

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف - المسيلة

ميدان: الحقوق و العلوم السياسية

فرع:

تخصص:



كلية الحقوق و العلوم السياسية

قسم

رقم:

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي

إعداد الطلبة:

زغاد نصير

بن صوشة الساسي

تحت عنوان

النظام القانوني للمحاسب العمومي

لجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة	اسم ولقب الاستاذ(ة)	خضري حمزة
مشرفا و مقرا	جامعة محمد بوضياف المسيلة	اسم ولقب الاستاذ(ة)	قاوي السعيد
مناقشا	جامعة	اسم ولقب الاستاذ(ة)	ذبيح عادل

السنة الجامعية: 2017 / 2018

شكر وعرقان

الحمد لله علي نعمه التي لا ينسى ذكرها ولا يؤدي بشئ من الأنواع شكرها تعالي أحمده تعالي عند هذا المقام و في هذا المقال أثنى عليه الخير كله ولا أحصي ثناء عليه و هو أهل الحمد و الشكر و في اللحظات العرفان بالجميل وحسن الصنيع إلا أن نحمد الله الذي وفقنا لإتمام هذا العمل المتواضع وأطلي وأسلم علي نور القلوب وضيائها حبيبي وقرّة عيني محمد طلي الله عليه وسلم.

نشكر كل من ساعدنا علي إنجاز هذا العمل

و نخص بالذكر : الأستاذ قناوي السعيد

الذي لم يبخل علينا بنصائحه و توجيهاته القيمة التي كانت لنا خير معين في البحث كما نشكره علي جديته في العمل و نتمنى له التوفيق

كما نتقدم بالشكر الجزيل للجنة المناقشة التي سيكون لها دورا في تقويم و تقيم هذا البحث

إلي كل أساتذة كلية الحقوق بجامعة محمد بوضياف المسيلة

كما لا يفوتنا في هذا المقام أن نشكر

كل من ساعدنا ولو بكلمة طيبة أو دعاء كريم .

الإهداء

الوالدين العزيزين

إلى ملاكي في الحياة.. إلى معني الحب و إلى معني الحنان و التفاني...إلى

بسمة الحياة وسر الوجود

إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أغلي الحبايب

أمي الحبيبة

إلى إخوتي و أخواتي و زوجتي و أولادي إلى من تحلو بالإخاء و تميزوا بالوفاء و العطاء إلى ينايغ

الصدق الصافي إلى من معم سعديت و برفقتهم في دروب الحياة الحلوة

و الحزينة سرت إلى من كانوا معي على طريق النجاح و الخير

إلى من عرفني كيف أجدهم و علموني لا أضيعهم أصدقائي

إلى أصدقائي و صديقاتي في الدراسة

إلى زميلي في هذا البحث بن حوشة الساسي

إلى كل من زملائي و زميلاتي في مديرية الخدمات الجامعية

زغاد نصير

الإهداء

إلى الوالدين الكريمين

إلى زوجتي وأولادي

إلى كل الأهل والأحباب

إلى كل من علمني حرفاً

إلى زملائي في الدراسة

إلى زميلي في هذا البحث زحام نصير

إلى كل موظفي جامعة محمد بوضياف

وخاص بالذكر موظفي المديرية الفرعية للمستخدمين

بن صوشة الساسي

المقدمة:

تعتبر المحاسبة العمومية نظاما خاصا للمعلومات المحاسبية يحكم النشاط المالي لوحدات القطاع العام ذات الطابع الاداري أو غير الربحي، حيث تستمد هذه الخصوصية في كونها تتناول تسجيل ومراقبة صرف وتداول المال العام، لهذا السبب ترتبط المحاسبة العمومية ارتباطا وثيقا مع النصوص التشريعية ذات الطابع المالي، حيث خصها المشرع بإطار قانوني يهدف الى تقنين وضبط اليات تحصيل الايرادات العمومية وتنظيم مراحل تسديد النفقات العمومية في ظل احترام ميزانيات الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري، من اجل فرض رقابة مستمرة على أعوان المحاسبة العمومية وتحديد صلاحياتهم ومسؤولياتهم عند تنفيذ المعاملات المالية لوحدات القطاع العام لضمان مشروعية تنفيذ الميزانية ومطابقتها للأنظمة والقوانين المعمول بها، وحماية المال العام من الاختلاسات و التبيد ، إضافة الى تحقيق الاقتصاد والرشادة في استعمال الموارد العمومية ، حيث ان تصميم النظام المحاسبي يجب ان يأخذ بعين الاعتبار خصائص نشاط وحدات القطاع العام ، التي لا تهدف الى تحقيق الربح ، اضافة الى ضرورة احترام الضوابط القانونية التي تنظم تداول المال العام والذي يقع على عاتقه تحقيق الافصاح الكامل والشفاف عن جميع المعاملات المالية للدولة وتوفير أدوات الرقابة والمساءلة عن اداء مختلف الهيئات العمومية بهدف حماية المال العام.

ولأن اهمية الرقابة على المال ضرورة ملحة في اساس تقويم السياسات والبرامج العامة، و أحد الركائز الاساسية التي تقام عليها الدول الحديثة في كل المجالات ، إذ تعتبر الرقابة على المال العام من المعايير الحديثة لتصنيف الدول المتقدمة من الدول النامية.

إن 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، والأداة الفعالة في تنفيذ الميزانية العامة للدولة وبحكم أنها تحدد التزامات أعوان التنفيذ خاصة الامرين بالصرف والمراقبين الماليين والمحاسبين العموميين وكذا مسؤولياتهم، بالإضافة الى مختلف الاجهزة المكلفة بالرقابة على تنفيذ الميزانية مثل المفتشية العامة للمالية ومجلس المحاسبة.

ومما سبق وباعتبار المحاسب العمومي احد الركائز الاساسية في تنفيذ الميزانية، وعون من أعوان المحاسبة العمومية، ونظرا للدور الفعال الذي يلعبه في حماية المال العام، والمكانة التي يحتلها في التسلسل العملي من حيث أنه يمثل المرحلة الاخيرة في تنفيذ الميزانية أولاها المشرع الجزائري أهمية بالغة ونظم مهامه بترسانة من النصوص القانونية والتشريعية.

ولقد حدد القانون 21/90 المؤرخ في 15 اوت 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 كفايات 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 الادارية التي تخضع لرقابة المحاسب العمومي، وبحكم ان المحاسب العمومي موظف عمومي يخضع الى التسلسل الاداري وسلطة وصية يتبع لها ممثلة في وزارة المالية، كان لزاما تحديد اصناف المحاسبين العموميين من حيث المهام المسندة والمرافق التي يتولون مراقبة ميزانياتها.

وفي هذا الاطار، ولأهمية أعوان التنفيذ في القيام بدورهم الرقابي ومباشرتهم لإجراءات التنفيذ والمتمثلة في تسجيل وتسيير ومراقبة الاموال العمومية وتنفيذ الميزانية العامة للدولة على وجه الخصوص، وما ينجر من هذه المهمة للوصول في الاخير الى التنفيذ السليم للميزانية، تبرز العلاقة التي تربط بين هؤلاء الاعوان والمحاسب العمومي بصفته أحد أعوان تنفيذ الميزانية، هذه العلاقة التي تتجسد في الفصل بينهم من جهة وكذلك من جهة اخرى في التعاون والتكامل بينهم في تنفيذ الميزانية بالمفهوم الايجابي.

والحديث على المحاسب العمومي من الجانب القانوني والتنظيمي يقودنا الى الحديث عن الجانب التطبيقي لعمل هذا الاخير وذلك من خلال التطرق للمهام المسندة اليه والالتزامات الواجب عليه التقيد بها، من اجل اداء 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 أفعاله وممارساته الوظيفية ، وكذلك وجوب حمايته ، بالإضافة الى ضمان تأدية مهامه على اكمل وجه من خلال الرقابة على اعماله بواسطة هيئات عليا متعددة من بينها المفتشية العامة للمالية ومجلس المحاسبة.

تعود اسباب اختيار هذا الموضوع الى عدة عوامل موضوعية وأخرى ذاتية، حيث أن النظام القانوني للمحاسب العمومي جزء من النظام القانوني للمحاسبة العمومية وهو من المواضيع التي يعني بها القانون الاداري مجال تخصصنا، وكذلك تسليط الضوء على عنصر مهم وفعال في مجال صرف النفقات وتحصيل الايرادات لتحقيق حماية المال العام، ومن جانب حب الاطلاع على خبايا مهنة المحاسب العمومي

وكذلك قصد الامام بموضوع احد مجالات العمل الاداري المحاسبي الذي له علاقة مباشرة بعملنا في الادارات العمومية والمهام المسند لنا.

يشكل هذا الموضوع اهمية كبيرة لأنه يتعلق بالمحاسبة العمومية للدولة، والتي تتضمن الاطر والتشريعات القانونية التي ترمي الى حماية المال العام والنفع العام، وتحقيق الشفافية والمصداقية في تسيير المعاملات المالية للدولة، وهذا ما تحاول الاصلاحات المتعلقة بنظام محاسبة الدولة الوصول اليه.

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

وفي هذا الاطار ومن خلال هذا البحث يمكن طرح الاشكالية الرئيسية التالية:

ما مدى توفيق المشرع الجزائري في بلورة النظام القانوني للمحاسب العمومي ؟ وما مدى فعالية هذا الاخير في حماية المال العام ؟

وقصد دراسة وتحليل الموضوع تم طرح الاسئلة الفرعية التالية:

01- ما هي النصوص القانونية والتنظيمية المطبقة في هذا المجال ؟

02- من هم أعوان التنفيذ وما هي طبيعة العلاقة بينهم ؟

03- ما هي الاجراءات القانونية والتنظيمية التي تحدد مسؤوليات وصلاحيات المحاسب العمومي؟

04- هل رقابة المحاسب العمومي على صرف المال العام رقابة مطلقة أو مقيدة؟

ولالإجابة عن الاشكالية المطروحة تم الاعتماد على المنهج التحليلي في الجانب النظري من الدراسة وعلى المنهج الوصفي في الجانب التطبيقي لأنه ملائم للدراسة .

ومن الملاحظ أن اغلب الدراسات السابقة تعني بالمحاسب العمومي كعون من أعوان تنفيذ الميزانية وجزء من دراسة المحاسبة العمومية.

وعند اعداد بحثنا هذا واجهتنا مجموعة من الصعوبات يمكن تلخيصها في قلة الكتب والمؤلفات في هذا التخصص، والمراجع المتوفرة عبارة عن رسائل و أطروحات تتضمن دراسات جزئية للموضوع فقط كجزء من المحاسبة العمومية، ومن جهة اخرى توفر النصوص القانونية والتنظيمية والتي صدرت على

مراحل مختلفة وعلى مدار سنوات ، اين حتم علينا التدقيق والتفحص لتجنب الاعتماد على نصوص معدلة او ملغاة نتيجة هذا التطور في الترسنة القانونية وهو ما نتمنى ان نكون قد وفقنا فيه.

ولتناول هذا الموضوع ، تم تقسيمه الى فصلين على الشكل التالي:

الفصل الأول: سيتم من خلاله التعرف على الجانب التشريعي والتنظيمي الذي يعني بالمحاسب العمومي وبيان اساس تجسيد وظيفة المحاسب العمومي وتصنيفاته ومجال تدخله.

الفصل الثاني: خصص للتعرف على مهام المحاسب العمومي والتزاماته ونوعية الرقابة الممارسة من طرفه، وكذا مسؤولياته والضمانات المكرسة لحمايته والرقابة الخارجية على اعماله.

الفصل الأول

الاطار القانوني للمحاسب العمومي

إن التحكم في إدارة الاموال العامة والعمل على الاستخدام الامثل لها، لهو الشغل الشاغل للحكومات في جميع بقاع العالم منذ أمد بعيد، لتكون المحاسبة العمومية الوسيلة التي لا بد منها، من اجل متابعة ومراقبة هذه الاموال وترشيد إنفاقها من تطلب ان تكون لها أسس 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 نتطرق في المبحث الاول الى الاطار التشريعي والتنظيمي للمحاسب العمومي، وفي المبحث الثاني الى اسس تجسيد مهنة المحاسب العمومي.

المبحث الأول

الاطار التشريعي والإطار التنظيمي للمحاسب العمومي

يقوم المحاسب العمومي بمهام حساسة في مجال تنفيذ الميزانية لأنه يختص دون غيره بمسؤولية حيازة وتداول المال العام لهذا فهو يخضع لمجموعة من القواعد المشتركة التي تكون نظاما عاما لمهامه ونظاما خاصا ينتمي اليه وللإحاطة بمختلف هذه الجوانب سيتم دراسة العناصر التالية:

- ماهية المحاسب العمومي.

- الاطار التنظيمي للمحاسب العمومي.

المطلب الاول

ماهية المحاسب العمومي

للتحديد ماهية المحاسب العمومي نتطرق في الفرع الاول الى تعريف المحاسب العمومي وفي الفرع الثاني الى الاطار الدستوري والإطار التشريعي للمحاسب العمومي.

الفرع الأول

تعريف المحاسب العمومي

المحاسب العمومي هو كل موظف أو عون له الصفة القانونية للممارسة باسم الدولة والجماعات المحلية والهيئات العمومية عمليات الارادات والنفقات وحيازة وتداول الاموال والقيم العمومية.⁽¹⁾

¹ J C MARTNET ET P DJMALTA .droit budgetaire.edition L.I.T.C.paris 1999.PP.745-746

ويعرفه الفقيه جاك ماني Jacques magnet : المحاسب العمومي بأنه الموظف او العون العمومي المرخص له قانونا للتصرف في الاموال العمومية او الاموال الخاصة المنظمة⁽¹⁾ ، ويبرز هذا التعريف ثلاث عناصر اساسية لمفهوم المحاسب العمومي:

- **صفة الموظف العمومي او العون العمومي:** حيث ان كل المحاسبين العموميين هم موظفون لدى الدولة (ملحقون بوزارة المالية) أو لدى الهيئات العمومية الاخرى.

- **الترخيص القانوني:** الذي يتمثل في تعيين المحاسبين العموميين أو اعتمادهم من طرف وزير المالية.

- **التصرف في الاموال العمومية:** العمليات المنصوص عليها في متن المادة 34 من قانون المحاسبة العمومية وهي:

* تحصيل الارادات ودفع النفقات .

* ضمان حراسة الاموال والسندات او القيم او الاشياء او المواد المكلف بها وحفظها.

* تداول الاموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد.

* حركة حسابات الموجودات، وانجاز حساب كل عملية على حدا .

وبهذا يلاحظ ان دور المحاسب العمومي مزدوج فهو يقوم بتنفيذ النفقات والإيرادات العامة من جهة، ويؤدي دورا رقابيا هاما من جهة اخرى .

وعلى العكس من الامرين بالصرف الذين تعتبر اختصاصاتهم المالية ملحقة او مكملة لوظائفهم الإدارية فإن المحاسبين العموميين يمارسون صلاحيات أصلية حيث ان دورهم في تنفيذ الميزانيات ومختلف العمليات المالية يعد اساس وظائفهم والتي يمكن تلخيص اهمها في:

- تحصيل الإيرادات (تنفيذاً لأوامر تحصيلها الصادرة اليهم من الامرين بالصرف، او المسددة لهم مباشرة من طرف المدينين ، حسب طبعة الايراد او اجراءات تحصيله) .

¹ محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى للطباعة والنشر، عين مليلة ، 2003 ، صفحة 41

- دفع النفقات (تنفيذاً لأوامر أو حوالات الدفع الصادرة اليهم من الأمرين بالصرف، أو السندات المقدمة لهم من قبل الدائنين، أو بمبادرة منهم في بعض الحالات) .

- تنفيذ عمليات الخزينة (المتمثلة أساساً في حركة الأموال نقداً والقيم المعبأة، مثل السندات المضمونة والقابلة للتحويل إلى نقود، وحسابات الودائع، والحسابات الجارية، وحسابات الديون المستحقة للهيئات العمومية وغيرها (Creances et dettes) .

- حفظ الأموال والقيم المملوكة للهيئات العمومية أو المودعة لديها.

- مسك المحاسبة التي تبين العمليات المنفذة من قبلهم.

- المحافظة على سندات الإثبات والوثائق المحاسبية

وبهذا فالمحاسب العمومي يراقب مشروعية التحصيل للإيرادات أو دفع النفقات التي تعد مرحلة من مراحل تنفيذ النفقة⁽¹⁾ .

ويعد محاسباً عمومياً كل شخص يعين قانوناً للقيام بالعمليات الخاصة بأموال الدولة سواء مباشرة أو بواسطة محاسبين آخرين و سواء تعلق الأمر بتحصيل الإيرادات أو بدفع النفقات كما يعتبر محاسباً عمومياً كذلك كل من يكلف قانوناً بمسك الحسابات الخاصة بالأموال العمومية أو حراستها، وتعتبر أموال عمومية كل ما تعلق بميزانية الدولة وحسابات خزنتها أو ميزانيات الجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، وهذا حسب نص المرسوم 65-259 المتضمن واجبات ومسؤوليات المحاسبين العموميين .

الفرع الثاني

الإطار الدستوري والإطار التشريعي للمحاسب العمومي

بعد الاستقلال مدد العمل بالقوانين الفرنسية النافذة لغاية: 1962/12/31 إلا ما يتنافى منها مع السيادة الوطنية وهذا بموجب القانون رقم 157/62 المؤرخ في 1962/12/31.

¹ سكوتي خالد الدور التكامل بين اعوان 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 ، 2013/2012 ، ص 59.

01- الاطار الدستوري للمحاسب العمومي:

لم ينص دستور 1989 صراحة على المحاسبة العمومية، وكذلك لم يفعل دستور 1996، لكن يمكن استخلاص الحديث عنها في المادة 152 من دستور 1989 (المؤسسات الدستورية وأجهزة الرقابة مكلفة بالتحقيق في تطابق العمل التشريعي والتنفيذي مع الدستور، وفي ظروف استخدام الوسائل المادية والأموال العمومية وتسييرها)، والتي ورد ذكرها في دستور 1996 بنفس الصياغة ، وبترقيم مختلف هو المادة 162، خاصة وان ابرز مهام المحاسبة العمومية وبالخصوص المحاسب العمومي هي الرقابة على الاموال العمومية وكيفية تسييرها وتنفيذ العمليات المالية، ولقد كان من المفروض النص عليها صراحة وهذا لما لها من أهمية بالغة في سير الدولة وأجهزتها، ولما تمثله من ضمانة لحماية المال العام، وبالتالي فهذه نقيصة واضحة تؤخذ على دساتيرنا⁽¹⁾.

ولكن في هذا الشأن نص دستور 1989 في المادة 160 على تأسيس مجلس المحاسبة الذي تعود اليه مهمة مراقبة تسيير وحسابات أعوان المحاسبة العمومية.

وكذلك في ضل التعديل الدستوري 2016 نجد المادة 192 التي تتحدث على مجلس المحاسبة ومهامه (يتمتع مجلس المحاسبة بالاستقلالية ويكلف بالرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الاقليمية والمرافق العمومية، وكذلك رؤوس الاموال التجارية التابعة للدولة.

يساهم مجلس المحاسبة في تطوير الحكم الراشد والشفافية في تسيير الاموال العمومية، يعد مجلس المحاسبة تقريرا سنويا يرفعه الى رئيس الجمهورية والى رئيس مجلس الامة، والى رئيس المجلس الشعبي الوطني والوزير الاول.

يحدد القانون صلاحيات مجلس المحاسبة ويضبط تنظيمه وعمله وجزاء تحقيقاته وكذا علاقاته بالهيكل الاخرى في الدولة المكلفة بالرقابة والتفتيش).

كما نص التعديل الدستوري 2016 في المواد 203 و203 على انشاء هيئة وطنية للوقاية من الفساد ومكافحته، والتي من مهامها اقتراح سياسة شاملة للوقاية من الفساد، تركز مبادئ دولة الحق والقانون وتعكس النزاهة والشفافية والمسؤولية في تسيير الممتلكات والأموال العمومية، والمساهمة في تطبيقها.

وبهذا نجد ان الدستور عزز من اليات الرقابة على تنفيذ الميزانيات العمومية وإدارة المال العام وترشيد النفقات وهذا ما يعتبر من ابرز مهام المحاسب العمومي رغم عدم ذكره صراحة.

¹ قاوي السعيد ، النظام القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر بعد 1989 ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام فرع دولة ومؤسسات عمومية ، الجزائر ، جامعة الجزائر 01 ، كلية الحقوق بن عكنون ، 2012 ، ص 31-31.

02- الاطار التشريعي للمحاسب العمومي:

ان القانون رقم 21/90 المؤرخ في 15 اوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية هو المرجع الاول والمصدر الرئيسي للمحاسبة العمومية، ويعد هذا القانون قفزة نوعية إذ لأول مرة بعد الاستقلال نجد نص قانوني يمثل الاطار القانوني العام للمحاسبة ، والجامع لمبادئها وقواعدها والمرجع الاول والأساسي لها، وكذا للمحاسب العمومي مهامه وحدود عمله.

حيث تضمن القانون 21/90 اثنان وسبعون مادة مبنية في اربعة ابواب ، وهذه الاخيرة احتوت على فصول ، ابتدأت بتعريف المحاسبة العمومية، ان لم نقل بمعنى ادق نص على مجال تطبيقها، إذ نصت المادة الاولى منه على: (يحدد هذا القانون الاحكام التنفيذية العامة التي تطبق على الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقه والجماعات الاقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري) ، طبعا ويضاف لها مجلس الامة كمؤسسة تشريعية جاءت مع دستور 1996⁽¹⁾.

ومن خلال هذا التعريف يلاحظ انه استعان بمعيار عضوي في تحديد مجال تطبيق المحاسبة العمومية، وإذا عدنا للمحتوى فإن الابواب الاربعة احتوت على ما يلي:

الباب الأول: الميزانية والعمليات المالية وتنفيذها.

الباب الثاني: الاعوان المكلفون بالتنفيذ.

الباب الثالث: المراقبة (رقابة النفقات المستعملة - رقابة التنفيذ - مراقبة التسيير)

الباب الرابع: احكام خاصة (العقوبات المالية - الديون الاخرى)

وكملخص لكيفية تناول هذا القانون للمحاسبة العمومية، نجد انه حصرها بين مهمتين رئيسيتين هما: تنفيذ الميزانية والعمليات المالية - والمراقبة المالية - وهذه العناصر التي يجب ان تراعى عند دراسة المهام المسندة للمحاسبة العمومية بموجب هذا النظام القانوني.

والى جانب القانون 21/90 يوجد قوانين اخرى لها مساهمة فعالة في تكوين الاطار التشريعي للمحاسبة العمومية من بينها :

¹ قاوي السعيد، المرجع السابق، ص 31

- الامر 20/ 95 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة المعدل والمتمم الذي الغى القانون 32/90 ، بالإضافة الى القانون 17/84 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية وهو قانون ذو اهمية في مجال المحاسبة العمومية ، ولا ادل على ذلك من الاحالات التي توجد في القانون 21/90 الى هذا القانون .

المطلب الثاني

الاطار التنظيمي للمحاسب العمومي

بعد التطرق الى ماهية المحاسب العمومي وتحديد الاطار الدستوري والتشريعي و التطرق للقانون 21/90 الذي يمكن اعتباره القانون الاساسي للمحاسبة العمومية والمحاسب العمومي بمفهوم أدق، وجب التطرق الى النصوص التنظيمية المطبقة لقانون المحاسبة العمومية بصفة عامة والمحاسب العمومي بصفة خاصة (الفرع الاول)، ونظرا لوجود علاقة وتشابه بين وظيفة المحاسب العمومي والمراقب المالي، وجب التطرق الى طبيعة هذه العلاقة التنظيمية (الفرع الثاني) .

الفرع الاول

النصوص التنظيمية

نصت المادة 70 فقرة 1 من القانون 21/90 على:- يجب نشر النصوص التنظيمية المنصوص عليها ضمن هذا القانون قبل تاريخ 31 ديسمبر 1990

إن هذا التحديد الدقيق لضرورة صدور النصوص التنظيمية يحمل بين طياته مدى حرص الحكومة ان ذلك لهذه الخطوة الهامة، فهل تم احترام هذه الاجال ؟

لكن في الواقع لم تحترم هذه الآجال، حيث صدرت المراسيم التنظيمية المطبقة لقانون المحاسبة العمومية في الشهر التاسع من سنة 1991 ، على النحو التالي:

* المرسوم التنفيذي رقم:311/91 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتعلق بالمحاسبين العموميين واعتمادهم.

* المرسوم التنفيذي رقم: 312/91 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتضمن شروط الاخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحسابات وكيفية اکتتاب تامين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين.

* المرسوم التنفيذي رقم: 313/91 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتضمن اجراءات المحاسبة التي يمسمها الامرون بالصرف والمحاسبون العموميون .

* المرسوم التنفيذي رقم: 314/91 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتعلق بإجراء تسخير الامرين بالصرف للمحاسبين العموميين .

ولعل هذا التأخير يمكن رده الى الظروف السياسية، وانشغالات الحكومة المتأتية من الظروف التي صاحبت تجربة التعددية السياسية وتغير الحكومات، حيث ان قانون 21/90 صدر في فترة حكومة مولود حمروش بينما المراسيم المطبقة له صدرت في فترة حكومة احمد غزالي، ولم تكن المراسيم التنظيمية المذكورة انفا هي الوحيدة، فقد صدرت نصوص كثيرة في مجال المحاسبة العمومية، ومن بينها على سبيل الذكر لا الحصر:

* المرسوم التنفيذي رقم: 46/93 المؤرخ في 06 فيفري 1993 يحدد اجال دفع النفقات وتحصيل الاوامر بالإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المنعدمة.

الفرع الثاني

طبيعة العلاقة بين المحاسب العمومي والمراقب المالي

قبل التطرق الى طبيعة العلاقة بينهما وجب تعريف المراقب المالي وتبيان مهامه بصفته الجهة المخولة قانونا بمنح التأشيرة والقبول المسبق لمجموع الالتزامات والقرارات التي يتخذها الامر بالصرف في اطار العمليات المالية لتنفيذ الميزانية العمومية.

01- تعريفه:

المراقب المالي هو عون يتم اختياره من بين موظفي مديرية الميزانية بوزارة المالية ويعين من طرف وزير المالية بموجب قرار وزاري للقيام بالمراقبة القبلية لعمليات الالتزام بدفع النفقات العمومية

المخصصة في ميزانية الهيئة المعنية بالمراقبة، حيث يقوم بالتحقق من توفر الاعتمادات ومن مدى صحة توظيف النفقات بالنظر الى التشريع المعمول به، وهذا بشكل مسبق لعملية الالتزام بالنفقة تجاه الغير بصفة نهائية، وفي هذا الاطار يمكن لوزير المالية ان يعين بنفس الكيفيات مراقب او مراقبين ماليين مساعدين لمساعدة المراقب المالي في تأدية مهامه.

وقد نظم عمل المراقب المالي المرسوم التنفيذي رقم: 414/92 المؤرخ في 14 نوفمبر سنة 1992 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم: 374/09 المؤرخ في 19 نوفمبر 2009 .

01- مهامه :

يتولى المراقب المالي مهمة المراقبة القبلية لمشروعية اجراء الالتزام بالدفع الذي يقوم به الامر بالصرف، وفي هذا الاطار عليه ان يتحقق من توفر العناصر التالية قبل قبوله التأشير على الالتزام بالدفع: ⁽¹⁾

- صفة الامر بالصرف .

- المطابقة التامة للقوانين والتنظيمات المعمول بهما.

- التخصيص القانوني للنفقة.

- مطابقة مبلغ الالتزام بالعناصر المبينة في الوثيقة المرفقة.

- وجود التأشيرات او الاراء المسبقة التي سلمتها السلطة الادارية المؤهلة لهذا الغرض، عندما تكون مثل هذه التأشيرات قد نص عليها التنظيم الجاري به العمل .

يتوجب على المراقب المالي دراسة وفحص ملفات الالتزام التي يقدمها له الامر بالصرف، والخاضعة للرقابة السابقة، في اجل اقصاه عشر (10) أيام من تاريخ استلام مصالح الرقابة لاستمارة الالتزام ⁽²⁾ ، على ان تتوج رقابته على النفقات الملتزم بها بتأشير توضع على بطاقة الالتزام ، وعند

¹ المادة 09 من المرسوم التنفيذي 414/92 ، المعدل والمتمم ، المؤرخ في 14/11/1992 ، المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، الجريدة الرسمية رقم 82 المؤرخة في 15/11/1992.

² المادتين 14 و15 من نفس المرسوم.

الاقتضاء ، على الوثائق الثبوتية، وهذا عندما يستوفي الالتزام الشروط التنظيمية المذكورة اعلاه⁽¹⁾ .

اما في حالة عدم مطابقة العملية للتنظيم المعمول به فتكون الالتزامات محل رفض مؤقت او رفض نهائي حسب الحالة .

03- طبيعة العلاقة بين المحاسب العمومي والمراقب المالي:

ينتمي كل من المحاسب العمومي والمراقب المالي لهيئة ادارية واحدة متمثلة في وزارة المالية، إلا ان المراقب المالي مكلف بالرقابة المسبقة على القرارات والالتزامات بالدفع التي يتخذها الامر بالصرف، والمحاسب العمومي مكلف بانجاز المرحلة المحاسبية لتنفيذ ميزانية الهيئة العمومية وهذا من خلال دفع النفقات وتحصيل الإيرادات.

ويلزم قانون المحاسبة العمومية المحاسب العمومي بإعادة التأكد من مدى مطابقة العمليات مع القوانين والتنظيمات المعمول بها والتحقق من مشروعية سندات الامر بالتحصيل وسندات الامر بالصرف او حوالات الدفع قبل تنفيذ العمليات، رغم ان هذه العمليات كانت موضوع رقابة مسبقة من طرف المراقب المالي، وقد سبق ان منح موافقته من خلال التأشير عليها.

ونتيجة لذلك، يرفض المحاسب العمومي احيانا دفع النفقات التي سبق ان وافق عليها المراقب المالي إن تبين له انها غير مطابقة للقوانين والتنظيمات المعمول بها، إن هذا التضارب في المواقف والآراء ، بخصوص نفس العمليات المالية بين المحاسب العمومي والمراقب المالي ينتج عنه زيادة المدة المستغرقة لتنفيذ العملية المالية او النفقة التي امر بصرفها الامر بالصرف⁽²⁾ .

كما يجعل من الرقابة التي يمارسها المراقب المالي مجرد طبقة رقابة إضافية تزيد من ثقل اجراءات تنفيذ العمليات المالية، وهذا على اعتبار المحاسب العمومي يقوم بإعادة نفس تلك الرقابة مع الحرص على التدقيق فيها بشكل اكبر نظرا لحجم المسؤولية المدنية والجنائية الكبيرة التي يتحملها المحاسب العمومي بخلاف المراقب المالي الذي تقحم مسؤوليته الشخصية فقط.

كما تظهر ازدواجية هذه الرقابة ويزيد التساؤل حول جدواها مادام كل من المراقب المالي والمحاسب

¹ المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 414/92 المعدل والمتمم.

² نادية مغني: دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS) ، اطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير تخصص ادارة اعمال ، الجزائر ، جامعة الجزائر 03 ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير 2016/2017 ، ص 90

العمومي تابعين لنفس الهيئة الادارية (وزارة المالية).

المبحث الثاني

اسس تجسيد مهنة المحاسب العمومي

سنتطرق في هذا المبحث الى تصنيفات المحاسبين العموميين، وكذا مبدأ الفصل بين مهام المحاسب العمومي و الامر بالصرف (المطلب الاول)، وتأهيل المحاسب العمومي ومجال رقابته (المطلب الثاني).

المطلب الاول

اصناف المحاسب العمومي وعلاقته بالامر بالصرف

يتول الامرون بالصرف والمحاسبون العموميون تنفيذ الميزانيات والعمليات المالية، وتشمل هذه العمليات المالية عمليات الايرادات والنفقات وكذا عمليات الخزينة، ونظرا لهذا الارتباط في المهام وللفصل بين المفاهيم المتداخلة، وجب التطرق الى كل من اصناف المحاسبين العموميين (الفرع الاول) ، وكذلك لمبدأ الفصل بين مهام الامر بالصرف والمحاسب العمومي.

الفرع الاول

اصناف المحاسبين العموميين

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

01- التصنيف من حيث المهام:

ويصنفون الى محاسبين رئيسيين ، ومحاسبين ثانويين ، وشبه محاسبين او المحاسبين الفعليين ، وكذلك المحاسبين بدون صندوق و فيما يلي تفصيل المحاسبين الذين ينتمون الى كل صنف:

1- المحاسب الرئيسي:

هو المحاسب الذي له مهمة تركيز الحسابات على مستوى التقسيم الاقليمي⁽¹⁾ فمثلا : امين خزينة الولاية هو محاسب رئيسي لأنه يجمع ويركز حسابات المحاسبين الثانويين على مستوى ولايته، اذا فهو العون المحاسب المؤهل قانونا للقيام بعملية القيد المحاسبي النهائي للعمليات المالية للدولة المتعلقة بعمليات النفقات والإيرادات المكلف بها وفقا لبنود الميزانية العامة للدولة.

وحسب المرسوم التنفيذي رقم: 313/91 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الامرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ولاسيما المادة 31 التي حددت على سبيل الحصر المحاسبين العموميين الرئيسيين التابعين للدولة وهم:

- العون المحاسب المركزي للخزينة.

- امين الخزينة المركزي.

- امين الخزينة الرئيسي.

- امين الخزينة في الولاية.

- الاعوان المحاسبون للميزانيات الملحقه

ب- المحاسب الثانوي:

هو غالبا ما يكون اختصاصه في تنفيذ نوع محدد من المجالات فمثلا تنفيذ الاحكام الجبائية التي يتكفل بها قابض الضرائب ، كما انه ينفذ العمليات الخاصة بالإيرادات والنفقات لصالح المحاسب العمومي الرئيسي ، أي أنه يقوم بإرسال العمليات المالية التي قام بها الى المحاسب لرئيسي للقيام بتجميعها وقيدها في السجلات المحاسبية بصفة نهائية، ولقد حددت المودة 32 و 33 من المرسوم 313/91 المحاسبين الثانويين:

- امناء الخزينة في البلدية.

¹ المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم 313/91 المؤرخ في 07/09/1991، يحدد اجراءات المحاسبة التي يمسكها الامرون بالصرف

والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها ، المعدل والمتمم ، الجريدة الرسمية رقم 43 المؤرخة في 18/09/1991.

- امناء خزائن القطاعات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية .

- قابضو الضرائب.

- قابضو املاك الدولة.

- قابضو الجمارك.

- محافظو الرهون .

- قابضو البريد والمواصلات السلكية واللاسلكية.

- رؤساء مراكز البريد والمواصلات السلكية واللاسلكية.

ت- شبه المحاسب (المحاسب الفعلي):

عرفته المادة 51 من القانون 21/90 على انه (يعد شبه محاسب في مفهوم هذا القانون كل شخص يتولى تحصيل الايرادات او يقوم بالمصاريف او بصفة عامة يداول القيم و الاموال 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.

ث- محاسب بدون صندوق:

هو المحاسب الذي يملك الصفة القانونية للمحاسب العمومي دون أن يقوم بحياسة او تداول الاموال العمومية، أي محاسب بدون صندوق بحيث يكسب صفة محاسب عمومي مركزي يقوم بدمج محاسبة المحاسبين العموميين والذي يعرف باسم الوكيل المحاسبي المركزي⁽¹⁾.

¹ بوشنطر سليمة ، المحاسبة العمومية ودورها في حماية املاك الدولة ، دراسة حالة اقامة جامعية مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية فرع محاسبة وتدقيق ، الجزائر ، جامعة الجزائر 03 ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، 2011/2010 . ص 84 ،

2- التصنيف من حيث المرافق العمومية:

ويمكن تقسيمهم الى مجموعتين الاولى المحاسبون الرئيسيون للدولة ، والثانية المحاسبون الثانويين للدولة :

1- المحاسبون الرئيسيون للدولة:

وفق المرسوم التنفيذي رقم 311/91 المؤرخ في 007 سبتمبر 1991 المتعلق بتعيين المحاسبين واعتمادهم فانه صنف المحاسبين كما يلي:

* امين الخزينة المركزي:

وهو مكلف بتسيير المصالح الخارجية للخرزينة وتنظيمها وبذلك تنفيذ العمليات المالية للدولة والمأمور بتنفيذها من قبل الوزراء، والمفوضين وكذلك المتعلقة بالمؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري ومؤهلة وطنيا.

* امين الخزينة الرئيسي:

مكلف ب:- مسك محاسبة المنح العسكرية والمنح الخاصة بالمعطوبين ومنح التقاعد ومنح المجاهدين.

- تنفيذ العمليات المتعلقة بالحسابات الخاصة للخرزينة والقروض.

- مسك المحاسبة العامة للدولة.

* الوكيل المحاسبي المركزي (محاسبو الترتيب):

مكلف بتجميع حسابات محاسبي الدولة وذلك من خلال تجميع ارقام الوضعيات المالية المقدمة من قبل امناء الخزينة لمراجعة الوثائق المحاسبية والتسجيلات اذا اقتضت الضرورة لذلك كما له مهمة تنفيذ العمليات المالية المتعلقة ب:-

- الحسابات الجارية للخرزينة والمفتوحة لدى مركز الصكوك البريدية.

- حسابات سنوية مع امناء الخزائن الاجنبية.

- الحسابات الخاصة بالبنوك والتسبيقات والسلفيات المفتوحة في حساباته.

هذا المحاسب لا يملك الصندوق فهو معروف بمحاسب بدون صندوق.

* امين الخزينة الولائي:

هو محاسب رئيسي منصب من طرف وزير المالية على راس خزينة كل ولاية والمكلف بتنفيذ عمليات الإيرادات والنفقات لميزانية الدولة وميزانية الولاية والهيئات العمومية ذات الطابع الإداري الموجودة في إقليم الولاية، ويقوم كذلك بمراقبة صناديق التسبيقات والإيرادات ، الأعوان المحاسبين للعمليات الإدارية على مستوى الولاية ، إضافة الى ذلك يقوم بالتحقق من تطابق حساب التسيير لديه مع الحساب الإداري للأمر بالصرف في الولاية الى جانب ارسال الشهري للوضع المالية لخرزينة الولاية الى العون المحاسبي المركزي للخرزينة.

ب- المحاسبون الثانويين للدولة:

يكتسي صفة المحاسب الثانوي للدولة كل من :

- قابضي الضرائب.
- قابضي املاك الدولة.
- قابضي المحافظة العقارية.
- قابضي البريد والمواصلات.
- رؤساء مراكز البريد والمواصلات.

03- فئات اخرى من المحاسبين العموميين:

ا- المحاسبون الموكلون:

هناك نفقات أو إيرادات عمومية نظرا لطابعها الاستثنائي أو الاستعجالي لا تنتظر الاجال الطبيعية للمراحل المحددة قانونا (الاثبات ،الالتزام، التصفية، الامر بالدفع ، التحصيل) لهذا السبب احدث القانون وكالات لتحصيل الإيرادات ودفع النفقات،⁽¹⁾ ويكون احداثها بواسطة مقرر من الامر بالصرف لميزانية الهيئة العمومية المعنية وبعد الموافقة الكتابية للمحاسب العمومي المختص.⁽²⁾

¹ المرسوم التنفيذي رقم: 93-108 المؤرخ في 05/05/1993 ، يحدد كفيات احداث وكالات الإيرادات والنفقات وتنظيمها وسيرها ،
الجريدة الرسمية رقم 30 المؤرخة في 09/05/1993 .

² قاوي السعيد ، المرجع السابق ، ص 67

ويكلف المحاسبون في هذا الصدد بالتنفيذ المادي لعمليات المحاسبين المخصصين ولاسيما قبض مبالغ إيرادات (ادخالها في الصندوق) او دفع مبالغ نفقات (اخراجها من الصندوق) لحساب المحاسبين المخصصين وتحت مسؤوليتهم فيتخذون صفة محاسبين موكلين (او مراسلين)، فالمكلف بالضريبة مثلا الذي يغير مكان اقامته يمكن دفع المبلغ الذي على عاتقه في صندوق قابض الضرائب لمكان اقامته الجديد، او الدائن لهيئة عمومية بعيدة عن محل اقامته الذي يمكنه قبض مبلغ دينه المسدد نقدا من صندوق محاسب موكل قريب من مكان اقامته.

ويعين الوكيل المعين من بين الاعضاء المرسمين بقرار من الامر بالصرف الذي تأسست لديه الوكالة وعليه ان يخضع لاعتماد المحاسب العمومي المختص ، ويبلغ مقرر التعيين من طرف الامر بالصرف الى كل من المحاسب المختص والمراقب المالي للهيئة العمومية والى الوكيل أيضا وتكون مدة وجود هذه الوكالات اما محددة بتاريخ انتهاء السنة المالية او عن طريق الغاءها.

ب- المحاسبون المخصصون:

هم اولئك المعينون لتنفيذ العمليات المالية بعد مراقبة شرعيتها شخصيا وتحمل المسؤولية عنها (طبقا لأحكام قانون المحاسبة العمومية) واعتبارا لدورهم الرئيسي في مجال النفقات فإن المحاسبين المخصصين يسمون احيانا بمحاسبي الدفع .

الفرع الثاني

مبدأ الفصل بين مهام المحاسب العمومي والأمر بالصرف

قبل التطرق لهذا المبدأ وجب التعريف بالأمر بالصرف وبعض مهامه كعون تنفيذ اساسي في نظام المحاسبة العمومية.

01/01- تعريفه:

الامر بالصرف هو كل شخص يؤهل قانونا لتنفيذ عمليات تتعلق بأموال الدولة ومؤسساتها وجماعاتها العمومية سواء كانت هذه العمليات تتمثل في الإيرادات او النفقات.

وقد يكون الامر بالصرف معينا مثل الوالي والمدير العام في ادارة عمومية ، كما يمكن ان يكون منتخبا كرئيس المجلس الشعبي البلدي .

كما يمكن ان يكون اما ابتدائيا (رئيسيا) او ثانويا.⁽¹⁾

¹ حسين صغير، دروس في المالية المحاسبة العمومية ، الطبعة الثانية ، دار النشر المحمدية العامة ، الجزائر ، ص 120.

02/01- مهامه:

يعتبر الأمر بالصرف المسؤول المباشر عن ضمان السير الحسن لوحدات القطاع العام عن طريق تنفيذ ميزانية الهيئة العمومية المكلف بتسييرها، فهو يختص بتنفيذ المراحل الادارية للعمليات المالية حيث يقوم بتنفيذ اجراءات الالتزام، التصفية وإصدار سند الأمر بالدفع من جانب النفقات، أما من جانب تنفيذ الإيرادات يقوم الأمر بالصرف بتنفيذ مرحلة الاثبات والتصفية وتحرير سند الأمر بالتحصيل.

اضافة للمهام الادارية المتعلقة بتسيير المرفق العام ، يضطلع الأمر بالصرف بمهام محاسبية متعلقة بمسك محاسبة ادارية ذات طابع احصائي للإيرادات والنفقات التي يقوم بها خلال السنة المالية والتي لا يترتب عنها قيود محاسبية او مسك سجلات محاسبية وفق القيد المزدوج ، لان عمليات التسجيل المحاسبي هي من اختصاص المحاسب العمومي حصريا ، وفي هذا الاطار فان الأمر بالصرف وفق احكام المرسوم التنفيذي رقم 313/91 المتعلق بتحديد اجراءات المحاسبة التي يمسكها الامرون بالصرف والمحاسبون العموميون، يعتبر الأمر بالصرف ملزم في نهاية كل سنة بإعداد الحساب الاداري الذي يتضمن العناصر الآتية:

- محاسبة الإيرادات.

- محاسبة الالتزامات.

- محاسبة اوامر الصرف.

02- مبدأ الفصل بين مهام المحاسب العمومي والأمر بالصرف.

ان عملية تنفيذ الموازنة تخضع لمبدأ هام، يقتضي الفصل بين الوظائف الادارية والوظائف المحاسبية⁽¹⁾. حيث تنص المادتين 55 و 56⁽²⁾ من القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية على وجوب الفصل بين وظيفتي الأمر بالصرف والمحاسب العمومي ، اذ يتم تقسيم المهام والسلطات بين العونين بشكل يسمح بتحقيق رقابة مزدوجة ومتبادلة بينهما دون ان يخضع احدهما لسلطة الآخر⁽³⁾

¹ جمال لعمارة ، اساسيات الموازنة العامة للدولة : المفاهيم والقواعد والمراحل والاتجاهات الحديثة ، دار الفجر للنشر والتوزيع القاهرة مصر ، ط 1 ، 2004 ، ص 147.

² تنص المادة 55 على ما يلي : تتنافي وظيفة الأمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي ، اما المادة 56 فتنص على أنه لا يجوز لأزواج الامرين بالصرف بأي حال من الاحوال ان يكونوا محاسبين معينين لديهم.

³ يخضع كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي الى جهازين اداريين مختلفين، حيث يخضع الاول لسلطة الوزارة الوصية على الهيئة التي يشرف على تسييرها ، في حين يخضع الثاني لسلطة وزارة المالية سواء كان معيناً او معتمداً.

حيث تقسم المهام المسندة اليهما في اطار تنفيذ الموازنة الى مرحلتين ،مرحلة ادارية يتكفل بها الامر بالصرف من خلال القيام بإجراءات الالتزام والتصفية وإصدار سند الامر بالدفع بالنسبة للنفقات والقيام بإجراءات الاثبات والتصفية وإصدار سند الامر بالتحصيل بالنسبة للإيرادات، اما المرحلة الموالية فهي محاسبية ويتكفل بها المحاسب العمومي من خلال القيام بتسديد النفقات وتحصيل الإيرادات. يهدف مبدأ التنافي الذي اقره المشرع الجزائري بين وظيفتي الامر بالصرف والمحاسب العمومي، من خلال تجريد العون المكلف بحياسة وتداول المال العام (المحاسب العمومي) من سلطة اتخاذ القرار للتصرف في المال ، وتجريد العون المكلف باتخاذ القرار للتصرف في المال العام (الامر بالصرف) من سلطة حيازة وتداول هذا المال ، الى تقسيم المهام بين اعوان المحاسبة العمومية بشكل يسمح بإجراء مراقبة بينهم لضمان التحكم في حسن تسيير المال العام وحمايته من اشكال الغش والاختلاسات ، كما يسمح هذا المبدأ بتحقيق وحدة الصندوق ، حيث تودع السيولة المتاحة للمحاسبين العموميين في حساب واحد يسير من طرف الخزينة العمومية ، اما الامر بالصرف فانه يخضع لسلطة تنفيذية مختلفة لا يملك حساب الصندوق ولا يمكنه تداول الاموال والقيم العمومية بصفة مباشرة إلا في حالات استثنائية بترخيص من وزارة المالية عن طريق انشاء الوكالات المالية⁽¹⁾ (وكالات النفقات و/او وكالات الإيرادات)

المطلب الثاني

تأهيل المحاسب العمومي ومبادئ المحاسبة العمومية التي يخضع لها

وقصد التعمق في دراسة أسس تجسيد مهنة للمحاسب العمومي سنتطرق الى تأهيل المحاسب العمومي المتضمن بيان طرق تعيينه (الفرع الأول) وكذا مجال رقابة المحاسب العمومي (الفرع الثاني)

الفرع الاول

تأهيل المحاسب العمومي

يؤهل الشخص ليكون محاسباً عمومياً بكيفيات تتماشى مع وضعية الجهات الادارية التي سيمارس مهامه بها ، ويصنف وفقاً للمنصب الذي يتولاه.

¹شلال زهير، افاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة ، اطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير تخصص تسيير المنظمات بومرداس ، جامعة محمد بوقرة ، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير ، 2014/2013 ، ص119.

فقد جاء في المادة 34 من قانون المحاسبة العمومية بأنه: "يتم تعيين المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية ويخضعون اساسا لسلطته.

يمكن اعتماد بعض المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية.

تحدد كفاءات تعيين بعض المحاسبين العموميين او اعتمادهم عن طريق التنظيم"⁽¹⁾

يفهم من هذا النص ان صلاحية تعيين المحاسبين العموميين تعود بصفة اساسية للوزير المكلف بالمالية، ولكن كاستثناء يمكن ان يعين المحاسبون العموميون من قبل هيئات أخرى، على ان يتم اعتمادهم من قبل الوزير المكلف بالمالية، وهذا ما نص عليه المرسوم التنفيذي رقم 311/91 المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم الذي تضمن الكيفية التي يتم وفقها التعيين والاعتماد من طرف الوزير المكلف بالمالية، حيث يعين هذا الاخير المحاسبين العموميين حسب الشروط القانونية الخاصة بكل صنف من اصنافهم ، ويعتمد هو او ممثله المؤهل قانونا المحاسبين لدى بعض الجهات الادارية.⁽²⁾

فالأصل اذا ان صلاحية تعيين المحاسبين العموميين تعود للوزير المكلف بالمالية، وهذا التعيين من قبله قد يكون تعيينا مباشرا أو بناءا على اقتراح من جهة اخرى ، واستثناء قد يقتصر دور الوزير المكلف بالمالية على اعتماد المحاسبين العموميين.

01- التعيين المباشر: هو ذلك التعيين الذي يجريه الوزير المكلف بالمالية للمحاسبين العموميين بناءا على اختياره هو دونما حاجة لاقتراح من أي جهة ادارية أخرى، وهو بهذه الكيفية يتولى تعيين محاسبي الدولة الآتي بيانهم:

- العون المحاسب المركزي للخزينة.

- امين الخزينة المركزي.

- امين الخزينة الرئيسي.

- امناء الخزينة في الولايات .

- امناء الخزينة للبلديات.

- امناء خزائن القطاعات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية

¹ المادة 34 من القانون 21/90، ج.ر.35، ص 1134

² محمد الصالح فنيش ، الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في القانون الجزائري ، اطروحة لنيل شهادة دكتوراه دولة في القانون العام ، الجزائر ، جامعة الجزائر 01 بن يوسف بن خدة ، كلية الحقوق ، 2011/2012 ص 31.

- العون المحاسب الجامع للموازنات الملحق.

- قابضو الضرائب.

- قابضو املاك الدولة.

- قابضو الجمارك.

- محافظو الرهون.⁽¹⁾

يتم تعيين المحاسب العمومي على مستوى الخزينة الولائية وفقا للمرسوم التنفيذي 118/92 المؤرخ في 14 مارس 1992 الذي يحدد قائمة المناصب العليا في المصالح الخارجية للخزينة وشروط التعيين فيها وتصنيفها، والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم: 81/93 المؤرخ في 23 مارس 1993. في هذا الاطار تنص المادة 04 من هذا المرسوم على ما يلي: 'يعين أمناء الخزينة للولاية المنصوص عليهم في المادة 02، من بين موظفي الخزينة الذين لهم رتبة مفتش رئيسي على الاقل وخمس (05) سنوات من الاقدمية بصفة وكيل مفوض، او خمس عشرة (15) سنة من الاقدمية في مصالح الخزينة'.

بعد تعيين المحاسب العمومي او اعتماده من قبل الوزير المكلف بالمالية، وأداءه اليمين القانونية في حالة تعيينه لأول مرة، واكتتاب على مسؤوليته المالية (المادة 54 من قانون المحاسبة العمومية)، يتم تنصيب المحاسب العمومي في مهامه من طرف الوزير المكلف بالمالية او ممثله (المادة 04 من القرار الوزاري المؤرخ في 06 جانفي 1991 والمتعلق بتنصيب وتسليم المهام للمحاسبين العموميين).⁽²⁾

تجدد الاشارة هنا الى ان سلك محاسبي الدولة تدعم تدريجيا بكثير من النصوص التنظيمية، لاسيما المرسوم التنفيذي رقم 40/03 المؤرخ في 19 جانفي 2003 المعدل والمتمم للمرسوم رقم 129/91 المؤرخ في 11 ماي 1991 المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للخزينة وصلاحياتها وعملها، 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 لإدارة الضرائب، وجعلها كذلك خاضعة من حيث تصفيته ورقابتها لخزينة الولاية بمقتضى المادة 04 من نفس النص التي تنص على انه: تكلف الخزينة بالمهام الاتية:

- تصفية عمليات خزائن البلديات وخزائن القطاعات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية.

- مراقبة ميزانيات البلديات والقطاعات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية.

¹ محمد الصالح فنيش، مرجع سابق، ص 131

² محمد مسعي، مرجع سابق، ص 49.

وتطبيقا لذلك صدرت قرارات من وزير المالية في 07 سبتمبر 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.

هذه القرارات انجزت شيئا من التوحيد بين مختلف حسابات التسيير، مما يمكن معه القول بان هذه الاحكام جميعها كونت خطوة نحو تشكيل سلك موحد للمحاسبين⁽¹⁾

02- التعيين بناء على اقتراح:

كان قبل سنة 2002 الوزير المكلف بالمالية يعين بناء على اقتراح من الوزير المكلف بالبريد والمواصلات السلكية واللاسلكية المحاسبين العموميين بصفاتهم الاتية:

- قابضو البريد والمواصلات السلكية واللاسلكية.

- رؤساء مراكز البريد والمواصلات السلكية واللاسلكية.⁽²⁾

03- التعيين او الاعتماد:

جاء في نص المادة 03/34 من قانون المحاسبة العمومية بانه: تحدد كفايات تعيين بعض المحاسبين أو اعتمادهم عن طريق التنظيم، لهذا فان الوزير المكلف بالمالية قد يعين بعض المحاسبين ويكتفي باعتمادهم فقط وفقا لما يقضي به التنظيم المعمول به.

فالوزير المكلف بالمالية تبعا لهذه الكيفية ، يعين او يعتمد الاعوان المحاسبين في المجلس الشعبي الوطني والمجلس الدستوري ومجلس المحاسبة، وطبعا مجلس الأمة، وفي المؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري باستثناء المحاسبين العاملين في مؤسسات التربية والتكوين، بينما يقتصر دور الوزير المكلف بالمالية على الاعتماد فقط بالنسبة للأعوان المحاسبين لدى البعثات الدبلوماسية او القنصلية الجزائرية في الخارج، كما يعتمد هو او من يمثله محاسبين ثانويين اذا كان النص المتضمن انشاء المؤسسة يتوخى وجود امرين بالصرف ثانويين كما هو الشأن في اعتماد المحاسبين العاملين في المؤسسات التابعة للتربية والتكوين الذي يتم من قبل امين خزينة الولاية المختص اقليميا ، وذلك بناء على تفويض من الوزير المكلف بالمالية⁽³⁾

¹ سكوتي خالد. مرجع سابق ، ص 63 .

² محمد الصالح فنيش ، مرجع سابق ، ص 132 .

³ محمد الصالح فنيش ، مرجع سابق، ص 132 .

الفرع الثاني

مجال رقابة المحاسب العمومي

يتواجد المحاسب العمومي على مستوى جميع الهيئات والإدارات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري ، وذلك ليمارس رقابة محاسبية على تنفيذ النفقات العمومية بصفة شاملة، وتمارس هذه الرقابة من طرفه قبل قيامه بعمليات الدفع للنفقات على جميع اجهزة الدولة وعلى جميع تصرفاتها المالية المتعلقة بتنفيذ هذه النفقات، فهي رقابة شاملة من حيث مجال تغطيتها للأجهزة، لان المحاسب العمومي يتواجد كما سبق الذكر على مستوى جميع الادارات التابعة للدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس الامة ومجلس المحاسبة والمصالح التي كانت لديها الميزانيات الملحقة والجماعات الاقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري⁽¹⁾

والهدف من تواجد المحاسب العمومي على هذه المستويات جميعها يرمي الى اتمام تنفيذ العمليات المالية ووصفها ومراقبتها واطلاع سلطات الرقابة والتسيير عليها، ومن ثمة فان مهامه من حيث المبدأ هي مهام مزدوجة، فهو من جهة اولى يعد من القائمين بتنفيذ النفقات العمومية ، ومن جهة ثانية وفي نفس الوقت الذي يقوم فيه بالتنفيذ، يمارس الرقابة على هذه النفقات.

لهذا توصف الرقابة الممارسة من طرف المحاسب العمومي على تنفيذ النفقات العمومية بأنها رقابة مرافقة لعملية التنفيذ، وهذه الصفة اللصيقة للرقابة بالتنفيذ تجعل الفصل بين المهام التنفيذية والمهام الرقابية للمحاسب العمومي امرا في غاية الصعوبة.⁽²⁾

¹ المرسوم التنفيذي 313/91 مؤرخ في 07 سبتمبر سنة 1991 المعدل والمتمم ،الذي يحدد اجراءات المحاسبة التي يمسكها الامرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةها ومحتواها ، المادة 02 .

² محمد الصالح فنيش ، مرجع سابق، ص 150

ملخص الفصل الاول

تم التطرق في هذا الفصل الى الاطار القانوني للمحاسب العمومي ، حيث تعرفنا على المحاسب العمومي الذي يعتبر المكلف بصفة رسمية بالتنفيذ الفعلي للإيرادات والنفقات وكذا عمليات الخزينة، مروراً بالقوانين والنصوص التنظيمية التي حددت ونظمت مهنة المحاسب العمومي وكيفية عمله ، بعد ذلك تم التعرف على المراقب المالي الذي يمثل وزارة المالية على مستوى الولاية ويقوم بالمراقبة المسبقة على النفقات التي يلتزم بها، كما تم التعرف على مهمته الاساسية المتمثلة في وضع التأشيرة على الالتزام، وكذا طبيعة العلاقة بينه وبين المحاسب العمومي .

وتم التعرف على اصناف المحاسبين العموميين من حيث المهام ، ومن حيث المرافق العمومية ، وكذلك تم التعرف على فئات اخرى من المحاسبين.

ونظراً لخصوصية عمل المحاسب العمومي في تنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات وعلاقته بالأمر بالصرف ، لابد من التطرق الى الأمرين بالصرف وكيفية اعتمادهم لدى المحاسبين العموميين والى مبدأ الفصل بين المحاسبين العموميين والأمرين بالصرف .

وبعد الاحاطة بكل ما سبق وجب التفصيل في طرق تعيين المحاسب العمومي حتى يكون مؤهلاً للقيام بالدور المنوط به بصفته احد الاعوان المكلفين بتنفيذ الميزانية وهو ركيزة اساسية في المحاسبة العمومية ، وكذلك مجال رقابته الممارسة على تنفيذ مختلف ميزانيات الدولة والهيئات الادارية.

الفصل الثاني

الإطار الوظيفي للمحاسب العمومي

بعد التطرق في الفصل الأول إلى الإطار القانوني للمحاسب العمومي من حيث النصوص القانونية والمبادئ الأساسية التي تحكم مهنة المحاسب العمومي سنتطرق في الفصل الثاني إلى الإطار الوظيفي للمحاسب العمومي الذي سنركز فيه على ممارسة عمل المحاسب العمومي حيث سنعرض في المبحث الأول مهام والتزامات المحاسب العمومي و نوعية الرقابة الممارسة من طرفه، وسنعرض في المبحث الثاني مسؤولية المحاسب العمومي والرقابة الخارجية على أعماله .

المبحث الأول

مهام والتزامات المحاسب العمومي ونوعية الرقابة التي يمارسها

لا يمكن أن ينفق مبلغ مالي من خزينة الدولة أو يحصل إليها إلا بعد أن يمر بمراحل وإجراءات متعددة و آخر هذه الخطوات تتمثل في مرحلة دفع النفقة أو تحصيل الإيراد وهو المجدد في مهام المحاسب العمومي التي يلتزم بتنفيذها و نوعية الرقابة الممارسة من طرفه، وعليه سنتطرق في هذا المبحث إلى مهام المحاسب العمومي والتزاماته (المطلب الأول)، ونوعية الرقابة الممارسة من طرف المحاسب العمومي (المطلب الثاني).

المطلب الأول

مهام والتزامات المحاسب العمومي

يتكفل المحاسب العمومي بالأوامر الصادر إليه من طرف الأمر بالصرف المتضمنة دفع النفقات العمومية وكذا تحصيل الإيرادات ويلتزم بمقابل ذلك بمجموعة من الالتزامات قصد التنفيذ السليم للميزانية الإدارة أو الهيئة العمومية المعنية، وعليه سنعرض في الفرع الأول مهام المحاسب العمومي، والفرع الثاني التزامات المحاسب العمومي.

الفرع 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.

يتدخل المحاسب العمومي في المرحلة الأخيرة من تنفيذ الميزانية، حيث يقوم بتنفيذ مرحلة تحصيل الإيرادات وتسديد النفقات المرخصة في الميزانية، ونتيجة لذلك يعتبر المحاسب العمومي العون المكلف قانونا بحيازة وحراسة وتداول الأموال والقيم العمومية، إضافة إلى المهام المرتبطة بإجراء القيود المحاسبية ومسك السجلات المحاسبية القانونية للعمليات التي يقوم بتنفيذها، وإعداد حساب التسيير سنويا وإيداعه في الآجال المحددة قانونا لدى مجلس المحاسبة، والمحافظة على وثائق إثبات العمليات المالية والمستندات والسجلات المحاسبية لجميع العمليات التي يقوم بها.

وفي هذا الإطار يمكن التمييز بين المهام المحاسبية والمهام المتعلقة بمراقبة تنفيذ الميزانية، لأن عملية تسديد النفقات أو تحصيل الإيرادات لا تعتبر عمليات تحويلات مالية بسيطة بل تخضع لشروط قانونية وإجراءات تنظيمية يجب التحقق من توفرها قبل تنفيذها، أما من جانب تنفيذ الإيرادات فإن المحاسب العمومي يتكفل تحت مسؤوليته الشخصية والمالية عن اتخاذ إجراءات التحصيل القانونية، ابتداء من تاريخ استلام سندات الأمر بالتحصيل المحررة من طرف الأمر بالصرف، وذلك بعد أن يتحقق بان هذا الأخير مرخص له بموجب القوانين والأنظمة المعمول بها بتحصيل الإيرادات.

وتجدر الإشارة في هذا المجال، أن من بين مهام المحاسب العمومي متابعة تطبيق إجراءات التحصيل بالتراضي، ثم استعمال الأدوات القانونية للتحصيل الإجباري للإيرادات العمومية، ولا يعتبر مسؤولا عن الأخطاء المرتكبة في تحديد الوعاء أو عند تصفية الحقوق التي يتولى تحصيلها.

وبناء على ما سبق فإن المحاسب العمومي يختص بمراقبة وتنفيذ عمليات تحصيل الإيرادات وتنفيذ النفقات من حيث الشكل وليس من حيث المضمون، عن طريق التحقق من مشروعية العمليات المالية على الوثائق المحاسبية ومطابقتها للقوانين المعمول بها، دون أن يتدخل في مجال حسن تسيير المال العام الذي هو من اختصاص الأمر بالصرف.

وبحسب المادة 33 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية فإنه يعد محاسبا عموميا في مفهوم هذه الأحكام، كل شخص يعين قانونا للقيام، فضلا عن العمليات المشار إليها في المادتين 18 و22 المتعلقة بالتحصيل والدفع، بالعمليات التالية:

- تحصيل الإيرادات ودفع النفقات.

- ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها وحفظها.
- تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد.
- حركة حسابات الموجودات.

وفضلا عن ذلك، يجب على المحاسب العمومي على الصعيد المادي، مراقبة صحة إلغاءات سندات الإيرادات والتسويات ، وكذا عناصر الخصم التي يتوفر عليها⁽¹⁾.

كما يجب عليه قبل قبول أية نفقة، أن يتحقق مما يلي⁽²⁾:

- مطابقة العملية مع القوانين والأنظمة المعمول بها
- صفة الأمر بالصرف أو المفوض له.
- شرعية عمليات تصفية النفقات.
- توفر الاعتمادات.

- أن الديون لم تسقط أجلها، أو أنها محل معارضة.

- الطابع الابرائي للنفقة.

- تأشيرات عمليات المراقبة التي نصت عليها القوانين والأنظمة المعمول بها.
- الصحة القانونية للمكسب الابرائي.

إضافة إلى هذه المهام وبالنسبة للمحاسب العمومي على مستوى خزينة الولاية، فله مجموعة من المهام تتمثل في ما يلي:

- مراقبة وإدماج العمليات التي يقوم بها قابضو الضرائب والجمارك وأمالك الدولة والمحافظات العقارية.
- تنسيق وتنشيط ومراقبة كل المحاسبين العموميين الموجودين على تراب الولاية.

¹ المادة 35 من القانون 21/90، المؤرخ في 15/08/1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية ، الجريدة الرسمية رقم 35 مؤرخة

في 15/08/1990.

² المادة 36 من نفس القانون .

- الإشراف على عمليات اعتماد المحاسبين العموميين لدى المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.
 - السهر على تنفيذ ميزانية الدولة والولاية.
 - وضع الوثائق والنصوص القانونية في متناول الموظفين لتحسين مستوى الأداء .
 - المعاينة اليومية لسير العمل في شبابيك والصندوق.
 - السهر على معالجة المسائل ذات الطابع التقني على مستوى المكاتب.
 - التحقق الدوري والوقوف الشخصي على الأموال.
- بالإضافة إلى المعاينة الشخصية يعتمد على عروض الحال المقدمة إليه من طرف رؤساء المكاتب عن سير المصلحة قصد مناقشتها ومعالجتها.
- تكمن أهمية مهام ومسؤوليات أمين خزينة الولاية في تعددها وتنوعها وكذلك في طابعها الحساس⁽¹⁾.

من خلال هذه المهام المتعددة يتضح أن المحاسب العمومي مخول للقيام بعمليات كثيرة تجمع بين تحصيل الإيرادات ودفع النفقات وكذا حراسة الأموال وتداولها.

الفرع الثاني

التزامات المحاسب العمومي

المحاسب العمومي هو قبل كل شيء موظف عمومي ، وبهذه الصفة فهو يخضع للالتزامات المقررة في القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، وفي القانون الأساسي الخاص بسلكه، إضافة إلى ذلك، فهو يخضع لجملة من الالتزامات الخاصة بممارسة مهامه كمحاسب عمومي والتي نوجزها في النقاط التالية.

¹سكوتي خالد، مرجع سابق ، ص 11

01- تسلم المهام:

يترتب على التنصيب الرسمي للمحاسب العمومي تحرير محضر تسليم المهام ، الذي يجب توقيعه حضوريا من قبل المحاسب المباشر لمهامه والمحاسب المنتهية مهامه.

يبين هذا المحضر تسلم المحاسب المباشر لمهامه وكذا للنقود العينية والقيم المختلفة وعناصر الجرد للمصلحة المحاسبية، كما يرفق ببيان موجز لبواقي التحصيل وبواقي الدفع، وبموازنة عامة للعمليات المالية.

وتكمن الأهمية الأساسية لعملية تسليم المهام هذه في تحديد مدى مسؤولية المحاسب الجديد عن تسيير سلفه، لكن في الواقع هناك العديد من العمليات التي تدخل ضمن مجال تسيير المحاسب المنتهية مهامه (ولاسيما بواقي الدفع والتحصيل) وتستمر بعد تنصيب المحاسب الجديد الذي يتكفل بإنجازها ، وعليه فان القانون يخول لهذا الأخير الحق في إبداء أي تحفظ أو اعتراض بشأن هذه العمليات أثناء تسلم المهام ، قبل أن يصبح مسؤولا شخصيا وماليا عن إنجازها⁽¹⁾.

وعمليا للمحاسب الجديد مهلة ثلاثة أشهر قابلة للتمديد من طرف الوزير المكلف بالمالية ابتداء من تاريخ تسلم مهامه للتحقيق في عمليات سلفه المستمرة في نطاق تسييره، وإبداء اعتراضه أو تحفظاته عليها ، عند الأقتضاء قبل التكفل بها نهائيا (المادة 10 من القرار الوزاري المؤرخ في 06 جانفي سنة 1991 المتعلق بتنصيب وتسليم المهام للمحاسبين العموميين)⁽²⁾.

غير أن الملاحظ في الواقع هو أن هذه الإجراءات كثيرا ما يضرب عنها الصفح، فبالنسبة لتعيين المحاسبين العموميين أو اعتمادهم من قبل الوزير المكلف بالمالية، هناك العديد من المحاسبين العموميين الذين يتم مجرد تكليفهم بالتسيير من طرف مسؤولي المصالح الخارجية لوزارة المالية، المعينين لفترة قد تمتد لبضع سنوات (قابضو البلديات أو الأعران المحاسبون لبعض المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري على سبيل المثال)، قبل أن يتقرر تعيينهم أو اعتمادهم ، بدون تنصيب رسمي وتسليم للمهام بطبيعة الحال، أما فيما يخص أداء اليمين، فإن كثير من المحاسبين لا يعلمون حتى بخضوعهم لهذا الإجراء⁽³⁾.

¹ المادة 41 من القانون 21/90

² سكوتي خالد، مرجع سابق، ص 66

³ محمد مسعي، مرجع سابق، ص 51

02- إيداع الحسابات لدى مجلس المحاسبة:

المحاسبون العموميون ملزمون بعد نهاية كل سنة مالية او عند انتهاء مهامهم ، بإيداع حسابات تسييرهم لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة⁽¹⁾ لمراجعتها والبت في مسؤوليتهم عن التسيير المراقب (المادة 74 وما بعدها من نفس الأمر).⁽²⁾

03- الالتزام بفتح حساب بريدي جاري:

يلتزم المحاسب العمومي بفتح حساب بريدي جاري بصفته لا باسمه الشخصي⁽³⁾ ولا يتطلب هذا الحساب أي إيداع ضمان أو أي مبلغ أدنى من الموجودات فيه، ولا يمكن أن تكون أصول هذا الحساب الجاري البريدي المفتوح موضوع حجز أو اعتراض ، ويمكن لأجهزة الرقابة المؤهلة لتفتيش المحاسبين العموميين أن يحصلوا مجاناً على بيان الرصيد وبيان العمليات الواردة عليه.

وأخيراً لا يمكن للأحكام التنظيمية المتخذة تطبيقاً لقانون البريد والمواصلات المخالفة لأحكام هذا المرسوم أن تطبق على الحسابات الجارية البريدية للمحاسبين العموميين.⁽⁴⁾

04- الالتزام باكتتاب تامين على المسؤولية المالية:

ألزم المشرع المحاسب العمومي أن يقوم قبل تسلمه وظائفه باكتتاب تامين يخصه شخصياً، ويضمن المخاطر المتعلقة بمسؤوليته، والمرتبطة بالمهام المحددة في المادة 33 من القانون 21/90 المتعلق

¹ المادة 60 من الامر رقم 20/95 المتعلق بمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية عدد 39، المؤرخة في 23/07/1995.

² محمد مسعي، مرجع سابق، ص 52

³ المرسوم التنفيذي رقم 26/92 المؤرخ في 13 جانفي سنة 1992 المتعلق بالحسابات الجارية البريدية الخاصة بالمحاسبين العموميين والوكلاء الاداريين ، الجريدة الرسمية رقم 05 المؤرخة في 22/01/1992.

⁴ محمد الصالح فنيش، مرجع سابق، ص 140.

المحاسبة العمومية⁽¹⁾، يغطي هذا التامين مسؤولية المحاسبين المالية، سواء مايتعلق منها بفعلهم شخصيا أم بفعل الغير⁽²⁾، واكتتاب هذا التامين يكون:

- إما بعقد تامين فردي يكتتب لدى هيئة تامين.

- وإما بالانضمام إلى جمعية تعاضدية لمحاسبين عموميين.⁽³⁾

05- الالتزام بمسك الدفاتر المحاسبية:

يلتزم المحاسب العمومي في الجزائر بمسك مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات المحاسبية والتي تعتبر المصدر الأساسي للمعلومات الفعلية التي تعد على أساسها القوائم المالية الحكومية، وبالتالي إذا كانت المجموعة المستندية متطورة فإنها تسمح بتقديم بيانات وتقارير مالية ذات جودة عالية تساعد على تحقيق الإفصاح الكامل والدقيق عن نتائج النشاط الحكومي.⁽⁴⁾

وفي هذا الإطار تخضع عملية مسك السجلات المحاسبية بمختلف أنواعها إلى قواعد صارمة على المحاسبين العموميين احترامها والتي يمكن تلخيصها في العناصر الآتية:

- تحفظ سجلات المحاسبة ووثائق إثبات النفقات والإيرادات لمدة عشر سنوات.

- تكون صفحات سجلات المحاسبة مرقمة بأرقام متسلسلة ومختومة بختم الإدارة المكلفة بتسييرها.

- تجنب المحو والشطب.

- عند التصحيح يجب إثبات العملية بختم وتوقيع الموظف المسؤول على مسك هذه السجلات.

¹ المادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم: 312/91 المؤرخ في 07 سبتمبر سنة 1991 الذي يحدد شروط الاخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين ، واجراءات مراجعة باقي الحسابات، وكيفيات اكتتاب تامين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين. الجريدة الرسمية رقم 43 المؤرخة في 18/09/1991 .

² المواد 16 و17 ، المرسوم التنفيذي نفسه.

³ نفس المواد ، المرسوم التنفيذي نفسه.

⁴ شلال زهير ، مرجع سابق، ص 139

وتجدر الإشارة بان المحاسب العمومي يعتمد على استعمال بطاقة النفقات أو بطاقة الإيرادات عند إجراء أي قيد محاسبي للعمليات المالية للدولة، وذلك حسب طبيعة العملية التي يقوم بتنفيذها ، حيث تعتبر هذه البطاقات الأدوات الأساسية لإثبات القيود المحاسبية للحسابات الدائنة أو المدينة.

وتطبيقاً لمبدأ القيد المزدوج فان أي قيد محاسبي للحسابات الدائنة يتطلب استعمال بطاقة الإيرادات، مقابل قيد محاسبي لحساب مدين على الأقل يثبت بواسطة القيد في بطاقة النفقات، مع ضرورة بيان أرقام الحسابات وتاريخ إجراء العملية، إضافة إلى عرض مبررات العملية مصادق عليها من طرف العون المكلف بتنفيذ القيد المحاسبي، حيث تعتبر هذه الأخيرة الدليل المادي للقيود المحاسبية التي يجب أن تكون مرفقة بوثائق إثبات العمليات المالية التي يتم إدراجها ضمن حساب التسيير الذي يقوم بإعداده المحاسب الرئيسي.

وتجدر الإشارة في هذا المجال، انه في حالة التأكد من ارتكاب أخطاء في القيود المحاسبية المثبتة في السجلات المحاسبية يستعين المحاسب العمومي بمستند محاسبي خاص، وهو بطاقة التسوية التي يتم استعمالها من اجل إلغاء القيد المحاسبي وتصحيح الخطأ عن طريق عكس القيود المحاسبية المتعلقة بالقيود المحاسبية الخاطئة، حيث أن اللجوء إلى استعمال إجراء بطاقة التسوية يعد استثناء للقيود المحاسبية يتطلب تأشيرة المحاسب العمومي الرئيسي المكلف بالتدقيق والمصادقة على بطاقة التسوية مرفوقة بتبرير أسباب إلغاء القيود المحاسبية الأصلية.

وفي هذا الإطار، يعتمد نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على مجموعة من الدفاتر والسجلات

المحاسبية التالية:

- سجل الإيرادات.

- سجل النفقات.

- الدفتر اليومي المكتبي (سجل الصندوق المركزي).

- دفتر الصكوك البريدية.

- دفتر صكوك الخزينة.

- سجل الحسابات خارج الميزانية.

01/05- سجل الإيرادات:

يفتح المحاسب العمومي سجلا خاص بالنفقات يسجل فيه جميع إيرادات اليوم ، وكذا إجمالي الإيرادات من أول جانفي إلى آخر تسجيل وفق رقم القسيمة وتاريخها.

02/05- سجل النفقات:

للمحاسب العمومي الحرية التي يفتح بها هذا السجل حسب ما يراه مناسبا، لتسهيل عملية متابعة النفقات بحيث عادة ما يتم فتحه بتقسيم صفحات الدفتر إلى أعمدة يسجل فيها الرقم التسلسلي وتاريخ ومبلغ الحوالة وتفصيلها حسب ابواب الميزانية .

وتكمن أهميته في كونه يسمح بالتعرف على إجمالي نفقات اليوم وكذا إجمالي النفقات من أول جانفي إلى آخر تسجيل ، وكل هذا مفصل حسب (الباب ، الفصل ، المادة ، الفقرة).

03/05- الدفتر اليومي المكتبي أو سجل الصندوق المركزي:

يعتبر هذا السجل من السجلات المهمة التي يمسكها المحاسب العمومي فهو يعتبر المرآة المعبرة والشفافية لعمل المحاسب العمومي لأنه يدون فيه حركة النفقات والإيرادات اليومية وكذا من أول جانفي إلى آخر تسجيل، إضافة إلى ذلك الأرصدة المالية التي تؤخذ من دفتر الخزينة ودفتر الحساب البريدي، وتكمن أهميته في كونه يعطي الوضعية الشاملة للحالة المالية للمؤسسة في أي لحظة كانت، كما يسمح للمحاسب العمومي بالتأكد من الصحة التقنية للتسجيلات المحاسبية التي تمت على مستوى مصلحته خلال اليوم.

04/05- دفتر الصكوك البريدية:

تسجل فيه كل المبالغ التي تم استلامها عن طريق الحساب البريدي الجاري مع بيان تاريخها واسم الطرف الذي قام بدفعها ، وكذا جميع مبالغ الصكوك المحولة عن طريق البريد بتفصيلها أي باختصار هو سجل يتابع من خلاله المحاسب حركة الأموال في حسابه البريدي الخاص بالمؤسسة.

05/05- دفتر صكوك الخزينة:

يشبه هذا الدفتر دفتر الصكوك البريدية إلى حد بعيد، غير انه في هذا الدفتر يتابع المحاسب العمومي حركة الأموال في حسابه لدى الخزينة ، ويدونها بالتفصيل.

06/05- سجل الحسابات خارج الميزانية:

تدون فيه جميع المبالغ والعوائد التي يتلقاها المحاسب العمومي في حسابه البريدي أو لدى الخزينة وليس لها علاقة بالميزانية، سواء تلقاها عن طريق الخطأ فيردها إلى أصحابها، أو تلقاها بخطأ منه فيقوم بتصحيح خطئه ورد هذه المبالغ إلى مستحقيها بإجراءات مخالفة للإجراءات السابق ذكرها في عملية تسديد النفقات (بدون حوالة دفع، وبدون تأشيرة للمراقب المالي).

المطلب الثاني

نوعية الرقابة الممارسة من طرف المحاسب العمومي

لتحديد نوعية الرقابة الممارسة من قبل المحاسب العمومي على التصرفات المالية التي يجريها الأمر بالصرف، لابد من التعرف على العناصر التي تنصب عليها وبيان طبيعتها (الفرع الأول)، وتوضيح إجراءات دفع النفقة وتسويتها (الفرع الثاني).

الفرع الأول

موضوع الرقابة الممارسة من قبل المحاسب العمومي

يشمل موضوع الرقابة التي يمارسها المحاسب العمومي، العناصر التي تنصب عليها ، وبالرجوع الى تقضي به المادة 36 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية ، نجد انه يتعين على المحاسب العمومي قبل قبوله لأية نفقة أن يتحقق من العناصر الآتية:

01- مطابقة العملية للقوانين والأنظمة المعمول بها:

إن مطابقة العملية للقوانين والأنظمة المعمول بها، تعني أن العملية المالية المتمثلة في تنفيذ النفقة التي صدر الأمر بدفعها من طرف الأمر بالصرف للمحاسب العمومي، هي عملية تتطابق مع جميع النصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة في المجال المالي والمحاسبي، مما يعني أن عنصر المطابقة هذا، بهذا المفهوم الواسع، كما ورد في النص ، يحتوي على أية العناصر الأخرى، لأنها لا تزيد عن كونها أجزاء

محتواة فيها ، وبالتالي فان رقابة المحاسب العمومي لهذا العنصر بكل ما يتضمنه من معنى ، تعد رقابة لكافة العناصر الأخرى.⁽¹⁾

02- صفة الأمر بالصرف أو المفوض له:

تنصب رقابة المحاسب العمومي في هذا الخصوص على صفة الأمر بالصرف أو من يفوضه لغرض الأمر بالدفع.

ويعتبر كأول إجراء رقابي يلتزم به المحاسب العمومي في البداية قبل أن يفحص أي شرط آخر ، وهذا ما أكدته المادة 24 من قانون المحاسبة العمومية التي جاء فيها " يجب اعتماد الأمرين بالصرف لدى المحاسبين العموميين المكلفين بالإيرادات والنفقات الذين يأمرهم بتنفيذها" أي أن يعتمد الأمر بالصرف أو المفوضين عنهم لدى المحاسبين العموميين المكلفين بالإيرادات والنفقات التي يأمرهم بتنفيذها، مع التعرف على توقيع الأمر بالصرف عبر استلام نموذج لتوقيع هذا الأخير .

03- شرعية عمليات تصفية النفقات:

استعمل المشرع في النص العربي من المادة 36 من القانون 21/90 ، مصطلح شرعية وهنا يعني بها المشرع الجزائري نظامية أو صحة عمليات تصفية النفقات ولا يعني شرعيتها ، وعلى هذا الأساس يرجح بان المشرع يقصد بان يراقب المحاسب العمومي مدى نظامية وصحة عمليات تصفية النفقات العمومية دون شرعيتها.⁽²⁾

04- توفر الاعتمادات:

قبل صرف أي نفقة من قبل المحاسب العمومي يجب عليه أن يتأكد من توفر الاعتمادات المخصصة في مدونة الميزانية، ومن كفايتها لصرف هذه النفقة التي أمر بها الأمر بالصرف، والهدف من وراء ذلك احترام مدونات الميزانيات وعدم تجاوز الاعتمادات المرخص بها.

05- أن أجال الديون لم تسقط أو أنها محل معارضة :

من المبادئ القانونية المقررة أن الدين يسقط نهائيا عن عاتق المدين إذا تقاعس الدائن ولم يطالب به خلال مدة زمنية وفقا لما تحدده النصوص القانونية، لذلك يشترط المشرع لصحة الوفاء

¹ محمد الصالح فنيش، مرجع سابق ، ص 153.

² المرجع نفسه ، ص 154.

بالدين المترتب على الدولة أن يتم ضمن الآجال القانونية المحددة لذلك حيث نص على انه يتعين على المحاسب العمومي قبل قبوله أية نفقة ودفع مبلغها أن يتأكد من أن أجلها لم تسقط بالتقادم.

وفضلا عن ذلك يجب ألا يكون الدين المتمثل في مبلغ النفقة محل معارضة من طرف الغير، كما لو كان الدائن للدولة هو نفسه مدين للغير وقدم هذا الغير معارضته في الوفاء بين يدي المحاسب العمومي الذي لم يؤشر بعد على المعاملة بالمخالصة أو الدفع، فانه في هذه الحالة يتعين على هذا الأخير بان لا يقوم بعملية الدفع⁽¹⁾

06 – الطابع الابرائي للنفقة:

دفع مبلغ النفقة يؤدي الى إبراء ذمة الجهة الإدارية المدينة من هذا المبلغ، كذلك يجب على المحاسب العمومي أن يتأكد من هوية الدائن الذي يعينه الأمر بالصرف على حوالة الدفع بان يكون مؤهلا للاستفادة من الدفع بشكل لا يدع مجالاً للبس أو الغلط .

07 – التأشيرات الإجبارية لعملية المراقبة:

نصت عليها القوانين والأنظمة المعمول بها بحيث يجب على المحاسب العمومي أن يتأكد من وجودها، وهذه التأشيرات تتمثل في :

- تأشيرة المراقب المالي على وثيقة الالتزام بالنفقة.

- تأشيرته على الوثيقة الملتمزم بها (سند طلب).

- تأشيرة لجنة الصفقات العمومية .

08 – الصحة القانونية للمكسب الابرائي:

يقصد بالصحة القانونية للمكسب الابرائي ، انه على المحاسب العمومي أن يتأكد من الصحة القانونية للمكسب الابرائي الناتج عن دفع مبلغ النفقة، ولا يكفي بالتأكد من أن دفع مبلغ النفقة يبرئ ذمة الجهة الإدارية المدينة.

الفرع الثاني

إجراءات دفع أو عدم دفع النفقة من قبل المحاسب العمومي

¹ Michel lascomb, xavier vandendriessche, les finances publiques , 2^e edit ,DALLOZ- paris. 1996.p132.

دفع النفقة هي العملية المالية التي يقوم بها المحاسب العمومي وهو بهذا الصدد فقد يدفع أولاً يدفع النفقة، وعند عدم الدفع يمكن للامر بالصرف أن يسخره في حالات، ويمتنع عليه ذلك في حالات أخرى ثم أن عملية دفع النفقة بغرض تسويتها نهائياً يجب أن تتم ضمن أجال قانونية يراعى احترامها.

01- دفع النفقة:

الأصل أن المحاسب العمومي عندما يتلقى الامر بصرف النفقة من قبل الامر بالصرف، يقوم بصرفها طالما كان الامر بالصرف موافقا لما تنص القوانين والأنظمة المعمول بها ، وإذا رأى المحاسب العمومي أي تعديل أو نقص في وثائق هذه النفقة أو أي خطأ محاسبي يخص الأوراق الثبوتية (خطأ في مبالغ الحوالات أو الفواتير أو سندات الطلب ...) يحق له أن يحرر رفض مؤقت بشأن النفقة الى حين تصحيح هذا الخطأ ، وهو اجراء عادي معمول به ولا يعتبر امتناع عن دفع النفقة .

02- الامتناع عن دفع النفقة:

يمكن للمحاسب العمومي عن دفع النفقة إذا لاحظ خلافا في هذه الأوامر أو في الوثائق الثبوتية المرفقة كعدم مطابقتها للقوانين والأنظمة المعمول بها يحق له أن يحرر بشأنها رفضاً نهائياً ويمتنع عن دفعها .

في هذه الحالة يحق للامر بالصرف ان يلجا الى اجراءات التسخير للمحاسب العمومي بحسب المادة 47 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

وللإشارة سيتم التطرق لإجراءات تسخير المحاسبين العموميين من طرف الامرين بالصرف وكذا حالات امتناعهم عن الامتثال للتسخير و الأسباب المعللة لذلك لاحقا في الفرع المخصص للضمانات المكرسة لحماية المحاسب العمومي.

المبحث الثاني

مسؤولية المحاسب العمومي والرقابة الخارجية على أعماله

نظرا للمهام المتعدد والتي لها اثر بالغ في تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية والدور الذي يلعبه المحاسب العمومي في ذلك ، وبصفته الحلقة الأخير في تنفيذ هذه الميزانيات وجب التطرق في هذا المبحث إلى مسؤولية المحاسب العمومي وكذا حمايته في المطلب الأول وهيئات الرقابة الخارجية على أعمال المحاسب العمومي في المطلب الثاني.

المطلب الأول

مسؤولية المحاسب العمومي

يتم تعيين المحاسبين العموميين بمعرفة وزير المالية ويخضعون لسلطته وبالتالي فهم تحت حمايته كذلك وفي بعض الأحيان يكتفي الوزير باعتماد تعيين المحاسبين فقط كأن يضع تأشيراته أو رأيه الموافق على قرار التعيين، ومهما كان المنصب الذي يباشرون فيه أعمالهم، يعتبر المحاسبون العموميون مسؤولون مسؤولية مالية وشخصية عن الأموال والحقوق المالية التي تحت تصرفهم، وعلى هذا الأساس سنتطرق في الفرع الأول إلى طبيعة مسؤولية المحاسب العمومي، وفي الفرع الثاني إلى الضمانات المكرسة لحمايته.

الفرع الأول

طبيعة مسؤولية المحاسب العمومي

يتميز المحاسب العمومي بمسؤولية ذات طابع خاص تتوافق مع طبيعة المهام المكلف بها، رغم أن المشرع قدم له الحماية الكاملة أثناء ممارسة مهامه إلا أنه 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 (يتعين على المحاسب العمومي أن يغطي بأمواله الخاصة أي عجز مالي في الصندوق وكل نقص حسابي مستحق يتحمله)⁽¹⁾.

لذلك تحدد مسؤولية المحاسب العمومي تبعاً للالتزامات الملقاة على عاتقه بالقيام بالمهام المسندة إليه بالإضافة إلى مسؤوليته على الأعوان الذين يعملون تحت سلطته.

01- المسؤولية المالية:

المادة 42 من القانون 21/90 صريحة في تطبيق المسؤولية النقدية، حيث أن المحاسب مسؤول على تعويض الأموال والقيم الضائعة أو الناقصة من الخزينة، وتغطية العجز الذي سببه، وليس بإمكانه

¹ المادة 53 من القانون 21/90 المؤرخ في 15/08/1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

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 42 من القانون 21/90 فان المحاسب مسؤول شخصيا عن كل مخالفة في تنفيذ العمليات المالية بمعنى أن 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 ولا سيما المادة 33 من قانون المحاسبة العمومية التي تتمثل فيما يلي:

- تحصيل الإيرادات.
- دفع النفقات.
- ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء والمواد المكلف بحفظها.
- تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد.
- حركة حسابات الموجودات.
- إضافة إلى المحافظة على السجلات المحاسبية والوثائق الثبوتية.

03- المسؤولية عن الأعوان التابعين لهم:

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

04- المسؤولية المهنية والمسؤولية الجزائية:

بالإضافة إلى ما سبق ذكره، وبما أن المحاسب العمومي موظف لدى هيئة عمومية فإنها تطبق عليه أحكام الأمر 06/ 03 المتعلق بالوظيفة العمومية في حالة ارتكابه للأخطاء المهنية المنصوص عليها في هذا

الأمر، وكذا قيام مسؤوليته الجزائية في حال ارتكابه لجريمة (مخالفة، جنحة، جنائية) من الجرائم المنصوص عليها في قانون العقوبات وبالخصوص الأفعال المرتبطة بالتزوير، الاختلاس، استغلال النفوذ.

05- نتائج إخلال المحاسب العمومي بالتزامات مهامه:

عند معاينة مخالفة مرتكبة من طرف المحاسب العمومي، يتم الأخذ بمسؤوليته (حسب المادة 46 من قانون المحاسبة العمومية، والمرسوم التنفيذي رقم: 312/91 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين ومراجعة باقي الحسابات، وكيفيات اكتتاب تامين يغطي مسؤوليات المحاسبين العموميين).

الوزير المكلف بالمالية ومجلس المحاسبة وحدهما المخولان بالأخذ بمسؤولية المحاسب العمومي وفي هذه الحالة يتوجب على المحاسب العمومي المدان بالإخلال بالتزاماته تسديد وجوبي لمبلغ مساوي للباقي الحسابية المكلف بها ومن أمواله الخاصة، سواء أكان هذا الباقي عجزا في حسابات الصندوق أو عن إيراد غير محصل نتيجة تقصير في تحصيله، أو كان متعلقا بنفقة دفعت بطريق الخطأ، وفي حالة كان المحاسب ممسكا بمحاسبة عينية، وضاع ملك من الأملاك فعليه أيضا دفع قيمته، وعندما تكون أموال المحاسب اقل من قيمة الباقي يقيد هذا الباقي ضمن حساب تسبيق، وهذا بهدف إعادة التوازن فورا إلى المحاسبة وعلى المحاسب إرسال تقرير بهذا الشأن يكون مفصلا الى الوزير المكلف بالمالية،

إما عن قرار باقي الحساب المتخذ من طرف الوزير، أو المقرر الذي يتخذه مجلس المحاسبة الخاص بوضع أي حساب موضع باقي فيبلغان للمحاسب المعني عن طريق البريد المسجل، مع إثبات ذلك بإشعار بالاستلام.⁽¹⁾

الفرع الثاني

الضمانات المكرسة لحماية المحاسب العمومي

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

¹قاوي السعيد، مرجع سابق، ص 76، 77.

01- إجراء الإعفاء من المسؤولية:

حسب المواد 08 و 09 من المرسوم التنفيذي رقم:312/91 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتعلق بالمحاسبين العموميين واعتمادهم يمكن للمحاسب المأخوذ بمسؤوليته أن يحصل على إعفاء جزئي من مسؤوليته وفقا لأحكام المادة 68 من قانون رقم:32/90 المؤرخ في 04 ديسمبر 1990 المتعلق بتنظيم مجلس المحاسبة حيث يقوم المحاسب بإرسال طلب الإعفاء الجزائي من المسؤولية إلى مجلس المحاسبة.

02- إجراء الإبراء الرجائي:

عملا بالمادتين 10 و 11 المرسوم التنفيذي رقم:312/91 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 يمكن للمحاسب العمومي الذي لم يقدم طلبا بالإعفاء الجزئي من المسؤولية أو الذي رفض طلبه جزئيا أو كليا أن 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 رقم:21/84 المتضمن قانون المالية لسنة 1985.

ويجدر الذكر انه في حال قبول الإجراء الرجائي أو الإعفاء تتحمل ميزانية الدولة دفع المبالغ المستحقة عن المحاسب العمومي.

03- إجراء التسخير:

يحق للمحاسب العمومي إذا رفض دفع أي 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 أي مسؤولية في حالة رفضه دفع مثل هذه النفقات، وهذا ما أقرته المادة 39 من القانون 21/90 التي تنص على انه (تعد باطلة كل عقوبة سلطت على المحاسب الذي اثبت أن الأوامر التي رفض تنفيذها كان من شأنها أن تحمله المسؤولية الشخصية أو 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 الامر بالصرف تحت مسؤوليته الشخصية والمالية تنفيذ العملية وبالتالي إذا امتثل المحاسب العمومي للتسخير تبرأ ذمته من المسؤولية الشخصية والمالية وعليه أن يرسل تقريراً حسب الشروط والكيفيات المحددة عن طريق التنظيم⁽¹⁾ ، وبحسب المادة 03 من المرسوم التنفيذي المتعلق بإجراء تسخير الامرين بالصرف للمحاسبين

¹بوشنطر سليمة، مرجع سابق، ص 87

العموميين يرسل هذا التقرير المفصل إلى الوزير المكلف بالمالية خلال خمسة عشر يوماً برفقة نسخة من الوثائق المحاسبية .

غير أنه يجب 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 أو تأشيرة لجنة الصفقات المؤهلة اذا كان ذلك منصوصا عليه في التنظيم المعمول به.⁽¹⁾

المطلب الثاني

الرقابة الخارجية على أعمال المحاسب العمومي

إن 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 المتفشية العامة للمالية ومجلس المحاسبة.

الفرع الأول

المتفشية العامة للمالية

¹ المادة 48 ، الفقرة 02 ن من القانون 21/90 .

المفتشية العامة للمالية موجودة في الهيكل التنظيمي لوزارة المالية، بموجب المرسوم رقم 127/63 ثم أنشئت تحت تسمية مديرية التفتيش المالي ضمن الهيكل التنظيمي لوزارة المالية المنبثق عن المرسوم رقم 259/71 ، وظهرت من جديد تحت مسمى المفتشية العامة للمالية عن طريق المرسوم رقم 53/80 المؤرخ في 01 مارس 1980، ثم نظمت هيكلها المركزية بالمرسومين التنفيذي رقم : 32/92 و 33/92 المؤرخين في 20 جانفي 1992 ، وهما ينظمان على التوالي، الهياكل المركزية وتنظيم مصالحها الخارجية وصلاحياتها، والمرسوم التنفيذي رقم 78/92 المؤرخ في 22 فيفري 1992 المحدد لصلاحياتها، والذي ألغى المرسوم 53/80 باستثناء مادته الأولى، حيث يتضح أن 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.

وبهذا يقوم وزير المالية في كل سنة بتحديد برنامج العمل ويراع في هذا البرنامج طلبات أعضاء الحكومة ومجلس المحاسبة والبرلمان، أي أن 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 و مستندات الإثبات، حيث ينتقل المفتشون العامون أو بعثة المفتشين إلى مقر الهيئة بصورة فجائية ، فتتولى البعثة فحص ومراجعة مستندات الإثبات ومعاينتها في عين المكان والتحقق مع الأمر بالصرف والمحاسبين العموميين ، غير أن 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 والإطلاع على وثائق الإثبات لدى مناصب المحاسبة ومرووسهم أو مندوبهم أي 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 .

يلتزم المفتشون العامون بعدم التدخل في تسيير الإدارات والهيئات التي تجري مراقبتها والمحافظة على السريته وعدم الكشف عن الأموال المعاينة خلال عملياتهم، إلا على السلطات أو الجهات القضائية المختصة، وان يقوموا بمهامهم على أسس موضوعية وحسب وقائع ثابتة، وعليهم أن يقدموا تقريرا كتابيا عن معابنتهم يذكرون فيه النواحي الايجابية 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

الفرع الثاني

مجلس المحاسبة

يتمتع مجلس المحاسبة باختصاص اداري واختصاص قضائي ويعتبر هيئة مستقلة ذات صلاحيات واسعة في ميدان الرقابة اللاحقة لمالية الدولة والمجموعات 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 عرفتها البلاد في المجالات السياسية والأقتصادية، ولقد شهد خلالها تطبيق مجموعة قوانين أساسية أوجدت أنظمة قانونية متميزة عن بعضها البعض، انعكست على مكانة ودور مجلس المحاسبة، وتمثل هذه القوانين في القانون 05/80 المؤرخ في 01 مارس 1980 القانون 32/90 المؤرخ في 04 ديسمبر 1990، الأمر 20/95 المؤرخ في 17 جويلية 1995، والمرسوم الرئاسي رقم 377/95 المؤرخ في 20 نوفمبر 1995 والذي يحدد هيكله الإدارية وتشكيلاته القضائية ويضبط طرق تسييرها وتنظيمها، وكذلك الأمر رقم 23/95 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 20/95 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 العمومية 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 امر 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 إجراء كل التحريات الضرورية، وله حق الدخول للمكاتب والمحلات 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⁽¹⁾، ويكون لكل من له الصفة والمصلحة إن يطعن في هذه الأحكام.

يفحص مجلس المحاسبة حسابات المحاسبين ويصدر بشأنها أحكاما، ومن ثمة فإن المجلس يراجع ويفحص، وبعدها يحكم على الحسابات وليس على المحاسبين، بمعنى اخر 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 فإن الأصل في هذا المجال أن الظروف الخارجية التي بطبيعتها إعفاء المحاسبين من المسؤولية، لا تقدر من طرف المجلس وإنما تقدر من طرف وزير المالية، ولكن المشرع الجزائري خرج عن هذا الأصل وأعطى الحق للمجلس في أن يقدر مدى مسؤولية المحاسبين الشخصية والمالية في حالات السرقة أو ضياع الأموال أو القيم أو

¹ المواد 06، 74، 87، 89، 91، الأمر رقم 20/95 المؤرخ في 17/07/1995، المتعلق بمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية رقم 39 المؤرخة في 23/07/1995، المعدل والمتمم بموجب الأمر رقم 02/10 المؤرخ في 26/08/2010.

² محمد الصالح فنيش، مرجع سابق، ص 432

الأموال التي يمكن لهؤلاء المحاسبين الاحتجاج فيها بعامل القوة القاهرة أو الإثبات بأنهم لم يرتكبوا أي خطأ أو إهمال في ممارسة وظائفهم.⁽¹⁾

ولما كان الحساب والمحاسب لا يمكن فصلهما عن بعضهما، حيث أن كل حساب يستلزم مسكه وتسييره من قبل محاسب، وكل محاسب يتعين عليه مسك وتقديم حسابات التسيير، فإن المحاسب ليس مسؤولاً عن أي شيء أمام مجلس المحاسبة، وإنما مسؤول عما يرد في حساباته، لهذا فإن نتيجة العمل القضائي للمجلس تنتهي أولاً بالحكم على الحساب وثانياً بتقدير المسؤولية الشخصية للمحاسب.⁽²⁾

وقد يصدر المجلس أحكاماً 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⁽³⁾

وقد تتضمن قرارات المجلس أحكاماً نهائية، تبرئ المحاسب من تسيير فترة السنة المالية السابقة، بمعنى أنه لا توجد أية أخطاء أو مخالفات في حساباته لا من حيث العمليات ولا من حيث التسيير أثناء هذه الفترة.⁽⁴⁾

وإذا كان تسيير المحاسب غير منتظم وغير نظامي، فإن المجلس يصدر قراراً بمدىونية المحاسب⁽⁵⁾ الذي يمكنه أن يطلب الإعفاء الجزئي أو الإبراء الرجائي، ولكن إذا لم يلتزم المحاسب بتقديم حساباته وكل ما يتعلق بها من وثائق ومستندات، أو رفض تقديمها، أو تقديم المعلومات الضرورية، فإن المجلس يطبق في حقه إكراهاً مالياً تهديدياً ويعاقبه بغرامات مالية، وفضلاً عن ذلك يصدر المجلس أحكاماً على الأشخاص الذين يصح بأنهم محاسبون فعليون .

¹ المادة 1/82 ، الأمر نفسه.

² المادة 2/82 ، الأمر 20/95، السابق ذكره.

³ المادة 53 ، المرسوم الرئاسي 377/95 المؤرخ في 1995/11/20، المحدد للنظام الداخلي لمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية عدد 92 المؤرخة في 1995/11/20 .

⁴ المادة 1/83 ، الأمر 20/95 ، الأمر 20/95.

⁵ المادة 85 ، الأمر 20/95 ، الأمر نفسه.

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

¹المواد 106، 102، الامر 20/95، السابق ذكره.

ملخص الفصل الثاني

بعد التطرق في الفصل الأول إلى الجانب النظري في مهنة المحاسب العمومي، تطرقنا في الفصل الثاني إلى الجانب التطبيقي أو الوظيفي لعمل المحاسب العمومي .

حيث تم التعرف على مختلف المهام المسندة إليه بصفته العون المكلف بتحصيل الإيرادات وصرف النفقات بعد تلقيه لأوامر الدفع أو التحصيل من قبل الامر بالصرف، وحرصه على حفظ هذه الأموال والقيم، وتعرفنا على التزاماته ابتداء من تسلم المهام إلى الالتزام بمسك مجموعة من الدفاتر المحاسبية الخاصة بتسجيل العمليات المالية التي يقوم بها عند تنفيذ ميزانيات المؤسسات العمومية ، وكذا الدور المهم الذي يلعبه في عملية الرقابة، لأنه يعتبر اخر حلقة في عملية تنفيذ الميزانية من خلال التأكد من جملة عناصر يجب توافرها قبل صرفه للنفقة أو تحصيله للإيراد .

كما تم التعرف على مسؤولية المحاسب العمومي التي ليست هي بالسهلة فهو يتحملها إما شخصيا أو مع الأعوان العاملين معه إذا سجل أي نقص حسابي وكذا الضمانات المكرسة لحمايته، بالإضافة إلى بعض الهيئات الرقابية الخارجية المكلفة بمراقبة عمل المحاسب العمومي وحماية المال العام، ممثلة في المفتشية العامة للمالية و مجلس المحاسبة، هذا الأخير له اختصاصات واسعة في مجال الرقبة على المحاسبين العموميين والسلطات المخولة له كجهة قضائية تصدر أحكام قد تصل إلى إقرار عقوبات في حالة التقصير أو الإخلال بالواجبات المقررة لحماية المال العام، والتي يمكن الطعن فيها بمختلف وسائل الطعن المقررة قانونا.

الخاتمة:

على ضوء دراستنا للنظام القانوني للمحاسب العمومي من مختلف الجوانب سواء النصوص القانونية المنظمة له لكيفيات تعيينه وكذا علاقته بأعوان المحاسبة العمومية المشتركين معه في تنفيذ الميزانية ، من الأمر بالصرف الذي يصدر أوامر الدفع أو التحصيل، إلى المراقب المالي الذي يشترك معه في دور الرقابة، ومن خلال تطرقنا إلى عمله الميداني والجهة التي يتبع لها إداريا، وكذا الجهات المكلفة بالرقابة على أعماله.

ومما سبق ذكره ودراسته أثناء البحث، تم تسجيل العديد من الملاحظات والاستنتاجات منها الايجابية التي تبرز الأهمية البالغة للدور المحاسب العمومي في حفظ المال العام والتي وجب التنويه بها، وكذلك السلبية التي تؤثر على ممارسة المحاسب العمومي لوظيفته وأداءه لدوره الرقابي المكمل في نهاية الأمر بالتنفيذ السليم للميزانية وكذا بلوغ الهدف المنشود ألا وهو حفظ وصون المال العام، إذ يتعين التدقيق في هذه السلبيات وتقديم الحلول المقترحة لمعالجة الخلل وتقويم الاعوجاج دون التأثير على حسن سير المرافق العامة وتعطيل تنفيذ ميزانياتها.

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 إلى إيجاد منظومة قانونية متكاملة في مجال الرقابة على الأموال العمومية بوجه عام والرقابة على تنفيذ النفقات العمومية بوجه خاص، حيث يعتبر القانون 21/90 المؤرخ في 15 اوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية والمراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه المصدر الأساسي للقواعد القانونية لعمل المحاسب العمومي والضابطة لعلاقته بغيره من أعوان المحاسبة العمومية.

إن إجراءات المحاسبة العمومية واليات الرقابة استطاعت أن تحصر مجال استخدام الأموال العمومية وان تحدد إطارها، حيث أن الإجراءات الخاصة بصرف النفقات وتحصيل الإيرادات سمحت لهذه المؤسسات بتنظيم مجال عملها المالي وحسن استغلال الأموال العمومية من خلال نظام الرقابة المتبادل بين الأعوان المحاسبين وكذا الهياكل الرقابية المعتمدة من مفتشية المالية العامة و مجلس المحاسبة.....الخ، إلى جانب العقوبات المفروضة للمخالفين لهذه القوانين، وعليه يمكن القول أن إجراءات عمل المحاسب العمومي كان لها دور هام في تحسين أداء المؤسسات العمومية الإدارية وفرض إجراءات صارمة في تحصيل الإيرادات وصرف النفقات.

ورغم الزخم التشريعي البارز للعيان إلا انه ن سجل عدم وضوح التنظيم القانوني للأجهزة

الرقابية وقصره في بعض الجوانب خاصة فيما يتعلق بالمحاسبين الثانويين فهم دائما يتبعون إداريا للأمرين بالصرف مما ينقص من فاعلية و نجاعة رقابتهن، وطرق اختيار أعضاء الرقابة أو المحاسبين العموميين بصفة عامة فيما تعلق 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 بالاستقلال الكافي للقيام بالرقابة على تنفيذ النفقات العمومية، فهي تابعة دائما لجهة تآتمر بأوامرها (التنظيم السلي او سلطة الوصاية ممثلتا في وزارة المالية وهياكلها)، مما ينقص من فعاليتها ونجاعة رقابتهن، 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 انجازه 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 للرقابة 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 انه يمكن اعتبار رقابة المحاسب العمومي بمثابة تكرار لرقابة المراقب المالي بحكم أنها تنصب على نفس الوثائق والمستندات ونفس المهام المطلوبة ماعدا أن المحاسب العمومي يقوم بعملية الدفع أو التحصيل (لا تدخل في مجال الرقابة)، وعليه نقترح دمج الوظيفتين في المحاسب العمومي حيث يصبح هذا الأخير يقوم بالمهمتين أي يراقب النفقات الملتزم بها، ويراقب الأداء في المعليات المالية والمحاسبية.

إن الدور 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 الجهود الجبارة التي يقوم بها للحفاظ على المال العام عند توفيقهم في أداء عملهم وبعد انتهاء مهامهم كمحاسبين عموميين .

قائمة المراجع:

* الكتب:

- 01- امريحياوي ، نظرية المال العام ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ، الجزائر، 2002 .
- 02- بلعروسي احمد التيجاني ، قانون المحاسبة العمومية ، دار هومة الجزائر، 2001 .
- 03- حسين الصغير ، دروس في المالية والمحاسبة العمومية، دار المحمدية العامة ، الجزائر، 2001 .
- 04- حسين مصطفى حسين، المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر ، 1995 .
- 05- محمد مسعي ، المحاسبة العمومية ، دار الهدى للطباعة والنشر ، عين مليلة ، 2003 .
- 06- محمود ابراهيم والي ، علم المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 1994 .
- 07- يزيد محمد امين ، الرقابة السابقة على النفقات الملتزم بها في الجزائر (المراقب المالي نموذجاً) دار بلقيس ، الجزائر .

* الرسائل الجامعية:

- 01- احمد بوجلal ، مدى فعالية المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة للدولة ، دراسة حالة المراقبة المالية لولاية الاغواط ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، تخصص نقود مالية وبنوك ، الاغواط ، جامعة عمار ثلجي بالاغواط ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، 2010/2009 .
- 02- بوشنطر سليمة ، المحاسبة العمومية ودورها في حماية املاك الدولة ، دراسة حالة إقامة جامعية مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية فرع محاسبة وتدقيق ، الجزائر ، جامعة الجزائر 03 ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، 2011/2010 .
- 03- جمال لعمارة ، أساسيات الموازنة العامة للدولة : المفاهيم والقواعد والمراحل والاتجاهات الحديثة دار الفجر للنشر والتوزيع القاهرة ، مصر ، ط1 ، 2004 .
- 04- محمد الصالح فنيش ، الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في القانون الجزائري ، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه دولة في القانون العام ، الجزائر ، جامعة الجزائر 01 بن يوسف بن خدة ، كلية الحقوق 2012/2011 .

05- نادية مغني ، دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS) ، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير تخصص إدارة أعمال ، الجزائر ، جامعة الجزائر 03 ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير 2017/2016 .

06- 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 ، 2013/2012 .

07- شلال زهير ، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة ، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير تخصص تسيير المنظمات بومرداس ، جامعة محمد بوقرة ، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير ، 2014/2013 .

08- قاوي السعيد ، النظام القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر بعد 1989 ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام فرع دولة ومؤسسات عمومية ، الجزائر ، جامعة الجزائر 01 ، كلية الحقوق بن عكنون ، 2012 .

* النصوص القانونية:

- 01- الدستور الجزائري لسنة 1989 ، الجريدة الرسمية عدد 09 مؤرخة في 01/03/1989 .
- 02- الدستور الجزائري لسنة 1996 ، الجريدة الرسمية عدد 76 مؤرخة في 08/12/1996 .
- 03- التعديل الدستوري لسنة 2016 ، الجريدة الرسمية عدد 14 مؤرخة في 07/03/2016 .
- 04- القانون رقم 17/84 المؤرخ في 07/07/1984 ، المتعلق بقوانين المالية ، الجريدة الرسمية رقم 28 المؤرخة في 10/07/1984 .
- 05- القانون رقم 21/90 المؤرخ في 15/08/1990 ، المتعلق بالمحاسبة العمومية ، الجريدة الرسمية رقم 35 مؤرخة في 15/08/1990 .
- 06- الامر رقم 32/90 المؤرخ في 04/12/1990 ، المتعلق بمجلس المحاسبة وسييره ، الجريدة الرسمية رقم 53 المؤرخة في 05/12/1990 .
- 07- الامر رقم 20/95 المؤرخ في 17/07/1995 المتعلق بمجلس المحاسبة ، الجريدة الرسمية رقم 39 المؤرخة في 23/07/1995 ، المعدل والمتمم بموجب الامر رقم 02/10 المؤرخ في 26/08/2010 .

08- المرسوم الرئاسي 377/95 المؤرخ في 1995/11/20، المحدد للنظام الداخلي لمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية عدد 92 المؤرخة في 1995/11/20 .

09- المرسوم التنفيذي رقم 311/91 المؤرخ في 1991/09/07، المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم ، المعدل والمتمم ، الجريدة الرسمية رقم 43 المؤرخة في 1991/09/18 .

10- المرسوم التنفيذي رقم 312/91 المؤرخ في 1991/09/07 ، يحدد شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحسابات وكيفيات اكتتاب تامين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين ، الجريدة الرسمية رقم 43 المؤرخة في 1991/09/18 .

11- المرسوم التنفيذي رقم 313/91 المؤرخ في 1991/09/07، يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الامرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها ، المعدل والمتمم ، الجريدة الرسمية رقم 43 المؤرخة في 1991/09/18 .

12- المرسوم التنفيذي رقم 314/91 المؤرخ في 1991/09/07 ، يتعلق بإجراء تسخير الامرين بالصرف للمحاسبين العموميين ، الجريدة الرسمية رقم 43 المؤرخة في 1991/09/18 .

13- المرسوم التنفيذي رقم 26/92 المؤرخ في 1992/01/13 ، المتعلق بالحسابات البريدية الجارية الخاصة بالمحاسبين العموميين والوكلاء الإداريين ، الجريدة الرسمية رقم 05 المؤرخة في 1992/01/22 .

14- المرسوم التنفيذي رقم 414/92 المؤرخ في 1992/11/14 ، المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها ، الجريدة الرسمية رقم 82 المؤرخة في 1992/11/15 .

15- المرسوم التنفيذي رقم 46/93 المؤرخ في 1993/02/06 ، يحدد اجال دفع النفقات وتحصيل الاوامر بالايرادات والبيانات التنفيذية واجراءات قبول القيم المنعدمة ، الجريدة الرسمية رقم 09 المؤرخة في 1993/02/10 .

16- المرسوم التنفيذي رقم 108/93 المؤرخ في 1993/05/05 ، يحدد كيفيات احداث وكالات الايرادات والنفقات وتنظيمها وسيرها ، الجريدة الرسمية رقم 30 المؤرخة في 1993/05/09 .

17- المرسوم التنفيذي رقم 56/96 المؤرخ في 1996/01/22 ، يحدد انتقاليا الاحكام المتعلقة بتقديم الحسابات الى مجلس المحاسبة ، الجريدة الرسمية رقم 06 المؤرخة في 1996/01/24 .

18- المرسوم التنفيذي رقم 308/04 المؤرخ في 2004/09/22 ، يتضمن احداث تعويض عن المسؤولية الشخصية لفائدة الاعوان المحاسبين المعتمدين والوكلاء ، الجريدة الرسمية رقم 62 المؤرخة في 2004/09/26 .

19- المرسوم التنفيذي رقم 381/11 المؤرخ في 2011/11/21 ، المتعلق بمصالح المراقبة المالية ، الجريدة الرسمية رقم 64 المؤرخة في 2011/11/27 .

* المراجع باللغة الاجنبية:

01- J.C MARTNET ET P DJMALTA .OP CIT ;1999.PP.745-7460

02- Michel lascomb, xavier vandendriessche, les finances publiques , 2e edit ,DALLOZ- paris. 1996.

الفهرس:

الصفحة	الموضوع
	شكر و عرفان
	اهداء
01	مقدمة
05	الفصل الأول: الاطار القانوني للمحاسب القانوني
06	المبحث الاول: الاطار التشريعي والإطار التنظيمي للمحاسب العمومي
06	المطلب الاول: ماهية المحاسب العمومي
06	الفرع الاول: تعريف المحاسب العمومي
08	الفرع الثاني: الاطار الدستوري والإطار التشريعي للمحاسب العمومي
09	01- الاطار الدستوري للمحاسب العمومي
10	02- الاطار التشريعي للمحاسب العمومي
11	المطلب الثاني: الاطار التنظيمي للمحاسب العمومي
11	الفرع الاول: النصوص التنظيمية
12	الفرع الثاني: طبيعة العلاقة بين المحاسب العمومي والمراقب المالي
12	01- تعريف المراقب المالي
13	02- مهامه
14	03- طبيعة العلاقة بين المحاسب العمومي والمراقب المالي
15	المبحث الثاني: اسس تجسيد مهنة المحاسب العمومي
15	المطلب الاول: اصناف المحاسب العمومي وعلاقته بالأمر بالصرف
15	الفرع الاول: اصناف المحاسبين العموميين
15	01- التصنيف من حيث المهام
17	02- التصنيف من حيث المرافق العمومية
19	03- فئات اخرى من المحاسبين العموميين
20	الفرع الثاني: مبدأ الفصل بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف
20	01/01- تعريف الامر بالصرف
21	02/01- مهامه
21	02- مبدأ الفصل بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف
22	المطلب الثاني: تأهيل المحاسب العمومي ومبادئ المحاسبة العمومية التي يخضع لها

22	الفرع الاول: تأهيل المحاسب العمومي
23	01- التعيين المباشر
25	02- التعيين بناء على اقتراح
25	03- التعيين او الاعتماد
26	الفرع الثاني: مجال رقابة المحاسب العمومي
27	خلاصة الفصل الاول
28	الفصل الثاني: الاطار الوظيفي للمحاسب العمومي
29	المبحث الاول: مهام والتزامات المحاسب العمومي ونوعية الرقابة التي يمارسها
29	المطلب الاول: مهام والتزامات المحاسب العمومي
29	الفرع الاول: مهام المحاسب العمومي
32	الفرع الثاني: التزامات المحاسب العمومي
33	01- تسلم المهام
34	02- ايداع الحسابات لدى مجلس المحاسبة
34	03- الالتزام بفتح حساب بريدي جاري
35	04- الالتزام باكتتاب تامين على المسؤولية المالية
35	05- الالتزام بمسك الدفاتر المحاسبية
38	المطلب الثاني: نوعية الرقابة الممارسة من طرف المحاسب العمومي
38	الفرع الاول: موضوع الرقابة الممارسة من قبل المحاسب العمومي
39	01- مطابقة العملية للقوانين والانظمة المعمول بها
39	02- صفة الامر بالصرف او المفوض له
39	03- شرعية عملية تصفية النفقات
40	04- توفر الاعتمادات
40	05- أن اجل الديون لم تسقط او انها محل معارضة
40	06- الطابع الابرائي للنفقة
40	07- التأشيرات الاجبارية لعملية المراقبة
41	08- الصحة القانونية للمكسب الابرائي
41	الفرع الثاني: اجراءات دفع او عدم دفع النفقة من قبل المحاسب العمومي
41	01- دفع النفقة
41	02- الامتناع عن دفع النفقة
42	المبحث الثاني: مسؤولية المحاسب العمومي والرقابة الخارجية على اعماله

42	المطلب الاول: مسؤولية المحاسب العمومي
42	الفرع الاول: طبيعة مسؤولية المحاسب العمومي
43	01- المسؤولية المالية
43	02- المسؤولية الشخصية
44	03- المسؤولية عن الاعوان التابعين له
44	04- المسؤولية المهنية والمسؤولية الجزائية
44	05- نتائج اخلال المحاسب العمومي بالتزامات مهامه
45	الفرع الثاني: الضمانات المكرسة لحماية المحاسب العمومي
45	01- اجراء الاعفاء من المسؤولية
45	02- اجراء الابرء الرجائي
46	03- اجراء التسخير
47	المطلب الثاني: الرقابة الخارجية على اعمال المحاسب العمومي
47	الفرع الاول: المفتشية العامة للمالية
48	الفرع الثاني: مجلس المحاسبة
48	01- تاسيس مجلس المحاسبة
49	02- استقلالية مجلس المحاسبة
49	03- اختصاصات مجلس المحاسبة
50	04- احكام مجلس المحاسبة وحق الطعن فيها
52	خلاصة الفصل الثاني
53	الخاتمة
55	قائمة المراجع
61-59	الفهرس

ملخص:

إن المحاسب العمومي بصفته عون من اعوان المحاسبة العمومية يلعب دور مهم وفعال في مجال الرقابة وحماية المال العام خصه المشرع بترسانة من النصوص القانونية والتنظيمية التي تحدد كيفية تعيينه ومهامه والتزاماته .

الى جانب مسؤولياته والضمانات المكرسة لحمايته ، بالإضافة الى علاقته بمختلف اعوان التنفيذ وكذا هيئات الرقابة المطبقة عليه.

REZUME:

Il est clair que le comptable public st un agent qui fait partie des membres de la comptabilité publique, donc il jrue un rôle très important de la domaine du contrôle et la protection du fond public.

Ce comptable est dote d, un arsenal de texte législatifs qui déterminent les façon de recrutement ,de ses missions, ses obligation ainsi que sa responsabilité et les lois destinées le protéger et assurer sa relation avec les différents agents exécutifs et les organisations institutionnelles qui contrôlent le ponctionnent de son service.