

جامعة محمد خيضر بسكرة  
كلية الحقوق والعلوم السياسية  
قسم الحقوق



# مذكرة ماستر

ميدان: الحقوق والعلوم السياسية

فرع: الحقوق

تخصص: قانون إداري

رقم: .....

إعداد الطالب(ة):

تريعة آمال

برجي جهينة

يوم: 10 / 06 / 2024

## المحاسب العمومي في التشريع الجزائري

لجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة بسكرة	أستاذ محاضر أ	حسن كليبي
مشرفا	جامعة بسكرة	دكتور	دبابش عبد الرؤوف
مناقشا	جامعة بسكرة	أستاذ محاضر أ	حسن عبد الرزاق

السنة الجامعية: 2023-2024

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## شكر وعرافان:

عندما تبحث عن كلمات شكر وتقدير للآخرين فإن أجمل عبارات الشكر

وكلمات الثناء لا توفيك حقك، شكراً لك على عطائك

أستاذنا المحترم الدكتور "دبابش عبد الرؤوف"

وعلى كل مجهوداتك ووقفاتك الرائعة ومساعدتك للوصول إلى هذه المرحلة العلمية،

شكراً لك على ثنائك ونبيل أخلاقك وبارك الله فيك وجزاك خيراً على ما قدمته لنا

كما نتقدم بالشكر المُسبق للجنة المناقشة على ما سيقدمونه من ملاحظات وتوجيهات

والتي تزيد هذا العمل إتقاناً وجمالاً

ونشكر جميع الأساتذة بكلية الحقوق والعلوم السياسية على دعمهم وإلى كل من مد لنا يد

المساعدة من قريب أو بعيد.

## الإهداء :

«وَكَانَ فَضْلُ اللَّهِ عَلَيْكَ عَظِيمًا»

ما ضاع جهد الأمس في يوم سدى والله يجزي الحسن بالإحسان وأقول من فرط الطموح أنا لها، ظللت أسعى خلفها في همة حتى عانقت غاياتي ونلتها فالحمد لله الذي أنعم وأكرم وأتمم وأشكر الله تعالى الذي خلق وهدى وسدد الخطى فخرج هذا العمل المتواضع بعونه وتوفيقه نحمده حمداً كثيراً في المبتدى والمنتهى.

**والصلاة والسلام على أشرف المرسلين محمد صلى الله عليه وسلم**

أهدي هذا النجاح لنفسي أولاً ثم إلى كل من كان معي لإتمام هذه المسيرة دمتم لي سنداً لا عمر له

**وأهدي تخرجي:**

إلى ملهمتي ومعلمتي الأولى من أبصرت بها طريق حياتي، إلى القلب الحنون من كانت دعواتها تحيطني والتي كانت بجانبني دائماً

شكراً إلى من جنتي تحت أقدامها، شكراً لك يا سيدة نساء الكون

**"أمي الغالية حفظك الله وأطال عمرك"**

إلى مصدر الأمان، إلى من أراه وسط قلبي وصدري وأعلاه إلى من استمد منه قوتي، إلى من علمني، إلى عوني بعد الله وضلعي الثابت الذي لا يميل

**"إليك أبي الحبيب"**

إلى زوجي ورفيق درب وصدیق الأيام جميعاً بلوها ومرها إلى من كان الأول دوماً في مساندي وتشجيعي لما قدمته لي طوال فترة دراستي من دعم من أجل إكمال دراستي بعد انقطاع، فشكراً على ثققت بنجاحي ودفعي نحو الأفضل كي أحقق طموحي العلمي

إلى من استمر بالنقد لأجلهم، إلى زينة حياتي وبهجتها، إلى من حلت بركة وجودهم ومن ملأت ضحكاتهم الجميلة، راجية أن أكون لهم مصدر فخر وقوة دائم

**"أولادي جوري، أمير"**

إلى أولئك الذين يفرحهم نجاحي ووقفوا بجانبني، إلى من رزقت بهم سنداً، تميل الدنيا ولا يميلون، إلى من عشت معهم أجمل لحظات حياتي

"إخوتي: وردة، سهام، ماجدة، حمادي، عقبة، عائشة"

إلى آخر عنقود العائلة أختي وحببتي وصديقتي الصغيرة، شكراً على دعمك لي، أتمنى أن أراك  
ناجحة وسعيدة في حياتك.

"أختي عائشة"

إلى براعم وأزهار العائلة: دودو، فرح، ريم، رفيق، أميرة، عصام، أحمد، يحيى، ماريا

إلى صديقتي الغالية وشريكتي الجميلة، إلى التي ساعدتني دائماً، شكراً على صبرك علي في أوقات  
ضيقي

مهما عرفت ناس تبقيين الأفضل في قلبي

"جهينة"

أتقدم بكامل شكري إلى الأستاذ المشرف الدكتور "دبابش عبد الرؤوف"

لما أبداه من جهود علمية وآراء سديدة أغنت البحث ليظهر بالصورة الحالية

فمهما قدمنا لن نوفيك حقك، أرجو أن أرد لك شيئاً من الجميل في المستقبل

إلى زملائي وزميلاتي بكلية الحقوق والعلوم السياسية دون أن أنسى كل من مد لي يد العون لإنجاز  
البحث ليرقى إلى المستوى المطلوب إن شاء الله

تريعة آمال

## الإهداء :

"الحمد لله حباً وشكراً وامتناناً على البدء والختام"

وأخر دعواهم أنّ الحمد لله رب العالمين

بعد مسيرة دراسية حملت بين طياتها التعب والفرح ها أنا اليوم أقف على عتبة تخرجي، فالحمد لله

على فرصة البدايات وبلوغ النهايات

أهدي نجاحي هذا إلى الذي لديه القدرة على فك المستحيل، إلى صانع الأقدار، أقدم لك يا الله جهدي

وشكري فالحمد لله الذي يحكم بالحق ويجزي كل نفس بما تسعى

إلى من أنار الكلمات حبراً وحباً على صفائح الأوراق، للذي أخرجنا من الجهل إلى العلم وذرى المجد

قدوتي وحببي محمد صلى الله عليه وسلم

إلى من لا يضاهيهما أحد في الكون، إلى من أمرنا الله ببرهما إلى من بذلا الكثير وقدم ما لا يمكن

أن يُرد، إليكما "أمي وأبي" حفظكما الله ورعاكما وأعانني الله على رد جميلكما

إلى إخواني "مريم، هاجر، سندس، محمد، محي الدين"

إلى من غادرتني جسداً ولم تغادر قلبي وفكري حبيبي الغالية أختي هاجر رحمها الله وأسكنها فسيح

جنانه

إلى الأنامل الصغيرة التي تدخل الأنس إلى أيامي، ساجدة جواد أطفال خالاتي

إلى رفيق الروح والذي أخذ بيدي نحو ما أريد وأعاد إلي ثقتي بقدرتي على التقدم والنجاح، فجزاه الله كل

خير

إلى الذي يفرحهم نجاحي ويحزنهم فشلي، إلى الأقارب قلباً ودماً ووفاء فلكم مني جزيل الشكر ووافر

الاحترام "جدي، جدتي، خالاتي، خالي، زوجة خالي، زوج خالتي" الذي كان على الدوام ناصحاً أميناً بعد

"أبي، عمي داود وفرحات، عماتي"

إلى صديقتي واختي التي لم تلبها "أمي" الداعم الأول لي لإتمام هذا العمل حبيبي كنزة

إلى أصدقاء الدراسة كلّ باسمه

وكل الشكر إلى المؤجّه الأول والأخير والذي لولاه لما أتت هذا العمل الدكتور "دبابش عبد الرؤوف"

برجي جهينة

# مقدمة

تعد الأموال العمومية ركيزة من ركائز الدولة، لذا عملت هذه الأخيرة على فرض نظام صارم لتواخي الحذر وتحقيق النجاعة والفعالية ومراقبة تتبع حركة الأموال والعمليات المنجزة عند كل مؤسسة عمومية فمع تطور مفهوم المحاسبة العمومية وضمان التحول الموازناتي وتحقيق الشفافية وعصرنة المالية العمومية وتطوير تقنيات المحاسبة القائمة على مبدأ القيد المزدوج وهو ما ينطبق على المؤسسات التي لا تسعى لتحقيق الربح وتجسد هذا التطور بدخول الإدارة المالية الجزائرية سنة 2023 لمنعطف تاريخي مهم جدا وكان ذلك بالاعتماد على القانون العضوي 18.15 ليلية القانون 07.23 المتعلق بالمحاسبة العمومية كأرضيات قانونية جديدة لمواكبة الإصلاح و إعادة التسيير المالي للدولة و ايضاح المهام و المسؤوليات الخاصة بالفاعلين في تقنية الميزانية.

تعتبر المحاسبة العمومية القناة الرئيسية التي تمر عبرها مختلف السياسات المالية للدولة حيث تشمل نظام خاص يضم مجموعة من الإجراءات والقواعد المقننة و المثبتة في الدفاتر والسجلات بغرض حماية المال العام وتقديم البيانات المالية الدقيقة ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس الصورة الحقيقية لنتائج نشاطات وحدات القطاع العام وتستمد خصوصيتها في كونها تتناول تسجيل مراقبة صرف المال العام لارتباطها الوثيق به فلقد خصها المشرع الجزائري باطار قانوني يهدف لضبط اليات التحصيل للإيرادات ودفع النفقات وفرض رقابة مستمرة على أعوان التنفيذ وتوضيح مهامهم وصلاحياتهم وذلك لضمان سلامة التنفيذ الجيد للعمليات المالية والمحاسبية وتتمثل هذه الاعوان في الامر بالصرف والمحاسب العمومي والمراقب الميزناتي اضافة الى ذلك تحديده للهيئات الممارسة للرقابة اللاحقة على اعمال الميزانية المفتشية العامة للمالية ومجلس المحاسبة.

ومما سبق وباعتبار المحاسب العمومي عوناً مهماً ورئيسياً في تنفيذ الميزانية ونظراً للدور المهم الذي يلعبه هذا الأخير في الحفاظ على المال العام وضمان السير الحسن للميزانية العامة للدولة بصفته المكلف الرسمي لدفع النفقات وتحصيل الإيرادات وكذا تكلفه بعمليات الخزينة، ومن الملاحظ أن تنوع الهيئات والمؤسسات الادارية واختلاف اعمالهم الخاضعة لرقابة المحاسب العمومي، وبحكم ان هذا الأخير يخضع للتسلسل الاداري والسلطة الوصية المتمثلة في وزارة المالية كان لازما تحديد أصناف المحاسبين العموميين لمعرفة مجال عمل كل صنف.

ولقد حدد القانون 07.23 المؤرخ في 3 ذي الحجة عام 1444 الموافق ل 21 يونيو 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي أعوان المحاسبة العمومية وخصص لها المشرع فصلا كاملا لدراسة كل الجوانب المتعلقة بالمحاسب العمومي إضافة الى ذلك المراسيم التنفيذية 311.91 و 311.11 المتعلقة بكيفية تعيين المحاسبين العموميين او اعتمادهم.



## أهمية الموضوع:

إن موضوع المحاسب العمومي موضوعاً في غاية الأهمية لتعلقه بالمحاسبة العمومية والمال العام، تكمن أهمية هذه الدراسة في إبراز مكانة المحاسب العمومي من خلال قيامه بالعمليات المحاسبية وغيرها من العمليات المالية التي يضطلع بها هذا الأخير، إضافةً إلى حجم الدور الذي يقوم به المحاسب العمومي بصفته عون من أعوان المحاسبة العمومية في تنفيذ ومراقبة الميزانية العامة للدولة بغية ترشيد المال العام والمحافظة عليه وتحقيق الاستقرار السياسي والاقتصادي والاجتماعي على المستوى المحلي والوطني خاصةً في ظل الأوضاع الراهنة، لذا ينبغي التعامل مع العمل الرقابي برؤية واضحة المعالم والأهداف لتجاوز كل الانحرافات التي تواجهها الرقابة المالية الممارسة من خلاله.

## أسباب اختيار الموضوع:

الرغبة النفسية والموضوعية في دراسة موضوع المحاسب العمومي الذي يعد جزءاً من تخصص دراستنا أي القانون الإداري ومن جهة أخرى فقد دفعنا الفضول إلى معرفة خبايا هذه المهمة وكيف يقوم هذا العون بتنفيذ الميزانية من دفع النفقات وتحصيل إيرادات وطريقته المعتمدة قانوناً في الرقابة عليها إضافة إلى ذلك الرغبة في معرفة مسؤولياته وكل الجوانب المتعلقة بمهنته.

## أهداف الدراسة:

إن تخصيص المشرع الجزائري للمحاسب العمومي نصاً كاملاً إضافةً إلى ذلك المراسيم التنفيذية، كمرآة عاكسة على أهمية هذا العون في المجالين المالي والمحاسبي، مما أدى ذلك إلى الرغبة في الاطلاع على جميع جوانبه التنظيمية والعملية من صلاحيات ومسؤوليات، مع ضرورة التعرف على مركزه القانوني وإبراز العلاقة التي تربطه مع أعوان المحاسبة للابتعاد عن جميع الأعمال المعرّقة لسير العمل.

## إشكالية الدراسة:

- كيف نظم المشرع الجزائري وظيفة المحاسب العمومي؟
- ومن هذه الإشكالية تتفرع الإشكاليات التالية:
- من هو المحاسب العمومي وكيف يتم تأهيله؟
- ماهي صلاحيات ومسؤوليات المحاسب العمومي؟
- ماهي العلاقة القائمة بين المحاسب العمومي وأعوان المحاسب العمومية؟

## الصعوبات:

من بين الصعوبات التي واجهتنا عند إعداد المذكرة هي قلة الكتب في هذا المجال، بينما المراجع المتوفرة عبارة عن مجلات ومذكرات نيل شهادتي الماجستير والدكتوراه، لكنها تتضمن دراسات جزئية فقط للموضوع.

من جهة أخرى توفر النصوص القانونية والمراسيم التنفيذية، أين تحتم علينا التدقيق والتفحص لتجنب الوقوع في نصوص ملغاة أو معدلة وهو ما نتمنى أن نكون قد وفقنا فيه.

## المنهج المعتمد:

اعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث استخدمنا المنهج الأول للبحث واستعرض المفاهيم المختلفة للمحاسب العمومي بعدها انتقلنا إلى الدراسة التحليلية لمختلف النصوص القانونية والتنظيمية المتعلقة بالمحاسب العمومي.

ولأجل الإجابة عن الإشكالية الموضوعية والتساؤلات المتفرعة عنها ارتأينا تناول موضوع المحاسب العمومي على المجالين التنظيمي والتطبيقي فتناولنا في الفصل الأول الإطار التنظيمي للمحاسب العمومي فقسمنا هذا الفصل لمبحثين المبحث الأول مفهوم المحاسب العمومي والمبحث الثاني يدرس أصناف المحاسب العمومي وعلاقته مع أعوان المحاسبة العمومية الأمر بالصرف والمراقب الميزانياتي.

ومن جهة أخرى يقودنا العمل إلى الاطلاع على الجانب الوظيفي وتجسد ذلك في الفصل الثاني تحت عنوان وظائف المحاسب العمومي حيث قسمناه إلى مبحثين المبحث الأول يضم صلاحيات المحاسب العمومي وفي المبحث الثاني سنتطرق إلى مسؤولية المحاسب العمومي والرقابة اللاحقة على أعماله وفي الأخير.

الفصل الأول:

الإطار التنظيمي للمحاسب

العمومي

## الفصل الأول: الإطار التنظيمي للمحاسب العمومي

يعتبر المحاسب العمومي ركيزة من ركائز المحاسبة العمومية، وعونا مهما لها فقد أولاه المشرع الجزائري بأهمية كبيرة، من خلال إحضائه بمجموعة كبيرة من النصوص القانونية، ذلك نظرا لحساسية العمل الذي يقوم به من تحصيل لإيرادات ودفع نفقات وغيرها من العمليات الخاصة بالخزينة ...

وعلى هذا الأساس تطرقنا في المبحث الأول إلى "مفهوم المحاسب العمومي" وفي المبحث الثاني إلى "أصنافه" و"علاقته مع أعوان المحاسبة العمومية".

## المبحث الأول: مفهوم المحاسب العمومي

إن تنفيذ الميزانية العامة مسؤولية كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، ولهذا الأخير دور كبير في العمليات الحسابية اللازمة لتحصيل الموارد وصرف الاعتمادات، لأهمية هذا الأخير دفعنا الفضول لتحديد مفهوم المحاسب العمومي حيث تم التطرق إلى:

تعريف المحاسب العمومي " في المطلب الأول ثم الانتقال إلى "شروط اكتساب صفة المحاسب العمومي" في المطلب الثاني.

### المطلب الأول: تعريف المحاسب العمومي

يعد المحاسب العمومي موظفاً عمومياً يقوم بوظائف هامة، مما دفعنا الفضول لمعرفة تعريفه من الناحيتين القانونية والفقهية، ثم الانتقال لتبيين الأساس القانوني لوظيفته.

حيث قسمنا هذا المطلب إلى ثلاث فروع كالآتي:

### الفرع الأول: التعريف القانوني للمحاسب العمومي

يعرف المشرع الجزائري المحاسب العمومي وفق نص المادة 33 من قانون المحاسب العمومية 21.90 المعدل والمتمم على أنه "يعد محاسباً عمومياً كل شخص يعين قانوناً للقيام بالعمليات المالية التالية:

- تحصيل الإيرادات ودفع النفقات.
- ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها وبحفظها.
- تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد.
- حركة حساب الموجودات<sup>1</sup>.

ومن جهة أخرى فقد عرفه المشرع الجزائري حسب نص المادة 15 من قانون المحاسب العمومية 07.23<sup>2</sup> على أنه "كل عون عمومي معين أو معتمد قانوناً للقيام بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات، دراسة حفظ الأموال والسندات والقيم، مسك المحاسبة الميزانية على أساس مبدأ محاسبة الصندوق إضافة إلى إعداد القوائم المالية وغيرها من العمليات المنصوص عليها في المادة 24 من القانون الجديد السالف الذكر<sup>3</sup>.

وما يلاحظ من خلال التعريفين السابقين أن المشرع الجزائري أضاف مهاماً جديدة للمحاسب العمومي واستبداله لعبارة يعين قانوناً بعبارة يعين أو يعتمد قانوناً التي تعتبر أدق وهو ما تم تداركه من قبل المشرع.

1 - انظر المادة 33 من قانون 21.90 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، جريدة رسمية، العدد 35

2 - انظر المادة 15 من قانون المحاسبة العمومية 07-23 المؤرخ في 25 يونيو 2023 المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 42، صفحة 5.

فالمحاسب العمومي هو كل موظف يعمل في مؤسسة عمومية تابعة لوزارة المالية يتم تعيينه من قبل الوزير المكلف بالمالية، على مستوى خزينة الولاية، ويخضعون حصريا لسلطته فبمجرد تعيينه يصبح مرخص له قانونا بالتصرف في أموال الدولة<sup>4</sup>.

ومن جهة اخرى فيكون محاسبا فعليا كل موظف يقوم بالعمليات المنصوص عليها في المادة 24 من قانون المحاسبة العمومية 07.23 دون صفته ودون الحصول على ترخيص من قبل السلطة المؤهلة لذلك وهذا حسب ما ورد في نص المادة 17 من نفس القانون:

"يعتبر محاسبا فعليا كل شخص يقوم بالعمليات المذكورة في المادة 24 دون ان تكون له صفة المحاسب العمومي ومن دون الحصول على ترخيص صريح من السلطة المؤهلة لذلك".<sup>5</sup>

ومنه فالمحاسب العمومي هو الشخص المكلف بدفع النفقات وقبض الإيرادات وحيازة الأموال او القيم، ويكون معينا من قبل الوزير المكلف بالمالية ويخضعون أساسا لسلطته ويمكن ان يعتمد بعضهم، تحدد كفاءات تعيين بعض المحاسبين العموميين أو اعتمادهم عن طريق التنظيم.<sup>6</sup>

### الفرع الثاني: التعريف الفقهي للمحاسب العمومي

يعرف المحاسب العمومي على انه الموظف الذي تمنح له الصفة القانونية للمبادرة في تنفيذ الميزانية العامة من خلال ممارسة العمليات المتعلقة بالإيرادات والنفقات وحيازة تداول الأموال والقيم العمومية ومسك الحسابات ...

وقد عرفه الفقيه جاك مانبي على انه "الموظف المرخص له قانونا بالتصرف في الأموال العمومية والأموال الخاصة للإدارة".

3- بشير عبد القادر، بوحصيدة إسماعيل، دور المحاسبة العمومية في تنفيذ نفقات التسيير في الجزائر "دراسة حالة الإقامة الجامعية العناصر 1- برج بوعريريج"، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر الأكاديمي، تخصص محاسبة وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بشير الابراهيمى برج بوعريريج، الجزائر، 2022، صفحة 19.

4- انظر المادة 17 من قانون 07-23، مرجع سابق، صفحة 6

5- شتاتة وفاء أحلام، محاضرات في المالية العامة، قسم الحقوق، تخصص قانون عام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، 2022، صفحة 39.

كما يعرفه آخرون على انه" الشخص الذي يشتغل في مؤسسة عمومية ويسمى محاسب أو رئيس مصلحة المحاسبة أو مقتصد ويتم تعيينه من طرف وزير المالية ويخضع أساسا لسلطته إلا انه في بعض الأحيان يتم اعتماد بعض المحاسبين العموميين وفقاً للتنظيم.

ومنه المحاسب العمومي هو كل موظف يعمل لدى الدولة ملحق بوزارة المالية أو لدى هيئة عمومية أخرى ومعين من قبل السلطة المختصة أي الوزير المكلف بالمالية وهذا التعيين يمنحه ترخيصا يجيز له التصرف في أموال الدولة من تحصيل إيراد ودفع الاعتمادات.<sup>7</sup>

### الفرع الثالث: الأساس القانوني لوظيفة المحاسب العمومي

إن الأساس القانوني للمحاسب العمومي يتمثل في قانون المحاسبة العمومية 07-23 إضافة إلى العديد من المراسيم التنفيذية وهو ما سنتطرق إليه:

بحيث يعد قانون المحاسبة العمومية 07-23 المؤرخ في 25 يونيو 2023 المرجع والمصدر الأصلي والرئيسي للمحاسبة العمومية والمحاسب العمومي خصوصا من حيث مفهومه وكيفية تأهيله بالإضافة إلى مسؤولياته والرقابة التي يمارسها...<sup>8</sup>

حيث تضمن هذا القانون مئة وسبعة عشر مادة مبنية على خمسة أبواب واحتوت هذه الأخيرة على فصول وتنص الأبواب على ما يلي:

- الباب الأول: الأعران المكلفون بتنفيذ الميزانية والعمليات المالية المحاسب العمومي.  
الامر بالصرف.
- الباب الثاني: العمليات  
عمليات الإيرادات  
عمليات النفقات
- الباب الثالث: مسك المحاسبة وحسابات الدولة
- الباب الرابع: الرقابة والمسؤوليات.
- الباب الخامس: أحكام انتقالية ونهائية.<sup>9</sup>

6- عز الدين فؤاد، استخدام أدوات الحاسبة العمومية في الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015، صفحة 15.

ومن جهة أخرى وبالإضافة إلى قانون المحاسبة العمومية 07.23 الذي يعد مرجعا أساسيا للمحاسب العمومي، فقد نظم المشرع الجزائري بصفة خاصة مهنة هذا الأخير بموجب العديد من المراسيم التنفيذية المتمثلة فيما يلي:

- المرسوم التنفيذي رقم 331.11 المؤرخ في 19 سبتمبر 2011 الموافق ل 21 شوال 1432 المتعلق بتعيين بالمحاسبين العموميين واعتمادهم.
- المرسوم التنفيذي رقم 312.91 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 الموافق ل 28 صفر 1412 المتضمن شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحسابات وكيفية اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين.
- المرسوم التنفيذي رقم 332.11 المؤرخ في 19 سبتمبر 2011 الموافق ل 21 شوال 1432 المتضمن إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون.
- المرسوم التنفيذي رقم 314.91 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 المتعلق بإجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين.
- المرسوم التنفيذي رقم 46.93 المؤرخ في 6 فيفري 1993 المحدد لآجال دفع النفقات وتحصيل أوامر الإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المنعدمة.<sup>10</sup>

### المطلب الثاني: شروط اكتساب صفة المحاسب العمومي

تتعدد شروط اكتساب شخص ما لصفة المحاسب العمومي فقد نص عليها قانون المحاسبة العمومية 07.23 في المادة 16 والتي تكون إما بالتعيين أو الاعتماد من قبل السلطة المعنية بذلك "الوزير المكلف بالمالية".

ومن جهة أخرى فقد حدد المشرع الجزائري في المرسومين التنفيذيين 331.11 و 311.91 إجراءات التعيين أو الاعتماد للمحاسبين العموميين.

سنعرض في الفرع الأول: "تعيين المحاسب العمومي" وفي الفرع الثاني: "اعتماد المحاسب العمومي".

7-8- محمدي وردة، النظام القانوني للمحاسب العمومي في التشريع الجزائري، مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون اداري، قسم القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، الجزائر، 2023، صفحة 12

9- بلخضر عبد الحفيظ، الرقابة الوصائية على الجماعات المحلية في الجزائر، مذكرة ماستر في الحقوق، تخصص منازعات القانون العمومي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد لمين دباغين سطيف، الجزائر، 2015، صفحة 60-61.



## الفرع الأول: تعيين المحاسب العمومي

يتولى الوزير المكلف بالمالية تعيين المحاسبين العموميين حسب الشروط القانونية الخاصة بكل صنف، وذلك وفق أحكام المرسوم التنفيذي 311.91 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم في مادته الثانية، إضافة إلى ضرورة وجود مؤهلات تتلاءم مع طبيعة المهام الموكلة إليه تتمثل أساسا في تأديته للقسم المهني وتقديمه لبعض الوثائق اللازمة قبل توليه للمنصب.<sup>11</sup>

وبالرجوع لنص المادة 16 من قانون 07.23 حيث جاءت كما يلي: "يتم تعيين المحاسبين العموميين من طرف الوزير المكلف بالمالية ويخضعون حصريا لسلطته.

ويمكن اعتماد بعض المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية تحدد كفاءات تعيين المحاسبين العموميين أو اعتمادهم عن طريق التنظيم".<sup>12</sup>

وما يلاحظ مما سبق أن التعيين يكون خاص بالمحاسبين التابعين لوزارة المالية، بينما الاعتماد فينصب على المحاسبين العموميين الخارجين عن وزارة المالية.<sup>13</sup>

ومن خلال استقراء المادة الأولى من المرسوم التنفيذي 331.11 المعدلة للمادة 3 من المرسوم التنفيذي 311.91 المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم.

يتضح مما سبق أن تعيين المحاسب العمومي يكون مباشرة بناءً على اختياره أو عن طريق اقتراح من جهة أخرى.

أولاً: التعيين المباشر

يعين الوزير المكلف بالمالية المحاسبين العموميين الآتي ذكرهم مباشرة بناءً على اقتراحه دون تدخل جهة أخرى وهو ما نصت عليه المادة الأولى من المرسوم 331.11:

- العون المحاسب المركزي للخزينة.
- أمين الخزينة المركزي.
- أمين الخزينة في الولايات.
- أمين الخزينة في البلديات.

<sup>10</sup> - منصورى الزين، دروس في المحاسبة العمومية، جامعة سعد دحلب، كلية العلوم الاقتصادية و الاجتماعية و علوم التسيير البلدية، الجزائر، د.س.ن، صفحة 43.

<sup>11</sup> - انظر المادة 16 من القانون 07-23

<sup>12</sup> - محمدي وردة، مرجع سابق، صفحة 14

- قابضو الضرائب.
- قابضو أملاك الدولة.
- قابضو الجمارك.
- محافظو الرهون.
- أمناء الخزينة في المراكز الاستشفائية الجامعية والمؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية.<sup>14</sup>

#### ثانياً: التعيين بناء على اقتراح

- يعين الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح من "الوزير المكلف بالبريد والمواصلات السلكية واللاسلكية"، "محاسبي البريد والمواصلات السلكية واللاسلكية" المحاسبين العموميين الآتي بيانهم:
- قابضي البريد والمواصلات السلكية واللاسلكية.
  - رؤساء مراكز البريد والمواصلات السلكية واللاسلكية.<sup>15</sup>

#### الفرع الثاني: اعتماد المحاسب العمومي

##### أولاً: الاعتماد المباشر

يقتصر الاعتماد من قبل الوزير المكلف بالمالية بالنسبة للأعوان المحاسبين العموميين التابعين للهيئات الدبلوماسية أو القنصلية الجزائرية في الخارج كما يعتمد هو ومن يمثله من محاسبين قانونيين إذا كان النص المتضمن إنشاء مؤسسة يستوفي وجود أمرين بالصرف قانونيين.<sup>16</sup>

ومن جهة أخرى يعين أو يعتمد الوزير المكلف بالمالية الأعوان المحاسبين العموميين على مستوى:

- المجلس الدستوري.
- المجلس الشعبي الوطني.
- مجلس الأمة.
- مجلس المحاسبة.
- المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

<sup>13</sup> - المادة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 11-331 المؤرخ في 19 سبتمبر 2011 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم، الجريدة الرسمية العدد 52 الصادرة بتاريخ 21 سبتمبر، 2011.

<sup>14</sup> - المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم

<sup>15</sup> - اميمة مقصود، عفاف سناني، رقابة المحاسب العمومي على النفقات العمومية "المؤسسة العمومية للصحة الجوارية العيونات - نموذجاً"، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون اداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الشهيد العربي تبسي تبسة، الجزائر، 2023، صفحة 7-8.

ثانياً: الاعتماد بناءً على تفويض

يتم اعتماد المحاسبين العاملين بقطاع التربية أو التكوين المهني فيكون من قبل أمين الخزينة الولائية المختص إقليمياً بناءً على تفويض من الوزير المكلف بالمالية.<sup>17</sup>

ثالثاً: الاعتماد بناءً على اقتراح

يمنح الاعتماد بناءً على اقتراح من قبل الأمر بالصرف أو السلطة التي لها صلاحية التعيين للأعوان الذين تتوفر فيهم صفة العون المحاسب وإن لم يوجد هذا الأخير فالأعوان الذين تتوفر فيهم المؤهلات المطلوبة وهو ما نصت عليه المادة 6 من المرسوم التنفيذي 311.91 المعدل والمتمم.<sup>18</sup>

رابعاً: سحب الاعتماد

يتولى سحب الاعتماد الوزير المكلف بالمالية أو ممثله بناءً على اقتراح السلطة السلمية أو في حالة ارتكاب خطأ جسيم حسب الشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم المعمول بهما.<sup>19</sup>

**المبحث الثاني: أصناف المحاسب العمومي وعلاقته مع أعوان المحاسبة****العمومية**

للمحاسب العمومي عدة أصناف تم النص عليها في قانون المحاسبة العمومية 07.23 المعدل، وله علاقة وطيدة تربطه مع أعوان المحاسبة العمومية المتمثلين في الأمر بالصرف والمراقب الميزانياتي وهو ما سوف نتطرق إليه لاحقاً:

بحيث تناولنا في المطلب الأول "أصناف المحاسب العمومي" و "علاقة هذا الأخير مع أعوان المحاسبة العمومية" في المطلب الثاني.

**المطلب الأول: أصناف المحاسب العمومي**

نصت المادة 9 من المرسوم التنفيذي 313.91 المتعلق بإجراءات مسك المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةاتها ومحتواها على أنه "يكون المحاسبون العموميون إما رئيسيين أو ثانويين ويتصرفون بصفة مفوض أو مختص"<sup>20</sup>

ومن جهة أخرى فيكون المحاسبون العموميون إما مفوضين أو مختصين وإما محاسبين رئيسيين أو ثانويين وإما محاسبين الأموال والقيم والتركيز المحاسبي وهذا ما جاء في نص المادة 18 من قانون المحاسبة العمومية 07.23

<sup>16</sup>- فنيش محمد الصالح، الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في التشريع الجزائري، رسالة من أجل نيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2013، صفحة 132.

<sup>17</sup>- المادة 6 من المرسوم التنفيذي 311-91

<sup>18</sup>- المادة 7 من المرسوم 311-91

<sup>19</sup>- انظر المادة 9 من المرسوم التنفيذي رقم 313-91 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991، بحدود إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةاتها، الجريدة الرسمية، العدد 43 الصادرة في 18 سبتمبر 1991.

يتضح من خلال ما سبق أن المحاسبون العموميون يصنفون إلى أصناف تتمثل فيما يلي:

1- محاسب عمومي رئيسي.

2- محاسب عمومي ثانوي.

3- محاسب مفوض.

4- محاسب مختص.

5- محاسب الأموال والقيم والتركيز المحاسبي.

وهذا ما تم استحداثه من قبل المشرع الجزائري في القانون الجديد 07.23 لكن كان ذلك من ناحية التسمية فقط وليس الممارسة.<sup>21</sup>

## الفرع الأول: المحاسب العمومي الرئيسي والثانوي

### أولاً: المحاسب العمومي الرئيسي:

يعرف المحاسب العمومي الرئيسي على أنه المحاسب المكلف بتنفيذ ومراقبة العمليات المالية التي تجرى في إطار المادة 24 من القانون رقم 07.23 السالف الذكر المتمثلة في تحصيل الإيرادات ودفع النفقات ومسك حسابات حركة الأموال نقدا كانت أم قيمة في حسابات ودائع أو في حسابات جارية أو في حسابات دائنة ومدينة لصالح الوكيل المحاسبي المركزي للخرينة<sup>22</sup>، يقدمون حساباتهم لمجلس المحاسبة.<sup>23</sup>

يرسل المحاسب العمومي الرئيسي للعون المحاسبي المركزي للخرينة، عند نهاية كل سنة وفي نهاية التسيير، موازنة الأموال والقيم المسجلة في دفاترهم الحسابية الكبرى إضافة إلى ذلك البيانات الحسابية الكبرى ويرسلون فضلا عن ذلك للمحاسب نفسه جميع البيانات الحسابية والوثائق المنصوص عليها والتعليمات المعمول بها<sup>24</sup>.

وتمسك الكتابات الحسابية التي يقوم بها المحاسبون التابعون للدولة حسب طريقة القيد المزدوج للإيرادات والنفقات وفقا للقواعد العامة التي يرسمها الوزير المكلف بالمالية، وعلى المحاسبون العموميون

<sup>20</sup> - انظر المادة 18 من قانون المحاسبة العمومية 07-23

<sup>22</sup> - المادة 9 من المرسوم التنفيذي 313-91، مرجع سابق

<sup>23</sup> - المادة 20 قانون 07-23، المرجع السابق

<sup>24</sup> - المادة 36 من المرسوم التنفيذي 313-91، مرجع سابق

الرئيسيون إثبات توافق كتاباتهم الحسابية مع كتابات الأمرين بالصرف الحسابية سواء فيما يتعلق بأوامر تحصيل الإيراد الصادرة أم المحصلة أم الأوامر بالصرف أو بالتحويل الصادرة أو المقبولة للإنفاق<sup>25</sup>.

وفي هذا الإطار وحسب نص المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 332.11 المحدد لإجراءات المحاسبة الممسوكة من قبل المحاسبين العموميين والأمرين بالصرف المعدلة للمادة 54 من المرسوم التنفيذي 313.91 بحيث يعتبر محاسباً عمومياً رئيسياً كل من:

- أمين الخزينة للبلدية هو المحاسب الرئيسي لميزانية البلدية.
- أمين خزينة المركز الاستشفائي الجامعي والمؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية هو المحاسب الرئيسي لميزانيات هذه الهيئات.<sup>26</sup>
- أمين خزينة الولاية.
- أمين الخزينة المركزية.
- أمين الخزينة الرئيسية.
- العون المحاسبي المركزي للخبزينة.
- الأعوان المحاسبون للميزانيات الملحقة<sup>27</sup>.

وسوف نفضل كل نوع من أنواع المحاسبين الرئيسيين في الآتي:

### 1- أمين خزينة الولاية:

هو محاسب عمومي رئيسي على رأس كل ولاية، يعين من قبل وزير المالية، يقوم بتنفيذ عمليات الإيرادات والنفقات لميزانية الدولة والولاية والهيئات العمومية، إضافة إلى قيامه بالتحقق من توافق حسابات التسيير مع الحساب الإداري للأمر بالصرف للولاية، إلى جانب الإرسال الشهري للوضع المالية للخبزينة الولائية إلى العون المحاسبي المركزي للخبزينة<sup>28</sup>

### 2- أمين الخزينة المركزي:

هو المحاسب المسؤول عن تنفيذ إيرادات ونفقات المصالح المركزية للوزارات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري وتكلفه بإنجاز عمليات الدفع الخاصة بنفقات التسيير وكذا ميزانيات التجهيز.

### 3- أمين الخزينة الرئيسي:

<sup>25</sup> - المادة 35-35 من المرسوم التنفيذي 313-91، مرجع سابق  
<sup>26</sup> - المادة 4 من المرسوم التنفيذي 332-11 المؤرخ في 21 شوال عام 1432 الموافق ل 19 سبتمبر 2011، المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 313-91 الذي يحدد الإجراءات التي يمسكها الأمر بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةها ومحتواها، صفحة 27.  
<sup>27</sup> - انظر المادة 31 من المرسوم التنفيذي 313-91، مرجع سابق  
<sup>28</sup> - اميمة مقصود، عفاف سناني، مرجع سابق، صفحة 13

هو المحاسب المكلف بتنفيذ الحسابات الخاصة بالخبزفة دون الاهتمام بالعمليات الميزانية، إضافة إلى تكلفه بمعاشات المجاهدين والتقاعدات المدفوعة من ميزانية الدولة لأنها تعتبر شبه ديون على عاتق الدولة.

#### 4- العون المحاسبي المركزي للخبزفة:

هو المحاسب الرئيسي المسؤول عن إدارة الوكالة المحاسبية المركزية للخبزفة إضافة إلى تكلفه بالمهام التالية:

- تجميع الوضعيات المحاسبية الدورية التي يقدمها المحاسبون العموميون.
- تفحص تدوينات المحاسبين العموميين اعتمادا على الوثائق.
- تنفيذ العمليات المتعلقة بالحسابات الجارية التي تفتحها الخبزفة لدى الصكوك البريدية والبنك المركزي.
- إعداد تقرير أو وضعية أو حصيلة ذات طابع دوري أو ظرفي أو عرض حساب<sup>29</sup>.

#### ثانياً: المحاسب العمومي الثانوي

يعد المحاسب العمومي الثانوي محاسباً مكلفاً بتنفيذ النفقات والإيرادات ومسك الحسابات لصالح المحاسب العمومي الرئيسي ويتولى تجميع عملياتهم هذا الأخير<sup>30</sup> كما يقومون بتقديم حساباتهم لمجلس المحاسبة<sup>31</sup>.

ومنه فيعرف المحاسب الثانوي على أنه الموظف الذي يعمل على رقابة وتنفيذ العمليات المالية في وحدة من وحدات الجهة الإدارية التي يشرف عليها كليا محاسباً رئيسياً، ويتصرف بصفته محاسباً عمومياً مساعداً عند قيامه بتلك العمليات المالية لحساب المحاسب العمومي الرئيسي<sup>32</sup>.

يرسل المحاسب العمومي الثانوي كل شهر وبصورة مباشرة إلى المحاسبين الرئيسيين الذين لهم صلة بهم، الوثائق والبيانات الحسابية بغية تجميع الإيرادات والنفقات حسب الكيفيات التي يحددها الوزير المكلف بالمالية<sup>33</sup>.

ويتصف بصفة المحاسب العمومي الثانوي كل من:

- قابضو أملاك الدولة.
- قابضو الضرائب.
- قابضو الجمارك.
- محافظو الرهون.

<sup>29</sup>- بو جلال احمد، مدى فاعلية المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة للدولة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسبير، جامعة عمار ثلجي الاغواط، الجزائر، 2010، صفحة 22.

- انظر المادة 11 من المرسوم التنفيذي 91-30-313

<sup>31</sup>- انظر المادة 20 فقرة 2 من قانون المحاسبة العمومية 07-23، مرجع سابق

<sup>32</sup>- تياب نادية، آليات مواجهة الفساد في مجال الصفقات العمومية، رسالة لنيل الدكتوراه في العلوم الإدارية والقانونية، كلية

الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، الجزائر 2013، صفحة 177-178

<sup>33</sup>- المادة 37 من المرسوم التنفيذي 91-313.

- أمناء خزائن القطاعات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية.
- محاسبو المحافظة العقارية<sup>34</sup>.

كما يتصف بصفة محاسب عمومي ثانوي بالنسبة لسلك البريد والمواصلات السلكية واللاسلكية كل من:

- قابضو البريد والمواصلات السلكية واللاسلكية.
- رؤساء مراكز البريد والمواصلات السلكية واللاسلكية<sup>35</sup>.

بالإضافة إلى هذه الأصناف من المحاسبين الثانويين يكون "أمين خزينة البلدية" محاسباً عمومياً على مستوى البلدية وهذا حسب المادة 205 من قانون البلدية 10.11 "يمارس مهام أمين خزينة البلدية محاسب عمومي معين طبق التنظيم"<sup>36</sup>.

### الفرع الثاني: المحاسب العمومي المفوض والمحاسب المختص

#### أولاً: المحاسب المختص:

يعتبر المحاسب المختص محاسباً عمومياً مخول له بالتقيد النهائي في كتاباتهم للعمليات المأمور بها على مستوى صناديقهم<sup>37</sup>، ومن جهة أخرى فهم معنيون بتنفيذ العمليات المالية بعد مراقبة شرعيتها شخصياً وتحمل المسؤولية عنها، واعتباراً لدورهم الحساس في مجال النفقات فإن المحاسبين العموميين المخصصين يسمون أحياناً بمحاسبى الدفع

#### ثانياً: المحاسب المفوض:

حسب ما ورد في نص المادة 19 من قانون المحاسبة العمومية 07.23 فالمحاسب المفوض هو المحاسب المكلف بتنفيذ العمليات المالية من قبض مبالغ الإيرادات وإدخالها في الصندوق أو دفع مبالغ نفقات أي إخراجها من الصندوق لحساب المحاسبين العموميين المختصين وتحت مسؤوليتهم، فالمكلف بالضريبة مثلاً الذي غير مكان إقامته عليه دفع المبلغ المكلف به ويكون الدفع في صندوق قابض الضرائب لمكان إقامته الجديد.<sup>38</sup>

<sup>34</sup> - حفظ الله محمد، النظام القانوني للمحاسب العمومي في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة العربي تبسي تيسة، الجزائر، 2022، صفحة 13.

<sup>35</sup> - المادة 33 من المرسوم التنفيذي 91-313، مرجع سابق.

<sup>36</sup> - المادة 205 من قانون البلدية رقم 11-10 المؤرخ في 22 يونيو 2011، الجريدة الرسمية، عدد 37، صفحة 27.

<sup>37</sup> - المادة 19 من قانون المحاسبة العمومية 07-23، مرجع سابق.

<sup>38</sup> - قاوي السعيد، النظام القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر بعد 1989 - مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام - فرع دولة و مؤسسات عمومية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2011، صفحة 69.70.

تعتبر وكالات الإيرادات أو النفقات إجراءً استثنائياً لتنفيذ صنف من الإيرادات أو النفقات العمومية التي لا يمكن إخضاعها للأجال العادية لتنفيذ الإيرادات أو النفقات لسبب طابعها الاستعجالي وهذا حسب ما ورد في نص المادة 22 فقرة 2 من قانون 07.23 المتعلق بالمحاسبة العمومية.<sup>39</sup>

### الفرع الثالث: محاسب القيم والأموال والقيم والتركيز المحاسبي

#### أولاً: محاسبو الأموال والقيم:

يعتبر محاسبو الأموال والقيم المحاسبون المكلفون بالتداول والحفاظ على الأموال والقيم والسندات التي يحوزها الأشخاص المعنوية التالية "الدولة، الجماعات المحلية، المؤسسات العمومية الإدارية والمؤسسات العمومية للصحة والأشخاص المعنوية الأخرى المكلفة بتنفيذ كل أو جزء من برنامج الدولة في مفهوم القانون العضوي رقم 15.18 المؤرخ في 2 سبتمبر 2018 والمتعلق بقانون المالية المعدل والمتمم.

#### ثانياً: محاسبو التركيز المحاسبي

يعد محاسبو التركيز المحاسبي المحاسبون الذين يقومون بتركيز وتقييد العمليات المالية المنفذة من طرف محاسبين آخرين في كتاباتهم وحساباتهم<sup>40</sup>.

### المطلب الثاني: علاقة المحاسب العمومي مع أعوان المحاسبة العمومية

للمحاسب العمومي علاقة وطيدة مع الأعوان الآخرين للمحاسبة العمومية المتمثلين في "الأمر بالصرف" و "المراقب الميزانياتي"، وهو ما سوف يتم دراسته بحيث قسمنا هذا المطلب إلى فرعين الفرع الأول تم فيه "إبراز العلاقة القائمة بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف" بينما في الفرع الثاني تناولنا العلاقة القائمة بين "المحاسب العمومي والمراقب الميزانياتي".

<sup>39</sup> طبوزي مديحة، المحاسبة العمومية ودورها في تنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المادية والمحاسبية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحيى فارس بالمدينة، الجزائر، 2020، صفحة 14.

<sup>40</sup> المادة 21 من قانون المحاسبة العمومية 07-23.



الفرع الأول: علاقة المحاسب العمومي مع الأمر بالصرف

أولاً: مفهوم الأمر بالصرف

**1- تعريف الأمر بالصرف:**

يعد الأمر بالصرف من الأعوان المكلفين بتنفيذ الميزانية، وذلك إلى جانب المحاسب العمومي، فتنفيذ العمليات المالية يبدأ بالمراحل الإدارية التي يضطلع بها الأمر بالصرف مروراً إلى العمليات المحاسبية التي هي من اختصاص المحاسب العمومي المتمثلة في الدفع والتحصيل بالنسبة للنفقات والإيرادات على وجه الترتيب، إضافةً إلى اعتباره بأنه العون المكلف بمسك المحاسبة الإدارية للنفقات والإيرادات.

وقد عرفه المشرع الجزائري في مادته 4 من قانون المحاسبة العمومية 07.23 على أنه "كل شخص معين أو منتخب أو مكلف يخول بتنفيذ العمليات المالية والميزانية والممتلكات للأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون".<sup>41</sup>

**2- تأهيل الأمر بالصرف:**

لاكتساب الموظف صفة الأمر بالصرف يجب أن يكون:

- معين
- منتخب
- مكلف
- مسؤول عن القيام بالعمليات المالية والميزانية والممتلكات للأشخاص المعنوية السالفة الذكر " الدولة، الجماعات الإقليمية ....".<sup>42</sup>

ثانياً: صلاحية الأمر بالصرف ومسؤولياته:

**(1) صلاحيات الأمر بالصرف:**

يكلف الأمر بالصرف حسب المادة 4 فقرة 2 من قانون المحاسبة العمومية 07.23:

- إثبات الحقوق والالتزامات.
- تصفية الإيرادات وإصدار أوامر الإيرادات المتعلقة بها.
- ضمان الالتزام والتصفية والأمر بالصرف أو إصدار حوالات الدفع، في حدود الاعتمادات المفتوحة أو المفوضة باستثناء الاعتمادات التقييمية.
- إصدار أوامر الحركة التي تمس الممتلكات والمواد الخاصة بالدولة والهيئات العمومية الأخرى.

<sup>41</sup> - المادة 4 من قانون المحاسبة العمومية 07-23 .

<sup>42</sup> - يوسف جيلالي، النظام القانوني للأمر بالصرف في القانون الجزائري، مجلة القانون، مجلد 5، العدد 1، الصفحة (94)-

(73)، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الشلف، الجزائر، 2016، صفحة 74.75.

- الحفاظ على الممتلكات الموضوعة تحت تصرفه.
- كما يضمن الأمر بالصرف برمجة الاعتمادات المالية وتوفيرها وتوزيعها.
- ومنه فصلاحيّة الأمر بالصرف تقسم إلى شقين: الشق الأول يكمن في تنفيذ المراحل الإدارية للميزانية بينما الشق الثاني لصلاحيّاته يخص "الأمر بالصرف".
- صلاحيّة الأمر بالصرف في تنفيذ المراحل الإدارية للميزانية:
- يعتبر الأمر بالصرف العون المكلف بتنفيذ المراحل الإدارية للميزانية بموجب القانون رقم 07.23 المتعلق بالمحاسبة العمومية على النحو التالي:

أ- في مجال الإيرادات: يقوم الأمر بالصرف في مجال الإيرادات بتنفيذ العمليات التالية:

■ الإثبات:

هو إجراء يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي تسمح هذه المرحلة بتحديد طبيعة الحقوق المستحقة للدولة لدى الغير، وذلك وفقاً لتوقعات الميزانية، فيقوم الأمر بالصرف بإثبات هذه الحقوق وتحديد نسبتها وفقاً للقوانين والتنظيمات المعمول بها.

■ التصفية:

تسمح بتحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على المدين لفائدة الدائن العمومي، والأمر بتحصيلها.

■ الأمر بالتحصيل:

بعد الإثبات والتصفية، يقوم الأمر بالصرف بإصدار سند التحصيل للإيرادات ويأمر المحاسب العمومي بتحصيلها.

ب- في مجال النفقات: ينفذ الأمر بالصرف في مجال النفقات العمليات الإدارية التالية:

■ الالتزام بالنفقة:

هو الإجراء الذي بموجبه يتم إثبات نشوء الدين.

■ التصفية:

هو إجراء يسمح بالتحقق على أساس الوثائق الحسابية وتحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية.

■ الأمر بالدفع أو تحقيق حوالات:

هو الإجراء الذي بموجبه يتم الأمر بدفع النفقات العمومية، من قبل المحاسب العمومي الذي بدوره يقوم بدفع المبلغ بموجب وثيقة مكتوبة.

➤ صلاحيّة الأمر بالصرف في مسك الحسابات الإدارية:

يمسك الأمرين بالصرف حسب أصنافه محاسبة إدارية، للنفقات والإيرادات وذلك على النحو التالي:

أ- بالنسبة للإيرادات:

تعرض المحاسبة الإدارية للإيرادات الديون الدائنة والمثبتة، الأوامر الصادرة بتحصيل الإيرادات وكذلك التخفيضات أو الإلغاءات التي تنجز بها على أوامر، التحصيلات التي تتم بناء على أوامر.

ب- بالنسبة للنفقات:

يقوم الأمر بالصرف في شق النفقات بمسك محاسبة للالتزامات بالإنفاق وكذا الأوامر بالصرف.<sup>43</sup>

■ بالنسبة للالتزامات بالإنفاق:

- تهدف محاسبة الالتزامات إلى تحديد ما التزم بدفعه من مبلغ بالنسبة للبرامج المأذون بها أو إلى اعتمادات الدفع ومبلغ الأرصدة المتاحة.

- تعرض محاسبة الالتزامات بالدفع الممسوكة من قبل الأمر بالصرف في مجال نفقات التجهيز والاستثمار، الالتزامات المنجزة في البرامج المأذون بها وتعديلاتها المتعاقبة، الالتزامات التي تنجز بمقتضى التفويض البرامج المأذون بها للآمرين بالصرف الثانويين وذلك في حدود تلك البرامج.

ومن جهة أخرى فتعرض محاسبة الالتزامات بالدفع التي يمسكها الآمر بالصرف، في مجال نفقات التسيير الاعتمادات المفوضة أو المفتوحة حسب الأبواب والبنود، تفويضات الاعتمادات الممسوكة من قبل الآمرين بالصرف الثانويين، التزامات الدفع التي يتم القيام بها، الأرصدة المتاحة، وهنا يلتزم الآمرين بالصرف في حدود الاعتمادات المفتوحة أو المفوضة استثناءً الاعتمادات التقديرية.<sup>44</sup>

■ بالنسبة لأوامر الصرف:

تعرض محاسبة الأوامر بالصرف والتحويلات التي يمسكها الأمر بالصرف ما يلي: الاعتمادات المفتوحة والمفوضة، التفويضات بالاعتمادات الممنوحة للآمرين بالصرف الثانويين، مبالغ الأوامر بالصرف أو التحويلات الصادرة، الاعتمادات المتاحة.<sup>45</sup>

تخصص أوامر الدفع التي يصدرها الآمر بالصرف الرئيسيون في حدود الاعتمادات المفتوحة، لكي تكون قابلة للدفع من صندوق أمين الخزينة المركزي أو الرئيسي، وتخضع أوامر الصرف للميزانيات الملحقة للقواعد الخاصة بهذه الميزانيات.<sup>46</sup>

<sup>43</sup>- هارون نورة، تدخل الأمر بالصرف في الميزانية العامة في ضوء المنظومة القانونية الجزائرية، مجلة الفكر القانوني و السياسي، المجلد 6، العدد 2، صفحة (612-623)، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة بجاية، الجزائر، 2022، صفحة 614.

<sup>44</sup>- ابن عطا الله صابر، طبي عيسى، فعالية رقابة أمري الصرف على النفقات العمومية في الجزائر، مجلة العلوم القانونية والاجتماعية، مجلد 2، عدد 3، صفحة (319-304)، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، 2017، صفحة 307.

<sup>45</sup>- انظر المادة 14 من المرسوم التنفيذي 91-313.

<sup>46</sup>- انظر المادة 15 من المرسوم التنفيذي 91-313، مرجع سابق.

تخصص حوالات الدفع التي يصدرها الأمرون بالصرف الثانويون الاعتمادات التي يفوضها الأمرون بالصرف الرئيسيون لكي تكون قابلة للدفع من صندوق أمناء خزينة الولاية المختصين إقليمياً<sup>47</sup>.

وقد نصت المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 404.20 على مهام الأمر بالصرف في الميزانية الجديدة كما يلي: "العمليات المتعلقة بتسيير وتقويض الاعتمادات المالية من اختصاص الأمرون بالصرف، ويتولى الأمرون بالصرف برمجة وتوزيع ووضع الاعتمادات المالية تحت التصرف، ويلتزمون بالنفقات ويقومون بتصنيفتها والأمر بصرفها أو تحرير حوالات"<sup>48</sup>.

وعليه يتولى الأمر بالصرف المرحلة الإدارية المتمثلة في:

- مرحلة الالتزام بالنفقة: هو السبب الذي يجعل الإدارة مدينة بمبلغ من النفقات العمومية تجاه شخص آخر يدعى الدائن بالنفقة.
- مرحلة تصفية النفقة: أي إثبات أداء الدائن لوظائفه من جهة وكذا حساب مبلغ النفقة بناءً على مقدار تلك الخدمة.
- مرحلة تحرير حوالة الدفع: تتمثل في الوثيقة التي يصدرها الأمر بالصرف متضمنة "مبلغ النفقة واسم المستفيد منها"، وإرسالها للمحاسب العمومي بغية القيام بدفع مبلغ النفقة للدائن المستفيد منها.

#### ثالثاً: مسؤولية الأمر بالصرف:

يتحمل الأمر بالصرف المسؤولية شخصياً عن الأخطاء والمخالفات التي من شأنها أن تلحق ضرراً بالخزينة العمومية أو بهيئة عمومية.

وقد خول المشرع الجزائري لمجلس المحاسبة صلاحية توقيع غرامات مالية ضد الأمرين بالصرف، في حالة تأخيرهم أو رفضهم تقديم الحسابات والمستندات الثبوتية اللازمة في الأجل المحددة ويمكن تشديد العقوبة في حالة تجاوز تلك الأجل وذلك عن طريق توقيع إكراه مالي يقدر بـ 100 دج عن كل يوم تأخيرة لمدة لا تتجاوز 60 يوم، في حالة تجاوز هذه المدة يؤدي تصرف الأمر بالصرف لعرقلة سير العدالة وبالتالي تطبق عليه الأحكام المقررة في قانون العقوبات الجزائري.

ولقد ألزم القانون العضوي 18-15 الأمرين بالصرف بإعداد تقارير دورية عن مدى سير البرامج الموكلة لهم تحت طائلة توقيع الجزاءات في حال أي إخلال بواجباتهم.<sup>49</sup>

<sup>47</sup> - انظر المادة 16 من المرسوم التنفيذي 91-313، مرجع سابق.

<sup>48</sup> - المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 02-404 المؤرخ في 2 جمادى الأولى 1442 الموافق لـ 29 ديسمبر 2002، يحدد كليات تسيير وتقويض الاعتمادات المالية، الجريدة الرسمية، العدد 19، صفحة 19.

<sup>49</sup> - سرباح خالد، بن عتو بن علي، الإصلاح الميزانياتي في الجزائر على ضوء القانون العضوي 18-15 "المبررات و الأهداف"، مجلة القانون الدولي والتنمية، المجلد 10، العدد 02، صفحة (72-90)، جامعة حسيبة بن بو علي الشلف، الجزائر، 2023، صفحة 84.

رابعاً: التمييز بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف

## 1- مبدأ الفصل بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف:

من أهم المبادئ التي جاء بها قانون المحاسبة العمومية 07.23 للتمييز والتفرقة بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، هو مبدأ التنافي بين وظيفتي كل منهما إذ جاءت المادة 32 منه بما يلي: "تتنافى وظيفة الأمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي"<sup>50</sup>

بحيث لا يمكن بأي حال من الأحوال، للأزواج والآباء والأبناء والإخوة من الدرجة الأولى للآمرين بالصرف أن يكونوا محاسبين عموميين مختصين لهم، ولا يمكن الاحتجاج أمام المحاسبين العموميين بحالة التنافي للوكالات المالية عند تحصيلهم لبعض الإيرادات الواقعة على عاتقهم.<sup>51</sup>

فقد فصل المشرع الجزائري فصلاً تاماً بين وظيفتي المحاسب العمومي والأمر بالصرف فلكل منهما مهاماً مستقلة عن الطرف الآخر بحيث يختص المحاسب العمومي بالعمليات المحاسبية لتنفيذ الميزانية العمومية من تحصيل ودفع وتحت مسؤوليته المالية والشخصية، بينما يختص الأمر بالصرف بالعمليات الإدارية لتنفيذ الميزانية، وتحت مسؤوليته الشخصية من خلال قيامه بعمليات الإثبات والتصفية والأمر بالتحصيل في جانب الإيرادات، أما في جانب النفقات فيختص بالالتزام والتصفية وإصدار سند الأمر بالدفع. ومنه فالمحاسب العمومي سلطة الخزينة بينما الأمر بالصرف فله سلطة الميزانية.<sup>52</sup>

## 2- مبررات مبدأ الفصل بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف:

تكمن مزايا مبدأ التنافي بين وظيفتي الأمر بالصرف والمحاسب العمومي في "حماية الأموال العامة"، من خلال تقسيم المهام بحيث من لا يملك المحاسب العمومي سلطة التصرف في المال وليس للأمر بالصرف الحق في حيازة وتداول المال العام<sup>53</sup>، ولهذا الفصل عدة أهداف نلخصها فيما يلي:

أ- تقسيم العمل: حدد المشرع الجزائري في القانون 07.23 صلاحية كل عون من أعوان المحاسبة العمومية عند القيام بتنفيذ العمليات المالية، وهذا التوزيع في المهام يؤدي إلى توازن تلقائي يجعل كل وظيفة في مقابل وظيفة أخرى مما يحد من إمكانية حدوث مخالفات قانونية تمس بالمال العام عند أداء النفقات العمومية أو تحصيل المداخل العمومية، مما يتطلب إسنادها إلى موظفين متميزين ومكملين لبعضهم البعض<sup>54</sup>، بحيث يقوم المحاسب العمومي بمهمتي الدفع أو التحصيل

<sup>50</sup> -المادة 32 ،قانون المحاسبة العمومية 07-23 مرجع سابق 07.

<sup>51</sup> -المادة 33-34 ،قانون المحاسبة العمومية 07-23 ،مرجع سابق ،صفحة 07.

<sup>52</sup> -شلال زهير ، آفاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة ،أطروحة دكتورا ،تخصص تسيير ومنظمات ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير ،جامعة احمد بوقرة بومرداس ،الجزائر ،2014،صفحة 118.

<sup>53</sup> -بن لولو سليم بدر الدين،محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة ابي بكر بلقايد تلمسان ،الجزائر ،د.س.ن، صفحة 16.

<sup>54</sup> - العابد رياض ، الرقابة المالية على نفقات البلدية،مذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق ،تخصص قانون اداري ،كلية الحقوق والعلوم السياسية ،جامعة محمد خيضر بسكرة،الجزائر ،2014،صفحة 60.

للمعاملات المالية، وعلى الأمر بالصرف القيام بعملية الإثبات، التصفية، وإصدار سند الأمر بالتحصيل والالتزام، إصدار سند الأمر بالدفع<sup>55</sup>.

ب- وحدة العمل المالي: ويكون بانتماء كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي لسلطة واحدة المتمثلة في وزير المالية ووضع جل الأموال العمومية في صندوق واحد الخزينة العمومية، بغية توحيد العمل المالي وتحقيق الانسجام والتكامل وتجسيد وحدة الصندوق وذلك من خلال تنفيذ عمليات تحصيل الأموال العمومية وإنجاز عمليات التحويل بين المحاسبين المختصين والمفوضين، إضافة إلى إيداع وسحب وتحويل الأموال بين المحاسبين لتحقيق وحدة الصندوق.

ج- الرقابة المزدوجة: مفادها أن تكون الرقابة تكون متبادلة بين كل من العونين "الأمر بالصرف"، "المحاسب العمومي" "محاسب عمومي معتمد لديه يتولى مهمة الرقابة لحيازته على المعلومات بحيث يعمل كل أمر بالصرف مع المتعلقة بميزانية الدولة.

ومن جهة فنجد أن المحاسب العمومي يمارس الرقابة على الأمر بالصرف من خلال رقابة شرعية العمليات والأوامر بالدفع، ومن جهة أخرى نجد أن الأمر بالصرف يمكنه ممارسة رقابة على المحاسب العمومي من خلال تحديد المبلغ المدفوع تحديدا دقيقا وبالتالي تمنع المحاسب العمومي من القيام بأية تلاعبات في صرف الأموال العمومية.

د- تسهيل الرقابة: يقوم المحاسب العمومي بإعداد حساب التسيير "دخول وخروج السيولة من وإلى الخزينة"، ومن جهة أخرى يقوم الأمر بالصرف بإعداد الحسابات الإدارية "الالتزام، التصفية، الإثبات.."، وبالتالي فيمكن معرفة شرعية العمليات والثغرات الموجودة بمجرد مقارنة الحسابين واستخراج التجاوزات المسجلة في تنفيذ العمليات المالية الخاصة بميزانية الدولة ومعرفة أسباب حدوثها.

هـ- حماية الأموال العمومية: يعتبر مبدأ التنافي كأداة أمان من ناحية استعمال الأموال العمومية بغية الحد من الغش والاختلاس واستغلال هذه الأموال لما هي مخصصة له وذلك من خلال توفير وتحقيق رقابة ثنائية من قبل الأمر بالصرف والمحاسب العمومي لتحقيق ما هو متفق عليه<sup>56</sup>.

### 3- الاستثناءات الواردة على مبدأ الفصل بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف:

على الرغم من تنافي الوظيفتين بين الحاسب العمومي والأمر بالصرف إلا أن المشرع الجزائري أدخل بعض المرونة عليه بغية تحقيق السير الحسن للمصالح العمومية لان الاستعمال المطلق له يؤدي إلى إعاقة سير الأموال العمومية، وتكون هذه الاستثناءات خاصة بالعمليات المالية ذات الطابع الخاص لمواكبة السرعة في التسيير الإداري وتكون منصبة على جزء خاص من النفقات والإيرادات.

<sup>55</sup> - حفظ الله محمد، مرجع سابق، صفحة 25.

<sup>56</sup> - محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى للنشر والتوزيع عين ميله، الجزائر، 2003، صفحة 50.

أ- في مجال الإيرادات:

إن كل إيراد يحص له المحاسب العمومي يكون بناء على أمر من الأمر بالصرف، إلا أن المشرع الجزائري سمح للمحاسب العمومي بتحصيل بعض الإيرادات دون أمر بالإيراد بغية التسوية وتحقيق السرعة في التحصيل ومنه فيتم استبعاد هذا المبدأ في حالتين هما:

- الجباية نقداً: كالضرائب الغير مباشرة، يكون تحصيلها من طرف المحاسبين العموميين دون تدخل الأمرين بالصرف.
- وكالات الإيرادات: يعين الأمر بالصرف وكيلاً للإيرادات يقبض مباشرة حصيلة الإيرادات المعنية، ثم يقوم بنقلها دورياً إلى صندوق هذا الأخير<sup>57</sup>.

ب- في مجال النفقات:

تشمل الاستثناءات في مجال النفقات الحالات التالية:

- حالات دفع النفقات بدون أمر بصرف مسبق: تكون خاصة بالنفقات الصغيرة جداً لكنها تتطلب التعجيل في تنفيذها، ويختص بتنفيذ هذه العمليات موظف عامل بالإدارة معين من طرف الأمر بالصرف ومعتمد من قبل المحاسب العمومي وتمثل هذه النفقات في: أجور العاملين بالساعة أو اليوم.

- تسبيقات عن مصاريف المهمات.
- النفقات الخاصة بالأدوات والتسيير.
- الأشغال المنجزة في الوكالات.
- النفقات ذات الطابع الأصلي المنفذة تحت عنوان عمليات التجهيز العمومي التي استغادت من تمويلات خارجية<sup>58</sup>.

▪ حالات دفع النفقات دون أمر بالصرف:

يقوم المحاسب العمومي بدفع النفقات مباشرة دون الحصول على أمر من الأمر بالصرف وتتضمن النفقات التالية:

- معاشات المجاهدين ومعاشات التقاعد المدفوعة من ميزانية الدولة.
- المصاريف والأموال الخاصة.
- المرتبات المدفوعة لأعضاء القيادة السياسية وأعضاء الحكومة<sup>59</sup>.

<sup>57</sup> شويخي سامية ، أهمية الاستفاداة من الآليات الحديثة والمنظور الإسلامي في الرقابة على المال العام، رسالة لنيل شهادة الماجستير في إطار ممارسة الدكتوراه، تخصص تسيير المالية العامة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير ، جامعة أبو بكر بلقاسم تلمسان ، الجزائر 2010-2011 ، صفحة 14.

<sup>58</sup> فرحاي عبد القادر ، تنفيذ النفقات العمومية ، مذكرة نهاية التكوين ، تخصص المالية العمومية وتسيير الميزانية ، المدرسة الوطنية للإدارة ، 2014 ، صفحة 08.

<sup>59</sup> محمد حفظ الله ، مرجع سابق ، صفحة 28-29.

**4- نتائج تطبيق مبدأ التنافي بين وظيفتي الأمر بالصرف والمحاسب العمومي:**

ينجم عن تطبيق هذا المبدأ تقسيم نشاط الإدارة إلى مهام إدارية أخرى محاسبية، وكل مرحلة مكتملة للمرحلة الأخرى رغم الفصل التام بينهما، فيختص المحاسب العمومي بإدارة المهام المحاسبية بحيث لا يملك المحاسب العمومي أن يدفع من دن استلام على سند الأمر بالصرف، بينما الأمر بالصرف فيقوم بمسك المحاسبة الإدارية ذات أغراض إحصائية بهدف إعداد حساب إداري.

**5- الانتقادات الموجهة لمبدأ التنافي بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي:**

يؤدي تطبيق هذا المبدأ إلى ازدواجية في القرارات المتخذة فلكل عون وجهة نظر خاص به لاختلاف اختصاصاتهم ومسؤولياتهم، وهذا التباين في القرارات ينجم عنه حتما البطيء في تنفيذ العمليات المالية للدولة<sup>60</sup>، وتجعل القرارات المتخذة من قبل المحاسب العمومي في مركز قوة مقارنة مع تلك الصادرة من الأمر بالصرف وذلك راجع لطبيعة المسؤولية الممنوحة لكلا العونين "الأمر بالصرف: مسؤولية شخصية"، "المحاسب العمومي: مسؤولية شخصية ومالية"، إلا أنه في بعض الأحيان يجوز للأمر بالصرف تجاوز رقابة المحاسب العمومي وهو ما يعرف بإجراء التسخير<sup>61</sup>.

**الفرع الثاني: علاقة المحاسب العمومي مع المراقب الميزانياتي:****أولاً: تعريف المراقب الميزانياتي:**

يعرف المراقب المالي على أنه عون من الأعوان المكلفين بالرقابة السابقة على تنفيذ النفقات العمومية، يعين بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية ومن بين موظفي إدارة الميزانية، يعمل على فحص ورقابة النفقات العمومية ومدى تطابقها للنصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بمراقبة النفقات الملتمزم بها". وقد ورد ضمن النصوص الصادرة حول الإصلاح الميزانياتي وضمن القانون 07-23 استحداث تسمية المراقب المالي بالمراقب الميزانياتي المادة "103- القانون 07.23"<sup>62</sup>.

من جهة أخرى فالمراقب المالي يعمل على إدارة مصلحة المراقبة المالية تحت سلطة المدير العام للميزانية، ويمارس مهامه الرقابية لدى:

- الإدارة المركزية
- الولاية
- البلدية
- المؤسسات والإدارات العمومية بإحدى مصالح المراقبة المالية<sup>63</sup>

<sup>60</sup> صدر في هذا الصدد المرسوم التنفيذي 93-46 المؤرخ في 06 فيفري 1993، المتعلق بتحديد آجال دفع النفقات وتحصيل الإيرادات وهذا طبقاً لاحكام المواد 2-3-4.

<sup>61</sup> بن لولو سليم بدر الدين ، مرجع سابق ،صفحة 18-19.

<sup>62</sup> - كرموش محمد، الدور الرقابي المنوط بالمراقب المالي في ظل التشريع الجزائري، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، مجلد 14، عدد 3 ، صفحة (252-286)، الجزائر ، 2021 ،صفحة 255.



ويلتزم بتطبيق الرقابة على مستوى:

- ميزانية المؤسسات والإدارات التابعة للدولة.
- الميزانيات الملحقة.
- الحسابات الخاصة بالخزينة.
- ميزانيات الولايات.
- ميزانيات البلديات.
- ميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري المماثلة.
- ميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والثقافي والمهني<sup>64</sup>.

ثانياً: الدور الجديد للمراقب الميزانياتي ومسؤوليته:

#### 1- دور المراقب الميزانياتي:

أطرت الإصلاحات الجديدة للنظام المحاسبي دوراً جديداً للمراقب الميزانياتي تتمثل فيما يلي:

##### ▪ الدور الإعلامي:

- يرسل المراقب الميزانياتي عند انتهاء ثلاثي من السنة وضعيات إلى الوزير المكلف بالميزانية يعلمه من خلالها حجم الالتزامات والنفقات ومناصب الشغل المالية.
- يقوم بإرسال تقرير مفصل إلى وزير المكلف بالميزانية حول نشاطه وتقريراً آخراً حول تنفيذ الميزانية وذلك عند نهاية كل سنة مالية يقوم باستعراض جميع الصعوبات التي تواجهه، وكل الاقتراحات المؤدية إلى تحسين ظروف تنفيذ النفقات العمومية.
- ترسل نسخة من التقرير المعد للأمر بالصرف المعني.
- تقوم المصالح المختصة للوزارة المكلفة بالميزانية بإعداد تقرير ملخص شامل يرسل إلى الوزير الأول وإلى رئيس مجلس المحاسبة ويكون ذلك بناء على التقرير السنوي للنشاطات المعدة من قبل المراقب الميزانياتي<sup>65</sup>.

##### ▪ الدور الاستشاري:

- يقدم المراقب الميزانياتي استشارته في المجال المهني والعملي بمبادرة منه أو بطلب من الأمر بالصرف في إطار:

○ تحديد النفقات الإجبارية.

○ إعداد تقارير النشاط والمردودية فيما يخص المؤسسات العمومية وعروض حال التنفيذ.

<sup>63</sup> - سهام رزقان، الدور الجديد للأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية في ظل الإصلاح المحاسبي للقطاع العام في الجزائر "قراءة في القانون 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي"، مجلة منتدى الدراسات و الأبحاث الاقتصادية، المجلد 07-العدد02،صفحة(322-339)،جامعة عباس لغرور خنشلة،الجزائر،2023،صفحة 332-333 .

<sup>64</sup> - شلال زهير، مرجع سابق،صفحة 92-93 .

<sup>65</sup> - عدة بن عتو، وهيبية برازة، محدودية دور المراقب المالي في الحفاظ على المال العام ومكافحة الفساد، مجلة المحلل القانوني، مجلد10، عدد01،صفحة(130-118) ،جامعة عبد الرحمان ميرة بجاية،الجزائر،2022،صفحة 124.

- حركات الاعتمادات التي يقوم بها الأمر بالصرف.
- اختيار الإجراءات المناسبة فيما يخص الصفقات العمومية وإجراءاتها.
- إعداد مختلف وثائق برمجة الاعتمادات<sup>66</sup>.

## 2- مسؤولية المراقب الميزانياتي:

ضمن فصل المسؤولية في القانون 07.23 في المادة 111 تم تحديد مسؤولية<sup>67</sup> المراقب الميزانياتي كما يلي "يعد المراقبون الميزانياتيون ومساعدوهم مسؤولون شخصيا عن التأشير والآراء التي يمنحونها، وعن الرفض الذي يبلغونه في ظل احترام القاعد التشريعية والتنظيمية والقواعد المتعلقة بالانضباط الميزانياتي والمالي ويعاقب على هذه الأخطاء والمخالفات وفق التشريع والتنظيم المعمول بهما".

■ وترتبط مسؤولية المراقب الميزانياتي بشرعية التأشير الممنوحة، حيث يعتبر مسؤول شخصيا أمام مختلف هيئات الرقابة ووزارة المالية عن التأشير التشريعية التي تشكل مخالفات صريحة للقوانين والتنظيمات المعمول بهما في مجال صرف النفقات العمومية، والتي تثبت بالوثائق المحاسبية المطلوبة لتبرير الالتزام بالنفقات<sup>68</sup>.

## 3- رقابة المراقب الميزانياتي:

يمارس المراقب المالي صلاحياته الرقابية عن طريق التأشير على استمارة الالتزام بعد التحقق من توفر الشروط القانونية والتنظيمية في آجال محددة وفي حالة الإخلال بأحد العناصر القانونية يقوم بتحرير مذكرة رفض مؤقت.

### ■ العمليات الخاضعة لتأشير المراقب الميزانياتي:

تخضع مشاريع القرارات المبينة أدناه والمتضمنة التزاما بالنفقات لتأشير المراقب الميزانياتي قبل التوقيع عليها، إذ ينصب هذا النوع من الرقابة على المرحلة الأولى من مراحل تنفيذ النفقة العمومية وهي مرحلة الالتزام.

- مشاريع قرارات التعيين والترسيم والقرارات التي تخص الحياة المهنية ومستوى المرتبات للمستخدمين استثناء الترقية في الدرجة.
- مشاريع الجداول الاسمية التي تعد عند قفل كل سنة مالية.
- مشاريع الجداول الأصلية الأولية وثيقة محاسبية هامة التي تبين عناصر الأجور والتعويضات المرتبطة بها الممنوحة للموظفين العاملين لدى المؤسسات والإدارات العمومية.

<sup>66</sup> -يزيد محمد امين، الرقابة السابقة على النفقات الملزم بها في الجزائر "المراقب المالي نموذجا"، دار بلقيس للنشر والتوزيع، الجزائر 2015، صفحة 63-65.

<sup>67</sup> المادة 111، قانون المحاسبة العمومية 07-23، مرجع سابق، صفحة 12.

<sup>68</sup> - يزيد محمد امين، المراقب المالي في النظام القانوني الجزائري واقع وآفاق، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير "فرع دولة ومؤسسات"، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بن عكنون، الجزائر 2013، صفحة 26.

- مشاريع الصفقات العمومية والملاحق<sup>69</sup>.
- ومنه فتتمثل العمليات الخاضعة لتأشيرة المراقب الميزانياتي في:
- كل التزام مدعم بسندات الطلب والفواتير الشكلية والكشوف أو مشاريع العقود، عندما لا يتعدى المبلغ المستوى المحدد من قبل التنظيم المتعلق بالصفقة العمومية.
- كل مشروع مقرر يتضمن مخصصات ميزانية وكذا تفويض وتعديل الاعتمادات المالية
- كل التزام يتعلق بتسديد المصاريف والتكاليف الملحقه وكذا النفقات التي يصرف عن طريق الوكالات والمثبتة بفواتير تكلف الكهرباء والغاز والهاتف الثابت.
- وتتم الرقابة بعد إعداد الأمر بالصرف لاستمارة الالتزام المرفقة بجميع الأوراق الثبوتية للنفقات، وينتج عن هذه الرقابة إما منح التأشيرة أو رفض المنح مؤقتاً أو نهائياً.<sup>70</sup>

#### ثالثاً: علاقة المحاسب العمومي بالمراقب الميزانياتي:

إن الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية من بين أهم الآليات الكفيلة بالحفاظ على المال العام من الاختلاس والتبديد وسوء التصريف، لذلك سعت الدولة لوضع مجموعة من الهيئات للقيام بالرقابة على تنفيذ النفقات في أوقات مختلفة، بحيث يعتبر المراقب الميزانياتي والمحاسب العمومي إحدى أهم هذه الهيئات. يقوم المراقب الميزانياتي بمهام الرقابة القبليّة على تنفيذ النفقات العمومية بغية التأكد التحقق من توفر جملة من العناصر التي سن عليها القانون ويقف عند التأشيرة للنفقة، بينما المحاسب العمومي فيقوم بالرقابة الآنية المتزامنة لعملية التنفيذ بغية التحقق من العناصر التي تم عرضها لمراقبة المراقب الميزانياتي وذلك من أجل التوقيع على صرفها في حالة مشروعيتها وقانونيتها<sup>71</sup>.

ومنه فالعلاقة القائمة بين المحاسب العمومي والمراقب الميزانياتي في مجال تنفيذ النفقات العمومية هي علاقة تكاملية لاعتمادها على مدى صحة الوثائق المبررة للنفقة والمرفقة بها وقانونية الإجراءات المتبعة في عملية التنفيذ الفعلي لها<sup>72</sup>.

ومنه فنستنتج في الأخير أن للمحاسب العمومي والمراقب الميزانياتي علاقة مترابطة ومنسجمة ومكاملة لبعضها البعض، فعلى الرغم من الاختلاف الواقع في الأزمنة أي من ناحية تنفيذ الرقابة حيث انه كما ذكرنا سابقاً أن المحاسب العمومي يقوم بالرقابة الآنية على تنفيذ النفقة العمومية والأمر بصرفها في حالة شرعيتها

<sup>69</sup> - يلس شاوش بشير ، المالية العامة (المبادئ و تطبيقاتها في القانون الجزائري )، الطبعة الثانية ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ،2017،صفحة 289.

<sup>70</sup> - ناصر ياسين، المراقب المالي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر ،2013-2014،صفحة 77.

<sup>71</sup> - كنزة بلحسين، الرقابة المالية على النفقات العمومية" المراقب المالي، المحاسب العمومي"، الماهر للطباعة والنشر والتوزيع خنشلة، الجزائر، د.س.ن،صفحة 40.

<sup>72</sup> - دغيس دلال، التكامل بين المراقب المالي والمحاسب العمومي في الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية"دراسة حالة الرقابة المالية لبلدية وخزينة جامعة"، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر ، تخصص محاسبة ،كلية العلوم المالية الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر ،2018-2019،صفحة 50-51.

بينما المراقب الميزانياتي فيختص بالرقابة التي تسبق عملية التنفيذ للنفقة العمومية إلا أنه لا يمنع من وجود تناغم وتكامل بينهما.<sup>73</sup>

<sup>73</sup> - محمد سالم بكاري، عبد الرحمان هداجي، مدى فاعلية التكامل بين المراقب المالي و المحاسب العمومي في ترشيد النفقة العمومية "دراسة ميدانية"، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الاكاديمي ، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير ،شعبة العلوم المالية والمحاسبية ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة احمد درارية ادرار 2021،الجزائر،2022،صفحة 38.

## خلاصة الفصل الأول:

في نهاية دراستنا لهذا الفصل تبين لنا أن المحاسب العمومي له أهمية بالغة عند تنفيذ الميزانية العامة في الدولة ، ولأهمية هذا الأخير توجب علينا التطرق له من خلال تحديد مفهومه والتعرف على شروط اكتسابه لصفة المحاسب العمومي ، ونظرا لحساسية عمله في تنفيذ النفقات العمومية للدولة استوجب الأمر وضع معيار للفصل بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف لذا قمنا بتحديد أهدافه وكذا الاستثناءات الواردة عليه والنتائج المترتبة عن ذلك، إضافة إلى توضيح العلاقة بين المحاسب العمومي والمراقب الميزانياتي وتحديد نقاط التكامل بينهما.

**الفصل الثاني:**

**وظائف المحاسب العمومي**

## الفصل الثاني : وظائف المحاسب العمومي

بعد التطرق في الفصل الأول إلى الإطار التنظيمي للمحاسب العمومي، ودراسته من حيث مفهومه وشروط اكتساب صفة المحاسب العمومي ومختلف تصنيفاته، وإبراز العلاقة القائمة بينه وبين أعوان المحاسبة العمومية السالف ذكرهم " الأمر بالصرف والمراقب الميزانياتي".

سنتناول في هذا الفصل إلى الجانب المهني للمحاسب العمومي الإمام بمختلف جوانبه، حيث قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين، المبحث الأول "صلاحيات المحاسب العمومي" وفي المبحث الثاني "مسؤولية المحاسب العمومي والرقابة اللاحقة على أعمال المحاسب العمومي".

## المبحث الأول: صلاحيات المحاسب العمومي

لإنفاق مبلغ مالي من خزينة الدولة يتعين عليه المرور بعدة إجراءات من دفع لنفقات وتحصيل لإيرادات وهي المجسدة في مهام المحاسب العمومي إضافة إلى ضرورة تحديد التزاماته ولتنفيذ المحاسب العمومي للعمليات المحاسبية أي تنفيذ الميزانية يقوم بالرقابة عليها وهو ما سيتم التطرق إليه في المطلبين الأول والثاني.

المطلب الأول: مهام والتزامات المحاسب العمومي

المطلب الثاني: رقابة المحاسب العمومي

### المطلب الأول: مهام والتزامات المحاسب العمومي

#### الفرع الأول: مهام المحاسب العمومي

نص قانون المحاسبة العمومية 07.23 وفق مواد 24-27 على مهام المحاسب العمومي، وبالمقارنة مع القانون 07-23 نجد أن المشرع الجزائري أتى بمهام جديدة مكاملة ومدعمة لما تم النص عليه سابقا وذلك بغرض السير الحسن لتنفيذ الميزانية والحفاظ على المال العام للخزينة العمومية وتحقيق أفضل الخدمات التي تختص بها المحاسبة العمومية.<sup>1</sup>

وقد كلف المحاسب العمومي بالمهام التالية إضافة لما كان سابقا تتمثل فيما يلي:

- مسك المحاسبة العمومية على أساس مبدأ الحقوق الالتزامات المثبتة، بحيث تعد المحاسبة العمومية محاسبة سنوية تقيد العمليات الميزانية، عمليات الخزينة المنجزة مع الغير والعمليات المؤقتة وعمليات التسوية.
- جرد الموجودات والمنقولات والقيم الغير ثابتة، التقييد المحاسبي للقيم الغير ثابتة.
- إضافة إلى تكليفهم بإعداد القوائم المالية وفق القوانين والتنظيمات المعمول بها، تستخدم هذه الأخيرة في إعداد الحساب العام للدولة.<sup>2</sup>

تتمثل هذه القوائم المالية حسب قانون المحاسبة العمومية الجديد 07.23 في مادته 95 أنها:

- الحصيلة أو الوضعية المالية
- جدول تدفقات الخزينة
- حساب النتائج أو قائمة النجاعة المالية
- جدول تبيان الوضعية الصافية المالية.

<sup>1</sup>-رزقان سهام، مرجع سابق، صفحة 329.

<sup>2</sup>- جباري محمد، براكنية ايمن، النظام القانوني للأمر بالصرف في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر تخصص قانون اداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة العربي تبسي تبسة، الجزائر 2021-2022، صفحة 32-33.



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

إضافة إلى ذلك فيمكن للمحاسبين العموميين أن يفوضوا مندوبين للتصرف باسمهم<sup>3</sup>.  
ومن أهم المهام التي يضطلع بها المحاسب العمومي هي تنفيذ الميزانية العمومية من حيث النفقات والإيرادات عن طريق إجرائي التحصيل والدفع.

#### أولاً: مهام المحاسب العمومي من جانب الإيرادات:

تتصب مهمة المحاسب العمومي في مجال الإيرادات على عملية التحصيل، وتقتصر على المراقبة والتحقق من مشروعية العمليات المالية ومطابقتها للتشريع والتنظيم المالي والمحاسبي المعمول به، مع مراقبة وثائق إثبات النفقات والإيرادات دون التدخل في مضمون العمليات الإدارية التي يتكفل بها الأمر بالصرف، ومنه فالمحاسب العمومي تتمثل مهمته في إدارة العمليات المحاسبية للإيرادات المتمثلة في عملية التحصيل وذلك بعد القيام بمجموعة من العمليات الواجب إتباعها قبل الشروع في التحصيل تجنباً من الوقوع في أي مشكل مؤدي إلى عرقلة سير عمله أو غير ذلك.<sup>4</sup>

#### ▪ إجراءات تحصيل المحاسب العمومي للإيرادات:

- قبل مباشرة التحصيل يرسل الأمر بالصرف أمراً بالتحصيل للمحاسب العمومي بغية التحصيل الفعلي في أجل 30 يوم مع ضرورة التأكد من ثبوتية الأوامر المتعلقة بهذا الأخير وأنه تم تصفيته مسبقاً ماعدا الأوامر التي لها صلة بديون الضرائب وأموال الدولة.

- قبل التكفل بها يقوم المحاسب العمومي بالتأكد من شرعية الأوامر والإجراءات بدءاً من صفة الأمر بالصرف وأهليته بإصدار هذه الأوامر مروراً بالمراقبة المادية ومراقبة التصفية.<sup>5</sup>

ومن ثم يتكفل المحاسبون العموميين بالأوامر الواجب تحصيلها والتأكد من صحتها وكل خطأ في التصفية يترتب عليه أمر بإلغاء الإيراد أو تخفيضه، وحينها يباشر المحاسبون العموميون إجراءات التحصيل ابتداءً من المرحلة الودية وهو ما يعرف ب"التحصيل الودي" وذلك بإرسال إشعار إلى المدين في أجل 8 أيام، في حالة عدم استجابة المدين في أجل 30 يوم ابتداءً من تاريخ إبلاغ الإشعار المستحق يتم اللجوء إلى أسلوب "التحصيل الجبري".

<sup>3</sup>- راجع المادة 95 من قانون المجاسبة العمومية 07-23، مرجع سابق، صفحة 11.

<sup>4</sup>- عبد المطلب بيبصار، مرجع سابق، صفحة 157.

<sup>5</sup>- حروفش ليلي، افوراحفورجة، دور المحاسب العمومي و المفتشية العامة للمالية في الرقابة على مالية الجماعات الإقليمية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في الحقوق فرع قانون عام، تخصص قانون هيئات الإقليمية والجماعات المحلية، جامعة عبد الرحمان ميرة بجاية، كلية الحقوق و العلوم السياسية، الجزائر، 2016، صفحة 47-48.

يقوم المحاسب العمومي بإرسال سندات التحصيل للأمر بالصرف لإعطائها الصيغة التنفيذية لتنفيذ الأوامر في أجل أقصاه 15 ثم ترسل الأوامر بالإيرادات التي أصبحت في شكل بيانات تنفيذية إلى قابض الضرائب من قبل المحاسب العمومي لتنفيذ التحصيل الجبري.

فأول إجراء يقوم به قابض الضرائب هو إصدار قرار الغلق المؤقت لمدة 6 أشهر وذلك بعد الإخطار والإشعار، ثم الحجر والبيع بالمزاد العلني في حالة عدم استجابته.

فبعد الاستعانة واللجوء إلى كل الوسائل الجبرية والودية وعدم استجابة المدين يقوم قابض الضرائب ببيع جميع ممتلكاته في المزاد العلني، كما يتم إرسال إشعار بدين لدى الغير كالبنوك أو المتعاملين مع المدين وذلك ليتمكن قابض الضرائب من وضع اليد على حسابات البنكية واقتطاع المبالغ المستحقة<sup>6</sup>.

#### ثانياً: مهام المحاسب العمومي من جانب النفقات:

يجب على المحاسب العمومي قبل قبوله أية نفقة التأكد مما يلي:

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

2- صفة الأمر بالصرف.

3- توفر الاعتمادات المالية.

4- توفر السيولة ماعدا بالنسبة لميزانية الدولة.

5- تبرير أداء الخدمة الفعلية.

6- دقة حساب مبلغ الدين.

7- دقة التقييد الميزانياتي.

8- وجود تأشيرات هيئات الرقابة المنصوص عليها في التنظيم والتشريع المعمول بهما.

9- الطابع الإبرائي للدفع.

10- عدم تقادم النفقة أو وجودها محل معارضة.

بعد تأكد المحاسب العمومي مما هو مذكور ومنصوص عليه سابقا يقوم المحاسب العمومي بدفع النفقات في الأجال المحددة، وفي حالة عدم توفر الشروط السالفة يتعين عليه الامتناع عن الدفع وإرسال الرفض المؤقت لدفع النفقة للأمر بالصرف مع تبرير سبب رفض الدفع وفي حالة عدم التزام الأمر بالصرف بذلك يقوم المحاسب العمومي بإرسال الرفض النهائي للدفع<sup>7</sup>.

#### ثالثاً: إنهاء مهام المحاسب العمومي:

يتم إنهاء مهام المحاسب العمومي بنفس كفاءات تعيينه، إلا أن هناك حالات تتطلب إعداد محضر تسلم المهام كالوفاة أو التخلي عن المنصب، فيعين الوزير المكلف بالمالية أو ممثله محاسباً عمومياً نيابة عنه إلى حين تعيين محاسب عمومي مرسوم<sup>8</sup>.

<sup>6</sup> - المرسوم التنفيذي رقم 93-46 المتعلق بإجراءات تحديد اجال دفع النفقات وتحصيل أوامر الإيرادات المؤرخ في 09/02/1993، الجريدة الرسمية، عدد 09.

<sup>7</sup> - طاهر رزوق، تنفيذ النفقات العمومية، المفيد في المالية العمومية، 2011، د.م.ن، صفحة 50-52.

<sup>8</sup> - انظر المادة 30-31 من قانون المحاسبة العمومية 23-07، مرجع سابق، صفحة 07.

**الفرع الثاني: إلتزامات المحاسب العمومي:****أولاً: تأدية اليمين القانونية واكتتاب تأمين تقديم ضمانات مالية:**

بعد تعيين المحاسب العمومي يقوم هذا الأخير بتأدية اليمين القانونية واكتتاب تأمين الذي يضمن به المخاطر المتعلقة بمسؤوليته المالية.

يعتبر أداء اليمين التزما قانونيا يقدمه المحاسب العمومي في أول تنصيب له ويكون أما الجهات القضائية المختصة أي مكان تواجد مقر المركز المحاسبي، حسب الصيغة التالية:

"اقسم بالله أن أؤدي عملي بصدق وإخلاص وان أحفظ الأمانة والسر المهني وان احترم قوانين الجمهورية وأحافظ على المال العام، والله على ما أقول شهيد".<sup>9</sup>

إضافة إلى التزاه بتقديم ضمانات مالية متمثلة في اكتتاب تأمين على مسؤوليته المالية، ويكون هذا الأخير بعقد فردي عند هيئة التامين أو بالانضمام إلى الجمعية التضامنية للمحاسبين العموميين.

ولضمان الحماية الكافية للأموال العمومية فرض المشرع الفرنسي جملة من الاحتياطات تتمثل في ضرورة اكتتاب تامين مالي على العقارات الموجودة باسم زوجته، إضافة إلى ضرورة إقرار حق الرهن الرسمي وحق الامتياز على المنقولات التي باسمه وباسم زوجته<sup>10</sup>.

**ثانياً: تسليم المهام:**

بعد التنصيب الفعلي للمحاسب العمومي من قبل الوزير المكلف بالمالية وبعد تقديم نسخة من قرار التعيين ومحضر تأدية اليمين ونسخة من عقد التامين، يتم بعد ذلك تحرير محضر تسلم المهام الموقع من طرف المحاسب العمومي الذي تم تنصيبه والمحاسب الذي انتهت عهده، تكمن أهمية هذا التوقيع في كونها تعمل على تحديد مسؤوليته، ولهذا الأخير الحق في تمديد العهدة لثلاثة أشهر من قبل الوزير المكلف بالمالية ابتداءً من يوم تسلم المهام وذلك بغية التحقق من شرعية العمليات المنجزة سابقاً وإبداء اعتراضه أو تحفظاته عليها قبل التكفل بها<sup>11</sup>.

**ثالثاً: إيداع الحسابات ومسك الدفاتر المحاسبية:**

يقوم المحاسب العمومي بإيداع الحسابات وقفلها في نهاية كل سنة مالية أو عند الانتهاء من مهامه، ويعد حساب التسيير الذي بدوره يعرض كافة الإيرادات التي تم تحصيلها والنفقات التي تم

<sup>9</sup> انظر المادة 23 من قانون المحاسبة العمومية 07-23، مرجع سابق، صفحة 06.

<sup>10</sup> انظر المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 الذي يحدد شروط الاخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحسابات واكتتاب تأمين يغطي من مسؤولية المحاسب العمومي، جريدة رسمية رقم 43، المؤرخة في 18 سبتمبر 1991، صفحة 1647.

<sup>11</sup> - سكوتي خالد، دور المحاسب العمومي في مراقبة الميزانية، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، الجلد 09، العدد 03، صفحة (91-104)، جامعة غرداية، الجزائر، 2020، صفحة 100.

دفعها، ويصرح بهذه الحسابات أمام مجلس المحاسبة أو كتابة ضبط مجلس المحاسبة وذلك بالنسبة للمحاسبين العموميين الثانويين والرئيسيين<sup>12</sup>.

بعد تقديم الحساب لمجلس المحاسبة أو كتابة ضبط المجلس تقوم المصالح المختصة بالبحث في مسؤولية المحاسب العمومي ومراجعتها مع إمكانية طلب تبريرات خاصة بالتنفيذ من قبل المحاسب العمومي، فبعد دراسة المجلس للتبريرات المقدمة يبيث قرارا نهائيا فيما يبرئ مسؤوليته المحاسب العمومي أو يضعه في حالة مدين ويلزمه يدفع المبالغ الخاصة بالنفقات المسددة بطرق غير شرعية أو الإيرادات الغير مبرر تحصيلها، كما يمكن للمحاسب العمومي طلب العفو من المجلس أو الإجراء الإبرائي من قبل وزير المالية<sup>13</sup>. ومن ناحية أخرى فهو يلتزم بمسك مجموعة من الدفاتر والسجلات المحاسبية التي تعد المصدر الأساسي للمعلومات الفعلية والتي على أساسها تعد القوائم المالية الحكومية، وتخضع هذه العملية لمجموعة من القواعد التي يجب احترامها من قبل المحاسبين العموميين من هذه القواعد:

- 1- تجنب المحو والشطب.
  - 2- تحفظ سجلات المحاسبة ووسائل إثبات النفقات والإيرادات لمدة 10 سنوات.
  - 3- تثبت عمليات التصحيح بختم وتوقيع الموظف المسؤول عن مسك السجلات.
  - 4- ترقيم صفحات السجلات بأرقام متسلسلة وختم الإدارة المسيرة.
- ومنه فالمحاسبة الممسوكة من قبل المحاسبة العمومية هي محاسبة عامة مبنية على أساس مبدأ الحقوق والالتزامات المثبتة<sup>14</sup>.

ولقد تم تحديد الإجراءات الحديثة المتعلقة بالمحاسبة العمومية فيما يلي:

- تمسك المحاسبة العمومية من خلال نظام معلومات مدمج يسمح بالتكفل بمجموع العمليات المنفذة من قبل المراكز المحاسبية.
- يجب مسك المحاسبة العمومية بواسطة رقمية، تراعي فيها شروط حفظ البيانات وتعريفها وتأمينها ومصداقيتها واسترجاعها<sup>15</sup>.
- يمكن إعداد وإرسال وحفظ المستندات والوثائق الثبوتية بشكل رقمي ضمن الشروط المنصوص عليها بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.
- تمسك المحاسبة العامة وفق مبدأ القيد المزدوج حصريا من قبل المحاسبين العموميين على أساس مخطط محاسبي<sup>16</sup>.
- يثبت الآمرون بالصرف الحقوق والالتزامات ويقومون بجرد الممتلكات، ويعدون ويرسلون إلى المحاسبين العموميين الوثائق اللازمة لمسك المحاسبة العمومية.

<sup>12</sup>-سكوتي خالد، المحاسب العمومي "الدور و الفعالية"، مجلة التحولات، الحجم 03، العدد 02، صفحة (198-209)، جامعة غرداية، الجزائر، صفحة 204-205.

<sup>13</sup>-محمدي وردة، مرجع سابق، صفحة 22.

<sup>14</sup>-رزقان سهام، مرجع سابق، صفحة 333.

<sup>15</sup>- انظر المادة 81-82، قانون المحاسبة العمومية 23-07، صفحة 10.

<sup>16</sup>-انظر المادة 77-89 قانون المحاسبة العمومية 23-07، مرجع سابق، صفحة 10-11.

- تستند المحاسبة العامة على عناصر الجرد التي يمسكها أعوان يعينهم الأمر بالصرف.
- يمكن للمحاسبين العموميين أن يطلبوا من الأمرين بالصرف أي وثيقة أو معلومة ضرورية لممارسة مهامهم<sup>17</sup>.

وفي هذا الإطار يعتمد نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على مجموعة من الدفاتر والسجلات المحاسبية التالية:

- سجل الإيرادات.
- سجل النفقات.
- سجل الصندوق المركزي.
- دفتر الصكوك البريدية.
- دفتر صكوك الخزينة.
- سجل الحسابات خارج الميزانية.

### المطلب الثاني: رقابة المحاسب العمومي

يمارس المحاسب العمومي رقابته عند قيامه بتنفيذ الميزانية، لذا دفعنا الفضول في معرفة مجال الرقابة وطبيعتها والآثار الناجمة عنها وهو ما سنتناوله في الفروع الثلاثة.

الفرع الأول: طبيعة الرقابة الممارسة من قبل المحاسب العمومي.

الفرع الثاني: نتائج رقابة المحاسب العمومي.

#### الفرع الأول: طبيعة رقابة المحاسب العمومي:

يمارس المحاسب العمومي رقابته الآتية عند تنفيذ العمليات المالية وذلك من خلال تأكده من توفر مجموعة من العناصر المحددة قانونا والتي يلتزم التأكد من صحتها سواء تعلق الأمر بالنفقات أو الإيرادات.

وما يلاحظ أن مجال الرقابة الممارسة من قبل المحاسب العمومي هي رقابة واسعة ومحدودة من جانب النفقات والإيرادات المحلية على وجه الترتيب<sup>18</sup>.

وبناءً على ما سبق فإن المحاسب العمومي يختص بمراقبة وتنفيذ عمليات التحصيل والإيراد من حيث المضمون فقط عن طريق التحقق من مشروعية العمليات المالية على الوثائق المحاسبية ومطابقتها للتشريع المعمول به، دون التدخل في مجال تسيير المال العام الذي يختص به الأمر بالصرف<sup>19</sup>.

<sup>17</sup> - انظر المادة 90 من قانون المحاسبة العمومية 23-07، مرجع سابق، صفحة 11.

<sup>18</sup> - موفق عبد القادر، الرقابة المالية على البلدية "دراسة تحليلية ونقدية"، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، شعبة تسيير مؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2014-2015، صفحة 154.

<sup>19</sup> - حفظ الله محمد، مرجع سابق، صفحة 36-37.

## الفرع الثاني: موضوع رقابة المحاسب العمومي

## أولاً: رقابة مشروعية النفقة:

يقوم المحاسب العمومي بالرقابة على النفقة العمومية، مع ضرورة إلمامه ومعرفته بجميع التفاصيل الإدارية لتنفيذها ويكون دارساً لها حتى يتمكن فعلاً من أداء واجبه الرقابي على أحسن وجه، ولهذه الرقابة أهمية كبيرة إذ يتحقق بها المحاسب مما إذا كانت العملية غير مخالفة للنصوص التشريعية والتنظيمية المعمول بهما.

فتنصب الرقابة عند تنفيذ النفقة العمومية على عملية الدفع والذي بموجبه يتم إبراء الدين العمومي، حيث أن أوامر وحوالات الدفع التي يصدرها الأمرون بالصرف ترسل إلى المحاسبين العموميين المختصين بدفع مبالغها، لكن قبل ذلك عليهم بممارسة نوع من السلطة الرقابية على عمليات الأمرين بالصرف، والتي تعتبر من إحدى أهم نتائج تطبيق مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، لكن تطبيق هذه الرقابة يكون في حدود صلاحياتهم طبقاً للإجراءات المقررة قانوناً، فعند التحقق من شرعية النفقات المأمور صرفها وجب عليهم دفعها في الآجال المحددة.

مع إشعار الأمرين بالصرف برفض الدفع المعلن في الآجال المحددة.<sup>20</sup>

وعليه فالمحاسبون العموميون ملزمون بالتحقق من شرعية النفقات العمومية قبل قبول دفعها، أي إجراء جميع عمليات الرقابة المفروضة عليهم قانوناً المتمثلة فيما يلي:

- مطابقة العملية للتشريع والتنظيم المعمول به أي احترام مدونة الوثائق الثبوتية للنفقة المحددة عن طريق التنظيم: تعني أن تكون العملية المالية المتمثلة في تنفيذ النفقة العمومية التي صدر الأمر بدفعها من قبل الأمر بالصرف للمحاسب العمومي، فهذا الأخير يقوم بالتحقق من مدى شرعية الأمر بالصرف من الحاجة إلى إثبات ملائمة العملية والتأكد من قانونية الوثائق الثبوتية الخاصة بعملية الأمر بالصرف.

أ- صفة الأمر بالصرف:

وهو الإجراء الرقابي الأول الذي يقوم به المحاسب العمومي قبل الشروع للشروط الأخرى للتحقق من شرعية النفقة العمومية، ومضمون هذا العنصر هو التأكد من طرف المحاسب العمومي أن المعلومات المتعلقة بالأمر بالصرف وتوقيعه وكذلك المفوض له مطابقة مع المعلومات التي قدمت للمحاسب العمومي عند اعتماد الأمر بالصرف.<sup>21</sup>

ب- توفر الاعتمادات القانونية:

<sup>20</sup> بن سماحي حبيبة، زاويخيرة، الرقابة القبلية على النفقات العمومية "دراسة حالة بلدية عين الحجر ولاية سعيدة"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعيد مولاي الطاهر، سعيدة 2020-2021، صفحة 25، 26.

<sup>21</sup> خماري هبة، الرقابة المالية على تنفيذ النفقات العمومية "دراسة حالة الرقابة المالية لبلدية قالمة"، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 8 ماي 1945، الجزائر، 2015-2016، صفحة 65-66-67.

على المحاسب العمومي أن يتحقق من وجود الاعتمادات وذلك بالتحقق من عدم صرف أي نفقة بقيمة تفوق مبلغ الاعتمادات المفتوحة لها، وإن هذه الاعتمادات مخصصة لهذه النفقة.

### ج- تبرير أداء الخدمة:

يتعلق الأمر بمراقبة تصفية النفقة في شقها الموضوعي، وهذا بالتحقق من أن مبلغ النفقة المطالب بتسديده يمثل ديناً في ذمة الهيئة العمومية المعنية، أي أن موضوع النفقة قد تم إنجازه فعلاً حسب إقرار الأمر بالصرف على سندات الإثبات.

### د- دقة حساب مبلغ الدين:

والتي هي من المداخل الإدارية التي يختص بها الأمر بالصرف ومن خلالها يتم التأكد من أداء الخدمة أي أن الإدارة لا تلتزم بالدفع إلا بعد أن يتم انجاز العمل المتفق عليه مع الدائن القائم بالعمل<sup>22</sup>

هـ- وجود تأشيريات هيئات الرقابة:

إضافةً إلى تأشيرة المراقب المالي التي تخضع لها نفقات الهيئات العمومية عند الالتزام بها، يجب على المحاسب العمومي التحقق من وجود تأشيرة أي سلطة أو هيئة رقابية أو تقنية مخولة بموجب القوانين والأنظمة المعمول بها لمراقبة تنفيذ النفقات العمومية قبل دفعها "مثل تأشيرة لجنة الصفقات العمومية التي يجب أن تخضع لها بعض القرارات المتعلقة بنفقات الموظفين..."<sup>23</sup>

و- عدم تقادم النفقة أو وجودها محل معارضة:

على المحاسب العمومي أن يتأكد من أن الديون التي هو بصدد دفعها، لم تسقط بالتقادم طبقاً للمادة 63 من قانون المحاسبة العمومية 07.23 نجد أن كل الديون المستحقة لفائدة الغير تتقادم وتسقط نهائياً إذا لم تدفع الديون في أجل 4 سنوات ابتداءً من اليوم الأول للسنة المالية التي تصبح فيها الديون مستحقة. فالنفقات التي سقطت نتيجة التقادم الرباعي يرفض المحاسب العمومي دفعها فيجب عليه التأكد من تنفيذ المقاصة مع معارضات الدفع المرسله من المحاسبين العموميين على مستوى التراب الوطني لتنفيذ التحصيل الإجباري لحقوق الدولة.<sup>24</sup>

### ز- دقة التقييد الميزانياتي

### ح- توفر السيولة ماعدا بالنسبة لميزانية الدولة

فتنصب رقابة المحاسب العمومي في مجال النفقات تقريبا على نفس العناصر التي تنصب عليها رقابة المراقب المالي، مما يؤدي ذلك إلى تباطؤ في تنفيذ النفقات العمومية خاصة وأن نفس العمليات يمكن أن تقع على نفس الهيئة التي خضعت للرقابة عند إجراء الرقابة اللاحقة للدفع.<sup>25</sup>

<sup>22</sup>- كنزة بلحسين، عبد المجيد لخذاري، رقابة المحاسب العمومي على النفقات العمومية بين الفعالية وإمكانية التسخير، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد 15، العدد 01، صفحة (1597-1618)، جامعة عباس لغرور خنشلة، الجزائر، 2022، صفحة 1603.

<sup>23</sup>- سكوتي خالد، الدور التكاملية بين أعوان الخزينة العمومية واعوان التنفيذ في مراقبة و تنفيذ الميزانية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2012-2013، صفحة 125.

<sup>24</sup>- شلال زهير مرجع سابق، صفحة 133.

فالرقابة المزدوجة للنفقات العمومية تؤدي إلى عدة إشكالات منها أن النفقة المؤشر عليها من قبل المراقب المالي إلا أنها قد ترفض من طرف المحاسب العمومي لمجموعة من الأسباب:

- الخطأ في الإسناد.
  - نقص خبرة الموظفين.
  - انعدام التنسيق بين مختلف المصالح الرقابية.
- لهذا ينبغي أن تكون رقابة المحاسب العمومي مكتملة لرقابة المراقب الميزانياتي كي يضمن السير الحسن للأموال العامة بما يحقق فعالية الاقتصاد.<sup>26</sup>

#### ثانياً: الرقابة على الإيرادات:

يظهر الدور الرقابي للمحاسب العمومي في مجال الإيرادات على أن "يتعين على المحاسب العمومي قبل التكفل بسندات الإيرادات التي يصدرها الأمر بالصرف أن يتحقق من هذا الأخير مرخص له بموجب القوانين والأنظمة بتحصيل الإيرادات وفضلاً عن ذلك يجب عليه على الصعيد المادي صحة إلغاءات سندات الإيرادات والتسويات وكذا عناصر الخصم التي يتوفر عليها." وذلك حسب ما ورد في نص المادة من قانون المحاسبة العمومية. 21.90

#### **الفرع الثالث: نتائج رقابة المحاسب العمومي**

بعد انتهاء المحاسب العمومي من رقابته على النفقة العمومية يقوم ب:

أولاً: تنفيذ النفقة العمومية

ثانياً: رفض تنفيذ النفقة العمومية:

أ. الرفض المؤقت

ب. الرفض النهائي

ثالثاً: تسخير المحاسب العمومي

أولاً: تنفيذ النفقة العمومية:

<sup>25</sup> - فنييش محمد صالح، مرجع سابق، صفحة 166.  
<sup>26</sup> - جديلات حنان، الرقابة المالية على تنفيذ النفقات العمومية، مذكرة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماستر تخصص دولة و مؤسسات، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر 2015-2016، صفحة 15-16.



يقوم المحاسب العمومي بقبول تنفيذ النفقة العمومية وذلك بعد التأكد من شرعيتها ومطابقتها للتنظيم المحاسبي والمالي المعمول بهما، وذلك في أجل 10 أيام من تاريخ استلامه لحوالات وأوامر الدفع وهذا وفق ما جاء في المرسوم التنفيذي رقم 46.93 المؤرخ في 1993.02.06 حيث يقوم الأمرين بالصرف بإصدار الأوامر والحوالات وإرسالها إلى المحاسبين العموميين بين اليوم الأول والعشرين من كل شهر، كما تمتد المدة إلى 20 يوم بالنسبة للملفات المتسمة بالتعقيد كالمعلقة بالصفقات العمومية كما بإمكان المحاسب العمومي رفض تنفيذ النفقة العمومية.<sup>27</sup>

#### ثانياً: رفض تنفيذ النفقة العمومية:

يقوم المحاسب العمومي عند عدم مطابقة ملف الالتزام برفض تنفيذ النفقة العمومية "الامتناع عن الدفع"، وذلك بعد إعلام الأمر بالصرف بقرار الرفض معللاً الأسباب التي أدت لذلك ويكون الرفض مؤقتاً أو نهائياً.

أ. الرفض المؤقت للدفع:

لا يتمكن المحاسب العمومي من القيام بأي دفع يكون معيباً أو ناقصاً أي غير مطابق للنصوص والتشريعات المعمول بها، ويكون الغرض منه هو إعطاء فرصة للأمر بالصرف بتكملة كل ما هو ناقص أو تصحيح الأمر بالصرف المرفوض ثم يأمر بدفعها من جديد.

ب. الرفض النهائي للدفع:

إذا لاحظ المحاسب العمومي أن الحوالات تتضمن أخطاءً أو أنها مخالفة للقوانين والأنظمة المعمول بها في مجال المحاسبة العمومية، وأن المدونة بمذكرة الرفض لم تؤخذ بعين الاعتبار يقوم المحاسب العمومي بإصدار مذكرة الرفض النهائي ويبلغها للأمر بالصرف<sup>28</sup>.

ج. تسخير المحاسب العمومي:

يسخر المحاسب العمومي من قبل الأمر بالصرف في حالة رفضه لدفع النفقة.

#### ❖ تعريف إجراء التسخير:

ويقصد بإجراء التسخير أنه "إجراء قانوني وطلب كتابي صادر عن الأمر بالصرف للمحاسب العمومي، يتضمن وجوب تنفيذ النفقة العمومية التي كانت موضوع رفض، مع تحمل الأمر بالصرف مسؤولية تنفيذ النفقة".

#### ❖ شروط إجراء التسخير:

(1) الشروط الموضوعية:

- وجود رفض من طرف المحاسب العمومي.

<sup>27</sup> - مليكة حجاج، الأدوات الرقابية على النفقات العمومية في القانون الجزائري، مجلة الحقوق و العلوم الإنسانية، المجلد

11، العدد1، صفحة (7-17)، جامعة الجلفة، الجزائر، 2020، صفحة 11-12.

<sup>28</sup> - بن رقرق فارس، سحنون فاروق، دور المحاسب العمومي في الرقابة على الصفقات العمومية في الجزائر، المجلة

الجزائرية للأبحاث الاقتصادية والمالية، المجلد 2، العدد2، صفحة(93-116)، جامعة فرحات عباس

سطيف، الجزائر، 2019، صفحة 110.

- أن يكون الرفض نهائياً من طرف المحاسب العمومي، لأنه إذا كان الرفض مؤقتاً يقوم الأمر بالصرف بتداركه.
- أن يوجه التسخير للمحاسب العمومي المختص.
- أن تخرج حالة الرفض عن الأسباب المذكورة في المادة 48 من القانون 21.90 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

## (2) الشروط الشكلية:

- يجب أن يكون التسخير مكتوب لإثبات إعفاء المحاسب العمومي من المسؤولية ن فيجب على الأمر بالصرف إصدار طلب كتابي يطلب من خلاله تسخير المحاسب العمومي بشكل صريح وواضح.
  - يضم التسخير عبارة "ويطلب من المحاسب العمومي أن يدفع".
  - يحتوي التسخير على أسباب لجوء الأمر بالصرف إليه.
  - يجب أن يكون أمر التسخير بالنسبة لكل عملية وليس تسخيراً إجمالياً يضم عدة عمليات.
- ❖ موانع إجراء التسخير:

تتمثل في الحالات التي لا يجوز أن تكون محل تسخير إلا وهي:

- غياب إثبات الخدمة المؤداة.
  - طابع النفقة الغير إبرائي.
  - عدم توفر الأموال في الخزينة العمومية.
  - عدم وجود اعتمادات بالنسبة لميزانية الدولة.
  - انعدام إحدى التأشيرات المنصوص عليها قانوناً كتأشيرة المراقب المالي أو تأشيرة لجنة الصفقات العمومية.
- فعند دراسة ومراجعة الأسباب من قبل المحاسب العمومي يحق له رفض دفع النفقة العمومية حماية للمال العام.<sup>29</sup>

## ❖ آثار تفعيل إجراء التسخير:

- يترتب عن تفعيل إجراء التسخير جملة من الآثار تتمثل فيما يلي:
- تنفيذ المحاسب العمومي للنفقة محل التسخير إذا توفرت الشروط اللازمة لذلك.
- تحمل الأمر بالصرف مسؤولية الدفع.
- تقديم المحاسب للوزير المكلف بالمالية تقريراً مفصلاً في ظرف 15 يوم من تاريخ تنفيذ العملية يذكر فيه تفاصيل عملية التسخير وأسباب رفض الدفع.
- يمكن أن يطلب وزير المالية تبريرات من الأمر بالصرف المعني.
- تبراؤ نمة المحاسب العمومي من المسؤولية الشخصية والمالية كون الأمر بالصرف تجاوز الرقابة<sup>30</sup>

<sup>29</sup> - كنزة بلحسين، مرجع سابق، صفحة 1608.

❖ المسؤولية المترتبة عن تفعيل إجراء تسخير المحاسب العمومي:

أن المسؤولية هي وجوب تعويض المحاسب العمومي عن الضرر الناتج عن الخطأ، وباعتبار التسخير الوسيلة القانونية الممنوحة للأمر بالصرف للوقوف ضد الرفض النهائي الصادر من قبل المحاسب العمومي، فعملاً بأحكام القانون 07.23 والمرسوم التنفيذي 314.91 المتعلق بتسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين تنتفي مسؤولية المحاسب العمومي فتقع بذلك على عاتق الأمر بالصرف، إلا أن هذا لا يمنع من تحري المسؤولية الواقعة على عاتق المحاسب العمومي، ثم الولوج إلى مسؤولية الأمر بالصرف<sup>31</sup>

## المبحث الثاني: مسؤولية المحاسب العمومي والرقابة اللاحقة على أعماله:

قسمنا هذا المبحث إلى مطلبين، المطلب الأول تناولنا فيه "مسؤولية المحاسب العمومي" بينما "الرقابة اللاحقة على أعمال المحاسب العمومي" سيتم دراستها في المطلب الثاني.

### المطلب الأول: مسؤولية المحاسب العمومي

ضمن فصل المسؤولية من قانون المحاسبة العمومية 07.23 فقد تم التطرق في نص المادة 112 إلى تحديد مسؤولية المحاسب العمومية كما يلي: "المحاسبون العموميون ومفوضوهم والأعوان الموضوعون تحت سلطتهم والوكلاء الماليون مسؤولون شخصياً ومالياً عن العجز الحاصل في الصندوق، يعاقب على الأخطاء والمخالفات عبر إصدار قرارات تصفية باقي الحساب من طرف مجلس المحاسبة أو قرارات تصفية باقي الحسابات الصادرة من الوزير المكلف بالمالية.

لا يوقف الطعن المقدم من قبل المدين عملية التحصيل، المحاسبون العموميون ومفوضوهم والأعوان الموضوعون تحت سلطتهم مسؤولون شخصياً عن الأخطاء والمخالفات التي تشكل خرقاً بيناً للأحكام التشريعية والتنظيمية التي تحكم استعمال وتسيير المال العام التي من شأنها أن تلحق ضرراً بالخرينة أو بهيئة عمومية، ويعاقب على هذه الأخطاء والمخالفات وفق التشريع والتنظيم المعمول بهما"<sup>32</sup>

ومن جهة أخرى فقد نصت المادة 45/41/38 من القانون 21.90 على "المحاسبين العموميين مسؤولون شخصياً ومالياً عن العمليات الموكلة إليهم"<sup>33</sup>.

"تطبق مسؤولية المحاسب العمومي الشخصية والمالية على جميع عمليات القسم الذي يديره منذ تاريخ تنصيبه فيه إلى تاريخ إنهاء مهامه"<sup>34</sup>

"كما يكون مسؤولاً شخصياً ومالياً عن مسك المحاسبة والمحافظة على مستندات ووثائق الإثبات"<sup>35</sup>.

<sup>30</sup> - بورصاص أمال، بلعيد بهية، تنفيذ النفقات العمومية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة بجاية، الجزائر، 2020-2021، صفحة 50.

<sup>31</sup> - كنزة بلحسين، مرجع سابق، صفحة 1610.

<sup>32</sup> - انظر المادة 112، قانون المحاسبة العمومية 07-23، مرجع سابق، صفحة 11.

<sup>33</sup> - المادة 32 من قانون المحاسبة العمومية 21-90، مرجع سابق.

<sup>34</sup> - المادة 41، قانون المحاسبة العمومية 21-90، مرجع سابق.

وما يلاحظ من خلال القانونين "07.23" و "21.90" أن المشرع الجزائري جعل عملية التسجيل ومسك المحاسبات في المحاسبة الجديدة مشتركة بين الأعوان بعد ما كانت حصريا للمحاسب العمومي فقط، مما يجعل من تكليف هذه المسؤولية ضرورة ملحة لإقحامها من طرف مجلس المحاسبة على غرار الأمر بالصرف الذي نادرا ما تقحم مسؤوليته.

هذا ما حاول المشرع تداركه من خلال المادة 81 من القانون العضوي 15.18 التي نصت على: "يحدد بموجب القانون نظام المسؤولية بما في ذلك ما يتعلق بالانضباط الميزانياتي والمالي للأعوان المكلفين بتنفيذ عمليات إيرادات ونفقات الدولة".<sup>36</sup> في الأخير نستنتج أن للمحاسب العمومي مسؤولية مالية وشخصية تثار بغية الوقاية من الفساد ونجاعة المحاسبة العمومية.

### الفرع الأول: أنواع مسؤولية المحاسب العمومي

#### أولاً: المسؤولية الشخصية:

تثار مسؤولية المحاسب العمومي الشخصية في حالة قيامه بالأخطاء والمخالفات المشككة خرقاً بينا للأحكام التشريعية والتنظيمية التي تحكم استعمال وتسيير المال العام والملحقة ضرراً بالخزينة العمومية أو الهيئة العمومية.<sup>37</sup>

#### ثانياً: المسؤولية المالية:

تثار المسؤولية المالية للمحاسب العمومي عند إخلاله بالحسابات ويسبب ذلك عجز في أموال الخزينة العمومية، ويثبت ذلك بوجود نقص في الأموال والقيم، فبمجرد إثبات ذلك الخلل وجب التعويض عن القيم الضائعة أو الناقصة في الخزينة العمومية، ويدفع هذا التعويض إما شركة المتعاقد معها أو تعاضدية المحاسبين<sup>38</sup>، يثبت مجلس المحاسبة في المسؤولية المالية الواقعة على عاتق المحاسب العمومي في حالة أو نقص في إجراء التحقيق.

كما يتعين أن يسدد ذلك وجوباً من أمواله الخاصة مبلغاً يساوي البواقي الحسابية المكلف بها.<sup>39</sup> وحسب المواد 2-3 من المرسوم التنفيذي 312.91 فإنه تتم المسائلة المالية للمحاسبين العموميين من طرف الوزير المكلف بالمالية أو مجلس المحاسبة وهذا عند ارتكابهم لأخطاء مالية، يتعين على المحاسب

<sup>35</sup> - المادة 45، قانون المحاسبة العمومية 21-90، مرجع سابق

<sup>36</sup> - فطيمة غشت، محاولة تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء الممارسة الدولية السلمية، أطروحة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2022، صفحة 217.

<sup>37</sup> - انظر المادة 112 فقرة 2 قانون المحاسبة العمومية 07-23، مرجع سابق، صفحة 12.

<sup>38</sup> - حفظ الله محمد، مرجع سابق، صفحة 18.

<sup>39</sup> - تنص المادة 32 من المرسوم التنفيذي 90-32 المتعلق بتنظيم مجلس المحاسبة وتسييره الجريدة الرسمية

عدد 53، الصادرة بتاريخ 5 ديسمبر 1990

العمومي المأخوذ بالمسؤولية المالية أن يسدد وجوباً من أمواله الخاصة مبلغاً يساوي البواقي الحسابية المكلف بها.<sup>40</sup>

وفي الأخير نستنتج أن للمحاسب العمومي مسؤولية مالية وشخصية مرتبطة بجميع العمليات المكلف بها قانوناً من تاريخ تنصيبه إلى تاريخ إنهاء مهامه.

### الفرع الثاني: الإجراءات القانونية لحماية المحاسب العمومي من المسؤولية

يمكن للوزير المكلف بالمالية منح إبراء من المسؤولية أو الإعفاء جزئياً أو كلياً من تصفية باقي الحساب المنطوق به في حق المحاسبين العموميين ومفوضيهم والأعوان الموضوعين تحت سلطتهم وكذا الوكلاء الماليين، في حالات إثبات حسن النية أو القوة القاهرة، تحدد كيفية تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم<sup>41</sup>

#### أولاً: الإعفاء من المسؤولية:

تكون في الحالات التالية:

#### 1) حالة تسخير المحاسب العمومي من طرف الأمر بالصرف:

يقصد بالتسخير الوسيلة القانونية الممنوحة للأمر بالصرف للوقوف ضد الرفض النهائي للمحاسب العمومي لمنح التأشير لتنفيذ النفقة العمومية أن يقوم الأمر بالصرف بتوجيه طلب كتابي للمحاسب العمومي للقيام بالدفع وتحت مسؤوليتها إثبات المحاسب العمومي أن ارتكاب الخطأ كان نتيجة حسن النية أو القوة القاهرة.<sup>42</sup>

#### ثانياً: الإبراء الرجائي:

يمكن للمحاسب العمومي الذي لم يقدم طلباً بالإعفاء الجزئي من المسؤولية أو الذي رفض طلبه كلياً أو جزئياً أن يطلب من الوزير المكلف بالمالية إبراء رجائياً من المبالغ المتروكة على عاتقه، ولا يتحقق ذلك إلا بعد النظر إلى الوضعية المالية للمحاسب العمومي للتأكد من قدرته على الدفع من عدمه.<sup>43</sup> في الأخير يتضح لنا أن طبيعة المسؤولية المالية والشخصية تجعله ملزماً بالتعويض عن كل ضرر يلحقه بالخزينة العمومية لذا يستوجب عليه التأكد من توفر كل الشروط القانونية لتنفيذ العمليات الموكلة إليه والحرص على الحفاظ على الأموال العمومية، ما يدفع به إلى اتخاذ قرارات الرفض لتفادي العقوبات التي تسلط عليه.

<sup>40</sup>-انظر المادتين 2-3 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المحدد لشروط الاخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحسابات واكتتاب تامين يغطي مسؤولية المحاسب العمومي".

<sup>41</sup>- امظر المادة 113 ،قانون المحاسبة العمومية 23-07،صفحة 13.

<sup>42</sup>- المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 ،المتعلق بإجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين.

<sup>43</sup>-انظر المادة 10 من المرسوم التنفيذي 91-312،مرجع سابق.

**المطلب الثاني: الرقابة اللاحقة على أعمال المحاسب العمومي:**

وضع المشرع الجزائري رقابة بعدية وقبلية عن تنفيذ النفقات العمومية لمراقبة شرعية تنفيذ العمليات المالية وتوضيح الهيئات والأعوان المحاسبين العاملين على ممارسة الرقابتين، بحيث يختص كل من المحاسب العمومي والمراقب الميزانياتي والأمر بالصرف من ممارس رقابة قبلية عند تنفيذ العمليات المالية، بينما مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية فتختص هذه الهيئات بممارسة الرقابة البعدية على تنفيذ العمليات المالية.

وهو ما سنتطرق إليه في الفرعين الأول والثاني:

- الفرع الأول: المفتشية العامة للمالية

- الفرع الثاني: مجلس المحاسبة

**الفرع الأول: المفتشية العامة للمالية:**

أولاً: تعريف المفتشية العامة للمالية:

هي جهاز دائم للرقابة المالية الموضوعة تحت السلطة المباشرة لوزير المالية، تعمل على ممارسة الرقابة المالية اللاحقة على التسيير المالي والمحاسبي لمصالح الدولة وشتى المؤسسات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية، وقد تم استحداثها بموجب المرسوم التنفيذي رقم 272.08.<sup>44</sup>

ثانياً: تشكيلة المفتشية العامة للمالية:

تتكون المفتشية العامة للمالية من الهياكل المركزية الآتي ذكرهم، وذلك حسب ما هو منصوص عليه في المرسوم التنفيذي رقم 273.08:

رئاسة المفتشية العامة للمالية والهياكل العملية للرقابة والتدقيق والتقييم إضافة إلى الوحدات العملية للبعثات والمكلفون بالتفتيش، هياكل الدراسات والتقييم والإدارة والتسيير من سلك المفتشين، أم من حيث المصالح اللامركزية فهي تهيكّل في شكل مفتشيات جهوية يحدد اختصاصها الإقليمي بقرار من الوزير المكلف بالمالية، وتتكون كل مفتشية جهوية من رئاسة المفتشية إضافة إلى الوحدات العملية للرقابة<sup>45</sup>

ثالثاً: صلاحية المفتشية العامة للمالية:

للمفتشية العامة صلاحيات كلاسيكية وصلاحية حديثة، تتمثل الصلاحيات الكلاسيكية في:

▪ صلاحية الرقابة والتفتيش على التسيير المالي والمحاسبي.

<sup>44</sup> -جديلات حنان، مرجع سابق، صفحة 22.

<sup>45</sup> -دلاج محمد لخضر، نجاح عصام، رقابة المفتشية العامة للمالية على ميوانية الجماعات المحلية، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية و السياسية، حجم 7 عدد4، صفحة (978-992)، جامعة برج باجي مختار، الجزائر، صفحة 985-987.

▪ الدارسة والخبرة إذ يجب على الهيئة ممارسة التحاليل المالية والاقتصادية من أجل الوقوف على مدى ترشيد الإنفاق العمومي وفعالية الإدارة العامة المكلفة بتسيير الموارد المالية المسخرة للمؤسسات العمومية بصفة عامة.

بينما الصلاحيات المستحدثة التي عرفتها المفتشية العامة نتيجة التطورات السياسية والاجتماعية والاقتصادية تتمثل في:

- إعادة الهيكلة للمؤسسات ذات طابع إداري واقتصادي من حيث تحويل ممتلكات المؤسسات الإدارية من وزارة إلى وزارة أخرى أو إدماجها ضمن مؤسسات أخرى وتتجلى إعادة الهيكلة أما في تغيير التنظيم العضوي للمؤسسات أو التسيير المالي.
- تعيين محافظو الحسابات.
- الرقابة على عمليات الصرف وحركة رؤوس الأموال.<sup>46</sup>
- مهمة التقييم التي تنصب حسب المادة 4 من المرسوم التنفيذي 272.08 على مايلي:

- تقييم السياسات العمومية.
- التقييم الاقتصادي والمالي لنشاط شامل أو قطاعي أو فرعي أو لكيان اقتصادي.
- تقييم شروط تسيير واستغلال المصالح العمومية من طرف المؤسسات الإمتيازية مهما كان نظامها.<sup>47</sup>

#### رابعاً: رقابة المفتشية العامة للمالية:

تمارس المفتشية العامة للمالية رقابتها حسب المادة رقم 02 من المرسوم التنفيذي رقم 272.08 على "التسيير المالي والمحاسبي لمصالح الدولة، والجماعات الإقليمية، وكذا الهيئات والأجهزة والمؤسسات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية، إضافة إلى ذلك فإنها تمارس الرقابة على المؤسسات ذات الطابع الصناعي والتجاري، وهيئات الضمان الاجتماعي التابعة للنظام العام والإجباري وكذا كل الهيئات ذات الطابع الاجتماعي والثقافي التي تستفيد من مساعدة الدولة أو الهيئات العمومية، وكل مؤسسة عمومية أخرى مهما كان نظامها القانوني".

إذ تمارس المفتشية العامة للمالية حق مراجعة جميع العمليات التي أجراها المحاسبون العموميون ومحاسبو الهيئات المذكورة في المادة 2 من المرسوم التنفيذي 272.08 وهنا تظهر جلياً الرقابة الممارسة من طرف المفتشية العامة للمالية على كل من المحاسب العمومي والأمين بالصرف<sup>48</sup>

<sup>46</sup> -راشدي مصطفى، دور المفتشية العامة للمالية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر تخصص قانون اداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولاي طاهر سعيدة، الجزائر، 2019-2020، صفحة 30-35.

<sup>47</sup> - انظر المادة 4 من المرسوم التنفيذي 272-08 المتعلق بالمؤرخ في 6 سبتمبر 2008، الذي يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية، الجريدة الرسمية، عدد 7، الصادر بتاريخ 7 سبتمبر 2008.

<sup>48</sup> - انظر المادة 02 من المرسوم التنفيذي 272-08، مرجع سابق.

حيث يتولى المفتشون مراقبة تسيير الصناديق ومراجعة الأموال و القيم و السندات، والاطلاع على وثائق الإثبات لدى مناصب المحاسبة ومروؤسيهم أو مندوبيهم أي المحاسبين الرئيسيين والثانويين وكل شخص يتولى إدارة الأموال العمومية وكل عون مكلف بمسك محاسبة نوعية، وكذا الاطلاع على السجلات والمعطيات أيا كان شكلها<sup>49</sup>، كما يمكنهم تقديم أي طلب معلومات شفاهي أو كتابي، والحصول على كل مستند أو وثيقة تبريرية ضرورية للفحوصات التي تقوم لها، بما في ذلك التقارير التي تعدها أي هيئة رقابية أو أية خبرة خارجية، والقيام بأي بحث أو إجراء تحقيقي بغرض رقابة التصرفات أو العمليات المسجلة في المحاسبات، أيضاً دراسة التقارير الواردة من المحاسبين العموميين والوثائق المحاسبية، والرد عليها في حالة امتثال المحاسب العمومي للتسخير...<sup>50</sup>

إذ لا يمكن للمحاسبين العموميين والأعوان الموضوعين تحت سلطتهم ومسؤوليتهم الخاضعين لسلطتهم أن يتحججوا بإبرام السر المهني، على المستندات الواجب فحصها أو العمليات اللازم رقابتها عند المطالبة بالقيام بواجباتهم وتتمثل فيما يلي:

- الإجابة على طلبات المعلومات المقدمة.
- إبقاء المحدثين في المناصب طيلة مدة المهمة.
- تقديم الأموال والقيم التي بحوزتهم وإطلاعهم على كل الدفاتر والوثائق أو التبريرات أو المستندات المطلوبة<sup>51</sup>

في الأخير نستنتج أن المفتش يقوم بعملية التحقيق على مدى مشروعية العمليات المالية التي أمر الأمر بالصرف تنفيذها من قبل المحاسب العمومي، وتختتم العملية المنجزة بتحرير تقارير من طرف المفتشون الماليون، إذ تعتبر الإجراء الأخير بعد نهاية تدخلاتهم، يُبلغ مسير المؤسسة أو الهيئة المراقبة بالتقرير الأساسي، والذي يجب تأكيد وثبوت المعاينات التي يتضمنها عند نهاية الإجراء التناقضي في أجل شهرين شهر ليصبح نهائياً، ثم بعد ذلك يقوم بإرسال التقرير المعد إلى السلطة المؤهلة دون سواها<sup>52</sup>

ويترتب عن جواب المسير الأساسي إعداد تقرير تلخيصي يختم الإجراء التناقضي، ويبلغه مرفقا بجواب المسير للسلطة السلمية أو الوصية للكيان المراقب أو رئيس مجلس المحاسبة<sup>53</sup>

<sup>49</sup> كنزة بلحسي، مرجع سابق، صفحة 53.

<sup>50</sup> - المادة 6 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272، مرجع سابق.

<sup>51</sup> - انظر المادة 12 من المرسوم التنفيذي 09-272، مرجع سابق.

<sup>52</sup> - انظر المادة 22 من المرسوم التنفيذي 08-272، مرجع سابق.

<sup>53</sup> - انظر المادة 24 من المرسوم التنفيذي 08-272، مرجع سابق.



يظهر مما سبق أن رقابة المفتشية العامة للمالية على المحاسب العمومي تنصب على الحسابات ومراجعتها إضافة إلى التأكد من أن المبلغ قد صرف في الأوجه المخصص له دون معرفة ما إذا كانت هذه الموارد المنفقة قد حققت الهدف المرجو، وبالتالي لا يمكن من خلالها قياس فاعلية وكفاءة الإنفاق العمومي<sup>54</sup>

## الفرع الثاني: مجلس المحاسبة

### أولاً: تعريف مجلس المحاسبة:

يعتبر مجلس المحاسبة مؤسسة دستورية مكلف بالرقابة البعيدة على أموال الدولة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية، تهدف الرقابة الممارسة إلى ترشيد وتشجيع استعمال المال العام ومكافحة الفساد. يساهم المجلس في تطوير الحكم الراشد والشفافية في استعمال المال العام من خلال نشر عمله أمام الرأي العام.

### ثانياً: تشكيلة مجلس المحاسبة:

يتكون مجلس المحاسبة من هياكل بشرية وتشكيلة هيكلية الآتي ذكرهم:

#### 1- التشكيلة البشرية:

يتكون مجلس المحاسبة من القضاة الآتي ذكرهم:

- رئيس مجلس المحاسبة.
- نائب رئيس مجلس المحاسبة.
- رؤساء الغرف.
- رؤساء الأقسام.
- المستشارون.
- المحتسبون.
- الناظر العام.
- الناظر العام المساعد.

#### 2- التشكيلة الهيكلية:

يتشكل مجلس المحاسبة من:

- غرفة وطنية

<sup>54</sup> -كنزة بلحسين، لخذاري عبد المجيد، مرجع سابق، صفحة 1607.

- غرفة إقليمية
- نظارة عامة
- كتابة ضبط
- أقسام تقنية
- مصالح إدارية
- كتب المقررين العامين<sup>55</sup>

#### ثالثاً: صلاحيات مجلس المحاسبة:

يعتبر مجلس المحاسبة مؤسسة متمتعة باختصاص إداري وقضائي في ممارسة المهام الموكلة إليه، إضافة إلى تمتعه بالاستقلالية لضمان الموضوعية والحياد والفعالية في أعماله.

إضافة إلى ممارسة وظيفة رقابية حددها المشرع الجزائري في الأوجه التالية:

- حق الاطلاع وسلطة التحري.
- حق الرقابة على نوعية التسيير
- الرقابة على الانضباط في مجال التسيير
- الرقابة ومراجعة الحسابات للمحاسبين العموميين
- الرقابة على حسن استعمال الهيئات الخاضعة لرقابته الموارد والأموال والقيم والوسائل المادية العمومية، وقيم نوعية تسييرها من حيث الفعالية والأداء<sup>56</sup>.

#### رابعاً: رقابة مجلس المحاسبة على أعمال المحاسب العمومي:

يقوم مجلس المحاسبة بمراقبة ومراجعة حسابات المحاسبين العموميين وتكون وفق إجراء كتابي يقوم به المجلس مع إصدار قرارات بشأنها، حيث يعمل على مراجعة حسابات التسيير المعدة والمقدمة من قبل المحاسبين العموميين والموضوعة لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة مع ضرورة احتفاظ الحاسب بكل الوثائق الضرورية لتقديمها عند الاقتضاء، يراقب المجلس صحة تلك العمليات ومدى مطابقتها للتشريع والتنظيم المعمول به.

ومنه فالمجلس يقوم بمراقبة حسابات المحاسبين العموميين الموضوعة لديه والتدقيق في مدى مطابقتها للنصوص التشريعية والتنظيمية وكل رفض أو تأخير في الإيداع يعرضه لغرامة مالية<sup>57</sup> تتم إجراءات المراجعة والمعاينة من قبل المجلس على 3 مراحل:

<sup>55</sup> مزيتي فاتح، مجلس المحاسبة الجزائري بين الاستقلال و التبعية، المجلة الجزائرية للامن الإنساني، حجم 5، عدد2،صفحة (270-280)، جامعة عباس لغرور خنشلة، الجزائر، 2020، صفحة 272-273.

<sup>56</sup> - عمار بريق، المركز القانوني لمجلس المحاسبة في الجزائر، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، مجلد 8، عدد1، صفحة (147-163)، جامعة سوق اهراس، الجزائر، 2022، صفحة 154-155.

<sup>57</sup> - لطفوي محمد عبد الباسط، مجلس المحاسبة اعلى هيئة رقابية على المال العام، مجلة دراسات وابحاث"المجلة العربية في العلوم الإنسانية و الاجتماعية"، مجلد 12، عدد 3، صفحة (127-140)، جامعة أبي بكر بلقايدتلمسان، الجزائر، صفحة 134-135.

- معاينة الحسابات
- الحكم على الحسابات
- إصدار القرار النهائي
- معاينة الحسابات: وتتم عن طريق:
  - معاينة مدى مطابقة حسابات التسيير للتنظيم المعمول به
  - المراجعة الحسابية للمبالغ المستحقة
  - مراجعة مدى تطابق الحسابات وانسجامها
  - مراجعة العمليات المالية المنجزة
  - مراقبة عمليات الخزينة
  - مراقبة العمليات المالية المنجزة خارج الموازنة وحسابات التسبيقات
  - ضبط مبلغ الاعتمادات المالية
- الحكم على الحسابات: يبرأ المحاسب العمومي في حالة عدم تسجيل أي خطأ أو مخالفة أو مسؤولية، ويصدر قرار الإبراء من طرف تشكيلة المداومة، بينما في حالة وجود مخالفات في حساباته يتم توجيه المحاسب ومطالبته بتقديم تبريراته الناقصة أو إكمال تلك التي يراها غير كافية أو تقديم أية توضيحات كفيلة بإبراء ذمته.
- ويكون للمحاسب العمومي اجل شهرين كاملين للإجابة عليها.
- إصدار القرار النهائي:
  - بانقضاء الأجل الممنوح للمحاسب العمومي لتقديم إجابته يتم تعيين مقرر مراجع من قبل رئيس الغرفة، يكلف بدراسة الملف ويقدم اقتراحاته ثم يرسل الملف كاملاً الملف إلى الناظر العام لتقديم استنتاجاته، ويعرضه بعد ذلك على تشكيلة المداولة لإصدار القرار النهائي.<sup>58</sup>

#### نتائج مراجعة ومراقبة مجلس المحاسبة لحسابات المحاسبين العموميين:

في حالة عدم تقديم أو تأخير في إيداع الحساب من قبل المحاسب العمومي أو عدم منح وتقديم الوثائق الثبوتية، يعرض المحاسب إلى غرامة مالية تتراوح بين 5.000 دج إلى 50.000 دج، مع إمكانية المجلس إرسال الأمر للمحاسب بتقديم الحساب في الأجل المنصوص عليه سابقاً، وبانقضاء الأجل يوقع المجلس إكراهها مالياً على المحاسب قدره 500 دج عن كل يوم تأخير لمدة لا تتجاوز 60 يوم حسب المادة 15 الأمر 02.10.

<sup>58</sup> -ضياف ياسمين، مستجدات الدور الرقابي لمجلس المحاسبة الجزائري، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، مجلد 7، عدد 2، صفحة (367-378)، جامعة محمد بوضياف مسيلة الجزائر، صفحة 369-370.

في الأخير نستنتج أن نتائج الرقابة الممارسة من قبل المجلس على حسابات المحاسب العمومي هو إبراء ذمته أو وضعه في حالة مدين، يوضع في حالة مدين عند التأكد من وجود مخالفة في التسيير أي نقص في أموال الخزينة العمومية، ويكون ذلك عن طريق قرار يكتسي الطابع التنفيذي، وهنا تقوم مسؤوليته الشخصية والمالية أين يتم إجباره عن تغطية العجز الواقع، ولا يتم إعفائه إلا في حالة تقديم وثائق ثبوتية أو حالة القوة القاهرة<sup>59</sup>

<sup>59</sup>-جديلات حنان، مرجع سابق صفحة 35.

### خلاصة الفصل الثاني:

في نهاية دراستنا لهذا الفصل تبين أن للمحاسب العمومي مهام محاسبية تتمثل في الدفع والتحصيل، إضافة إلى قيامه بالرقابة على ميزانية الدولة وتنفيذها من خلال مطابقتها للنصوص التشريعية والتنظيمية المعمول بها، كما ان له العديد من المسؤوليات وهذا نتيجة للعمل الذي يمارسه فالمسؤولية تقام على أساس ارتكابه للأخطاء التي تضر بخزينة الدولة.

الخاتمة

### الخاتمة

على ضوء هذه الدراسة المُعنونة بالمحاسب العمومي في التشريع الجزائري، من مختلف جوانبه سواء كانت النصوص القانونية المنظمة له أو الأساليب التقنية المنظمة لسير عمله، بحيث حاولنا إعطاء رؤية وتحليلاً شاملاً للموضوع الذي يُعد موضوعاً في غاية الأهمية، من خلال تسليط الضوء على الجانبين الوظيفي والتنظيمي، فقد توصلنا إلى أن المحاسب العمومي له العديد من الصلاحيات وتوقع عليه مسؤوليات شخصية ومالية عند ارتكابه للمخالفات الماسة بأموال الخزينة العمومية، إضافةً إلى توليه للرقابة الآنية عند قيامه بعملية تنفيذ النفقة العمومية فهو يقوم بدور مزدوج إذ يعمل على تنفيذ النفقة والرقابة عليها في نفس الوقت.

وفي ختام هذه الدراسة التي حاولنا فيها الإجابة على الإشكالية الرئيسية لموضوع البحث المُتمحورة حول كيف نظم المشرع الجزائري وظيفة المحاسب العمومي؟ وما تفرع عنها من أسئلة فرعية متعلقة بجزئيات هذا الموضوع قد توصلنا للنتائج والتوصيات التالية:

#### نتائج الدراسة:

- يتم تنفيذ الميزانية العامة من قبل عدة أعوان من بينهم المحاسب العمومي الذي يعمل على القيام بالعمليات الحسابية من "دفع وتحصيل".
- إن الغاية من تطبيق مبدأ الفصل بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف تجسيد رقابة متبادلة بينهما لمكافحة الغش والمخالفات المالية وغيرها من العمليات التي تمس خزينة الدولة.
- مهام المحاسب العمومي والأمر بالصرف هي مهام متكاملة فيما بينها، حيث إذا غاب عنصر بطلت النفقة أو الإيراد.
- يكون المحاسب العمومي إما رئيسياً أو ثانوياً، مختصاً أو مفوض، محاسب القيم والأموال والتركيز المحاسبي.
- يمكن تسخير المحاسب العمومي من قبل الأمر بالصرف في حالة رفضه لدفعها نهائياً.
- يقوم مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية بممارسة رقابة لاحقة على أعمال المحاسب العمومي.
- لا يمكن للمحاسب العمومي دفع النفقة إذا لم يحصل على تأشيرة المراقب المالي.
- تربط المحاسب العمومي والمراقب الميزانياتي علاقة متكاملة من خلال منح التأشيرة أو رفض منحها.

#### التوصيات:

- ضرورة الفصل الفعلي بين الوظيفة الإدارية للأمر بالصرف والوظيفة المحاسبية للمحاسب العمومي.

## الخاتمة

- القيام بدورات تكوينية للمحاسبين العموميين لتسهيل عملهم وتمكينهم من الاطلاع على الأساليب الحديثة في مجال الرقابة.
- وجوب اصدار قوانين تتماشى مع التطورات الحاصلة في مجال المالية والرقمنة.
- منح القليل من المكافآت المالية والسلطة التقديرية للمحاسب العمومي في مجال تنفيذ الميزانية، بُغية الحد من الإجراءات الروتينية المُعرّقة لسير الحسّن للمرفق العام.



الفهرس

## الفهرس

الصفحة	المحتوى
	شكر وعرافان
	إهداء
أ - ج	مقدمة
<b>الفصل الأول: الإطار التنظيمي للمحاسب العمومي</b>	
06	<b>المبحث الأول: مفهوم المحاسب العمومي</b>
06	▪ <b>المطلب الأول: تعريف المحاسب العمومي</b>
06	- الفرع الأول: التعريف القانوني للمحاسب العمومي
07	- الفرع الثاني: التعريف الفقهي للمحاسب العمومي
08	- الفرع الثالث: الأساس القانوني لوظيفة المحاسب العمومي
09	▪ <b>المطلب الثاني: شروط اكتساب صفة المحاسب العمومي</b>
10	- الفرع الأول: تعيين المحاسب العمومي
11	- الفرع الثاني: اعتماد المحاسب العمومي
12	<b>المبحث الثاني: أصناف المحاسب العمومي وعلاقته مع أعوان المحاسبة العمومية</b>
12	▪ <b>المطلب الأول: أصناف المحاسب العمومي</b>
13	- الفرع الأول: المحاسب العمومي الرئيسي والثانوي
16	- الفرع الثاني: المحاسب العمومي المفوض والمختص
17	- الفرع الثالث: محاسب القيم والأموال والتركيز المحاسبي
17	▪ <b>المطلب الثاني: علاقة المحاسب العمومي مع أعوان المحاسبة العمومية</b>
17	- الفرع الأول: علاقة المحاسب العمومي مع الأمر بالصرف
25	- الفرع الثاني: علاقة المحاسب العمومي مع المراقب الميزانياتي
<b>الفصل الثاني: وظائف المحاسب العمومي</b>	
	<b>المبحث الأول: صلاحيات المحاسب العمومي</b>
	▪ <b>المطلب الأول: مهام والتزامات المحاسب العمومي</b>
	- الفرع الأول: مهام المحاسب العمومي
	- الفرع الثاني: التزامات المحاسب العمومي
	▪ <b>المطلب الثاني: رقابة المحاسب العمومي</b>
	- الفرع الأول: طبيعة رقابة المحاسب العمومي

	- الفرع الثاني: موضوع رقابة المحاسب العمومي
	- الفرع الثالث: نتائج رقابة المحاسب العمومي
	<b>المبحث الثاني: مسؤولية المحاسب العمومي والرقابة اللاحقة على أعماله</b>
	▪ <b>المطلب الأول: مسؤولية المحاسب العمومي</b>
	- الفرع الأول: أنواع مسؤولية المحاسب العمومي
	- الفرع الثاني: الإجراءات القانونية لحماية المحاسب العمومي من المسؤولية
	▪ <b>المطلب الثاني: الرقابة اللاحقة على أعمال المحاسب العمومي</b>
	- الفرع الأول: المفتشية العامة للمالية
	- الفرع الثاني: مجلس المحاسبة
	<b>خاتمة</b>
	<b>قائمة المصادر والمراجع</b>
	<b>ملخص الدراسة</b>

قائمة المصادر  
والعراجع

## قائمة المصادر والمراجع:

### قائمة المصادر:

#### القوانين:

1. القانون العضوي 18-15 المؤرخ في 2 سبتمبر 2018 المتعلق بقانون المالية، الجريدة الرسمية العدد 53، 2018، معدل بالقانون العضوي رقم 19-09 المؤرخ في 11 ديسمبر 2019، الجريدة الرسمية العدد 78، 2019.
2. قانون المحاسبة العمومية 90-21 المعدل والمتمم المؤرخ في 19 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، جريدة رسمية، العدد 35.
3. قانون 11-10 المؤرخ في 22 يونيو 2011 المتعلق بالبلدية، الجريدة الرسمية، العدد 37.
4. قانون المحاسبة العمومية 23-07 المؤرخ في 25 يونيو 2023 المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية، العدد 42.

#### المراسيم التنفيذية:

1. المرسوم التنفيذي 90-32 المتعلق بتنظيم مجلس المحاسبة وتسييره، الجريدة الرسمية عدد 53، الصادرة بتاريخ 5 سبتمبر 1990.
2. المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم، الجريدة الرسمية.
3. المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 الموافق ل 28 صفر 1412 المتضمن شروط الاخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحسابات وكيفية اكتتاب تامين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين.
4. المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991، الذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها، الجريدة الرسمية، عدد 43، الصادرة في 18 سبتمبر 1991.
5. المرسوم التنفيذي 91-314 المتعلق بإجراء تسخير الامرين بالصرف للمحاسبين العموميين.
6. المرسوم التنفيذي 08-272 المؤرخ في 6 سبتمبر 2008، الذي يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية، الجريدة الرسمية عدد 7، الصادرة بتاريخ 7 سبتمبر 2008.
7. المرسوم التنفيذي رقم 11-331 المؤرخ في 19 سبتمبر 2011 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي 91-311، الجريدة الرسمية، عدد 52، الصادرة بتاريخ 21 سبتمبر 2011، المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم.

## قائمة المراجع:

### الكتب:

1. طاهر زروق، تنفيذ النفقات العمومية، المفيد في المالية العمومية، الجزائر، 2011.
2. يزيد محمد أمين، الرقابة السابقة على النفقات الملزم بها في الجزائر "المراقب المالي نموذجاً"، دار بلقيس للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015.
3. يلس شاوش بشير، المالية العامة "المبادئ وتطبيقاتها في القانون الجزائري"، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2017.
4. كنزة بلحسين، الرقابة المالية على النفقات العمومية "المراقب المالي والمحاسب العمومي"، الماهر للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، د.س.ن.

### الأطروحات والرسائل:

1. محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى للنشر والتوزيع، عين ميله، الجزائر، 2003.
2. بوجلال أحمد، مدر فاعلية المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة للدولة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والاجتماعية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي الأغواط، الجزائر، 2010.
3. شويخي سامية، أهمية الاستفادة من الاليات الحديثة والمنظور الإسلامي في الرقابة على المال العام، رسالة لنيل شهادة الماجستير في إطار ممارسة الدكتوراه، تخصص تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2010.
4. قاوي السعيد، النظام القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر بعد 1989، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، فرع دولة ومؤسسات عمومية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2011.
5. تياب نادية، اليات مواجهة الفساد في مواجهة الصفقات العمومية، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الادارية والقانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، الجزائر، 2013.
6. سكوتي خالد، الدور التكاملي بين أعوان الخزينة العمومية وأعوان التنفيذ في مراقبة وتنفيذ الميزانية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2013.
7. فنيش محمد الصالح، الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في التشريع الجزائري، رسالة من اجل نيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة يوسف بن خدة الجزائر، الجزائر، 2013.

8. يزيد محمد أمين، المراقب المالي في النظام القانوني الجزائري واقع وافاق، مذكرة مقدمة للحصول على شهادة الماجستير "فرع دولة ومؤسسات"، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بن عكنون، الجزائر، 2013.
9. شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائرية الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، تخصص تسيير ومنظمات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2014.
10. العابد رياض، الرقابة المالية على نفقات البلدية، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون اداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2014.
11. فرحاوي عبد القادر، تنفيذ النفقات العمومية، مذكرة نهاية التكوين، تخصص المالية العمومية وتسيير الميزانية، المدرسة الوطنية للإدارة، 2014.
12. عز الدين فؤاد، استخدام الأدوات المحاسبية العمومية في الرقابة على النفقات العمومية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015.
13. بلخضر عبد الحميد، الرقابة الوصائية على الجماعات المحلية في الجزائر، مذكرة ماستر في الحقوق، تخصص منازعات القانون العمومي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد لمين دباغين سطيف، الجزائر، 2015.
14. موفق عبد القادر، الرقابة المالية على البلدية "دراسة تحليلية ونقدية"، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، شعبة تسيير ومؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والاجتماعية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر 2015.
15. جديلات حنان، الرقابة المالية على تنفيذ النفقات العمومية، مذكرة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماستر تخصص دولة ومؤسسات، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، 2016.
16. حرفوش ليلي، افوراح فورجة، دور المحاسب العمومي والمفتشية العامة للمالية في الرقابة على مالية الجماعات الإقليمية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون الهيئات الإقليمية والجماعات المحلية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة بجاية، الجزائر، 2016.
17. خماري هبة، الرقابة المالية على تنفيذ النفقات العمومية "دراسة حالة الرقابة المالية لبلدية قالمة"، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 08ماي1945، الجزائر، 2016.

18. هطال رفيق، قاسم مراد، الرقابة على النفقات العمومية، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ألكلي محمد أولحاج البويرة، الجزائر، 2018.
19. دغيس دلال، التكامل بين المراقب المالي والمحاسب العمومي في الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية " دراسة حالة الرقابة المالية لبلدية وخزينة الجامعة "، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2019.
20. راشدي مصطفى، دور المفتشة العامة للمالية في الجزائر، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولاي طاهر سعيدة، الجزائر، 2020.
21. طبوزي مديحة، المحاسبة العمومية ودورها في تنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المادية والمحاسبية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحيى فارس بالمدرية، الجزائر، 2020.
22. بن سماحي حبيبة، زاوي خيرة، الرقابة القبلية على النفقات العمومية "دراسة حالة بلدية عين الحجر ولاية سعيدة"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والاجتماعية وعلوم التسيير، جامعة سعيد مولاي الطاهر سعيدة سعيدة، الجزائر، 2021.
23. بورصاص امال، بلعيد بهية، تنفيذ النفقات العمومية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة بجاية، الجزائر، 2021.
24. بشير عبد القادر، بوحصيدة إسماعيل، دور المحاسبة العمومية في تنفيذ نفقات التسيير في الجزائر "دراسة حالة الإقامة الجامعية العناصر I برج بوعرييج"، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الماستر الأكاديمي، تخصص محاسبة وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بشير الابراهيمية، برج بوعرييج، الجزائر، 2022.
25. جباري محمد، براكنية أيمن، النظام القانوني للأمر بالصرف في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر تخصص قانون اداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة العربي تبسي تبسة، الجزائر، 2022.
26. حفظ الله محمد، النظام القانوني للمحاسب العمومي في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة العربي تبسي تبسة، الجزائر، 2022.
27. خيرجة ميلود، محاضرات في المالية العامة، تخصص قانون عام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الشهيد لخضر الوادي، الجزائر، 2022.



28. شتاتة وفاء أحلام، محاضرات في مقياس المالية العامة، تخصص قانون عام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ويان عاشور الجلفة، الجزائر، 2022.
29. فطيمة غشت، محاولة تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء الممارسة الدولية السلمية، أطروحة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2022.
30. محمد سالم بكار، عبد الرحمان هداجي، مدى فاعلية التكامل بين المراقب المالي والمحاسب العمومي، في ترشيد النفقة العمومية، "دراسة ميدانية"، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمي، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد درارية أدرار، الجزائر، 2022.
31. أميمة مقصود، عفاف سناني، رقابة المحاسب العمومي على النفقات العمومية "المؤسسة العمومية للصحة الجوارية العوينات-نموذجاً"، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر، خصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الشهيد العربي تبسي تبسة، الجزائر 2023.
32. محمدي وردة، النظام القانوني للمحاسب العمومي في التشريع الجزائري، مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون اداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، الجزائر، 2023.
33. بن لولو سليم بدر الدين، محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية، كلية العلوم الاقتصادية والاجتماعية وعلوم التسيير، جامعة ابي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، د.س.ن.
34. منصور الزين، دروس في المحاسبة العمومية، جامعة سعد دحلب، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، د.س.ن.

### المجلات:

1. يوسف جيلالي، النظام القانوني للأمر بالصرف في القانون الجزائري، مجلة القانون، المجلد 5، العدد 1، صفحة (73-94)، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الشلف الجزائر، 2016.
2. بن رقق فارس، سحنون فاروق، دور المحاسب العمومي في الرقابة على الصفقات العمومية في الجزائر، المجلة الجزائرية للأبحاث الاقتصادية والمالية، المجلد 2، العدد 2، الصفحة (93-116)، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2019.
3. لطفاوي محمد عبد الباسط، مجلس المحاسبة اعلى هيئة رقابية على المال العام، مجلة دراسات وأبحاث "المجلة العربية في العلوم الإنسانية والاجتماعية"، المجلد 12، العدد 3، صفحة (127-140)، جامعة ابي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2019.
4. دلاج محمد لخضر، نجاح عصام، رقابة المفتشية العامة للمالية على ميزانية الجماعات المحلية، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، مجلد 7، عدد4، صفحة (975-992)، جامعة برج باجي مختار، الجزائر، 2020.

5. سكوتي خالد، دور المحاسب العمومي في مراقبة الميزانية، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، مجلد 8، العدد 3، صفحة (91-104)، جامعة غرداية، الجزائر، 2020.
6. سكوتي خالد، المحاسب العمومي "الدور والفعالية"، مجلة التحولات، المجلد 3، العدد 2، صفحة (198-209)، جامعة غرداية، الجزائر، 2020.
7. ضياف ياسمين، مستجدات الدور الرقابي لمجلس المحاسبة الجزائري، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 7، العدد 2، صفحة (367-378)، جامعة محمد بوضياف مسيلة، الجزائر، 2020.
8. مزيتي فاتح، مجلس المحاسبة الجزائري بين الاستقلال والتبعية، المجلة الجزائرية للأمن الإنساني، المجلد 5، العدد 2، صفحة (270-280)، جامعة عباس لغرور خنشلة، الجزائر، 2020.
9. مليكة حجاج، الأدوات الرقابية على النفقات العمومية في القانون الجزائري، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد 11، العدد 1، صفحة (7-17)، جامعة الجلفة، الجزائر، 2020.
10. عمار بريق، المركز القانوني لمجلس المحاسبة في الجزائر، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، مجلد 8، عدد 2، صفحة (147-163)، جامعة سوق أهراس، الجزائر، 2020.
11. عبد المطلب بيسار، دور أعوان المحاسبة العمومية في فعالية تنفيذ ميزانية الجماعات المحلية دراسة تحليلية لتنفيذ ميزانية البلدية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، المجلد 12، العدد 2، صفحة (147-165)، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2021.
12. كرموش محمد، الدور الرقابي المنوط بالمراقب المالي في ظل التشريع الجزائري، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد 14، العدد 3، صفحة (252-286)، جامعة الجزائر، الجزائر، 2021.
13. كنزة بلحسين، لخداري عبد المجيد، رقابة المحاسب العمومي على النفقات العمومية بين الفعالية وإمكانية التسخير، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد 15، العدد 1، صفحة (1597-1618)، جامعة عباس لغرور، خنشلة، الجزائر، 2022.
14. عدة بن عتو، وهيبة برازة، محدودية دور المراقب المالي في الحفاظ على المال العام ومكافحة الفساد، مجلة المحلل القانوني، مجلد 10، عدد 1، صفحة (118-130)، جامعة عبد الرحمان ميرة بجاية، الجزائر، 2022.
15. هارون نورة، تدخل الامر بالصرف في الميزانية العامة في ضوء المنظومة القانونية الجزائرية، مجلة الفكر القانوني والسياسي، المجلد 7، العدد 2، صفحة (612-623)، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة بجاية، الجزائر، 2022.
16. سهام رزقان، الدور الجديد للأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية في ظل الإصلاح المحاسبي للقطاع العام في الجزائر "قراءة في القانون 23-07 التعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير

- المالي"، مجلة منتدى الدراسات والأبحاث الاقتصادية، المجلد 7، العدد2، صفحة (322-339)، جامعة عباس لغرور خنشلة، الجزائر، 2023.
- 17.** بن عطا الله صابر، طبي عيسى، فعالية رقابة امري الصرف على النفقات العمومية في الجزائر، مجلة العلوم القانونية والاجتماعية، مجلد 2 عدد 3، صفحة (72-90)، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، 2023.
- 18.** سرياح خالد، بن عتو بن علي، الإصلاح الميزانياتي في الجزائر على ضوء القانون العضوي 15-18 "المبررات والاهداف"، مجلة القانون الدولي والتنمية، المجلد10، العدد 2، صفحة (72-90)، جامعة حسيبة بن بو علي الشلف، الجزائر، 2023.

ملخص الدراسة

## ملخص الدراسة:

نستخلص من دراستنا لموضوع المحاسب العمومي في التشريع الجزائري، أن المحاسب العمومي يعد شخصاً معيناً أو معتمداً قانوناً للقيام بالعمليات المتعلقة بالمال العام للدولة، سواء تعلق الأمر بالنفقات أو الإيرادات، كما أنه لكسب صفة المحاسب العمومي لابد من توفر مجموعة من الشروط وحامل هذه الصفة يكون معيناً أو معتمداً من قبل الجهة المكلفة بذلك.

وما يميز المحاسبة العمومية أنها تتفرد بمبدأ الفصل بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف، فلهذا الأخير مهام إدارية بينما المحاسب العمومي فيتكفل بالقيام بالمهام الحسبية من دفع لنفقات وتحصيل إيرادات، كما أنه يصبح مسؤول مالياً وشخصياً عن كل الأخطاء التي تصيب الخزينة العمومية أثناء قيامه بمهامه.

### **Study summary:**

Our study on the subject of the public accountant in Algerian legislation concludes that the public accountant is a person appointed or legally authorized to carry out operations related to the state's public funds, whether it be expenditures or revenues. To acquire the status of a public accountant, a set of conditions must be met, and the holder of this status is appointed or authorized by the competent authority.

What distinguishes public accounting is its unique principle of separation between the public accountant and the authorizing officer. The latter has administrative tasks, while the public accountant is responsible for performing accounting tasks such as paying expenses and collecting revenues. The public accountant also becomes financially and personally responsible for any errors that occur in the public treasury during the performance of his duties.