



جامعة عبد الرحمان ميرة-بجاية

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم القانون العام

جامعة بجاية  
Tasdawit n Bgayet  
Université de Béjaïa



# مركز المحاسب العمومي في المنظومة القانونية الجزائرية

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في الحقوق

تخصص: قانون اداري

تحت إشراف

برازة وهيبة

من إعداد الطالبتين

أيت العربي ياسمين

عيساني نعيمة

## لجنة المناقشة

الأستاذ .....، جامعة عبد الرحمان ميرة- بجاية ..... رئيسا

الأستاذة برازة وهيبة ، جامعة عبد الرحمان ميرة- بجاية ..... مشرفا

الأستاذ .....، جامعة عبد الرحمان ميرة- بجاية ..... رئيسا

تاريخ المناقشة 26 جوان 2025





## الإهداء

ما سلكنَا البدايات إلا بتيسيره، و ما بلغنا النهايات إلا بتوفيقه، و ما حققنا الغايات إلا بفضلِه، فالحمد لله الذي وفقنا لتتمين هذه الخطوة في مسيرتنا الدراسية.

إلى كل من كَلَّ العرق جبينه، و من علَّمني أن النجاح لا يأتي إلا بالصبر و الإصرار  
إلى النور الذي أنار دربي و السراج الذي لا ينطفئ نوره بقلبي أبداً، من بذل الغالي و النفيس  
و استمددت منه قوتي و إعتزازي بذاتي

أبي

كانت دعواتها تحيطني

أهدي فرحة تخرجي إلى تلك الإنسانية العظيمة صاحبة أحن روح و أجمل قلب، التي لطالما تمننت أن  
تقرّ عينها برؤيتي في يوم كهذا

إلى جنّتي أُمي

إلى الذين كانوا وطنًا حين شعرت بالغرابة، أنتم الحكاية الجميلة في عمري، و النبض الصادق،  
و العون و الدفع لحظة تعب.

إخوتي

إلى صديقاتي الغايات كل باسمها، كما أهدي تحياتي الخالصة إلى زميلتي التي رافقتني في إنجاز  
هذه المذكرة "ياسمين"

عيساني نعيمة





## الإهداء

الحمد لله الذي يسر البدايات و أتم النهايات و بلغنا الغايات  
إلى من أحمل اسمه بكل فخر و إلى من كلله الله بالهبة و الوقار

أبي

إلى من كان دعاؤها سر نجاحي، إلى بسمة الحياة و سر الوجود

أمي

إلى سندي الذي قال عنه ربي الكون " سنشد عضدك بأخيك "

أخي،

إلى إخوتي فرحة الحياة و أعلى الحباب

أخواتي

إلى نفسي التي راهنت على النجاح ولن انسى من شاركتني في إعداد هذه المذكرة و فرحة اليوم

زميلتي "نعيمة"

أيت العربي ياسمين



## شكر و التقدير

بسم الله الرحمن الرحيم، الحمد لله الذي ما نجحنا و ما علونا و لا تفوقنا إلا برضاه

الحمد لله الذي ما اجتزنا دربا و لا تخطينا جهدا إلا بفضله، وإليه ينسب الفضل، فله

الحمد و الشكر في كل وقت وحين .

انطلاقا من باب الشكر قال رسول الله صلى الله عليه و سلم: " من لا يشكر الناس لا يشكر الله " فتتقدم بخالص الشكر و التقدير إلى جميع أساتذتنا كلية الحقوق و العلوم السياسية الذين رافقونا طيلة المشوار الدراسي، كما نخص بالشكر و التقدير السيدة الأستاذة برازة وهيبة على ما قدمته لنا من توجيهات و معلومات قيمة، ساهمت في إثراء موضوع دراستنا في جوانبها المختلفة، كما أشكر كل من ساعدنا من قريب أو بعيد لإتمام هذا العمل المتواضع.

# قائمة بأهم المختصرات

أولاً: باللغة العربية

ج.ر.ج.ج.د.ش: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

ص : الصفحة

ص ص : من الصفحة... إلى الصفحة...

ثانياً: باللغة الأجنبية

N° : Numéro

P : Page

Op cit : Ouvrage précédament cité

# مقدمة

يعتبر النظام العام للدولة الجزائرية من الأنظمة التي تهدف بأول درجة لتلبية الحاجيات العامة والمتعلقة بمواطنيها في كل المجالات، بحيث أنها تقوم على مبدأ أساسي وهو التسيير الحسن للمال العام للدولة، بهذا فهو يعتبر المنطلق الرئيسي الذي تعتمده الدولة في جميع مساعيها.

تمثل الأموال العامة الوسيلة الرئيسية التي تقوم من خلالها الدولة بتسيير شؤونها سواء على المستوى الوطني أو على المستوى المحلي، ذلك باعتبار أنها من العناصر الأساسية لقيام أي دولة وكذا من أجل تطورها في شتى المجالات.

على هذا الأساس تسعى الدولة لفرض نظام خاص متعلق بحماية أموالها خلال العمليات المالية التي تطرأ في معاملاتها، ونخص بذلك ذكر تنفيذ الميزانية سواء كانت ميزانية الدولة بحد ذاتها أو ميزانية الجماعات الإقليمية، أو غيرها من المؤسسات التابعة للدولة، إذ تقوم من خلال تنفيذ ميزانياتها بتفعيل مرحلتين أساسيتين قائمتان على تحصيل الإيرادات ودفع النفقات.

اشترط بذلك القانون الجزائري<sup>1</sup>، لتنفيذ الميزانية توكيها لأعوان ذو كفاءة في المجال المالي ومن بينهم المحاسب العمومي أو ما يعرف باللغة الفرنسية Le comptable public، الذي يلعب دورا مهما وفعالا في تنفيذ الميزانية، حيث أنه كلف بموجب القوانين والأنظمة المعمول بها بتولي المرحلة الأخيرة من تنفيذ الميزانية أو ما تعرف بالمرحلة المحاسبية بل وأكثر من ذلك فهو يمارس رقابة عليها للنظر في مدى احترامها للقوانين والأنظمة المعمول بها إلى جانب اختصاصه في مسك المحاسبة العمومية.

<sup>1</sup> - قانون رقم 07-23، مؤرخ في 3 ذي الحجة عام 1444، الموافق 21 يونيو سنة 2023، يتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، ج.ر.ج.د.ش، عدد 45، صادر في 24 جوان 2023، والتنظيمات المتعلقة بها.

أولى المشرع الجزائري في إطار القانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، أهمية بالغة للمحاسب العمومي، حيث أنه فصل كثيرا في هذا المنصب كما أنه قد دعمه بالكثير من النصوص التنظيمية والتي سنقوم باستقراءها خلال هذا البحث.

على هذا الأساس سنقوم في البحث في مدى أهمية المنصب أو بالأحرى المركز الذي يشغله المحاسب العمومي خاصة وأنه سبق القول أنه يتولى تنفيذ المحاسبة والتي تعد المرحلة الأخيرة قبل صرف المال العام.

أولا: أهمية الموضوع

يكمن الهدف من هذه الدراسة إبراز مركز المحاسب العمومي في المنظومة القانونية الجزائرية، وذلك في المرجع الأساسي للمحاسبة العمومية والتسيير المالي والمتمثل في القانون رقم 07-23، وكذا النصوص التنظيمية المتعلقة بذلك والمتمثلة في المرسوم التنفيذي رقم 24-

2343<sup>2</sup>، والمرسوم التنفيذي رقم 24-344<sup>3</sup>، المرسوم التنفيذي رقم 24-345<sup>4</sup>، المرسوم التنفيذي رقم 24-358<sup>5</sup>، ومقارنتها مع القوانين والأنظمة السابقة.

## ثانيا: دوافع اختيار الموضوع

تتمثل أسباب اختيار الموضوع فيما يلي:

### أ. الدوافع الذاتية: وتتمثل في:

- الرغبة في اكتشاف البنية القانونية للحاسب العمومي خاصة مع الإصلاحات الجديدة.

- الرغبة في تولي المنصب مستقبلا وبالتالي البحث في جميع الجوانب المتعلقة به.

### ب. الدوافع الموضوعية: وتتمثل في:

- اعتبار الموضوع من المواضيع الهامة في إطار الحفاظ على المال العام.

- اكتساب الموضوع لأهمية بالغة في القانون الجزائري.

---

<sup>2</sup> - مرسوم تنفيذي رقم 24-343، مؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1446، الموافق 14 أكتوبر 2024، يحدد كفاءات تعيين واعتماد المحاسبين العموميين، ج.رج.ج.د.ش، عدد 71، صادر في 22 أكتوبر 2024.

<sup>3</sup> - مرسوم تنفيذي رقم 24-344، مؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1446، الموافق 14 أكتوبر سنة 2024، يحدد إجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين، ج.رج.ج.د.ش، العدد 71، صادر في 22 أكتوبر سنة 2024.

<sup>3</sup> - أنظر المادة 62 من قانون رقم 07-23، مرجع سابق.

<sup>4</sup> - مرسوم تنفيذي رقم 24-345، مؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1446، الموافق 14 أكتوبر سنة 2024، يحدد شروط الأخذ بالمسؤولية المالية للمحاسبين العموميين وإجراء مراجعة باقي الحسابات، ج.رج.ج.د.ش، العدد 71، صادر في 22 أكتوبر سنة 2024.

<sup>5</sup> - مرسوم تنفيذي رقم 24-358، مؤرخ في 5 جمادى الأولى عام 1446، الموافق 7 نوفمبر سنة 2024، يحدد آجال دفع النفقات وكفاءات تحصيل الإيرادات وشروط يقول القيم المتقدمة، ج.رج.ج.د.ش، عدد 74، صادر في 7 نوفمبر سنة 2024.

### ثالثا: صعوبات الدراسة

- نقص الكتب خاصة ذات صلة مباشرة بموضوع المحاسب العمومي.
- صدور نصوص تنظيمية جديدة مما أدى لصعوبة تحليلها.

### رابعا: إشكالية البحث

- للتعرف والتفصيل أكثر في موضوع المحاسب العمومي، ارتأينا إلى :
- البحث في الاطار القانوني للمحاسب العمومي في القانون الجزائري ؟

### خامسا: منهج الدراسة

نظرا لطبيعة موضوع البحث و بهدف الإجابة على الإشكالية المطروحة ارتأينا للاعتماد على ثلاثة مناهج أساسية وهي؛ المنهج المقارن و ذلك للنظر إذا ما كان هناك تغيرات قد طرأت على هذا المنصب في ظل المراسيم التنفيذية الجديدة التي صدرت حديثا، مقارنة بالتنظيمات والقوانين الملغاة، و كذا السارية المفعول لحد الآن، بالإضافة إلى ذلك اعتمدنا على المنهج الوصفي لضبط بعض المفاهيم و كذا لوصف علاقة المحاسب العمومي مع غيره من الأعوان الماليين، كما تم أيضا الإعتماد في بعض المواطن على المنهج التحليلي و ذلك من أجل كشف بعض الثغرات و تحليل النصوص القانونية.

### سادسا: الدراسات السابقة

لا يعتبر موضوع دراستنا من المواضيع الحديثة الدراسة، بل وقد تم التطرق لموضوع المحاسب العمومي إثر دراسات سابقة ومن جوانب عدة، وهذا ما ساعدنا أكثر للتفصيل في هذا البحث، لكن هذا لا يعني أنه لم تطرأ تغيرات على هذا الموضوع، وهو ما تطرقنا إليه في دراستنا هذه خاصة وبصدور قوانين وأنظمة جديدة تمس بصفة مباشرة مركز المحاسب العمومي.

## سابعاً: تقسيم دراسة الموضوع

تم تقسيم دراستنا المتمحورة حول مركز المحاسب العمومي في المنظومة القانونية الجزائرية إلى فصلين، تطرقنا في الفصل الأول لدراسة مركز المحاسب العمومي من الجانب العضوي وذلك بالتفصيل في مفهوم المحاسب العمومي وخاصة كيفية استحقاقه للمنصب وكذا أصنافه، فضلاً عن إبراز خصوصية المنصب الذي يتولاه وعلاقته مع الأعوان الماليين الأخرين.

نتطرق في الفصل الثاني إلى تسليط الضوء على مركز المحاسب العمومي من الجانب الوظيفي، وذلك من خلال توضيح الدور الذي يؤديه، وكيفية تدخله في العمليات المالية المحاسبية العمومية، والرقابة التي يمارسها على هذه الأخيرة إضافة إلى ذلك وضخنا أشكال المسؤولية التي تقع عليه إثر الإخلال بالتزاماته.

## الفصل الأول

مركز المحاسب العمومي من الجانب العضوي

وردت عدت نصوص في القانون الجزائري تأطر الميزانية العامة، والتي تعتبر من الركائز الأساسية التي تقوم عليها الدولة نظرا لأهميتها في كافة المجالات سواء على المستوى الوطني أو على المستوى المحلي، فهي تقوم على تقدير الإنفاق العام للدولة ومواردها لفترة لاحقة، وتتكون هذه الميزانية من جانبين يشمل الجزء الأول النفقات العامة أما الثاني فيخصص للإيرادات .

يتطلب ضمان نجاعة تنفيذ الميزانية وتحقيق الاستقرار في الحاجيات العامة وسدها ، تدخل أعوان متخصصين في العملية نظرا لحساسيتها ، إذ أنها تتعلق بالمال العام ، ومن بين الأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانية نجد المحاسب العمومي الذي يمتلك سلطة الصندوق ، ويعتبر من الأعوان الماليين الجديرين بالدراسة و تبيان ماهيته من جهة ( مبحث أول ) ، وكذا إبراز خصوصية هذا المنصب من جهة أخرى ( مبحث ثان ) .

## المبحث الأول

### ماهية المحاسب العمومي

يعتبر منصب المحاسب العمومي من المناصب الفعالة في تنفيذ الميزانية، حيث تم تنظيمه بموجب القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية<sup>6</sup>، غير أن هذا القانون ألغي وتم سن قانون جديد وهو القانون رقم 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية و التسيير المالي<sup>7</sup>، والذي أصبح النص القانوني المطبق على المحاسبين العموميين والمرجع الرئيسي لهم، إلى جانب تنظيمات جديدة والتي سنينها بتبعية في دراستنا .

أعطى القانون الجزائري مكانة هامة لمنصب المحاسب العمومي، نظرا لأهمية العمل الذي يقوم به وذلك من خلال تبيان المقصود به (مطلب أول)، وأيضا من حيث تصنيفه (مطلب ثان).

## المطلب الأول

### المقصود بالمحاسب العمومي

يعتبر منصب المحاسب العمومي من المناصب الفعالة في الدولة، خاصة فيما يتعلق بتنفيذ الميزانية العامة، هذا ما يشكل دافع للبحث عن تعريفه (فرع أول)، وكذا استحقاقه لهذا المنصب (فرع ثان) .

<sup>6</sup>-قانون رقم 90-21، مؤرخ في 24 محرم عام 1411، الموافق 15 غشت سنة 1990، يتعلق بالمحاسبة العمومية، ج.ر.ج.د.ش، عدد 35، صادر في 15 أوت 1990 . (ملغى)

<sup>7</sup> - قانون رقم 23-07، مرجع سابق.

## الفرع الأول

## تعريف المحاسب العمومي

يعرف المحاسب العمومي أنه عون عمومي معين أو معتمد قانونا للعمليات المذكورة في المادة 24 من قانون 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية و التسيير المالي<sup>8</sup>، وقبل التطرق إلى التعريفات القانونية (ثالثا)، يتم تبيان التعريف الاصطلاحي (أولا)، والتعريف الفقهي (ثانيا).

## أولا : التعريف الاصطلاحي

يمكن تعريف المحاسب العمومي بأنه الشخص الذي يعمل أو ينشط في مجال المحاسبة وهو الشخص الموكل له تنفيذ العمليات المالية والمتمثلة في تحصيل الإيرادات و دفع النفقات في المؤسسات العمومية<sup>9</sup>، و ضمان حراسة الأموال والسندات أو القيم أو الأشياء وحفظها و التكفل بتخضير الفواتير المالية التي تستخدم في إعداد الحساب العام للدولة .<sup>10</sup>

يعرف أيضا المحاسب العمومي أنه الشخص المعين أو المعتمد قانونا من طرف الدولة، من أجل القيام بالتأكد من دخول الأموال و خروجها بشكل قانوني وفق الإجراءات و القوانين المعتمدة وهذا ما يعني أن المحاسب العمومي كل شخص يعين قانونا للقيام بالعمليات الخاصة

<sup>8</sup> - عيادي أمال، زاوي فاطمة الزهراء، بورقعة نسيمية، النظام القانوني للمحاسب العمومي في ظل القانون رقم 07/23 المتعلق بالمحاسبة العمومية و التسيير المالي، مذكرة مقدمة لإستكمال المتطلبات لنيل شهادة الماستر أكاديمي، قانون عام إقتصادي، قسم الحقوق، كلية الحقوق و العلوم السياسية، قاصدي مرباح، ورقلة، 2024، ص 13 .

<sup>9</sup> - سكوتي خالد، الأجهزة الرقابية على الميزانية الدور و الفعالية، رسالة من أجل نيل درجة دكتوراه دولة في العلوم، تخصص القانون العام، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد-تلمسان-، 2018، ص 83 .

<sup>10</sup> - جبار بؤدالي، مكاوي زويير، " نظام المسؤولية المالية للمحاسب العمومي في ظل القانون رقم 07 /23 "، المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية و السياسية، المجلد 8، العدد2، جامعة طاهري محمد بشار، 2024، ص 569.

بأموال الدولة سواء تعلق الأمر بتحصيل الإيرادات أو دفع النفقات، كما يعتبر كذلك محاسب عمومي كل من يكلف بمسك الحسابات الخاصة بالأموال العمومية أو حراستها.<sup>11</sup>

### ثالثا: التعريف القانوني

تنص المادة 15 من القانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، أنه: " يعتبر محاسبا عموميا في مفهوم هذا القانون، كل عون عمومي معين أو معتمد قانونا، للقيام بالعمليات المذكورة في المادة 24 من هذا القانون".

تجدر الإشارة أن المشرع الجزائري عرّف المحاسب العمومي استنادا إلى اختصاصه، حيث أحالتنا المادة 15 لنص المادة 24 التي بينت اختصاصات المحاسب العمومي، وهو الأمر ذاته في قانون المحاسبة رقم 21-90، الملغى في مادته<sup>12</sup>33، التي أحالت هي الأخرى إلى المادتين 18 و22 المتعلقةتين باختصاصات المحاسب العمومي.<sup>13</sup>

على غرار المشرع الفرنسي فقد عرف المحاسبون العموميون في ظل المرسوم رقم 1246-2012، على أنهم أعوان القانون العام الذين يتحملون وفق الشروط التي يحددها هذا

<sup>11</sup> - ربيعي شاكر، المسؤولية الجزائية للمحاسب العمومي في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر، تخصص قانون جنائي وعلوم جنائية، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة العربي التبسي -تبسة - الجزائر، 2019، ص 06.

<sup>12</sup> - تنص المادة 33 من قانون رقم 90-21، مرجع سابق، كآلي: " يعد محاسبا عموميا في مفهوم هذه الأحكام، كل شخص يعين قانوني للقيام، فضلا عن العمليات المشار إليها في المادتين 18 و 22، بالعمليات التالية:

- تحصيل الإيرادات و دفع النفقات ،
- ضمان حراسة الأموال أو سندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها و حفظها،
- تداول الأموال و السندات و القيم و الممتلكات و العائدات و المواد ،
- حركة حسابات الموجودات".

<sup>13</sup> - خير الدين خوخة، الإستقلالية المالية للجماعات الإقليمية في القانون الجزائري، أطروحة مقدمة من أجل الحصول على شهادة الدكتوراه، تخصص: القانون العام قانون الجماعات الإقليمية، قسم القانون العام، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة-بجاية-، 2020، ص 199 .

المرسوم حصريا مسؤولية التصرف في الأموال مسك حسابات الأشخاص المعنوية المذكورة في المادة من ذات المرسوم .<sup>14</sup> عرف الفقيه جاك ماني بأنه : "الموظف المرخص له بصفة قانونية بالأموال العمومية ، أو الخاصة الخاضعة للتنظيم".<sup>15</sup> يستخلص مما سبق أن المحاسب العمومي يتمتع بصفة الموظف العمومي، و يقوم بالتصرف في الأموال العمومية، مقيدا بذلك بالنصوص القانونية.

## الفرع الثاني

### استحقاق منصب المحاسب العمومي

يعتبر منصب المحاسب العمومي أحد الوظائف الجوهرية في النظام المالي للدولة، إذ يعتبر من الأعوان المكلفين بتنفيذ الميزانية، ويعد دوره في تنفيذها مع مختلف العمليات المالية أساس وظيفته<sup>16</sup>، لذا فإن تعيينه (أولا)، و كيفية اعتماده (ثانيا) يخضع لجملة من الإجراءات .

### أولا: كيفية تعيين المحاسب العمومي

تطرق المشرع الجزائري إلى موضوع تعيين المحاسب العمومي في قانونين<sup>17</sup>، ودعمه تدريجيا بالكثير من النصوص التنظيمية .

نصت المادة 16 من الفقرة الأولى من القانون رقم 07-23، المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية و التسيير المالي، على أنه : " يتم تعيين المحاسبين العموميين من طرف الوزير المكلف

<sup>14</sup> Décret n°2012-1246, du 7 novembre 2012, relatif à la gestion budgétaire et comptable public, in [www.legifrance.gouv.fr](http://www.legifrance.gouv.fr).

<sup>15</sup> MAGNET Jaque, les comptables publiques, Libraire Générale de droit et de Jurisprudence, E.J.A, France, 1995,p 11 .

<sup>16</sup> - شيخ عبد الصديق، الوجيز في المالية العامة وفقا للتشريع الجزائري، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2020، ص 156.

<sup>17</sup> - قانون رقم 07-23، مرجع سابق، القانون رقم 90-21، مرجع سابق.

بالمالية، ويخضعون حصريا لسلطته"، وتنص في الفقرة الثانية من ذات المادة على أنه : " تحدد كيفية تعيين المحاسبين العموميين، أو اعتمادهم عن طريق التنظيم".

نصت أيضا المادة 34 من القانون رقم 90-21، المتعلق بالمحاسبة العمومية ( الملغى)، على أن المحاسبين العموميين يتم تعيينهم من طرف الوزير المكلف بالمالية، ويخضعون أساسا لسلطته، كما يمكن اعتماد بعض المحاسبين العموميين من قبله.<sup>18</sup>

يفهم من المادتين السالفتي الذكر أن تعيين المحاسبين العموميين يختص به الوزير المكلف بالمالية، والملاحظ هنا أن المشرع غير في المصطلحات المستعملة، ففي نص المادة 34 المذكورة أعلاه؛ نجد أن المشرع نص صراحة على أن المحاسبين العموميين يخضعون أساسا لسلطة الوزير المكلف بالمالية، ويقصد المشرع باستخدامه مصطلح أساسا أي بصفة أساسية **Fondamentalement**، أن المحاسبين العموميين يخضعون لسلطة واحدة و هي سلطة الوزير المكلف بالمالية، لكن يمكن استثناء أن يخضعوا لسلطة أخرى غير سلطته ، أما في نص المادة 16 من القانون رقم 23-07، فقد استعمل مصطلح حصريا **Exclusivement**، أي أنهم يخضعون لسلطة الوزير المكلف بالمالية دون سواها.<sup>19</sup>

تطرق أيضا المنظم الجزائري إلى الجهة التي تعين المحاسبين العموميين، حيث نص في المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 24-343، يحدد كيفية تعيين واعتماد المحاسبين العموميين على أنه: " يتم تعيين المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية حسب شروط القانون الأساسي الخاص بكل فئة من المحاسبين العموميين".

<sup>18</sup> - أنظر المادة 34 من القانون رقم 90-21، مرجع سابق .

<sup>19</sup> - سكوتي خالد، " دور المحاسب العمومي في مراقبة الميزانية " ، مجلة الإجتهد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 09، العدد 03، جامعة غرداية ( الجزائر) ، 2020، ص 99.

نفس الأمر نصت عليه المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 91-311، يتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم (الملغى)<sup>20</sup>، وهو ما يفهم أنه تم الاحتفاظ باختصاص الوزير المكلف بالمالية في تعيين المحاسبين العموميين، غير أن التعيين يمكن أن يكون مباشرا أو بناء على اقتراح .

#### أ. التعيين المباشر

نقصد بالتعيين المباشر، قيام وزير المالية بتعيين المحاسبين العموميين بطريقة مباشرة بدون الحاجة إلى الإعتماد على إقتراح من أي جهة أخرى<sup>21</sup>، وهو ما يظهر من نص المادة 04 فقرة أولى من المرسوم التنفيذي رقم 24-343<sup>22</sup>، التي تنص : " يعين الوزير المكلف بالمالية المحاسبين العموميين المكلفين بتنفيذ ميزانية :

- الدولة،
- الجماعات المحلية،
- المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري،
- المؤسسات العمومية للصحة،
- المؤسسات العمومية المماثلة،
- المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي و التكنولوجي،

<sup>20</sup> - أنظر المادة 02 من مرسوم تنفيذي رقم 91-311، مؤرخ في 28 صفر عام 1412، الموافق 7 سبتمبر 1991، يتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم، ج.ر.ج.د.ش، عدد 43، صادر في 7 سبتمبر 1991، معدل و متمم بموجب مرسوم تنفيذي رقم 11-331، مؤرخ في 21 شوال عام 1432، الموافق 19 سبتمبر سنة 2011، ج.ر.ج.د.ش، عدد 52، صادر في 21 سبتمبر سنة 2011. (ملغى)

<sup>21</sup> - فنيش محمد صالح، الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في القانون الجزائري، رسالة من أجل نيل درجة دكتوراه دولة في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة الجزائر (1) بن يوسف بن خدة، 2012، ص 131.

<sup>22</sup> - مرسوم تنفيذي رقم 24-343، مؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1446، الموافق 14 أكتوبر 2024، يحدد كفاءات تعيين واعتماد المحاسبين العموميين، ج.ر.ج.د.ش، عدد 71، صادر في 22 أكتوبر 2024.

- الهيئات الدستورية.

كما يعين الوزير المكلف بالمالية العون المحاسب المركزي للخزينة والمحاسبين العموميين المكلفين بتحصيل الإيرادات الدولة".

تجدر الإشارة أن المنظم الجزائري في المرسوم التنفيذي رقم 91-311، المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم (الملغى)، قام بذكر المحاسبين العموميين الذي يعينهم الوزير المكلف بالمالية بمراكزهم أي باسم المركز المحاسبي الذي يشغلونه في الوظيفة.<sup>23</sup>

ب.التعيين بناء على اقتراح

يكون التعيين بناء على اقتراح من طرف الوزير المكلف بالمالية و لكن باقتراح جهة إدارية أخرى و لا يكون بناء على اختياره مباشرة، حيث نص المنظم الجزائري على أصناف المحاسبين العموميين الذين يعينهم الوزير المكلف بالمالية باقتراح في نص المادة 2/04 من المرسوم التنفيذي رقم 91-311، التي تنص: " كما يعين الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح من الوزير المكلف بالبريد و المواصلات السلكية و اللاسلكية محاسبي البريد و المواصلات السلكية و اللاسلكية الآتي بيانهم:

- قابضي البريد و المواصلات السلكية و اللاسلكية .

- رؤساء مراكز البريد و المواصلات السلكية و اللاسلكية ."

غير أنه في المرسوم التنفيذي رقم 24-343، سكت المنظم عن هذه المسألة، فهل هذا يعني أن كل المحاسبين العموميين يعينون من الوزير مباشرة، او أنه باستثناء الأصناف الواردة في المادة 04 من المرسوم التنفيذي السالف الذكر، يعين ما تبقى من المحاسبين العموميين في الدولة باقتراح من جهة إدارية؟

<sup>23</sup> - أنظر المادة 03، من مرسوم تنفيذي رقم 91-311، مرجع سابق.

ثانيا: اعتماد المحاسب العمومي

يقوم الوزير المكلف بالمالية باعتماد المحاسبين العموميين، بناء على اقتراح من الأمر بالصرف أو السلطة المخولة سلطة التعيين، ويشترط في ذلك توفره على مؤهلات مهنية مطلوبة، و يكتسب العون العمومي هنا صفة محاسب عمومي معتمد، وهذا ما جاء في مضمون المادة 03 في الفقرة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 24-343، التي نصت: "يمنح الاعتماد من قبل الوزير المكلف بالمالية للأعوان العموميين الذين يتمتعون بالمؤهلات المهنية المطلوبة، بناء على اقتراح من الأمر بالصرف أو السلطة المخولة سلطة التعيين، و يمنحهم هذا الاعتماد صفة المحاسب العمومي".

نصت الفقرة الثانية من المادة ذاتها، على أن كفاءات تطبيق هذه المادة تكون بموجب قرار صادر من الوزير المكلف بالمالية، وذلك فيما يتعلق بالمؤهلات المهنية التي يجب أن تتوفر في المحاسبين العموميين.<sup>24</sup>

قنا باستشارة بعض المحاسبين العموميين في كلية الحقوق والعلوم السياسية بجامعة عبد الرحمان ميرة حول طبيعة المؤهلات المهنية المطلوبة للمحاسب العمومي حيث تحصلنا على مايلي :

المؤهلات العلمية : ويقصد بذلك التحصل على شهادات في المجال المالي أو المحاسبي أو الاقتصادي.

المؤهلات الشخصية و المهنية : أي القدرة الشخصية على ممارسة المهام الموكلة له فيما يخص إتخاذ القرارات وحل المشكلات المالية و الأهم أيضا التمتع بالأمانة والنزاهة .

التمتع بالخبرة في المجال المالي و المحاسبة العمومية : أي أن يكون العون ذو خبرة سابقة في مجال تداول الأموال، بمعنى أنه سبق و أن مارس وظيفة تتعلق بالمجال المالي.

<sup>24</sup> - أنظر المادة 2/03، من مرسوم تنفيذي رقم 24-343، مرجع سابق.

أضاف كذلك القانون رقم 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، في الفصل الثاني منه على الشروط الشخصية الواجب توفرها لممارسة مهنة المحاسب المعتمد و المتمثلة في :

- أن يكون جزائري الجنسية،
- أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للمحاسب، أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة حيث تمنح هذه الشهادة من طرف مؤسسة التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني، أو من طرف المؤسسات المعتمدة من طرف مؤسسات التعليم العالي،
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية،
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة،
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية و أن يكون مسجلا في الصف الثاني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المذكورة في القانون،
- أن يؤدي اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا محل تواجد مكاتبهم وذلك قبل قيامه بأي عمل.<sup>25</sup>

إلى جانب ذلك فقد بين المرسوم التنفيذي رقم 11-31، المتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد<sup>26</sup>، الشروط الخاصة بالمحل المهني الذي يرغب المحاسب المعتمد ممارسة مهنته فيه و المتمثلة في :

<sup>25</sup> - أنظر المادة 08 من قانون رقم 10-01، مؤرخ في 16 رجب عام 1431، الموافق 29 يونيو سنة 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، ج.ر.ج.د.ش، عدد 42، صادر في 11 يوليو سنة 2010.

- إثبات وجود محل مهني عند إبداع طلب التسجيل في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.<sup>27</sup>
  - يمكن أن يكون المحل ملكا أو مستأجرا للمهني، على أن لا تقل فترة الإيجار عن سنة واحدة.<sup>28</sup>
  - يجب أن تتوفر في المحل المهني للشخص الطبيعي أو المعنوي شروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات التي تسمح للمهني بتنفيذ مهمته في أحسن الظروف حسبما تقتضيه العهدة المسؤول عنها.<sup>29</sup>
  - إرفاق طلب التسجيل في الجدول نسخة من عقد الملكية أو عقد إيجار المحل المهني وكذا محضر معاينة إثبات وجود المحل يعده المحضر القضائي.<sup>30</sup>
  - يخضع كل تغيير في العنوان المهني لنفس الشروط المنصوص عليها في هذا المرسوم.<sup>31</sup>
- يتم اعتماد المحاسبين العموميين الذين تتوفر فيهم الشروط والمؤهلات المهنية المطلوبة، في مؤسسات الدولة وهو ما بينته المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 24-343، السالف الذكر.<sup>32</sup>
- جاء أيضا في مضمون المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 24-343، على إمكانية اعتماد الوزير المكلف بالمالية المحاسبين العموميين المعيّنين في المراكز الدبلوماسية أو القنصلية في الخارج. مع إمكانية اعتماد المحاسبين العموميين في المؤسسات التعليمية، بينما كان مستثنى في
- 
- <sup>26</sup> - مرسوم تنفيذي رقم 11-31، مؤرخ في 22 صفر عام 1432، الموافق 27 يناير سنة 2011، يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج.ر.ج.د.ش، عدد 07، صادر في 2 فبراير 2011.
- <sup>27</sup> - أنظر المادة 02، من المرجع نفسه.
- <sup>28</sup> - أنظر المادة 03، من المرجع نفسه.
- <sup>29</sup> - أنظر المادة 04، من المرجع نفسه.
- <sup>30</sup> - أنظر المادة 05، من المرجع نفسه.
- <sup>31</sup> - أنظر المادة 06، من المرجع نفسه.
- <sup>32</sup> - أنظر المادة 04 من مرسوم تنفيذي رقم 24-343، مرجع سابق.

ظل المرسوم التنفيذي رقم 91-311، وهو ما يعرف من المادة 1/04<sup>33</sup>، كما أضاف المرسوم التنفيذي رقم 24-343، إمكانية تعيين محاسب عمومي معتمد من طرف الوزير المكلف بالمالية في المؤسسات ذات الطابع الإداري وذلك في حالة عدم تمكن مصالح الخزينة من تعيين عون من بين مستخدميها.<sup>34</sup>

## المطلب الثاني

### أصناف المحاسبين العموميين

نظرا للهام العديدة الموكلة للمحاسب العمومي ودوره الحساس في تسيير المال العام تم تصنيفه لأصناف لضمان السير الحسن للميزانية<sup>35</sup>، حيث يمكن التمييز بين صنفين من المحاسبين العموميين؛ يمثل الصنف الأول في محاسبو الصندوق (فرع أول)، أما الصنف الثاني فيتمثل في محاسبو التركيز المحاسبي (فرع ثان).

## الفرع الأول

### محاسبو الصندوق

يخضع المحاسب العمومي بمجرد تعيينه للقانون الأساسي للوظيفة العمومية، ذلك باعتبار أنه اكتسب صفة الموظف العمومي<sup>36</sup>، ولقد نصت عليه المادة 18 من قانون رقم 23-07، المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية و التسيير المالي، على أنه: "يكون المحاسبون العموميون إما محاسبين مختصين أو مفوضين وإما محاسبين رئيسيين أو ثانويين وإما محاسبي الأموال والقيم أو

<sup>33</sup> - تنص المادة 1/04 من مرسوم تنفيذي رقم 91-311، مرجع سابق، كالتالي: "يعين الوزير المكلف بالمالية أو يعتمد الأعيان المحاسبين في المجلس الشعبي الوطني و المجلس الدستوري، و مجلس المحاسبة، و في المؤسسات العمومية في ذات الطابع الإداري بإستثناء المحاسبين العاملين في مؤسسات التربية و التكوين".

<sup>34</sup> - أنظر المادة 06 من مرسوم تنفيذي رقم 24-343، مرجع سابق .

<sup>35</sup> - عيادي أمال، زاوي فاطمة زهراء ، نسيم بورقعة، مرجع سابق، ص 17 .

<sup>36</sup> - شيخ عبد الصديق ، مرجع سابق، ص 158 .

التركيز المحاسبي". وهنا علينا التفريق بين صنفين الصنف الأول يتمثل في المحاسبون الرئيسيون (أولا)، والمحاسبون الثانويون (ثانيا) .

### أولا : المحاسبون العموميون الرئيسيون

يكتسب صفة المحاسب العمومي الرئيسي كل عون يكلف بمراقبة و تنفيذ جميع العمليات التي تجري في الجهة الإدارية التي يتواجد على مستواها بحيث يقيد بصفة نهائية في كتاباته الحسابية كل العمليات المأمور بدفعها من صندوقه<sup>37</sup>، وهذا على سبيل التخصيص<sup>38</sup>، ويكون بذلك ملزما بتقديم حساباته مباشرة لمجلس المحاسبة هذا ما نصت عليه المادة 20 من القانون رقم 07-23<sup>39</sup>.

تنص المادة 19 من القانون ذاته على أن : "المحاسبون المختصون هم المخول لهم التقييد النهائي في كتاباتهم للعمليات التي يؤمرون بها على مستوى صناديقهم"، يتبين لنا هنا أن المهام الموكلة للمحاسب المختص هي نفسها الموكلة للمحاسب الرئيسي، وما يمكن استنتاجه أن المحاسب المختص هو نفسه المحاسب الرئيسي لكن تغيرت التسمية فقط، وهذا ما يؤيد ما جاء في نص المادة 09 من المرسوم التنفيذي 313-91، يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف و المحاسبون العموميون و كفاءاتها و محتواها، التي تنص على التالي : "يكون المحاسبون العموميون إما رئيسيين أو ثانويين و يتصرفون بصفة مخصص أو مفوض"<sup>40</sup>.

<sup>37</sup> - إخطال نعيمة، رقابة المحاسب العمومي في مجال الصفقات العمومية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون، تخصص: إدارة و مالية، قسم القانون العام، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة أكلي محند أولحاج - البويرة - ، 2018، ص ص 16 17 .

<sup>38</sup> - شيخ عبد الصديق ، مرجع سابق، ص 159.

<sup>39</sup> - أنظر المادة 20 من قانون رقم 07-23، مرجع سابق .

<sup>40</sup> - مرسوم تنفيذي رقم 313-91، مؤرخ في 28 صفر عام 1412، الموافق 7 سبتمبر سنة 1991، يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف و المحاسبون العموميون و كفاءاتها و محتواها، ج.ر.ج.د.ش، عدد 43، صادر

يكتسب صفة المحاسبين الرئيسيين حسب ما أقرته المادة 23 من المرسوم التنفيذي رقم 90-24، يحدد محتوى وكيفية تطبيق المحاسبة العمومية<sup>41</sup> كل من :

العون المحاسب المركزي للجزيرة : يكتسب العون المحاسب المركزي للجزيرة صفة المحاسب العمومي الرئيسي على مستوى الدولة<sup>42</sup>، يكلف بتجديد الوضعية المالية للجزيرة وتنفيذ العمليات الخاصة بالحساب الجاري للجزيرة المفتوح لدى البنك المركزي، والحساب الجاري البريدي المفتوح لدى البريد و تسيير الحساب الخاص للجزيرة المتعلق بالتسبيقات، القروض وكذلك مسح حساب التسديد مع الخارج.<sup>43</sup>

- أمين الجزيرة المركزية : نصت عليه المادة 23 من المرسوم التنفيذي رقم 90-24، على أنه يتمتع بصفة محاسب عمومي رئيسي، يتولى تنفيذ الميزانية على المستوى المركزي خاصة ميزانيات الوزارات، إذ يكلف بإنجاز عمليات الدفع الخاصة بميزانيات التسيير وكذا ميزانيات التجهيز.<sup>44</sup>

في 17 سبتمبر 1991، معدل و متمم بموجب مرسوم تنفيذي رقم 11-332، مؤرخ في 21 شوال عام 1432، الموافق 19 سبتمبر 2011، ج.ر.ج.د.ش، عدد 52، صادر في 21 سبتمبر سنة 2011، ( ملغى )

<sup>41</sup> - مرسوم تنفيذي رقم 90-24، مؤرخ في 12 شعبان عام 1445، الموافق 22 فبراير سنة 2024، يحدد محتوى و كفاءات تطبيق المحاسبة العمومية، ج.ر.ج.د.ش، عدد 15، صادر في 29 فبراير سنة 2024.

<sup>42</sup> -أنظر المادة 23 ، من المرجع نفسه .

<sup>43</sup> - زغبة سامية، النظام القانوني للمحاسب العمومي، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص: قانون إداري، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2022، ص 09، نقلا عن : حمادي كريمة، بوقراب غالية، دور المحاسبة العمومية في مراقبة و ترشيد النفقات - دراسة حالة خزينة ولاية البويرة- ، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية و المحاسبية، تخصص محاسبة و تدقيق، قسم العلوم المالية و المحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة أكلي محمد أولحاج،- البويرة-، 2019، ص 18 .

<sup>44</sup> - كرايفة حسين، دور المحاسب العمومي في مراقبة المحاسبة في المؤسسات العمومية- دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية للأومومة - مستغانم-، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي في التدقيق المحاسبي و مراقبة التسيير، قسم العلوم المالية و المحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، 2017، ص33.

- أمين الخزينة الرئيسية : هو محاسب عمومي رئيسي<sup>45</sup>، يكلف بتولي عمليات الخزينة ونفقات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، وهو بذلك يتولى تنفيذ النفقات التي تدخل في إطار حسابات التخصيص الخاص وحسابات التقسيمات، حسابات الديون، بالإضافة إلى تكفله بحسابات المجاهدين.<sup>46</sup>

أمناء خزائن الولايات، بالنسبة لميزانية الولاية : يعتبر أمناء خزائن الولايات المحاسبين العموميين الرئيسيين بالنسبة لميزانية الولاية<sup>47</sup>، يعين من طرف وزير المالية على رأس خزينة كل ولاية<sup>48</sup>، ويكلفون بتولي المرحلة المحاسبية ؛ أي محاسبة الإيرادات والنفقات الميزانية التي تقوم على أساس محاسبة الصندوق.<sup>49</sup>

أمناء خزائن البلديات ، بالنسبة لميزانية البلدية : يعتبر أمناء خزائن البلديات المحاسبين العموميين الرئيسيين بالنسبة لميزانية البلدية<sup>50</sup>، يختص بمسك المرحلة المحاسبية لميزانيتها<sup>51</sup>، حيث يتولى تحصيل إيرادات و تصفية نفقات البلدية، و يتولى و حده و تحت مسؤوليته متابعة تحصيل مداخيل البلدية و كل المبالغ العائدة لها و صرف النفقات المأمورة بدفعها.<sup>52</sup>

45 - أنظر المادة 23 من مرسوم تنفيذي رقم 24-90، مرجع سابق.

46 - شيخ عبد الصديق ، مرجع سابق، ص ص 160 161.

47 - أنظر المادة 23 من مرسوم تنفيذي رقم 24-90، مرجع سابق.

48 - سوسي الخنساء، جهرة خديجة، دور المحاسبة العمومية في حماية المال العام، مذكرة نيل شهادة الماستر حقوق، تخصص إدارة و مالية، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2018، ص 50.

49 - أنظر المادة 09، من مرسوم تنفيذي رقم 24-90، مرجع سابق.

50 - أنظر المادة 23، من المرجع نفسه.

51 - أنظر المادة 09، من المرجع نفسه.

52 - أنظر المادة 205 من قانون رقم 11-10، مؤرخ في 20 رجب عام 1432، الموافق 22 يونيو سنة 2011، يتعلق بالبلدية، ج. ر.ج.د.ش، عدد 37، صادر في 03 يوليو 2011، معدل و متمم لبعض أحكامه بموجب الأمر 21-13، صادر في 31 أوت 2021، مؤرخ في 22 محرم عام 1443، الموافق 31 غشت سنة 2021، يتعلق بالبلدية، ج. ر.ج.د.ش، عدد 67، صادر في غشت سنة 2021.

ثانيا: المحاسبون العموميون الثانويون

يتولى المحاسب العمومي الثانوي تنفيذ العمليات المالية والمحاسبية، لكنها تكون متركزة من طرف المحاسب الرئيسي؛ أي تكون تحت إشرافه، كما يقدمون حساباتهم لمجلس المحاسبة.<sup>53</sup>

يعتبر بذلك المحاسب الثانوي المشرف المالي على العمليات المالية في جهة إدارية معينة، ويعمل بصفته محاسبا عموميا مساعدا، لحساب المحاسب العمومي الرئيسي.<sup>54</sup>

أشار المرسوم التنفيذي 24-90، على صفة المحاسبين الثانويين لميزانية الدولة المتمثلين في :

- أمناء خزائن الولايات،
- أمناء خزائن البلديات،
- قابضو الضرائب،
- رؤساء مفتشيات أملاك الدولة،
- قابضو الجمارك،
- المحافظون العقاريون،
- الأعوان المكفون بتحصيل الغرامات و المصاريف القضائية .<sup>55</sup>

استنادا إلى ما سبق، يتضح و جود أمين خزينة على مستوى الولاية والبلدية، بدرجتي ثانوي ورئيسي مما يستدعي، تحديد الفروقات بينهما حيث أن ؛ أمين خزينة الولاية يعتبر محاسب عمومي ثانوي بالنسبة لميزانية المصالح الخارجية للدولة بتفويض من الوزير، أما ميزانية الولاية يقوم بها المحاسب الرئيسي، وبالتالي فهو رئيسي لميزانية الولاية وثانوي لميزانية مصالح الخارجية للدولة،

<sup>53</sup> - أنظر المادة 20 من قانون رقم 07-23، مرجع سابق.

<sup>54</sup> - بلحسين كنزة، لخداري عبد المجيد، "رقابة المحاسب العمومي على النفقات العمومية بين الفعالية وإمكانية التسخير"، مجلة الحقوق و العلوم الإنسانية، المجلد 15، العدد 01، جامعة عباس لغرور خنشلة ( الجزائر)، 2022، ص 1601 .

<sup>55</sup> - أنظر المادة 24 من مرسوم تنفيذي 90-24 ، مرجع سابق.

نفس الأمر لأمين البلدية فهو يكون ثانوي بالنسبة لمصالح الخارجية للبلدية و رئيسي لميزانية البلدية.

## الفرع الثاني

### محاسبوا التركيز المحاسبي

يقوم محاسبوا التركيز المحاسبي لتنظيم الحسابات المالية و مراقبتها بشكل فعال بتسجيل هذه العمليات المالية المنفذة من طرف محاسبين آخرين في كتاباتهم وحساباتهم<sup>56</sup>. وعليه ارتأينا إلى البحث في الفرق الموجود بين محاسبوا التركيز والمحاسب العمومي الرئيسي (أولاً)، وإلى الأثر المترتب عن رفض المحاسب العمومي الرئيسي تقديم حساب التسيير لمحاسبوا التركيز المحاسبي (ثانياً).

### أولاً: الفرق بين المحاسب العمومي الرئيسي و محاسبوا التركيز المحاسبي

يعتبر محاسبوا التركيز المحاسبي المحاسب الذي يملك الصفة القانونية للمحاسب العمومي<sup>57</sup>، يكلف بتجميع كل العمليات المنجزة من طرف المحاسبين الآخرين في كتاباته وحساباته<sup>58</sup>، فهو لا يشارك في تنفيذ العمليات المالية المكلف بتجميعها بل يقوم بتركيز البيانات المحاسبية المتعلقة بها، و المرسلة بشكل دوري من قبل المحاسبين المعنيين<sup>59</sup>؛ أي لا يقوم بحيازة أو تداول الأموال العمومية بمعنى أنه محاسب لا يملك صندوق<sup>60</sup>، هذا عكس ما يقوم به المحاسب الرئيسي الذي يكلف بالصندوق و كذلك التنفيذ النهائي لكل العمليات الحاصلة في صندوقه<sup>61</sup>.

<sup>56</sup> -أنظر المادة 21 من قانون رقم 07-23، مرجع سابق .

<sup>57</sup> - زغبة سامية، مرجع سابق، ص 08.

<sup>58</sup> - أنظر المادة 26 من مرسوم تنفيذي رقم 24-90، مرجع سابق.

<sup>59</sup> - عيادي أمال، زاوي فاطمة الزهراء، بورقعة نسيمة، مرجع سابق، ص 19.

<sup>60</sup> - زغبة سامية، مرجع سابق، ص 08.

<sup>61</sup> - شيخ عبد الصديق، مرجع سابق، ص 159.

على هذا الأساس يمكن استخلاص فرق واضح بين محاسبوا التركيز المحاسبي والمحاسب الرئيسي؛ وهو أن الأول لا يكلف بالصندوق هو محاسب بدون صندوق، يقوم بتركيز حسابات المحاسبين الرئيسيين الآخرين، وهو نفس ما يقوم به العون المحاسب المركزي للخرينة، مما يفيد أن محاسب التركيز المحاسبي هو نفسه العون المحاسب المركزي للخرينة الذي يعين من طرف الوزير المكلف بالمالية ويعتبر المحاسب الوحيد الذي لا يملك الصندوق.<sup>62</sup>

### ثانيا: أثر رفض تقديم حساب التسيير لمحاسبي التركيز المحاسبي

لغرض الحفاظ على المال العام وفقا لما يتطلبه القانون، يلتزم المحاسبون العموميون أثناء القيام بوظيفتهم بإعداد التقارير النهائية لتلك الفترة، التي تسمى بحساب التسيير.<sup>63</sup> يتضمن هذا الأخير كافة العمليات المالية للدولة وجميع العمليات المحاسبية التي تحتوي على الدفع والتحصيل التي قام بها المحاسب ونجد فيه ما تم دفعه و تحصيله فعلا. من منطلق أن محاسب التركيز المحاسبي أو الممثل في العون المحاسب المركزي للخرينة، هو الذي يتولى تجديد الوضعية المالية للخرينة<sup>64</sup>، وذلك من خلال تركيز حسابات المحاسبين الرئيسيين الآخرين<sup>65</sup>، فإن هذا الأخير ملزم بتقديم حساب التسيير الذي قيدت فيه كافة العمليات المالية.

<sup>62</sup> - باكرية جمال الدين، مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص: إدارة و مالية، قسم الحقوق، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2017، ص 32.

<sup>63</sup> - شبري عزيزة، " دور مجلس المحاسبة الجزائري في الرقابة على الحسابات العمومية - مقارنة تحليلية -"، مجلة الفكر القانوني و السياسي، المجلد السادس، العدد الأول، جامعة محمد خيضر - بسكرة-، 2022، ص 1052.

<sup>64</sup> - زغبة سامية، مرجع سابق، ص 32.

<sup>65</sup> - باكرية جمال الدين، مرجع سابق، ص 23.

لغرض تحقيق ذلك يرسل المحاسبون العموميون شهريا وفي نهاية السنة إلى محاسبي التركيز المحاسبي الملحقين بهم الميزان العام للحسابات مدعما بالوثائق التبريرية<sup>66</sup>، على هذا الأساس في حالة التماطل أو رفض تقديم الميزان العام للحسابات يقوم محاسبو التركيز المحاسبي بإخطار وزير المالية، وكذا السلطة العليا للإدارة التي يشتغل فيها المحاسب العمومي .

<sup>66</sup> - أنظر المادة 46 من مرسوم تنفيذي رقم 24-90، مرجع سابق.

## المبحث الثاني

## خصوصية مركز المحاسب العمومي من الناحية العضوية

تمثل الميزانية العامة الوسيلة القانونية الوحيدة التي تقوم من خلالها الدولة بتحقيق التوازن بين النفقات والإيرادات<sup>67</sup>، ونظرا لأهميتها القانونية يقوم على تنفيذها أعوان ماليين من بينهم المحاسب العمومي الذي يعتبر الدعامة الأساسية في عملية تنفيذها هذا ما يضيفي طبعا فريدا على وظيفته<sup>68</sup>، ويكون ذلك بالتزامه بمجموعة من الالتزامات وكذا خصوصية إجراءات إنهاء مهامه (مطلب أول)، إضافة إلى علاقته بالعديد من الأعوان المتدخلين في تنفيذ الميزانية (مطلب ثان).

## المطلب الأول

## إلتزامات المحاسب العمومي وإنهاء مهامه

يقع على المحاسب العمومي كغيره من الأعوان العموميين في الدولة الخضوع لمجموعة من الإلتزامات المقررة عليه ، والتي يجب عليه مراعاتها واحترامها وهذا لضمان السير الحسن للتفصيل لوظيفته، وكذلك لتفادي أي تجاوزات قد تؤثر على نزاهة عمله<sup>69</sup>، وهذا ما يدفعنا للبحث في هذه الإلتزامات (فرع أول)، ونظرا للمهام المعقدة المسندة للمحاسب العمومي فإن إنهاء مهامه يخضع لجملة من الشكليات الواجب تبيانها وتحليلها (فرع ثان).

<sup>67</sup> - باكرية جمال الدين، مرجع سابق، ص 07.

<sup>68</sup> - عيادي أمال، زاوي فاطمة الزهراء، بورقعة نسيمية ، مرجع سابق، ص 37.

<sup>69</sup> - بؤدالي جبار ، مكايي زويير، مرجع سابق، ص 371.

## الفرع الأول

### إلتزامات المحاسب العمومي

ألزم المشرع الجزائري المحاسب العمومي بالتقيد ببعض الإلتزامات التي من شأنها أن تقوم على حسن تسيير مهامه وذلك بغرض عدم التعسف في استعمال منصبه، وتضمن هذه الإلتزامات كل من تأدية اليمين (أولا)، تقديم ضمانات مالية (ثانيا)، وتسلم المهام (ثالثا).

#### أولا: تأدية اليمين

يعد من أولى الإلتزامات التي يقوم بها المحاسب العمومي تأدية اليمين، والذي يعتبر ضمانا و التزاما قانونيا و معنويا يقدمه المحاسب العمومي بشكل رسمي في أول تنصيب له<sup>70</sup>، إذ لا يمكن له مباشرة مهامه إلا بعد تأدية اليمين القانونية و يكون ذلك أمام الجهات القضائية المختصة التي توجد في دائرة اختصاصها مقر المركز المحاسبي، و تكون حسب الصيغة التالية: " أقسم بالله العلي العظيم أن أؤدي عملي بصدق و إخلاص و أن أحفظ الأمانة و السر المهني و أن أحترم قوانين الجمهورية و أحافظ على المال العام، و الله على ما أقوله شهيد".<sup>71</sup>

يفهم مما سبق أن على المحاسب العمومي تأدية اليمين القانونية التي تعد من أولى التزماته لأن هذا اليمين يجعل المحاسب العمومي أكثر مسؤولية تجاه منصبه و يتصرف وفق الضمير المهني.

<sup>70</sup> - محمدي وردة، النظام القانوني للمحاسب العمومي، مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة الماستر، تخصص: القانون الإداري، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2023، ص 21.

<sup>71</sup> - أنظر المادة 23 من قانون رقم 07-23، مرجع سابق.

## ثانيا: تقديم ضمانات مالية

يلتزم المحاسبون العموميون بتقديم ضمانات مالية تتمثل في اكتاب التأمين قبل تسلم المهام<sup>72</sup>، حيث نصت المادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 91-312، الذي يحدد شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين على أنه: "يتعين على المحاسب العمومي أن يقوم قبل تسلم وظيفته باكتاب تأمين يخصصه شخصيا ويضمن المخاطر المتعلقة بمسؤولياته و المرتبطة بالمهام المحددة في المادة 33 من القانون المتعلق بالمحاسبة العمومية"<sup>73</sup>، ويتحقق هذا التأمين إما بعقد تأمين يكتب لدى هيئة التأمين، وإما بالإنضمام إلى جمعية تعاضدية لمحاسبين العموميين.<sup>74</sup>

تجدر الإشارة أن المنظم الجزائري في المرسوم التنفيذي رقم 24-345<sup>75</sup>، المحدد لشروط الأخذ بالمسؤولية المالية للمحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحسابات، لم يتطرق لمسألة الضمانات المالية التي يجب على المحاسب العمومي تقديمها قبل تسلم المهام، ومن جهة أخرى فقد ألغت المادة 24 منه المرسوم التنفيذي رقم 91-312، السالف الذكر.

يفيد هذا الأمر أن المنظم الجزائري تخلى عن شرط إلزام المحاسب العمومي باكتاب تأمين شخصي يضمن المخاطر المتعلقة بمسؤوليته، وهو أمر منطقي لأن تمكن المحاسب العمومي من القيام بذلك أمر صعب لإمكانية رفض شركات التأمين إجراء مثل هذا العقد.

<sup>72</sup> - نهميري ياسمين، حنون بثينة، المركز القانوني للمحاسب العمومي، مذكرة ماستر، تخصص: قانون إداري، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2021، ص 31.

<sup>73</sup> - مرسوم تنفيذي رقم 91-312، مؤرخ في 28 صفر 1412، الموافق 7 سبتمبر 1991، يحدد شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحسابات و كيفية إكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين، ج.رج.ج.د.ش، عدد 43، صادر في 09 ربيع الأول عام 1412. (ملغى)

<sup>74</sup> - أنظر المادة 17، من المرجع نفسه.

<sup>75</sup> - مرسوم تنفيذي رقم 24-345، مؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1446، الموافق 14 أكتوبر سنة 2024، يحدد شروط الأخذ بالمسؤولية المالية للمحاسبين العموميين وإجراء مراجعة باقي الحسابات، ج.رج.ج.د.ش، العدد 71، صادر في 22 أكتوبر سنة 2024.

ثالثا: تسلم المهام

لا يمكن للمحاسب العمومي تولى أو مباشرة مهامه إلا بعد قيام الوزير المكلف بالمالية بالتنصيب الفعلي و الرسمي له، و الذي يترتب عنه تحرير محضر تسليم المهام<sup>76</sup>، الموقع من المحاسب الذي تم تنصيبه و المحاسب المنتهية مهامه، و يحمل تاريخ هذا التوقيع أهمية بالغة من حيث تحديد المسؤولية المالية و الشخصية للمحاسب الجديد<sup>77</sup>، و منح له مهلة ثلاثة أشهر قابلة لتمديد من طرف الوزير المكلف بالمالية و ذلك لإبداء أي اعتراض أو تحفظ من العمليات التي قام بها سلفه.<sup>78</sup>

الفرع الثاني

إنهاء مهام المحاسب العمومي

المشروع الجزائري في إطار القانون رقم 07-23، حدد في نص المادتين 30 و 31 حالتين لإنهاء مهام المحاسب العمومي، تتضمن المادة 30 الحالة الطبيعية لإنهاء المهام والتي يمكن اعتبارها كأصل (أولا)، أما في نص المادة 31 تتضمن الحالة الغير طبيعية والتي اعتبرها كاستثناء (ثانيا).

أولا: الأصل في إنهاء مهام المحاسب العمومي

يتم إنهاء مهام المحاسب العمومي وفقا لنص المادة 30 من القانون رقم 07-23، بنفس كفاءات تعيينه، أي يكون من طرف الوزير المكلف بالمالية باعتبار أنه هو الذي يملك سلطة

<sup>76</sup> - محمدي وردة، مرجع سابق، ص 22.

<sup>77</sup> - مقصود أميمة، سنان عفاف، رقابة المحاسب العمومي على النفقات العمومية المؤسسة العمومية للصحة الجوارية العيونات نموذجاً، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر نظام (ل.م.د)، تخصص: قانون إداري، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الشهيد الشيخ العربي التبسي، تبسة، 2023، ص 18.

<sup>78</sup> - نجميري ياسمين، حنون بثينة، مرجع سابق، ص 31.

تعيينه، وهذا إعمالاً لقاعدة توازي الأشكال<sup>79</sup>، " من يملك سلطة التعيين يملك سلطة العزل"، وهذا ما أكدت عليه أيضاً المادة 216 من الأمر رقم 06-03، المتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، التي تنص على أنه: " يتقرر الإنهاء التام للخدمة بنفس الأشكال التي يتم فيها التعيين"<sup>80</sup>.

### ثانياً: الاستثناء في إنهاء مهام المحاسب العمومي

نص المشرع الجزائري في المادة 31 على حالتين كاستثناء لانتهاء مهام المحاسب العمومي، وتمثل الحالة الأولى في حالة الوفاة، أما الحالة الثانية تضمنت حالة التخلي عن المنصب.<sup>81</sup>

#### أ- الوفاة

تعتبر حالة الوفاة من الأسباب القانونية لانتهاء العلاقة الوظيفية للمحاسب العمومي، وهذا بموجب نص المادة 31 من قانون رقم 07-23<sup>82</sup>، إضافة إلى ذلك أكدت عليه المادة 216 من الأمر 06-03، بنصها على أن الوفاة تعد حالة من الحالات التي ينتج عنها إنتهاء الخدمة، والتي تؤدي بذلك إلى فقدان صفة الموظف.<sup>83</sup>

<sup>79</sup> - زواوي نريمان، زوجي أمينة، مركز الأمر بالصرف في ميزانية الجماعات الإقليمية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص: القانون الإداري، قسم القانون العام، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2024، ص 26.

<sup>80</sup> - أمر رقم 06-03 مؤرخ في 19 جمادى الثانية عام 1427، الموافق 15 يوليو سنة 2006، يتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، ج.رج.ج.د.ش، العدد 46، الصادر في 16 يوليو سنة 2006.

<sup>81</sup> - أنظر المادة 31 من قانون رقم 07-23، مرجع سابق.

<sup>82</sup> - المرجع نفسه.

<sup>83</sup> - أنظر المادة 216 من أمر رقم 06-03، مرجع سابق.

ب.التخلي عن المنصب

يعتبر التخلي عن المنصب الحالة الثانية الغير الطبيعية التي تؤدي إلى إنهاء مهام المحاسب العمومي وهذا وفقا لما جاء في نص المادة 1/31 من القانون رقم 07-23<sup>84</sup>، وجاء في مضمون المادة 160 من الأمر رقم 03-06 بأنه: "يشكل كل تخل عن الواجبات المهنية أو مساس بالانضباط أو كل خطأ أو مخالفة من طرف الموظف أثناء أو بمناسبة تأدية مهامه خطأ مهنيا و يعرض مرتكبه لعقوبة تأديبية، بدون المساس ، عند الاقتضاء، بالمتابعات الجزائية".

استنادا إلى هذه المادة لا يمكن لأي موظف التخلي عن واجباته ومن بينها؛ الالتحاق بمنصب العمل وممارسة المهام والتقيد بمواعيد العمل القانونية، فأى إخلال بهذه الواجبات يعرض مرتكبه لعقوبة تأديبية، وعدم الامتثال لهذه الأخيرة قد يؤدي ذلك إلى عزل الموظف من منصبه وهذا يهدف إلى ضمان السير الحسن للرفق العام وضمان تقديم الخدمة العمومية باستمرار دون انقطاع.

يتم عند الحالتين الاستثنائيتين إعداد محضر تسليم المهام، ويمكن تعيين محاسب عمومي بالنيابة من قبل الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المؤهل قانونا إلى حين تعيين محاسب عمومي مرسم<sup>85</sup>.

نلاحظ مما سبق أن المشرع الجزائري لم يفصل كثيرا فيما يتعلق بمسألة إنهاء مهام المحاسب العمومي، واكتفى فقط بإسناد المهمة إلى الوزير المكلف بالمالية الذي يمتلك السلطة التقديرية في التعيين وهذا إعمالا لقاعدة توازي الأشكال في الحالة العادية، إلى جانب ذلك أضاف حالة غير عادية تمثلت في الوفاة والتخلي عن المنصب ولم يتم بالتفصيل في هاتين الحالتين، وأيضا لم يفصل بخصوص مسألة تسلم المهام في الحالة الاستثنائية.

<sup>84</sup> - انظر المادة 1/31 من قانون رقم 07-23، مرجع سابق.

<sup>85</sup> - المادة 31 من المرجع نفسه.

## المطلب الثاني

### علاقة المحاسب العمومي بغيره من الأعوان الماليين

لا يعد القيام على تنفيذ ميزانية الدولة من المهام السهلة فهي تتطلب أعوان ذو كفاءة للقيام بذلك، حيث تكون أدوارهم منفصلة لكن تتسم بطابع التكامل في نفس الوقت ويمثل هؤلاء الأعوان في المحاسب العمومي، المراقب الميزانياتي والامر بالصرف، و باعتبار أن دراستنا تقوم على المحاسب العمومي سنقوم بتبيان علاقته مع المراقب الميزانياتي من جهة ( فرع أول )، وكذا علاقته مع الامر بالصرف من جهة أخرى ( فرع ثان ) .

## الفرع الأول

### علاقة المحاسب العمومي بالمراقب الميزانياتي

يعتبر المراقب الميزانياتي من أبرز الأعوان الماليين المتخصصين في الرقابة المالية القبلية<sup>86</sup>، و للتفصيل أكثر في العلاقة بينهما يتطلب تعريف المراقب الميزانياتي (أولاً)، وطبيعة العلاقة بينهما (ثانياً) .

### أولاً : تعريف المراقب الميزانياتي

يعتبر المراقب الميزانياتي موظف عمومي تابع لوزارة المالية يعين من طرف الوزير المكلف بالمالية بموجب قرار وزاري، ويكون مقره في الوزارة المعين بها أو على مستوى الولاية أو البلدية، ويعمل بمساعدة مساعدين ماليين يساعدهم بموجبه قرار وزاري.<sup>87</sup>

<sup>86</sup> - فرحان فتيحة، دحدوح يسرى، الرقابة على تنفيذ الميزانية على ضوء القانون رقم 07-23، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، قسم القانون العام، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2024، ص 33.

<sup>87</sup> - بن داود إبراهيم، الرقابة المالية على النفقات العامة، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2010، ص 129.

أكد على ما تم ذكره أعلاه المرسوم التنفيذي رقم 11-381، المتعلق بمصالح المراقبة المالية، وذلك بنصه على تعيين المراقب المالي يكون بمقتضى قرار وزاري صادر من الوزير المكلف بالمالية، حيث يقوم بإدارة مصلحة المراقبة المالية تحت سلطة المدير العام للميزانية، ويتم ممارسة مهامه الرقابية لدى الإدارة المركزية، الولاية، البلدية.<sup>88</sup>

أضافت المادة 11 من ذات المرسوم الشروط الواجب توافرها للتعيين في منصب المراقب المالي والتي جاءت كالآتي: "يعين المراقب المالي بقرار من الوزير المكلف بالمالية من بين:

(1) رؤساء المفتشين المحللين للميزانية،

- المتصرفين المستشارين الذين يثبتون خمس (5) سنوات من الخدمة الفعلية بإدارة الميزانية،

(2) المفتشين المحللين المركزيين للميزانية الذين يثبتون خمس (5) سنوات من الخدمة الفعلية بإدارة الميزانية،

- المتصرفين الرئيسيين الذين يثبتون:

- خمس (5) سنوات من الخدمة الفعلية بهذه الصفة بإدارة الميزانية،

- ثماني (8) سنوات من الأقدمية بإدارة الميزانية،

(3) المفتشين المحللين الرئيسيين للميزانية الذين يثبتون سبع (7) سنوات من الخدمة الفعلية بإدارة الميزانية،

<sup>88</sup> - مرسوم تنفيذي رقم 11-381، مؤرخ في 25 عام 1432، الموافق 21 نوفمبر سنة 2011، يتعلق بمصالح المراقبة المالية، ج.ر.ج.د.ش، عدد 64، صادر في 27 نوفمبر 2011.

4) المفتشين المحللين للميزانية و المتصرفين الذين يثبتون عشر (10) سنوات من الخدمة الفعلية بهذه الصفة بإدارة الميزانية.

زيادة على الشروط المذكورة أعلاه، يخصص التعيين في منصب مراقب مالي للموظفين الحائزين على الأقل شهادة ليسانس في التعليم العالي أو شهادة جامعية معادلة لها".

تهدف الرقابة الميزانية التي يقوم بها المراقب الميزانياتي إلى ما يلي:

- السهر على مطابقة مشاريع الالتزام بالنفقات بالنسبة إلى التشريع والتنظيم المعمول بهما، والاعتمادات المرخص بالالتزام بها ومناصب الشغل المفتوحة أو المرخص بها.
- التحقق المسبق من توفر الاعتمادات ومناصب الشغل المالية.
- تأكيد المطابقة بواسطة تأشيرة أو رأي مسبق على النفقات، أو عند الاقتضاء، تبرير الرفض،
- ضمان رقابة بعدية على الوثائق غير الخاضعة للتأشيرة أو الرأي أو الرأي المسبق والقيام بتجليلات تتعلق بمسارات وإجراءات الالتزام بنفقات الأمرين بالصرف والتأكد كذلك من جودة عناصر محاسبية الالتزامات،
- تقديم النصح للأمر بالصرف من الناحية المالية،
- مسك محاسبة الالتزام بالنفقات و محاسبة متابعة مناصب الشغل المالية فيما يخصه،
- إعلام الوزير المكلف بالمالية دوريا بمطابقة الالتزامات وبوضعية كل الاعتمادات ومناصب الشغل المفتوحة والمستعملة.<sup>89</sup>

<sup>89</sup> - أنظر المادة 103 من قانون رقم 07-23، مرجع سابق.

## ثانيا: طبيعة العلاقة بين المحاسب العمومي و المراقب الميزانياتي

يعتبر كل من المحاسب العمومي و المراقب الميزانياتي موظفين عموميين، يتم تعيينهما من طرف وزير المكلف بالمالية و ينتمون لهيئة إدارية واحدة وهي وزارة المالية، إلا أن المراقب الميزانياتي مكلف بالرقابة المسبقة على قرارات التسيير و الالتزامات بالدفع الخاصة بالنفقات التي يتخذها الأمر بالصرف حيث يكلف باختتام الرقابة بمنح تأشيرة إبداء الرأي عليها أو تبليغ الرفض<sup>90</sup>، و المحاسب العمومي مكلف بإنجاز المرحلة المحاسبية لتنفيذ ميزانية الهيئة العمومية و هذا من خلال دفع النفقات و تحصيل الإيرادات.<sup>91</sup>

إضافة إلى ذلك يمسك المراقب الميزانياتي محاسبة الالتزامات وذلك في إطار ميزانية الدولة و ميزانية المؤسسات العمومية، حيث حاولت التعليم رقم 9796 تحديد كفيات محاسبة الالتزامات و هي:

- محاسبة الالتزامات بعنوان الميزانية الدولة،
- محاسبة الالتزامات بعنوان حساب التخصيص الخاص،
- محاسبة الالتزامات بالنفقات بعنوان الحساب التجاري، أو حساب التسوية مع الحكومة الأجنبية،

<sup>90</sup> - أنظر المادة 1/13، من مرسوم تنفيذي رقم 24-347، مؤرخ في 11 ربيع ثاني عام 1446، الموافق 14 أكتوبر سنة 2024، يحدد كفيات ممارسة الرقابة الميزانياتية، ج.رج.ج.د.ش، عدد 72، صادر في 27 أكتوبر سنة 2024.

<sup>91</sup> - مغني نادية، دراسة و تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS)، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص: إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر (03)، 2017، ص 90.

- محاسبة الالتزامات بالنفقات بعنوان ميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والمؤسسات العمومية.<sup>92</sup>

يتم من خلال هذه الكيفيات مسك محاسبة الالتزام بالنفقات من قبل المراقب الميزانياتي، الذي يقوم بتسجيل كل النفقات الواردة في ميزانية الدولة، و الأموال الخاصة، مع مسك الالتزامات المتعلقة بمعاملات وصايا النفقة مع الأجانب، إضافة إلى محاسبة الالتزامات المؤسسات الإدارية و العمومية؛ حيث تفرض الرقابة الميزانية على الكيفيات المذكورة أعلاه في:

- رخص الالتزامات المفتوحة،

- رخص الالتزامات المراجعة،

- رخص الالتزامات المستهلكة،

- سحب مشاريع الالتزامات،

- الأرصدة المتوفرة لخص الالتزامات.<sup>93</sup>

كل هذا بصدد حسن إدارة النفقات العمومية وتسهيل الرقابة عليها وفق القوانين التنظيمات المعمول بها.

تجدر الإشارة أن المشرع الجزائري في قانون المحاسبة العمومية ألزم المحاسب العمومي بإعادة التأكد من مدى مشروعية التأشير الممنوحة من طرف المراقب الميزانياتي، والتي كانت محل رقابة سابقة من هذا الأخير، نتيجة لهذا يرفض المحاسب العمومي أحيانا دفع النفقات التي

<sup>92</sup> -التعليمة رقم 9796، المؤرخة في 20/12/2022، تحديد كيفيات مسك المراقبين الميزانين، الصادرة عن المديرية العامة للميزانية، تم الاطلاع عليها يوم 28/04/2025 ساعة 14:33، متوفر على الموقع الالكتروني التالي:

<https://www.mesrs.dz>

<sup>93</sup> -المرجع نفسه.

وافق عليها المراقب الميزانياتي، و الملاحظ هنا أن المحاسب العمومي يعيد نفس العملية التي يقوم بها المراقب الميزانياتي لكن بشكل أدق نظرا للمسؤولية المدنية والجنائية التي يتحملها مقارنة بالمراقب الميزانياتي الذي تقع عليه مسؤولية شخصية فقط .<sup>94</sup>

يتبين هنا ازدواجية في الرقابة مما يستدعي التساؤل حول جدواها مادام كل من المراقب الميزانياتي و المحاسب العمومي تابعين لنفس الهيئة الإدارية ( وزارة المالية).<sup>95</sup>

كملاحظة أيضا نجد أن المشرع الجزائري غير في تسمية المراقب الميزانياتي، أين كان في سابق الأمر يعرف بالمراقب المالي أما في ظل القوانين والأنظمة السارية أصبح يعرف بالمراقب الميزانياتي، إذ يعود هذا التغيير لاستحداث تغيير في مصطلح الرقابة المالية على النفقات التي تعرف حاليا بالمراقبة الميزانياتية في ظل القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية<sup>96</sup>

## الفرع الثاني

### علاقة المحاسب العمومي بالآمر بالصرف

تتضمن المحاسبة الميزانياتية مرحلتين يقوم على تنفيذها أعوان ماليين، تتضمن المرحلة الأولى المرحلة الإدارية يكلف بها الأمر بالصرف تتعلق بتنفيذ الإيرادات والنفقات، ومرحلة محاسبية يكلف بها المحاسب العمومي و تقوم على أساس محاسبة الصندوق<sup>97</sup>، وباعتبار أن هاتين المرحلتين أساسيتان يتعين علينا البحث في تعريف الأمر بالصرف ( أولا )، وطبيعة علاقته مع المحاسب العمومي ( ثانيا ).

<sup>94</sup> - مغني نادية، مرجع سابق، ص 90.

<sup>95</sup> - نهميري ياسمين، حنون بثينة، مرجع سابق، ص 22.

<sup>96</sup> - حفار شافية، رحال سهام، " دور المراقب الميزانياتي في الرقابة على الصفقات العمومية قراءة في المستجدات التشريعية الأخيرة"، المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية و السياسية، المجلد الثامن، العدد الثاني، جامعة الشاذلي بن جديد بالطارف، 2024، ص 498.

<sup>97</sup> - أنظر المادة 09 من مرسوم تنفيذي رقم 24-90، مرجع سابق.

## أولاً: تعريف الأمر بالصرف

جاء تعريف الأمر بالصرف في المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 24-92، يحدد شروط و كفاءات الاستخلاف و تفويض الإمضاء و تعيين الأمرين بالصرف المكلفين أنه: " يعتبر أمر بالصرف بمفهوم هذا المرسوم، كل عون عمومي معين أو منتخب أو مكلف بهدف تولى برجة و توفير الاعتمادات المالية و توزيع أو تنفيذ العمليات الميزانية والمالية والممتلكات".<sup>98</sup>

عرّفه أيضا المشرع الجزائري في نص المادة 1/04 من القانون رقم 23-07، على أنه: " يعتبر أمرا بالصرف، في مفهوم هذا القانون، كل شخص معين أو منتخب أو مكلف يخول بتنفيذ العمليات الميزانية و المالية و الممتلكات للأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون".

كما قد عرفه أيضا المشرع الفرنسي في نص المادة 10 من المرسوم رقم 2012-1246، أنه الخول له تنفيذ الإيرادات والنفقات.<sup>99</sup>

## ثانياً: طبيعة علاقة المحاسب العمومي بالأمر بالصرف

تتميز العلاقة بين الأعوان الماليين بالتكامل و الغرض من ذلك هو ضمان الحفاظ على المال العام للدولة، لكن بالرغم من ذلك نجد أنه تتناهي بعض وظائف الأعوان الماليين ونقص ذلك وظيفتي المحاسب العمومي والأمر بالصرف، هذا ما نص عليه المشرع الجزائري في نص المادة 32 من القانون رقم 23-07، التي جاء في مضمونها أنه: " تتناهي وظيفة الأمر بالصرف

<sup>98</sup>- مرسوم تنفيذي رقم 24-92، مؤرخ في 12 شعبان عام 1445، الموافق 22 فبراير سنة 2024، يحدد شروط وكفاءات الاستخلاف و تفويض الإمضاء و تعيين الأمرين بالصرف المكلفين، ج.رج.ج.د.ش، عدد 15، صادر في 29 فبراير سنة 2024.

99 - Décret N°2012-1246,OP CIT.

مع وظيفة المحاسب العمومي"، وما يفهم من نص المادة أن المشرع الجزائري فصل بصریح العبارة بين وظيفتي المحاسب العمومي والأمر بالصرف.

يهدف إقرار مبدأ التنافي بين وظيفتي الأعوان الماليين إلى تقسيم المهام بينهم، بحيث ينفرد الأمر بالصرف بالتسيير الإداري للنفقات والإيرادات والمتمثلة في المرحلة الإدارية لتنفيذ الميزانية، ومن جهة أخرى يتولى المحاسب العمومي المرحلة المحاسبية ويتكفل بالتحقيق من مدى مطابقة العمليات المالية للقوانين والتنظيمات المعمول بها.<sup>100</sup>

ما يسمح بإجراء رقابة متبادلة بينهم<sup>101</sup>، ويتم ذلك من خلال الجمع بين حسابي المحاسبين العموميين والأمرين بالصرف ويقصد بذلك حساب التسيير والحساب الإداري، مما يفيد ذلك تمكين مجلس المحاسبة من التوفيق بين هاذين الحسابين لكشف المخالفات<sup>102</sup>، وهذا لضمان التحكم في حسن تسيير المال العام و حمايته من أشكال الغش و الإختلاس<sup>103</sup>، وأيضا من الأمور الأساسية التي يسعى إليها هذا المبدأ هو تحقيق وحدة الصندوق؛ أي توحيد جميع الأموال العامة في صندوق موحد للخزينة العمومية، حيث تحول مهمة حيازة و تداول المال العام للمحاسب العمومي فقط و الذي يكون تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية<sup>104</sup>، بينما الأمر

<sup>100</sup> - زواوي نريمان، زوجي أمينة، مرجع سابق، ص ص 26، 27 نقلا عن : شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه، شعبة علوم إقتصادية وعلوم التسيير، تخصص: تسيير المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2014، ص 188.

<sup>101</sup>-مغني نادية، عامر مريم، مفتاح حمزة، "نظام المحاسبة العمومية في الجزائر: بين طبيعة و متطلبات الأطر التنظيمية السارية و واقع الممارسات العملية"، مجلة الأءاء، العدد 01، جامعة الجزائر 03، ص 58.

102 BISSAD Ali, manuel Comtablitite public : budget,agent et comptes, 1 ere edition, ecole national des impots, 2001,p11

<sup>103</sup> -مغني نادية، عامر مريم، مفتاح حمزة، مرجع سابق، ص 58.

<sup>104</sup> - زواوي نريمان، زوجي أمينة، مرجع سابق، ص 28 ، نقلا عن: بن زيطة مصطفى، جاب الله هشام، النظام القانوني للأمر بالصرف، مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون الإداري، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة أحمد دارية، أدرار، 2021، ص 17.

بالصرف ليس له أي صلاحية لتداول الأموال و القيم العمومية بطريقة مباشرة و لا يملك حساب الصندوق إلا في حالات استثنائية و بترخيص من وزارة المالية.<sup>105</sup>

• الاستثناءات الواردة على مبدأ تنافي الوظيفتين

تطرق المشرع الجزائري في ظل القانون رقم 07-23، إلى الفصل بصريح العبارة بين وظيفتي المحاسب العمومي والأمر بالصرف، لكن رغم ذلك تظهر حالات استثنائية تستوجب جعل هذا المبدأ مرناً ليتماشى مع ضرورة حسن تسيير المصالح العامة، ذلك لتفادي عدم إعاقة التسيير الحسن للمال العام حيث تشمل هذه الحالات جانبين أساسيين<sup>106</sup>:

❖ جانب النفقات

يرخص لأمر بالصرف من قبل وزارة المالية بموجب ترخيص مسبق، فتح صناديق التسبيقات لتسديد نفقات ذات حالات استعجالية، وذلك بطلب تسبيق نقدي من المحاسب العمومي الذي يعتبر الأصل في تنفيذ هذه العملية<sup>107</sup>، هذا ما قد أشارت إليه نص المادة 2/54 من القانون رقم 07-23 والتي جاء في مضمونها أنه: "... يمكن دفع بعض النفقات دون التزام مسبق ودون أمر بالصرف مسبق أو دون أمر بالصرف".

يشترط فيما تم ذكره أن يقوم الأمر بالصرف بتحرير سند الأمر بالدفع إجمالي تصحيحي لتسوية العمليات التي قام بها مع المحاسب العمومي، الذي يسترجع بدوره الأموال المسبقة ويقوم

<sup>105</sup> - زواوي نريمان، زغي أمينة، مرجع سابق، ص 28، نقلا عن: شلال زهير، مرجع سابق، ص 199.

<sup>106</sup> - زايدي نبيلة، مرجع سابق، ص 52.

<sup>107</sup> - شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه، شعبة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، تخصص: تسيير المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد بوقرة، بومرداس، 2014، ص 120.

بالقيد النهائي للعمليات في سجلات المحاسبة، وتفيد الإشارة أن كل هذه العملية تتم دون المرور بالمراحل العديدة لتنفيذ النفقة ذلك باعتبار حالة استثنائية<sup>108</sup>.

❖ جانب الإيرادات

يتم الترخيص لأمر بالصرف بفتح صناديق تحصيل الإيرادات، و الذي يكون من قبل الوزير المكلف بالمالية و تحت مسؤوليته، يشترط في منح الترخيص أن يكون عمل الأمر بالصرف يتطلب بالضرورة فتح هذه الصناديق، حيث يقوم هذا الأخير بإيداع المبالغ المحصلة من هذه الصناديق لدى المحاسب العمومي المعني بها و ذلك بصفة دورية، بحيث يقوم المحاسب العمومي بدوره بالتدقيق في صحة المبالغ المحصلة من الصناديق المفتوحة و المسيرة لدى مصالح الأمر بالصرف، الذي يقوم بدوره بتحرير سند الأمر بالتحصيل التصحيحي لمجموع المحصلة من تسوية العملية و يقيدها في سجلات المحاسب العمومي.<sup>109</sup>

108 - شلال زهير، مرجع سابق ، ص 120.

109 - المرجع نفسه.

## الفصل الثاني

مركز المحاسب العمومي من الجانب الوظيفي

بعد تطرقنا في الفصل الأول إلى دراسة المحاسب العمومي من الناحية العضوية، وتبيان أهم النقاط الأساسية التي تخص مفهومه و كيفية تعيينه وأولى إلتزاماته التي يجب أن يقوم بها، سنتطرق في هذا الفصل الثاني لإطاره الوظيفي؛ فيما يتعلق بتنفيذ الميزانية العامة.

بغية السعي لتحسين أداء الميزانية العامة، فقد أوكل للمحاسب العمومي دور مزدوج حيث يعمل إلى ضمان تحقيق التوازن المالي بين النفقات والإيرادات، وذلك من خلال التدخل في العمليات المالية والمحاسبة العمومية وممارسة الرقابة عليها<sup>110</sup> (مبحث أول)، إضافة إلى ذلك تقع عليه رقابة تمارسها عليه هيئات وطنية مستقلة (مبحث ثان).

---

<sup>110</sup> - مفتاح فاطمة، دور العنصر البشري في تحسين أداء تسيير الميزانية العامة في الجزائر، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم، تخصص: تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد- تلمسان،-، 2018، ص 86.

## المبحث الأول

## الدور المزدوج لمنصب المحاسب العمومي

تعتبر الميزانية العامة تنظيم مالي يقابل بين النفقات العامة والإيرادات العامة، ويحدد العلاقة بينهما، وتوجههما معا لتحقيق السياسة العامة.<sup>111</sup>

في إطار تنفيذ الميزانية العامة، يتولى المحاسب العمومي بدور حيوي في هذه العملية، حيث يتدخل في العمليات المالية والمحاسبة العمومية (مطلب أول)، كما يتعدى دوره إلى التدخل في عملية الرقابة على هذه العمليات المالية (مطلب ثان).

## المطلب الأول

## التدخل في العمليات المالية والمحاسبة العمومية

من بين الأهداف البارزة للمحاسبة العمومية الحفاظ على المال العام<sup>112</sup>، وعليه عند الحديث عن صرف الأموال من خزينة الدولة؛ هذه العملية لا تتم بشكل عشوائي وإنما تتم بمراحل وإجراءات متعددة وتوكل لكل عون مهمته الخاصة<sup>113</sup>، حيث يتولى المحاسب العمومي التدخل في العمليات المالية (فرع أول)، وذلك من خلال تحصيل الإيرادات ودفع النفقات هذا ما نصت عليه المادة 24 من القانون رقم 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي<sup>114</sup>، ومن جانب آخر فهو أيضا يتدخل في المحاسبة العمومية هذا ما سنبينه في ( فرع ثان).

<sup>111</sup> - مفتاح فاطمة، مرجع سابق، ص 44 .

<sup>112</sup> - ربيعي شاكر، مرجع سابق، ص 01 .

<sup>113</sup> - زغبة سامية، مرجع سابق، ص 13 .

<sup>114</sup> - أنظر المادة 24 من قانون رقم 23-07، مرجع سابق .

## الفرع الأول

## التدخل في العمليات المالية

يقع على عاتق الدولة السعي إلى تحقيق النفع العام، وذلك عن طريق صرف الأموال العمومية لإدارة المرافق العامة والمؤسسات العمومية<sup>115</sup>، ولتحقيق إلتزاماتها بأقصى درجات الكفاءة فهي بحاجة لتحصيل الإيرادات ودفع النفقات<sup>116</sup>، ومن هذا المنطلق يقوم المحاسب العمومي بتنظيم كل العمليات المالية المتعلقة في مجال النفقات (أولاً)، وفي مجال الإيرادات (ثانياً).

## أولاً: تدخل المحاسب العمومي في مجال النفقات

تعرف النفقة العمومية على أنها المبالغ النقدية التي تخرج من الذمة المالية للشخص معنوي عام بقصد إشباع حاجة عامة.<sup>117</sup>

أوكل المشرع للمحاسب العمومي جملة من المهام في مجال النفقات، حيث نصت المادة 27 من قانون 23-07؛ على أنه: "يجب على المحاسب العمومي قبل قبوله لأي نفقة التأكد من:

- احترام مدونة الوثائق الثبوتية للنفقة المحددة عن طريق التنظيم،
- صفة الأمر بالصرف،
- توفر الاعتمادات المالية،
- توفر السيولة ماعدا بالنسبة لميزانية الدولة،
- تبرير أداء الخدمة،

<sup>115</sup> - بوشني محمد الطاهر، الحماية الجنائية لهال العام، مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة ماستر أكاديمي، تخصص: قانون إداري، قسم الحقوق، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2013، ص 05.

<sup>116</sup> - زاوي نزيهان، زوجي أمينة، مرجع سابق، ص 40.

<sup>117</sup> - زغبة سامية، مرجع سابق، ص 13.

- دقة حساب مبلغ الدين،
- دقة التقييد الميزانياتي،
- وجود تأشيريات هيئات الرقابة المنصوص عليها و التشريع والتنظيم المعمول بهما،
- الطابع الإبرائي للدفع،
- عدم تقادم النفقة أو وجودها محل معارضة.

### ثانيا: تدخل المحاسب العمومي في مجال الإيرادات

يقصد بالإيرادات مجموعة الدخول التي تحصل عليها الدولة من المصادر المختلفة من أجل تغطية نفقاتها العامة وتحقيق التوازن الاقتصادي أو الاجتماعي.<sup>118</sup>

نصت المادة 26 من قانون رقم 07-23، على القيود التي يجب أن يتقيد بها المحاسب العمومي أثناء تحصيل الإيرادات والتي تنص على أنه: " يتعين على المحاسب العمومي قبل التكفل بأوامر الإيرادات التي يصدرها الأمر بالصرف:

- التأكد من أن الأمر بالصرف مرخص له بموجب القوانين والأنظمة المعمول بها، بإصدار الأمر بالإيراد،
- المراقبة المالية، في حدود العناصر التي يمتلكها، لصحة أوامر الإيراد وكذا أوامر الإلغاء و التخفيضات ومدى مطابقتها للتنظيم".

<sup>118</sup> - زغبة سامية، مرجع سابق، ص 14.

## الفرع الثاني

## التدخل في المحاسبة العمومية

المحاسبة العمومية هي الإطار الذي يتقيد به أو يتبعه المحاسبون العموميون أو الآمرون بالصرف من أجل تنفيذ الإيرادات والنفقات وفق القوانين والتنظيمات السارية المفعول<sup>119</sup>، حيث تتضمن هذه الأخيرة محاسبة ميزانية (أولاً)، و محاسبة عامة (ثانياً)<sup>120</sup>، يقوم بها المحاسب العمومي، كما يتعدى أيضا مهامه إلى إعداد ما يسمى بالحساب العام للدولة (ثالثاً).

## أولاً: المحاسبة الميزانية

تمثل المحاسبة الميزانية النوع الأول من أنواع المحاسبة العمومية<sup>121</sup>، تبين من خلالها تنفيذ الميزانية<sup>122</sup>، و تتضمن مرحلتين يقوم على تنفيذها أعوان ماليين، أولها مرحلة إدارية تتعلق بتنفيذ الإيرادات و النفقات يقوم عليها الآمرون بالصرف<sup>123</sup>، وينتج عنها إعداد حساب إداري يودع لدى مجلس المحاسبة.<sup>124</sup>

<sup>119</sup>- تياب نادية، آليات مواجهة الفساد في مجال الصفقات العمومية، رسالة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم ، تخصص: قانون، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة مولود معمري- تيزي وزو-، 2013، ص 174.

<sup>120</sup> - أنظر المادة 80، من القانون رقم 07-23، مرجع سابق.

<sup>121</sup> - بن زيان حمزة محي الدين، ياقوت مصباح، "المحاسبة العمومية في الجزائر وفق القانون 07-23 بين النظرية والتطبيق"، المجلة الجزائرية للمالية العامة، المجلد 15، العدد 01، جامعة وهران 02 ( الجزائر)، ص 337.

<sup>122</sup>-أنظر المادة 03 من مرسوم تنفيذي رقم 24-90، مرجع سابق.

<sup>123</sup>- أنظر المادة 09 من المرجع نفسه.

<sup>124</sup>-أنظر المادة 19 من المرجع نفسه.

المرحلة الثانية تتمثل في المرحلة المحاسبية تقوم على أساس محاسبة الصندوق، تتعلق بحاسبة الإيرادات والنفقات الميزانية و يقوم عليها المحاسبون العموميون<sup>125</sup>، إذ تبين من جانب الإيرادات<sup>126</sup> :

- التكفل بأوامر الإيرادات،
- التحصيلات المنجزة،
- بواقي التحصيل.

أما من جانب النفقات تقوم على تبيان<sup>127</sup>:

- تراخيص الالتزامات و تعديلاتها المتعاقبة،
- اعتمادات الدفع المتعاقبة أو المبلغة و كذا حركاتها،
- الأوامر بالصرف أو الحوالات المقبولة للدفع،
- الرصيد المتاح.

ينتج عن المحاسبة الميزانية المسوكة من طرف المحاسب العمومي إعداد حساب التسيير<sup>128</sup>، نجد فيه ما تم دفعه و تحصيله فعلا، و يتعين عليه إيداع هذا الأخير لدى كتابة الضبط مجلس المحاسبة، و يضع كل الوثائق الثبوتية لحسابات لتسيير إلى المجلس<sup>129</sup>، ويكون ذلك بعد نهاية كل سنة مالية أو عند انتهاء مهامهم وذلك بغرض مراجعتها و مراقبتها.<sup>130</sup>

<sup>125</sup>-أنظر المادة 09 من مرسوم تنفيذي رقم 24-90، مرجع سابق.

<sup>126</sup>أنظر المادة 21 من المرجع نفسه -

<sup>127</sup>- المرجع نفسه.

<sup>128</sup> - أنظر المادة 32 من مرسوم تنفيذي رقم 24-90، مرجع سابق.

<sup>129</sup>- بلودنين أحمد، مجلس المحاسبة في الدستور الجزائري بين السلطة و الحرية، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2016، ص 99.

<sup>130</sup>- أميمة مقصود، سناني عفاف، مرجع سابق، ص 19.

تجدر الإشارة أيضا أن المحاسبة الميزانية بدورها تنقسم إلى قسمين:

- محاسبة الالتزامات يتم من خلالها تسجيل النفقات الميزانية ويكون ذلك بعنوان ميزانية السنة التي تم الالتزام بها.<sup>131</sup>
- محاسبة الصندوق والتي يتم من خلالها تسجيل الإيرادات والنفقات بعنوان ميزانية السنة التي تم تحصيلها أو دفعها من قبل المحاسبين العموميين<sup>132</sup>، و يترتب عن هذه المحاسبة نتيجة تبين من خلالها الفرق بين الإيرادات التي تم تحصيلها والنفقات التي تم دفعها في الميزانية والحسابات الخاصة للخزينة ويكون ذلك ضمن عنوان السنة المعنية.<sup>133</sup>

لم يتطرق المشرع و المنظم الجزائري في إطار القانون رقم 07-23 والمرسوم التنفيذي رقم 90-24، لم يتطرق لتعريف المحاسبة الميزانية، بل تطرق فقط لمشتملاتها لكن من جانب آخر يظهر لنا أنه لم يغفل عن تبيان الهدف المراد من هذه المحاسبة<sup>134</sup>، وذلك في نص المادة 08 من المرسوم التنفيذي رقم 90-24 التي تنص على التالي: "تهدف المحاسبة الميزانية إلى تسجيل، خلال السنة المعنية، عمليات تنفيذ ميزانية الدولة للإيرادات و النفقات، طبقا لمدونة الميزانية".

#### ثانيا: المحاسبة العامة

تعتبر المحاسبة العامة النوع الثاني من أنواع المحاسبة العمومية<sup>135</sup>، تقوم على تسجيل كل العمليات المؤثرة على الممتلكات و الوضعية المالية و النتيجة المحققة من الهيئة المعنية<sup>136</sup>، والمتمثل في الدولة، الجماعات المحلية، المؤسسات العمومية الإدارية و المؤسسات العمومية لصحة و كذلك

<sup>131</sup>- أنظر المادة 84 من قانون رقم 07-23، مرجع سابق.

<sup>132</sup>- المرجع نفسه.

<sup>133</sup>- أنظر المادة 85، من المرجع نفسه.

<sup>134</sup>- زاوي زيمان، زوجي أمينة، مرجع سابق، ص 44.

<sup>135</sup>بن زيان حمزة و محي الدين، ياقوت مصباح، مرجع سابق، ص 337.

<sup>136</sup>- أنظر المادة 34، من مرسوم تنفيذي رقم 90-24، مرجع سابق.

الأشخاص المعنوية الأخرى المكلفة بتنفيذ كل أو جزء من برنامج الدولة في مفهوم القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 2 سبتمبر سنة 2018 و المتعلق بقوانين المالية<sup>137</sup>، إضافة إلى ذلك فإن المحاسبة العامة تقوم على مبدأ أساسي و هو مبدأ إثبات الحقوق والالتزامات، أي تؤخذ عمليات الميزانية و الخزينة و الممتلكات خلال السنة المالية المعنية بغض النظر عن تاريخ دفعها أو تحصيلها.<sup>138</sup>

تمسك المحاسبة العامة بموجب نص المادة 89 من القانون رقم 23-07، و المادة 35 من المرسوم التنفيذي رقم 24-90، حصريا من قبل المحاسب العمومي و يكون ذلك على أساس مخطط محاسبي<sup>139</sup>، يقوم على الركائز الأساسية للتسجيل المحاسبي<sup>140</sup>، لكن قبل ذلك يجب على المحاسب العمومي قبل مباشرة مسك المحاسبة العمومية أن يتلقى<sup>141</sup>، الحقوق و الالتزامات التي قام بها، بالإضافة أيضا لإعداد الوثائق اللازمة لمسك المحاسبة العامة<sup>142</sup>، أضافت المادة 1/44 من المرسوم التنفيذي رقم 24-90 بأنه: "تعتمد المحاسبة العامة أيضا على جرد موجودات الممتلكات المنقولة و العقارية و المخزونات التي يمسكها عون يعينه الأمر بالصرف".

إضافة إلى ما تم ذكره نصت المادة 45 من المرسوم السالف الذكر بأنه: "لضمان مسك المحاسبة العامة و إعداد القوائم المالية، يجب على المحاسب العمومي مسك الوثائق المحاسبية الآتية:

<sup>137</sup>- أنظر المادة 01، من قانون رقم 23-07، مرجع سابق.

<sup>138</sup>- أنظر المادة 87، من المرجع نفسه.

<sup>139</sup>- المادة 89، من المرجع نفسه، أنظر أيضا المادة 35 من المرسوم التنفيذي رقم 24-90، مرجع سابق.

<sup>140</sup>- المادة 40 من مرسوم تنفيذي رقم 24-90، المرجع نفسه، إذ تنص على التالي: "المخطط المحاسبي هو وثيقة تحدد قواعد و مبادئ التقييم المحاسبي المتبعة من أجل مسك الحسابات، و تعتبر أداة للتسيير و الإعلام و الرقابة و تحليل العمليات المالية للهيئة".

<sup>141</sup>- زاوي نريمان، زوجي أمينة، مرجع سابق، ص 46.

<sup>142</sup>- أنظر المادة 1/90، من قانون رقم 23-07، مرجع سابق.

- الدفتر اليومي،
- الدفاتر المساعدة،
- الدفتر الكبير،
- الميزان العام للحسابات .

كما تجدر الإشارة أيضا أن المشرع الجزائري منح للمحاسب العمومي حق مطالبة الأمر بالصرف بتقديم أي وثيقة أو معلومة يراها المحاسب العمومي أساسية وضرورية للقيام بمهامه.<sup>143</sup>

### ثالثا: الحساب العام للدولة

يتم من خلال الحساب العام للدولة دراسة الواقع المالي للدولة بدقة واضحة؛ إذ حاول المشرع تحديد المقصود لهذا الأخير في نص المادة 96 من القانون رقم 07-23، بأنه: "يقدم الحساب العام للدولة مجمل المعلومات التي تسمح بتقديم صورة صادقة عن الممتلكات والوضعية المالية للدولة.

ويتضمن الميزان العام للحسابات و القوائم المالية"، حيث يجب أن تكون هذه الحسابات مطابقة للقواعد والإجراءات المعمول بها ، ومنظمة وتكون يومية ومنتالية مع السنوات المالية ويتم تقييم والتسجيل المحاسبي منفصل لكل عنصر من عناصر الأصول والخصوم وكذا الأعباء والناتج وهذا ما أكدته المادة 97 من القانون رقم 07-23، سالف ذكر<sup>144</sup>، وهذا كله من أجل إظهار صورة صادقة للوضعية المالية للدولة.<sup>145</sup>

<sup>143</sup>- أنظر المادة 3/90، من قانون رقم 07-23، مرجع سابق.

<sup>144</sup>- أنظر المادة 97، من المرجع نفسه.

<sup>145</sup>- أنظر المادة 96، من المرجع نفسه.

يقوم على هذا الأساس المحاسب العمومي بإعداد القوائم المالية سنويا وذلك بما يتماشى مع القوانين والأنظمة المعمول بها<sup>146</sup>، حيث نعني بهذه الأخيرة أنها الوسيلة التي تسمح بمعرفة الوضعية المالية للمؤسسة أو شركة ونتائج النشاطات التي تقوم بها من أرباح وخسائر<sup>147</sup>، تعرف أيضا على أنها عرض مالي منظم لأحداث التي تؤثر على العمليات المنفذة، وتشمل كل من:

- الحصيلة أو الوضعية المالية،
- قائمة النجاعة المالية (حساب النتائج)،
- جداول تدفقات الخزينة،
- جدول تبيان الوضعية المالية الصافية،
- الملحق<sup>148</sup>.

يستند إعداد هذه القوائم المالية على احترام مبادئ المحاسبة العامة والخصائص النوعية المذكورة في المادة 42 من المرسوم التنفيذي رقم 24-90 سالف الذكر.<sup>149</sup>

تجدر الإشارة هنا أن المشرع الجزائري حرص على وضع الحساب العام للدولة بشكل صحيح و دقيق من خلال الإجراءات المنصوص عليها في المادة 97 من القانون رقم 23-07؛

<sup>146</sup>- أنظر المادة 94، من قانون رقم 23-07، مرجع سابق.

<sup>147</sup>- مداحي عثمان، " القوائم المالية: محدداتها و مميزاتها"، مجلة أبعاد إقتصادية، المجلد 02، العدد 01، جامعة البليدة، 2012، ص 216.

- للإضافة نصت المادة 95 من قانون رقم 23-07 بأن: "القوائم المالية هي:

- الحصيلة أو الوضعية المالية،
- حساب النتائج أو قائمة النجاعة المالية،
- جدول تدفقات الخزينة،
- جدول تبيان الوضعية الصافية المالية،
- الملحق الذي يتضمن مذكرات تحدد القواعد الرئيسية و الطرق المحاسبية و المذكرات التوضيحية الأخرى".

<sup>148</sup>- أنظر المادة 41 من مرسوم تنفيذي رقم 24-90، مرجع سابق.

<sup>149</sup>- أنظر المادة 42، المرجع نفسه.

وذلك من أجل الكشف عن الحالة المالية التي تتواجد فيها الدولة، إضافة إلى ذلك اكتفى في ذات القانون بذكر مشتملات القوائم المالية و لم يتطرق إلى تعريفها، وهذا خلافا لما جاء في نص المادة 41 من المرسوم التنفيذي رقم 24-90.

## المطلب الثاني

### التدخل في عملية الرقابة على العمليات المالية

تعد الرقابة ضرورة أساسية في جميع الأعمال لضمان متابعة أداء الموظفين داخل المؤسسة أو المنظمة<sup>150</sup>، والتأكد من مدى التزامهم بالقرارات والتعليمات من أجل الوصول إلى تحقيق الأهداف المرغوبة<sup>151</sup>، ومن منطلق أن المحاسب العمومي يعد الدعامة الأساسية في تنفيذ العمليات المالية للهيئات العمومية فهو يمارس رقابة فاحصة على كل التصرفات المالية<sup>152</sup>، وهذا ما يحفزنا على استبيان مجالات الرقابة التي يمارسها (فرع أول)، و الرقابة المقيدة له (فرع ثان).

## الفرع الأول

### مجالات الرقابة

يعتبر المحاسب العمومي من بين الأعوان المكلفين بالرقابة على مالية الدولة؛ وهو يمارس رقابة على عدة مجالات منها الرقابة على النفقات (أولا)، والرقابة على الإيرادات (ثانيا).

<sup>150</sup> - مدفوني هنده، توابيتية الطاهر، عمارة نور الهدى، التكامل بين المحاسب العمومي و المراقب المالي في الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية، دراسة حالة - جامعة العربي بن مهيدي أم بواقي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص: إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم بواقي، 2022، ص 24.

<sup>151</sup> - الشميمري أحمد، مفهوم الرقابة، تم الإطلاع عليه بتاريخ 29 مارس 2025، على الساعة 15:56، في الموقع الإلكتروني : [https:// edarah . net](https://edarah.net).

<sup>152</sup> - بلحسين كتنزة، لخداري عبد المجيد ، مرجع سابق، ص 1598.

أولا : الرقابة على النفقات

منحت المادة 27 من القانون رقم 23-07 ، للمحاسب العمومي رقابة شاملة لصحة النفقة الصادرة عن الأمر بالصرف ومدى مشروعيتها ومطابقتها للقوانين والتنظيمات المعمول بها، كما حددت أيضا العناصر التي يجب مراقبتها والتأكد من صحتها ليتم دفع النفقة<sup>153</sup>، وهي :

- احترام مدونة الوثائق الثبوتية للنفقة المحددة عن طريق التنظيم،
- صفة الأمر بالصرف،
- توفر الاعتمادات المالية،
- توفر السيولة ما عدا لميزانية الدولة،
- تبرير أداء الخدمة،
- دقة حساب مبلغ الدين،
- دقة التقييد الميزانياتي،
- وجود تأشيرات هيئات الرقابة المنصوص عليها في التشريع والتنظيم المعمول بهما،
- الطابع الابرائي للدفع،
- عدم تقادم النفقة أو وجودها محل معارضة.<sup>154</sup>

انطلاقا من هنا و لغرض توضيح مهام المحاسب العمومي من الجانب الرقابي للنفقة

سنفصل كل عنصر على حدة:

<sup>153</sup> -عيادي آمال، زاوي فاطمة الزهراء، بورقعة نسيمة، مرجع سابق، ص ص 39 ، 40.

<sup>154</sup> -أنظر المادة 27 من قانون رقم 23-07، مرجع سابق.

أ. إحترام مدونة الوثائق الثبوتية للنفقة المحددة عن طريق التنظيم

نقصد به قيام المحاسب العمومي بالتأكد من صحة الوثائق الصادرة عن الأمر بالصرف، و مطابقتها للتشريعات و التنظيمات، وذلك من خلال التحقق من كل الوثائق الثبوتية التي تبرر عملية الأمر بالدفع خاصة ما تعلق بالفواتير.<sup>155</sup>

ب. صفة الأمر بالصرف

هو الإجراء الرقابي الأول الذي يجب على المحاسب العمومي القيام به قبل المرور إلى فحص الشروط الأخرى للتحقق من شرعية النفقة<sup>156</sup>، إذ يقوم بالتأكد من امتلاك الأمر بالصرف الرئيسي أو الثانوي للصفة القانونية التي تؤهله للقيام بالعمليات المالية لميزانية الدولة والجماعات الإقليمية وكذا التأكد من صحة توقيعه من خلال مطابقة المعلومات المقدمة عن الأمر بالصرف.<sup>157</sup>

ج. توفير الاعتمادات المالية

يقوم المحاسب العمومي بالتأكد من توفر الاعتمادات المالية في ميزانية الأمر بالصرف قبل أية عملية دفع للنفقة<sup>158</sup>، ويتم التحقق خلاله من عدم صرف أي نفقة بقيمة تفوق مبلغ الاعتمادات المفتوحة لها، وأن هذه الاعتمادات مخصصة لهذه النفقة<sup>159</sup>، ويكون ذلك بالرجوع

155 - أنظر المادة 127، من قانون رقم 07-23، مرجع سابق، للتفصيل أكثر أنظر عيادي أمال، زاوي فاطمة الزهراء، بورقعة نسيمية، مرجع سابق، ص 40.

156 - بلحسين كنزة، لخداري عبد المجيد، مرجع سابق، ص 1603.

157 - عيادي أمال، زاوي فاطمة الزهراء، بورقعة نسيمية، مرجع سابق، ص 40.

158 - المرجع نفسه، ص 40.

159 - حروفش ليلة، إفوراح فروجة، دور المحاسب العمومي و المفتشية العامة للمالية في الرقابة على مالية الجماعات الإقليمية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص: قانون الهيئات الإقليمية و الجماعات المحلية، قسم القانون العام، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة-بجاية-، 2016، ص 33.

إلى مدونة الميزانية التي فيها تخصص الاعتماد حسب المواد وكذا المرسوم تخصيص الإيرادات.<sup>160</sup>

#### د. توفر السيولة ماعدا لميزانية الدولة

يقوم المحاسب العمومي بمسك حسابات الجماعات المحلية والمؤسسات العمومية، وقبل قيامه بدفع أي نفقة عليه التأكد من وجود الأموال الكافية في حسابات كل من الجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري وذلك بغرض تغطية أوامر الدفع وتسديد النفقات.<sup>161</sup>

#### هـ. تبرير أداء الخدمة

المحاسب العمومي لا يقوم بدفع النفقة إلا بعد تحققه وتأكد من أداء الخدمة، ويتم ذلك بالرجوع إلى الوثائق الثبوتية التي تبرر عملية الأمر بالدفع وعملية التصفية<sup>162</sup>، التي تمثل الإقرار الخطي الذي يضعه الأمر بالصرف على سند إثبات النفقة وهو بصدد الأمر بدفعها<sup>163</sup>، حيث يشهد من خلالها على مطابقة الإنجاز أو التسليم أو الخدمة للالتزام.<sup>164</sup>

<sup>160</sup> - عيادي أمال، زاوي فاطمة الزهراء، بورقة نسيمة، مرجع سابق، ص 40.

<sup>161</sup> - المرجع نفسه، ص 41.

<sup>162</sup> - المرجع نفسه.

<sup>163</sup> - بوجلال أحمد، "إجراءات تنفيذ النفقات العامة في الجزائر"، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، المجلد 15، العدد

02، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الأغواط، الجزائر، جوان 2018، ص 254.

<sup>164</sup> - أنظر المادة 57 من قانون رقم 07-23، مرجع سابق.

و. دقة حساب مبلغ الدين

يلتزم المحاسب العمومي بتفحص الوثائق الحسابية التي يقدمها الأمر بالصرف له مع حوالة الدفع للنفقة، ويتأكد من صحة العمليات الحسابية وذلك من أجل التأكد من المبلغ الحقيقي للدين الذي في ذمة الأمر بالصرف وقيمة الدين العمومي.<sup>165</sup>

ز. دقة التقييد الميزانياتي

يقوم المحاسب العمومي بتسجيل كل العمليات المالية وفق المخطط المالي للدولة، وتحقق من مدى التزام الدولة من هذا المخطط لتحقيق نتائج فعالة، والبحث في صحة تسجيل النفقة بشكل دقيق مع تحديد الحساب الذي تنتمي إليه النفقة في الدولة.<sup>166</sup>

ح. وجود تأشيرات هيئات الرقابة المنصوص عليها في التشريع والتنظيم المعمول بهما

يقوم المحاسب العمومي قبل دفع النفقة بعملية المراقبة المنصوص عليها في القوانين والأنظمة المعمول بها، والمتعلقة بتأشيرة المراقب المالي<sup>167</sup>، على بطاقات الالتزام والوثائق الثبوتية والملفات المرفقة أو تأشيرة لجنة الصفقات العمومية في النفقات الخاصة بالصفقات العمومية أو هيئة رقابية أخرى.<sup>168</sup>

ط. الطابع الإبرائي للدفع

يقصد بالطابع الإبرائي للدفع؛ أن مبلغ دفع النفقة يؤدي حتما لإبراء ذمة الجهة الإدارية المدينة من هذا المبلغ لذا يجب على المحاسب العمومي قبل إجراء عملية دفع النفقة أن

165 - عيادي أمال، زاوي فاطمة الزهراء، بورقعة نسيمة، مرجع سابق، ص 41.

166 - المرجع نفسه، ص 41.

167 - محمدي وردة، مرجع سابق، ص 78.

168 - عيادي أمال، زاوي فاطمة زهراء، بورقعة نسيمة، مرجع سابق، ص 41.

يتحقق جيدا من أن مبلغ النفقة ثابتا و محدد المقدار و مستحق الدفع و أن هوية الدائن الذي يتم إليه الدفع مبنية بشكل لا يدع مجالاً للبس و الخلط و الغلط ، و يقصد بذلك التأكد من الصحة القانونية للكسب الإبرائي للدائن، أي أن المحاسب العمومي لا يكتفي بالتأكد من أن دفع مبلغ النفقة يبرئ ذمة الجهة الإدارية فقط، بل عليه أن يتأكد من الصحة القانونية للمكسب الإبرائي الناتج عن دفع مبلغ نفقة<sup>169</sup>، إضافة إلى ذلك يجب إثبات أداء الخدمة.<sup>170</sup>

ي. عدم تقادم النفقة أو وجودها محل معارضة

المشعر الجزائري في نص المادة 63 من القانون رقم 07-23 ، أشار إلى مسألة التقادم يقصد بعدم تقادم النفقة؛ هو تقادم الدين المتعلق بهاذه الأخيرة بمرور أربعة (04) سنوات كاملة<sup>171</sup>، ابتداء من اليوم الأول من السنة المالية التي تصبح فيها هذه الديون مستحقة<sup>172</sup>، ولم تدفعه الدولة فتسقط نهائيا ولا تسقط النفقة إلا بوجود حق الدائن الذي كان عاجزا بالمطالبة بحقه لوجود عائق أو عجز أو الأشخاص المحكوم عليهم بجنح و لم يكن لهم ممثل قانوني يطالب بحريتهم أو في حالة الطعن أمام القضاء.

لا يمكن أن نتقادم النفقة إذا كانت محل معارضة حيث أن الدائن صاحب الحق يكون مدينا للدولة من طرف مصالحها ( الضرائب ، الإدارات العمومية )، أو البنوك وهيئات الضمان الاجتماعي وإن دفع النفقة يبرأ ذمة الجهة المدينة، أي أنه على المحاسب العمومي التأكد من عدم سقوط الدين العمومي بالتقادم مرور أربعة سنوات مالم تكن الإدارة سببا في ذلك أو محل طعن أمام القضاء.<sup>173</sup>

169 - فنيش محمد صالح، مرجع سابق، ص 152.

170 - عيادي أمال، زاوي فاطمة زهراء، بورقة نسيمية، مرجع سابق، ص 42.

171 - المرجع نفسه، ص 42.

172 - أنظر المادة 1/63، من قانون رقم 07-23، مرجع سابق.

173 - عيادي أمال، زاوي فاطمة الزهراء، بورقة نسيمية، مرجع سابق، ص 42.

يمكن القول من كل ما سبق ذكره ؛ أن رقابة المحاسب العمومي على النفقات كانت على حد أوسع و دقيق في القانون رقم 07-23 على غرار القانون 90-21 ( الملغى)، ذلك لأن القانون رقم 07-23 جاء بجديد فيما يخص رقابة المحاسب العمومي على النفقات حيث أضاف عناصر جديدة متمثلة في احترام مدونة الوثائق الثبوتية للنفقة المحددة عن طريق التنظيم ، دقة التقييد الميزانياتي، وهذا لغرض واحد وهو الحفاظ على المال العام.

### ثانيا : الرقابة على الإيرادات

تنص المادة 26 من القانون رقم 07-23 على العناصر التي يجب على المحاسب العمومي مراقبتها والتأكد منها قبل التكفل بأوامر الإيرادات التي يصدرها الأمر بالصرف والمتمثلة في عنصرين أساسيين:

أولهما التأكد من أن الأمر بالصرف مرخص له بموجب القوانين والأنظمة المعمول بها، بإصدار الإيرادات و ثانيا المراقبة المادية في حدود العناصر التي يمتلكها لصحة أوامر الإيراد وكذا أوامر الإلغاء و التخفيضات و مدى مطابقتها للتنظيم<sup>174</sup>، إضافة على ذلك يقوم المحاسب العمومي بفحص البيانات التالية:

- رقم الجدول ، تاريخ الجدول، مبلغ الأمر بالإيراد ( لحالي ) ، المبلغ السابق، المبلغ الإجمالي للجدول، السند الهوية الكاملة للمدين (اللقب، الإسم، والعنوان الكامل، رقم الحساب).
- رقم السند، تاريخ السند مبلغ المدين و رقم الحساب الخاص بالإيراد.

<sup>174</sup> - أنظر المادة 26 من قانون رقم 07-23، مرجع سابق.

- رقم المحافظة، رقم البرنامج، رقم البرنامج الفرعي، رقم النشاط الفرعي، الباب، الفئة الفرعية. <sup>175</sup>

يتم التكفل بسندات التحصيل المستوفاة للشروط القانونية وذلك بوضع الختم الخاص بالتكفل بأوامر الإيرادات على نسخة من جدول إصدار أوامر الإيرادات، ثم يتم تسجيل السند المتكفل به في سجل خاص يتضمن البيانات التالية: رقم السند، تاريخ السند، هوية المدين، مبلغ السند، الحساب الخاص بالإيراد و الأمر بالصرف المعني <sup>176</sup>، بعد قيام المحاسب العمومي بهذه المسألة يقوم بتحصيل الإيرادات، وقد عرفت المادة 43 من القانون رقم 07-23 التحصيل بأنه : " التحصيل هو الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي". وقد تكون أوامر الإيراد موضوع تحصيل ودي أو جبري. <sup>177</sup>

<sup>175</sup> - المعترز بالله ميسه، عموري إلياس، شنوف أسامة، محمد عطاء الله، إجراءات تنفيذ الميزانية العمومية وفق القانون العضوي 15/18 المتعلق بقانون المالية دراسة حالة -مديرية المواصلات السلكية و اللاسلكية الوطنية ولاية الوادي -، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، تخصص: محاسبة مالية، قسم العلوم المالية و المحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، بالوادي، 2024، ص 43، نقلا من المنشور رقم 1995، المؤرخ في: 2022/03/22 المتعلق بالقوانين المالية، تعديل توزيع الإعتمادات المالية.

<sup>176</sup> - المرجع نفسه، ص 42.

<sup>177</sup> - أنظر المادة 44 من قانون رقم 07-23، مرجع سابق.

- ولقد أشارت كلا من المادتين 45 و 46، من نفس المرجع، إلى تعريف التحصيل الودي و الجبري حيث نصت المادة 45 بأن : " التحصيل الودي هو إجراء يسمح للمحاسب العمومي بالحصول على دفع طوعي من المدين لفائدة الأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون"، و نصت المادة 46 بأن : " التحصيل الجبري هو إجراء يسمح للمحاسب العمومي بالقيام بتحصيل دين الأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون، بعد إستنفاد إجراءات التحصيل الودي".

## الفرع الثاني

## نتائج الرقابة الممارسة من طرف للمحاسب العمومي

بالرغم من النتائج التي تسفر عنها الرقابة الممارسة من المحاسب العمومي على المالية العامة المتمحورة حول الأمر بدفع النفقة (أولاً)، أو رفض دفع النفقة (ثانياً)، فيمكن للأمر بالصرف تجاوزها بواسطة إجراء التسخير (ثالثاً).

## أولاً: دفع النفقة

يقصد بدفع النفقة الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي<sup>178</sup>، وهو المرحلة المحاسبية في تنفيذ النفقات العمومية، حيث يتم إرسال أوامر الصرف أو حوالات الدفع التي يصدرها الأمر بالصرف إلى المحاسب العمومي المختص، بدفع مبالغها<sup>179</sup>، بذلك يتعين على المحاسب العمومي بعد قيامه بالرقابة على صحة النفقة رفض أو قبول أوامر الصرف أو حوالات الدفع و ذلك في أجل أقصاه عشرة (10) أيام من تاريخ استلامها.<sup>180</sup>

يتم في حالة دفع النفقة إرسال نسخة من الأمر بالصرف أو حوالة الدفع تحمل إشارة التسديد إلى الأمر بالصرف من قبل المحاسب العمومي المعني بدفعها<sup>181</sup>.

178 - أنظر المادة 59 من قانون رقم 07-23، مرجع سابق.

179 - بوجلال أحمد، مرجع سابق، ص 255.

180 - أنظر المادة 03 من مرسوم تنفيذي رقم 24-358، مؤرخ في 5 جمادى الأولى عام 1446، الموافق 7 نوفمبر سنة 2024، يحدد آجال دفع النفقات و كفاءات تحصيل الإيرادات و شروط قبول القيم المنعدمة، ج.رج.ج.د.ش، عدد 74، صادر في 7 نوفمبر سنة 2024.

181 - أنظر المادة 06، من المرجع نفسه.

### ثانيا : رفض دفع النفقة

يعد الإيفاء بالالتزامات الواردة في نص المادة 27 من القانون 07-23<sup>182</sup>، أمر ضروري لدفع النفقة لكن في حالة عدم توفر هذه الالتزامات في وثائق إثبات النفقة يرفض المحاسب العمومي دفع النفقة<sup>183</sup>، ويكون الرفض مؤقت أو نهائي حسب حالات.

#### أ. الرفض المؤقت

في حالة إخلال بالالتزامات الواردة في نص المادة 27 من القانون رقم 07-23، يقوم المحاسب العمومي بتبليغ الرفض المؤقت للأمر بالصرف عن طريق مذكرة مراجعة يعدها المحاسب العمومي المختص في حالات<sup>184</sup>:

- نفقات تشوبها مخالفات يمكن تصحيحها ،
- غياب أو نقص في الوثائق الثبوتية المنصوص عليها في مدونة الوثائق الثبوتية النفقات،
- إغفال بيان جوهري في الوثائق المرفقة.
- في الحالات المذكورة أعلاه يجب على الأمرين بالصرف إكمال ملفاتهم خلال أجل أقصاه خمسة (5) أيام، ابتداء من تاريخ تبليغ الرفض المؤقت، دون أن تتعدى نهاية الشهر المعني.<sup>185</sup>

فيما يخص استلام الأمر بالصرف أو حوالة الدفع في اليوم العشرين (20) من الشهر، يقوم المحاسب العمومي بتبليغ مذكرة المراجعة خلال الفترة الممتدة من اليوم العشرين إلى غاية نهاية الشهر، وفي هذا الإطار يمكن للأمر بالصرف إكمال ملفه خلال<sup>186</sup>:

182 - أنظر المادة 27، من قانون رقم 07-23، مرجع سابق.

183 - نهمري ياسمين، حنون بثية، مرجع سابق، ص 28.

184 - أنظر المادة 1/04 من مرسوم تنفيذي رقم 24-358، مرجع سابق.

185 - أنظر المادة 2/04، من المرجع نفسه.

- مدة أقصاها (5) أيام في حالة تبليغ مذكرة المراجعة خلال المدة الممتدة من اليوم 21 إلى 25 من الشهر.
- الأيام المتبقية من الشهر، في حالة تبليغ مذكرة المراجعة ابتداء من اليوم 26 من الشهر.

### ب. الرفض النهائي

يقوم المحاسب العمومي بالرفض النهائي لدفع النفقة، إذ ما لاحظ خلال الأمر بالدفع والوثائق الثبوتية المرفقة به<sup>187</sup>، بسبب :

- عدم مطابقة النفقات للقوانين والتنظيمات المعمول بها.
  - عدم مراعاة الملاحظات الواردة في مذكرات الرفض المؤقت.
  - عدم احترام آجال استكمال الملف المنصوص عليها في حالة الرفض المؤقت.<sup>188</sup>
- في حالة الرفض النهائي خلال الشهر المعني يمكن للأمرين بالصرف وبعد رفع التحفظات إعادة إصدارها خلال الشهر الموالي تحت رقم تسلسلي جديد.<sup>189</sup>

### ثالثا: تدخل الأمر بالصرف في رقابة المحاسب العمومي بإعمال إجراء التسخير

منح للأمر بالصرف حق استعمال إجراء التسخير في حالة رفض المحاسب العمومي القيام بالدفع<sup>190</sup>، حيث عرفته المادة 1/02 من المرسوم التنفيذي رقم 24-344، يحدد إجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين على أنه: "الأمر بالتسخير وثيقة يعدها الأمر

<sup>186</sup> - أنظر المادة 3/04 من مرسوم تنفيذي رقم 24-358، مرجع سابق.

<sup>187</sup> - سكوتي خالد، الأجهزة الرقابية على الميزانية، مرجع سابق، ص 95.

<sup>188</sup> - أنظر المادة 1/ 05 من مرسوم تنفيذي رقم 24-358، مرجع سابق .

<sup>189</sup> - أنظر المادة 2/05، من المرجع نفسه.

<sup>190</sup> - أنظر المادة 61 من قانون رقم 07-23، مرجع سابق.

بالصرف، تتضمن وجوبا النفقة المرفوضة بالإضافة إلى الأسباب المبررة لهذا الرفض، وكذلك عبارة "يسخر المحاسب لدفع". ويمثل هذا الأمر وثيقة إثبات لدفع النفقة.

يجب أن يكون الأمر بالتسخير مطابقا للنموذج الملحق بهذا المرسوم".<sup>191</sup>

في حالة امتثال المحاسب العمومي للتسخير تبرأ ذمته من المسؤولية الشخصية والمالية وتحول إلى الأمر بالصرف<sup>192</sup>، ويجب عليه أن يقدم عرض حال خلال خمسة عشر (15) يوما إلى وزير المالية و مجلس المحاسبة، حيث يوضح فرض الحال المرفق بنسخة من كل الوثائق المحاسبية بصفة مفصلة أسباب رفض الدفع<sup>193</sup>، كما يمكن للوزير المكلف بالمالية طلب معلومات إضافية من الأمر بالصرف عند الحاجة.<sup>194</sup>

أما في حالة عدم امتثاله للتسخير فتقع عليه المسؤولية أي يكون مسؤولا في الحالات

التالية<sup>195</sup>:

- عدم توفر الاعتمادات المالية،
- عدم توفر السيولة، ماعدا بالنسبة لميزانية الدولة،
- انعدام إثبات أداء الخدمة،
- الطابع غير الإبرائي للدفع،
- عدم وجود تأشيرة رقابة النفقات الملتزم بها أو تأشيرة لجنة الصفقات المختصة عندما تكون مثل هذه التأشيرة منصوص عليها في التنظيم المعمول به.

<sup>191</sup> - مرسوم تنفيذي رقم 24-344، مؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1446 ، الموافق 14 أكتوبر سنة 2024، يحدد إجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين، ج.ر.ج.د.ش، العدد 71، صادر في 22 أكتوبر سنة 2024.

<sup>192</sup> - أنظر المادة 62 من القانون رقم 07-23، مرجع سابق.

<sup>193</sup> - أنظر المادة 1/03 من مرسوم تنفيذي رقم 24-344، مرجع سابق.

<sup>194</sup> - أنظر المادة 04، من المرجع نفسه.

<sup>195</sup> - أنظر المادة 3/62 من قانون رقم 07-23، مرجع سابق.

يجدر القول أن المشرع الجزائري فيما يخص اللجوء لإجراء التسخير أبقى على نفس الإجراءات الواردة في القانون رقم 90-21 (الملغى)، و المرسوم التنفيذي رقم 91-314، يتعلق بإجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين (ملغى)، في كل من القانون رقم 23-07، و المرسوم التنفيذي رقم 24-344، أين أتى هذا الأخير بتعريف إجراء التسخير .

المشرع نص على إبراء ذمة المحاسب العمومي في حال امتثاله للتسخير، و ذلك بغرض حمايته من المسؤولية التي ستقع عليه ؛ حيث كان من الممكن للمشرع إلغاء هذا الإجراء باعتبار أن المحاسب العمومي قد مارس رقابة على النفقة و هذا ما يعتبر تجاوز لرقابته وما يمكنه أيضا أن يؤدي فتح أبواب عدة للفساد المالي ، و عدم امتثاله لهذا الإجراء يعتبر إيجابي و ذلك بهدف الحفاظ على المال العام.

## المبحث الثاني

## الرقابة الممارسة على المحاسب العمومي

تعتبر الرقابة من المبادئ الأساسية التي تقوم عليها الدولة في شتى المجالات خاصة المجال المالي، و باعتبار أن القائمين عليها هم أعوان ماليين، و من بينهم المحاسب العمومي، فهو يخضع لرقابة عن كل الأعمال التي ينجزها ذلك باعتبار أنه يكتسي دور مهم في عملية التنفيذ، لهذا حرصت الدولة على ممارسة الرقابة عليه و أوكلت هذه المهمة لأجهزة رقابية مستقلة، و المتمثلة في مجلس المحاسبة (مطلب أول) ، وكذا المفتشية العامة للمالية (ثانيا)

## المطلب الأول

## رقابة مجلس المحاسبة

عمد المؤسس إلى تعريف مجلس المحاسبة بنص صريح في المادة 199 من الدستور<sup>196</sup> وذلك على أن: " مجلس المحاسبة مؤسسة عليا مستقلة للرقابة على الممتلكات و الأموال العمومية يكلف بالرقابة البعدية على أموال الدولة و الجماعات المحلية و المرافق العمومية و كذلك رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة .....". كما جاء أيضا في مضمون المادة 02 من الأمر رقم 20-95 المعدل و المتمم<sup>197</sup>، على أنه: " يعتبر مجلس المحاسبة المؤسسة العليا للرقابة البعدية لأموال الدولة و

<sup>196</sup> - دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1996، منشور بموجب مرسوم رئاسي رقم 96-438، مؤرخ في 07 ديسمبر 1996، ج.ر.ج.د.ش، عدد 76، صادر في 08 ديسمبر 1996، معدل و متمم بالقانون رقم 02-03، مؤرخ في 10 أبريل 2002، ج.ر.ج.د.ش، عدد 25، صادر في 14 أبريل 2002، و بالقانون رقم 08-19، مؤرخ في 15 نوفمبر 2008، ج.ر.ج.د.ش، عدد 63، صادر في 16 نوفمبر 2008، و بالقانون رقم 01-16، مؤرخ في 06 مارس 2016، ج.ر.ج.د.ش، عدد 14، صادر في 07 مارس 2016، و بمرسوم رئاسي رقم 20-442، مؤرخ في 30 ديسمبر 2020، ج.ر.ج.د.ش، عدد 82، صادر في 30 ديسمبر 2020

<sup>197</sup> - أمر رقم 20-95، مؤرخ في 19 صفر 1416، الموافق 17 يوليو 1995، المتعلق بمجلس المحاسبة، ج.ر.ج.د.ش، العدد 39، صادر في 23 يوليو 1995، معدل و متمم بموجب أمر رقم 10-02، مؤرخ في 16 رمضان عام 1431، الموافق 26 غشت سنة 2010، ج.ر.ج.د.ش، العدد 50، صادر في 01 سبتمبر 2010.

الجماعات الإقليمية و المرافق العمومية"، و من هذا المنطلق فإن مجلس المحاسبة يمتلك سلطة التحقق من كل العمليات التي يقوم بها الاعوان الماليين التي تدخل في نطاق اختصاصاته، و من بينهم المحاسب العمومي، لذلك سنتطرق للتفصيل في كيفية ممارسة هذه الرقابة (فرع أول)، و النتائج التي تسفر عنها (فرع ثان).

## الفرع الأول

### كيفية ممارسة الرقابة

بحكم تزايد متطلبات الشفافية في إدارة المال العام، يعتبر مجلس المحاسبة الكيان الفعال في ضمان هذه المتطلبات، فهو بدوره يمارس رقابة على كل المحاسبين العموميين لأن هذا الأخير يعتبر الآلية الوقائية قبل صرف المال العام، و هذا يتم من خلال اطلاعه و تحريه عن كل المعلومات التي من شأنها أن تسهل رقابته و المتمثلة في رقابة حسابات التسيير (أولا)، كما يتعدى دوره أيضا للرقابة في مدى احترام قواعد الانضباط في تسيير الميزانية (ثانيا).

### أولا: رقابة مجلس المحاسبة لحساب التسيير

يتمتع مجلس المحاسبة بسلطة الرقابة على كل المعلومات و الوثائق التي يقوم بها المحاسب العمومي و هذا لضمان هدف واحد و هو حسن التسيير و الحفاظ على المال العام<sup>198</sup>، و من خلال هذا فإن المحاسبين العموميين ملزمون بإيداع حسابات تسييرهم لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة و كذا حفظ كل الوثائق والمستندات الثبوتية المتعلقة بهذه الحسابات.<sup>199</sup>

<sup>198</sup> - أنظر المادة 55 من أمر رقم 95-20، مرجع سابق.

<sup>199</sup> - أنظر المادة 60 من المرجع نفسه، و المادة 10 من قانون رقم 23-07، مرجع سابق.

يقوم المجلس في مجال رقابته على المحاسبين العموميين بمراجعة حسابات هذا الأخير ويصدر أحكام بشأنها إذ يقوم بالتدقيق في صحة كل العمليات المالية التي قام بها المحاسب العمومي وينظر في مدى مطابقتها الأحكام التشريعية والتنظيمية المطبقة عليها.<sup>200</sup>

يتم مراجعة هذه الحسابات من طرف مقرر معين بموجب أمر من قبل رئيس الغرفة المختصة، ويكون بمساعدة مساعدين تقنيين أو قضاة آخرين، يكلفون بتنفيذ عمليات التدقيق والمعاينة<sup>201</sup> وفق الخطوات التالية:

- معاينة مدى تطابق حسابات التسيير للتنظيم المعول به.
- مراجعة حسابية المبالغ المسجلة.
- مراجعة مدى تطابق الحسابات و انسجامه.<sup>202</sup>

يتم عند الانتهاء من المراجعة كتابة تقرير كتابي من قبل المقرر، يوضع فيه كافة ملاحظاته و معانيته وكذا الاقتراحات التي آتى بها، و تكون معللة بالردود الواجب تخصيصها لها، ويتم إرسالها للناظر العام من قبل رئيس الغرفة و ذلك إتمام التدقيق الإضافي المحتمل عند الاقتضاء، و هذا لتقديم اذ استنتجته الكتابية.<sup>203</sup>

بعد ذلك يتم عرض كل الملف على التشكيكة المداولة للنظر و البث فيه بقرار نهائي إذا لم تسجل أية مخالفة على مسؤولية المحاسب العمومي و بقرار المؤقت في الحالات الأخرى، حيث يبلغ هذا الأخير (القرار المؤقت) إلى المحاسب العمومي المعني و الذي منح له مدة شهر

<sup>200</sup> - أنظر المادتين 74 و 75، من أمر رقم 95-20، مرجع سابق.

<sup>201</sup> - أنظر المادة 77، من المرجع نفسه.

<sup>202</sup> - شبري عزيزة، مرجع سابق، ص 1055.

<sup>203</sup> - أنظر المادة 1/78 من أمر رقم 95-20، مرجع سابق.

من تاريخ التبليغ لإرسال إجابته إلى مجلس المحاسبة والتي تكون مرفقة بكل المستندات الثبوتية لإبراء ذمته عن الاقتضاء.<sup>204</sup>

عندما لا يلتزم المحاسبين العموميين بما تم ذكره سابقا، أو بالأحرى يتأخرون عن إيداع الحسابات أو إرسال المستندات ؛ يحق لمجلس المحاسبة توقيع غرامة مالية على المحاسب العمومي تتراوح بين 5000 دج و 50000 دج<sup>205</sup>، هذا ما جاءت به المادة 15 من الأمر رقم 02-10 المعدلة لأحكام المادة 61 من الأمر رقم 20-95 ، و أكدت على هذا الأمر أيضا المادة 17 من ذات الأمر المعدلة لأحكام المادة 68 من الأمر رقم 20-95 بنصها على أن: " كل رفض تقديم أو إرسال الحسابات و المستندات و الوثائق إلى مجلس المحاسبة عند إجراء التدقيقات والتحقيقات يعرض مرتكبه لغرامة مالية تتراوح بين 5.000 دج و 50.000 دج".

يمكن للمجلس إضافة إلى ذلك توجيه أمر للمحاسب بتقديم حسابه و ذلك في آجال يحددها هذا الأخير، و في حالة انقضاء الأجل ولم يمثل المحاسب لهذا الأمر يوقع عليه إكراه مالي قدره 500 دج يوميا لمدة لا تتجاوز 60 يوما عن كل تأخير صدر عنه.<sup>206</sup>

يتضح لنا مما سبق أن المشرع الجزائري أحاط المحاسبين العموميين برقابة صارمة يمارسها مجلس المحاسبة، إذ أنه فيما يخص خاصة الغرامات المالية التي يوقعها عليه المجلس أصبحت تقدر ب 5000 دج و 50000 دج، بينما كانت تقدر فقط ب 1000 دج قبل صدور الأمر 02-10 الذي يعدل الأمر 20-95 ، وكذلك بالنسبة لقيمة الإكراه المالي كان في بادئ الأمر يقدر ب 100 دج وأصبح يقدر ب 500 دج.<sup>207</sup>

<sup>204</sup> - أنظر المادة 2/78 و 3 من أمر رقم 20-95، مرجع سابق.

<sup>205</sup>-أنظر المادتين 61 و 68 من المرجع نفسه، معدلة و متممة بموجب المادتين 15 و 17 من أمر رقم 02-10، مرجع سابق.

<sup>206</sup> -أنظر المادة 3/61، من المرجع نفسه، معدلة و متممة بموجب المادة 15 من أمر رقم 02-10، مرجع سابق.

<sup>207</sup>- أنظر المادة 61، من المرجع نفسه، معدلة و متممة بموجب المادة 15 من أمر رقم 02-10، مرجع سابق.

يمكن أن نستخلص في الأخير أنه باعتبار أن مجلس المحاسبة يعتبر مؤسسة رقابية يمارس اختصاص رقابي على المحاسبين العموميين ، فبذلك يمكن وصفه بأنه قاضي المحاسبين العموميين، وذلك بالنظر لطبيعة الإجراءات التي يمارسها<sup>208</sup>.

ثانيا: رقابة مجلس المحاسبة الانضباط المحاسبين العموميين في التسيير

منح المشرع الجزائري أيضا لمجلس المحاسبة في إطار ممارسة رقابته، حق التأكد من مدى احترام المحاسبين العموميين لقواعد الانضباط المتعلقة بتسيير الميزانية و المالية<sup>209</sup>، أي مدى احترامهم للأحكام التشريعية و التنظيمية التي تقوم على استعمال و تسيير الأموال العمومية و الوسائل المالية للدولة<sup>210</sup>، و في هذا المجال أي خرق لهذه القواعد يعتبر مخالفات يتم المعاقبة عليها من قبل غرفة الانضباط الميزانياتي و المالي، و التي هي غرفة مختصة بمجلس المحاسبة أوكل لها المشرع الجزائري رقابة المخالفات المالية المرتكبة في مجال تسيير الميزانية العامة و المالية.<sup>211</sup>

يتعدى أيضا دور المجلس لتحميل المسؤولية على مرتكبي المخالفات المنصوص عليها في المادة 88 من الأمر رقم 20-95 و التي تشكل خرقا لقواعد الانضباط<sup>212</sup>، وهذا ما جاء في نص المادة 20 من الأمر رقم 02-10 تعدل و تتم أحكام المادة 87 من الأمر رقم 20-95 حيث نصت على أنه: " يتأكد مجلس المحاسبة من احترام قواعد الانضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية. و في هذا الاطار، يختص المجلس وفق الشروط المحددة في هذا الأمر بتحميل مسؤولية:

208 - قادري نسيم، الرقابة على الجماعات الاقليمية في النظام القانوني الجزائري، اطروحة لنيل درجة الدكتوراه في

العلوم، تخصص: قانون، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2017، ص 181.

209 - أنظر المادة 87، من أمر رقم 20-95، مرجع سابق.

210 - أنظر المادة 88 ، المرجع نفسه.

211 - عبد المالك حمريط، محمد جبري، " رقابة الانضباط و العقوبات القانونية المترتبة عن مخالفات تسيير ميزانية الدولة

في الجزائر"، مجلة الدراسات القانونية و الاقتصادية، المجلد 05، العدد 01، جامعة البليدة 02، 2022، ص 418.

212 - أنظر المادة 88 من أمر رقم 20-95، مرجع سابق.

- أي مسؤول أو عون في المؤسسات أو المرافق أو الهيئات العمومية المذكورة في المادة 7 و الأشخاص المذكورين في المادة 86 من هذا الأمر،
- أي مسؤول أو عون في الهيئات الأخرى و الأشخاص المعنويين الآخرين المنصوص عليهم في المواد 8 و 8 مكرر و 9 و 10 و 11 و 12 من هذا الأمر، و في الحالات الواردة في الفقرات 2 و 10 و 13 و 15 من المادة 88 من هذا الأمر، يرتكب مخالفة أو عدة مخالفات لقواعد الانضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية".

### الفرع الثاني

#### نتائج ممارسة الرقابة

يعد الاهتمام بحماية الأموال العامة مسألة أساسية لدرجة أن مسؤولية المحاسب العمومي تمتد إلى جميع العمليات المحاسبية التي يديرها ذلك ابتداء من تاريخ إنشائها إلى غاية انتهاء مهامه<sup>213</sup>، بالإضافة إلى ذلك فهي تعتبر من أولى النتائج التي تسفر عنها رقابة مجلس المحاسبة على المحاسبين العموميين و ذلك نتيجة ارتكابهم لأخطاء مهنية تمس بصفة مباشرة تنفيذ العمليات المالية، حيث تتخذ هذه الأخيرة جانبين تكون إما مسؤولية مالية (أولاً)، أو مسؤولية شخصية (ثانياً)، لكن رغم فرض المشرع الجزائري رقابة صارمة على المحاسبين العموميين من قبل مجلس المحاسبة، إلا أنه لم يغفل عن منحهم إجراءات قانونية تحميهم من حجم المسؤولية التي تقع عليهم (ثالثاً).

<sup>213</sup> KELLY Rafallo, Les avances dans le code des marchés publics - exemple de contradiction de la règle du service fait-, mémoire master II contrats publics & partenariats, faculté de droit et de science politique, université montpelli, 2013, p 26.

أولاً: المسؤولية المالية

تطرق المشرع الجزائري في إطار القانون رقم 07-23، لمسألة المسؤولية المالية للمحاسب العمومي إذ نص على أن هذه الأخيرة تقوم في حالة وجود عجز في الصندوق<sup>214</sup>، ونقصد بذلك:

- وجود فارق غير مبرر في حسابات السيولة،
- إيراد غير محصل لعدم احترام الإجراءات القانونية،
- دفع نفقة غير مبررة،
- نقص ملحوظ في القيم العينية.<sup>215</sup>

يفهم مما تم ذكره أعلاه أن حالات العجز في الصندوق تعتبر مخالفات وأخطاء ارتكبت من قبل المحاسبين العموميين المكلفين بالصندوق، إثر هذا تقع عليه المسؤولية المالية والتي يتم معاقبته عليها عن طريق إصدار قرارات تصفية باقي الحساب الصادر عن الوزير المكلف بالمالية أو الصادر عن مجلس المحاسبة.<sup>216</sup>

يقع بذلك على المحاسب العمومي تغطية ذلك العجز، وذلك عن طريق تسديده وجوبا من أمواله الخاصة مبلغا مساويا لباقي الحساب الصادر ضده<sup>217</sup>، وفي حالة ما لم يتم تغطية العجز الحاصل بالأموال الشخصية للمحاسب العمومي، يمكن التكفل بباقي الحساب عن طريق دفع

<sup>214</sup> - أنظر المادة 112 من قانون رقم 07-23، مرجع سابق.

<sup>215</sup> - أنظر المادة 04 من مرسوم تنفيذي رقم 24-345، مؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1446، الموافق 14 أكتوبر سنة 2024، يحدد شروط الأخذ بالمسؤولية المالية للمحاسبين العموميين وإجراء مراجعة باقي الحسابات، ج.ر.ج.ج.د.ش، العدد 71، صادر في 22 أكتوبر سنة 2024.

<sup>216</sup> - أنظر المادة 2/112، من القانون رقم 07-23، مرجع سابق.

<sup>217</sup> - أنظر المادة 03، من مرسوم تنفيذي رقم 24-345، مرجع سابق.

مؤقت من الخزينة العمومية، بغرض الاستعادة الفورية للتوازن المالي، وفي هذه الحالة يتم إرسال تقريراً مفصلاً إلى الوزير المكلف بالمالية من قبل المحاسب العمومي.<sup>218</sup>

### ثانياً: المسؤولية الشخصية

تقوم المسؤولية الشخصية للمحاسب العمومي عند إثبات<sup>219</sup>، وجود خرقاً بيننا في الأحكام التشريعية والتنظيمية التي تحكم استعمال وتسيير المال العام، وعن الأخطاء والمخالفات التي من شأنها أن تلحق ضرراً بالخزينة العمومية أو بهيئة عمومية.<sup>220</sup>

للتفصيل أكثر في هذه المخالفات نص المشرع الجزائري في نص المادة 88 من الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة، على التالي: "تعتبر مخالفات لقواعد الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، الأخطاء أو المخالفات الآتي ذكرها عندما تكون خرقاً صريحاً للأحكام التشريعية والتنظيمية التي تسري على استعمال وتسيير الأموال العمومية أو الوسائل المادية و تلحق ضرراً بالخزينة العمومية أو بهيئة عمومية.

يمكن المجلس في هذا الإطار أن يعاقب على:

- 1- خرق الأحكام التشريعية أو التنظيمية المتعلقة بتنفيذ الإيرادات و النفقات،
- 2- استعمال الاعتمادات أو المساعدات المالية التي تمنحها الدولة والجماعات الإقليمية و المؤسسات العمومية أو الممنوحة بضمن منها لأهداف غير الأهداف التي منحت لأجلها صراحة،
- 3- الالتزام بالنفقات دون توفر الصفة أو السلطة أو خرقاً للقواعد المطبقة في مجال الرقابة القبليّة،

<sup>218</sup> - أنظر المادة 09، من مرسوم تنفيذي رقم 24-345، مرجع سابق.

<sup>219</sup> - بلحسين كززة، الرقابة المالية على النفقات العمومية - المراقب المالي، المحاسب العمومي-، الماهر للطباعة والنشر، سطيف، 2023، ص 69.

<sup>220</sup> - أنظر المادة 4/112 من قانون رقم 23-07، مرجع سابق، للتفصيل أكثر أنظر المادة 88 من أمر رقم 95-20.

- 4- الالتزام بالنفقات دون توفر الاعتمادات أو تجاوز الترخيصات الخاصة بالميزانية،
- 5- خصم نفقة بصفة غير قانونية من أجل إخفاء، إما تجاوزا ما في الاعتمادات، وإما تغييرا للتخصيص الأصلي للالتزامات أو القروض المصرفية الممنوحة لتحقيق عمليات محددة،
- 6- تنفيذ عمليات النفقات الخارجة بشكل واضح عن هدف أو مهمة الهيئات العمومية،
- 7- الرفض غير المؤسس للتأشيرات أو العراقيل الصريحة من طرف هيئات الرقابة القبلية أو التأشيرات الممنوحة خارج الشروط القانونية،
- 8- عدم احترام الأحكام القانونية أو التنظيمية المتعلقة يمسك المحاسبات وسجلات الجرد، و الاحتفاظ بالوثائق و المستندات الثبوتية،
- 9- التسيير الخفي للأموال أو القيم أو الوسائل أو الأملاك العامة،
- 10- كل تهاون يترتب عنه عدم دفع حاصل الإيرادات الجبائية التي كانت موضوع اقتطاع من المصدر في الآجال، و وفق الشروط التي أقرها التشريع المعمول به،
- 11- التسبب في إلزام الدولة أو الجماعات الإقليمية أو الهيئات العمومية بدفع غرامة تهديدية أو تعويضات مالية نتيجة عدم التنفيذ الكلي أو الجزئي أو بصفة متأخرة لأحكام القضاء،
- 12- الاستعمال التعسفي للأجراء القاضي بمطالبة المحاسبين العموميين بدفع النفقات على أسس غير قانونية أو غير تنظيمية،
- 13- أعمال التسيير التي تتم باختراق قواعد إبرام و تنفيذ العقود التي ينص عليها قانون الصفقات العمومية،
- 14- عدم احترام القوانين التي تخضع لها عمليات بيع الأملاك العمومية التي لم تعد صالحة للاستعمال أو المحجوزة من طرف الإدارات و الهيئات العمومية،
- 15- تقديم وثائق مزيفة أو خاطئة إلى مجلس المحاسبة أو إخفاء مستندات عنه".

أضفت المادة 89 من الأمر السالف الذكر أنه يعاقب مرتكبي المخالفات المنصوص عليها في المادة أعلاه، بغرامة مالية يصدرها مجلس المحاسبة إذ يشترط في مبلغ الغرامة أن لا يتعدى المرتب السنوي الإجمالي الذي يتقاضاه العون المخالف عند ارتكاب المخالفة<sup>221</sup>، كما لا يمكن توقيع هذه الغرامات بعد مضي 10 سنوات من مضي المخالفة وهذا فيما يخص المخالفات المرتكبة في مجال الانضباط و تسيير الميزانية و المالية.<sup>222</sup>

تجدر الإشارة أن المشرع الجزائري في إطار القانون رقم 21-90 (الملغى)، فصل أكثر فيما يخص مسؤولية المحاسب العمومي من الجانب المالي و الجانب الشخصي وذلك في نصوص المواد ( 38 ، 41 ، 42 ، 43 ، 44،45 )<sup>223</sup>، على عكس القانون رقم 07-23 نص بصورة سطحية على هذه المسألة، و أيضا الجدير بالذكر أن المرسوم التنفيذي رقم 24-345 تطرق لمسألة المسؤولية المالية للمحاسب العمومي دون المسؤولية الشخصية التي تقوم على عدة مخالفات، هذا ما يجعلنا للقول أن هذه الأخيرة لم تختلف عن ما ورد في القانون رقم 21-90 والأمر رقم 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة.

من الجدير بالذكر أيضا أن المشرع الجزائري في ظل القانون رقم 21-90(الملغى)، نص في مضمون المادة 40 منه على نوع آخر من المسؤولية و هي المسؤولية التضامنية، والتي تكون بين المحاسبين العموميين و الأشخاص الموضوعين تحت سلطته<sup>224</sup>، لكن الملاحظ أن في القانون رقم 07-23، المشرع الجزائري تخلى عن هذه الأخيرة، و نص على كل من المحاسبين العموميين و الأشخاص الموضوعين تحت إمرتهم تكون مسؤوليتهم مسؤولية شخصية و مالية عن كل العمليات الموكلة إليه، وهذا ما قد جاء في نص المادة 1/112 من القانون السالف الذكر إذ تنص على

221 - أنظر المادة 87، من أمر رقم 95-20، مرجع سابق.

222 - أنظر المادة 90، مرجع نفسه.

223 - أنظر المواد 38، 41، 42، 43، 44، 45 من قانون رقم 21-90، مرجع سابق.

224 - أنظر المادة 40، من المرجع نفسه.

أن: "المحاسبون العموميون و مفوضوهم و الأعوان الموضوعون تحت سلطتهم والوكلاء الماليون مسؤولون شخصيا و ماليا عن العجز الحاصل في الصندوق".

أيضا أضاف في الفقرة الثانية من ذات المادة أن كل من مجلس المحاسبة والوزير المكلف بالمالية هم المخول لهم المعاقبة عن الأخطاء والمخلفات المرتكبة وذلك من خلال إصدار قرارات تصفية باقي الحساب.<sup>225</sup>

### ثالثا: ضمانات حماية المحاسبين العموميين

منح المشرع الجزائري ضمانتين أساسيتين لتقليل عبئ المسؤولية الموقعة على المحاسب العمومي و تتمثلان في:

#### أ. إعفاء المحاسب العمومي من المسؤولية

يعتبر الإعفاء من المسؤولية ضمانا من الضمانات التي منحت للمحاسب العمومي لحمايته من حجم المسؤولية المالية التي ستقع عليه جراء ارتكابه لأخطاء مهنية، وذلك إثر ممارسته لمهامه أثناء تنفيذ الميزانية، إذ نصت على هذا العنصر المادة 113 من القانون رقم 07-23، و التي تنص: "يمكن للوزير المكلف بالمالية منح إبراء من المسؤولية أو إعفاء جزئيا أو كليا من تصفية باقي الحساب المنطوق به في حق المحاسبين العموميين و مفوضيهم و الأعوان الموضوعين تحت سلطتهم و كذا الوكلاء الماليين، في حالات إثبات حسن النية أو حالات القوة القاهرة".

يفهم من نص المادة المذكورة أعلاه أن إعفاء المحاسبين العموميين من المسؤولية يتخذ شكلين إما يكون إعفاء جزئي أو كلي للمسؤولية، ويكون ذلك بناء على أساس إثبات حالات حسن النية أو حالات القوة القاهرة؛ بمعنى أن الإعفاء الجزئي للمحاسب العمومي من المسؤولية

<sup>225</sup> - أنظر المادة 112، من قانون رقم 07-23، مرجع سابق.

ينتج عنه دفع جزء من المبلغ المالي المترتب عليه، و الإعفاء الكلي من المسؤولية ينتج عن الحالات إثبات النية أو حالات القوة القاهرة.<sup>226</sup>

منح المشرع الجزائري للوزير المكلف بالمالية، حق النظر في طلبات الإعفاء من المسؤولية المرسله من طرف المحاسبين العموميين المسؤولين ماليا عن تصفية باقي الحساب المنطوق به<sup>227</sup>، ويستخلص في الأخير بإصدار قرار وزاري يتضمن إعفاء المحاسب العمومي من المسؤولية ويتم تبليغه عن طريق البريد المضمن مع إشعار الاستلام<sup>228</sup>، ويكون ذلك بعد أخذ رأي اللجنة الاستشارية المشكلة لدى الوكالة القضائية للخرينة<sup>229</sup>، لكن هناك حالة أي يقوم الوزير المكلف برفض طلب الإعفاء وهنا يمكن للمحاسب العمومي أن يرفع تظلم إلى الوزير المكلف بالمالية في أجل شهرين (2)، ابتداء من تاريخ تبليغه بقرار الرفض ، أما في حالة عدم قبول التظلم يمكن للمحاسب العمومي أن يقدم طعن أمام الجهات القضائية المختصة.<sup>230</sup>

تجدر الإشارة أن المنظم الجزائري قد فصل في حالتين من حالات القوة القاهرة والمتمثلة في حالة السرقة أو الضياع<sup>231</sup>، على غرار حالات إثبات النية لم يتم التفصيل فيهما لا من المشرع ولا من المنظم.

### ب. الإبراء الرجائي

منح للمحاسب العمومي كذلك الإستفادة من الإبراء الرجائي كضمانة للإعفاء من المسؤولية وذلك في حالتين، إما في حالة لم يتقدم المحاسب العمومي المدين بطعن عن رفض

<sup>226</sup> - عيادي أمال، زاوي فاطمة الزهراء، بورقعة نسيمة، مرجع سابق، ص 64

<sup>227</sup> - أنظر المادة 14 من مرسوم تنفيذي رقم 24-345، مرجع سابق.

<sup>228</sup> - أنظر المادة 20، من المرجع نفسه.

<sup>229</sup> - أنظر المادة 15، من المرجع نفسه.

<sup>230</sup> - أنظر المادة 10، من المرجع نفسه .

<sup>231</sup> - أنظر المادة 13، من المرجع نفسه.

التظلم الصادر بشأن تصفية باقي الحساب، أو لم يتقدم بطلب الإعفاء الكلي أو الجزئي من المسؤولية، أو في حالة رفض طلبه من الإعفاء الكلي أو الجزئي من قبل الوزير المكلف بالمالية.<sup>232</sup>

يقوم المحاسب العمومي فيما يخص هذا الإجراء بتقديم طلب إلى الوزير المكلف بالمالية، يلتمس فيه إبراء رجائي من باقي الحساب المتروك عليه، وعليه يتم منح الإبراء الرجائي للمحاسب العمومي بموجب قرار وزاري صادر عن الوزير المكلف بالمالية، وذلك بعد الأخذ برأي لجنة المنازعات<sup>233</sup>، ويكون ذلك في حال لم يستطع المعني استيفاء الدين<sup>234</sup>، ويبلغ هذا القرار للمحاسب العمومي المعني عن طريق البريد المضمن مع إشعار بالاستلام.<sup>235</sup>

ينتج عن قبول منح الإبراء الكلي أو الجزئي، تحمل الهيئة المعنية دفع المبلغ من ميزانيتها الخاصة، حيث تقوم الهيئة المعنية قبل الدفع بالتأكد من الوضعية المالية للمحاسب العمومي.<sup>236</sup>

## المطلب الثاني

### رقابة المفتشية العامة للمالية

تعتبر المفتشية العامة للمالية الجهاز الثاني المكلف بالرقابة المالية البعدية، إذ يعتبر بصورة أوضح جهازا للتفتيش المالي تم إنشائه لغرض الحفاظ على المال العام<sup>237</sup>، حيث تمارس رقابة على

<sup>232</sup> - أنظر المادة 16، من مرسوم تنفيذي رقم 24-345، مرجع سابق.

<sup>233</sup> - أنظر المادة 18، من المرجع نفسه.

<sup>234</sup> - أنظر المادة 17، من المرجع نفسه.

<sup>235</sup> - أنظر المادة 20، من المرجع نفسه.

<sup>236</sup> - أنظر المادة 21، من المرجع نفسه.

<sup>237</sup> - خلوفي لامين، وعلي نبيل، المركز القانوني للمفتشية العامة للمالية في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص: قانون الهيئات الإقليمية و الجماعات المحلية، قسم القانون العام، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة-بجاية-، 2016، ص 07.

كل المتدخلين في تنفيذ الميزانية من خلال رقابة حسن التسيير المالي والمحاسبي<sup>238</sup>، لذا سنتطرق للتفصيل في مضمون أو كيفية ممارسة هذه الرقابة خاصة على المحاسبين العموميين (فرع أول)، وكذا النتائج المترتبة عنها (فرع ثان).

## الفرع الأول

### كيفية ممارسة الرقابة

تنص المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272<sup>239</sup>، أنه: "تمارس رقابة المفتشية العامة للمالية على التسيير المالي والمحاسبي لمصالح الدولة والجماعات الإقليمية وكذا الهيئات والأجهزة والمؤسسات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية.

وتمارس الرقابة أيضا على:

- المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي التجاري،
- هيئات الضمان الاجتماعي التابعة للنظام العام والاجباري وكذا كل الهيئات ذات الطابع الاجتماعي والثقافي التي تستفيد من مساعدة الدولة أو الهيئات العمومية،
- كل مؤسسة عمومية أخرى مهما كان نظامها القانوني".

بناء على هذا الأساس يخضع المحاسب العمومي باعتباره عون من الأعوان الماليين المكلفين بالتسيير المالي والمحاسبي لمصالح للدولة لرقابة المفتشية العامة للمالية، والتي تتمحور رقابتها حول التدقيق والتقييم (أولاً)، وكذا التحقيق وإنجاز الخبرات (ثانياً).

<sup>238</sup> - عيادي أمال، زاوي فاطمة زهراء، بورقعة نسيم، مرجع سابق، ص 58.

<sup>239</sup> - مرسوم تنفيذي رقم 08-272، مؤرخ في 06 رمضان عام 1429، الموافق 06 سبتمبر سنة 2008، يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية، ج.ر.ج.د.ش، العدد 50، صادر في 07 سبتمبر سنة 2008.

<sup>239</sup> - أنظر المادة 05، من مرسوم تنفيذي رقم 08-272، مرجع سابق.

## أولاً: التدقيق و التقييم

تختص المفتشية العامة للمالية بعملية التدقيق والتقييم على العمليات المالية التي يقوم بها المحاسب العمومي، والتي يقوم عليها إما مفتشون عامون أو مفتشون ماليون<sup>240</sup>، بالإضافة إلى إمكانية إشراك أعوان مؤهلين من قطاع المؤسسات الادارية العمومية وذلك بترخيص من السلطة التابعين لها، كما يمكن لها استشاره مختصين وخبراء.<sup>241</sup>

تقوم المفتشية العامة للمالية فيما يخص مهمة التدقيق في العمليات المالية بمراقبة<sup>242</sup>:

- سير الرقابة الداخلية وفعالية هياكل التدقيق،
- شروط تطبيق التشريع المالي والمحاسبي،
- التسيير المالي والمحاسبي و تسيير الأملاك،
- إبرام الصفقات والطلبات العمومية و تنفيذها،
- دقة المحاسبات وصدقها و تنظيمها،
- مستوى الإنجازات مقارنة بالأهداف،
- شروط تعبئة الموارد المالية،
- تسيير اعتمادات الميزانية و استعمال وسائل السير،
- شروط منح واستعمال المساعدات والإعانات التي تقدمها الدولة والجماعات الإقليمية والهيئات والمؤسسات العمومية،
- تطابق النفقات المسددة مع الأهداف المتبعة بطلب الهبة العمومية.

أما فيما يتعلق بمهمة التقييم فهي تقوم<sup>243</sup>:

<sup>240</sup> - قادري نسيم، مرجع سابق، ص 164.

<sup>241</sup> - أنظر المادة 10 من مرسوم تنفيذي رقم 08-272، مرجع سابق.

<sup>242</sup> - أنظر المادة 05، من المرجع نفسه.

- القيام بالدراسات والتحليل المالية والاقتصادية من أجل تقدير فاعلية وفعالية إدارة وتسيير الموارد المالية والوسائل العمومية الأخرى،
- إجراء دراسات مقارنة وتطويرية لمجموعات قطاعات أو ما بين قطاعات،
- تقييم تطبيق الأحكام التشريعية والتنظيمية وكذا تلك المتعلقة بالتنظيم الهيكلي، وذلك من ناحية تناسقها وتكيفها مع الأهداف المحددة،
- تحديد مستوى الإنجازات مقارنة مع الأهداف المحددة، والتعرف على نقائص التسيير وعوائقه، وتحليل أسباب ذلك.

### ثانيا: التحقيق وإنجاز الخبرات

تكلف المفتشية العامة للمالية إضافة إلى مهمة التدقيق والتقييم، القيام بالتحقيق وإنجاز الخبرات، ويكون ذلك استجابة للبرنامج السنوي الذي تعده المفتشية العامة للمالية، والذي يعرض على الوزير المكلف بالمالية، ويكون وفق الأهداف المحددة أو تبعا لطلبات أعضاء الحكومة أو الهيئات والمؤسسات المؤهلة<sup>244</sup>، والمتمثلة في مجلس المحاسبة، المجلس الشعبي الوطني، السلطات القضائية.<sup>245</sup>

يتم في هذا الإطار قيام المفتشية العامة للمالية بتدخلات فجائية من شأنها أن تساعد في اتخاذ تدابير مناسبة للقيام بهذه المهام هذا ما نصت عليه المادة 14 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272 إذ تنص على أن: "تم تدخلات المفتشية العامة للمالية في عين المكان وعلى الوثائق. وتكون الفحوص والتحقيقات فجائية. تكون مهمات الدراسات أو التقييمات أو الخبرات موضوع تبليغ مسبق".

<sup>243</sup> - أنظر المادة 3/04، من مرسوم تنفيذي رقم 08-272، مرجع سابق.

<sup>244</sup> - أنظر المادة 13، من المرجع نفسه.

<sup>245</sup> - قادري نسيمة، مرجع سابق، ص 165.

يفهم من نص المادة أن المنظم الجزائري اشترط في هذه المهمة أن تكون بناءً تبليغ مسبق، إضافة إلى ذلك بعثة المفتشين تقوم بالمعاينة دون إشعار مسبق وهذا لغرض التحقق واكتشاف أي تلاعبات قد يقوم بها الفاعلون في تسيير المال العام، ما يستلزم على كل المسؤولين أن يقوموا بتوثيق وإثبات كل العمليات المنجزة ذلك لأن الرقابة تكون مستندية مما يجعلها تعد كوسيلة دفاع ضد أي عقوبة قد تفرض عليهم بحجة التقصير في ممارسة المهام.<sup>246</sup>

تنص المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272، على الرقابة التي تقوم بها المفتشية العامة للمالية في هذا الإطار إذ تنص كالتالي: "تقوم المفتشية العامة للمالية بما يأتي:

- رقابة تسيير الصناديق، وفحص الأموال والقيم والسندات والموجودات من أي نوع والتي يحوزها المسكرون أو المحاسبون،
- التحصيل على كل مستند أو وثيقة تبريرية ضرورية لفحصهم، بما في ذلك التقارير التي تعدها أية هيئة رقابية وأية خبرة خارجية،
- تقديم أي طلب معلومات شفاهي أو كتابي،
- القيام، في الأماكن، بأي بحث وإجراء أي تحقيق، بغرض رقابة التصرفات أو العمليات المسجلة في الحسابات،
- الاطلاع على السجلات والمعطيات أيا كان شكلها،
- التيقن من صحة المستندات المقدمة وصدق المعطيات والمعلومات الأخرى المبلغة،
- القيام في عين المكان بأي فحص، بغرض التيقن من صحة وتمام التقيد المحاسبي لأعمال التسيير ذات التأثير المالي، وعند الاقتضاء، معاينة حقيقة الخدمة المنجزة....".

<sup>246</sup> - زغبة سامية، مرجع سابق، ص 24.

يتضح من خلال نص المادة أعلاه أن المشرع منح المفتشية العامة للمالية حق مراجعة جميع العمليات التي أجراها المحاسبون العموميون<sup>247</sup>، وفي حالة وجود ثغرات أو تأخيرات هامة في المحاسبة يطلب من المعني القيام بأعمال تحين هذه المحاسبة أو إعادة ترتيبها وذلك دون أي تأخير.<sup>248</sup>

أما في حالة عدم وجود هذه المحاسبة أو تأخيرها أو وجود اختلال يجعل فحصها العادي مستحيلا يتم تحرير محضر قصور يرسل إلى السلطة السلبية أو السلطة الوصية المختصة من قبل مسؤولوا التفتيش، و تأمره بإعادة المحاسبة المقصود أو تحينها واللجوء إلى الخبرة عند الاقتضاء<sup>249</sup> ويشترط في ذلك إعلام المفتشية العامة بالتدابير والإجراءات المتخذة.<sup>250</sup>

بالإضافة إلى ذلك في حالة معاينة قصور أو ضرر جسيم في الرقابة المنجزة على عمل المحاسب العمومي، تقوم المفتشية العامة للمالية فورا بإبلاغ السلطة السلبية أو السلطة الوصية بغرض اتخاذ التدابير الضرورية لحماية المال العام.

بالرغم من منح المنظم الجزائري للمفتشية العامة للمالية سلطة الاطلاع على كل العمليات التي يقوم بها المحاسبون العموميون، إلا أن الملاحظ هو عدم فعالية تدخلها وذلك لانعدام تام للإجراءات الردعية الواجب اتخاذها جراء ملاحظة تجاوزات أو إهمال في التسيير<sup>251</sup>، وتجريد المفتشية من سلطة إتخاذ أي اجراءات فورية صارمة، إذ يتعين عليها فقط تقديم آراء ووضع تقارير وإرسالها إلى السلطة السلبية، وبناء على هذا فإن المفتشية العامة للمالية

247 - أنظر المادة 2/06، من مرسوم تنفيذي رقم 08-272، مرجع سابق.

248 - أنظر المادة 1/07، من المرجع نفسه.

249 - أنظر المادة 2/07، من المرجع نفسه.

250 - أنظر المادة 3/07، من المرجع نفسه.

251 - قادري نسيم، مرجع سابق، ص ص 166 167.

لا تتمتع بالاستقلالية لأنها تابعة لسلطة وزارة المالية هذا ما قد يؤثر أو يضعف من فعاليتها الرقابية.<sup>252</sup>

## الفرع الثاني

### نتائج ممارسة الرقابة

ينتج عن الرقابة الممارسة من قبل المفتشية العامة للمالية إعداد تقارير مختلفة توضح ما تم رقبته، تتمثل هذه التقارير في التقرير الأساسي (أولاً)، التقرير التلخيصي (ثانياً)، وأيضاً التقرير السنوي (ثالثاً).

### أولاً: التقرير الأساسي

تقوم المفتشية العامة للمالية باستثناء مهام التحقيقات التي تكلف بها، بإعلام المسير بالمعاينات التي استنتجتها الوحدات العملية التابعة لها في تقرير المهمة ويكون ذلك قبل تدوين الملاحظات المستنتجة في التقرير الأساسي.<sup>253</sup>

يعتبر هذا التقرير وسيلة الكشف عن كيفية تنظيم الأموال العمومية في المؤسسة أو الهيئة المراقبة من طرف المفتشية العامة للمالية، حيث تقوم هذه الأخيرة عند الإنهاء من معاينة المؤسسة بتقدير تشخيص حول كفاءة الإدارة في التسيير المالي، وذلك بموجب هذا التقرير الأساسي الذي تدون فيه كافة النقائص والانحرافات التي قد تمس القواعد المحاسبية، كما يشمل

<sup>252</sup> - دلاج محمد لخضر، نجاح عصام، " رقابة المفتشية العامة للمالية على ميزانية الجماعات المحلية"، مجلة الأستاذ الباحث

للدراستات القانونية و السياسية، المجلد 07، العدد 02، جامعة 08 ماي 1945، قلمة، 2023، ص 987.

<sup>253</sup> - أنظر المادة 20، من مرسوم تنفيذي رقم 08-272، مرجع سابق.

التقرير توصيات واقتراحات تهدف لتصحيح ومواجهة النقائص وتحسين التسيير المالي والمحاسبي<sup>254</sup>

يتم بالضرورة تبليغ التقرير الأساسي لمسير المؤسسة أو الهيئة المراقبة، لكن المعيب في هذا التقرير، أنه لا يصبح نهائياً إلا بعد تأكيد و تثبيت المعايينات التي يحتويها هذا التقرير وذلك عند نهاية الإجراء التناقضي<sup>255</sup>، و لتمكين تنفيذ هذا الأخير اشترط فيه المنظم الإجابة على المعايينات في أجل أقصاه شهرين مع الأخذ بعين الإعتبار التدابير المتخذة و/ أو المرتقبة لهذا الإجراء<sup>256</sup>، استثناء لهذا يمكن تمديد الأجل الأول لشهرين إضافيين من قبل رئيس المفتشية العامة للمالية و ذلك بعد موافقة الوزير المكلف بالمالية، و في حالة انقضاء الأجل الإضافي تصبح التقارير الأساسية المتخذة نهائية.<sup>257</sup>

### ثانياً: التقرير التلخيصي

يعتبر التقرير التلخيصي وسيلة لاختتام الإجراء التناقضي، حيث يقوم بموجبه مسير المؤسسة أو الهيئة الخاضعة للرقابة بالإجابة على التقرير الأساسي، ويتضمن هذا التقرير نتيجة المقارنة بين المعايينات المدونة في التقرير الأساسي وجواب مسير المؤسسة أو الهيئة المراقبة.<sup>258</sup> يبلغ التقرير التلخيصي للسلطة السلمية أو الوصية للمؤسسة أو الهيئة المراقبة دون غيرها<sup>259</sup>، و تقوم السلطة السلمية أو الوصية بدورها بإعلام المفتشية العامة للمالية بالتدابير الذي أثارها هذا

254 - أنظر المادة 21، من مرسوم تنفيذي رقم 08-272، مرجع سابق.

255 - أنظر المادة 22، من المرجع نفسه.

256 - أنظر المادة 1/23، من المرجع نفسه.

257 - أنظر المادة 2 / 23 و 3، من المرجع نفسه.

258 - أنظر المادة 1/24، من المرجع نفسه.

259 - أنظر المادة 2/24، من المرجع نفسه.

التقرير المبلغ<sup>260</sup>، لكن الملاحظ هنا أن المنظم الجزائري لم يحدد أي آجال قانونية للسلطة السلمية أو الوصية بشأن الرد على ما ورد في هذا التقرير مما يجعل هذه الأخيرة تتماطل وتؤخر عن الرد أو قد يتعدى الأمر لعدم الرد كليا عن التقرير، هذا ما يجعل المفتشية العامة للمالية غير قادرة على اتخاذ أي إجراء سوى تسجيل المماطلة أو انعدام الرد في التقرير السنوي.<sup>261</sup>

### ثالثا: التقرير السنوي

تقوم المفتشية العامة للمالية في ختام النشاط السنوي المكلفة به، بإعداد تقرير سنوي حول كافة نشاطها المنجز في السنة المعنية، بحيث يتضمن هذا التقرير حصيلة كل المهام التي قامت بها، بما في ذلك نشاطاتها وملخص معايناتها وكذا الأجوبة المتعلقة بها، إضافة إلى ذلك يتضمن هذا التقرير كافة الإقتراحات المتوصل إليها من خلال هذه النشاطات وذلك بهدف السعي لتحسين الأحكام التشريعية والتنظيمية التي تحكم تسيير هذه النشاطات.<sup>262</sup>

يتم تسليم التقرير السنوي للوزير المكلف بالمالية وذلك خلال الثلاثي الأول من السنة التي تعقب السنة التي تم فيها إنجاز هذا التقرير، إضافة إلى ذلك تقوم المفتشية العامة للمالية في نفس الوقت بإعداد تقرير يتضمن الإستجابة التي لقيتها المعائنات والتوصيات ويتم إرساله إلى السلطات المؤهلة.<sup>263</sup>

نستخلص مما ذكره فيما يخص النتائج المترتبة عن رقابة المفتشية العامة للمالية وذلك فيما يخص هذه التقارير، أن هذه المؤسسة ( المفتشية العامة للمالية ) بالرغم من أن المنظم الجزائري اعتبرها من الأجهزة التي تمارس رقابة بعدية على المال العام، أي بمعنى أنها تمارس

<sup>260</sup> - أنظر المادة 25، من مرسوم تنفيذي رقم 08-272، مرجع سابق.

<sup>261</sup> - فينيش محمد صالح، مرجع سابق، ص 227.

<sup>262</sup> - أنظر المادة 1/26، من مرسوم تنفيذي رقم 08-272، مرجع سابق.

<sup>263</sup> - أنظر المادة 2/26 و3، من المرجع نفسه.

اختصاص رقابي إلا أنها تفتقر بشكل واضح لأي إجراء ردعي يصف هذا الإختصاص الذي تقوم به، إذ أن نتائج رقابتها تبقى مجرد ملاحظات و نتائج غير ملزمة للهيئات المعنية بالرقابة تنتهي في الأخير بإعداد تقارير، وهذا ما يجعل الدور الذي تقوم به لا يتعدى الدور الاستشاري<sup>264</sup>، هذا ما يؤيد أيضا ما تم ملاحظته سابقا فيما يخص كيفية ممارسة مهامها، وهذا ما يدفعنا لضرورة النظر و البحث عن آليات و وسائل أكثر فعالية للزيادة من أهمية المهام التي تقوم به المفتشية العامة للمالية.<sup>265</sup>

---

<sup>264</sup> - بن حودة خديجة، دور المفتشية العامة للمالية في الرقابة على المال العام في الجزائر، مذكرة ماستر، تخصص: قانون إداري، قسم الحقوق، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2021، ص 60.

<sup>265</sup> - شيخ عبد الصديق، مرجع سابق، ص 222.

خاتمة

استخلصنا على ضوء دراستنا لموضوع مركز المحاسب العمومي في المنظومة القانونية الجزائرية سواء من الجانب العضوي أو الجانب الوظيفي، أن هذا الأخير يتمتع بمركز فعال وحساس، كونه يعد صنف من الأعوان المكلفين بتنفيذ الميزانية في الدولة والتي تعتبر بدورها من الركائز الأساسية التي تقوم عليها الدولة في كل المجالات.

اتضح لنا من خلال دراستنا لهذا العون من الجانب العضوي أنه يكتسب هذه الصفة من خلال تعيينه أو اعتماده من قبل الوزير المكلف بالمالية، كما أن القانون الجزائري قد فصل بين صنفين من المحاسبين العموميين والمتمثلين في المحاسبين المكلفين بالصندوق ومحاسبين بدون صندوق (محاسبوا التركيز المحاسبي)، ومن خلال تولى هذا المنصب المشرع فرض التزامات وجب اتباعها، كما تم ضبط علاقته مع الأعوان الماليين الآخرين المكلفين بتنفيذ الميزانية.

أما فيما يتعلق بالجانب الوظيفي للمحاسب العمومي، فتبين من خلال دراستنا أن هذا العون يقوم بالمرحلة الأخيرة لتنفيذ الميزانية (المرحلة المحاسبية)، إذ يمثل دوره الأساسي في دفع النفقات وتحصيل الإيرادات بالإضافة إلى ذلك أوكلت له مهمة الرقابة على هذه الأخيرة، وأثناء قيامه بهذه المهام فهو يخضع لرقابة بعدية تمارسها عليه مؤسسات الدولة مما ينتج عن ذلك توقيع مسؤولية عليه في حال استنتاج أي أخطاء.

تبعاً لذلك توصلنا خلال دراستنا للمحاسب العمومي كعون مكلف بتنفيذ الميزانية إلى جملة من النتائج والإقتراحات.

## أولاً: النتائج

- اشترط القانون الجزائري لتولي منصب المحاسب العمومي توفر مؤهلات مهنية.
- المشرع الجزائري في إطار قانون رقم 07-23 تخلى عن المسؤولية التضامنية (المسؤولية عن عمل الغير)، التي كانت ضمن قانون رقم 90-21 (الملغى).
- المحاسب العمومي بالرغم من أنه يعتبر كغيره من الأعوان المكلفين بتنفيذ الميزانية ونخص بذلك ذكر الأمر بالصرف والمراقب الميزانياتي إلا أنه يعتبر صمام الأمان قبل صرف المال العام.
- المنظم الجزائري في إطار مرسوم التنفيذي رقم 24-345، تخلى عن مسألة الضمانات المالية التي قد تبناها في ظل مرسوم التنفيذي رقم 91-312 سابقاً.

## ثانياً: الاقتراحات

- كان من الأجدر بالمشرع الجزائري لو خفف من شدة المسؤولية التي تقع على المحاسب العمومي ، لأنها قد تؤدي به إلى التخوف وعدم الأريحية في تأدية مهامه وخاصة لعدم تناسب الأجر المتقاضى مع حجم المسؤولية.
- كان على المشرع الجزائري أن يوسع من نطاق صلاحيات المفتشية العامة للمالية باعتبارها مؤسسة رقابية على المال العام ، وأن يمنحها آليات ووسائل ردية أثناء قيامها بالمهام الموكلة، بها وذلك مقارنة بمجلس المحاسبة الذي اعتبر قاضي المحاسبين العموميين.
- وجب على المشرع الجزائري فرض التزامات صارمة ورقابة صارمة على المراقب الميزانياتي، ذلك لأن المحاسب العمومي يقوم برقابة إضافية على ما تم رقابته سابقاً من قبل المراقب الميزانياتي، هذا ما يشكل مسؤولية أكبر على المحاسب العمومي.

## قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

أولا: الكتب

1. بلحسين كنزة، الرقابة المالية على النفقات العمومية- المراقب المالي، المحاسب العمومي-، الماهر للطباعة والنشر، سطيف، 2023.
2. بلودنين أحمد، مجلس المحاسبة في الدستور الجزائري بن السلطة والحرية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2016.
3. بن داود إبراهيم، الرقابة المالية على النفقات العامة، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2010.
4. شيخ عبد الصديق، الوجيز في المالية العامة وفقا للتشريع الجزائري، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2020.

ثانيا: الأطروحات والمذكرات الجامعية

أ- أطروحات الدكتوراه

1. تياب نادية، آليات مواجهة الفساد في مجال الصفقات العمومية، رسالة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم، تخصص: قانون، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2013.
2. خير الدين خوخة، الإستقلالية المالية للجماعات الإقليمية في القانون الجزائري، أطروحة مقدمة من أجل الحصول على شهادة الدكتوراه، تخصص: القانون العام، قانون الجماعات الإقليمية، قسم القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2020.

3. سكوتي خالد، الأجهزة الرقابية على ميزانية الدور و الفعالية رسالة من أجل نيل درجة دكتوراه دولة في العلوم، تخصص: القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2018.
4. شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه شعبة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص: تسيير المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2014.
5. فينيش محمد صالح، الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في القانون الجزائري، رسالة من أجل نيل درجة دكتوراه دولة في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة الجزائر(1) بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2012.
6. قادري نسيم، الرقابة على الجماعات الإقليمية في النظام القانوني الجزائري، أطروحة لنيل درجة الدكتوراه في العلوم، تخصص: قانون، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2017.
7. مغني نادية، دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS)، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص: إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر(03)، 2017.
8. مفتاح فاطمة، دور العنصر البشري في تحسين أداء تسيير الميزانية العامة في الجزائر، رسالة مقدمة شهادة دكتوراه علوم، تخصص: تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد ، تلمسان، 2018.

ب- المذكرات الجامعية

1. إقطال نعيمة، رقابة المحاسب العمومي في مجال الصفقات العمومية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون، تخصص: إدارة ومالية، قسم القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2018.
2. المعتر بالله ميسه، عموري إلياس، شوف أسامة، محمد عطاء الله، إجراءات تنفيذ الميزانية العمومية وفق القانون العضوي 15/18 المتعلق بقانون المالية- دراسة حالة مديرية المواصلات السلكية واللاسلكية الوطنية لولاية الوادي-، مذكرة مكاملة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، تخصص: محاسبة مالية، قسم العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2024.
3. باكرية جمال الدين، مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص: إدارة ومالية، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2017.
4. بوشني محمد الطاهر، الحماية الجنائية للمال العام، مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة ماستر أكاديمي، تخصص: قانون إداري، قسم الحقوق كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013.
5. بن حودة خديجة، دور المفتشية العامة للمالية في الرقابة على المال العام في الجزائر، مذكرة ماستر، تخصص: قانون إداري، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2021.
6. حرفوش ليلة، إفوراح فروجة، دور المحاسب العمومي والمفتشية العامة للمالية في الرقابة على مالية الجماعات الإقليمية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص:

- الهيئات الإقليمية والجماعات المحلية، قسم القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2016.
7. خلوفي لامين، وعلي نبيل، المركز القانوني للمفتشية العامة للمالية في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص: قانون الهيئات الإقليمية والجماعات المحلية، قسم القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2016.
8. نجميري ياسمين، حنون بثينة، المركز القانوني للمحاسب العمومي، مذكرة ماستر، تخصص: قانون إداري، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2021.
9. ربيعي شاكر، المسؤولية الجزائية للمحاسب العمومي في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر، تخصص: قانون جنائي وعلوم جنائية، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة العربي التبسي - تبسة، الجزائر، 2019.
10. زايدي نبيلة، مبدأ الفصل بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف، مذكرة التخرج مقدمة ضمن استكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص: إدارة ومالية، فرع القانون العام، كلية الحقوق، جامعة الجزائر (01)، 2020.
11. زغبة سامية، النظام القانوني للمحاسب العمومي، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص: قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2022.
12. زاوي نريمان، زوجي أمينة، مركز الأمر بالصرف في ميزانية الجماعات الإقليمية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص: القانون الإداري، قسم القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2024.

13. سويبي الخنساء، جهرة خديجة، دور المحاسبة العمومية في حماية المال العام، مذكرة نيل شهادة الماستر حقوق، تخصص: إدارة ومالية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2018.
14. عيادي أمال، زاوي فاطمة الزهراء، بورقة نسيم، النظام القانوني للمحاسب العمومي في ظل القانون رقم 07/23 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي، مذكرة مقدم لاستكمال المتطلبات لنيل شهادة الماستر أكاديمي، تخصص: قانون عام اقتصادي، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2024.
15. فرحان فتيحة، دحدوح يسرى، الرقابة على تنفيذ الميزانية على ضوء القانون رقم 07/23، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص: قانون إداري، قسم القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2024.
16. كرايفة حسين، دور المحاسب العمومي في مراقبة المحاسبة في المؤسسات العمومية - دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية للأومومة مستغانم-، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي في التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحميد بن باديس، مستغانم، 2017.
17. محمدي وردة، النظام القانوني للمحاسب العمومي، مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة الماستر، تخصص: القانون الإداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2023.
18. مدفوني هنده، توابتية الطاهر، عمارة نور الهدى، التكامل بين المحاسب والمراقب المالي في الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية - دراسة حالة جامعة العربي بن مهيدي أم الوافي-، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص: إدارة مالية، كلية

العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2022.

19. مقصود أميمة، سناني عفاف، رقابة المحاسب العمومي على النفقات العمومية المؤسسة العمومية للصحة الجوارية العوينات نموذجاً، مذكرة مكلمة لنيل شهادة ماستر نظام (ل.م.د)، تخصص: قانون إداري، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الشهيد الشيخ العربي التبسي، تبسة، 2023.

### ثالثاً: المقالات

1. بلحسين كنزة، لخضاري عبد المجيد، "رقابة المحاسب العمومي على النفقات العمومية بين الفعالية وإمكانية التسخير"، مجلة الحقوق و العلوم الإنسانية، المجلد 15، العدد 01، جامعة عباس لغرور خنشلة (الجزائر)، 2022، ص.ص 1597-1618.
2. بن زيان حمزة محي الدين، ياقوت مصباح، "المحاسبة العمومية في الجزائر وفق القانون 07/23 بين النظرية والتطبيق"، المجلة الجزائرية للمالية العامة، المجلد 15، العدد 01، جامعة وهران (02)، الجزائر، ص.ص 335-345.
3. بوجلال أحمد، "إجراءات تنفيذ النفقات العامة في الجزائر"، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، المجلد 15، العدد 02، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الأغواط، الجزائر، جوان 2018، ص.ص 243-259.
4. جبار بؤدالي، مكايي زويير، "نظام المسؤولية المالية للمحاسب العمومي في ظل القانون رقم 07/23"، المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية و السياسية، المجلد 8، العدد 2، جامعة طاهري محمد بشار، 2024، ص.ص 563-587.
5. حفار شافية، رحال سهام، "دور المراقب الميزانياتي في الرقابة على الصفقات العمومية قراءة في المستجدات التشريعية الأخيرة"، المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية

- والسياسية، المجلد الثامن، العدد الثاني، جامعة الشاذلي بن جديد، بالطارف، 2024،  
ص ص 494-517.
6. سكوتي خالد، " دور المحاسب العمومي في مراقبة الميزانية"، مجلة الإجتهد للدراسات  
القانونية والاقتصادية، المجلد 09، العدد 03، جامعة غرداية، الجزائر، 2020، ص.ص  
91-104.
7. شبري عزيزة، " دور مجلس المحاسبة الجزائري في الرقابة على الحسابات العمومية -  
مقاربة تحليلية-"، مجلة الفكر القانوني و السياسي، المجلد السادس، العدد الأول، جامعة  
محمد خيضر، بسكرة، 2022، ص.ص 1049 - 1060.
8. مداحي عثمان، "القوائم المالية: محدداتها ومميزاتها"، مجلة أبعاد إقتصادية، المجلد 02، عدد  
01، جامعة البليدة، 2012، ص.ص 215-236.
9. مغني نادية، عامر مريم، مفتاح حمزة، " نظام المحاسبة العمومية في الجزائر: بين طبيعة  
ومتطلبات الأطر التنظيمية السارية وواقع الممارسات العملية"، مجلة الأداء، العدد 01،  
جامعة الجزائر 03، ص.ص 54-71.

#### رابعاً: النصوص القانونية

##### أ- الدستور

- دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1996، منشور بموجب مرسوم  
رئاسي رقم 96-438، مؤرخ في 07 ديسمبر 1996، ج.ر.ج.د.ش، عدد 76،  
صادر في 08 ديسمبر 1996، معدل و متمم بالقانون رقم 02-03، مؤرخ في 10  
أفريل 2002، ج.ر.ج.د.ش، عدد 25، صادر في 14 أفريل 2002، وبالقانون  
رقم 08-19، مؤرخ في 15 نوفمبر 2008، ج.ر.ج.د.ش، عدد 63، صادر في 16  
نوفمبر 2008، وبالقانون رقم 16-01، مؤرخ في 06 مارس 2016، ج.ر.ج.د.ش،

عدد 14، صادر في 07 مارس 2016، و بمرسوم رئاسي رقم 20 - 442، مؤرخ في 30 ديسمبر 2020، ج.ر.ج.د.ش، عدد 82، صادر في 30 ديسمبر 2020.

### ب- النصوص التشريعية

1. قانون رقم 90-21، مؤرخ في 24 محرم عام 1411، الموافق 15 غشت سنة 1990، يتعلق بالحاسبة العمومية، ج.ر.ج.د.ش، عدد 35، صادر في 15 أوت 1990. (ملغى)

2. أمر رقم 95-20، مؤرخ في 19 صفر 1416، الموافق 17 يوليو 1995، المتعلق بمجلس الحاسبة، ج.ر.ج.د.ش، العدد 39، صادر في 23 يوليو 1995، معدل ومتمم بموجب أمر رقم 10-02، مؤرخ في 16 رمضان عام 1431، الموافق 26 غشت سنة 2010، ج.ر.ج.د.ش، العدد 50، صادر في 01 سبتمبر 2010.

3. أمر رقم 06-03، مؤرخ في 19 جمادى الثانية عام 1427، الموافق 15 يوليو سنة 2006، يتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، ج.ر.ج.د.ش، العدد 46، صادر في 16 يوليو سنة 2006.

4. قانون رقم 10-01، مؤرخ في 16 رجب عام 1431، الموافق 29 يونيو سنة 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج.ر.ج.د.ش، عدد 42، صادر في 11 يوليو سنة 2010.

5. قانون رقم 11-10، مؤرخ في 20 رجب عام 1432، الموافق 22 يونيو سنة 2011، يتعلق بالبلدية، ج.ر.ج.د.ش، عدد 37، صادر في 03 يوليو 2011، معدل ومتمم لبعض أحكامه بموجب الأمر 21-13، مؤرخ في 22 محرم عام 1443، الموافق 31 غشت سنة 2021، يتعلق بالبلدية، ج.ر.ج.د.ش، عدد 67، صادر في 31 غشت 2021.

6. قانون رقم 07-23، مؤرخ في 3 ذي الحجة عام 1444، الموافق 21 يونيو سنة 2023، يتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، ج.رج.ج.د.ش، عدد 45، صادر 25 جوان 2023.

### ج: النصوص التنظيمية

1. مرسوم تنفيذي رقم 311-91، مؤرخ في 28 صفر عام 1412، الموافق 7 سبتمبر 1991، يتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم، ج.رج.ج.د.ش، عدد 43، صادر في 07 سبتمبر 1991، معدل ومتمم بموجب مرسوم تنفيذي رقم 11-331، مؤرخ في 21 شوال عام 1432، الموافق 19 سبتمبر سنة 2011، ج.رج.ج.د.ش، عدد 52، صادر في 21 سبتمبر 2011، (ملغى)

2. مرسوم تنفيذي رقم 312-91، مؤرخ في 28 صفر عام 1412، الموافق 7 سبتمبر 1991، يحدد شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحسابات وكيفية اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين، ج.رج.ج.د.ش، عدد 43، صادر في 09 ربيع الأول عام 1412، (ملغى)

3. مرسوم تنفيذي رقم 313-91، مؤرخ في 28 صفر عام 1412، الموافق 7 سبتمبر عام 1991، يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرين بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها، ج.رج.ج.د.ش، عدد 43، صادر في 17 سبتمبر 1991، معدل ومتمم بموجب مرسوم تنفيذي رقم 11-332، مؤرخ في 21 شوال عام 1432، الموافق 19 سبتمبر 2011، ج.رج.ج.د.ش، عدد 52، صادر في 21 سبتمبر سنة 2011، (ملغى)

4. مرسوم تنفيذي رقم 272-08، مؤرخ في 06 رمضان عام 1429، الموافق 06 سبتمبر سنة 2008، يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية، ج.رج.ج.د.ش، العدد 50، صادر في 07 سبتمبر سنة 2008.

## قائمة المراجع

5. مرسوم تنفيذي رقم 11-31، مؤرخ في 22 صفر عام 1432، الموافق 27 يناير سنة 2011، يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج.رج.ج.د.ش، عدد 07، صادر في 2 فبراير 2011.
6. مرسوم تنفيذي رقم 11-381، مؤرخ في 25 ذي الحجة عام 1432، الموافق 21 نوفمبر سنة 2011، يتعلق بمصالح المراقبة المالية، ج.رج.ج.د.ش، عدد 64، صادر في 27 نوفمبر سنة 2011.
7. مرسوم تنفيذي رقم 24-90، مؤرخ في 12 شعبان عام 1445، الموافق 22 فبراير سنة 2024، يحدد محتوى وكيفيات تطبيق المحاسبة العمومية، ج.رج.ج.د.ش، عدد 15، صادر في 29 فبراير سنة 2024.
8. مرسوم تنفيذي رقم 24-92، مؤرخ في 12 شعبان عام 1445، الموافق 22 فبراير سنة 2024، يحدد شروط وكيفيات الاستخلاف وتفويض الإمضاء وتعيين الأمرين بالصرف المكلفين، ج.رج.ج.د.ش، عدد 15، صادر في 29 فبراير سنة 2024.
9. مرسوم تنفيذي رقم 24-343، مؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1446، الموافق 14 أكتوبر 2024، يحدد كيفيات تعيين واعتماد المحاسبين العموميين، ج.رج.ج.د.ش، عدد 71، صادر في 22 أكتوبر 2024.
10. مرسوم تنفيذي رقم 24-344، مؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1446، الموافق 14 أكتوبر سنة 2024، يحدد إجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين، ج.رج.ج.د.ش، العدد 71، صادر في 22 أكتوبر سنة 2024.
11. مرسوم تنفيذي رقم 24-345، مؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1446، الموافق 14 أكتوبر سنة 2024، يحدد شروط الأخذ بالمسؤولية المالية للمحاسبين العموميين وإجراء مراجعة باقي الحسابات، ج.رج.ج.د.ش، العدد 71، صادر في 22 أكتوبر سنة 2024.

12. مرسوم تنفيذي رقم 24-347، مؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1446، الموافق 14 أكتوبر سنة 2024، يحدد كفايات ممارسة الرقابة الميزانية، ج.رج.ج.د.ش، عدد 72، صادر في 27 أكتوبر سنة 2024.

13. مرسوم تنفيذي رقم 24-358، مؤرخ في 5 جمادى الأولى عام 1446، الموافق 7 نوفمبر سنة 2024، يحدد آجال دفع النفقات وكفايات تحصيل الإيرادات وشروط قبول القيم المنعدمة، ج.رج.ج.د.ش، العدد 74، صادر في 7 نوفمبر سنة 2024.

### خامسا: التعليمات

- تعليمة رقم 9796، المؤرخة في 20/12/2022، تحدد كيت مسك المراقب الميزانياتي لمحاسبة الالتزامات ومحتواها، الصادرة عن المديرية العامة للميزانية، تم الإطلاع عليها يوم 28/04/2025، على الساعة 14:33، متوفرة على الموقع الإلكتروني : <https://www.mesrs.dz>

### سادسا: المواقع الإلكترونية

- الشميمري أحمد، مفهوم الرقابة، تم الإطلاع عليه بتاريخ 29 مارس 2025، على الساعة 15:56 سا، في الموقع الإلكتروني : <https://edarah.net>

### المراجع باللغة الفرنسية

#### A. Ouvrages

1. **BISSAD Ali**, Manuel Comptabilité Public : Budget, Agent et Comptes, école nationale des impots, 2001.
2. **MAGNET Jaque**, Les Comptables Publique, Libraire Générale De Droit Et De Jurisprudence, E.J.A , 1995 .

**B. Mémoire**

**KELLY Rafallo**, Les avances dans le code des marchés publics- exemple de contradiction de la règle du service fait-, mémoire master II contrats publics & partenariats, faculté de droit et de science politique, université de Montpellier, 2013.

**C. Texte juridique**

Décret n° 2012-1246, du 7 novembre 2012, relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, in [www.legifrance.gouv.fr](http://www.legifrance.gouv.fr).

# فهرس المحتويات

قائمة بأهم المختصرات

1.....	مقدمة.....
6.....	الفصل الأول مركز المحاسب العمومي من الجانب العضوي.....
8.....	المبحث الأول ماهية المحاسب العمومي.....
8.....	المطلب الأول المقصود بالمحاسب العمومي.....
9.....	الفرع الأول تعريف المحاسب العمومي.....
9.....	أولا : التعريف الاصطلاحي.....
10.....	ثالثا: التعريف القانوني.....
11.....	الفرع الثاني إستحقاق منصب المحاسب العمومي.....
11.....	أولا: كيفية تعيين المحاسب العمومي.....
	أ.التعيين المباشر 13
14.....	ب.التعيين بناء على إقتراح.....
15.....	ثانيا: إعتتماد المحاسب العمومي.....
18.....	المطلب الثاني أصناف المحاسبين العموميين.....
18.....	الفرع الأول محاسبوا الصندوق.....
19.....	أولا : المحاسبون العموميون الرئيسيون.....
22.....	ثانيا: المحاسبون العموميون الثانويون.....
23.....	الفرع الثاني محاسبوا التركيز المحاسبي.....
24.....	أولا: الفرق بين المحاسب العمومي الرئيسي و محاسبوا التركيز المحاسبي.....
25.....	ثانيا : أثر رفض تقديم حساب التسيير لمحاسبوا التركيز المحاسبي.....
26.....	المبحث الثاني خصوصية مركز المحاسب العمومي من الناحية العضوية.....
26.....	المطلب الأول إلتزامات المحاسب العمومي وإنهاء مهامه.....
27.....	الفرع الأول إلتزامات المحاسب العمومي.....

27	أولاً: تأدية اليمين.....
28	ثانياً: تقديم ضمانات مالية.....
29	ثالثاً: تسلم المهام.....
29	الفرع الثاني إنهاء مهام المحاسب العمومي.....
29	أولاً: الحالة الطبيعية كأصل.....
30	ثانياً: الحالة الغير العادية كاستثناء.....
30	أ- الوفاة.....
31	ب. التخلي عن المنصب.....
32	المطلب الثاني علاقة المحاسب العمومي بغيره من الأعوان الماليين.....
32	الفرع الأول علاقة المحاسب العمومي بالمراقب الميزانياتي.....
32	أولاً : تعريف المراقب الميزانياتي.....
35	ثانياً: طبيعة العلاقة بين المحاسب العمومي و المراقب الميزانياتي.....
37	الفرع الثاني علاقة المحاسب العمومي بالأمر بالصرف.....
38	أولاً: تعريف الأمر بالصرف.....
38	ثانياً: طبيعة علاقة المحاسب العمومي بالأمر بالصرف.....
42	الفصل الثاني مركز المحاسب العمومي من الجانب الوظيفي.....
44	المبحث الأول الدور المزدوج لمنصب المحاسب العمومي.....
44	المطلب الأول التدخل في العمليات المالية و المحاسبة العمومية.....
45	الفرع الأول التدخل في العمليات المالية.....
45	أولاً: تدخل المحاسب العمومي في مجال النفقات.....
46	ثانياً: تدخل المحاسب العمومي في مجال الإيرادات.....
47	الفرع الثاني التدخل في المحاسبة العمومية.....
47	أولاً: المحاسبة الميزانياتية.....
49	ثانياً: المحاسبة العامة.....

51	ثالثا: الحساب العام للدولة .....
53	المطلب الثاني التدخل في عملية الرقابة على العمليات المالية .....
53	الفرع الأول مجالات الرقابة.....
54	أولا : الرقابة على النفقات .....
55	أ.إحترام مدونة الوثائق الثبوتية للنفقة المحددة عن طريق التنظيم .....
55	ب.صفة الأمر بالصرف.....
55	ج.توفير الإعتمادات المالية.....
56	د.توفر السيولة ماعدا لميزانية الدولة.....
56	هـ.تبرير أداء الخدمة.....
57	و.دقة حساب مبلغ الدين.....
57	ز.دقة التقييد الميزانياتي.....
57	ح.وجود تأشيرات هيئات الرقابة المنصوص عليها في التشريع و التنظيم المعمول بهما .....
57	ط.الطابع الإبرائي للدفع .....
58	ي.عدم تقادم النفقة أو وجودها محامعارضة.....
59	ثانيا : الرقابة على الإيرادات .....
61	الفرع الثاني نتائج الرقابة الممارسة من طرف للمحاسب العمومي.....
61	أولاً: دفع النفقة.....
62	ثانيا : رفض دفع النفقة .....
	أ.الرفض المؤقت 62
63	ب.الرفض النهائي.....
63	ثالثا : تدخل الأمر بالصرف في رقابة المحاسب العمومي بإعمال إجراء التسخير.....
66	المبحث الثاني الرقابة الممارسة على المحاسب العمومي .....
66	المطلب الأول رقابة مجلس المحاسبة .....
67	الفرع الأول كيفية ممارسة الرقابة .....

67	أولاً: رقابة مجلس المحاسبة لحساب التسيير.....
70	ثانياً: رقابة مجلس المحاسبة الانضباط المحاسبين العموميين في التسيير.....
71	الفرع الثاني نتائج ممارسة الرقابة.....
72	أولاً: المسؤولية المالية.....
73	ثانياً: المسؤولية الشخصية.....
76	ثالثاً: ضمانات حماية المحاسبين العموميين.....
76	أ. إعفاء المحاسب العمومي من المسؤولية.....
77	ب. الإبراء الرجائي.....
78	المطلب الثاني رقابة المفتشية العامة للمالية.....
79	الفرع الأول كيفية ممارسة الرقابة.....
80	أولاً: التدقيق و التقييم.....
81	ثانياً: التحقيق و إنجاز الخبرات.....
84	الفرع الثاني نتائج ممارسة الرقابة.....
84	أولاً: التقرير الأساسي.....
85	ثانياً: التقرير التلخيصي.....
86	ثالثاً: التقرير السنوي.....
89	خاتمة.....
91	قائمة المراجع.....
104	فهرس المحتويات.....

# مركز المحاسب العمومي في المنظومة القانونية الجزائرية

## ملخص

يعتبر منصب المحاسب العمومي في النظام القانوني الجزائري من المناصب الفعالة والحساسة في الدولة، ذلك لأن القانون الجزائري اعتبره من الأعوان الماليين المكلفين بتنفيذ الميزانية، بل وأكثر من ذلك، فهو يعتبر صمام الأمان قبل صرف المال العام وذلك نظرا للمهام الموكلة وكذا الرقابة التي يمارسها.

طرأت على هذا المنصب جملة من الإصلاحات والتي كانت بموجب نصوص تشريعية وتنظيمية أطرت وظيفة المحاسب العمومي من الجانب العضوي وحتى الوظيفي، والتي استقبلت على بعض المسائل المرتبطة بالمنصب كما عولجت بموجب القوانين الملغاة مع معالجة جوانب أخرى بطريقة مغايرة.

**الكلمات المفتاحية:** المحاسب العمومي، النظام القانوني، الميزانية، المال العام، الرقابة.

## Résumé

Le poste occupé par le *comptable public* dans le système juridique algérien est considéré comme l'une des fonctions les plus actives et sensibles dans l'État, car la loi algérienne le considère comme étant un agent financier chargé de l'exécution du budget. Mieux encore, il est considéré comme un véritable garant de la sécurité des fonds public avant leur dépense car cela est dû aux missions et au contrôle qui lui sont assignés.

Ce poste subi une série de réforme, établies par des textes législatifs et réglementaires encadrant la fonction du comptable public tant sur l'aspect organique que sur un aspect fonctionnel, qui ont révisé certaines problématique liées au poste, telles qu'elles étaient abordées par les texte abrogé, tout en apportant un traitement différent à un autre aspect.

**Mots-clés :** le comptable public, système juridique, budget, fonds public, contrôle.