

جامعة سعيدة، الدكتور مولاي الطاهر



كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم القانون عام

مهام ونطاق ومسؤولية المحاسب العمومي

مذكرة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة ماستر في الحقوق
تخصص: دولة ومؤسسات

تحت إشراف الأستاذ:
أ. عمارة منير

من إعداد الطالبين:

❖ زياني براهيم
❖ يتيم بلقاسم

أعضاء لجنة المناقشة

رئيساً
مشرفاً ومقرراً
عضواً

جامعة الدكتور مولاي طاهر سعيدة
جامعة الدكتور مولاي طاهر سعيدة
جامعة الدكتور مولاي طاهر سعيدة

الدكتور / خاطر خيرة
الدكتور / عمارة منير
الدكتور / بن عودة حورية

السنة الجامعية: 2024-2025

جامعة سعيدة، الدكتور مولاي الطاهر



كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم القانون عام

مهام ونطاق ومسؤولية المحاسب العمومي

مذكرة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة ماستر في الحقوق
تخصص: دولة ومؤسسات

تحت إشراف الأستاذ:
أ. عمارة منير

من إعداد الطالبين:

❖ زياني براهيم
❖ يتيم بلقاسم

أعضاء لجنة المناقشة

رئيساً
مشرفاً ومقرراً
عضواً

جامعة الدكتور مولاي طاهر سعيدة
جامعة الدكتور مولاي طاهر سعيدة
جامعة الدكتور مولاي طاهر سعيدة

الدكتور / خاطر خيرة
الدكتور / عمارة منير
الدكتور / بن عودة حورية

السنة الجامعية: 2024-2025

إهداء

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

إلى من قال فيهما عز وجل "وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا"

إلى منبع الحنان والعطف والتي العريزة ولي رمز الرجولة والعزة والشموخ والدي الكريم

إلى الأساتذة المشرفين

إلى صدقاتنا وزميلاتنا وزميلاتنا الكرام

إلى كل الأحباب والأقارب وكل من ساهم من بعيد أو قريب في إنجاز هذا العمل.

سائلين الله تعالى التوفيق لنا ولهم جميعا

براهيم وبلقاسم

شكر وتقدير

"كن عالما .. فإن لم تستطع فكن متعلما ، فإن لم تستطع فأحب العلماء ، فإن لم تستطع فلا تبغضهم " بعد رحلة بحث و جهد و اجتهاد تكلفت بإنجاز هذا البحث ، نحمد الله عز وجل على نعمه التي من بها علينا فهو العلي القدير ، كما لا يسعنا إلا أن نخص بأسمى عبارات الشكر و التقدير الدكتور "عمارة منير" لما قدمه لنا من جهد و نصح و معرفة طيلة انجاز

هذا البحث

كما نتقدم بالشكر الجزيل لكل من أسهم في تقديم يد العون لإنجاز هذا البحث، و نخص بالذكر أستاذتنا الكرام الذين أشرفوا على تكوين دفعة دولة ومؤسسات والأستاذة القائمين على عمادة وإدارة كلية الحقوق بجامعة بسعيدة (دكتور الطاهر مولاي) ، إلى الذين كانوا عوننا لنا في بحثنا هذا ونورا يضيء الظلمة التي كانت تقف أحيانا في طريقنا .إلى من زرعوا التفاؤل في دربنا وقدموا لنا المساعدات والتسهيلات والمعلومات، فلمن منا كل الشكر .

مقدمة

تعد المحاسبة العمومية من الركائز الأساسية التي تقوم عليها بنية المالية العامة للدولة، فهي تمثل المنظومة التي تُنظم من خلالها السلطات العمومية كيفية تحصيل الإيرادات وصرف النفقات وفق قواعد قانونية صارمة، تضمن الشفافية، المشروعية، والمطابقة مع المعايير المعتمدة. وعليه، فإن المحاسبة العمومية ليست مجرد تقنية محاسبية تهدف إلى تسجيل المعاملات المالية، بل هي أداة قانونية وتنظيمية ترمي إلى تحقيق حسن التسيير المالي ومراقبة سلامة استعمال الأموال العمومية بما يتوافق مع الأهداف المرسومة للسياسات العامة.

وفي صميم هذه المنظومة يوجد المحاسب العمومي، الذي يمثل أحد أهم الفاعلين المؤسستين في تنفيذ الميزانية، سواء على مستوى الدولة أو الجماعات المحلية أو المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري. فوظيفة المحاسب العمومي لا تقتصر على تنفيذ أوامر الدفع، بل تشمل تحليل وتدقيق الوثائق المحاسبية والمالية، التأكد من قانونية العمليات، وضمان توفر الإثباتات الكتابية قبل صرف أي مبلغ. فهو، بهذا المعنى، يشكل الضامن الأول لاحترام القوانين والتنظيمات المالية، ومكلف فعلياً بحماية المال العام من أي انحراف أو تجاوز.

ووفقاً لما نص عليه التشريع الجزائري، خاصة القانون رقم 21-18 المؤرخ في 25 ديسمبر 2021 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي للدولة، يُعتبر المحاسب العمومي المسؤول المباشر عن العمليات المالية من حيث القبض، والدفع، والحفظ، ومسك الحسابات. كما لا يمكن لأي عملية مالية أن تُنفذ دون تدخله المباشر، لا سيما في مرحلة الدفع.

من هذا المنظور، تتجلى أهمية الدراسة الحالية في كونها تسعى إلى تفكيك هذا الدور المركّب، والكشف عن حقيقة المهام التي يضطلع بها المحاسب العمومي، والتي كثيراً ما يعتريها الغموض لدى غير المتخصصين، أو تشهد تداخلاً مع صلاحيات أطراف إدارية أخرى، ما يؤدي في بعض الأحيان إلى تعطيل حسن سير الإنفاق العمومي أو الوقوع في تجاوزات مالية وقانونية.

ويزداد الموضوع أهمية في ظل السياق الحالي الذي تعرفه الدولة الجزائرية، حيث تتجه نحو رقمنة الأنظمة المحاسبية والمالية، وإصلاح طرق تسيير الميزانية العامة، مع محاولة ترسيخ قواعد الحوكمة الرشيدة، ومبادئ الشفافية والمساءلة في القطاع العمومي.

تأتي هذه الدراسة في سياق تزايد أهمية دور المحاسب العمومي ضمن المنظومة المالية للدولة، خاصة في ظل التحولات الاقتصادية والرقمية العميقة التي تشهدها الإدارة العمومية الجزائرية، حيث أضحى الحاجة ملحة إلى تأطير عمليات تسيير المال العام بأنظمة حديثة تقوم على الشفافية والرقابة الرقمية. وفي هذا الإطار، يبرز المحاسب العمومي كفاعل أساسي في تنفيذ الميزانية، مما يستدعي فهماً دقيقاً للإطار القانوني الناظم لوظيفته، وحدود مسؤولياته، وآليات تدخّله. كما أن الواقع العملي كشف عن وجود العديد من الإشكالات التطبيقية المرتبطة بممارسات المحاسبين العموميين، سواء من حيث التداخل في الصلاحيات، أو سوء فهم الإجراءات القانونية، أو حتى ضعف التنسيق بين مختلف المتدخلين في تنفيذ النفقات. ورغم أهمية هذه الإشكالات، إلا أن الدراسات المتخصصة التي تناولت الموضوع من زاوية قانونية تحليلية ما تزال قليلة ونادرة، وهو ما يبرّر ضرورة تسليط الضوء على هذه الوظيفة الحساسة من منظور قانوني دقيق، يكشف أبعادها وحدودها في ظل التحولات الجارية.

غير أن تناول موضوع المحاسب العمومي من زاوية قانونية تحليلية يطرح جملة من التحديات الموضوعية والمنهجية، لعل أبرزها صعوبة الحصول على مراجع قانونية حديثة وشاملة تُغطي مختلف جوانب الوظيفة، خاصة في ظل حداثة بعض النصوص التنظيمية واعتماد الرقمنة كمسار جديد في التسيير المالي. كما يُعاني الباحث من تشتت الإطار القانوني المنظّم لمهام ومسؤوليات المحاسب العمومي، إذ تتوزع الأحكام ذات الصلة بين عدة قوانين وأوامر ومراسيم تنظيمية، ما يُصعّب من عملية الإحاطة الكاملة بالمنظومة القانونية المؤطرة لهذه الوظيفة. وإلى جانب ذلك، تُلاحظ محدودية الدراسات الميدانية أو التطبيقية التي تتناول مدى التزام المحاسبين العموميين بواجباتهم القانونية، أو تعكس واقع الممارسات العملية داخل الهيئات والمؤسسات العمومية، وهو ما يُضعف القدرة على الربط بين النص والممارسة. كما أن الطابع الفني لبعض المصطلحات المحاسبية والمالية يزيد من تعقيد التحليل، ويفرض على الباحث

امتلاك رؤية مزدوجة، قانونية ومالية، لفهم المفاهيم والإجراءات المرتبطة بالمحاسبة العمومية بشكل متكامل.

رغم الأهمية البالغة التي يحتلها المحاسب العمومي في تنفيذ الميزانية العامة وضمان سلامة المعاملات المالية للدولة، إلا أن الواقع العملي يكشف عن وجود تداخل في الصلاحيات، وغموض في تحديد المسؤوليات، وتباين في تفسير النصوص القانونية المؤطرة لوظيفته، أمام هذا الوضع تبرز الإشكالية المركزية للدراسة في السؤال التالي:

ما هي حدود المهام والمسؤوليات القانونية للمحاسب العمومي في النظام المالي الجزائري، وكيف يساهم في ضمان حسن التسيير وحماية المال العام؟

اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي باعتباره الأنسب لطبيعة الموضوع، حيث تم تحليل مختلف النصوص القانونية والتنظيمية التي توطر مهام ومسؤولية المحاسب العمومي في التشريع الجزائري، وذلك بهدف تفكيك بنيتها واستخلاص مضامينها العملية. كما تم الاعتماد على المنهج المقارن في بعض جوانب الدراسة، من أجل استقراء مدى انسجام الإطار القانوني الجزائري مع الاتجاهات الحديثة المعتمدة في نظم المحاسبة العمومية، وخاصة فيما يتعلق بالحوكمة، الرقابة، ورقمنة التسيير المالي.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي
والقانوني للمحاسب العمومي في
التشريع الجزائري

إنَّ المحاسب العمومي في التشريع الجزائري يؤدي دورًا محوريًا في ضمان حسن تنفيذ الميزانية العامة وتحقيق مبادئ الشفافية والمساءلة المالية. ومن خلال ذلك ينبغي تبيان الإطار القانوني الذي ينظم مهامه ومسؤولياته، وهو ما يتجلى في تعدد النصوص القانونية التي تؤطر عمله، سواء من خلال القانون العضوي للمالية أو القوانين المتعلقة بالمحاسبة العمومية والرقابة المالية.

رغم ذلك يواجه المحاسب العمومي عدة تحديات، من بينها تعقيد الإجراءات، والتداخل في المسؤوليات مع الهيئات الرقابية، بالإضافة إلى ضرورة التكيف مع التطورات التكنولوجية والمالية. ومن هنا سنتطرق إلى هذا الفصل بمبحثين وهما تعريف المحاسب العمومي وصفاته القانونية كمبحث الأول، والإطار القانوني الذي ينظم مهام المحاسب العمومي كمبحث ثاني.

المبحث الأول: تعريف المحاسب العمومي وصفاته القانونية

يتم تعيين المحاسب العمومي من قبل وزير المالية، وذلك لتولي مهام محددة وفقاً لما يقرره القانون. وبحكم طبيعة وظيفته.

في إطار تسليط الضوء على دور المحاسب العمومي في النظام المالي الجزائري، ارتأينا التطرق في هذا المحور إلى مطلبين أساسيين. نخصص المطلب الأول لتعريف المحاسب العمومي وفقاً لما جاء في التشريع الجزائري، وذلك لتوضيح مركزه القانوني والمهام المنوطة به. ثم نتقل في المطلب الثاني إلى دراسة شروط تعيينه، باعتبارها الضمانة الأساسية لتولي هذه المسؤولية بما يحقق الشفافية وحسن التسيير المالي.

المطلب الأول: تعريف المحاسب العمومي وفق التشريع الجزائري

من أجل الإحاطة بمكانة المحاسب العمومي ضمن المنظومة المالية في الجزائر، نخصص هذا المطلب لتناول جانبين أساسيين. في الفرع الأول، نتطرق إلى تعريف المحاسب العمومي كما ورد في التشريع الجزائري، مع إبراز صفته ووظائفه الجوهرية. أما في الفرع الثاني، فنركز على الإطار القانوني الذي ينظم مهامه وصلاحياته، والذي يشكل المرجعية الأساسية في ضبط علاقته بالإدارة وبالمالية العامة.

الفرع الأول: تعريف المحاسب العمومي وفق التشريع الجزائري

يعرف المحاسب العمومي بأنه كل موظف أو عون عمومي يرخص له قانوناً بالتصرف في الأموال العمومية أو الأموال الخاصة المنظمة¹

¹ محمد مسعي، المحاسبة العمومية، شركة دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2003، ص 41.

يُعرف المحاسب العمومي في التشريع الجزائري حسب المادة 15 من قانون 07-23: "بأنه موظف عمومي يُكلف قانونيًا بتنفيذ العمليات المالية والمحاسبية للدولة أو الهيئات العمومية، وفقًا للإجراءات والنظم المحددة في القوانين المالية والمحاسبية المعمول بها"¹.

ويتولى المحاسب العمومي مهام تحصيل الإيرادات، وصرف النفقات، وحفظ الأموال العامة، فضلًا عن ضمان مسك الحسابات ومراقبة العمليات المالية لضمان الامتثال للقواعد القانونية والتنظيمية. ويتولى المحاسب العمومي مهام تحصيل الإيرادات، وصرف النفقات، وحفظ الأموال العامة، فضلًا عن ضمان مسك الحسابات ومراقبة العمليات المالية لضمان الامتثال للقواعد القانونية والتنظيمية.

بالرجوع إلى التشريع الجزائري، وبخاصة ماجا في المادة (55) من القانون 21-18 المؤرخ

في 25 ديسمبر 2021 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي للدولة، نجد أن التعريف الوظيفي للمحاسب العمومي قد ورد بشكل يحدد بدقة المهام والصلاحيات التي يتولاها هذا الفاعل داخل المنظومة المالية العمومي على انه :

- يعد محاسبًا عموميًا كل شخص يعين للقيام 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 والأموال؛
- حركة حساب الموجودات؛

للاستنتاج فإن تعريف المحاسب العمومي يتركز على النقاط الأساسية الثلاثة التالية²:

¹ المادة 15 من قانون رقم 07-23 مؤرخ في 3 ذي الحجة عام 1444 الموافق 21 يونيو سنة 2023، يتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

² DGC, Manuel de Procédures d'Exécution des Recettes et des Dépenses Publiques, 2014, p14.

شروط التعيين: بالاعتماد على أحكام المرسوم التنفيذي رقم 24-343 المؤرخ في 14 أكتوبر 2024، والمتعلق بكيفيات تعيين واعتماد المحاسبين العموميين، يتجلى أن تنظيم هذه الفئة من الأعوان العموميين يخضع لمقاربة قانونية دقيقة تهدف إلى ضمان الشفافية والكفاءة في التسيير المالي والمحاسبي. إذ يتم تعيين المحاسبين العموميين من قبل وزير المالية وفقاً لشروط القانون الأساسي الخاص بكل فئة، وهو ما يعكس الطابع التراتبي والمنظم للوظيفة المالية في الدولة. كما يمنح وزير المالية الاعتماد للأعوان العموميين الذين تتوفر فيهم المؤهلات المهنية المطلوبة، بناءً على اقتراح من الأمر بالصرف أو من السلطة المخولة قانوناً بالتعيين، ويترتب على هذا الاعتماد إضفاء الصفة الرسمية للمحاسب العمومي. وتجدر الإشارة إلى أن تطبيق أحكام هذا المرسوم يتم بموجب قرار من وزير المالية، الذي يتولى أيضاً تعيين المحاسبين العموميين المكلفين بتنفيذ ميزانيات الدولة، والجماعات المحلية، والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والصحي والعلمي والتكنولوجي، إضافة إلى الهيئات الدستورية. كما يشمل اختصاص الوزير تعيين العون المحاسب المركزي للخزينة، وكذا المحاسبين المكلفين بتحصيل إيرادات الدولة. ويُنهى كذلك تعيين المحاسبين بنفس الإجراءات المعتمدة للتعيين. ومن جهة أخرى، يمكن لوزير المالية اعتماد محاسبين عموميين في بعض الحالات الخاصة، كالمراكز الدبلوماسية والقنصلية، والمؤسسات التعليمية، والمكلفين بتحصيل الغرامات والمصاريف القضائية، بل وحتى في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري عند تعذر تعيين عون من مصالح الخزينة. وبموجب المرسوم للوزير صلاحية سحب الاعتماد، إما بناءً على اقتراح معلل من السلطة السلمية، أو إثر تسجيل خروقات في التسيير المالي والمحاسبي من قبل الهيئات الرقابية المختصة، بما يعكس حرص المشرع على ضمان الالتزام الصارم بقواعد النزاهة والانضباط المالي¹.

¹ المرسوم التنفيذي رقم 24-343 المؤرخ في 14 أكتوبر 2024، والمتعلق بكيفيات تعيين واعتماد المحاسبين العموميين.

الوظائف التي يقوم بها: بالاعتماد على القانون رقم 18-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي للدولة، وخصوصاً في المواد من 55 إلى 68، يمكن حصر الوظائف الأساسية التي يقوم بها المحاسب العمومي في مجموعة من المهام المتكاملة التي تنطوي على جوانب تنفيذية، رقابية، محاسبية، وقانونية حيث:

◀ يقوم بتحصيل الإيرادات العمومية، حيث يتولى المحاسب العمومي استلام جميع الأموال والمدخيل المحصلة لفائدة الخزينة العمومية أو ميزانيات الجماعات المحلية والمؤسسات العمومية، ويقوم بتسجيلها ضمن السجلات الرسمية وفقاً للإجراءات المحاسبية المعتمدة.

◀ وبالموازاة مع وظيفة التحصيل، يُكلف المحاسب العمومي أيضاً بمهمة دفع النفقات العمومية، غير أن هذه العملية لا تتم بشكل آلي أو شكلي، بل تُشترط فيها جملة من الإجراءات القبلية التي يقوم بها المحاسب للتحقق من صحة النفقة، قانونيتها، توفر الاعتمادات المالية، وكمال الوثائق الثبوتية. وهنا تبرز وظيفة أساسية أخرى وهي الرقابة القبلية، التي تعد من أبرز ما يميز دوره، حيث يُخضع المحاسب العمومي كل عملية مالية لرقابة شكلية ومادية، تضمن مطابقتها للنصوص القانونية والتنظيمية ذات الصلة.

◀ إضافة إلى ما سبق، يقوم المحاسب العمومي بمهام تتعلق بمسك الحسابات العمومية، إذ يُلزم بإعداد دفاتر محاسبية دقيقة ومنظمة، تُسجّل فيها جميع العمليات المالية بشكل مفصّل، بما يسمح بتتبع حركة الأموال بدقة، ويسهم في تعزيز الشفافية. كما يتعيّن عليه في نهاية كل سنة مالية إعداد ما

يُعرف بـ"حساب التسيير"، وتقدمه إلى الجهات الرقابية المختصة مثل مجلس المحاسبة، قصد التدقيق والمساءلة.

◀ ولا تقتصر وظيفة المحاسب العمومي على الجانب المالي فحسب، بل تمتد إلى حفظ الأموال والقيم والممتلكات العمومية التي تقع تحت عهده، حيث يتحمل المسؤولية الكاملة عن كل ما هو مودع لديه من سيولة نقدية أو سندات أو ممتلكات، ويُسأل قانوناً عن أي عجز أو ضياع يُسجّل في عهده.

◀ وفي سياق ممارسة هذه المهام، يتعامل المحاسب العمومي باستمرار مع الأمرين بالصرف، غير أن العلاقة بين الطرفين ليست علاقة تبعية، بل تُبنى على مبدأ الفصل بين المهام، مما يضمن التوازن والرقابة المتبادلة. ففي الوقت الذي يُصدر فيه الأمر بالصرف الأوامر بالدفع أو التحصيل، لا يقوم المحاسب بتنفيذها إلا بعد التأكد من مطابقتها للشروط القانونية. كما يمكنه، في حال وجود عراقيل تقنية أو تناقضات في الوثائق، اقتراح حلول محاسبية مناسبة أو رفض التنفيذ مع تعليل قراره، في إطار ما يُعرف بـ"الاعتراض المسبب".¹

◀ وعليه، يتضح أن المحاسب العمومي يمارس وظيفة معقدة متعددة الأبعاد، تجمع بين التنفيذ المحاسبي، والرقابة القانونية، والمسؤولية الشخصية والمالية. وهو ما يجعله أحد أهم الضمانات في النظام المالي للدولة، وركيزة لا غنى عنها في حماية المال العام.

¹ المرسوم التنفيذي رقم 24-343 المؤرخ في 14 أكتوبر 2024، والمتعلق بكيفيات تعيين واعتماد المحاسبين العموميين، ج.ج.ج.ج. العدد 71.

الفرع الثاني: الإطار القانوني للمحاسب العمومي في الجزائر

يخضع عمل المحاسب العمومي في الجزائر لإطار قانوني متكامل، يتضمن جملة من النصوص التشريعية والتنظيمية التي تحدد بدقة صلاحياته، والمهام الموكلة إليه، ومسؤولياته المالية والشخصية، إلى جانب آليات الرقابة التي تحكم نشاطه. وتهدف هذه المنظومة القانونية إلى تحقيق الشفافية وتعزيز مبادئ الحوكمة المالية، من خلال إخضاع المحاسب العمومي لرقابة مزدوجة، داخلية وخارجية، تمارسها كل من السلطة السلمية والهيئات الرقابية المختصة، على غرار المفتشية العامة للمالية، ومجلس المحاسبة، والمراقب المالي، وغيرها من الأجهزة ذات الصلة.

وجاء القانون العضوي 18-15 المؤرخ في 2 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية¹ ليحدد كيفية إعداد وتنفيذ الميزانية العامة للدولة، مؤكّداً على مبدأي الشفافية والمساءلة في التصرفات المالية.

ويهدف مكافحة الفساد وحماية المال العام، جاء القانون 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته² ليشدد على التزامات المحاسب العمومي في ضمان الشفافية المالية، ومنع أي ممارسات قد تؤدي إلى تبيد الموارد العمومية أو إساءة استخدامها. بهذا، يتضح أن الإطار القانوني للمحاسب العمومي في الجزائر يستند إلى منظومة تشريعية صارمة تهدف إلى تعزيز الانضباط المالي وضمان الحوكمة الرشيدة في تسيير الأموال العمومية.

¹ القانون العضوي 18-15 المؤرخ في 2 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية، ج.ر.ج.ج، العدد 53.

² القانون 06-01 المؤرخ في 20 فبراير 2006، المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته الأولية للتدابير الاستباقية على التدابير الردعية. ج.ر، العدد 14.

المطلب الثاني: شروط تعيين المحاسب العمومي

نظرًا إلى الحساسية والموقع الاستراتيجي لوظيفة المحاسب العمومي في الحفاظ على شفافية المال العام وحماية أصول الدولة، فقد وضع المشرع الجزائري مجموعة شروط قانونية صارمة لضمان الكفاءة والتكثيف المهني قبل تعيين أي موظف في هذه الوظيفة. ويُعد المرسوم التنفيذي رقم 343-24 المؤرخ في 14 أكتوبر 2024 مرجعًا أساسيًا في هذا المجال، إذ حدّد شروط وكيفيات تعيين واعتماد المحاسب العمومي بما يتماشى مع مقتضيات القانون 23-07 المتعلق بالحاسبة العمومية والجديد في سنة 2023 في هذا الإطار، تنص المادة 2 من المرسوم نفسه على أن «تعيين المحاسب العمومي يتم بمرسوم رئاسي أو قرار وزير المالية، وفقًا للإطار القانوني لكل فئة»، مع تخصيص أنواع متعددة تشمل المحاسبين العموميين للدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية. وبحسب المادة 3، يمنح الاعتماد المهني بتوقيع وزير المالية، استنادًا إلى اقتراح من الأمر بالصرف، وذلك عند توافر المؤهلات العلمية والتجربة المهنية الضرورية.

وتُحسب شروط التعيين على معايير مهنية واضحة، منها:

- الخبرة العملية في المناصب ذات العلاقة بالإدارة المالية أو الحاسبة العامة.
 - التحصيل العلمي المناسب مثل شهادة عليا أو ما يعادلها.
 - السمعة المهنية والأخلاقية التي تستوجب تمتع المعني بالكفاءة والنزاهة.
- وفيما يتعلق بصلاحيّة الاعتماد¹، يشترط المرسوم أن يكون المترشح مأذونًا له بالقيام بواجباته من قبل السلطة المختصة، وملمًا بأحكام القانون رقم 23-07 ومرسوم 24-90، وهو ما يضمن انسجامًا بين التأهيل القانوني والقدرات العملية. كما يحصر التعيين في فئات محددة (المواد 4) تُراعي التصنيف الوظيفي والإداري للمحاسب وفق الهيكل المالي العمومي: دولة، جماعات محلية، مؤسسات عمومية.

¹ القانون رقم 23 07 ومرسوم 24 90، مرجع سابق.

بمذه الضوابط التشريعية، يسعى المشرع إلى ضمان أن يكون المحاسب العمومي شخصاً مؤهلاً من

الناحية العلمية والمهنية، ويتمتع بالثقة والجاهزية القانونية لأداء مهامه، وهو ما يعزز فعلياً من درجة

الانضباط والمطابقة في التسيير العمومي.

الفرع الأول: طرق تعيين المحاسب العمومي

تعدّ عملية تعيين المحاسب العمومي في التشريع الجزائري أحد الإجراءات الحيوية التي تسهم

في ضمان الشفافية والمراقبة المالية داخل المؤسسات العامة. وفقاً للتشريع الجزائري الجديد، تتم عملية

التعيين وفق مجموعة من المعايير التي تهدف إلى تعزيز الاستقلالية المهنية وضمان نزاهة عمليات التسيير

المالي. بموجب القانون رقم 18-15 المؤرخ في 2 يوليو 2018 المتعلق بالمحاسبة العمومية، يتم تعيين

المحاسب العمومي من قبل وزير المالية بناءً على اقتراح من الهيئة المكلفة بالمراجعة والتدقيق، وفقاً للشروط

التي تحددها القوانين والتنظيمات المعمول بها¹.

تخضع عملية تعيين المحاسب العمومي في الجزائر لجملة من الإجراءات القانونية والتنظيمية الدقيقة التي

تهدف إلى ضمان نزاهة وفعالية هذا المنصب الحساس في تسيير المال العام. وتشمل هذه الإجراءات

مجموعة من المعايير أبرزها توفر الكفاءة المهنية المناسبة، والخبرة العملية في المجال المالي والمحاسبي، بالإضافة

إلى التمتع بالنزاهة وحسن السيرة. كما يشترط أن يكون المرشح قد خضع لتكوين متخصص في

المؤسسات المعتمدة، بما يضمن إلمامه بالضوابط القانونية والعمليات المالية المعقدة. ويُكرّس المرسوم

¹ القانون رقم 18-15 المؤرخ في 2 يوليو 2018 المتعلق بالمحاسبة العمومية، ج.ر، العدد: 53، 2018.

التنفيذي رقم 24-90 المؤرخ في 22 فبراير 2024 هذه الشروط¹، حيث يحدد بدقة كفاءات التعيين والمقاييس التي يجب أن تتوفر في الشخص المؤهل لتولي مهام المحاسب العمومي.

يتم اقتراح المحاسب العمومي من بين الموظفين العموميين المؤهلين قانوناً، وفق مسار مهني وتزكية إدارية، ويُمنع من حيث المبدأ القانوني تعيينه على أساس العلاقات الشخصية أو الاعتبارات غير الموضوعية، لما في ذلك من تهديد مباشر للشفافية وحسن تسيير المال العام.

- **تأدية اليمين:** تُعدّ تأدية اليمين القانونية من بين الإجراءات الرمزية والجوهرية التي تهدف إلى تعزيز مبدأ الالتزام الأخلاقي والقانوني للمحاسب العمومي تجاه المهام الموكلة إليه. ففي التشريع الجزائري، يُفترض أن يؤدي المحاسب العمومي اليمين القانونية أمام الجهة القضائية المختصة، وهي محكمة الإقامة الإدارية، وذلك مباشرة بعد تعيينه وقبل مباشرة مهامه، وهو ما يُعتبر بمثابة تعهد رسمي بالحفاظ على المال العام، واحترام القوانين والتنظيمات ذات الصلة بالتسيير المالي والمحاسبي. وتُجسد هذه الممارسة بُعداً معنوياً وأخلاقياً يعكس جسامة المسؤولية الواقعة على عاتق المحاسب العمومي.

وعند المقارنة مع النظام الفرنسي، نجد أن هذا الإجراء يأخذ طابعاً أكثر رسمية وجدية، إذ يتم أداء اليمين أمام محكمة الحسابات، ما يعكس الأهمية المؤسسية لهذا الالتزام وارتباطه المباشر بجهاز رقابي قضائي متخصص في مراقبة الأموال العمومية. غير أنه، وعلى الرغم من تبني المشرع الجزائري لهذا الإجراء في النصوص القانونية، إلا أن الواقع العملي يشهد غياباً شبه تام لتفعيله، حيث لا يتم التقيد بأداء اليمين في أغلب الحالات، وهو ما يُضعف القيمة القانونية والأخلاقية لهذا الالتزام.

¹مرسوم تنفيذي رقم 24-90 المؤرخ في 22 فيفري سنة 2024 يحدد محتوى وكفاءات تطبيق الحاسبة العمومية، العدد 15، ج.ر.ج.ج.

ويُعزى هذا الإهمال إلى عدة عوامل، منها غياب المتابعة من قبل السلطات المختصة، وضعف التنسيق بين الجهات المعنية بالتنصيب، فضلاً عن النظرة الشكلية التي باتت تطغى على بعض الإجراءات القانونية الإجرائية، مما يتطلب إعادة النظر في آليات التطبيق، وتفعيل الرقابة على هذا الجانب لضمان انسجام النص مع الواقع، وترسيخ ثقافة الالتزام والمسؤولية لدى المحاسبين العموميين¹.

- التنصيب وتسلم المهام: إثر التنصيب الفعلي والرسمي للمحاسب العمومي من قبل الوزير المكلف بالمالية وبعد تقديم نسخة من قرار التعيين محضر تأدية القسم ونسخة من عقد التأمين يتم تحرير محضر تسلم المهام موقع من طرف المحاسب الذي تم تنصيبه والمحاسب الذي انتهت عهده ويحمل تاريخ هذا التوقيع أهمية بالغة من حيث تحديد المسؤولية المالية والشخصية للمحاسب العمومي، بالتالي تحديد مدى مسؤولية المحاسب الجديد عن تسيير سلف

الفرع الثاني: طرق تصنيف المحاسب العمومي

ويصنف المحاسبين العموميين إلى ما يلي:

أولاً: التصنيف بحسب الشخص المعنوي العمومي:

نصّت المادة 56 من القانون رقم 18-21 المؤرخ في 25 ديسمبر 2021، المتعلق بالحاسبة العمومية والتسيير المالي، على أن المحاسبين العموميين يُصنّفون حسب الشخصية المعنوية العمومية التي يتولّون تنفيذ ميزانيتها، سواء كانت الدولة أو جماعة إقليمية أو مؤسسة عمومية ذات طابع إداري. ويُعد هذا

¹عزة عبد العزيز، قواعد الرقابة المالية العليا وأجهزتها في القانون الوضعي التشريعي الإسلامي دراسة مقارنة، أطروحة الدكتوراه (علوم) في العلوم الإسلامية، تخصص الشريعة والقانون كلية الشريعة والقانون، جامعة الأمير عبد القادر، قسنطينة، الجزائر، 2014-2015، ص538.

التصنيف ضروريًا لتحديد طبيعة المهام، والمسؤوليات، ومستوى الرقابة التي يخضع لها كل محاسب، وفقًا لموقعه داخل المنظومة المالية العمومية¹.

1. محاسبو الدولة:

يشمل هذا الصنف المحاسبين الذين يباشرون مهامهم لحساب الدولة بصفتها شخصًا معنويًا عامًا مركزيًا. ويخضع هؤلاء المحاسبون مباشرة إلى وصاية وزارة المالية، ويقومون بتنفيذ الميزانية العامة للدولة، وتحقيق الرقابة على شرعية العمليات المالية المنجزة.

تصنيفهم يشمل:

أمين خزانة الولاية

قابض الضرائب

قابض الجمارك

العون المحاسب المركزي للخزينة (ACCT)

قابض أملاك الدولة

قابض رئيسي للخزينة

وقد حددت مهامهم في المادة 57 من نفس القانون، وتشمل:

تنفيذ الميزانية العامة للدولة

تحصيل الموارد السيادية (كالضرائب، الرسوم، الجمارك)

التأشير على قانونية النفقات قبل دفعها

¹ المادة 56 من القانون رقم 21-18 المؤرخ في 25 ديسمبر 2021، مرجع سابق.

حماية الأموال والممتلكات العمومية، وضمان مطابقتها للقوانين المعمول بها

2. محاسبو الجماعات الإقليمية:

يندرج ضمن هذا التصنيف المحاسبون العاملون لحساب الجماعات المحلية (البلديات والولايات)، الذين يضطلعون بتنفيذ الميزانيات المحلية تحت وصاية مزدوجة: إدارية (من الوالي أو رئيس المجلس الشعبي) ومالية

(من وزارة المالية أو ممثليها)

تصنيفهم حسب المادة 56 يشمل:

أمين خزينة بلدية أو ولاية

قاضي بلدي أو محلي

محاسب مفوض لدى الجماعات الإقليمية

وتتمثل مهامهم، وفق المادة 57، في:

تنفيذ ميزانيات الجماعات المحلية

تحصيل الرسوم المحلية والضرائب غير السيادية

دفع نفقات المرافق العمومية المحلية

إعداد الحسابات المحلية وتقديمها لمفتشية المالية ومجلس المحاسبة¹

¹ المادة 56 من القانون رقم 21-18 المؤرخ في 25 ديسمبر 2021، مرجع سابق.

3. محاسبو المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري (EPA):

يتعلق الأمر بالمحاسبين العموميين المكلفين بتنفيذ ميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، وهي مؤسسات لا مركزية تابعة للدولة أو الجماعات المحلية، تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال الإداري.

وتنص المادة 56 على أنهم يشملون:

محاسب جامعي

محاسب مستشفى عمومي

محاسب بمركز تكوين مهني

محاسب لدى مديريات التربية أو الصحة أو غيرها من الهياكل الوزارية اللامركزية

أما مهامهم، فتوضحها المادة 57، وتشمل¹:

تنفيذ ميزانية المؤسسة (التسيير والتجهيز)

دفع الرواتب والمصاريف الجارية

ضبط السجلات المحاسبية بدقة

إعداد حساب التسيير السنوي وتقديمه للهيئات الرقابية المختصة

ثانياً: التصنيف بحسب الوظيفة: اعتمد التصنيف الوظيفي للمحاسبين العموميين على طبيعة الدور

الذي يضطلعون به في تنفيذ العمليات المالية العمومية، بغض النظر عن الجهة التي يعملون لديها.

¹ المادة 57 من القانون رقم 21-18 المؤرخ في 25 ديسمبر 2021، مرجع سابق.

وينقسم هذا التصنيف، كما يُفهم من قراءة المواد من 55 إلى 61 من القانون رقم 18-21، إلى ثلاث فئات رئيسية:

1 - المحاسبون المخصصون: هم أولئك المعنيون لتنفيذ العمليات المالية العمومية بعد مراقبة شرعيتها شخصيا وتحمل المسؤولية عنها، واعتبارا لدورهم الرئيسي في مجال النفقات، فإن المحاسبين المخصصين يسمون أحسانا بمحاسبى الدفع¹.

2 - المحاسبون الموكلون: قد يكلف محاسبون آخرون بالتنفيذ المادي لعمليات المحاسبين المخصصين ولاسيما قبض مبالغ إيرادات وإدخالها في الصندوق أو دفع مبالغ نفقات أي إخراجها من الصندوق لحساب هؤلاء (أي لحساب المحاسبين المخصصين)، وتحت مسؤولياتهم فيتخذون صفة محاسبين موكلين، فالمكلف بالضريبة مثلا الذي يغير مكان إقامته يمكن دفع المبلغ الذي على عاتقه في صندوق قابض الضرائب لمكان إقامته الجديد، أو الدائن لهيئة عمومية بعيدة عن محل إقامته الذي يمكنه قبض مبلغ دينه المسدد نقدا من صندوق محاسب موكل قريب من مكان إقامته.

كما أن هناك نفقات أو إيرادات عمومية نظرا لطابعها الاستثنائي أو الاستعجالي لا تنتظر الآجال الطبيعية للمراحل المحددة قانونا (الاثبات، الالتزام، التصفية، الأمر بالصرف، الدفع) التحصيل لهذا السبب أحدث القانون وكالات لتحصيل الإيرادات ودفع النفقات².

3 - محاسبون الترتيب: المحاسبون الذين يتولون تركيز (أو تجميع العمليات المنفذة من طرف غيرهم من المحاسبين فيسمون بمحاسبى (الترتيب أو محاسبين مركزيين أو مجعنين)، فمحاسبو الترتيب لا يشاركون في تنفيذ

¹ قاوي السعيد، النظام القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر بعد 1989، مذكرة الماجستير في القانون العام فرع دولة ومؤسسات عمومية، الجزائر، جامعة الجزائر 01 كلية الحقوق بن عكنون 2012، ص 69.

² بري دلال الإستقلال المالي للبلدية، مذكرة ماستر، تخصص قانون إداري، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مراح ورقلة، الجزائر، 2013-2014، ص 42.

العمليات وإنما يقومون بتركيز البيانات المحاسبية المتعلقة بها والمرسلة إليهم دوريا من قبل المحاسبين المعنيين من أجل ترتيبها ، ثم إدماجها في تدويناتهم المحاسبية وعرضها في حساباتهم.

بالإضافة إلى فحص الصحة المادية للأرقام ومختلف البيانات الواردة، دون تجاوزها إلى الرقابة على شرعية العمليات ذاتها، ويعتبر العون المحاسب المركزي للخزينة أهم محاسب ترتيب في الجزائر، حيث يقوم بالتجميع على أساس الأرقام للوضعيات المحاسبية الدورية التي يقدمها له المحاسبون العموميون (الرئيسيون) والمتعلقة بتنفيذ العمليات الميزانية وعمليات الخزينة لمختلف الهيئات العمومية، والتي على أساسها يتم إعداد حساب الدولة العام للسنة المالية المختتمة¹.

¹مسعي محمد، المرجع السابق، ص 47.

المبحث الثاني: الإطار القانوني الذي ينظم مهام المحاسب العمومي

يعد الإطار القانوني الذي ينظم مهام المحاسب العمومي أحد الركائز الأساسية لضمان الشفافية والمحاسبة في الإدارة المالية للدولة. يستمد هذا الإطار أسسه من القوانين والتشريعات المالية والمحاسبية، التي تحدد بدقة مسؤوليات وصلاحيات المحاسب العمومي، وتشمل مراقبة تنفيذ الميزانية، تحصيل الإيرادات، صرف النفقات، وحفظ الوثائق المحاسبية. كما يخضع المحاسب العمومي لرقابة الجهات المختصة، مثل الهيئات المالية والمحاسبية والقضائية، لضمان الامتثال للأنظمة المعمول بها ومنع أي تجاوزات مالية.

ينقسم هذا المبحث إلى مطلبين رئيسيين، يتناول **المطلب الأول** النصوص القانونية والتنظيمية التي تحدد بدقة مهام وصلاحيات المحاسب العمومي في النظام المالي الجزائري، وذلك من خلال استعراض القوانين والمراسيم التي تؤطر عمله وتحدد مسؤوليته المالية والإدارية. أما **المطلب الثاني** فيخصص لدراسة العلاقة التفاعلية بين المحاسب العمومي والهيئات الإدارية الأخرى، سواء من حيث التنسيق في تنفيذ العمليات المالية أو من حيث الرقابة والمتابعة، مما يسمح بفهم الإطار المؤسسي الذي يعمل ضمنه المحاسب العمومي في المنظومة الإدارية.

المطلب الأول: النصوص القانونية المنظمة لمهام المحاسب العمومي في الجزائر

يخضع المحاسب العمومي في الجزائر لإطار قانوني منظم، يعتمد أساساً على القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية الملغى¹، والذي يحدد مسؤولياته في تنفيذ العمليات المالية للدولة، تحصيل الإيرادات، وصرف النفقات وفق القواعد القانونية.

¹ القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية الملغى.

كما تنظم المرسوم التنفيذي رقم 91-313 شروط تعيينه وصلاحياته¹، بينما يحدد القانون العضوي 18-15 المبادئ العامة لتسيير المالية العامة². يخضع المحاسب العمومي لرقابة إدارية تمارسها الهيئات المالية المختصة، مثل المفتشية العامة للمالية، ورقابة قانونية من مجلس المحاسبة لضمان الامتثال للقوانين ومنع التجاوزات المالية.

يتفرع هذا المطلب إلى فرعين أساسيين، حيث يعالج الفرع الأول الإطار القانوني الذي ينظم مهام المحاسب العمومي في الجزائر، من خلال استعراض النصوص القانونية والتنظيمية ذات الصلة، لا سيما قانون المحاسبة العمومية والمراسيم التطبيقية التي تحدد صلاحياته ومسؤولياته. أما الفرع الثاني فيسلط الضوء على خضوع المحاسب العمومي لمختلف أنواع الرقابة، سواء الإدارية التي تمارسها الجهات الوصية، أو القانونية التي تباشرها أجهزة الرقابة المالية والقضائية، بما يضمن احترامه للضوابط القانونية وتحقيق شفافية الأداء المالي.

الفرع الأول: النصوص القانونية المنظمة لمهام المحاسب العمومي

يُحدد الإطار القانوني لمهام المحاسب العمومي في الجزائر من خلال مجموعة من النصوص التشريعية والتنظيمية، أبرزها القانون رقم 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي³، والذي يوضح اختصاصات المحاسب العمومي، ومسؤولياته، والقيود القانونية التي تحكم أدائه لمهامه. وبموجب هذا القانون، يُنَاط بالمحاسب العمومي دور رئيسي في تنفيذ العمليات المالية للدولة والجماعات المحلية، بما في ذلك تحصيل الإيرادات، تنفيذ النفقات، ومسك الحسابات العمومية وفقاً للأنظمة المحاسبية المعتمدة.

¹ المرسوم التنفيذي رقم 91-313 شروط تعيينه وصلاحياته، السالف ذكره.

² القانون العضوي 18-15 المبادئ العامة لتسيير المالية العامة، السالف ذكره.

³ القانون رقم 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي. المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي ج.ر.ج.ج. العدد 42.

كما يُنضَع المشرّع الجزائري المحاسب العمومي لمجموعة من القواعد الصارمة لضمان الامتثال للنظم المالية، حيث يُحظر عليه تنفيذ أي عملية مخالفة للنصوص التنظيمية تحت طائلة المسؤولية المالية أو الجزائية.

وبالرجوع إلى القانون 07-23 المؤرخ 2023/06/21 المتعلق ب: م ع ت م فإنه قد أضاف

مهام جديدة للمحاسب العمومي تضمن حسن تسيير الحسابات المالية والرقابة عليها¹:

1- مسك المحاسب الميزانية على أساس مبدأ محاسبة الصندوق.

المحاسبة الميزانية تتضمن صنفين من المحاسبة محاسبة الالتزامات ومحاسبة الصندوق، ويقوم المحاسب العمومي بالمحاسبة العمومية على أساس مبدأ الصندوق، بتسجيل جميع العمليات عند تحصيل الإيرادات ودفع النفقات بحسب السنة المالية، و أن النتيجة المترتبة عن محاسبة الصندوق هي الفارق بين الإيرادات المحصلة والنفقات المدفوعة في الميزانية وحسابات الخزينة الخاصة².

2- مسك المحاسبة العامة على أساس مبدأ الحقوق والالتزامات:

المحاسبة العامة عملية أساسية في نظام الجديد للدولة وحسب المادة 88 من القانون 07-23 المؤرخ في: 21 جوان 2023 المتعلق ب: م ع ت م، (المحاسبة العامة) هي محاسبة سنوية تهدف إلى تسجيل قيد:

* العمليات الميزانية.

* عمليات الخزينة.

* العمليات المنجزة مع الغير والعمليات المؤقتة وعمليات التسوية.

* جرد الموجودات والمنقولات والعقارات والمخزونات والقيم غير الثابتة.

¹ أمال عبادي وآخرون، النظام القانوني للمحاسب العمومي في ظل القانون رقم 23/07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي، مذكرة الماستر، التخصص: قانون عام اقتصادي، جامعة قاصدي مرياح - ورقلة، الجزائر، السنة الجامعية: 2023 2024، ص 47.

² المادة 85 من القانون رقم 07-23 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي. السالف ذكره.

* الاهتلاكات والمؤونات والنواتج والأعباء المرتبطة بالسنة المالية¹.

تعدّ المحاسبة العمومية من الأدوات الجوهرية التي تمكّن من تقديم صورة مالية دقيقة وشاملة عن الوضعية الاقتصادية للدولة، وذلك من خلال التسجيل المنهجي للعمليات المالية التي تقوم بها مختلف الهيئات العمومية. ويمسك هذه المحاسبة المحاسب العمومي وفق نظام القيد المزدوج، الذي يركز على مبدأ إثبات الحقوق والالتزامات، ويُنفذ على أساس المخطط المحاسبي للدولة، ويخضع في تنظيمه وتعيينه إلى تعليمات وزارة المالية.

وقد نصت المادة 58 من القانون 18-21 على ما يلي:

"تمسك محاسبة الدولة حسب نظام القيد المزدوج، وتنفذ العمليات المحاسبية وفق المخطط المحاسبي للدولة المحدد عن طريق التنظيم".

وعلاوة على ذلك، يتعين على المحاسب العمومي أن يقوم بشكل دوري بعمليات الجرد المادي لجميع الأموال العمومية والممتلكات الموضوعة تحت تصرفه أو الموضوعة تحت تصرف الأمر بالصرف، بما في ذلك المنقولات، العقارات، والمخزون.

وقد ورد هذا الالتزام صريحًا في المادة 60 من نفس القانون، التي تنص على:

"يقوم المحاسب العمومي دوريًا بجرد الممتلكات الموضوعة تحت مسؤوليته، ويُحال محضر الجرد إلى الأمر بالصرف المختص".

¹ المادة 88 من نفس القانون.

3- التقييد المحاسبي للقيم غير الثابتة: يقوم المحاسب العمومي بجميع العمليات وحركة القيم غير الثابتة

(المخزون (مثلا) إذ يحق للمحاسب العمومي وبصفة دورية القيام بمجرد مخازن الأمر بالصرف، والمقاربة بين

جرد ماهو موجود ما هو مسجل محاسبيا.

4 - اعداد القوائم المالية وحساب التسيير

يقوم المحاسب العمومي بإعداد وضعيات دورية ونتائج نهاية السنة المالية وتتمثل في¹:

✓ الحصيلة أو الوضعية المالية.

✓ قائمة النجاعة المالية (حساب النتائج).

✓ جدول تدفقات الخزينة.

✓ جدول تباين الوضعية المالية الصافية.

✓ الملحق².

وعلى المحاسب العمومي اثناء اعداد هذه القوائم المالية احترام المبادئ المحاسبية العامة والخصائص

النوعية، وهي على التوالي:

* (المصدقية، الانتظام الصورة الصادقة، الحذر الشمولية القابلية للمقارنة، استقلالية السنوات، عدم

المقاصة، استمرارية الاستغلال ديمومة الطرق) و(الحيادية، الوجاهة، الموثوقية، الوضوح، قابلية

التحقق)³.

¹أمال عيادي ، مرجع سابق، ص47.

²المادة 41 من المرسوم التنفيذي رقم 90/24 المؤرخ في 22 فبراير 2024، يحدد محتوى وكيفية تطبيق المحاسبة العمومية ج.ر.ج.ج، العدد 15.

³المادة 42 من مرسوم تنفيذي رقم 24-90 المؤرخ في 22 فيفري سنة 2024 يحدد محتوى وكيفية تطبيق المحاسبة العمومية، ج.ر.ج.ج، العدد15.

* ترسل القوائم المالية لمجلس المحاسبة للمصادقة عليها، وتدخل في الحساب العام للدولة المعد من طرف وزير المالية.

* أما حساب التسيير يقوم المحاسب العمومي بإعداد حساب التسيير كل نهاية سنة مالية، وناتج عن المحاسبة الميزانية، ويتضمن جميع العمليات المالية الإيرادات والنفقات خلال السنة المالية ويودع لدى مجلس المحاسبة.

5- حفظ الوثائق الثبوتية والمستندات المحاسبية:

يتم حفظ الوثائق الثبوتية والمستندات المحاسبية وفق القانون رقم 21-18 المؤرخ في 25 ديسمبر 2021 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي للدولة، خاصة المواد 57، 60، 61، و66: تُحفظ المستندات والوثائق المحاسبية المتعلقة بعمليات التسيير المالي العمومي لفترة محددة قانوناً، إذ يتوجب الاحتفاظ بها إلى غاية تقديمها إلى مجلس المحاسبة قصد تصفية الحسابات، أو بعد مرور عشر (10) سنوات من تاريخ إيداعها لدى المجلس، وذلك وفقاً لما ورد في المادة 66 من القانون 21-18، والتي تنص على: " يجب حفظ الوثائق والمستندات المحاسبية مدة عشر (10) سنوات، أو إلى حين تقديم الحساب أمام مجلس المحاسبة".

كما أن مهمة المحاسب العمومي تقتصر على التحقق من مشروعية العمليات المالية من خلال مراقبة الوثائق المثبتة للنفقات والإيرادات، دون أن يتدخل في مضمون أو ملاءمة تلك العمليات. فالتسيير الفعلي وتحديد وجهة استعمال الأموال العمومية هو من اختصاص الأمر بالصرف، وليس من صلاحيات المحاسب العمومي.

وقد أكدت المادة 60 من نفس القانون هذا الدور بقولها¹:

"يتحقق المحاسب العمومي، قبل تنفيذ أي عملية تحصيل أو دفع، من صحة الوثائق المثبتة التي تُعرض عليه، ومن مطابقة العملية للقوانين والتنظيمات المعمول بها".

¹ المادة 60 من مرسوم تنفيذي رقم 24-90 المؤرخ في 22 فيفري سنة 2024 يحدد محتوى وكيفية تطبيق المحاسبة العمومية، ج.ر.ج.ج، العدد 15.

وبالتالي، فإن الدور الحديث للمحاسب العمومي بات يتمحور حول التحقق من شرعية العمليات المالية، مع ممارسة رقابة إدارية وقانونية صارمة تضمن احترام قواعد المحاسبة العمومية والشفافية، في تعاون تكاملي مع الأمر بالصرف، ضمن احترام كل طرف لاختصاصه.

الفرع الثاني: خضوع المحاسب العمومي للرقابة الإدارية والقانونية

المحاسب العمومي في الأساس هو موظف عمومي كغيره من الموظفين التابعين لقطاع الوظيفة العمومية، لذا فهو يخضع للقانون الأساسي للوظيفة العمومية، وإلى القانون الأساسي الخاص بسلك المحاسبة العمومية، هاته الأخيرة التي أخضعته لجملة من الالتزامات بمجرد التعيين لذي مصالحها المحاسبية حتى يؤدي مهامه بمردود فعال

من خلال هذا الفرع سوف نتطرق إلى الالتزام الأول، وهو تسلم المهام وإيداع الحسابات لدى مجلس المحاسبة في أولاً والتزام تقديم الضمانات المالية، ومسك دفاتر المحاسبة في ثانياً.

أولاً: تسلم المهام وإيداع الحسابات لدى مجلس المحاسبة

بما أن المحاسب العمومي موظف عمومي فانه علاقته قد تنتهي بالمؤسسة العمومية إما بالاستقالة وانتهاء المهام أو التقاعد أو غيرها والمحاسب العمومي قبل ترك منصبه على لابد من تسليم المهام الى المكلف بشغل منصبه وإيداع كافة الحسابات لدى مجلس المحاسبة¹.

¹المرجع نفسه، ص 47.

1- تسلم المهام

يباشر المحاسب العمومي مهامه عند استلامه لمحضر التنصيب الفعلي من طرف الوزير المكلف بالمالية وقرار التعيين لدى المصلحة المحاسبية، وكذا محضر القسم ونسخة من عقد التأمين بتحمل المسؤولية يتم تحرير محضر استلام المهام من طرف المحاسب العمومي المنصب والمحاسب العمومي الذي انتهت عهده موقعا ومؤرخ بتاريخ يوم استلام المهام، ومن هذا التاريخ تبدأ مباشرة المهام من طرف المحاسب كما تبدأ في ذات الوقت تحمل المسؤولية الشخصية والمالية في حالة أي مخالفة أثناء تأدية مهامه.

المحاسب العمومي له الحق قبل التكفل بتنفيذ المهام المسندة له بناء على وصل الاستلام في مدة قابلة من التحقيق في العمليات التي قام بها المحاسب العمومي الذي كان قبله، حددت هذه المدة في المادة 10 من القرار الوزاري المؤرخ في 06 جانفي 1991 المتعلق بتنصيب وتسليم المهام للمحاسبين العموميين بثلاثة أشهر¹.

2- إيداع الحسابات لدى مجلس المحاسبة

مجلس المحاسبة هيئة رقابية عليا تعمل على مراقبة جميع الحسابات والعمليات التي تحت وصاية المحاسب العمومي.

المحاسب العمومي ملزم عند نهاية كل سنة مالية أو عند انتهاء مهامه إيداع حسابات التسيير بتسجيل عمليات تنفيذ ميزانية الدولة للإيرادات والنفقات، طبقا لمدونة الميزانية تودع حسابات التسيير

¹ المادة 10 من القرار الوزاري المؤرخ في 06 جانفي 1991.

لدى مجلس المحاسبة، وفقا للشروط والكيفيات وضمن الآجال المحددة بموجب التشريع والتنظيم المعمول بهما¹، حتى يتسنى لمجلس المحاسبة مراجعتها ومراقبتها.

ثانياً: تقديم الضمانات المالية ومسك دفاتر المحاسبة

يفرض القانون على المحاسب العمومي قبل تسلمه لمهامه جملة من الإجراءات أهمها تقديم الضمانات المالية من خلال بالتصريح بممتلكاته وإضافة إلى مسك دفاتر المحاسبة ومختلف الحسابات.

1- تقديم الضمانات المالية

المحاسب العمومي ملزم قبل تسلم المهام على اكتتاب تأمين على المسؤولية المالية² أي التصريح بجميع الأملاك الشخصية.

على المحاسب العمومي فيل تسلم مهامه تدوين ممتلكاته وأمواله كحماية من أن يكون محل شك اتجاه رقابة الأموال العمومية من جهة، وكضمان لحماية الأموال العمومية من جهة أخرى، ويتم التدوين عن طريق اكتتاب تأمين مالي يصرح فيه عن الأموال والعقارات التي يمتلكها أو باسم زوجته، يكتب هذا التأمين لدى هيئة التأمين أو بالانضمام إلى جمعية تعاضدية للمحاسبين بين عموميين³.

هذا ما جاء في نصّ المادة 62 من القانون رقم 21-18 صراحة على هذا الالتزام، حيث جاء فيها:

"يُشترط على كل محاسب عمومي تقديم كفالة مالية تضمن التزامه بتنفيذ مهامه وفقاً للأحكام القانونية والتنظيمية".

¹ المادة 104 من القانون رقم 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي. السالف ذكره.

² المادة 54 من القانون 90-21، السالف ذكره.

³ المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 31-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 الذي يحدد الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين، وإجراءات مراجعة باقي الحسابات، وكيفيات اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين، ج.ج.ج.ج. رقم 43.

2- مسك دفاتر المحاسبة:

يُعد مسك دفاتر المحاسبة من المهام الجوهرية التي يضطلع بها المحاسب العمومي، باعتبارها الوسيلة الأساسية لتسجيل وتتبع العمليات المالية المنجزة باسم الدولة أو أي شخص معنوي عمومي. وقد أقرّ القانون رقم 18-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي للدولة إلزام المحاسبين العموميين بمسك محاسبة دقيقة ومنظمة، وفقاً لنظام القيد المزدوج وبالاعتماد على المخطط المحاسبي للدولة.

وقد ورد هذا الالتزام صريحاً في المادة 58 من القانون، التي تنص على ما يلي: "تمسك محاسبة الدولة حسب نظام القيد المزدوج، وتنفذ العمليات المحاسبية وفق المخطط المحاسبي للدولة المحدد عن طريق التنظيم".

"وبموجب هذا النظام، يجب على المحاسب العمومي تسجيل كل عملية مالية تتم في حسابات مزدوجة تُبَيّن بدقة مصدر الأموال ووجهتها، مما يضمن الشفافية والمطابقة، ويُسهّل عملية الرقابة اللاحقة سواء من قبل الإدارة المالية أو من طرف الأجهزة العليا للرقابة كـ مجلس المحاسبة.

كما أوجبت المادة 59 من نفس القانون على المحاسبين العموميين إعداد حساب التسيير وحسابات الخزينة وفق نماذج وكيفيات تحدد عن طريق التنظيم، ما يُبرز أهمية التنظيم الدقيق لدفاتر المحاسبة في التقييم السنوي لأداء المالية العمومية، وفي ضبط الوضعية الحقيقية لمداخل الدولة ومصاريفها¹.

وبالتالي، فإن مسك دفاتر المحاسبة لا يُعد إجراءً تقنياً فقط، بل هو واجب قانوني يُحمّل المحاسب العمومي مسؤولية شخصية ومباشرة في حال حدوث أي خلل أو تلاعب، ويُعدّ أحد أعمدة الحوكمة المالية الرشيدة في النظام المحاسبي العمومي الجزائري.

من بين الدفاتر و السجلات المحاسبية:

¹ القانون رقم 18-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي للدولة إلزام المحاسبين العموميين بمسك محاسبة دقيقة ومنظمة، وفقاً لنظام القيد المزدوج وبالاعتماد على المخطط المحاسبي للدولة.

❖ **سجل الإيرادات:** يسجل فيه المحاسب العمومي جميع إيرادات اليوم من أول جانفي إلى آخر

تسجيل مع تدوين رقم القسيمة وتاريخها.

❖ **سجل النفقات:** يسجل فيه مبالغ النفقات وتاريخ الحوالة من أجل متابعة النفقات العمومية.

❖ **الدفتري اليومي المكتبي:** أهم سجل لأنه يدون فيه المحاسب العمومي حركة النفقات والإيرادات

اليومية من أول تسجيل في جانفي إلى آخر تسجيل، محافظا على تسلسل الأرقام أثناء التسجيل،

يسجل فيه كذلك جميع الأرصدة المالية المدونة في دفتر الخزينة¹.

العمومية ودفتر الحساب البريدي، فبذلك يكون المحاسب العمومي قد بين الوضعية المالية للمؤسسة في

أي وقت كما تساعده السجلات على التأكد من صحة التسجيلات اليومية.

❖ **دفتر الصكوك البريدية:** تسجل فيه كل المبالغ التي تم استلامها عن طريق الحساب البريدي

الجاري مع بيان تاريخها والطرف الذي قام بالدفع، بالإضافة إلى مبالغ الأموال المحولة عن طريق

البريد مع تدوين تفاصيلها هذا السجل يسمح بمتابعة حركة الأموال وحساب البريد الخاص

بالمؤسسة.

❖ **دفتر صكوك الخزينة:** مثله مثل دفتر الصكوك البريدية وهو يسمح بمتابعة حركة الأموال في

حساب الخزينة، يدونها بالتفصيل.

¹أمال عيادي وآخرون، مرجع سابق، ص 47.

❖ سجل الحسابات خارج الميزانية: يسجل فيه المحاسب العمومي جميع الأموال التي تلقاها في

حسابه البريدي أو لدى الخزينة وليس لها علاقة بالميزانية، أيا كان مصدرها سواء عن طريق الخطأ

فيردها إلى أصحابها أو بخطأ منه فيقوم بتصحيح الخطأ ورد المبالغ إلى مستحقيها.

المطلب الثاني: العلاقة بين المحاسب العمومي والهيئات الإدارية

يُبرز القانون رقم 07-23 بوضوح التحديث الذي تمثل في إضافة فئات جديدة من المحاسبين

العموميين، حيث تنوعت مهامهم، مما يدل على اتساع نطاق مسؤوليات المحاسب العمومي¹.

المحاسب العمومي ليس الوحيد المكلف بتنفيذ الميزانية العمومية، بل يشاركه في ذلك متدخلون

آخرون، وهم على التوالي: المراقب الميزانياتي والأمر بالصرف. وقد سعى المشرع الجزائري إلى تنظيم العمل

المحاسبي بين هؤلاء المتدخلين بهدف تحقيق أهداف المحاسبة العمومية. ومن خلال هذا المطلب سنوضح

كيفية تفاعل هؤلاء الأعوان في تنفيذ الميزانية، من خلال إبراز طبيعة العلاقة بينهم، بدءًا بعلاقة المحاسب

العمومي بالمراقب الميزانياتي كفرع أول، ثم علاقته بالأمر بالصرف كفرع ثانٍ.

الفرع الأول: علاقة المحاسب العمومي بالمراقب الميزانياتي

تعدُّ عملية تسيير المال العام عنصرًا أساسيًا في الحفاظ على الاستقرار المالي للدولة وتجنب الأزمات

التي قد تعيق اقتصادها. ولهذا، حرص المشرع الجزائري على فرض رقابة صارمة على أي نفقة عامة

لضمان توجيهها نحو تلبية الحاجات العامة. وقد تجسدت هذه الرقابة في استحداث أجهزة رقابية تتابع

¹ القانون رقم 07-23 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي. السالف ذكره.

صرف الأموال العمومية، ومن بينها المراقب المالي، الذي أصبح يُعرف بالمراقب الميزانياتي بموجب القانون رقم 07-23 م.ع.ت.م.

ويُعدّ هذا الجهاز آلية رقابة مسبقة تهدف إلى ضمان مشروعية الإنفاق العام وحمايته من التبذير. وفي هذا المطلب، سنتناول المفهوم الحديث للمراقب الميزانياتي ودوره في حماية المال العام كفرع أول، ثم نناقش علاقته بالمحاسب العمومي باعتباره أحد المتدخلين في تنفيذ الميزانية¹.

أولاً: مفهوم المراقب الميزانياتي ودوره في تنفيذ الميزانية

يُعدّ المراقب الميزانياتي أحد الفاعلين الأساسيين في تنفيذ الميزانية، حيث يؤدي دوراً رقابياً لضمان مشروعية الإنفاق العام وحسن استخدام الموارد المالية. وعليه، سنتناول في هذا المبحث تعريف المراقب الميزانياتي، أبرز مهامه، بالإضافة إلى طبيعة علاقته بالمحاسب العمومي.

جاء في القانون رقم 07-23 استحداث تسمية "المراقب المالي" ليصبح "المراقب الميزانياتي"²، والتي تنص على أن الرقابة الميزانياتية تُمارس من قبل المراقب الميزانياتي تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية. وتهدف هذه الرقابة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- السهر على مطابقة مشاريع الالتزام بالنفقات بالنسبة إلى التشريع والتنظيم المعمول بهما، والاعتمادات المرخص بالالتزام بها والمناصب المفتوحة أو المرخص بها؛
- التحقق المسبق من توفر الاعتمادات والمناصب المالية.

¹ أمال عيادي ، مرجع سابق، ص23.

²المادة 103 القانون رقم 07-23 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي. السالف ذكره.

– تأكيد المطابقة بواسطة تأشيرة أو رأي مسبق على الوثائق المتعلقة بالاعتماد والمناصب المالية والنفقات أو عند الاقتضاء تبرير الرفض.

– ضمان رقابة بعدية على الوثائق غير الخاضعة للتأشيرة أو الرأي المسبق والقيام بتحليلات تتعلق بمسار وإجراءات الالتزام بنفقات الأمرين بالصرف والتأكد كذلك من جودة عناصر محاسبة الالتزامات؛

– تقديم النصح للأمر بالصرف من الناحية المالية؛

– مسك محاسبة الالتزام بالنفقات ومحاسبة متابعة المناصب المالية فيما يخصه¹؛

– إعلام الوزير المكلف بالمالية دوريا بمطابقة الالتزامات وبوضعية كل الاعتماد والمناصب المفتوحة والمستعملة؛

– تحدد كفاءات ممارسة الرقابة الميزانية عن طرق التنظيم².

ورد ضمن نص المادة 103 استحداث اسم المراقب الميزانياتي، يمارس المراقب الميزانياتي الرقابة على ميزانية الدولة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية يعمل على مساعدته مراقبين ميزانيتين مساعدين³.

2- المحاسبة التي يمسكها المراقب الميزانياتي:

– يمسك المراقب الميزانياتي محاسبة التعداد الميزانياتي والمتمثلة في محاسبة الالتزامات بالنفقات ومحاسبة المناصب المالية.

¹ أمال عبادي، مرجع سابق، ص 24.

² مادة 103 من القانون رقم 07-23، المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي. السالف ذكره.

³ تعليمية رقم 9658 مؤرخ في 15 ديسمبر 2022 تحدد كفاءات ممارسة الرقابة الميزانية على بعنوان نفقات ميزانية الدولة. المرسوم التنفيذي رقم 24-347 المؤرخ في 14 أكتوبر 2024، يحدد كفاءات ممارسة الرقابة الميزانية.

— محاسبة خاصة بالإلتزامات بالنفقات: تمسك محاسبة الإلتزامات طبقا للمدونات الميزانية الجارية

العمل بها، من خلال تطبيقات الآلي أو بطاقات محاسبية تضعها المصالح المختصة للوزير المكلف

بالميزانية، تهدف محاسبة الإلتزامات بالنفقات إلى تحديد في أي وقت، مبلغ:

- رخص الإلتزام المراجعة.
- رخص الإلتزام المستهلكة.
- مشاريع الإلتزامات المسحوبة.
- الأرصدة المتوفرة لرخص الإلتزام.
- يجب أن تشمل محاسبة الإلتزامات جميع النفقات، سواء كانت خاضعة للرقابة السابقة أو الرقابة اللاحقة. وفيما يتعلق بالنفقات الخاضعة للرقابة اللاحقة، يكون الأمر بالصرف ملزماً بتوفير جميع المعلومات والبيانات المتعلقة بهذه النفقات للمراقب الميزانياتي، مما يتيح له متابعة الإنفاق العام وضمن الامتثال للضوابط المالية المعمول بها¹.

● محاسبة خاصة بالمناصب المالية.

● سجلات تدوين التأشيريات والرفض والآراء²؛

ثانياً: طبيعة العلاقة بين المحاسب العمومي والمراقب الميزانياتي

إن طبيعة العلاقة بين المراقب الميزانياتي والمحاسب العمومي، حيث منح القانون لكل منهما

صلاحية الرقابة القبليّة على النفقات العمومية وفق اختصاصاتهما المحددة.

¹أمال عيادي، مرجع سابق، ص26.

²علوان رمزي وشخاب حمزة، محاسبة العمليات المالية في ظل القانون المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي رقم 23-07 المؤرخ في 21 جوان 2023، مجلة الحقوق والعلوم السياسية، المجلد 11 رقم 02، جامعة خنشلة، 2024، ص332-333.

* يشترك كل من المراقب الميزانياتي والمحاسب العمومي في ممارسة الرقابة على العمليات المالية التي ينفذها الأمر بالصرف. إذ يتولى المراقب الميزانياتي الرقابة قبل إصدار أمر الدفع، من خلال التحقق من صحة الالتزام، توفر الاعتمادات المالية، والمناصب المالية، ولا يمنح التأشير إلا بعد التأكد من مطابقة العمليات للتشريعات والقوانين المعمول بها. من جهته، يقوم المحاسب العمومي برقابة مدى مشروعية النفقة بعد إصدار أمر الدفع من قبل الأمر بالصرف. وتعتمد رقابة كل من المراقب الميزانياتي والمحاسب العمومي على عناصر حددها القانون، حيث يتشاركان في بعض منها، وأهمها¹:

◀ مطابقة إجراءات النفقة للقوانين والتنظيمات المعمول بها لضمان سلامة تنفيذها.

◀ التحقق من صحة الأمر بالصرف أو المفوض عنه، من خلال التأكد من أهليته القانونية لتنفيذ النفقات، والتدقيق في توقيعه على الوثائق الثبوتية المرفقة.

◀ التأكد من توفر الاعتمادات المالية والمناصب المالية، عبر مراجعة توزيع الأبواب والمواد في الميزانية المصادق عليها مسبقاً. ويتم ذلك بخصم دوري للاعتمادات من قبل المراقب الميزانياتي، في حين يتابع المحاسب العمومي هذه العملية لضمان عدم تجاوز مبلغ النفقة للالتزام المؤشر عليه من قبل المراقب الميزانياتي.

◀ مطابقة المبلغ، الملتزم به لجميع العناصر المتواجدة، في الوثائق المرفقة وشرعية تصفية النفقة، أي صحة العمليات الحسابية للمبالغ الملتزم بها، والأمور بدفعها ومدى شرعيتها، من خلال الوثائق الثبوتية المرفقة.

¹أمال عيادي، مرجع سابق، ص28.

◀ التأكد من وجود تأشيريات، الهيئات أو السلطات وتقنية المخول لها قانونا رقابة النفقة العمومية،

والتأشير عليها قبل دفعها مثل لجنة الصفقات والوظائف العمومي فيما يخص نفقات الموظفين.

◀ التحديد القانوني للباب أو المادة التي يتم تحميل النفقة عليها في الميزانية.

توضح هذه العلاقة التشاركية أهمية التنسيق بين الطرفين لضمان حسن تنفيذ الميزانية وفقاً للأطر

القانونية والتنظيمية¹.

الفرع الثاني: علاقة المحاسب العمومي بالأمر بالصرف

قبل الخوض في طبيعة العلاقة بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف كمتدخلين في تنفيذ الميزانية

العمومية، من الضروري أولاً تحديد مفهوم الأمر بالصرف والتعرف على مهامه في العملية المحاسبية

المتعلقة بتنفيذ الميزانية.

يساعد ذلك في فهم مدى التشارك بين هذين الفاعلين في تنفيذ الميزانية، مع إبراز حدود استقلالية

كل منهما عن الآخر. لذا، سنقسم هذا المحور إلى فرعين أساسيين:

أولاً: مفهوم الأمر بالصرف

يُعدّ الأمر بالصرف أحد الأعوان المتدخلين في تنفيذ الميزانية العامة للدولة، إلى جانب المحاسب العمومي.

إذ يتحمل مسؤولية إصدار الأوامر بصرف النفقات العامة وفقاً للاعتمادات المالية المخصصة. كما يُعتبر

دوره محورياً في تسيير الأموال العمومية، حيث يعمل بالتنسيق مع المحاسب العمومي لضمان تنفيذ

العمليات المالية وفق الضوابط القانونية والإدارية المعتمدة.

¹ أمال عيادي ، مرجع سابق، ص28-29.

1-تعريف الأمر بالصرف:

ويُعرّف الأمر بالصرف، وفقاً للقانون رقم 07-23 المؤرخ في 21 جوان 2023¹، بأنه كل شخص معين، منتخب، أو مكلف، يتمتع بالصلاحيات القانونية لتنفيذ العمليات الميزانية والمالية وإدارة ممتلكات الأشخاص المعنوية المحددة في المادة الأولى من هذا القانون. ويتحمل الأمر بالصرف مسؤولية تسيير الاعتمادات المالية وتفويضها، بما يضمن الاستخدام الأمثل للموارد العمومية.

2- المحاسبة التي يمسكها الأمر بالصرف: يمسك الأمر بالصرف محاسبة تحليل التكاليف التي تقوم على أساس معطيات المحاسبة العامة². وتهدف محاسبة تحليل التكاليف الى قياس تكاليف مختلف الأنشطة الملتزم بها في إطار البرامج بغية تقييم نجاعتها. (مادة 92 من القانون 07-23).

ثانياً: طبيعة العلاقة بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف

على الرغم من تدخل كل من المحاسب العمومي والأمر بالصرف في تنفيذ الميزانية، إلا أن مهامهما مستقلة تماماً، كما نصت عليه المادة 32 من القانون رقم 07-23³. فالأمر بالصرف مسؤول عن إصدار أوامر الدفع والتحويل، بينما يتولى المحاسب العمومي صرف النفقات بعد التحقق من مطابقتها للتشريعات، إضافةً إلى تحصيل الإيرادات والتأكد من توافقها مع الإنفاق.

¹المادة 4 من القانون رقم 07-23 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي. السالف ذكره.

²المادة 93 من القانون رقم 07-23 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي. السالف ذكره.

³المادة 32 من القانون رقم 07-23 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي السالف ذكره.

الفصل الثاني: مهام ومسؤوليات المحاسب العمومي وفق التشريع الجزائري

الفصل الثاني مهام ومسؤوليات المحاسب العمومي وفق التشريع الجزائري

يعتبر المحاسب العمومي من الأركان الأساسية في نظام المالية العامة في الجزائر، حيث يضطلع بدور محوري في ضمان صحة وسلامة العمليات المالية في المؤسسات العامة والإدارية. وبموجب القوانين الجزائرية، يُنَاط بالمحاسب العمومي مسؤوليات كبيرة تتعلق بإدارة الأموال العامة، وهي مسؤوليات تتمثل في التحصيل والصرف والمتابعة المالية للميزانية العامة. وتُحَكَم هذه المسؤوليات مجموعة من القوانين والتشريعات التي تنظم سير عمل المحاسبين، وتضمن الشفافية والمساءلة في استخدام الأموال العامة.

تنص القوانين الجزائرية على مجموعة من الإجراءات والتدابير التي ينبغي على المحاسب العمومي اتباعها لضمان احترام القواعد المحاسبية والمالية، مثل قانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أغسطس 1990 المتعلق بالقوانين الأساسية للمحاسبة العمومية الملغى، والقانون رقم 18-15 المؤرخ في 2 يوليو 2018 المتعلق بتعديل بعض أحكام قوانين المحاسبة العمومية، حيث يحدد هذا التشريع واجبات المحاسب العمومي في إطار آليات الرقابة المالية والشفافية.

من بين المهام الرئيسية التي يجب على المحاسب العمومي القيام بها هي التأكد من التوافق بين الإيرادات والنفقات، وتحقيق الرقابة على تنفيذ الميزانية، وكذلك تأكيد الالتزام بالقوانين المالية المتعلقة بالتحصيل والصرف. كما يجب على المحاسب العمومي تقديم تقارير مالية دورية تتضمن موازنة الإيرادات والنفقات، والتأكد من ضبط الحسابات العمومية وفقاً للقانون.

يتسم عمل المحاسب العمومي في الجزائر بالدقة والشفافية، بحيث يشكل حجر الزاوية في تعزيز الحوكمة الرشيدة ومنع الفساد المالي في القطاع العام.

الفصل الثاني مهام ومسؤوليات المحاسب العمومي وفق التشريع الجزائري

ينقسم هذا الفصل إلى مبحثين أساسيين، يُعنى أولهما بتحديد مهام المحاسب العمومي، من حيث طبيعته القانونية وصلاحياته في تنفيذ العمليات المالية، مما يُبرز دوره المحوري في التسيير المالي. أما المبحث الثاني، فيتناول نطاق المسؤولية القانونية التي يتحملها المحاسب العمومي نتيجة ممارسته لهذه المهام، سواء من حيث المسؤولية الإدارية أو المدنية أو الجزائية، في إطار ما تفرضه القوانين والتنظيمات ذات الصلة.

المبحث الأول: مهام المحاسب العمومي

يُعدّ المحاسب العمومي أحد الركائز الأساسية في تسيير المال العام، حيث يتولى تنفيذ العمليات المالية وفقاً للأحكام القانونية والتنظيمية السارية. وتتمثل مهامه الأساسية في تحصيل الإيرادات العمومية، ودفع النفقات المأذون بها قانوناً، وضمان مسك المحاسبة بدقة وشفافية. ويخضع في أداء مهامه لأحكام القانون رقم 21-18 المؤرخ في 25 ديسمبر 2021 والمتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي للدولة¹. يندرج ضمن هذا المبحث مطلبان أساسيان يُبرزان المهام الجوهرية للمحاسب العمومي، حيث يتناول **المطلب الأول** عملية تحصيل الإيرادات باعتبارها من أهم مسؤولياته لضمان تدفق الموارد المالية إلى الخزينة العمومية وفقاً للقوانين والتنظيمات السارية. أما **المطلب الثاني**، فيُعالج صرف النفقات العامة، بما يتضمنه من إجراءات دقيقة يلتزم بها المحاسب العمومي لضمان حسن استعمال المال العام في إطار الشرعية والمشروعية.

¹ القانون رقم 21-18 المؤرخ في 25 ديسمبر 2021 والمتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي للدولة. ج. ر. ج. ر، عدد 100، الصادرة في 30 ديسمبر 2021.

المطلب الأول: تحصيل الإيرادات

أكدت المادة 7 من القانون 18-21 أن المحاسب العمومي مسؤول عن تحصيل الإيرادات العمومية وتنفيذ عمليات الدفع وفقاً للنصوص السارية¹، كما تلزمه المادة 60 بالتأكد من صحة الوثائق المثبتة ومشروعية العمليات المالية قبل تنفيذ أي تحصيل. كما تعرف الإيرادات العامة بأنها الموارد الاقتصادية التي تحصل عليها الدولة في شكل تدفقات نقدية من أجل تغطية النفقات العامة بهدف إشباع الحاجات العامة.

إن المقصود بتنفيذ الإيرادات العامة هي عمليات تحصيل مختلف الإيرادات العامة التي حصلت موافقة السلطة التشريعية عليها، وهذه الموافقة تلزم السلطة التنفيذية بجباية مبالغ الإيرادات المصادق عليها، ويتطلب تحصيل الإيراد العام عمليتين: الأولى التحقق من قيام الحق للدولة وتقدير قيمته، والثانية الجباية، أي التحصيل الفعلي لقيمة الحق، ويشترط في الجباية أن يتوافر فيها مبدأ الملائمة والاقتصاد. ويقصد بالملائمة أن تتم جباية الإيرادات في أوقات مناسبة لا تؤدي إلى إرهاق المكلفين، ثم يجب أن تكون الجباية مقترنة بالاقتصاد.

إن تحصيل الإيرادات العامة لا يتم إلا بسند قانوني، والذي يشمل التشريعات المالية الصادرة مثل قانون الضرائب والرسوم والميزانية العامة، أو بقرار صادر من السلطة العامة في الدولة بما لها من امتيازات وإرادة في أن تضع سند إثبات حقها على الغير، حيث تقوم من خلال أعوانها بتحصيل هذا الدين.

يتضمن هذا المطلب فرعين أساسيين يُوضحان الجوانب العملية لتحصيل الإيرادات العمومية، حيث يُعالج الفرع الأول مراحل تحصيل الإيرادات العمومية، انطلاقاً من تحديد الدين العمومي إلى غاية توريد الأموال إلى الخزينة، وفق تسلسل إداري وقانوني دقيق. أما الفرع الثاني، فيتطرق إلى إجراءات التحصيل،

¹ القانون رقم 18-21 المؤرخ في 25 ديسمبر 2021، المتعلق بالحاسبة العمومية والتسيير المالي للدولة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 100، ص. 6، المادة 7

الفصل الثاني مهام ومسؤوليات المحاسب العمومي وفق التشريع الجزائري

من خلال عرض الآليات القانونية والتنظيمية التي يعتمد عليها المحاسب العمومي لضمان فعالية وجدية عملية التحصيل وفقاً للتشريعات المعمول بها.

الفرع الأول: مراحل تحصيل الإيرادات العمومية

تتمثل هذه المراحل في إثبات حقوق الدائنين العموميين أي الهيئات العمومية)، وتصفياتها، والأمر بتحصيلها من جهة، والتحصيل، من جهة أخرى، فالعمليات الثلاث الأولى هي من اختصاص الأمرين بالصرف، أما العملية الأخيرة فهي من اختصاص المحاسبون العموميون.

1: مرحلة الإثبات:

نصّت المادة 20 من القانون 18-21 على ما يلي¹: " يُعد الإثبات الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي، وذلك من خلال تحديد الواقعة المنشئة لهذا الحق، وتقدير قيمته، وتحديد المكلف به".

يُعتبر الإثبات الخطوة الأولى والأساسية في عملية تحصيل الإيرادات، إذ يتم من خلاله الاعتراف بوجود حق مالي للدولة أو لإحدى الشخصيات المعنوية العمومية (كالبلديات، المؤسسات العمومية) في مواجهة الغير، سواء كانوا أفراداً أو مؤسسات.

ويأخذ هذا الإجراء طابعاً مزدوجاً:

- من الناحية المادية، يقتضي التحقق من الواقعة التي أنشأت الحق المالي، مثل:
 - إبرام عقد بيع أو تأجير ملك عمومي،
 - تقديم خدمة عمومية،
 - أو تحقق وعاء ضريبي.

¹ المادة 20 من القانون رقم 21-90 المؤرخ في 15 أغسطس 1990 تتعلق بالمحاسبة العمومية وتحدد الهيئات الخاضعة لأحكام هذا القانون.

الفصل الثاني مهام ومسؤوليات المحاسب العمومي وفق التشريع الجزائري

• من الناحية القانونية، فإن الإثبات يُعد بمثابة تسجيل رسمي لقيام دين في ذمة الغير لصالح الإدارة العمومية، تمهيداً لتصفية الدين ثم تحصيله لاحقاً.

وتكمن أهمية الإثبات في كونه يحدّد الجهة المكلفة بالدفع، وطبيعة الدين، والأساس القانوني له، مما يمنح للعملية شفافية ومشروعية ويُجنّب الإدارة منازعات قانونية مستقبلية.

مرحلة التصفية:

ورد في المادة 21 من نفس القانون¹:

"تسمح عملية التصفية بتحديد المبلغ الصحيح للحقوق العمومية الواجب تحصيلها من المدينين، وتسجيلها وفق القواعد المحاسبية المعمول بها".

في هذه المرحلة، يتم حساب المبلغ الواجب تحصيله بدقة، أي تحديد القيمة المالية للدين المثبت مسبقاً، على أساس عناصر موضوعية (مثل الكمية، السعر، التعريف، النسبة الضريبية).

وغالباً ما تتم مرحلتا الإثبات والتصفية بشكل مترابط ومتزامن، مما يجعل الكثير من النصوص التنظيمية تجمع بينهما تحت مسمى "تحديد الإيرادات".

ومن حيث الاختصاص القانوني، فإن هاتين العمليتين تُسندان قانونياً إلى الأمرين بالصرف، غير أن الواقع العملي يُظهر أن جهات إدارية أخرى تقوم بها فعلياً، مثل:

- مصالح الضرائب بالنسبة للإيرادات الجبائية
- الأعوان المختصين في الأملاك الوطنية،
- أو حتى المدينين أنفسهم عبر التصريح الذاتي.

وتجدر الإشارة إلى أن بعض الإيرادات (مثل الغرامات القضائية أو المصادرات) لا تحتاج إلى إثبات أو تصفية من قبل الإدارة، لأنها تُحدّد وتُفرض مباشرة بموجب قرارات قضائية نافذة.

¹ المادة 20 من القانون رقم 21-90 المؤرخ في 15 أغسطس 1990 تتعلق بالمحاسبة العمومية وتحدد الهيئات الخاضعة لأحكام هذا القانون.

ثالثاً: مرحلة الأمر بالتحصيل

نصّت المادة 22 من القانون 18-21 على ما يلي¹: " يتم إصدار أمر بتحصيل الإيرادات العمومية من طرف الأمرين بالصرف أو من يُفوض إليهم بذلك، ويُعد هذا الأمر سنداً قانونياً يُمكن المحاسب العمومي من مباشرة عملية التحصيل".

يُعد الأمر بالتحصيل الوثيقة التنفيذية التي تُحوّل المحاسب العمومي بتحصيل الدين المثبت والمصقّى، وهو ما يُمكن الإدارة من تفعيل إجراءات التحصيل القانونية.

ويأخذ هذا الأمر عدّة أشكال قانونية بحسب نوع الإيراد:

جدول جبائي: بالنسبة للضرائب المباشرة كالرسم العقاري أو الضريبة على الدخل.

إشعار بالتحصيل: يُستخدم في حالات الرسوم المختلفة أو إيرادات الأملاك.

أمر قضائي: مثل أحكام الغرامات والتعويضات.

سند إيرادات: بالنسبة للمبالغ المدفوعة مباشرة.

أمر استرجاع: يُستخدم عند دفع مبالغ زائدة دون وجه حق.

ويجب أن يكون هذا الأمر صحيحاً قانونياً، ومطابقاً للوثائق الإثباتية، وإلا قد يُعرّض المحاسب العمومي لخطر رفضه أو الطعن فيه.

رابعاً: مرحلة التحصيل

بحسب المادة 23 من نفس القانون:

"المحاسب العمومي هو المسؤول الحصري عن تحصيل الإيرادات العمومية، ويتكفل بها بناءً على أوامر التحصيل الصادرة، ويصبح مسؤولاً شخصياً ومالياً عنها من لحظة إدراجها في حساباته".

¹ المادة 22 من القانون 18-21، مرجع سابق.

الفصل الثاني مهام ومسؤوليات المحاسب العمومي وفق التشريع الجزائري

في هذه المرحلة، ينتقل الدين من سجل إداري إلى عملية مالية حقيقية، حيث يقوم المحاسب العمومي بتحصيل المبلغ نقداً، أو بوسائل الدفع المعتمدة، وإدراجه في الحسابات الرسمية للدولة أو المؤسسة العمومية.

لكن، وقبل الشروع في التحصيل، يجب على المحاسب العمومي أن:

- يتحقق من مشروعية السند هل هو صادر عن سلطة مؤهلة؟
- يتأكد من احترام شروط الإثبات والتصفية،
- يفحص آجال الاستحقاق هل تم تجاوزها؟ هل تسري آجال التقادم؟
- يراقب مدى تطابق العملية مع القانون والتنظيمات.

وقد أكدت المادة 60 من نفس القانون على أن المحاسب العمومي يُسأل شخصياً ومالياً إذا قام بعملية تحصيل دون توفر الشروط القانونية، أو إذا أخلّ بواجب الرقابة المسبقة على الإيراد¹.

الفرع الثاني: إجراءات التحصيل

يتفرع الفرع الثاني المتعلق بإجراءات تحصيل الإيرادات إلى نقطتين رئيسيتين، حيث تتناول **العنصر الأول** إجراءات تحصيل الإيرادات ذات الطابع الجبائي، والتي تشمل الرسوم والضرائب المحصلة لفائدة الخزينة، وتخضع لإجراءات محددة قانوناً من حيث التصفية، التحديد، والتكليف بالتحصيل. بينما تتطرق **العنصر الثاني** إلى إجراءات تحصيل الإيرادات الخارجة عن الضرائب وأملاك الدولة، كعائدات الاستغلال، الغرامات، والتبرعات، والتي تخضع بدورها لترتيبات خاصة تختلف عن النظام الجبائي التقليدي، مع التزام المحاسب العمومي بضمان مشروعيتها وتحويلها إلى الحسابات العمومية في آجالها القانونية.

¹ المادة 60 من القانون 21-18، مرجع سابق.

1.4. إجراءات تحصيل الإيرادات ذات الطابع الجبائي: وفقاً للمواد 7-23 من أحكام القانون

18-21، وطبقاً للتنظيمات الجبائية الخاصة، لاسيما الإجراءات المنصوص عليها في قانون الضرائب

المباشرة، وقانون الإجراءات الجبائية"¹.

بعد التكفل بأوامر الإيرادات سواء كانت جداول الإيرادات بالنسبة للضرائب يقوم قابضو الضرائب

بإرسال نسخة من سند الأمر بالتحصيل إلى الخاضعين للضريبة، والذي يشتمل على بيانات متعلقة بمبلغ

الضريبة الواجب دفعها وتاريخ بدأ التحصيل، إضافة إلى تاريخ آخر أجل للدفع، وفي حالة عدم الدفع في

الآجال القانونية، تطبق غرامات مالية تضاف إلى مبلغ الضريبة، ويقوم قابض الضرائب بإرسال إنذار إلى

المدين بضرورة دفع الدين المستحق عليه .

وفي حالة رفض المدين دفع الديون المستحقة عليه من تلقاء نفسه، يقوم قابض الضرائب بتطبيق إجراءات

التحصيل الإجباري بعد إعلام المعني بالأمر، يقوم قابض الضرائب باستعمال أدوات التحصيل

الإجباري، بما فيها إصدار إشعار للمؤسسات المالية لتجميد الأرصدة المالية واقتطاع مستحقات الدولة

من حساب المكلف بالضريبة، أو اللجوء عند الضرورة إلى تطبيق إجراءات الحجز التحفظي، أو

التنفيذي على ممتلكات المدين وبيعها في المزاد العلني من أجل تسديد الديون الجبائية المستحقة من طرف

الدولة و الهيئات العمومية إذا لم يتم التحصيل عن طريق إجراءات التحصيل العادية.

2.4. إجراءات تحصيل الإيرادات الخارجة عن الضرائب وأملاك الدولة:

فيما يلي عرض لمختلف إجراءات تحصيل الإيرادات الخارجة عن نطاق الضرائب.

¹ المادتين 07 و 23 من القانون 18-21، مرجع سابق.

1.2.4 التحصيل عن طريق التراضي :

يصدر الأمرون بالصرف أوامر الإيرادات المتعلقة بتحصيل الديون الخارجة عن الضرائب وأملاك الدولة في أجل أقصاه ثلاثين (30) يوما من إثباتها، ويجب أن تشمل على أسس تصنيفها والبيانات الضرورية للتعرف على المدين واقتطاع الدين، حيث ترسل أوامر الإيرادات إلى المحاسب العمومي المتواجد في محل إقامة المدين من أجل التحصيل .

ويقوم المحاسب العمومي بإجراءات التكفل بسند الأمر بالتحصيل في سجلات المحاسبة المخصصة لهذا الغرض، ثم يقوم بإرسال الإشعار بإصدار الأمر بالإيراد إلى المدين في أجل أقصاه ثمانية (8) أيام ابتداء من تاريخ التكفل بالسند عن طريق رسالة مختوم عليها مع الإشعار بالاستلام ممضي من طرف المدين .

وفي حالة عدم الدفع من طرف المدين في أجل ثلاثين (30) يوما ابتداء من تاريخ إبلاغ الإشعار بإصدار سند الأمر بتحصيل الإيراد، يجب على المحاسب العمومي تذكير المدين بإرسال إنذار بدفع الدين المستحق خلال أجل عشرين (20) يوما، وبعد انتهاء هذا الأجل يستطيع المحاسب اللجوء إلى استعمال أدوات التحصيل الإجباري¹.

¹ المادتين 07 و 23 من القانون 21-18، مرجع سابق.

2.2.4. التحصيل الإجباري:

إذا لم يدفع المدين الدين المستحق عليه، بعد انتهاء أجل الدفع للإنذار بالدفع الموجه إليه، يقوم المحاسب العمومي بإرسال الأمر بالتحصيل إلى الأمر بالصرف الذي يضيف عليه الصيغة التنفيذية ويصبح سند الأمر بتحصيل الإيراد تنفيذيا، وهو الإجراء الذي يسمح للمحاسب العمومي استعمال السلطة العمومية لتنفيذ التحصيل الإجباري لحقوق الدولة .

وحسب المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 93-4 المؤرخ في 26 فيفري 1993 والذي يحدد آجال دفع النفقات وتحصيل الأوامر بالإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المدومة، تتمثل الوثيقة التي تجعل سند الأمر بالتحصيل تنفيذيا¹، بأن توضع على نسخة الأمر بالإيراد المصادق على مطابقتها من طرف المحاسبين العموميين المختصين المعنيين التأشيرة التالية المتبوعة بإمضاء الأمر بالصرف يحدد هذا الأمر بالصرف مبلغا ليصبح بيانا تنفيذيا)، ثم يرجع الأمر بالصرف أوامر الإيرادات التي أصبحت تنفيذية إلى المحاسب العمومي المعني بالأمر في أجل أقصاه خمسة عشر يوم .

بعد إتمام هذا الإجراء، تأخذ أوامر الإيرادات التي أصبحت تنفيذية اسم بيانات تنفيذية، يرسلها المحاسب العمومي إلى قابض الضرائب بمحل إقامة الدائنين حتى يتم التحصيل الإجباري تبعا لحافظة إرسال تحرر في نسختين، ويتكفل قابض الضرائب بالبيانات التنفيذية في أجل أقصاه ثمانية أيام لإبلاغ المحاسب عن طريق نسخة من حافظة إرسال تحمل إشارة الاستلام والتكفل بالبيان التنفيذي حيث يفتح البيان

¹ المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 93-4 المؤرخ في 26 فيفري 1993.

الفصل الثاني مهام ومسؤوليات المحاسب العمومي وفق التشريع الجزائري

التنفيذي القابض الضرائب أبواب استعمال قوة السلطة العمومية من أجل تنفيذ التحصيل الإجباري عن طريق :

- إصدار إشعار بدين لدى الغير، بواسطته يتم الاقتطاع من المصدر للتحويلات المالية للمدين، وترسل هذه الإشعارات إلى البنوك والمحاسبين العموميين والمؤسسات المالية التي يتعامل معها المدين من أجل خصم مبلغ الحقوق الواجب دفعه من رصيد حسابه البنكي .

- الحجز التحفظي وهو حجز غير متبوع بالبيع في المزاد العلني أي حجز غير متبوع بالتنفيذ حيث تبقى الأملاك موضوع الحجز كضمان لدى قابض الضرائب حتى يدفع المعني بالأمر كل المبالغ المستحقة للخزينة العمومية .

المطلب الثاني: صرف النفقات العامة

وهي المرحلة الثانية من مراحل الرقابة المالية، ويقوم بتنفيذها محاسبون مستقلون لديهم صلاحيات واسعة في المراقبة والتدقيق، ويحاولون التأكد من أن الإجراءات بالصرف والإنفاق تمت ضمن حدود قانون الميزانية والقواعد المالية، وعادة ما تتم هذه الرقابة بعد تنفيذ الإنفاق العام.¹ طورت هذه الرقابة بعدما كانت رقابة حسابية، ثم أصبحت رقابة على الحسابات الختامية، إلى أن تطورت لتشمل رقابة جميع

¹ كريم بودخدخة، سياسة الإنفاق العام على النمو الاقتصادي: دراسة حالة الجزائر (2001-2009)، مذكرة ماجستير، جامعة دالي إبراهيم، الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، السنة الجامعية 2010/2009، ص 48.

الفصل الثاني مهام ومسؤوليات المحاسب العمومي وفق التشريع الجزائري

المعاملات المالية وتفصيلها، وذلك بغرض التأكد من صحة الإجراءات التي أُتُبعت، ومن توفر المستندات المطلوبة واكتمالها، وأن النفقات تمت في حدود الاعتمادات المرخصة.¹

إن المحاسب العمومي كيفما كانت طريقة تأهيله والصف الذي ينتمي إليه فهو يلتزم بالتزامات خاصة ويتحمل مسؤولية المهام الملقاة على عاتقه، فدور المحاسب العموم يتمثل أساسا في تنفيذ الميزانيات ومختلف العمليات المالية.²

يتضمن هذا المطلب فرعين يُبرز كل منهما جانبًا من جوانب المسؤولية المرتبطة بمهام المحاسب العمومي، حيث يتناول **الفرع الأول** الالتزام الذي يقع على عاتق المحاسب العمومي، والمتمثل في وجوب احترامه للضوابط القانونية والتنظيمية أثناء تنفيذ العمليات المالية، لا سيما من خلال التحقق من صحة الوثائق وسلامة الإجراءات. أما **الفرع الثاني**، فيُعالج نتيجة رقابة المحاسب العمومي، إذ تترتب عن هذه الرقابة آثار قانونية قد تمنع وقوع المخالفات أو تكشف عنها، مما يُسهم في تعزيز الشفافية والمساءلة داخل المنظومة المالية العمومية.

الفرع الأول: الالتزام الذي يقع على عاتق المحاسب العمومي.³

مسك المحاسبة والمحافظة على الوثائق والمستندات المحاسبية المتعلقة بالعمليات المالية بغرض تحديد النتائج عند قفل السنة المالية، كما يقوم بإجراء محاسبة تتعلق بالقيم والمستندات التي تعد شهريًا، المشتملة على

¹سعر مصطفى، دور الرقابة وفق مبادئ المحاسبة العمومية في ترشيد الإنفاق العمومي، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، السنة الجامعية 2020/2021، ص 23.

²محمد العيد عمامرة، عبد المالك مسعي محمد، وعبد الكامل عراب الشيخ، فعالية الرقابة الإدارية والمحاسبية في ترشيد النفقات العمومية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي، السنة الجامعية 2016/2017، ص 43.

³لطفى فاروق زلاسي، دور الرقابة المالية في تسيير وترشيد النفقات العمومية، مذكرة ماستر، جامعة شهيد حمه لخضر بالوادي، 2014/2015، ص 53.

الفصل الثاني مهام ومسؤوليات المحاسب العمومي وفق التشريع الجزائري

مقدار المبالغ التي أنفقت بالمقارنة مع الاعتمادات المسجلة في الميزانية والخاصة بكل فرع وبكل باب ومادة، بالإضافة إلى الأرصدة المتبقية.

وإن مجالات رقابة المحاسب العمومي متعددة، وهي الرقابة المالية للرقابة التي يمارسها المراقب المالي على الأمر بالصرف، وتتمثل مجالات الرقابة المتعلقة بالمحاسبة العمومية فيما يلي:¹

1.4 مطابقة العملية مع القوانين والأنظمة المعمول بها :

قبل قبول دفع النفقة يقوم المحاسب بمراقبة احترام مختلف الإجراءات والمراحل الإدارية لتنفيذ النفقات العمومية، إضافة إلى التحقق من استيفاء جميع الشروط القانونية لعقد الالتزام، واحترام ضوابط اختيار الموردين وتطبيق إجراءات إبرام الصفقات العمومية .

2.4. التحقق من صفة الأمر بالصرف أو المفوض له:

يجب على المحاسب العمومي التأكد من أن الأمر بالصرف يمتلك صلاحيات إصدار سندات الأمر بالدفع عن طريق إجراء الاعتماد لدى المحاسب العمومي، حيث مباشرة بعد تنصيبه على الأمر بالصرف إيداع نسخة من قرار التنصيب ونموذج عن التوقيع والختم في سجل اعتماد الأمرين بالصرف لدى المحاسبين العموميين، عن طريق هذا النموذج يستطيع المحاسب العمومي مطابقة الإمضاء مع حوالات الدفع المرسلة من طرف الأمر بالصرف .

¹محمد العيد عمامرة، عبد الملك مسعي محمد، وعبد الكامل عراب الشيخ، المرجع السابق، ص 48.

3.4. التأكد من شرعية عمليات تصفية النفقات:

في هذه المرحلة يتحقق المحاسب من صحة العمليات الحسابية المحددة للمبلغ الواجب دفعه، ومطابقته في مختلف وثائق إثبات النفقة، إضافة إلى التحقق من توفر شهادة أداء الخدمة مصادق عليها من طرف الأمر بالصرف وإمضائه في ظهر الفاتورة، وتوفر رقم الجرد سجل الجرد بالنسبة إلى السلع التي يجب جردها، كما يتحقق المحاسب من تطبيق جميع الاقتطاعات والرسوم القانونية لتحديد المبلغ الصافي للدفع .

4.4. التحقق من توفر الاعتمادات المالية:

يقوم المحاسب العمومي بمسك محاسبة يومية تختص بمتابعة استهلاك الإعتمادات المالية وفقا لأبواب الميزانية لكل أمر بالصرف معتمد لدى مصالحه، حيث تمكنه هذه المحاسبة من معرفة في أي وقت قيمة الإعتمادات المالية المفتوحة وقيمة الإعتمادات المستهلكة والباقية المتعلقة بكل باب من أبواب الميزانية قبل قبول دفع النفقة يجب على المحاسب التأكد من كفاية الإعتمادات المالية لتغطية النفقة موضوع الدفع .

5.4. التحقق من أن الديون لم تسقط آجالها أو أنها ليست محل معارضة¹ :

يجب على المحاسب العمومي أن يتحقق من أن الديون المأمور بدفعها لم تسقط آجالها بالتقادم تطبيقا لأحكام المادة 16 من القانون 1784 المؤرخ في 7 جويلية 1984 ، والمحددة بأربع سنوات ابتداء من اليوم الأول من السنة المالية التي أصبحت فيها تلك الديون مستحقة، مع مراعاة أحكام المادة

¹محمد مسعي، المرجع السابق، ص 88 .

الفصل الثاني مهام ومسؤوليات المحاسب العمومي وفق التشريع الجزائري

17 من نفس القانون والتي تنص على عدم تطبيق التقادم السقوط الرباعي في أجل أربع سنوات الذي تسببت فيه الإدارة، وكذلك الحالات المنصوص عليها في الفقرتين الأولى والثانية من المادة 316 من القانون المدني وهي :

- وجود مانع مبرر شرعا يمنع الدائن من المطالبة بحقه .

- عدم توفر نائب قانوني لعديمي الأهلية والغائبين المحكوم عليهم بعقوبات جنائية .

6.4. الطابع الإيراني للدفع¹:

ويقصد به وجوب تأكد المحاسب العمومي من حسن تنفيذ مبلغ النفقة لفائدة المستفيد الحقيقي وبالطريقة التي تبرئه من أية مسؤولية بعد عملية التسديد، وهنا يحرص المحاسب العمومي على إبراء الدين العمومي وبالتالي لا تبقى ديون على عاتق الدولة .

7.4. مراقبة توفر تأشيرات عمليات المراقبة التي نصت عليها القوانين المعمول بها:

عن طريق التحقق من توفر تأشيرة المراقب المالي على بطاقة الالتزام وتوفر تأشيرة لجنة الصفقات العمومية المختصة في حالة تنفيذ الصفقات العمومية .

1الأسود، الصادق، مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العامة: حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، السنة الجامعية 2010/2011، ص 37.

8.4. التحقق من الصحة القانونية للمكسب الإيراني:

ويقصد به أن يتحقق المحاسب العمومي من أن الدفع يتم لصالح الدائن الأصلي الذي قام بأداء الخدمة، عن طريق التحقق من مطابقة اسم ولقب المستفيد ورقم حسابه في مختلف وثائق إثبات النفقة وخاصة رقم الحساب الذي سيحول إليه المبلغ والرقم الجبائي بما يسمح للدولة بمتابعة مختلف حقوقها .

الفرع الثاني: نتيجة رقابة المحاسب العمومي

تنقسم نتائج رقابة المحاسب العمومي على ملفات الالتزام بالنفقات إلى حالتين أساسيتين: الحالة الأولى، إذا كان ملف الالتزام بالنفقة مطابقاً للقوانين والتنظيمات المعمول بها، فإن المحاسب العمومي يُتم المرحلة الأخيرة من تنفيذ النفقة من خلال تسديد المبلغ المدرج في حوالة أو أمر الدفع، وبذلك تُختتم مراحل تنفيذ النفقة العمومية بصفة قانونية. أما الحالة الثانية، فتتمثل في حالة عدم مطابقة الملف، حيث يمتنع المحاسب العمومي عن تنفيذ عملية الدفع، ويرفض الإجراءات المالية المتعلقة بالنفقة، حفاظاً على المال العام والتزاماً منه بمسؤوليته القانونية والرقابية.

الحالة الأولى: ¹

إن كان ملف الالتزام بالنفقة مطابقاً للقوانين والتنظيمات المعمول بهما، فإن المحاسب العمومي يقوم بإتمام المرحلة الأخيرة من عملية الدفع، وذلك بتسديد المبلغ المشار إليه في حوالة الدفع، أو أوامر الدفع، وبالتالي تكون المراحل الخاصة بتنفيذ النفقة العمومية قد انتهت.

1الأسود، الصادق، مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العامة المرجع السابق

الحالة الثانية: عدم مطابقة ملف الالتزام

في هذه الحالة، يقوم المحاسب العمومي برفض إجراءات عملية الدفع الخاصة بالنفقة الملتزم بها. حيث يقوم بإعلام الأمر بالصرف بقرار رفض النفقة الملتزم بها مع ذكر الأسباب والملاحظات المبررة لذلك. وتحدث أن الأمر بالصرف، في حالة رفض المحاسب قبول ملف الالتزام، يتخذ أحد الإجراءات:

✓ يقوم بتصحيح الأخطاء والمخالفات المذكورة في قرار رفض الدفع، وهنا يعيد الملف إلى المحاسب العمومي الذي يقوم بعملية الدفع.

✓ في حالة عدم إمكانية تصحيح هذه الأخطاء والمخالفات المذكورة في قرار الرفض يلجأ الأمر بالصرف إلى تسخير المنصوص عليه في القانون 18-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية وذلك بتقديم الأمر بالصرف طلباً للمحاسب العمومي يخص التنازل عن قرار الرفض تحت مسؤوليته الكاملة.

وقد حدّد القانون رقم 18-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية الحالات التي لا يمكن فيها للأمر بالصرف اللجوء إلى عملية تسخير المحاسب العمومي، وهي مبينة في المواد 60 و65 من نفس القانون، كما يلي: 1:

- عدم توفر الاعتمادات والمناصب المالية.
- عدم توفر الأموال في الخزين
- انعدام إثبات الإنجاز.
- غياب التأشيرات القانونية الواجبة.

¹لقانون رقم 18-21 المؤرخ في 25 ديسمبر 2021، المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي للدولة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 100، سنة 2021، المواد 60 و65.

الفصل الثاني مهام ومسؤوليات المحاسب العمومي وفق التشريع الجزائري

ويقوم المحاسب العمومي بتسوية النفقة العمومية بإحدى الطرق التالية:

✓ الدفع نقدا وذلك على مستوى صندوق الهيئة الإدارية المعنية

✓ الدفع بالتحويل الى الحساب بريد أو البنكي أو حساب الخزينة حيث يقوم المحاسب بإيداع المبلغ

في حساب الدائن وباسمه

✓ إجراء المقاصة بين ما للهيئة وما عليها

كما سبق ذكره نستخلص أن المحاسب العمومي له دور كبير في عملية ترشيد النفقات العمومية من خلال عملية الرقابة المحاسبية المرافقة لتنفيذ النفقات العمومية، وذلك بالحرص على عناصر عملية الترشيح من كفاءة المحاسب العمومي المتمثلة في المركز الذي يحتله المحاسب واحترام الصحة القانونية للنفقات العمومية وتحقيق مدى فعاليته عن طريق الاستخدام الأمثل لصفته والموارد المتاحة له وبالتالي تحقيق المنفعة العامة المرجوة عن عملية الدفع.

المبحث الثاني: نطاق المسؤولية القانونية للمحاسب العمومي

على عكس ما كان معمول به في القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية الملغى الذي نص على صلاحيات المحاسب العمومي في مواد متفرقة فإن المادة 24 من القانون رقم 23-07 قد حصرت صلاحيات المحاسب العمومي وحددتها بأكثر دقة وسوف نشرح في هذه الدراسة الصلاحيات الجديدة التي أدرجت في إطار الإصلاح المالي المتمثلة في مسك المحاسبة على أساس مبدأ الحقوق والالتزامات المثبتة وإعداد القوائم المالية¹.

يتضمن هذا المبحث ثلاثة مطالب تُبين الأبعاد القانونية التي تحكم مسؤولية المحاسب العمومي، وفقاً لطبيعة المخالفات المرتكبة وحدود تدخله في تسيير المال العام. يتناول **المطلب الأول** المسؤولية الإدارية، التي تترتب عند إخلاله بالواجبات المهنية أو التنظيمية داخل حدود سلطته، وتُطبّق من خلالها جزاءات تأديبية. أما **المطلب الثاني**، فيُعالج المسؤولية المدنية التي تنشأ في حال تسببه في إحداث ضرر مالي يلحق بالخزينة العمومية نتيجة خطأ شخصي، ما يستوجب التعويض. ويختص **المطلب الثالث** بالمسؤولية الجنائية، والتي تترتب عن ارتكابه أفعالاً مجرّمة قانوناً كاختلاس الأموال أو التزوير، ويُحاسب عليها وفقاً لأحكام القانون الجزائري.

المطلب الأول: المسؤولية الإدارية

تُعرّف المسؤولية الإدارية بأنها التزام الموظف العمومي، ومنه المحاسب العمومي، باحترام القواعد التنظيمية والإدارية المقررة في ممارسة وظيفته، ويترتب عن الإخلال بها تعرّضه لعقوبات إدارية من طرف السلطة الوصية أو التأديبية.

¹ جبار بودالي ومكاوي زويبر، نظام المسؤولية المالية للمحاسب العمومي في ظل القانون رقم 23-07، المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية والسياسية، كلية الحقوق، المجلد الثامن العدد الثاني السنة: 2024 ص566.

الفصل الثاني مهام ومسؤوليات المحاسب العمومي وفق التشريع الجزائري

وقد نصت المادة 7 من القانون رقم 21-18 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي للدولة على أن المحاسب العمومي "مسؤول عن تنفيذ العمليات المالية التي تدخل ضمن صلاحياته، وتحت رقابته الشخصية."

وتتجسد المسؤولية الإدارية للمحاسب العمومي في الحالات الآتية:

- مخالفة النصوص التنظيمية والإجراءات المتعلقة بالتنفيذ السليم للنفقات أو الإيرادات.
- التقصير في التحقق من صحة الوثائق المحاسبية أو عدم التبليغ عن التجاوزات المالية.
- الإهمال أو الغياب المتكرر الذي يعيق حسن سير المرفق العام.

وتتم متابعتها إدارياً أمام لجنة تأديبية، ويُعرض على المساءلة وفقاً لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 20-199 المتعلق بأخلاقيات المهنة وسلوك الموظف العمومي¹.

المطلب الثاني: المسؤولية المدنية

تُعد المسؤولية المدنية في التشريع الجزائري من المبادئ الأساسية التي تحكم العلاقة بين الأفراد، وتستند في جوهرها إلى مبدأ جبر الضرر الناتج عن الفعل الضار، تحقيقاً للعدالة وحماية لحقوق الأفراد. ويكرس القانون المدني الجزائري هذه المسؤولية في باب مستقل، حيث يميز بين المسؤولية التقصيرية والمسؤولية العقدية، وفقاً لما نص عليه القانون المدني الجزائري².

فتقوم حين يرتكب المحاسب العمومي خطأً شخصياً يلحق ضرراً بمخزينة الدولة أو بالأطراف المتعاملة معها، سواء عن طريق الإهمال أو التصرف خارج حدود صلاحياته، ويكون ملزماً بجبر الضرر.

¹ قانون رقم 21-18 المؤرخ في 25 ديسمبر 2021، يتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي للدولة، الجريدة الرسمية، العدد 101، المادة 7.

مرسوم تنفيذي رقم 20-199 مؤرخ في 25 يوليو 2020، يتعلق بأخلاقيات المهنة وسلوك الموظف العمومي، الجريدة الرسمية، العدد 46.

² القانون رقم 21-18 المؤرخ في 25 ديسمبر 2021، المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي للدولة، المادة 60، الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 101.

الفصل الثاني مهام ومسؤوليات المحاسب العمومي وفق التشريع الجزائري

وقد نصت المادة 60 من القانون 21-18 على أن:¹

"يكون المحاسب العمومي مسؤولاً شخصياً ومالياً عن جميع العمليات التي ينفذها، ويجب عليه قبل تنفيذ أي عملية مالية أن يتحقق من صحتها ومشروعيتها وفقاً للنصوص المعمول بها".

وتقوم هذه المسؤولية على العناصر التالية:

- وجود خطأ شخصي أو تقصير من المحاسب العمومي.
- وجود ضرر مالي.
- علاقة سببية مباشرة بين الخطأ والضرر.

وتمكّن الخزينة العمومية أو الجهات المتضررة من الرجوع على المحاسب بالتعويض في حالة إثبات مسؤوليته، وذلك وفقاً لمقتضيات القانون المدني الجزائري، لا سيما المواد 124 إلى 140 مكرر، التي تنظم المسؤولية عن الفعل الضار.

فالمسؤولية التقصيرية تقوم عندما يصيب شخص ضرراً بالغير نتيجة فعل غير مشروع دون أن تكون

هناك علاقة تعاقدية بين الطرفين، وقد نصت المادة 124 من القانون المدني على أن "كل فعل يرتكبه

الإنسان ويسبب ضرراً للغير يلزم من كان سبب هذا الضرر بالتعويض". وتحمّل هذه المسؤولية الفاعل

تعويض الأضرار الناتجة عن أفعاله الشخصية، أو أفعال الغير الذين هم تحت رقابته، مثل القُصّر أو

المستخدمين، وكذلك الأضرار الناتجة عن الأشياء كالمباني أو المركبات، ويظهر ذلك في المواد من 124

إلى 140 مكرر من القانون المدني².

أما المسؤولية العقدية، فتنشأ عن الإخلال بالالتزامات الناشئة عن العقد، سواء بعدم التنفيذ أو

التنفيذ الجزئي أو التأخير، كما ورد في المادتين 119 و176 من القانون المدني، حيث يُلزم المدين

¹ الأمر رقم 75-58 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون المدني الجزائري بصيغته المعدلة والمتممة بموجب القانون رقم 07-05 الصادر في 13 مايو 2007، الجريدة الرسمية، العدد 78، الصادر بتاريخ 30 سبتمبر 1975.

² المواد من 124 إلى 140 مكرر من القانون المدني المعدل والمتمم.

الفصل الثاني مهام ومسؤوليات المحاسب العمومي وفق التشريع الجزائري

بتعويض الضرر الناتج عن الإخلال بالتزاماته التعاقدية. ويشترط لقيام هذه المسؤولية وجود علاقة تعاقدية

صحيحة، وخطأ يتمثل في الإخلال بالالتزام، وضرر يلحق بالدائن، وعلاقة سببية بين الإخلال والضرر.

وفي ظل التطورات التشريعية الحديثة، أجرى المشرع الجزائري تعديلات هامة على بعض أحكام

القانون المدني¹، خاصة ما يتعلق بالمسؤولية عن فعل الغير والمسؤولية الناجمة عن الأشياء، مراعاةً

لمستجدات الحياة الاجتماعية والاقتصادية، كظهور الآلات الحديثة والمركبات ذاتية القيادة والبرمجيات

الذكية. كما ساهم القانون رقم 05-18 المؤرخ في 10 مايو 2018 في تعزيز الحماية القانونية

للمتضررين²، خاصة في المجالات المرتبطة بالمنتجات والخدمات الإلكترونية.

تُعد هذه القواعد بمثابة العمود الفقري لنظام المسؤولية المدنية في الجزائر، فهي توازن بين مصلحة

المتضرر في الحصول على التعويض، ومصلحة المسؤول في عدم تحمل ما يفوق قدرته، مع اعتماد نظرية

الخطأ كأساس عام، إلا أن هناك حالات تقوم فيها المسؤولية على أساس الضرر وحده كالمسؤولية

المفترضة عن الأشياء أو عن أفعال القُصر.

وتؤكد المادة 124 من القانون المدني أن "كل عمل أيّاً كان، يرتكبه الشخص بخطئه، ويسبب

ضرراً للغير، يلزم من كان سبباً في الضرر بالتعويض"³.

¹ القانون رقم 05-10، المؤرخ في 20 يونيو 2005، المعدل و المتمم للقانون المدني. ج.ر.ج.ج. هو 13 جمادى الأولى عام 1426، الموافق 20 يونيو 2005.

² القانون رقم 05-18 المؤرخ في 10 مايو 2018 المتعلق بالتجارة الإلكترونية، وقد نُشر في ج.ر.ج.ج. تحت رقم 28، والذي يوافق 16 مايو 2018.

³ المادة 124 من القانون المدني المعدل والمتمم.

الفصل الثاني مهام ومسؤوليات المحاسب العمومي وفق التشريع الجزائري

كما شددت المادة 125 على ضرورة توافر ثلاثة أركان: الخطأ، الضرر، والعلاقة السببية¹. وفي سياق التشريع الجديد، تم تعديل بعض النصوص لتوفير حماية أكبر للمتضررين، لا سيما في قضايا المسؤولية الطبية والمسؤولية عن المنتجات المعيبة. وتهدف هذه النصوص إلى ضمان العدالة المدنية ومنع الإفلات من المسؤولية، مع تيسير إجراءات إثبات الضرر والعلاقة السببية².

المطلب الثالث: المسؤولية الجنائية

تعدّ المسؤولية الجنائية من أهم ركائز السياسة الجنائية الحديثة في التشريع الجزائري، حيث تعكس مدى التزام الدولة بتحقيق العدالة وحماية النظام العام وضمان الأمن القانوني للأفراد والمجتمع على حد سواء. ويلاحظ في إطار التعديلات التي طرأت على قانون العقوبات الجزائري في السنوات الأخيرة، خصوصاً بموجب القانون رقم 20-06 المؤرخ في 28 أبريل 2020، اتجاه المشرع نحو تدعيم هذه المسؤولية، ليس فقط على مستوى الفرد الطبيعي وإنما أيضاً على مستوى الشخص المعنوي، وهو ما يشير إلى وعي قانوني متزايد بضرورة شمول المحاسبة لكافة أشكال الكيانات التي قد ترتكب أفعالاً مجرّمة قانوناً، خاصة في ظل تنامي الجرائم الاقتصادية والجرائم المرتكبة عبر الوسائل التكنولوجية.

وتقوم المسؤولية الجنائية وفقاً لقانون العقوبات على ثلاثة أركان رئيسية، وهي: الركن القانوني الذي يتمثل في وجود نص يجرم الفعل المرتكب، وقد كرسه المشرع في المادة 01 من قانون العقوبات التي تنص على أنه "لا جريمة ولا عقوبة أو تدبير أمني إلا بنص"، مما يعكس مبدأ الشرعية الجنائية. أما الركن المادي فيتجلى في السلوك الإجرامي المتمثل في الفعل أو الامتناع عن الفعل الذي نص عليه القانون، إلى جانب

¹ المادة 125 من القانون المدني المعدل والمتمم.

² بن ناصر زهية، الوجيز في القانون المدني الجزائري - المسؤولية المدنية، دار هومة، الجزائر، 2022، ص 78-85.

الفصل الثاني مهام ومسؤوليات المحاسب العمومي وفق التشريع الجزائري

النتيجة الإجرامية والعلاقة السببية، في حين يتجسد الركن المعنوي في القصد الجنائي أو الخطأ غير العمدي، حسب طبيعة الجريمة.

وقد شدد القانون الجديد أيضاً على مبدأ شخصية العقوبة، وعدم التوسع في العقوبات إلا وفق مبدأ التناسب، وذلك انسجاماً مع التوجهات الدولية الحديثة في مجال حقوق الإنسان. كما نص القانون رقم 09-21 المؤرخ في 8 يونيو 2021 المتعلق بمكافحة المضاربة غير المشروعة على مسؤولية الشخص المعنوي¹، وفرض عليه عقوبات جنائية تصل إلى الحل، والغرامات المضاعفة، ما يؤكد التوسّع في نطاق المسؤولية لتشمل الأفعال التي تُلحق ضرراً بالاقتصاد الوطني والمصلحة العامة.

وتجدر الإشارة إلى أن هذه القوانين والتعديلات تصدر عن دار النشر: دار النشر الوطنية، الجزائر، 2020 و 2021، وتُعدّ من أهم المراجع في فهم توجهات المشرّع الجزائري نحو تحديث المنظومة العقابية بما ينسجم مع متطلبات المجتمع والدستور الجديد المعدل سنة 2020، الذي أكد على تعزيز دولة القانون والفصل بين السلطات واستقلالية القضاء.

بالنظر إلى التحولات العميقة التي شهدتها النظام القانوني الجزائري، يتجلى أن المشرع يسعى من خلال الإصلاحات الأخيرة إلى إرساء عدالة جنائية حديثة، تركز على التوازن بين حماية الحقوق والحريات الأساسية للمواطن من جهة، وتحقيق الردع العام والخاص من جهة أخرى. وقد عكست التعديلات التشريعية الأخيرة هذا التوجه بوضوح، لاسيما من خلال القانون رقم 06-23 المؤرخ في 5

¹ القانون رقم 09-21 المؤرخ في 8 يونيو 2021 المتعلق بمكافحة المضاربة غير المشروعة على مسؤولية الشخص المعنوي، نشر في ج.ر.ج.ج، عدد 39، 2021.

الفصل الثاني مهام ومسؤوليات المحاسب العمومي وفق التشريع الجزائري

مارس 2023، الذي عدل وأتم قانون العقوبات، حيث أولى اهتمامًا بالغًا لحماية الحريات الفردية،

خاصة ما تعلق بالضمانات الإجرائية خلال مراحل التحقيق والمحاكمة، وتعزيز مبدأ قرينة البراءة.

ومن أبرز ما جاء به هذا القانون، تشديده على ضرورة حضور محام أثناء التحقيق الابتدائي، ومنع

حجز الأشخاص دون سند قانوني، وهو ما يمثل نقلة نوعية في فلسفة التشريع العقابي. كما تضمن هذا

القانون تعديلاً في المواد المتعلقة بظروف التخفيف والتشديد في العقوبات، مما يعكس توجهًا نحو فردنة

العقوبة وجعلها أداة إصلاح، لا وسيلة انتقام. وفي الإطار ذاته، تم تعزيز آليات العدالة التصالحية، من

خلال إدراج تدابير بديلة للعقوبة السالبة للحرية مثل الخدمة لفائدة المجتمع، وفقًا للقانون رقم 10-22

المؤرخ في 18 يوليو 2022¹، مما يعزز مبدأ إعادة الإدماج الاجتماعي للمحكوم عليه.

وقد كرس المشرع من خلال هذه الإصلاحات مفهوم المسؤولية الجنائية الفردية بشكل أدق، حيث

تم التركيز على نية الجاني وسلوكه الشخصي وظروف ارتكاب الجريمة، دون الاكتفاء بالنتائج وحدها. كما

تم إعادة النظر في نظام العقوبات المقررة لبعض الجرائم الاقتصادية والجرائم المتعلقة بالفساد، في ظل

القانون رقم 08-22 المؤرخ في 29 يونيو 2022 المتعلق بمكافحة الفساد²، وهو ما يعكس إرادة

سياسية قوية في محاربة الجريمة المنظمة مع ضمان محاكمة عادلة تحترم المعايير الدولية لحقوق الإنسان.

ولم يغفل المشرع الجانب المؤسسي لهذه العدالة الجديدة، حيث جاء قانون الإجراءات الجزائية

المعدل بالقانون رقم 05-23 الصادر في 5 مارس 2023³، بتدابير تهدف إلى تعزيز استقلالية النيابة

العامة، وتوسيع صلاحيات قاضي التحقيق، وضمان الرقابة القضائية على أعمال الضبطية القضائية، مما

¹ القانون العضوي رقم 10-22، المؤرخ في 9 يونيو 2022، والمتعلق بالتنظيم القضائي. نُشر في ج.ر.ج.ج، العدد 41 لسنة 2022.

² القانون رقم 08-22 المتعلق بمكافحة الفساد صدر في 5 مايو 2022 (4 شوال 1443 هـ). ج.ر.ج.ج، عدد 32.

³ القانون رقم 05-23 المؤرخ في 5 مارس 2023 المعدل لقانون الإجراءات الجزائية.

الفصل الثاني مهام ومسؤوليات المحاسب العمومي وفق التشريع الجزائري

يضمن عدم التعسف واستعمال السلطة. إن هذه التعديلات جميعها تمثل تطوراً نوعياً في الرؤية العقابية، وتؤكد سعي الجزائر إلى مواءمة تشريعاتها مع الاتفاقيات الدولية، لاسيما العهد الدولي الخاص بالحقوق المدنية والسياسية¹.

وتُعد المادة 1 من قانون العقوبات تجسيداً لمبدأ "لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص"، بينما تُحمّل المادة 51 الشخص المعنوي المسؤولية في حال ارتكاب أحد مسؤوليه فعلاً إجرامياً باسمه أو لفائدته. ومن المستجدات البارزة في التعديل الأخير، إدراج آليات بديلة للعقوبة مثل المصالحة الجنائية والعقوبات الإلكترونية²، مما يعكس توجه المشرع نحو تقليص الاكتظاظ في السجون وتحقيق العدالة الإصلاحية. كما أصبح للقاضي دور جوهري في مواءمة العقوبة مع ظروف الجاني وخطورة الفعل، مما يمنح القضاء هامشاً واسعاً في تطبيق القانون بروح من التقدير والمرونة³.

¹ محمد بن عيسى، الإصلاحات القانونية في الجزائر: دراسات في العدالة الجنائية، دار النسر، ص 85-100.

² المادة 51 من القانون رقم 23-07 لسنة 2023 تتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي. ج.ر.ج.ج، العدد 48، تاريخه 21 يونيو 2023.

³ بوشنافة عبد الكريم، شرح قانون العقوبات الجزائري (الجزء العام)، دار النخلة، الجزائر، 2023، ص 143-151.

خاتمة

خاتمة

في ختام هذه الدراسة التي عاجلت الإطار المفاهيمي والقانوني لوظيفة المحاسب العمومي في التشريع الجزائري، من خلال استعراض مهامه، اختصاصاته، ومسؤولياته، يتبين أنّ المحاسب العمومي يشكل حجر الزاوية في النظام المالي للدولة، نظراً للدور الحيوي الذي يضطلع به في تنفيذ الميزانية العامة وضمان الشفافية والانضباط في العمليات المالية. فقد نصّت المادة 33 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أغسطس 1990 المتعلق بالحاسبة العمومية على أنّ "المحاسب العمومي مسؤول شخصياً ومالياً عن العمليات التي يقوم بها"، وهو ما يعكس الصرامة التي يحيط بها المشرّع هذه الوظيفة لضمان الشفافية والمساءلة.

كما أوضحت النصوص القانونية، لا سيما المواد من 18 إلى 24 من نفس القانون، طبيعة العلاقة التي تربط بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف، باعتبارها فاعلين أساسيين في تنفيذ الميزانية، حيث يتولى الأمر بالصرف إصدار الأوامر، بينما يتكفل المحاسب العمومي بالتنفيذ والمراقبة المالية. وتبعاً لذلك، يتحمل المحاسب العمومي مسؤوليات متعددة تشمل المسؤولية المدنية، والجنائية في حالة ثبوت التواطؤ أو التقصير، إلى جانب المسؤولية المالية أمام مجلس الحاسبة طبقاً لما ورد في الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 يوليو 1995.

ومن أبرز النتائج التي أسفرت عنها هذه الدراسة، أن التعدد والتعقيد في المهام الموكلة إلى المحاسب العمومي يفرض توفر مستوى عالٍ من التأهيل، وتكويناً متخصصاً ومستداماً، لا سيما في ظل التحديات المعاصرة. ومن هذا المنطلق، تبرز ضرورة تعزيز آليات الرقابة الداخلية والخارجية، وتحديث البرامج

خاتمة

التكوينية، إضافة إلى مراجعة النصوص القانونية بما يتماشى مع متطلبات التحول الرقمي، وهو ما أكدته توجهات القانون رقم 18-18 المؤرخ في 2 يوليو 2018 المتعلق بقوانين المالية، الذي أولى أهمية خاصة لتحديث أساليب التسيير المالي.

وبناءً عليه، فإن آفاق تطوير وظيفة المحاسب العمومي ترتبط ارتباطاً وثيقاً برقمنة المعاملات المالية، واعتماد أدوات تكنولوجية متقدمة، وتبسيط الإجراءات الإدارية، بما يساهم في رفع كفاءة التسيير المالي، وترسيخ مبادئ الشفافية والحكم الرشيد، وتحقيق فعالية أكبر في إدارة المال العام.

قائمة المصادر والمراجع

I. النصوص القانونية

أولاً: القوانين

1. القانون العضوي رقم 18-15، المؤرخ في 2 سبتمبر 2018، المتعلق بقوانين المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 53، الجزائر، دار النشر الوطنية، 2018.
2. القانون العضوي رقم 22-10، المؤرخ في 9 يونيو 2022، المتعلق بالتنظيم القضائي، الجريدة الرسمية، العدد 41، الجزائر، 2022.
3. القانون رقم 21-18، المؤرخ في 25 ديسمبر 2021، المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي للدولة، الجريدة الرسمية، العدد 74، الجزائر، دار النشر الوطنية، 2021.
4. القانون رقم 23-07، المؤرخ في 21 جوان 2023، المتعلق بالمحاسبة العامة وتحديث التسيير المالي، الجريدة الرسمية، العدد 42، الجزائر، 2023.
5. القانون رقم 06-01، المؤرخ في 20 فبراير 2006، المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، الجريدة الرسمية، العدد 14، الجزائر، 2006.
6. القانون رقم 90-21، المؤرخ في 15 أوت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية، العدد 35، الجزائر، قانون ملغى - مرجعية تحليلية.
7. القانون رقم 95-20، المؤرخ في 4 فبراير 1995، المتعلق بمجلس المحاسبة، الجزائر.
8. القانون رقم 21-09، المؤرخ في 8 يونيو 2021، المتعلق بمكافحة المضاربة غير المشروعة، الجريدة الرسمية، العدد 39، الجزائر، 2021.
9. القانون رقم 18-05، المؤرخ في 10 ماي 2018، المتعلق بالتجارة الإلكترونية، الجريدة الرسمية، العدد 28، الجزائر، 2018.

ثانيا: المراسيم التنفيذية والأوامر والتعليمة

1. المرسوم التنفيذي رقم 24-343 المؤرخ في 14 أكتوبر 2024، يتضمن إجراءات تعيين المحاسبين العموميين. ج ر عدد 71
2. المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةها ومحتواها. ج ر عدد 52
3. المرسوم التنفيذي رقم 24-345 المؤرخ في 14 أكتوبر 2024 يحدد مسؤولية المحاسبين العموميين وكيفية مراجعة الحسابات. ج ر عدد 71
4. المرسوم التنفيذي رقم 24-90 المؤرخ في 22 فيفري 2024، يحدد محتوى وكيفية تطبيق المحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية، العدد 15.
5. تعليمة رقم 9658 المؤرخة في 15 ديسمبر 2022، تحدد كيفية ممارسة الرقابة الميزانية على نفقات ميزانية الدولة.

II. الكتب:

1. بن ناصر زهية، الوجيز في القانون المدني الجزائري، دار هومة، 2022.
2. بن يوسف عبد المجيد، القانون الإداري العام، دار النشر الجامعي، 2021.
3. د. بوشنافة عبد الكريم، شرح قانون العقوبات الجزائري، دار النخلة، 2023.
4. عبد الرحمن عافية، المالية العامة وتحصيل الإيرادات، دار النهضة العربية، 2021.
5. محمد بن عيسى، الإصلاحات القانونية في الجزائر، دار النسر.
6. محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى للطباعة والنشر، 2003.

III. المذكرات والأطروحات الجامعية:

1. الأسود الصادق، مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العامة، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر (3)، الجزائر، 2010-2011.

قائمة المصادر والمراجع

2. أمال عيادي ، النظام القانوني للمحاسب العمومي، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، 2023-2024.
3. بري دلال، الاستقلال المالي للبلدية، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، 2013-2014.
4. بوجلال أحمد، مدى فعالية المحاسبة العمومية...، رسالة ماجستير، جامعة الأغواط، 2010.
5. سعر مصطفى، دور الرقابة وفق مبادئ المحاسبة العمومية في ترشيد الإنفاق العمومي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر الأكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2020-2021.
6. عزة عبد العزيز، قواعد الرقابة المالية العليا...، أطروحة دكتوراه، جامعة الأمير عبد القادر، 2014-2015.
7. قاوي السعيد، النظام القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر بعد 1989، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2012.
8. كربي إبراهيم و بن يوسف إسماعيل، مسؤولية المحاسب العمومي، مذكرة ماستر، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب عين تموشنت، 2017-2018.
9. كريم بودخدخة، أثر سياسة الإنفاق العام على النمو الاقتصادي دراسة حالة الجزائر (2009/2001)، رسالة ماجستير، جامعة دالي إبراهيم، الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2009-2010.
10. لطفي فاروق زلاسي، دور الرقابة المالية في تسيير وترشيد النفقات العمومية، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2014-2015.
11. محمدي وردة، النظام القانوني للمحاسب العمومي، مذكرة ماستر، جامعة مستغانم، 2022-2023.

IV. المجلات العلمية:

- بن رقرق فارس وسحنون فاروق، دور المحاسب العمومي في الرقابة على الصفقات العمومية، المجلة الجزائرية للأبحاث الاقتصادية والمالية، 2019.
- علوان رمزي وشخاب حمزة، محاسبة العمليات المالية، مجلة الحقوق والعلوم السياسية، جامعة خنشلة، 2024.
- جبار بودالي ومكاوي زويبر، نظام المسؤولية المالية للمحاسب العمومي، المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية والسياسية، كلية الحقوق، بجاية، 2024.
- محمد العيد عمامرة، عبد المالك مسعي محمد وعبد الكامل عارب الشيخ، فعالية الرقابة الإدارية والمحاسبية في ترشيد النفقات العمومية ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، 2016/2017.

مراجع إلكترونية :

- وزارة المالية الجزائرية. (2024). البوابة الرسمية لوزارة المالية الجزائرية:

<https://www.mf.gov.dz>

- مجلس المحاسبة الجزائري. (2024). التشريع والرقابة المالية على التسيير العمومي:

<https://www.ccomptes.dz>

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. (2024). المنصة الرقمية للنصوص القانونية والتنظيمية:

<https://www.joradp.dz>

فهرس المحتويات

إهداء -----

شكر وتقدير -----

مقدمة-----

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والقانوني للمحاسب العمومي في التشريع الجزائري

- المبحث الأول: تعريف المحاسب العمومي وصفاته القانونية-----2
- المطلب الأول: تعريف المحاسب العمومي وفق التشريع الجزائري -----2
- الفرع الأول: تعريف المحاسب العمومي وفق التشريع الجزائري -----2
- الفرع الثاني: الإطار القانوني للمحاسب العمومي في الجزائر -----7
- المطلب الثاني: شروط تعيين المحاسب العمومي -----8
- الفرع الأول: طرق تعيين المحاسب العمومي-----9
- الفرع الثاني: طرق تصنيف المحاسب العمومي -----11
- المبحث الثاني: الإطار القانوني الذي ينظم مهام المحاسب العمومي-----17
- المطلب الأول: النصوص القانونية المنظمة لمهام المحاسب العمومي في الجزائر-----17
- الفرع الأول: النصوص القانونية المنظمة لمهام المحاسب العمومي -----18
- الفرع الثاني: خضوع المحاسب العمومي للرقابة الإدارية والقانونية -----23
- المطلب الثاني: العلاقة بين المحاسب العمومي والهيئات الإدارية-----28
- الفرع الأول: علاقة المحاسب العمومي بالمراقب الميزانياتي-----28
- الفرع الثاني: علاقة المحاسب العمومي بالأمر بالصرف-----33

الفصل الثاني: مهام ومسؤوليات المحاسب العمومي وفق التشريع الجزائري

- المبحث الأول: مهام المحاسب العمومي -----36
- المطلب الأول: تحصيل الإيرادات -----37
- الفرع الأول: مراحل تحصيل الإيرادات العمومية -----38
- مرحلة التصفية: -----39

فهرس المحتويات

40	ثالثاً: مرحلة الأمر بالتحصيل
45	المطلب الثاني: صرف النفقات العامة
46	الفرع الأول: الالتزام الذي يقع على عاتق المحاسب العمومي
50	الفرع الثاني: نتيجة رقابة المحاسب العمومي
53	المبحث الثاني: نطاق المسؤولية القانونية للمحاسب العمومي
53	المطلب الأول: المسؤولية الإدارية
57	المطلب الثالث: المسؤولية الجنائية
60	خاتمة
63	قائمة المصادر والمراجع
	فهرس المحتويات
	ملخص

ملخص:

يُعد المحاسب العمومي أحد الفاعلين الرئيسيين في المنظومة المالية للدولة، حيث يُنيط به تنفيذ العمليات المالية والمحاسبية طبقاً للقوانين والتنظيمات المعمول بها. تتمثل مهامه الجوهرية في تحصيل الإيرادات، وصرف النفقات، ومسك السجلات المحاسبية، وحفظ الوثائق المالية، والتأكد من شرعية العمليات المالية. كما يتحمل المحاسب العمومي مسؤولية شخصية ومالية عن كل خلل أو نقص في الأموال أو الوثائق التي يديرها. وتمتد مسؤوليته إلى التدقيق في الوثائق المحاسبية، التحقق من صحة الأوامر الصادرة عن الأمر بالصرف، وضمان مطابقة العمليات المالية للقواعد المحاسبية. وتخضع أعماله لمراقبة داخلية وخارجية من طرف الهيئات المختصة، أبرزها مجلس المحاسبة.

كلمات مفتاحية: الإيرادات، النفقات، المسؤولية الشخصية، السجلات المحاسبية، التدقيق، مطابقة العمليات، مجلس المحاسبة

Abstract :

The public accountant is considered one of the key actors in the state's financial system, as they are entrusted with executing financial and accounting operations in accordance with applicable laws and regulations. Their core duties include revenue collection, expenditure disbursement, bookkeeping, financial document preservation, and ensuring the legality of financial operations. The public accountant also bears **personal and financial liability** for any deficiency or irregularity in the funds or documents under their management. Their responsibility extends to auditing accounting documents, verifying the validity of orders issued by the authorizing officer, and ensuring the conformity of financial operations with accounting standards. Their work is subject to both internal and external oversight by competent bodies, most notably the Court of Auditors.