



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف بالمسيلة



التخصص: قانون اداري

كلية الحقوق والعلوم السياسية

ميدان: الحقوق

مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي بعنوان:

النظام القانوني للمحاسب العمومي

إشراف :

الأستاذ الدكتور / لجلط فواز

إعداد الطالبة:

زغبة سامية . ✓

لجنة المناقشة

رئيسا	أستاذ محاضر	أ . د . مهدي رضا
مشرفا ومقررا	أستاذ محاضر	أ . د لجلط فواز
ممتحننا	أستاذ محاضر	أ . د براهيم السعيد

السنة الجامعية: 2021-2022

الاهداء

أهدي هذا العمل إلى الوالدين الاعزاء أطال الله في عمرهما
وأمدهما بالصحة والهناء.

، اللذان ربياني على حب العلم وطلبه ، ، الى كل من يشاركني
فرحة نجاحي هذا .

أهديه الى كل أفراد العائلة إخوتي و أخواتي ، وإلى ابناء الاخ
محمد و معتز .

واهديه كذلك الى كل من قدم لنا يد العون والمساعدة.

الطالبة سامية زغبة

كلمة شكر وتقدير

الحمد لله الذي أنار لي درب العلم والمعرفة و أعانني على أداء هذا الواجب ووفقني إلى انجاز هذا العمل .

أتوجه بجزيل الشكر والامتنان للاستاذ الدكتور فواز لجلط الذي منحني هذه الثقة ولم يبخل علينا بنصائحه وتوجيهاته القيمة .

كما أتقدم بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم لهذا العمل

كما أتقدم بالشكر أيضا إلى كل الأساتذة الذين درسونا في هذه المرحلة ورافقونا في هذا المسار .

المقدمة :

ترتبط المحاسبة العمومية ارتباطا وثيقا مع النصوص التشريعية ذات الطابع المالي، حيث خصها المشرع باطار قانوني يهدف الى تقنين وضبط اليات تحصيل الايرادات العمومية وتنظيم مراحل تسديد النفقات العمومية في ظل احترام ميزانيات الهيئات العمومية ذات الطابع الاداري، من اجل فرض رقابة مستمرة على اعوان المحاسبة العمومية وتحديد صلاحياتهم ومسؤولياتهم عند تنفيذ المعاملات المالية لوحدات القطاع العام لضمان مشروعية تنفيذ الميزانية ومطابقتها للانظمة والقوانين المعمول بها، وحماية المال العام من الاختلاسات والتبديد، اضافة الى تحقيق الاقتصاد في استعمال الموارد المالية .

حيث ان تصميم النظام المحاسبي يجب ان ياخذ بعين الاعتبار خصائص نشاط وحدات القطاع العام، التي لا تهدف الى تحقيق الربح، اضافة الى ضرورة احترام الضوابط القانونية التي تنظم تداول المال العام .

ولان اهمية الرقابة على المال ضرورة ملحة في اساس تقويم السياسات والبرامج العامة، و احد الركائز الاساسية التي تقام عليها الدول الحديثة في كل المجالات، اذ تعتبر الرقابة على المال العام من المعايير الحديثة في كل المجالات .

ان انجاز العمليات المالية للهيئات العمومية وكذا الرقابة عليها اثناء تنفيذ ميزانياتها تتطلب وجود قواعد ونصوص قانونية تتحكم فيها وتنظمها، وباعتبار المحاسبة العمومية القناة الرئيسية التي تمر عبرها مختلف سياسات الدولة من الناحية المالية، والاداة الفعالة في تنفيذ الميزانية العامة للدولة وبحكم انها تحدد التزامات اعوان التنفيذ خاصة الامرين بالصرف والمراقبين الماليين والمحاسبين العموميين وكذا مسؤولياتهم، بالاضافة الى مختلف الاجهزة المكلفة بالرقابة على تنفيذ الميزانية مثل المفتشية العامة للمالية ومجلس المحاسبة .

ومما سبق وباعتبار المحاسب العمومي احد الركائز الاساسية في تنفيذ تنفيذ الميزانية، وعون من اعوان المحاسبة العمومية، ونظرا للدور الفعال الذي يلعبه في حماية المال العام، والمكانة التي يحتلها في التسلسل العملي من حيث انه يمثل المرحلة الاخيرة في تنفيذ الميزانية اولاه المشرع الجزائري اهمية بالغة ونظم مهامه بترسانة من النصوص

القانونية والتشريعية .

ولقد حدد القانون 21/90 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية أعوان التنفيذ وهذا في الباب الثاني منه حيث ذكر الأعوان المكلفون بالتنفيذ، وخصص الفصل الثاني منه للمحاسب العمومي، بالإضافة الى مجموع النصوص التنظيمية والتطبيقية لهذا القانون والتي بينت كفاءات تعيين وتأهيل المحاسبين العموميين ومجال عملهم، وذلك حتى يتولوا مباشرة عملهم وفق ما تنص عليه التشريعات والقوانين ولعب دورهم في حماية المال العام.

ومن الملاحظ أن اختلاف عمل وتنوع الهيئات والمؤسسات الإدارية التي تخضع لرقابة المحاسب العمومي، وبحكم أن المحاسب العمومي موظف عمومي يخضع إلى التسلسل الإداري وسلطة وصية يتبع لها ممثلة في وزارة المالية، كان لزاما تحديد أصناف المحاسبين العموميين من حيث المهام المسندة والمرافق التي يتولون مراقبة ميزانياتها.

وفي هذا الإطار ولأهمية أعوان التنفيذ في القيام بدورهم الرقابي ومباشرتهم لإجراءات التنفيذ والمتمثلة في تسجيل وتسيير ومراقبة الأموال العمومية وتنفيذ الميزانية العامة للدولة على وجه الخصوص. وما ينجر عن هذه المهمة للوصول في الأخير إلى التنفيذ السليم للميزانية، تبرز العلاقة التي تربط بين هؤلاء الأعوان والمحاسب العمومي بصفته أحد أعوان تنفيذ الميزانية، هذه العلاقة التي تتجسد في الفصل بينهم من جهة وكذلك من جهة أخرى في التعاون والتكامل بينهم في تنفيذ الميزانية بالمفهوم الإيجابي.

والحديث عن المحاسب العمومي من الجانب القانوني والتنظيمي يقودنا إلى الحديث عن الجانب التطبيقي لعمل هذا الأخير وذلك من خلال التطرق للمهام المسندة إليه والالتزامات الواجب عليه التقيد بها من أجل أداء دور فعال ومنظم للتحقيق الغاية المنشودة وهي تنفيذ الميزانية العامة للدول وفق ما تقتضيه القوانين من التطبيق السليم لمدونة الميزانية والحرص على حماية المال العام من الاختلاس والتبذير.

ونظرا لحساسية ومكانة العمل الذي يقوم به المحاسب العمومي وجب تحديد مسؤولياته من باب تحمل المسؤولية عن الأفعال وممارساته الوظيفية، وكذا وجوب حمايته، بالإضافة إلى ضمان تادية مهامه على أكمل وجه من خلال الرقابة على أعماله

بواسطة هيئات عليا متعددة من بينها المفتشية العامة للمالية ومجلس المحاسبة. تعود أسباب اختيار هذا الموضوع إلى عدة عوامل موضوعية وأخرى ذاتية، حيث أن النظام القانوني للمحاسب العمومي جزء من النظام القانوني للمحاسبة العمومية وهو من المواضيع التي يعنى بها القانون الإداري مجال تخصصنا، وكذلك تسليط الضوء على عنصر مهم وفعال في مجال صرف النفقات وتحصيل الإيرادات لتحقيق حماية المال العام، ومن جانب حب الإطلاع على خبايا مهنة المحاسب العمومي وكذلك قصد الإلمام بموضوع أحد مجالات العمل الإداري المحاسبي الذي له علاقة مباشرة بعملنا في الإدارات العمومية والمهام المسندة لنا.

يشكل هذا الموضوع أهمية كبيرة لأنه يتعلق بالمحاسبة العمومية للدولة، والتي تتضمن الأطر والتشريعات القانونية التي ترمي إلى حماية المال العام والنفع العام، وتحقيق الشفافية و المصادقية في تسيير المعاملات المالية للدولة، وهذا ماتحاول الإصلاحات المتعلقة بنظام الدولة الوصول إليه.

ومن خلال هذه الدراسة نهدف إلى الإلمام بجملة النصوص القانونية المنظمة لمهنة المحاسب العمومي ومجال عمله، وكذا إعطاء نظرة حول علاقته بمختلف هيئات التنفيذ وإبراز مدى توفيق المشرع الجزائري في التنظيم هذا العمل ومكان الخلل الذي يشوبه، قصد إصلاحه مستقبلا وتصحيح مساره من طرف المختصين لمواكبة الحاصل في الدول المتقدمة.

2-أهمية الدراسة :

تكمن أهمية الدراسة في ابراز اهتمام المشرع الجزائري بالمحاسب العمومي من خلال ابراز المهام الموكلة اليه والمسؤوليات الملقاة على عاتقه ،وكذلك التعرف على حجم الدور الذي يقوم به المحاسب العمومي كعون من اعوان تنفيذ الميزانية العامة للدولة و كجهاز رقابي يحافظ على المال العام .

7- صياغة الاشكالية

ج

يمكن صياغة اشكالية البحث على النحو التالي :

*ماهي الاليات القانونية التي تضبط مهام المحاسب العمومي ؟

8-المنهج المتبع

اعتمدت في دراسة هذا الموضوع عل المنهج الوصفي والتحليلي ،وقد استخدمت المنهج الاول لانني بدأت البحث باستعراض المفاهيم المختلفة للمحاسب العمومي ،بعدها انتقلت الى الدراسة التحليلية لمختلف النصوص القانونية والتنظيمية المتعلقة بالمحاسب العمومي

9-عرض خطة البحث :

للاجابة على الاشكالية السابقة ،اتبعت الخطة التالية المتكونة من مقدمة وفصلين وخاتمة ،حيث خصصت في الفصل الاول الى الاطار المفاهيمي للمحاسب العمومي والذي يتضمن مبحثين ،الاول يتعلق بمفهوم المحاسب العمومي ،اما المبحث الثاني فيتعلق بتصنيفات المحاسب العمومي .

أما في الفصل الثاني ،يتناول فيه مهام ومسؤوليات المحاسب العمومي ،والذي ينقسم الى مبحثين الاول يتعلق بالمهام والمسؤوليات ،اما المبحث الثاني نتناول فيه الرقابة التي يمارسها وتمارس عليه من طرف الاجهزة الخارجية .

د

الفصل الأول : الاطار المفاهيمي للمحاسب العمومي

ان التحكم في ادارة الاموال العامة والعمل على الاستخدام الامثل لها ،لهو الشغل الشاغل للحكومات في جميع بقاع العالم منذ أمد بعيد ،لتكون المحاسبة العمومية الوسيلة التي لابد منها ،من اجل متابعة ومراقبة هذه الاموال وترشيد إنفاقها من تطلب ان تكون لها اسس وقواعد محاسبية تحكمها وتجعلها تؤدي وظيفتها بكل كفاءة ومصداقية .

ويعتبر المحاسب العمومي الركيزة الاساسية لهذه المحاسبة ،وعليه وضعت له مختلف الانظمة تشريعات وقواعد تنظيمية تحكم عمله ،وعلى هذا الاساس سنتطرق في المبحث الاول الى ماهية المحاسب العمومي وفي المبحث الثاني الى تصنيفاته .

المبحث الأول: ماهية المحاسب العمومي

لتحديد ماهية المحاسب العمومي نتطرق الى مفهوم المحاسب العمومي في
المطلب الأول ،والى شروط تعيينه وتنصيبه في المطلب الثاني .

المطلب الأول: مفهوم المحاسب العمومي

للمحاسب العمومي تعريف فقهي(الفرع الأول) وتعريف قانوني (الفرع الثاني) .

الفرع الأول: التعريف الفقهي

يعد محاسبا عموميا كل شخص طبيعي يعين قانونيا للقيام بالعمليات الخاصة
بالدولة ،سواء كانت مباشرة او بواسطة محاسبين آخرين وسواء تعلق الأمر بتحصيل
الإيرادات أو دفع النفقات ،كما يعتبر محاسبا عموميا كذلك كل من يكلف بمسك
الحسابات الخاصة للأموال العمومية أو دراستها ،وتعتبر أموالا عمومية كل ما يتعلق
بميزانية الدولة ،وحسابات خزينتها أو ميزانيات الجماعات المحلية و المؤسسات العمومية
ذات الطابع الإداري .⁽¹⁾

ويعرف كذلك المحاسب العمومي على أنه كل موظف أو عون له الصفة القانونية
للممارسة باسم الدولة والجماعات المحلية والهيئات العمومية عمليات الإيرادات والنفقات و
حيازة تداول الأموال والقيم العمومية .⁽²⁾

ويعرفه أيضا الفقيه جاك ماني jacque magnet المحاسب العمومي بأنه الموظف أو
العون العمومي المرخص له قانونا للتصرف في الأموال العمومية أو الأموال الخاصة
المنظمة⁽³⁾.

الفرع الثاني: التعريف القانوني للمحاسب العمومي

¹ (حسين الصغير،دروس في المالية والمحاسبة العمومية ، الكويت ،وكالة المطبوعات1973ص 138.

² (زغاد نصير ، بن صوشة الساسي،النظام القانوني للمحاسب العمومي ،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي
،كلية الحقوق والعلوم السياسية ،جامعة محمد بوضياف –المسيلة ،2017-2018، ص 06.

³ (محمد مسعي ،المحاسبة العمومية ، دار الهدى للطباعة والنشر، عين مليلة، 2003، ص 41.

يعرف المشرع الجزائري المحاسب العمومي من خلال تحديد المهام الموكلة له وذلك وفق نص المادة 33 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية على انه:

" يعد محاسبا عموميا كل شخص يعين قانونا للقيام بالعمليات التالية :

-تحصيل الإيرادات ودفع النفقات ،

-ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها وحفظها

-تداول الأموال أو السندات والقيم و الممتلكات والعائدات والمواد ،

-حركة حسابات الموجودات. "(1)

أي أن المحاسب العمومي هو الذي يشتغل في مؤسسة عمومية ويسمى محاسبا أو رئيس مصلحة المحاسبة او مقتصد ،ويتم تعيينه من طرف وزير المالية وتخضع أساسا لسلطته إلا انه في بعض الأحيان يتم اعتماد بعض المحاسبين العموميين وفقا للتنظيم أي أن المحاسب العمومي تكون له صفة الموظف العمومي فهو موظف لدى الدولة إما ملحق بوزارة المالية أو لدى هيئة عمومية أخرى وبمجرد تعيينه يصبح مرخصا قانونيا من طرف وزير المالية وهذا الترخيص يجيز له التصرف في الأموال العمومية من تحصيل الإيرادات أو دفع النفقات . (2)

المطلب الثاني: شروط التعيين والتنصيب

يوهل الشخص ليكون محاسبا عموميا بكيفيات تتماشى مع وضعية الجهات الإدارية التي سيمارس مهامه بها ،ويصنف وفقا للمنصب الذي يتولاه .وسنتطرق في الفرع الأول إلى شروط التعيين وفي الفرع الثاني الى حالات التنصيب .

الفرع الأول :التعيين

¹ (القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية ،الصادر في الجريدة الرسمية بتاريخ 18 أوت 1990،العدد 35.

² (عزالدين فؤاد ،أدوات المحاسبة العمومية في الرقابة على تنفيذ النفقات،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة ،جامعة محمد خيضر -بسكرة،2015،ص 21.

إن طريقة تعيين واعتماد المحاسب العمومي تتطلب إجراءات خاصة محددة قانونا وتشتتت توفر مؤهلات تتلاءم مع طبيعة المهام الموكلة له .

وفي هذا الإطار يتولى وزير المالية مهمة تعيين او اعتماد المحاسبين العموميين حسب الشروط القانونية الخاصة بكل صنف من أصناف المحاسبين ⁽¹⁾، وذلك وفق أحكام المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم المعدل والمتمم بالمرسوم 11-311 ⁽²⁾

وبالرجوع الى القانون رقم 90-21 تم تنظيم تعيين المحاسب العمومي في المادة 34 منه حيث جاءت كما يلي :

" يتم تعيين المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية وبخضوعون أساسا لسلطته .

يمكن اعتماد بعض المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية .

تحدد كفاءات تعيين بعض المحاسبين العموميين أو اعتمادهم عن طريق التنظيم".

ومن خلال استقرار هذه المادة يتضح أن تعيين المحاسب العمومي على المستوى المحلي يتم وفقا للتعيين المباشر من طرف الوزير المكلف بالمالية، بناء على اختياره هو دون حاجة لاقتراح من جهة إدارية أخرى، وهذا ما يحيلنا إلى ⁽³⁾ أحكام المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 11-331 المتعلق بتعيين المحاسبين

¹ (شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة ، أطروحة دكتوراه شعبة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير - تخصص تسيير المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير - جامعة أحمد بوقرة ، بومرداس، 2013-2014، ص 109.

² (المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم، الصادر في الجريدة الرسمية بتاريخ 18 سبتمبر 1991، العدد 43.

المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 11-331 المؤرخ في 19 سبتمبر 2011، الصادر في الجريدة الرسمية بتاريخ: 21/09/2011، العدد 52 .

³ (حروفوش ليلية، إفوراج فروجة، دور المحاسب العمومي والمفتشية العامة للمالية في الرقابة على مالية الجماعات المحلية، مذكرة ماستر، فرع القانون العام، تخصص قانون الهيئات الإقليمية والجماعات المحلية، جامعة عبدالرحمان ميرة - بجاية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم القانون العام، السنة الجامعية 2015-2016، ص 10 .

العموميين واعتمادهم ،والتي تبين المحاسبين العموميين الذين يتم تعيينهم مباشرة من الوزير المكلف بالمالية وهم :

- العون المحاسب المركزي للخرينة
- أمين الخزينة المركزي
- أمين الخزينة الرئيسي
- أمناء الخزينة في الولايات
- أمناء الخزينة في البلديات
- أمناء الخزينة في المراكز الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية
- قابضو الضرائب
- قابضو أملاك الدولة
- قابضو الجمارك
- محافظو الرهائن .

يتم تعيين المحاسب العمومي على مستوى الخزينة .

يتم تعيين المحاسب العمومي على مستوى الخزينة الولائية وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 92-118 المؤرخ في 14 مارس 1992 الذي يحدد قائمة المناصب العليا في المصالح الخارجية للخرينة وشروط التعيين فيها وتصنيفها والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 93-81 المؤرخ في 23 مارس 1993⁽¹⁾.

وفي هذا الاطار نصت المادة 04 من هذا المرسوم على انه : " يعين أمناء الخزينة للولاية المنصوص عليهم في المادة 02، من بين موظفي الخزينة الذين لهم رتبة مفتش رئيسي على الاقل و (5) سنوات من الاقدمية بصفة وكيل مفوض ،او خمس عشرة (15) سنة من الأقدمية في مصالح الخزينة " .

¹ (المرسوم التنفيذي رقم 92-118 المؤرخ في 14 مارس 1992،يحدد قائمة المناصب العليا في المصالح الخارجية للخرينة وشروط التعيين فيها وتصنيفها ،الصادر في الجريدة الرسمية بتاريخ 18مارس 1992،العدد 21 ،المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 93-81 المؤرخ في 14 مارس 1993 ،الصادر في الجريدة الرسمية بتاريخ 28 مارس 1993 ،العدد 20.

بعد تعيين المحاسب العمومي من قبل الوزير المكلف بالمالية، وإدائه اليمين القانونية في حالة تعيينه لأول مرة، واكتتاب تامين على مسؤوليته المالية وهو ما نصت عليه المادة 54 من قانون المحاسبة، يتم تنصيب المحاسب العمومي في مهامه من طرف الوزير المكلف بالمالية أو ممثله (المادة 04 من القرار الوزاري المؤرخ في 06 جانفي 1991 المتعلق بتنصيب وتسليم المهام للمحاسبين العموميين).

كما تجدر الإشارة إلى ان سلك محاسبي الدولة تدعم تدريجيا بكثير من النصوص التنظيمية، لاسيما المرسوم التنفيذي رقم 03-40 المؤرخ في 19/01/2003 المعدل والمتمم للمرسوم رقم 91-129 المؤرخ في 11 ماي 1991 المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للخزينة وصلاحياتها وعملها⁽¹⁾، حيث تم بموجب المادة 02 منه جعل خزائن البلديات وخزائن القطاعات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية من ضمن المصالح الخارجية للخزينة، بعد ان كانت تابعة من قبل إدارة الضرائب، وجعلها خاضعة من حيث تصنيفها ورقابتها لخزينة الولاية بمقتضى المادة 04 من نفس النص التي تنص على انه:

" تكلف الخزينة الولائية بالمهام الآتية:

-تصنيف عمليات خزائن البلديات و خزائن القطاعات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية .

-مراقبة ميزانيات البلديات والقطاعات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية ".

وتطبيقا لذلك صدرت قرارات من وزير المالية في 07/09/2006 حددت التنظيم والصلاحيات لكل من الخزينة المركزية والخزينة الرئيسية، المديرية الجهوية للخزينة، وخزينة الولاية، كما نظمت خزائن البلديات والقطاعات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية من حيث تكوينها وصلاحياتها ومعايير تصنيفها .

¹ (المرسوم التنفيذي رقم 91-129 المؤرخ في 11 ماي 1991 المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للخزينة وصلاحياتها وعملها، الصادر في الجريدة الرسمية بتاريخ 22 ماي 1991، العدد 23. المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 03-40 المؤرخ في 19 جانفي 2003، العدد 04.

هذه القرارات أنجزت شيئاً من التوحيد بين مختلف حسابات التسيير ،مما يمكن القول بان هذه الأحكام جميعها كونت خطوة نحو تشكيل سلك موحد للمحاسبين (1).

الفرع الثاني :حالات التنصيب (الاعتماد)

وهو ما نصت عليه المادة 34 الفقرة 2 و 3 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية ،حيث يقتصر دور الوزير المكلف بالمالية في هذا النوع على الاعتماد فقط بالنسبة للأعوان المحاسبين العاملين لدى الهيئات الدبلوماسية او القنصلية الجزائرية في الخارج. (2)

فالوزير المكلف بالمالية تبعا لهذه الكيفية ،يعين أو يعتمد الأعوان المحاسبين في المجلس الشعبي الوطني والمجلس الدستوري ومجلس المحاسبة وطبعا مجلس الأمة ،وفي المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري باستثناء المحاسبين العاملين في مؤسسات التربية والتكوين ،بينما يقتصر دور الوزير المكلف بالمالية على الاعتماد فقط بالنسبة للأعوان المحاسبين لدى البعثات الدبلوماسية أو القنصلية الجزائرية في الخارج ،كما يعتمد هو او من يمثله محاسبين ثانويين كما هو الشأن في اعتماد المحاسبين العاملين في المؤسسات التابعة للتربية والتكوين الذي يتم من قبل أمين خزانة الولاية المختص إقليميا وذلك بناء على تفويض من الوزير المكلف بالمالية. (3)

المبحث الثاني :تصنيفات المحاسب العمومي

يمكن تصنيفهم من حيث طبيعة إما طبيعة المهام أو من حيث المرافق العمومية التي يتولون مسك محاسبتها .

المطلب الاول :من حيث المهام

¹ (سكوتي خالد ،الدور التكاملي بين أعوان الخزينة وأعوان التنفيذ في مراقبة وتنفيذ الميزانية ،مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون ،فرع الدولة والمؤسسات العمومية ،الجزائر ،جامعة الجزائر 01 بن يوسف بن خدة ،كلية الحقوق ،2012-2013، ص 63 .

² (حروفش ليلة ،المرجع السابق ،ص 11.

³ (محمد الصالح فنيش ،الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في القانون الجزائري ،أطروحة لنيل شهادة دكتوراه دولة في القانون العام ،كلية الحقوق ، جامعة الجزائر 01 - بن يوسف بن خدة ،2011-2012، ص 132 .

ويصنفون الى شبه المحاسب (المحاسب الفعلي) والى محاسب بدون صندوق .

الفرع الاول : شبه المحاسب (المحاسب الفعلي)

عرفته المادة 51 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية على انه:

" يعد شبه محاسب في مفهوم هذا القانون ،كل شخص يتولى تحصيل الايرادات او يقوم بالمصاريف او بصفة عامة يداول القيم والاموال العمومية دون ان تكون له صفة محاسب عمومي بمفهوم المادة 33 أعلاه ،ودون ان يرخص له صراحة من قبل السلطة المؤهلة لهذا الغرض ."

بمعنى انه موظف يحوز او يتداول الاموال والقيم المعنوية بدون ان تكون له الصفة القانونية للمحاسب العمومي ،ولا يقوم بكل المهام المذكورة سلفا ⁽¹⁾.

الفرع الثاني :محاسب بدون صندوق

وهو المحاسب الذي يملك الصفة القانونية للمحاسب العمومي بدون ان يقوم بحيازة او تداول الاموال العمومية ،اي محاسب بدون صندوق ،بحيث يكسب صفة محاسب عمومي مركزي يقوم بدمج محاسبة المحاسبين العموميين والذي يعرف باسم الوكيل المحاسبي المركزي للخرينة . ⁽²⁾

المطلب الثاني :من حيث المرافق العمومية

ويمكن تقسيمهم الى محاسب رئيسي ومحاسب ثانوي .

الفرع الاول : المحاسب العمومي الرئيسي

هو المكلف بمراقبة وتنفيذ جميع العمليات المالية التي تجري في الجهة الإدارية التي يتواجد على مستواها ،ويتصرف بصفته محاسبا مخصصا ،بحيث يقيد بصفة نهائية

¹ زغاد نصير،بن صوشة الساسي ،المرجع السابق ،ص 17.

² نغليل سمير،زواوي عريوة ،الأمر بالصرف بين المراقب المالي والمحاسب العمومي ،مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر اكاديمي في التسيير العمومي ،قسم علوم التسيير -كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة محمد بوضياف-المسيلة ،2018-2019 ،ص 26-27.

في كتاباته الحسائية كل العمليات الأمور بدفعها من صندوقه التي يحاسب عنها أمام مجلس المحاسبة⁽¹⁾ .

وحسب نص المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313⁽²⁾ ،فانها تنص على أن :

" المحاسبون الرئيسيون هم المكلفون بتنفيذ العمليات المالية التي تجري في اطار المادة 26 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أغسطس 1990 المذكور اعلاه ."

وطبقا لنص المادة 31 من المرسوم التنفيذي 91-313 فان المحاسبين العموميين

الرئيسيين التابعين للدولة هم :

أ-العون المحاسب المركزي للخرينة :

وهو محاسب دون صندوق يقوم بتجميع محاسبة أداء الخزائن لكل الولايات ،ومكلف بتجديد الوضعية المالية للخرينة وتنفيذ العمليات الخاصة بالحساب الجاري للخرينة المفتوح لدى البنك المركزي والحساب الجاري البريدي المفتوح لدى البريد وتسيير الحساب الخاص للخرينة المتعلق بالتسبيقات ،القروض وكذلك مسح حساب التسديد مع الخارج⁽³⁾ .

ب - أمين الخرينة المركزي :

هو المسؤول عن تنفيذ الميزانية على المستوى المركزي خاصة ميزانيات الوزارات ،فله مهمة انجاز عمليات الدفع الخاصة بميزانيات التسيير وكذا ميزانيات التجهيز⁽⁴⁾ .

ج - أمين الخرينة الرئيسي :

¹ (إقچطال 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 ،2018/10/30، ص 16-17.

² (المرسوم التنفيذي 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المحدد لاجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرين بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها ،الصادر في الجريدة الرسمية بتاريخ:18/09/1991 ،العدد 43 .

³ (حمادي كريمة ،بوقراب غالية ،دور المحاسبة العمومية في مراقبة وترشيد النفقات -دراسة حالة خرينة ولاية البويرة مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة ،تخصص محاسبة وتدقيق ،قسم العلوم المالية والمحاسبة -كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة أكلي محند أولحاج -البويرة ،2018-2019 ص 18 .

⁴ (كزاليفة حسين ،دور المحاسب العمومي في مراقبة وترشيد الإيرادات والنفقات ،دراسة حالة خرينة ولاية البويرة ،مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة ،تخصص محاسبة وتدقيق ،قسم العلوم المالية والمحاسبة -كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة أكلي محند أولحاج -البويرة ،2018-2019 ،ص 33.

وهو المكلف بتنفيذ العمليات المالية المتعلقة بالحسابات الخاصة للخزينة ويعين المحاسب العمومي المكلف بالنسبة للمعاشات ومنح المجاهدين وذوي الحقوق ،معاشات أفراد الجيش ،والتقاعادات المدفوعة من ميزانية الدولة (1).

د - أمناء الخزينة في الولاية :

هو محاسب عمومي رئيسي منصب من طرف وزير المالية على رأس خزينة كل ولاية ،مكلف بتنفيذ عمليات الإيرادات والنفقات لميزانية الدولة والولاية والهيئات العمومية ،يقوم كذلك بمراقبة التسبيقات وأعوان المحاسبة للهيئات الإدارية على مستوى الولاية . (2)

هـ - الأعوان المحاسبون للميزانيات الملحقه:

وهم مختلف الأعوان الذين يقومون بالعمليات الحسابية للميزانيات الملحقه (3).

الفرع الثاني :المحاسب العمومي الثانوي

هو الذي يتولى القيام برقابة وتنفيذ العمليات المالية في وحدة من وحدات الجهة الإدارية التي يشرف عليها بصفة كاملة محاسبا رئيسيا ،ويتصرف بصفته محاسبا عموميا مساعدا عند قيامه بتلك العمليات المالية لساب المحاسب العمومي الرئيسي (4)،ويتولى تجميع محاسبته محاسب رئيسي ،حيث يقوم بتنفيذ العمليات الخاصة بالإيرادات والنفقات لفائدة المحاسب الرئيسي ،الذي يقوم بدوره شهريا بتدقيق ودمج القيود المحاسبية (5).

حيث نصت المادة 37 من المرسوم 91-313 على انه : " يرسل المحاسبون الثانويين كل شهر وبصورة مباشرة إلى المحاسبين الرئيسيين الذين هم على صلة بهم ،الوثائق و

¹ (سويسى الخنساء ،جهرة خديجة ،دور المحاسبة العمومية في حماية المال العام ،مذكرة لنيل شهادة الماستر حقوق - تخصص إدارة ومالية ،كلية الحقوق والعلوم السياسية ،قسم الحقوق -جامعة محمد بوضياف المسيلة ،2017-2018 ،ص 50.

² (حمادي كريمة ،المرجع السابق، ص 18 .

³ (شاعة أبو بكر الصديق ،دور المحاسبة العمومية في الرقابة على النفقات العمومية ،مذكرة نيل شهادة ماستر اكاديمي ،شعبة العلوم المالية والمحاسبة ،تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة عبد الحميد بن باديس -مستغانم ،2017-2018 ، ص 28 .

⁴ (المادة 11 من المرسوم 91-313 ،المرجع السابق .

⁵ (إقچطال نعيمة ،المرجع السابق ،ص 18.

البيانات الحسابية قصد تجميع الإيرادات والنفقات حسب الكيفيات التي يحددها الوزير المكلف بالمالية".

يتصف بصفة المحاسب العمومي الثانوي كل من (قابضو الضرائب، قابضو أملاك الدولة، قابضو الجمارك، محافظو الرهون، أمناء خزائن القطاعات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية، محاسبو المحافظة العقارية).

كما يتصف بصفة المحاسبين الثانويين للبريد والمواصلات السلكية واللاسلكية .

-قابضو البريد والمواصلات السلكية و اللاسلكية .

-رؤساء البريد والمواصلات السلكية واللاسلكية .

الفصل الثاني :

مهام ومسؤولية المحاسب العمومي

بعد التطرق في الفصل الأول إلى الإطار المفاهيمي للمحاسب العمومي من حيث

مفهومه وكذا تعيينه و مختلف التصنيفات ،سنتطرق في الفصل الثاني الى الاطار

الوظيفي للمحاسب العمومي من حيث مهامه ومسؤولياته في المبحث الاول ،والى

الرقابة

التي يمارسها المحاسب العمومي وكذا الرقابة الممارسة عليه من مختلف الاجهزة

وهذا في المبحث الثاني .

المبحث الأول : مهام و مسؤوليات المحاسب العمومي

لا يمكن ان ينفق مبلغ مالي من خزينة الدولة او يحصل إليها إلا بعد أن يمر بمراحل وإجراءات متعددة وأخر هذه الخطوات تتمثل في مرحلة دفع النفقة أو تحصيل الإيراد وهو المجدد في مهام المحاسب العمومي التي يلتزم بتنفيذها .
وعليه سنتطرق من خلال هذا المبحث الى مهام المحاسب العمومي في المطلب الأول والى مسؤولياته في المطلب الثاني .

المطلب الأول :مهام المحاسب العمومي

يعتبر المحاسب العمومي عوناً من أعوان الرقابة على تنفيذ العمليات المالية للدولة ،لأنه مكلف بتطبيق الرقابة أثناء تنفيذ الميزانية ،فهو مطالب بالتحقق من مشروعية سندات الأمر بالتحصيل وسندات الأمر بالصرف ومطابقتها للقوانين والأنظمة المعمول بها قبل تنفيذها .

الفرع الأول : بالنسبة للنفقات

تعرف النفقة العمومية على انها المبالغ النقدية التي تخرج من الذمة المالية لشخص معنوي عام بقصد إشباع حاجة عامة (1).
وتعرف أيضاً على انها : " مجموعة الاعباء المقررة في ميزانية هيئة عمومية ما او هي الديون المستحقة على الهيئات العمومية " (2).
وقد نصت المادة 36 من القانون 90-21 على انه :
" يجب على المحاسب العمومي قبل قبوله لاي نفقة ان يتحقق مما يلي :
-مطابقة العملية مع القوانين والانظمة المعمول بها ،
-صفة الأمر بالصرف او المفوض له ،
-شرعية عمليات تصفية النفقات ،

¹ (حسين مصطفى حسين ،المالية العامة ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ،1995، ص 11 .

² (محمد مسعي ،المحاسبة العمومية ،دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع ،عين مليلة ،ط 2 ،2003، ص 73 .

- توفر الاعتمادات ،
- أن الديون لم تسقط آجالها أو أنها محل معارضة ،
- الطابع الإجرائي للدفع ،
- تأثيرات عمليات المراقبة التي نصت عليها القوانين والأنظمة المعمول بها ،
- الصحة القانونية للمكسب الابرائي " .

الفرع الثاني : بالنسبة لتحصيل الإيرادات

تعرف الإيرادات على أنها : " الموارد الاقتصادية التي تحصل عليها الدولة فتشكل تدفقات نقدية من اجل تغطية النفقات العامة بهدف إشباع الحاجات العامة " (1)

كما تعرف كذلك : " تتم عمليات الإيرادات بواسطة تحصيل الحواصل الجبائية أو شبه الجبائية أو الأتاوى أو الغرامات وكذا جميع الحقوق الأخرى باستعمال كافة الوسائل القانونية المرخص بها صراحة بموجب القوانين والأنظمة " (2).

ويقصد بها كذلك : " مجموعة الدخول التي تحصل عليها الدولة من المصادر المختلفة من اجل تغطية نفقاتها العامة وتحقيق التوازن الاقتصادي أو الاجتماعي " (3).

إذ يختص المحاسب العمومي حصريا بعملية التحصيل النقدي للديون المستحقة من طرف الدولة والهيآت العمومية المرخصة الميزانية ،حيث يقوم هذا الأخير بعملية التكفل بسندات الأمر بتحصيل الإيرادات في حساباته ويصبح عندئذ مسؤولا شخصيا وماليا بمتابعة تحصيلها.

ولكن قبل التكفل بأوامر تحصيل الإيرادات ،يجب على المحاسب العمومي ان يتحقق من توفر كافة الشروط القانونية للتحصيل لاسيما في مجال تطبيق أجال استحقاق الإيرادات والتحقق من صحة عمليات الاثبات والتصفية وذلك عن طريق مراقبة مدى مشروعية

¹ (محمود حسين زكرياء أحمد عزام ، مبادئ المالية العامة ،دار المسيرة ،الاردن ،2007، ص 52 .

² (المادة 10 من القانون 90-21 ،مرجع سابق .

³ (سوزي عدلي ناشد ، أساسيات المالية العامة ،منشورات الحلبي الحقوقية ،بيروت ،2009، ص 87 .

ومطابقته للقوانين والانظمة المعمول بها ، و ان الايراد موضوع التحصيل لا يستفيد من اجراء التقادم (1).

ونصت المادة 35 من القنون 21-90 على انه :

" يتعين على المحاسب العمومي قبل التكفل بسندات الايرادات التي يصدرها الأمر بالصرف أن يتحقق من أن هذا الأخير مرخص له بموجب القوانين والأنظمة بتحصيل الإيرادات .

وفضلا عن ذلك ،يجب على الصعيد المادي مراقبة صحة إلغاءات سندات الإيرادات والتسويات ،وكذا عناصر الخصم التي يتوفر عليها " .

المطلب الثاني :مسؤولية المحاسب العمومي

نظرا لحساسية المنصب الذي يشغله المحاسب العمومي وتسييره للأموال العمومية ،يستدعي تطبيق نظام صارم حيث يكون مسؤولا شخصيا وماليا على العمليات الموكلة اليه .

الفرع الأول :طبيعة وأنواع المسؤولية

يتميز المحاسب العمومي بمسؤولية ذات طابع خاص تتوافق مع طبيعة المهام المكلف بها ،رغم أن المشرع قدم له الحماية الكاملة أثناء ممارسة مهامه الا انه يعتبر صمام الأمان الأخير قبل صرف المال العام ،لهذا السبب توصف مسؤولية المحاسب العمومي بأنها شخصية ومالية ،والذي ينتج عنها ضرورة تعويض الضرر الذي لحق بالخزينة العمومية من ماله الخاص في حالة التأكد من ارتكابه لمخالفات صريحة للقوانين والتنظيمات المعمول بها للعمليات التي قام بتنفيذها ،حيث نصت المادة 53 من القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية عل انه : " يتعين على المحاسب العمومي ان يغطي بأمواله الخاصة أي عجز مالي في الصندوق وكل نقص حسابي مستحق يتحمله". لذلك تحدد مسؤولية المحاسب العمومي تبعا للالتزامات الملقاة على عاتقه بالقيام بالمهام

¹ (شلال زهير ،المرجع السابق، ص 127 .

المسندة إليه بالإضافة إلى مسؤوليته على الأعوان الذين يعملون تحت سلطته (1).

01- المسؤولية المالية :

المادة 42 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية صريحة في تطبيق المسؤولية النقدية ،حيث أن المحاسب مسؤول على تعويض الأموال والقيم الضائعة او الناقصة من الخزينة ، وتغطيته العجز الذي سببه ،وليس بإمكانه أن يصلح الإجراءات فبمجرد وجود خلل في الحسابات يجب عليه التعويض مباشرة ،وغالبا ما يكون إثبات حالة العجز من طرف المحاسب العمومي نفسه.

02-المسؤولية الشخصية :

حسب المادة 43 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة فان المحاسب مسؤول شخصيا عن كل مخالفة في تنفيذ العمليات المالية بمعنى ان المحاسب العمومي محل عقوبات جزائية تتراوح بين الغرامة المالية وسحب الاعتماد في حالة ما إذا تحققت هيئات المراقبة من وجود مخالفة صريحة للقواعد القانونية أو التنظيمية المتعلقة بتنفيذ العمليات المالية والمحاسبية التي ألحقت ضرر بالخزينة العمومية ،دون الإخلال بالعقوبات الإدارية وهذه المسؤولية الشخصية مرتبطة بالمهام المسندة إليه بموجب القوانين والأنظمة المعمول بها، لاسيما المادة 33 من قانون المحاسبة التي تتمثل فيما يلي :

-تحصيل الإيرادات

-دفع النفقات

-ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم والممتلكات والعائدات والمواد

-تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد

-حركة حسابات الموجودات

إضافة إلى المحافظة على السجلات المحاسبية والوثائق الثبوتية.

03-المسؤولية عن الأعوان التابعين لهم

¹ (زغاد نصير،بن صوشة الساسي ،المرجع السابق ،ص 42.

تمتد المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي الى جميع عمليات القسم الذي يديره ،منذ تاريخ تنصيبه إلى تاريخ انتهاء مهامه ،وتصل مبدئيا الى المسؤولية عن أعمال الأعوان التابعين له ،الذين يعملون تحت سلطته ورقابته في المصلحة التي يديرها ،وفرضت المادة 40 من القانون 90-21 ان تكون المسؤولية تضامنية بين المحاسب العمومي والأعوان الموضوعين تحت سلطته⁽¹⁾

04-المسؤولية المهنية و المسؤولية الجزائية

بالإضافة الى ما سبق ذكره ،وبما ان المحاسب العمومي موظف لدى هيئة عمومية فإنها تطبق عليه أحكام الأمر 06-03 المتعلق بالوظيفة العمومية في حالة ارتكابه للأخطاء المنصوص عليها في هذا الأمر ،وكذا قيام مسؤوليته الجزائية في حال ارتكابه لجريمة (مخالفة ،جنحة ،جناية) من الجرائم المنصوص عليها في قانون العقوبات وبالخصوص الأفعال المرتبطة بالتزوير ،الاختلاس ،استغلال النفوذ⁽²⁾ .

الفرع الثاني : الإجراءات القانونية لحماية المحاسب العمومي من المسؤولية

من اجل التخفيف من ضغط المسؤولية الشخصية والمالية على عاتق المحاسب العمومي الذي ارتكب خطأ مهنيا .وتثبت حسن نيته وضع المشرع الجزائري إجراءات من شأنها ان تخفف من مسؤوليته الشخصية والمالية عن طريق الاستفادة من الإجراءات الموالية :

01-يطلب المحاسب الموضوع في حالة مدين إعفائه من تسديد المبالغ المستحقة من وزير المالية ،الذي يقدر قبول او رفض الإعفاء الكلي او الجزئي للمبالغ المستحقة الدفع للخرينة العمومية ،وذلك وفقا لأحكام المادة 38 من القانون رقم 91-21 المؤرخ في 07 اوت 1991 المتعلق بقانون المالية التكميلي لسنة 1991 ،وفي حالة إثبات القوة القاهرة ،يرخص القانون لمجلس المحاسبة الإعفاء الجزئي او الكلي للمحاسب الموضوع في حالة مدين⁽³⁾ .

¹ (زغاد نصير، بن صوشة الساسي ،المرجع السابق ،ص 42-43.

² (زغاد نصير، بن صوشة الساسي ،المرجع السابق ،ص 43-44.

³ (شلال زهير، المرجع السابق ،ص 112-113.

02- إجراء الإبراء الرجائي

عملا بالمادتين 10 و 11 من المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 يمكن للمحاسب العمومي الذي لم يقدم طلبا بالإعفاء الجزئي من المسؤولية او الذي رفض طلبه جزئيا او كليا ان يطلب من الوزير المكلف بالمالية الإبراء الرجائي، بحيث يستطيع الوزير المكلف بالمالية منح الإبراء الرجائي بعد استشارة لجنة المنازعات وفقا لأحكام المادة 188 من القانون 84-21 المتضمن قانون المالية لسنة 1985 .
و يجدر الذكر انه في حال قبول الإبراء الرجائي أو الإعفاء تتحمل ميزانية الدولة دفع المبالغ المستحقة عن المحاسب العمومي (1).

03- إجراء التسخير

يحق للمحاسب العمومي اذا رفض دفع اي نفقة عمومية تتعارض مع القواعد القانونية والتنظيمية المعمول بها والمتعلقة بتنفيذ الميزانية والعمليات المالية، فمهمته ودوره الحقيقي يتمثل في ضمان مشروعية العمليات المالية للدولة وعليه فانه لا يتحمل اي مسؤولية في حالة رفضه دفع مثل هذه النفقات، وهذا ما أقرته المادة 39 من القانون 90-21 التي تنص على انه : " تعد باطلة كل عقوبة سلطت على المحاسب الذي اثبت ان الأوامر التي رفض تنفيذها كان من شأنها ان تحمله المسؤولية الشخصية او المالية ".
ولكن من اجل ضمان صيرورة المرفق العام وعدم تعطيل المصلحة العامة يخول القانون للامر بالصرف ان يطالب كتابيا المحاسب العمومي بإجراء التسخير بحيث يتحمل الأمر بالصرف تحت مسؤوليته الشخصية والمالية تنفيذ العملية وبالتالي اذا امتثل المحاسب العمومي للتسخير تبرا ذمته من المسؤولية الشخصية والمالية، وعليه ان يرسل تقريرا حسب الشروط والكيفيات المحددة عن طريق التنظيم (2).

¹ (زغاد نصير، بن صوشة الساسي، المرجع السابق، ص 45.

² (بوشنطر سليمة، المحاسبة العمومية ودورها في حماية املاك الدولة، دراسة حالة إقامة جامعية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية فرع محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير - جامعة الجزائر 03، 2010-2011، ص 87.

وبحسب المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المتعلق بتسخير الأمرين
بالصرف للمحاسبين العموميين⁽¹⁾، فإنه يرسل هذا التقرير المفصل إلى الوزير المكلف
بالمالية خلال خمسة عشر يوما برفقة نسخة من الوثائق المحاسبية .
إلا أن المادة 48 الفقرة 02 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية أوجبت على
كل محاسب أن يرفض الامتثال للتسخير إذا كان الرفض معلل بما يأتي :
-عدم توفر الاعتمادات المالية ماعدا بالنسبة للدولة .
-عدم توفر أموال الخزينة .
-انعدام إثبات أداء الخدمة .
-طابع النفقة غير الإبرائي .
-انعدام تأشيرة مراقبة النفقات الموظفة او تأشيرة لجنة الصفقات المؤهلة اذا كان ذلك
منصوصا عليه في التنظيم المعمول به .

المبحث الثاني :رقابة المحاسب العمومي

يمارس المحاسب العمومي الرقابة للتأكد من مدى احترام قواعد المحاسبة العمومية
وهي رقابة تهتم بشرعية الانفاق التي تقتضي مطابقة النفقة للاعتماد المالي المخصص
وفقا لما نصت عليه قواعد المحاسبة العمومية .وهناك نوع اخر من الرقابة تمارس على
المحاسب العمومي وتكون خارجية .تمارس عليه من طرف المفتشية العامة للمالية وكذا
من طرف مجلس المحاسبة .

المطلب الأول : طبيعة الرقابة الممارسة من طرف المحاسب العمومي

تظهر الطبيعة القانونية للرقابة الممارسة من طرف المحاسب العمومي من خلال
مجموعة العناصر المحددة قانونا والتي يلتزم التأكد من صحتها أثناء ممارسة مهامه
الرقابية ،سواء تعلق الأمر بالعناصر الواجب توافرها في النفقات (الفرع الأول) او
العناصر الواجب توافرها في الإيرادات المحلية أثناء ممارسة الرقابة (الفرع الثاني)

¹ (المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتعلق بتسخير الأمرين بالصرف للمحاسب
العمومي الصادر في الجريدة الرسمية بتاريخ 18 سبتمبر 1991 ،العدد 43.

الفرع الأول : الرقابة الواسعة على النفقات

بالرجوع إلى أحكام المادة 36 من قانون المحاسبة العمومية نستخلص العناصر

التي تنصب عليها هذه الرقابة وتتمثل في :

1-مطابقة العملية مع القوانين والأنظمة المعمول بها :

هذه المطابقة يعني بمفهومها ان العملية المالية المتمثلة في تنفيذ النفقة التي صدر الامر بدفعها من طرف الأمر بالصرف للمحاسب العمومي ،هي عملية تتطابق مع جميع النصوص التشريعية والتنظيمية في المجال المالي والسياسي⁽¹⁾، ومن خلال ذلك يمكن القول ان المحاسب العمومي يركز دوره بشكل أساسي على مدى شرعية الأمر بالصرف ولا يتعدى دوره إلى مدى ملائمته⁽²⁾. ويتحقق ذلك من خلال التأكد من قانونية الوثائق الخاصة بعملية الأمر بالصرف .

2-صفة الامر بالصرف او المفوض له :

مضمون هذا العنصر هو التأكد من طرف المحاسب العمومي ان المعلومات المتعلقة بالامر بالصرف وتوقيعه وكذلك المفوض له المطابقة مع المعلومات التي قدمت للمحاسب العمومي عند اعتماد هذا الامر بالصرف طبقا للمادة 24 من القانون المتعلق بالمحاسبة العمومية.

3-توفر الاعتمادات :

يتم التحقق خلاله من عدم صرف أية نفقة بقيمة تفوق مبلغ الاعتمادات المفتوحة لها ،وان هذه الاعتمادات مخصصة لهذه النفقة⁽³⁾ .

4-شرعية عمليات تصفية النفقات :

¹ (فنيش محمد الصالح ،المرجع السابق ،ص 150.

² (موفق عبد القادر ،الرقابة المالية على البلدية في الجزائر : دراسة تحليلية ونقدية ،أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير ،شعبة التسيير المؤسسات ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية ،جامعة الحاج لخضر - باتنة ،2014-2015 ،ص 152.

³ (حرفوش ليلية ،المرجع السابق ،ص 32-33 .

والتي هي من المداخل الادارية التي يختص بها الامر بالصرف ومن خلالها يتم التأكد من اداء الخدمة اي ان الادارة لا تلتزم بالدفع الا بعد ان يتم انجاز العمل المتفق عليه مع الدائن القائم بالاعمال (1).

5- أن آجال الديون لم تسقط :

نجد في هذا الاطار ان كلا من قانوني البلدية والولاية قد تطرقا لمدة سقوط الدين ، إذ تنص المادة 201 من قانون البلدية (2) على ان : " تتقادم الديون التي لم يلزم بصرفها وتصفيتها ودفعها في اجل 04 سنوات من افتتاح السنة المالية المتعلقة بها ... " كما تنص المادة 174 من قانون الولاية (3) على : " ترفع الولاية الديون المستحقة على الولاية التي لا تتم تصفيتها او الإذن بصرفها او دفعها في اجل 04 سنوات من بداية المالية التي ترتبط بها " .

6- ألا تكون الديون محل معارضة :

والا امتنع المحاسب العمومي عن الدفع الا بعد حل المنازعات المعروضة (4).

7- الطابع الابرائي للدفع :

يقصد به ان تسديد قيمة النفقة يؤدي حتما الى إبراء ذمة البلدية والولاية لذا يجب على المحاسب العمومي قبل إجراء عملية الدفع التحقيق من عدة نقاط منها مبلغ النفقة ثابت ومحدد المقدار ومستحق الدفع التحقق من هوية الدائن .

8- مراقبة التأشيرات :

عملية المراقبة المنصوص عليها في القوانين والأنظمة المعمول بها المتعلقة بتأشير المراقب المالي وتأشير لجنة الصفقات .

¹ (حمادو دحمان ،الوسائل غير القضائية للرقابة على الادارة المحلية في الجزائر ،مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام ،جامعة ابو بكر بلقايد -تلمسان ،2010-2011 ،ص 86.

² (القانون رقم 11-10 المتعلق بالبلدية ،المؤرخ في 22 يونيو 2011 ،الصادر في الجريدة الرسمية بتاريخ 03 يوليو 2011،العدد 37 .

³ (القانون رقم 12-07 المتعلق بالولاية ،المؤرخ في 21 فيفري 2012 ،الصادر في الجريدة الرسمية بتاريخ :29 فيفري 2012 ،العدد 12 .

⁴ (بن داود ابراهيم ،الرقابة المالية على النفقات العامة ،دار الكتاب الحديث ،القاهرة ،2009 ،ص 142 .

9-الصفة القانونية للمكسب الابرائي:

ان ذمة الجهة الإدارية لا تبرأ إلا بعد التأكد من الأمر بالدفع الموجه يكتسي طابع الشرعية (1).

من خلال ما سبق يظهر أن رقابة المحاسب العمومي على النفقات متنوعة بالنظر إلى تعدد العناصر الواردة ضمن المادة 36 السالفة الذكر إلا عنصر مطابقة العملية للقوانين والتنظيمات جاء شامل ، وما العناصر الأخرى إلا جزء من الكل لان التأكد من مطابقة العمليات القانونية هو التأكد من مجمل العناصر المتبقية لذلك فباقي العناصر هي تحصيل حاصل ، ضف إلى ذلك أن الرقابة التي يوفرها المحاسب العمومي على النفقات تعد مراقبة حسابات وتطرح السؤال التالي : هل صرفت النفقة في مجالها ومبلغها ؟دون طرح إشكالية هذه النفقة ومدى ملائمتها لتحقيق الهدف منها وامكانية وجود نفقة تحدد الهدف بطريقة افضل ، وهذا الامر يعد تقليد لما هو عليه الشأن في الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية التي يجريها المحاسب العمومي في فرنسا (2).

يلاحظ في مقارنة رقابة المراقب المالي بالمقارنة مع اختصاصات المحاسب العمومي ،في إطار نظام عدم التركيز وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 92-414 يتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها ،على فحص بطاقات الالتزام وسندات الاثبات المرفقة بها والمقدمة من طرف الامرين بالصرف حيث يتم التحقيق من صفة الامر بالصرف ومطابقة النفقة للقوانين والتنظيمات السارية المفعول وتوفر الاعتمادات والصحة القانونية لحسم النفقة والصحة المادية لمبلغ الالتزام ووجود التاشيرة او الاراء الاستشارية المسبقة لمختلف السلطات والهيئات المختصة اذ كانت مفروضة قانونا (3).

الفرع الثاني : محدودية الرقابة على الإيرادات

¹ (حرفوش ليلية ،المرجع السابق ،ص 34 .

² (فنيش محمد صالح ،المرجع السابق ،ص 153 .

³ (حرفوش ليلية ،المرجع السابق ،ص 34-35.

تنص المادة 35 من القانون 90-21 على : " يتعين على المحاسب العمومي قبل التكفل بسندات الإيرادات التي يصدرها الأمر بالصرف أن يتحقق من ان هذا الأخير مرخص له بموجب القوانين والأنظمة بتحصيل الإيرادات .

وفضلا عن ذلك يجب عليه على الصعيد المادي مراقبة صحة إلغاءات سندات الإيرادات والتسويات وكذا عناصر الخصم التي يتوفر عليها " .

يظهر الدور الرقابي للمحاسب العمومي في مجال إيرادات الميزانية المحلية في التحقق من ان الامر بالصرف مرخص له بموجب القوانين والتنظيمات بتحصيل الإيرادات الا ان هذه الرقابة لا تكون الا في الحدود المرسومة لصلاحيات المحاسب العمومي وفي امكانية إجرائها ومن ثم فان الدور الرقابي للمحاسب العمومي فيما يتعلق بتحصيل الإيرادات هو دور محدود جدا لان الرقابة على الإيرادات لا تشكل جزءا من أصول التنفيذ بحيث يتعذر صرف اي مبلغ ما لم يكن قد سبق وخضع لمراقبة دقيقة في مختلف المراحل السابق ذكرها .

وبناء على ما سبق فان المحاسب العمومي يختص بمراقبة وتنفيذ عمليات الإيرادات وتنفيذ النفقات من حيث الشكل وليس من حيث المضمون ، عن طريق التحقق من مشروعية العمليات المالية على الوثائق المحاسبية ومطابقتها للقوانين⁽¹⁾ .

المطلب الثاني : الرقابة الخارجية على أعمال المحاسب العمومي

ان المحاسب العمومي أثناء تأدية مهامه ولعب دوره الرقابي يبقى خاضع لقدر معين من الرقابة من قبل هيئات عمومية أخرى لا تعتبر من أعوان المحاسبة العمومية لكنها تتدخل بشكل أو بآخر في عمل المحاسبين العموميين ،وسنتطرق في هذا المطلب إلى هئتين أساسيتين في مجال الرقابة على أعمال المحاسب العمومي ،وهما المفتشية العامة للمالية و مجلس المحاسبة .

الفرع الأول :المفتشية العامة للمالية

¹ (حرفوش ليلة ،المرجع السابق ،ص 37.

المفتشية العامة للمالية موجودة في الهيكل التنظيمي لوزارة المالية ،بموجب المرسوم رقم 63-127 ثم انشئت تحت تسمية مديرية التفتيش المالي ضمن الهيكل التنظيمي لوزارة المالية المنبثق عن المرسوم رقم 71-259 ،وظهرت من جديد تحت مسمى المفتشية العامة للمالية عن طريق المرسوم رقم 80-53 المؤرخ في 01 مارس 1980 ،ثم نظمت هياكلها المركزية بالمرسومين التنفيذيين رقم :92-32 و 92-33 المؤرخين في 20 جانفي 1992 ،وهما ينظمان على التوالي ،الهيكل المركزية وتنظيم مصالحها الخرجية وصلاحياتها ،والمرسوم التنفيذي رقم 92-78 المؤرخ في 22 فيفري 1992 المحدد لصلاحياتها ،والذي الغى المرسوم 80-53 باستثناء مادته الأولى ،حيث يتضح ان أعضاء هذه المفتشية لا يخضعون لنفس التسلسل الإداري المطبق على بقية موظفي وزارة المالية ،ولعل تنظيمها المنفرد عن باقي مديريات الوزارة يدل على أهميتها الخاصة واستقلاليتها⁽¹⁾ .

وبهذا يقوم وزير المالية في كل سنة بتجديد برنامج العمل وبراغ في هذا البرنامج طلبات أعضاء الحكومة ومجلس المحاسبة والبرلمان ،اي ان الرقابة في المفتشية العامة تجري على أساس اختيار في بداية كل سنة قضايا معينة تتم مراقبتها على أساس المعلومات المتوفرة مسبقا ،أما كيفية المراقبة فتتم على أساس الوثائق من الحسابات ومستندات الإثبات ،حيث ينتقل المفتشين العاميين او بعثة المفتشين الى مقر الهيئة بصورة فجائية ،فتتولى البعثة فحص ومراجعة مستندات الإثبات ومعاينتها في عين المكان والتحقق مع الأمر بالصرف والمحاسبين العموميين ،غير ان المهام المتعلقة بالدراسات والخبرات تكون بعد تبليغ مسبق ،حيث يتولى المفتشون مراقبة الصناديق ومراجعة الأموال والقيم والسندات ومختلف المواد التي تكون في حيازة المسيرين والمحاسبين والاطلاع على وثائق الإثبات لدى مناصب المحاسبة ومرؤوسيههم او مندوبيهم اي المحاسبين الرئيسيين والثانويين وكل شخص يتولى إدارة أموال عمومية وكل عون مكلف بمسك محاسبة نوعية ،وكذا دراسة التقارير الواردة من المحاسبين العموميين والوثائق المحاسبية والرد عليها في حالة امتثال المحاسب العمومي للتسخير .

¹ (زغاد نصير ، بن صوشة الساسي المرجع السابق ،ص 47.

يلتزم المفتشين العامين بعدم التدخل في تسيير الإدارات والهيئات التي تجري مراقبتها والمحافظة على السر المهني بعدم الكشف عن الأموال المعايينة خلال عملياتهم، إلا على السلطات أو الجهات القضائية المختصة، وأن يقوموا بمهامهم على أسس موضوعية وحسب وقائع ثابتة، وعليهم أن يقدموا تقريراً كتابياً عن معاينتهم يذكرون فيه النواحي الإيجابية والسلبية للتسيير الذي تم مراقبته، وعند انتهاء التحقيق يقدمون اقتراحات وتوصيات لتحسين التسيير، والجدير بالذكر أن التقرير المذكور يرسل في نهاية كل مراقبة إلى السلطة الرئاسية أو السلطة الوصية، وعلى مستوى الجهات التي تمت مراقبتها الرد في ظرف شهر واحد على الملاحظات التي تضمنها التقرير والتدابير التي اتخذت لمعالجة الأخطاء الواردة في التقرير، ثم يحال التقرير النهائي على السلطة الرئاسية أو السلطة الوصائية وعلى رئيس مجلس المحاسبة⁽¹⁾.

الفرع الثاني: مجلس المحاسبة

يتمتع مجلس المحاسبة باختصاص إداري واختصاص قضائي ويعتبر هيئة مستقلة ذات صلاحيات واسعة في ميدان الرقابة اللاحقة لمالية الدولة والجماعات المحلية والمرافق العمومية وكل الهيئات الخاضعة لقواعد القانون الإداري والمحاسبة العمومية أي الهيئات التي تستفيد من إعانات الدولة .

وللإحاطة بالدور الرقابي للمجلس سنتطرق لمجموعة من النقاط نوجزها فيما يلي :

01- تأسيس مجلس المحاسبة :

يعود تأسيس مجلس المحاسبة إلى سنة 1980، ومنذ نشأته وإلى غاية الوقت الحاضر عرف تطورات مستمرة ارتبطت بمختلف التحولات التي عرفت البلاد في المجالات السياسية والاقتصادية، ولقد شهد خلالها تطبيق مجموعة قوانين أساسية أوجدت أنظمة قانونية متميزة عن بعضها البعض، انعكست على مكانة ودور مجلس المحاسبة، وتتمثل هذه القوانين في القانون 80-05 المؤرخ في 01 مارس 1980، القانون 90-32 المؤرخ في 04 ديسمبر 1990، الأمر 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995، والمرسوم الرئاسي

⁽¹⁾ زغاد نصير، بن صوشة الساسي المرجع السابق، ص 47.

رقم 377-95 المؤرخ في 20 نوفمبر 1995 والذي يحدد هيكله الإدارية وتشكيلاته القضائية ويضبط طرق تسييرها وتنظيمها، وكذلك الأمر رقم 95-23 المؤرخ في 26 أوت 1995 المتضمن القانون الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة .

02-استقلالية مجلس المحاسبة :

إن المبادئ التي تحكم الدولة الحديثة تقضي أن يكون ضمن أجهزة هذه الدولة جهاز أعلى للرقابة مستقل عن بقية أجهزة الدولة التنفيذية وفي الجزائر يعتبر مجلس المحاسبة مستقل عن بقية أجهزة الدولة التنفيذية ويتمتع بالاستقلال في ميدان التسيير وكذا أمر تقتضيه طبيعة اختصاصاته الرقابية على الأموال العمومية، ويتمتع أعضاء المجلس بالحماية الضرورية لمباشرة مهامهم .

03-اختصاصات مجلس المحاسبة :

لقد أعطى الأمر 95-20 سالف الذكر الطبيعة القضائية لهذا الجهاز حيث أصبح في ظله يتمتع باختصاصات قضائية شاملة، كما تبنى تصورا واسعا في كيفية ممارسة الرقابة المالية، يتعدى رقابة المطابقة ليشمل كذلك نوعية التسيير المالي للهيئات وفق معايير اقتصادية، وتحقق في ظل هذا القانون توزيع جديد لاختصاصات مجلس المحاسبة بإنشاء غرف إقليمية إلى جانب الغرف الوطنية، تختص بالرقابة على أموال الجماعات المحلية والهيئات التابعة لها .

ولقد أسندت إلى المجلس مجموعة من الاختصاصات تتمثل في :

-مراجعة الحسابات الإدارية التي يقدمها الآمرون بالصرف للمجموعات العمومية، ويختتمها بواسطة التصريح بالتطابق بين حساباته وحسابات التسيير التي يقدمها المحاسبون العموميون .

-تصفية حسابات المحاسبين العموميين وقد يفوض جهات إدارية أو تسند المهمة إلى

محاسبين أو أعوان تابعين لأسلاك المراقبة وتحت رقابة المجلس نفسه .

حيث انه على كل أمر بالصرف وعلى كل محاسب عمومي إيداع حسابات تسييره

للسنة المنصرمة لدى مجلس المحاسبة الذي يتفحصها ويراجعها، وعند الحاجة على كل

منهما تقديم الوثائق والمستندات التي يطلبها المجلس ،كما يمكن للمجلس اجراء كل

التحريرات الضرورية ،وله حق الدخول للمكاتب و المحلات التابعة للهيئات الخاضعة لرقابة المجلس .

04-أحكام مجلس المحاسبة وحق الطعن فيها :

يراجع مجلس المحاسبة حسابات المحاسبين ويصدر بشأن ذلك أحكاما ،ويتأكد من قواعد الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية ويرتب جزاءات قضائية عن مخالفتها ،ويكون لكل من له الصفة والمصلحة ان يطعن في هذه الأحكام (1).

يفحص مجلس المحاسبة حسابات المحاسبين ويصدر بشأنها أحكاما ،ومن ثمة فان المجلس يراجع ويفحص ،وبعدها يحكم على الحسابات وليس على المحاسبين ،وبمعنى آخر انه على المجلس أن يؤسس حكمه فقط على العمليات التي يجدها بحسابات المحاسبين ،ولا يقرر مسؤوليتهم إلا بعد التحقيقات والتقديرات الموضوعية الناتجة عن مراجعة وفحص الحسابات (2)، لذلك فان الاصل في هذا المجال ان الظروف الخارجية التي بطبيعتها إعفاء المحاسبين من المسؤولية ،لا تقدر من طرف المجلس وانما تقدر من طرف وزير المالية ،ولكن المشرع الجزائري خرج عن هذا الأصل وأعطى الحق للمجلس في ان يقدر مدى مسؤولية المحاسبين الشخصية والمالية في حالات السرقة او ضياع الأموال او القيم او الأموال التي يمكن لهؤلاء المحاسبين الاحتجاج فيها بعامل القوة القاهرة او الإثبات بانهم لم يرتكبوا اي خطأ او إهمال في ممارسة وظائفهم .

ولما كان الحساب و المحاسب لا يمكن فصلهما عن بعضهما ،حيث ان كل حساب يستلزم مسكه و تسييره من قبل محاسب ،وكل محاسب يتعين عليه مسك وتقديم حسابات التسيير ،فان المحاسب ليس مسؤولا عن اي شيء أمام مجلس المحاسبة ،و إنما مسؤول

¹ (زغاد نصير، بن صوشة الساسي المرجع السابق ،ص 49.

² (محمد الصالح فنيش، المرجع السابق ،ص 432.

عما يرد في حساباته ،لهذا فان نتيجة العمل القضائي للمجلس تنتهي أولا بالحكم على الحساب وثانيا تقدير المسؤولية الشخصية للمحاسب .

وقد يصدر المجلس أحكاما مؤقتة تتضمن إلزام المحاسبين برد حساب التسيير الذي تم صرفه دون وجود مبررات تسمح بذلك وقد تتضمن أوامر وأعباء يتعين على المحاسب الالتزام بها ،وقد تتضمن تحفظات .

وقد تتضمن قرارات المجلس أحكام نهائية ،تبرئ المحاسب من تسييره فترة السنة المالية السابقة ،بمعنى انه لا توجد اية أخطاء او مخالفات في حساباته لا من حيث العمليات ولا من حيث التسيير أثناء هذه الفترة .

وإذا كان تسيير المحاسب غير منظم وغير نظامي ،فان المجلس يصدر قرارا بمدونية المحاسب الذي يمكنه ان يطلب الإعفاء الجزئي او الإبراء الرجائي ،ولكن اذا لم يلتزم المحاسب بتقديم حساباته وكل ما يتعلق بها من وثائق ومستندات ،او رفض تقديمها ،او تقديم المعلومات الضرورية ،فان المجلس يطبق في حقه إكراها ماليا تهديديا ويعاقبه بغرامات مالية ،وفضلا عن ذلك يصدر المجلس أحكاما على الأشخاص الذين يصرح بأنهم محاسبون فعليون .

وتطبيقا للقواعد العامة في مجال التقاضي واحتراما لمبدأ التقاضي على درجتين على وجه الخصوص ،تكون القرارات النهائية لمجلس المحاسبة قابلة للطعن بالمراجعة وبالاستئناف وبالنقض ،أما القرارات المؤقتة فلا تخضع لأي طعن ،باعتبارها تبين المآخذ المنسوبة للموظف وتطلب منه تقديم دفاعه و إثباتاته في المهلة المحددة له قانونا⁽¹⁾ .

¹ (زغاد نصير، بن صوشة الساسي المرجع السابق ،ص 50-51.

الخاتمة :

على ضوء دراستنا للنظام القانوني للمحاسب العمومي من مختلف الجوانب سواء النصوص القانونية المنظمة له لكيفيات تعيينه ، وكذلك تطرقنا الى عمله الميداني والجهة التي يتبع لها اداريا ، وكذا الجهات المكلفة بالرقابة على اعماله .ومما سبق ذكره ودراسته اثناء البحث ،تم تسجيل الكثير من الملاحظات والاستنتاجات منها الايجابية التي تبرز الاهمية البالغة لدور المحاسب العمومي في حفظ المال العام والتي وجب التويهبها .

ومن بين الايجابيات الملاحظة اصدار ترسانة من النصوص القانونية والتنظيمية المتعلقة بالرقابة المالية ،والتي تضبط كل النواحي المتعلقة بممارسة المحاسب العمومي لدوره الرقابي ،ومراجعتها المستمرة قصد تحيينها وملاءمتها وهذا ما يعبر عن نية كل من المشرع والمنظم الى ايجاد منظومة قانونية متكاملة في مجال الرقابة على الاموال العمومية بوجه عام والرقابة على تنفيذ النفقات العمومية بوجه خاص ،حيث يعتبر القانون 21-90 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية والمراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه المصدر الاساسي للقواعد القانونية لعمل المحاسب العمومي والضابطة لعلاقته بغيره من اعوان المحاسبة العمومية. الرقابية وقصره في بعض الجوانب خاصة فيما يتعلق بالمحاسبين الثانويين فهم دائما يتبعون إداريا للأمرين بالصرف مما ينقص من فعالية ونجاعة رقابتهم، وطرق إختبار أعضاء الرقابة أو المحاسبين العموميين بصفة عامة فيما يتعلق بجانب التعيين على أساس الكفاءة والخبرة اللازمين لتولي مثل هذه المهام، ومنه يستلزم مراجعة هذه الجوانب في مجال التشريعات المنظمة لهذه الفئات من أعوان الرقابة .

ومن بين السلبيات المسجلة نجد في مقدمتها عدم تمتع أجهزة الرقابة خاصة المحاسب العمومي بالإستقلال الكافي للقيام بالرقابة على تنفيذ النفقات العمومية، فهي تابعة دائما لجهة تأتمر بأوامرها (التنظيم السلمي أو سلطة الوصاية ممثلتا في وزارة المالية وهياكلها

(، مما ينقص من فعاليتها ونجاعة رقابتها، وعليه يجب منح أجهزة الرقابة بصفة عامة والمحاسب العمومي بصفة خاصة أكثر حرية واستقلالية للقيام بدوره على أكمل وجه .
اقتصار وتركيز عمل المحاسب العمومي على تقريبا على تفحص الوثائق والمستندات ومدى مطابقتها لما تم رسمه من قبل، دون النظر عمليا إلى ما تم إنجازه في الواقع، وعليه يجب إعطاء دور أكبر للمحاسبين العموميين في هذا المجال
تعدد أجهزة الرقابة وعدم التنسيق الجيد فيما بينها، إذ نجد في الجهة الإدارية الواحدة عدة أجهزة رقابية على تنفيذ النفقات العمومية، رقابة المراقب المالي، رقابة المحاسب العمومي ، رقابة المفتشية العامة للمالية، رقابة الوصاية، مما يؤدي إلى تداخل الاختصاصات بين هذه الأجهزة في بعض الأحيان.بالإضافة إلى أنه يمكن إعتبار رقابة المحاسب العمومي بمثابة تكرار لرقابة المراقب المالي بحكم أنها تنصب على نفس الوثائق والمستندات ونفس المهام المطلوبة ما عدا أن المحاسب العمومي يقوم بعملية الدفع أو التحصيل (لاتدخل في مجال الرقابة)، وعليه نقترح دمج الوظيفتين في المحاسب العمومي حيث يصبح هذا الأخير يقوم بالمهمتين أي يراقب النفقات الملتزم بها، ويراقب الأداء في العمليات المالية والمحاسبية.

إن دور الرقابي الذي يمارسه المحاسب العمومي على تنفيذ النفقات العمومية بصورة خاصة مهمة سلبية، وعند فشله أو تقصيره يلاقي جزاء فشله، وعليه نقترح إدراج مكافآت وتحفيزات نظير المجهودات الجبارة التي يقوم بها للحفاظ على المال العام عند توفيقهم في أداء عملهم وبعد إنتهاء مهامهم كمحاسبين عموميين.

قائمة المصادر والمراجع

أولاً-النصوص القانونية :

1-القوانين

- القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية ،الصادر في الجريدة الرسمية بتاريخ 18 أوت 1990،العدد 35.

- القانون رقم 11-10 المتعلق بالبلدية ،المؤرخ في 22 يونيو 2011 ،الصادر في الجريدة الرسمية بتاريخ 03 يوليو 2011،العدد 37 .

- القانون رقم 12-07 المتعلق بالولاية ،المؤرخ في 21 فيفري 2012 ،الصادر في الجريدة الرسمية بتاريخ :29 فيفري 2012 ،العدد 12 .

2-النصوص التنظيمية

أ-المراسيم التنفيذية

- المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم،الصادر في الجريدة الرسمية بتاريخ 18 سبتمبر 1991،العدد 43.

- المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 11-331 المؤرخ في 19 سبتمبر 2011،الصادر في الجريدة الرسمية بتاريخ:21/09/2011 ،العدد 52 .

- المرسوم التنفيذي رقم 92-118 المؤرخ في 14 مارس 1992،يحدد قائمة المناصب العليا في المصالح الخارجية للخرينة وشروط التعيين فيها وتصنيفها ،الصادر في الجريدة الرسمية بتاريخ 18 مارس 1992،العدد 21 ،المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 93-81 المؤرخ في 14 مارس 1993 ،الصادر في الجريدة الرسمية بتاريخ 28 مارس 1993 ،العدد 20.

- المرسوم التنفيذي رقم 91-129 المؤرخ في 11 ماي 1991 المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للخرينة وصلاحياتها وعملها ،الصادر في الجريدة الرسمية بتاريخ 22 ماي 1991 ،العدد 23 .المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 03-40 المؤرخ في 19 جانفي

2003 ، العدد 04.

- المرسوم التنفيذي 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المحدد لاجراءات المحاسبة التي يمسكها الامرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها ، الصادر في الجريدة الرسمية بتاريخ: 18/09/1991 ، العدد 43 .

- المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتعلق بتسخير الامرين بالصرف للمحاسب العمومي الصادر في الجريدة الرسمية بتاريخ 18 سبتمبر 1991 ، العدد 43.

ثانيا-الكتب

الكتب الخاصة :

1-حسين الصغير،دروس في المالية والمحاسبة العمومية ، الكويت ،وكالة المطبوعات1973.

²- محمد مسعي ،المحاسبة العمومية ، دار الهدى للطباعة والنشر، عين مليلة، 2003. حسين مصطفى حسين ،المالية العامة ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ،1995، ص 11 .

3- محمد مسعي ،المحاسبة العمومية ،دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع ،عين ¹ مليلة ،ط 2 ،2003.

4- محمود حسين زكرياء أحمد عزام ، مبادئ المالية العامة ،دار المسيرة ،الاردن ،2007.

5- سوزي عدلي ناشد ، أساسيات المالية العامة ،منشورات الحلبي الحقوقية ،بيروت ،2009.

⁶- بن داود ابراهيم ،الرقابة المالية على النفقات العامة ،دار الكتاب الحديث ،القاهرة ،2009.

ثالثا -الأطروحات و الرسائل الجامعية :

أ- أطروحات الدكتوراه:

1- شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه شعبة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير - تخصص تسيير المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير - جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2013-2014،

2- محمد الصالح فنيش، الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في القانون الجزائري، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه دولة في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 01 - بن يوسف بن خدة، 2011-2012 .

3- موفق عبد القادر، الرقابة المالية على البلدية في الجزائر: دراسة تحليلية ونقدية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، شعبة التسيير المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة الحاج لخضر - باتنة، 2014-2015، ص 152.

ب- رسائل ماجستير:

- زغاد نصير، بن صوشة الساسي، النظام القانوني للمحاسب العمومي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد بوضياف - المسيلة، 2017-2018،.

- عزالدين فؤاد، أدوات المحاسبة العمومية في الرقابة على تنفيذ النفقات، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر - بسكرة، 2015، ص 21.

- حرفوش ليلة، إفوراج فروجة، دور المحاسب العمومي والمفتشية العامة للمالية في الرقابة على مالية الجماعات المحلية، مذكرة ماستر، فرع القانون العام، تخصص قانون الهيئات الإقليمية والجماعات المحلية، جامعة عبدالرحمان ميرة - بجاية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم القانون العام، السنة الجامعية 2015-2016 .

سكوتي خالد، الدور التكاملي بين أعوان الخزينة وأعوان التنفيذ في مراقبة وتنفيذ الميزانية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع الدولة والمؤسسات العمومية، الجزائر

جامعة الجزائر 01 بن يوسف بن خدة ،كلية الحقوق ،2012-2013 .
- نغويل سمير،زواوي عريوة ،الأمر بالصرف بين المراقب المالي والمحاسب العمومي ،مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر اكايمي في التسيير العمومي ،قسم علوم التسيير -كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة محمد بوضياف-المسيلة ،2018-2019 .

- إقبطال 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 ،2018/10/30 .

- كراليفة حسين ،دور المحاسب العمومي في مراقبة وترشيد الايرادات والنفقات ،دراسة حالة خزينة ولاية البويرة ،مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة ،تخصص محاسبة وتدقيق ،قسم العلوم المالية والمحاسبة -كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة أكلي محند أولحاج -البويرة ،2018-2019 .

- سويبي الخنساء ،جهرة خديجة ،دور المحاسبة العمومية في حماية المال العام ،مذكرة لنيل شهادة الماستر حقوق -تخصص إدارة ومالية ،كلية الحقوق والعلوم السياسية ،قسم الحقوق -جامعة محمد بوضياف المسيلة ،2017-2018 .

- حمادي كريمة ،بوقراب غالية ،دور المحاسبة العمومية في مراقبة وترشيد النفقات -دراسة حالة خزينة ولاية البويرة مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة ،تخصص محاسبة وتدقيق ،قسم العلوم المالية والمحاسبة -كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة أكلي محند أولحاج -البويرة ،2018-2019 .

- شاعة أبو بكر الصديق ،دور المحاسبة العمومية في الرقابة على النفقات العمومية ،مذكرة نيل شهادة ماستر اكايمي ،شعبة العلوم المالية والمحاسبة ،تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة عبد الحميد بن باديس -مستغانم ،2017-2018 ،

-بوشنطر سليمة ،المحاسبة العمومية ودورها في حماية املاك الدولة ،دراسة حالة إقامة
جامعية ،مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية فرع محاسبة وتدقيق ،كلية
العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير -جامعة الجزائر 03 ،2010-2011
،ص 87.

- حمادو دحمان ،الوسائل غير القضائية للرقابة على الادارة المحلية في الجزائر ،مذكرة
لنيل شهادة الماجستير في القانون العام ،جامعة ابو بكر بلقايد -تلمسان ،2010-2011
.

الفهرس

الاهداء

كلمة شكر وتقدير

المقدمة	أ
الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للمحاسب العمومي	1.....
المبحث الأول : ماهية المحاسب العمومي	2.....
المطلب الأول : مفهوم المحاسب العمومي	2.....
الفرع الأول : التعريف الفقهي	2.....
الفرع الثاني : التعريف القانوني للمحاسب العمومي	2.....
المطلب الثاني : شروط التعيين والتنصيب	3.....
الفرع الأول : التعيين	3.....
الفرع الثاني : حالات التنصيب (الاعتماد)	7.....
المبحث الثاني : تصنيفات المحاسب العمومي	7.....
المطلب الأول : من حيث المهام	7.....
الفرع الأول : شبه المحاسب (المحاسب الفعلي)	8.....
الفرع الثاني : محاسب بدون صندوق	8.....
المطلب الثاني : من حيث المرافق العمومية	8.....
الفرع الأول : المحاسب العمومي الرئيسي	8.....
الفرع الثاني : المحاسب العمومي الثانوي	10.....
الفصل الثاني : مهام ومسؤولية المحاسب العمومي	12.....
المبحث الأول : مهام و مسؤوليات المحاسب العمومي	13.....
المطلب الأول : مهام المحاسب العمومي	13.....

13.....	الفرع الأول : بالنسبة للنفقات
14.....	الفرع الثاني : بالنسبة لتحصيل الإيرادات
15.....	المطلب الثاني :مسؤولية المحاسب العمومي
15.....	الفرع الأول :طبيعة وأنواع المسؤولية
17.....	الفرع الثاني : الإجراءات القانونية لحماية المحاسب العمومي من المسؤولية
19.....	المبحث الثاني :رقابة المحاسب العمومي
19....	المطلب الأول : طبيعة الرقابة الممارسة من طرف المحاسب العمومي
20.....	الفرع الأول : الرقابة الواسعة على النفقات
22.....	الفرع الثاني : محدودية الرقابة على الإيرادات
23.....	المطلب الثاني : الرقابة الخارجية على أعمال المحاسب العمومي
23.....	الفرع الأول :المفتشية العامة للمالية
25.....	الفرع الثاني :مجلس المحاسبة
29.....	الخاتمة
31.....	قائمة المراجع
36.....	الفهرس

ملخص البحث

تعتبر المحاسبة العمومية فرعا من فروع المالية العامة ،اذ يعتبر المحاسبة العمومي من اعوان تنفيذ الميزانية .كما انه مسؤول مسؤولية شخصية وومالية على حفظ وتداول الاموال العمومية .ومسؤول كذلك قانونيا عن جميع عمليات المحاسبة العمومية اي مراقبة صحتها قانونيا ومحاسبيا داخل الادارات العمومية .

ان نظام المحاسبة العمومية وما يوفره من اليات قانونية ومحاسبية لحماية المال العام ،ومختلف الاجراءات التي تسمح بالحفاظ عليه وتقادي صرفه في غير ما قرر له .

ومن خلال بحثنا ،اتضح لنا ان الجزائر قامت بعدة اصلاحات لنظامها المحاسبي لجعله اكثر ملائمة للتطورات الحاصلة في البيئة الداخلية والخارجية ،حيث كان لصدور القانون 90-21 الاثر الكبير في تطوير نظام المحاسبة الجزائري ،وتبعته ترسانة من القوانين .

واستخلصنا كذلك ان المحاسب العمومي له مكان ودور فعال في المراقبة المحاسبية العمومية حيث ان المحاسب يخضع له اساسا لسلطته ويمارس بدوره صلاحيات الرقابة على كل ملف النفقات المقدمة اليه بالتاكيد من شرعية النفقات العمومية بعد قيامه بالتحقق من مدى شرعيتها ،يقوم بوضع التاشيرة القابلة للدفع مما يسمح بتسليم مبلغ النفقة للدائن المعني .

Research summary

Public accounting is considered a branch of public finance, as public accounting is considered one of the budget execution agents. It is also responsible for personal and financial responsibility for the preservation and circulation of public funds. It is also legally responsible for all public accounting operations, that is, controlling their legal and accounting correctness within public administrations.

The public accounting system and the legal and accounting mechanisms it provides to protect public money, and the various procedures that allow it to be preserved and to avoid spending it other than what was decided for it.

Through our research, it became clear to us that Algeria has made several reforms to its accounting system to make it more appropriate to developments in the internal and external environment, as the issuance of Law 90-21 had a significant impact on the development of the Algerian accounting system, and an arsenal of laws followed it.

We also concluded that the public accountant has a place and an effective role in the public accounting control, as the accountant is basically subject to his authority and exercises in his turn the powers of control over each expenditure file submitted to him by ensuring the legitimacy of public expenditures. Amount of alimony to the concerned creditor.