 المؤرخ في 25 ذي الحجة عام 1432 الموافق لـ 21 نوفمبر سنة 2011، يتعلق بمصالح المراقبة المالية، الجريدة الرسمية العدد 64، الصادرة بتاريخ 27 نوفمبر سنة 2011.
- 14- المرسوم التنفيذي رقم 20-404 المؤرخ في 14 جمادى الأولى عام 1442 الموافق لـ 29 ديسمبر سنة 2020، يحدد كفاءات تسيير وتقويض الاعتمادات المالية، الجريدة الرسمية العدد 80، الصادرة بتاريخ 29 ديسمبر سنة 2020.
- 15- المرسوم التنفيذي رقم 24-90 المؤرخ في 12 شعبان عام 1445 الموافق لـ 22 فيفري سنة 2024، يحدد محتوى وكفاءات تطبيق المحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية العدد 15، الصادرة بتاريخ 19 شعبان عام 1445 الموافق لـ 29 فبراير سنة 2024.
- 16- المرسوم التنفيذي رقم 24-91 المؤرخ في 12 شعبان عام 1445 الموافق لـ 22 فيفري سنة 2024، يحدد إجراءات الدفع بالاعتماد من النفقات العمومية، الجريدة الرسمية العدد 15، الصادرة بتاريخ 19 شعبان عام 1445 الموافق لـ 29 فبراير سنة 2024.
- 17- المرسوم التنفيذي رقم 24-92 المؤرخ في 12 شعبان عام 1445 الموافق لـ 22 فيفري سنة 2024، يحدد شروط وكفاءات الاستخلاف وتقويض الإمضاء وتعيين الأمرين بالصرف المكلفين، الجريدة الرسمية العدد 15، الصادرة بتاريخ 19 شعبان عام 1445 الموافق لـ 29 فبراير سنة 2024.

قائمة المصادر والمراجع

18- المرسوم التنفيذي رقم 24- 93 المؤرخ في 12 شعبان عام 1445 الموافق لـ 22 فيفري سنة 2024، يحدد فئات متعاملي الخزينة وكيفيات تسيير حسابات إيداع الأموال، الجريدة الرسمية العدد 15، الصادرة بتاريخ 19 شعبان عام 1445 الموافق لـ 29 فبراير سنة 2024.

19- المرسوم التنفيذي رقم 24- 343 المؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1446 الموافق لـ 14 أكتوبر سنة 2024، يحدد كيفية تعيين واعتماد المحاسبين العموميين، الجريدة الرسمية العدد 71، الصادرة بتاريخ 19 ربيع الثاني عام 1446 الموافق لـ 22 أكتوبر سنة 2024.

20- المرسوم التنفيذي رقم 24- 344 المؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1446 الموافق لـ 14 أكتوبر سنة 2024، يحدد إجراءات تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين، الجريدة الرسمية العدد 71، الصادرة بتاريخ 19 ربيع الثاني عام 1446 الموافق لـ 22 أكتوبر سنة 2024.

21- المرسوم التنفيذي رقم 24- 345 المؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1446 الموافق لـ 14 أكتوبر سنة 2024، يحدد شروط الأخذ بالمسؤولية المالية للمحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقى الحسابات، الجريدة الرسمية العدد 71، الصادرة بتاريخ 19 ربيع الثاني عام 1446 الموافق لـ 22 أكتوبر سنة 2024.

22- المرسوم التنفيذي رقم 24- 346 المؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1446 الموافق لـ 14 أكتوبر سنة 2024، يحدد كيفية إنشاء وكالات الإيرادات والنفقات وتنظيمها وسيرها ومراقبتها، الجريدة الرسمية العدد 71، الصادرة بتاريخ 19 ربيع الثاني عام 1446 الموافق لـ 22 أكتوبر سنة 2024.

23- المرسوم التنفيذي رقم 24- 358 المؤرخ في 5 جمادى الأولى عام 1446 الموافق لـ 7 نوفمبر سنة 2024، يحدد آجال دفع النفقات وكيفية تحصيل الإيرادات وشروط قبول القيم المنعدمة، الجريدة الرسمية العدد 74، الصادرة بتاريخ 5 جمادى الأولى عام 1446 الموافق لـ 7 نوفمبر سنة 2024.

5- التعليمات:

24- التعليمات رقم 9658 المؤرخة في 15 ديسمبر سنة 2022.

ثانياً - الكتب باللغة العربية:

- 1- رضا خلاصي، شذرات المالية العامة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2016.
- 2- محمد محمود ندا، انقضاء الدعوى التأديبية: دراسة مقارنة، دار الفكر العربي، القاهرة، مصر، 1981.
- 3- محمد مسعي، المحاسبة العمومية، الطبعة الثانية، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2003.

ثالثاً - المقالات العلمية:

- 1- أحمد يوسف السعيد، «ضرورة تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر»، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة علي لونيبي، البليدة 2، المجلد 5، العدد 2، 2014.
- 2- إسماعيل ممي، المكي زيبيدي، «المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل القانون 90-21 ودورها في محاسبة المحاسب العمومي في تنفيذ الميزانية العالية للمؤسسات التعليمية: دراسة ميدانية»، مجلة اقتصاد المال والأعمال، جامعة الشهيد لخضر حمة، الوادي، المجلد 8، العدد 02، 2024.
- 3- جبار بودالي، زويير مكاوي، «نظام المسؤولية المالية للمحاسب العمومي في ظل القانون رقم 23-07»، المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية والسياسية، جامعة عمار تليجي، الأغواط، المجلد 08، العدد 02، 2024.
- 4- جبار بودالي، مكاوي زويير، «الرقابة على الميزانية العامة في ظل القانون رقم 23-07»، مجلة العلوم القانونية والاجتماعية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، المجلد 09، العدد 02، 2024.
- 5- حمزة شخاب، «توجهات إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر من منظور القانون رقم 23-07 المؤرخ في 21 جوان 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي»، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المركز الجامعي بريك، المجلد 07، العدد 01، 2024.
- 6- خالد سكوتي، «الآمر بالصرف كأول فاعل في عملية الرقابة»، معالم للدراسات القانونية والسياسية، المركز الجامعي، تندوف، المجلد 04، العدد 02، 2020.

قائمة المصادر والمراجع

- 7- خالد سكوتي، «دور المحاسب العمومي في مراقبة الميزانية»، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، جامعة تمنراست، المجلد 09، العدد 03، 2020.
- 8- خديجة عبد اللاوي، «رقابة المراقب المالي للصفقات العمومية»، المجلة المتوسطة للقانون والاقتصاد، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، المجلد 01، العدد 01، 2016.
- 9- سهام زرقان، «الدور الجديد للأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية في ظل الإصلاح المحاسبي للقطاع العام في الجزائر -قراءة في القانون 23- 07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي»، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، المجلد 07، العدد 02، 2023.
- 10- شافية حفار، سهام رحال، «دور المراقب الميزانياتي في الرقابة على الصفقات العمومية قراءة في المستجدات التشريعية الأخيرة»، المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية والسياسية، جامعة عمار تليجي، الأغواط، المجلد 08، العدد، 2024.
- 11- صلاح الدين بوسري، «أهمية نظام المعلومات المحاسبي (AIS) في دعم جهود إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر»، المجلة الجزائرية للمالية العامة، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، المجلد 15، العدد 01، 2025.
- 12- عبد العزيز عزة، «اختصاص مجلس المحاسبة في ممارسة رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية في الجزائر»، مجلة التواصل، جامعة باجي مختار، عنابة، المجلد 18، العدد 01، 2012.
- 13- عبد المطلب بيسار، «دور أعوان المحاسبة العمومية في فعالية تنفيذ ميزانية الجماعات المحلية -دراسة تحليلية لتنفيذ ميزانية البلدية-»، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة الوادي، المجلد 12، العدد 01، 2021.
- 14- عزيزة شبري، «دور مجلس المحاسبة الجزائري في الرقابة على الحسابات العمومية -مقاربة تحليلية-»، مجلة الفكر القانوني والسياسي، جامعة عمار تليجي، الأغواط، المجلد 06، العدد 01، 2022.
- 15- كاميلية صايغي، أحمد نصير، «قراءة في القانون 23- 07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي من خلال المقارنة مع القانون 90- 21 المتعلق بالمحاسبة

قائمة المصادر والمراجع

- العمومية في الجزائر»، مجلة قيس للدراسات الإنسانية والاجتماعية، جامعة الوادي، المجلد 08، العدد 01، 2024.
- 16- كريمة رابحي، «المستجدّ في الرقابة المالية لمجلس المحاسبة في التعديل الدستوري لسنة 2020»، مجلة قضايا معرفية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، المجلد 02، العدد 04، 2022.
- 17- كنزة بلحسين، عبد المجيد لخذاري، «رقابة المحاسب العمومي على النفقات العمومية بين الفعالية وإمكانية التسخير»، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، المجلد 15، العدد 01، 2022.
- 18- محمد فيصل مايدة، سليمان عتير، «دور المحاسب العمومي في الرقابة على إنفاق الهيئات الحكومية في الجزائر -قراءة تحليلية لقانون المحاسبة لعمومية-»، مجلة التنمية الاقتصادية، جامعة الشهيد لخضر حمة، الوادي، المجلد 02، العدد 04، 2017.
- 19- يوسف جيلالي، «النظام القانوني للأمر بالصرف في القانون الجزائري»، مجلة القانون، المركز الجامعي أحمد زبانة، غليزان، المجلد 05، العدد 01، 2016.
- 20- علي محمد بديار، «الرقابة البرلمانية على الميزانية العامة من خلال قانون ضبط الميزانية»، مجلة صوت القانون، جامعة خميس مليانة، المجلد 08، العدد 02، 2022.

رابعاً- الرسائل والمذكرات:

❖ رسائل الدكتوراه:

- 1- زهير شلال، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، شعبة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص: تسيير المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية، التجارة وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2013-2014.
- 2- محمد الصالح فنينش، الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في القانون الجزائري، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في القانون العام، جامعة الجزائر 1، بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2012.

قائمة المصادر والمراجع

3- وحيد خليل، مجال تطبيق الرقابة على الأموال العمومية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في القانون العام، تخصص الدولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1 بن يوسف بن خدة، 2023-2024.

❖ مذكرات الماجستير:

4- نوار أمجوج، مجلس المحاسبة: نظامه ودوره في الرقابة على المؤسسات الإدارية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، فرع المؤسسات السياسية والإدارية، كلية الحقوق، جامعة منتوري، قسنطينة، 2006-2007.

5- خالد سكوتي، الدور التكاملي بين أعوان الخزينة وأعوان التنفيذ في مراقبة وتنفيذ الميزانية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع: الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر 1، بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2012-2013.

❖ مذكرات الماستر:

6- زينب جبار، وحيدة اليزيد، دور القانون 23-07 في المحاسبة العمومية وترشيد النفقات العمومية -دراسة حالة حول مديرية الإدارة المحلية أم البواقي-، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2023-2024.

7- آمال عيادي وآخرون، «النظام القانوني للمحاسب العمومي في ظل القانون رقم 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي»، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص: قانون عام اقتصادي، جامعة قاصدي مباح، ورقلة، 2023-2024.

8- عبد المهين سعيدان، عمر الفاروق عزيزي، الرقابة على إيرادات ونفقات الأشخاص المعنوية العامة في ظل القانون 23-07، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة العربي التبسي، تبسة، 2023-2024.

خامسا - المحاضرات

9- رابحي بوعبد الله، «مطبوعة في مقياس المحاسبة العمومية»، محاضرات موجهة لطلبة السنة الثالثة تخصصي إدارة الميزانية ومحاسبة ومراجعة، المركز الجامعي أحمد بن يحيى الونشريسي، تيسمسيلت، 2019-2020.

قائمة المصادر والمراجع

10- ميلود خيرجة، «محاضرات في المالية العامة»، موجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس، تخصص: قانون عام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الشهيد لخضر حمة، الوادي، 2021-2022.

سادسا- المراجع باللغة الأجنبية

- Jean-Claude Martinez, Pierre Di Malta, **Droit budgétaire budget de l'État**, budgets locaux, budget de la sécurité sociale, budget européen, LexisNexis, Paris, France, 1999.

- *Jacques Magnet*, **Les comptables publics** , [LGDJ](#), Paris, France, 1995.

فہرس

/	إهداء:
/	شكر وعرفان:
ج-أ	مقدمة.....
31-05	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسب العمومي.....
05	تمهيد:.....
06	المبحث الأول: ماهية المحاسب العمومي.....
06	المطلب الأول: مفهوم المحاسب العمومي.....
06	الفرع الأول: تعريف المحاسب العمومي.....
08	الفرع الثاني: أصناف المحاسبين العموميين.....
10	المطلب الثاني: تأهيل المحاسب العمومي.....
11	الفرع الأول: طريقة تعيين واعتماد المحاسب العمومي.....
14	الفرع الثاني: تنصيب المحاسب العمومي.....
17	المبحث الثاني: الإطار التشريعي والتنظيمي للمحاسب العمومي.....
17	المطلب الأول: الإطار التشريعي للمحاسب العمومي.....
18	الفرع الأول: مرحلة ما بعد الاستقلال حتى صدور القانون 90-21.....
21	الفرع الثاني: مرحلة صدور القانون 07-23.....
23	المطلب الثاني: علاقة المحاسب العمومي بأعوان المحاسبة الآخرين.....
24	الفرع الأول: علاقة المحاسب العمومي بالآمر بالصرف.....
27	الفرع الثاني: علاقة المحاسب العمومي بالمراقب الميزانياتي.....
31	خاتمة الفصل:.....
66-38	الفصل الثاني: القواعد الوظيفية للمحاسب العمومي.....
33	تمهيد:.....
34	المبحث الأول: الإطار الوظيفي للمحاسب العمومي.....
34	المطلب الأول: صلاحيات المحاسب العمومي ومهامه الجديدة.....

35	الفرع الأول: مهام وإجراءات عمل المحاسب العمومي.....
37	الفرع الثاني: المهام الجديدة للمحاسب العمومي في ظل القانون 07-23.....
38	المطلب الثاني: موضوع رقابة المحاسب العمومي.....
39	الفرع الأول: موضوع رقابة المحاسب العمومي من جانب النفقات.....
43	الفرع الثاني: موضوع رقابة المحاسب العمومي من جانب الإيرادات.....
46	المبحث الثاني: مسؤولية المحاسب العمومي.....
47	المطلب الأول: المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي.....
47	الفرع الأول: المسؤولية الشخصية والمالية عن العجز الحاصل في الصندوق.....
48	الفرع الثاني: المسؤولية الشخصية عن قواعد الانضباط الميزانياتي.....
52	المطلب الثاني: ضوابط وإجراءات مسائلة المحاسب العمومي.....
52	الفرع الأول: إجراءات مسائلة المحاسب العمومي والعقوبات المترتبة عنها.....
56	الفرع الثاني: 'عفاء المحاسب العمومي من المسؤولية.....
59	خلاصة الفصل:.....
61	خاتمة.....
64	قائمة المصادر والمراجع.....
74	فهرس الموضوعات.....