

الفصل الرابع

أعوان المحاسبة العمومية

الأهداف التعليمية للفصل

- 1 التعرف على الأمرين بالصرف وأنواعهم، مهامهم ومسؤولياتهم.
- 2 التعرف على المحاسبين العموميين وآليات إعتمادهم، تصنيفاتهم ومسؤولياتهم
- 3 إبراز مفهوم المراقبين الماليين وإجراءات المراقبة ومنح التأشيرة.
- 4 إبراز مفهوم وكلاء الصرف والتميز بين وكالة الإيرادات والنفقات.

تمارس المؤسسات العمومية وظائفها عن طريق مجموعة من الموظفين المسؤولين عن تسيير ميزانياتها، يطلق عليهم في الغالب أعوان المحاسبة العمومية، وهو ما سيتم التطرق إليهم في هذا المبحث، حيث تناول المبحث الأول كل ما يخص الأمر بالصرف باعتباره الشخص الأول المسؤول عن تسيير هاته المؤسسات، في حين تناول المبحث الثاني المحاسبون العموميون، وجاء المبحث الثالث للتعرف فيه على المراقب المالي ووكلاء الصرف.

المبحث الأول: الأمرين بالصرف Les ordonnateurs

المطلب الأول مفهوم الأمرين بالصرف واعتمادهم

أولاً: مفهوم الأمر الصرف

يعتبر أمراً بالصرف عمومي كل شخص له صفة باسم الدولة أو المجموعة المحلية أو هيئة عمومية في إبرام تصرف وتثبيت وتصفية الديون أو الأمر بتغطية دين أو تسديده.

وتنص المادة 23 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية على أنه: "يعتبر أمراً بالصرف كل شخص مؤهل قانوناً بتنفيذ عمليات الميزانية المتعلقة بإجراءات الإثبات والتصفية وإصدار سند الأمر بالتحصيل من جانب الإيرادات، والقيام بإجراءات الإلتزام والتصفية والأمر بالصرف أو تحرير حوالات الدفع من جانب النفقات، ويخول التعيين أو الانتخاب لوظيفة لها من بين الصلاحيات تحقيق العمليات المشار إليها أعلاه، صفة الأمر الصرف قانوناً، وتزول هذه الصفة مع انتهاء هذه الوظيفة".

فالأمر بالصرف لا ينتمي إلى إدارة مالية مختصة لكونه يمتلك صفة مسير إداري، مكلف بإدارة وتسيير مرفق عام، وصلاحياته المالية ما هي إلا مكملة لنشاطه الإداري.

وعليه فإن الأمر بالصرف هو موظف، يتصرف باسم الدولة أو الجماعات المحلية أو المرافق العامة ذات الطابع الإداري، يختص بتسيير وإدارة مرفق عام، إلى جانب الاختصاص الإداري للأمر بالصرف، يمتاز باختصاص مالي في مجال المحاسبة العمومية، حيث يقوم بتحرير أوامر صرف النفقات وأوامر تحصيل الإيرادات والتي تمثل السند القانوني الذي بواسطته يقوم المحاسب العمومي بتنفيذ العمليات المالية المرخصة في الميزانية.

ويجدر الذكر أن الأمر بالصرف هو العون المؤهل قانوناً بتحديد مجال استعمال الأموال العمومية سواء من حيث طرق التعاقد مع المتعاملين الاقتصاديين، السعر، الكمية، أو نوع السلع والخدمات التي يريد اقتناؤها، وذلك في حدود الإعتمادات المرخصة في الميزانية، وفي ظل احترام وتطبيق القوانين والتنظيمات المعمول بها، وهو ما يعرف بمجال الملاءمة في الأموال العمومية والذي يختص به الأمر بالصرف دون غيره.¹

¹ شلال زهير، نظام المحاسبة العمومية الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة وأفاق إصلاحه، مرجع سابق، ص 14.

ثانياً: إعتدال الأمر بالصرف لدى المحاسب العمومي:

جاءت فكرة إعتدال الأمر بالصرف لدى المحاسب العمومي في قانون المحاسبة العمومية 90-21 في المادة 24 منه، حيث نصت على " أنه يجب إعتدال الأمرين بالصرف لدى المحاسبين العموميين المكلفين بالإيرادات والنفقات الذين يأمرهم بتنفيذها، وتحدد كميّات الإعتدال عن طريق التنظيم"، حيث جاءت طريقة الإعتدال عن طريق التنظيم بإشعار المحاسب العمومي بوثيقة التعيين الإداري للأمر بالصرف أو محضر إنتخاب الأمر بالصرف الجديد، ومحضر التنصيب وتسليم نموذج إمتضاء الأمر بالصرف إلى المحاسب العمومي.

إذا كان هناك تفويض من الأمر بالصرف إلى موظف أو نائب مكلف بتنفيذ العمليات المالية، يجب إحضار نموذج إمتضاء خاص بالشخص المستفيد (الأمر بالصرف المفوض).

وطريقة تسليم هذه النماذج بالإمتضاء تخضع لإجراءات معينة، وهي أن ينتقل بالأمر بالصرف إلى مكتب المحاسب العمومي، وأن يوقع على سجل خاص بالاعتمادات (يصادق المحاسب العمومي على هذا الإمتضاء)، أما الإعتدال يبدأ من تاريخ التوقيع على هذا السجل الخاص، وينتهي بانتقال الأمرين بالصرف، أو المستفيد من التفويض أو انتهاء مهامهم.¹

المطلب الثاني: أصناف الأمرين بالصرف

إن الأمرين بالصرف، يكونون إما رئيسيين (ابتدائيين) أو ثانويين، كما يمكن أن نجد تصنيفات أخرى

أولاً: الأمرين بالصرف الرئيسيين أو الابتدائيين: **L'ordonnateur principal ou primaire**

هم الذين يصدرون الأوامر بالدفع لفائدة الدائنين، وكذلك أوامر الإيرادات ضد المدينين، وكذلك أوامر الاعتمادات لصالح الأمرين بالصرف الثانويين، والمتمثلين في المسؤولين المتواجدين على هرم السلطة والذين تم منحهم بطريقة مباشرة التراخيص الموازية، والمكلفين باتخاذ القرارات المتعلقة بإيرادات ونفقات الموازية.²

ولقد نصت المادة 26 من القانون 90-21 على الصفات التي يمكن أن يتواجد عليها الأمرين بالصرف الرئيسيين مع مراعاة أحكام المادة 23، وهم:

- المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي للمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة؛
- الوزراء؛
- الولاية عندما يتصرفون لحساب الولاية؛
- رؤساء المجالس الشعبية البلدية الذين يتصرفون لحساب البلديات؛
- المسؤولون المعينون قانوناً على المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري؛
- المسؤولون المعينون قانوناً على مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة؛

¹ أحمد بوجلال، مرجع سابق، ص 20.

² الصادق الأسود، مرجع سابق، ص 20.

- المسؤولون على الوظائف المحددة في الفقرة 2 من المادة 23 من القانون 90-21 (الاثبات والتصفية بالنسبة للإيرادات والالتزام والتصفية والأمر بالدفع بالنسبة للنفقات ، المواد 16-17-19-20-21).

ثانيا: الآمرون بالصرف الثانويون: L'ordonnateur secondaire

وهم مشار إليهم في المادة 27 من القانون 21/90 التي عدلت بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 1992 في مادته 73، وهي تعرف الأمر بالصرف الثانوي حسب درجة المسؤولية، ومفاد نصها أن الأمر بالصرف الثانوي هو الشخص المسئول على تنفيذ العمليات المالية بالنسبة لميزانية التسيير بصفته رئيس مصلحة إدارية غير ممرضة déconcentrés وله صلاحيات بإمكانية ممرضة، وكذلك تنفيذ العمليات المنصوص عليها في المادة 23 من القانون 90-21، كما أن المصالح المعنوية التي يشرف عليها الأمر بالصرف الثانوي ليس لها صفة الشخصية المعنوية ولا الاستقلال المالي.

فالأمر بالصرف الثانوي هو الذي تفوض له الاعتمادات من قبل الأمر بالصرف الرئيسي مثل رئيس مصلحة غير ممرضة لوزارة أو رئيس بعثة دبلوماسية أو قنصلية في الخارج أو عميد كلية... الخ.¹

وفي هذا الصدد نذكر التفرقة بين الأمرين بالصرف الرئيسيين و الأمرين بالصرف الثانويين الواردة في قانون المحاسبة العمومية فبعد إن حددت المادة 26 من هذا القانون الأمرين بالصرف الأساسيين أو الرئيسيين على سبيل الحصر تطرقت المادة 27 منه إلى الأمرين بالصرف الثانويين " بصفتهم رؤساء المصالح غير الممرضة "

أما المرسوم التنفيذي رقم 91-313 فقد استند إلى معيار شكلي بحث للتفرقة بين الأمرين بالصرف الثانويين و الأمرين بالصرف و الرئيسيين حيث تنص المادة 07 منه على ان الأمرين بالصرف الابتدائيين أو الرئيسيين هم الذين يصدرون أوامر بالدفع لفائدة الدائنين و أوامر الإيرادات ضد المدينين وأوامر تفويض الاعتمادات لفائدة الأمرين بالصرف الثانويين ، وتنص المادة 08 منه على إن الأمرين بالصرف الثانويين هم الذين يصدرون حوالات الدفع لفائدة الدائنين في حدود الاعتمادات المفوضة و أوامر الإيرادات ضد المدينين .

بالنسبة للأمر بالصرف الثانوي و الابتدائي فان مسؤوليتهم تبقى ثابتة في إنجاز العمليات المالية ولكن يبقى مطالباً باحترام الأوامر التي تأتيه من طرف السلطة المركزية ، وفي حالة تناقض الأوامر الإدارية و الاعتمادات الموضوعة تحت تصرفه يجب عليه أن يمتنع عن تنفيذ العمليات التي قد لا تحترم قانون المحاسبة العمومية ، لان الأمر بالصرف

¹ أحمد بوجلال، مرجع سابق، ص 18.

الثانوي (أو الابتدائي) بنفس القواعد المعمول بها من طرف الأمر بالصرف الرئيسي سيكون مسئولاً شخصياً ومالياً عن الأموال التي ينفقها.

ثالثاً: الأمر بالصرف الوحيد L'ordonnateur unique

إن من ضمن مميزات نظام المحاسبة العمومية المطبق في الجزائر بعد استقلالها تأسيس فئة خاصة من الامرين بالصرف سميت بالامر بالصرف الوحيد (او الاحادي).

إذ انه بموجب احكام المرسوم رقم 73-135 المؤرخ في 09 اوت 1973 و المتضمن عدم تركيز اعتمادات الدولة و الخاصة بالتجهيز و الاستثمار لصالح الولايات و المرسوم رقم 73-138 المؤرخ في 09 اوت 1973 والمحدد لشروط تسيير اعتمادات التسيير المخصصة للمجالس التنفيذية للولايات.

أوكلت صلاحيات تسيير هذه الاعتمادات إلى الوالي بصفته أمراً بالصرف وحيداً ، فهناك عمليات ذات طابع وطني ولكن بحكم طابعها الجغرافي يستحسن تسجيلها باسم شخص محلي كفاء لتسييرها ، وعادة ما يكون الوالي الذي يعتبر في هذه الحالة الأمر بالصرف الوحيد.

بالنسبة لعمليات التجهيز اللامركزية و المسجلة باسم الوالي في نطاق عمليات تجهيز القطاعات اللامركزية وهو الأمر بالصرف الوحيد لأنه يمثل جميع السلطات المركزية والقطاعات الوزارية.¹

إن الأمر بالصرف الأحادي وفي إطار إنجاز ما سبق، لا يعتبر بأي حال من الأحوال أمراً بالصرف رئيسياً، لأنه ليس في حالة تصرف في الميزانية المخصصة له أصلاً، والاعتمادات المالية المتواجدة لديه، والتي يقوم بتنفيذها ما هي إلا مخصصات مالية محددة في إطار البرنامج السنوي لميزانية التجهيز للدولة.

كما أنه لا يعتبر، وفي نفس الإطار أمراً بالصرف ثانوياً، لأن الاعتمادات الممنوحة له في هذا المجال، لم تمنح له عن طريق "أمر بتفويض اعتمادات"، ولكن عن طريق تخصيصات عند بداية السنة المالية، تدخل في إطار إنجاز البرنامج السنوي للتجهيز.²

¹ أحمد بوجلال، مرجع سابق، ص 19.

² الأسود الصادق، مرجع سابق، ص 23.

رابعا: الأمر بالصرف بالتفويض L'ordonnateur par délégation

يعطي قانون 90-21 لكل أمر بالصرف الحق أن يفوض صلاحياته المحاسبية في حدود اختصاصاته، وتحت مسؤولياته في إعطاء تفويض بالإمضاء إلى موظفين دائمين (مرسمين) يكونون تحت سلطته المباشرة وفق ما تنص عليه المادة 29، ومنه الشروط الخاصة بتفويض الصلاحيات¹:

- أن يكون المفوض أمرا بالصرف (رئيسي - ثانوي - وحيد)؛
- أن يكون التفويض في حدود اختصاص الأمر بالصرف؛
- أن يكون تفويض الإمضاء لصالح موظف مرسم، وهذا التفويض شخصي يزول بمجرد انتهاء مهام احد طرفيه؛
- أن يكون الموظف موضوعا تحت السلطة الإدارية المباشرة للأمر بالصرف؛
- الأمر بالصرف المفوض لصالحه ينفذ العمليات المالية ولكن تبقى المسؤولية تابعة للأمر بالصرف الأصلي (سواء كان الأمر بالصرف رئيسي أو ثانوي أو وحيد)، وتنتهي مهام الأمر بالصرف بالتفويض بنهاية وظيفة الأمر بالصرف الأصلي أو الموظف، مع الإشارة إلى أن هذا التفويض يمكن سحبه وفق نفس الإجراءات المتخذ بها.

خامسا: الأمر بالصرف المستخلف:

الأمر بالصرف المستخلف هو الذي يتم تعيينه قانونا في حالة وجود مانع قانوني أو غياب للأمر بالصرف الرئيسي أو الثانوي أو الأحادي، مع وجوب إشعار كل من المراقب المالي والمحاسب العمومي المعنيين، وفق ما تنص عليه المادة 28 من قانون 90-21.²

المطلب الثالث: مهام ومسؤوليات الأمرين بالصرف

أولا: مهام الأمر بالصرف

تعتبر وظيفة الأمر بالصرف وظيفة أساسية إدارية، بحيث يختص بتسيير وإدارة المرافق العامة، وأما المهام المالية فتتمثل النتيجة المباشرة لنشاطه الإداري، ويمكن تقسيم إختصاص الأمر بالصرف كما يلي:³

1- من جانب النفقات: حيث يختص الأمر بالصرف ب:

- إجراءات الإلتزام

¹ المادة 29 من القانون 90-21.

² الأسود الصادق، مرجع سابق، ص 23.

³ شلال زهير/ نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة وأفاق إصلاحه، مرجع سابق، ص 16-17، بتصرف.

- إجراءات التصفية

- تحرير سند الأمر بالصرف أو حوالات الدفع

ويجدر الذكر أن الأمر بالصرف هو الذي يختص دون غيره في مجال ملائمة النفقات العمومية، أي هو الذي يقوم بإجراءات إثبات إنشاء الدين، ويحدد مجال صرف واستعمال الأموال العمومية في ظل إحترام الميزانية والقوانين والأنظمة المعمول بها.

2- من جانب الإيرادات: يختص الأمر بالصرف بالعمليات التالية:

- إجراءات إثبات حقوق تحصيل الإيرادات للمدينين.

- إجراءات التصفية

- تحرير سند أمر تحصيل الإيرادات.

3- مسك المحاسبة الإدارية: يقوم الأمر بالصرف بمسك محاسبة إدارية للإيرادات والنفقات التي يقوم بها خلال السنة

المالية، بحيث يتضمن الحساب الإداري للأمر بالصرف مايلي:

1.3 محاسبة الإيرادات: والتي تسجل مجمل الإيرادات المستحقة للدولة، ومبلغ مجمل أوامر تحصيل الإيرادات والتخفيضات أو الإلغاءات، وقيمة مجمل التحصيلات التي يتم تحقيقها.

2.3 محاسبة الإلتزامات: تهدف هذه المحاسبة إلى معرفة المبالغ التي تم الإلتزام بدفعها بالنسبة لاعتمادات الدفع المرخص بها، إلى جانب بيان مبلغ الأرصدة المتاحة، حيث لا يستطيع الأمر بالصرف أن يقوم بالإلتزام بالدفع إلا في حدود الإعتمادات المتاحة، وبالتالي تسمح هذه المحاسبة بمعرفة:

- مبلغ الإعتمادات المفتوحة أو المفوضة حسب أبواب وبنود ميزانية التسيير.

- مبلغ تفويضات الإعتمادات الممنوحة للآمرين بالصرف الثانويين.

- مبلغ الإلتزامات بالدفع التي تم القيام بها.

- المبلغ الإجمالي لاعتمادات أذونات البرامج المرخصة والتي تنجز عن طريق البرامج المأذون بها بالنسبة لنفقات التجهيز.

- مبلغ الأرصدة المتاحة.

3.3 محاسبة أوامر الصرف: تعرض هذه المحاسبة مبلغ حوالات الدفع التي قام بها الأمر بالصرف بإصدارها، ومبلغ الإعتمادات المتاحة، بحيث تكون أوامر الصرف التي يصدرها الأمر في حدود الإعتمادات المفتوحة لكي تكون قابلة للدفع من طرف المحاسب العمومي.

وبواسطة معطيات هذه المحاسبة يستطيع الأمر بالصرف إعداد الوضعية المالية الشهرية والحساب الإداري السنوي الذي يقدمه لمجل المحاسبة للفحص والتدقيق.

كما يمكن إبراز مهام أخرى إجمالاً يقوم بها الأمر بالصرف في النقاط الآتية:

➤ إعداد الميزانية التقديرية و عرضها على مجلس إدارة المؤسسة ثم تقديمها إلى السلطات المعنية (وزارة المالية او الوزارة الوصية) مع تبرير المبالغ المقدرة .

➤ متابعة الميزانية المصادق عليها مع احترام المبالغ المعتمدة و ذلك عند القيام بعملية الالتزام والتصفية والأمر بالدفع (فيما يخص النفقات) إما فيما يخص الإيرادات فيجب إتباع جميع الإجراءات الإدارية اللازمة من إثبات و تصفية حتى تسمح للمحاسب العمومي بتحصيل الإيرادات المسجلة في الميزانية .

➤ هو الشخص الوحيد في المؤسسة الذي يخول له القانون بإصدار سندات التحصيل وقبول الهبات .

➤ مطالب بتقديم الوضعية المتعلقة بعملية الالتزام والأمر بالصرف و ذلك كل 3 أشهر إلى الوزارة الوصية مع احترام المدة المحددة.

➤ مطالب بتقديم الحساب الإداري و المتعلق بالسنة المالية إلى كل من الوزارة و مجلس المحاسبة في الآجال المحددة ثانياً:

مسؤولية الأمر بالصرف

يعتبر الأمر بالصرف مسؤول مدنيا وجزائيا على العمليات اللاشعرية التي يقوم بها وعلى الأخطاء التي يرتكبها في تسيير المرافق العمومية، فهو مسؤول على كل المخالفات الصريحة للقوانين والتنظيمات المعمول بها، والتي يتم إثباتها بعد التحقيق والتدقيق من طرف هيئات المراقبة من أجل دراسة طبيعة مسؤولية الأمر بالصرف، وتبرز أهم مسؤوليات الأمر بالصرف في النقاط الآتية:¹

¹ ينظر إلى:

- شلال زهير/ نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة وأفاق إصلاحه، مرجع سابق، ص ص18-19، بتصرف.
- منصورى الزين، مرجع سابق، ص16.

1- **المسؤولية السياسية:** مسؤولية خاصة بالأميرين بالصرف الرئيسيين لاسيما الوزراء، حيث تخصص لهم إتمادات مالية من أجل تنفيذ برنامج الحكومة، وهم مسؤولون أمام الحكومة والمجلس الشعبي الوطني على مدى تحقيق الأهداف المسطرة، والرشادة في استعمال الأموال العمومية، وتنفيذ الميزانية وبرامج التجهيز للدولة.

2- **المسؤولية الجزائية:** عن طريق فحص وتدقيق الحساب الإداري للآمر بالصرف من طرف مجلس المحاسبة، وفي حالة إثبات وجود مخالفات صريحة للقوانين والتنظيمات المعمول بها، ذات طابع جزائي وفقا للقانون الجنائي يستطيع مجلس المحاسبة إرسال الملف إلى وكيل الجمهورية، للقيام بإجراءات المتابعة الجزائية للآمر بالصرف المعني بالأمر بعد إعلام وزير العدالة.

3- **المسؤولية المدنية:** إذا ارتكب الأمر بالصرف خطأ شخصيا أثناء إنجاز مهامه الإدارية والمالية، يكون هذا الأخير مسؤولا شخصيا عن تعويض الضرر الذي يسببه للأفراد المتضررين وللخزينة العمومية.

4- **المسؤولية أمام مجلس المحاسبة:** تحدد المادة 88 من الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة خمسة عشر (15) مخالفة في مجال قواعد الميزانية والمالية، وإذا تم إثبات إحدى هذه المخالفات عند التحقيق في الحساب الإداري للآمر بالصرف، تختص هذه الغرفة بأخذ مسؤولية ومحكمة الأمر بالصرف المعني بالأمر.

5- **المسؤولية المالية:** في حالة الأخذ بمسؤولية الأمر بالصرف وإثبات مخالفة صريحة لقواعد الميزانية والقوانين والأنظمة المعمول بها والتي ألحقت ضررا بالخزينة العمومية، يكون الأمر بالصرف مسؤولا شخصيا على تعويض الضرر من أمواله الشخصية دون أن يخل بالمتابعات القضائية أو سقوط حق المتضررين، الذي يمكن لهم متابعة الأمر بالصرف شخصيا أمام القضاء.

المبحث الثاني: المحاسبون العموميون

المطلب الأول: تعريف المحاسب العمومي والتزاماته

أولا: تعريف المحاسب العمومي Les comptes publiques

يقصد بالمحاسب العمومي في أغلب تشريعات الدول للعون الذي يتداول الأموال العامة وفقا للنصوص والقوانين المعمول بها، وهي وظيفة شهدت تطورا ملحوظا في القانون الفرنسي، حيث كان مجرد موظف تنفيذي بسيط نظرا لعدم تقريره للنفقات والإيرادات، القرار متخذ من قبل السلطة المختصة وما عليه إلا التنفيذ، ثم أضحي بفضل اختصاصاته المالية أحد الموظفين الأكثر نفوذا في الإدارة الفرنسية، من خلال قيامه بالتحقق من صحة عملية

الإنتفاق قبل إجراء الدفع، وفي حالة اكتشاف الخطأ يرفض الدفع¹، وهذا ما يظهر جليا من خلال التعريف المقدم في مضمون القانون الفرنسي أين عرف المحاسب العمومي في نص المادة 11 من المرسوم المؤرخ في 29 ديسمبر 1962²

من خلال تعداد الصلاحيات المخولة له، التي تقوم على مجموعة من العناصر الأساسية المتمثلة في:³

- 1) احتكار المحاسبون في مجال معالجة الأموال العامة من حيث الإيرادات، النفقات والحفظ.
- 2) وضعيتهم المدعومة من الإجراءات والطبيعة الملزمة والضرورية لتأسيس عمل المحاسبة .
- 3) دورهم في مسك المحاسبة وحفظ الوثائق المثبتة لها.

ويعرف الفقيه الفرنسي جاك مانبي **Jacque Magnet** المحاسب العمومي: بأنه الموظف أو العون العمومي المرخص له قانونا للتصرف في الأموال العمومية أو الأموال الخاصة المنظمة⁴ على غرار المشرع الفرنسي فقد جاء تعريف المشرع الجزائري للمحاسب العمومي في المادة 33 من القانون المتعلق بالمحاسبة العمومية السالف الذكر وذلك بتعداد الاختصاصات المخولة له كما يلي: " يعد محاسبا عموميا كل شخص يعين للقيام بالعمليات التالية:⁵

- 1) ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها وحفظها
- 2) تداول الأموال والسندات والقيم و الممتلكات والعائدات و المواد؛
- 3) تحصيل الإيرادات ودفع النفقات؛
- 4) حركة حسابات الموجودات".

بالرجوع إلى القانون سالف الذكر وفي مادته 34 حيث جاءت كما يلي: " يتم تعيين المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية ويخضعون أساسا لسلطته"⁶ للإشارة فقط فإن:

-التعيين (Nomination) خاص بالموظفين التابعين لوزارة المالية .

-أما الاعتماد (Agreement) فهو خاص بالمحاسبين الخارجيين عن وزارة المالية⁷

¹ حرفوش ليلة و افوراح فروجة، دور المحاسب العمومي والمفتشية العامة للمالية في الرقابة على مالية الجماعات الإقليمية، مذكرة ماستر،

كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم القانون العام، جامعة بجاية، 2016، ص 08.

² مشتة بومدين، بشيري سيف الدين، مرجع سابق، ص 08، نقلا عن:

Décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique, version consolidée au 31 mai 2016, consulter le : 31 mai 2016.

³ حرفوش ليلة و افوراح فروجة، مرجع سابق، ص 8.

⁴ محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، ط.2، 2003، ص 41.

⁵ قانون رقم 90-21 مؤرخ في 15 أوت 1990.

⁶ نفس المرجع

⁷ منصورى الزين، مرجع سابق، ص 43.

من خلال استقراء هذه المادة يتضح أن تعيين المحاسب العمومي على المستوى المحلي يتم وفقا للتعيين المباشر من طرف الوزير المكلف بالمالية، بناء على اختياره هو دون حاجة لاقتراح من جهة إدارية أخرى وهذا ما يجعلنا إلى أحكام المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 331/11 المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم من الوزير المكلف بالمالية وهم¹:

- العون المحاسب المركزي للخزينة؛

- أمين الخزينة المركزي؛

- أمين الخزينة الرئيسي؛

- أمناء الخزينة في الولايات؛

- أمناء الخزينة في البلديات؛

- أمناء الخزينة في المراكز الاستشفائية الجامعية والمؤسسات العمومية الاستشفائية المؤسسات العمومية للصحة الجوارية؛

- قابضو الضرائب؛

- قابضو أملاك الدولة؛

- قابضو الجمارك؛

- محافظو الرهون.

على العكس من الأمرين بالصرف الذين تعتبر اختصاصاتهم المالية ملحقة أو مكملة لوظائفهم الإدارية فإن المحاسبين العموميين يمارسون صلاحيات أصلية حيث أن دورهم ومهامهم تكمن في تنفيذ الميزانيات ومختلف العمليات.

ثانيا: التزامات المحاسب العمومي

يخضع المحاسبون العموميون إلى الالتزامات المقررة في القانون الأساسي العام للتوظيف العمومي وفي القانون الأساسي الخاص بسلكهم وإضافة إلى ذلك فهم يخضعون إلى²:

1) **التنصيب و تسليم المهام** : من أجل ضمان عملية تنصيب المحاسب العمومي يجب أن تكون بحوزة هذا الأخير

الوثائق التالية :

- قرار التعيين أو الاعتماد الصادر عن وزير المالية؛

- شهادة تأدية اليمين الصادرة من المحكمة المختصة إقليميا؛

¹ مرسوم تنفيذي رقم 331/11 المؤرخ في 19 سبتمبر 2011، يعدل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 311/91 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 والمتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم، الجريدة الرسمية، العدد 52، الصادر بتاريخ 21 سبتمبر 2011، ص 27.

² الأسود الصادق، مرجع سابق، ص 14.

- عقد التأمين، إذ يتعين على المحاسب العمومي أن يقوم باكتتاب تأمين يخصه شخصيا ويضمن المخاطر المتعلقة بمسؤوليته والمرتبطة بالمهام الموكلة له، إذ يغطي هذا التأمين مسؤولية المحاسبين المالية، سواء ما يتعلق منها بفعالهم شخصيا أو بفعل الغير، ويتحقق هذا التأمين إما بعقد تأمين فردي يكتتب لدى هيئة تأمين، أو بالانضمام إلى جمعية تعاضدية المحاسبين العموميين.

ويمكن التمييز بين ثلاث حالات للتصويب:¹

1.1 في حالة المؤسسة الجديدة: وهنا يعتبر المحاسب العمومي الأول بالنسبة لها، وبالتالي يتم تنصيبه في مهامه الجديدة من قبل مدير أو رئيس المؤسسة، بعد إطلاع هذا الأخير على قرار التعيين أو الاعتماد، وشهادة تأدية اليمين وكذلك عقد التأمين، ويتم بالمناسبة التوقيع على محضر التصويب من قبل كل من رئيس أو مدير المؤسسة وكذلك المحاسب العمومي المعني.

1.1 في حالة إقالة أو استقالة المحاسب العمومي واستخلافه بآخر: في هذه الحالة فإن الأمر يتعلق بعملية تسليم واستلام المهام، ومن أجل ضمان تحديد مسؤولية المحاسبين (السابق والجديد) مستقبلا، يتم تحديد لجنة يتكون أعضاؤها من مدير المؤسسة أو ممثلا عنه، وممثلا عن وزارة المالية وممثلا عن الوزارة الوصية.

وتتمثل مهمة هذه اللجنة أساسا في حضور مراسيم تسليم واستلام المهام بين المحاسبين العموميين المعنيين، وتنطلق العملية بإحضار الدفاتر المحاسبية الرئيسية للمؤسسة والتي كانت ممسوكة من قبل المحاسب العمومي السابق والاطلاع عليها والتأكد من شرعيتها وصحتها (مرقمة وممضاة وغير متلفة، وأن العمليات المحاسبية المسجلة عليها مرتبة ومنظمة)، وبعد ذلك تتم عملية توقيفها (إقفالها)، وذلك بوضع خط بارز مباشرة بعد آخر عملية محاسبية قام بتسجيلها المحاسب العمومي السابق، ثم يوقع كل عضو من أعضاء اللجنة إضافة إلى المحاسبين العموميين المعنيين عند هذا الخط، وبعد ذلك تتم عملية تحرير محضر تسليم المهام والذي يجب أن يتضمن:

- تفاصيل الوضعية المالية لمختلف الحسابات وأرصدها والمستخلصة من الدفاتر الرئيسية السالفة الذكر؛
- المبلغ الإجمالي لديون المؤسسة (تفاصيل هذه الديون تسجل على قائمة منفصلة وترفق بهذا المحضر)؛
- المبلغ الإجمالي لمديونية المؤسسة (تفاصيل هذه المديونية تسجل على قائمة منفصلة وترفق بهذا المحضر)؛
- رصيد حساب الخزينة (جدول تسوية حساب الخزينة يرفق بهذا المحضر)؛
- رصيد الحساب البريدي (جدول تسوية الحساب البريدي يرفق بهذا المحضر)؛

¹الأسود الصادق، مرجع سابق، ص15.

- تفاصيل السبولة النقدية التي سلمها المأاسب العمومي السابق إلى المأاسب العمومي الجديد بمأور أعران اللأنة؛
- كما يمكن أن يتضمن هذا المأزر مأفظات أعران اللأنة وكذلك المأاسب العمومي الجديد؛

وأأيرا يوقع المأزر من قبل أعران اللأنة إضافة إلى المأاسبين العموميين المعنيين، ليأخذ كل واحد منهم نسخة منه بتوقيعات أصلية (تسأب نسخ من المأزر ثم توقع)، وبذلك تكون عملية تسليم المأام من المأاسب العمومي السابق إلى المأاسب العمومي الجديد قد تمت، أما عملية تنصيب هذا الأخير في منصبه الجديد فتكون مباشرة بعد عملية استلام المأام، وذلك بتوقيع رئيس أو مدير المؤسسة وكذلك المأاسب العمومي الجديد على مأزر التنصيب.

3.1 في حالة وفاة المأاسب العمومي: مباشرة بعد الوفاة يقوم رئيس أو مدير المؤسسة بإشعار الوزارة الوصية، والتي بدورها تقوم بإشعار وزارة المالية، فتقوم هذه الأخيرة بأأخذ كل التدابير اللازمة لإثبات شأور المنصب، وتشكيل لأنة تكلف بمعاينة الوضية المالية للمؤسسة عند الوفاة، وتعيين مأاسب عمومي مؤقت لتسيير الشؤون المأاسبية للمؤسسة إذا اقتضت الضرورة ذلك، وتبدأ اللأنة المكلفة بمعاينة الوضية المالية للمؤسسة والمشكلة أصلا من أأراء ومأخصين في المأاسبة العمومية، مهمتها في المؤسسة الإطلاع على الدفاتر المأاسبية للمأاسب العمومي المتوفي، ومعاينة وضيعيتها والتأكد من صحة التسجيلات المأاسبية المقيدة عليها، وخاصة الأخيرة منها، لتفادي استغلال هذه الدفاتر لتسجيل عمليات مالية أر شرعية بعد وفاة المأاسب العمومي.

تقوم اللأنة بعدها بتحديد الوضية المأاسبية الحقيقية لأرصدة المأسابات الجارية للمؤسسة، والتأكد أساسا من صحة وشرعية عمليات السأب والتأويل التي تمت مباشرة بعد الوفاة، وذلك بأرض الكشف الفوري عن كل حالة أأألاس مأأملة.

وإضافة إلى ماسبق ذكره، تقوم اللأنة بالإشراف على عملية فآح الصندوق المصفا للمؤسسة/ من قبل المأخصين في هذا المأال، وأأير مأزر أأاص بمأأويات الصندوق، ليتم بعدها إعداد مأزر معاينة الوضية المالية للمؤسسة عند الوفاة يشبه إلى أأد بعيد مأزر تسليم واستلام المأام، تسلم نسخة إلى وزارة المالية وإلى المأاسب العمومي الجديد الذي له الأأ في الذي له الأأ في إبدأ وتسجيل كل مأفظ يراه ضروريا لإأفائه من أية مسؤولية مستأبلا.

وأأيرا وبعد تسليم المأام إلى المأاسب العمومي الجديد من قبل اللأنة المشكلة من مدير المؤسسة وممثل وزارة المالية وممثل الوزارة الوصية، يقوم كل من مدير المؤسسة بأرفقة المأاسب العمومي الجديد بالإمضاء على مأزر التنصيب لفتح المأال للمأاسب العمومي الجديد مباشرة مأممه.

2) **تعارض الوظائف:** إن التعارض لا يقتصر فقط على التنافي بين وظائف الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين بل يمتد ليشمل أزواج الأمرين بالصرف الذين لا يجوز لهم بأي حال من الأحوال أن يكونوا محاسبين عموميين مخصصين لديهم .

كما أن هناك بعض الحالات الخاصة لتعارض وظائف المحاسبين العموميين مع غيرها من المهام مثل:

- النص في قانون الانتخابات على عدم قابلية انتخاب محاسبي أموال البلديات أعضاء في المجالس الشعبية البلدية ومحاسبي أموال الولايات أعضاء في المجالس الشعبية الولائية أو في المجلس الشعبي الوطني و ذلك خلال ممارسة مهامهم و لمدة سنة بعد التوقف عن العمل في دائرة الاختصاص حيث يمارسون أو سبق لهم أن مارسوا فيها وظائفهم.

3) **إيداع الحسابات:** المحاسبون ملزمون بعد نهاية كل سنة مالية أو عند انتهاء مهامهم بإيداع حسابات تسييرهم لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة لمراجعتها و لبت في مسؤوليتهم عن التسيير المراقب.

4) **إنهاء المهام :** تنهى مهام المحاسب العمومي ويسحب الاعتماد من المحاسبين المعتمدين من طرف وزير المالية، وفق نفس الإجراءات التي تم بها تعيينهم أو اعتمادهم، أما في حالة ارتكابهم لخطأ جسيم فتتم العملية وفق الشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم المعمول بهما.

المطلب الثاني: أصناف المحاسبين العموميين

تنص المادة 9 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 التي تنص على " يكون المحاسبون العموميون إما رئيسين أو ثانويين ويتصرفون بصفة مخصص أو مفوض¹"

أولاً: التصنيف من حيث المهام

يمكن تصنيف المحاسبين العموميين على حسب المهام المكلفين بها إلى:

1) **المحاسب الرئيسي:** وهو المحاسب المؤهل قانوناً للقيام بعملية القيد المحاسبي النهائي للعمليات المالية للدولة المتعلقة بعمليات النفقات والإيرادات المكلف بها وفقاً لبنود الميزانية العامة للدولة.

¹ مرسوم تنفيذي رقم 313/91 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991، يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمر بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةاتها ومحتواها، الجريدة الرسمية، العدد 43، الصادر بتاريخ 17 سبتمبر 1991.

2) **المحاسب الثانوي:** وهو المحاسب العمومي الذي ينفذ العمليات الخاصة بالإيرادات والنفقات لصالح المحاسب العمومي الرئيسي، وعليه فالمحاسب المفوض يقوم بإرسال العمليات المالية التي قام بها إلى المحاسب المكلف المؤهل قانوناً للقيام بالقيود المحاسبي النهائي لهذه العمليات.

3) **شبه المحاسب Comptable de fait:** وهو كل شخص أو موظف يحوز أو يتداول الأموال والقيم العمومية بدون أن تكون له الصفة القانونية للمحاسب العمومي.

4) **محاسب بدون صندوق Comptable d'ordre:** وهو المحاسب الذي يملك الصفة القانونية للمحاسب العمومي دون أن يقوم بجيازة أو تداول الأموال العمومية، أي محاسب بدون صندوق، بحيث يكسب صفة محاسب عمومي مركزي يقوم بدمج محاسبة المحاسبين العموميين والذي يعرف باسم الوكيل المحاسبي المركزي للخزينة العمومية.

ثانياً: **التصنيف من حيث محاسبة المرافق العمومية**

المحاسب الرئيسي هو المكلف بتنفيذ العمليات المالية التي تجري في إطار المادتين 35 و 36 من القانون 90-21 والتي يتم التطرق إليها في مهام المحاسبين العموميين أما المحاسبون الثانويين فهم الذين يتولى جميع عملياتهم محاسب رئيسي.

1) المحاسبون العموميون الرئيسيون Les comptables publics principales

المحاسبون العموميون الذين يأخذون صفة محاسب عمومي رئيسي فيتمثلون في ¹:

- العون المحاسب المركزي للخزينة؛

- أمين الخزينة المركزي؛

- أمين الخزينة الرئيسي؛

- أمين الخزينة في الولاية؛

- الأعوان المحاسبون للميزانيات الملحقمة.

وسوف نفصل كل نوع من أنواع المحاسبين العموميين الرئيسيين في الآتي:

1.1 العون المحاسب المركزي للخزينة: ويتولى مهمتين أساسيتين:

- تركيز كل الحسابات التي يتكفل بها المحاسبون الرئيسيون الآخرون أي (48 أمين خزينة ولائي وأمين الخزينة المركزي وأمين الخزينة الرئيسي)؛

- متابعة الحساب المفتوح باسم الخزينة العمومية على مستوى البنك المركزي.

2.1 أمين الخزينة المركزي:

¹ المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم 313/91 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991.

هو المسؤول عن تنفيذ الميزانية على المستوى المركزي، خاصة ميزانية الوزارات، فله مهمة إنجاز عمليات الدفع الخاصة بنفقات التسيير وكذا ميزانيات التجهيز.

3.1 أمين الخزينة الرئيسي:

يتكفل بعمليات الخزينة، ولا يهتم بعمليات الميزانية، وإذا كان في الواقع يتكفل بها بصفة مباشرة عند تغطية المديونية، كما يتكفل بمعاشات المجاهدين لأنها تعتبر شبه ديون على عاتق الدولة.¹

4.1 أمين الخزينة الولائي:

هو محاسب رئيسي منصب من طرف وزير المالية على رأس خزينة كل ولاية، والمكلف بتنفيذ عمليات الإيرادات والنفقات لميزانية الدولة وميزانية الولاية والهيئات العمومية ذات الطابع الإداري الموجودة في إقليم الولاية، ويقوم كذلك بمراقبة صناديق التسيير والإيرادات للأعوان المحاسبين، إضافة إلى إعداد حساب التسيير إلى جانب الإرسال الشهري للوضعية المالية لـ خزينة الولاية إلى العون المحاسب المركزي للـ خزينة.²

و هذا ما أكدته المادة 53 من ذات المرسوم المذكور سابقا التي تنص على "أمين خزينة الولاية هو المحاسب الرئيسي لميزانية الولاية"³

2) المحاسبون العموميون الثانويون⁴ Les comptables publics secondaires

فيتمثلون في:

- قابض أملاك الدولة؛
- قابض الضرائب؛
- قابض الجمارك؛
- محافظو الرهون.

إضافة إلى هاته الأصناف من المحاسبين الثانويين يكون أمين خزينة البلدية محاسبا عموميا على مستوى البلدية وهذا ما أكدته المادة 205 من قانون البلدية رقم 10/11 كما يلي: "يمارس مهام أمين خزينة البلدية محاسب عمومي معين طبقا للتنظيم"

يتولى المحاسبون العموميون الثانويون بجميع عملياتهم محاسب عمومي رئيسي⁵، وعليه فيمكن تعريفه على هذا الأساس أنه الشخص الذي يتولى القيام برقابة و تنفيذ العمليات المالية في وحدة من وحدات الجهة الإدارية التي

¹ أحمد بوجلال، مدى فعالية المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة للدولة، مرجع سابق، ص22.

² بوسته سلوى، المحاسبة العمومية وسبل تطويرها حالة الجزائر 2005-2015، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 3، 2017، ص17.

³ مرسوم تنفيذي رقم 313/91، مرجع سابق.

⁴ المادة 32، المرجع نفسه.

⁵ المادة 11، المرجع نفسه.

يشرف عليها كليا محاسبا رئيسيا، و يتصرف بصفته محاسبا عموميا مساعدا عند قيامه بتلك العمليات المالية لحساب المحاسب العمومي الرئيسي¹.

تجدر الإشارة إلى أن كل شخص يقوم بهذه العمليات دون أن يكون معيننا قانونا، يعتبر محاسبا فعليا أو شبه محاسب وذلك حسب المادة 51 من قانون المحاسبة العمومية السالف الذكر وهذا الأخير يخضع لنفس التزامات ومسؤوليات المحاسب العمومي، كما يخضع لنفس الرقابة ونفس العقوبات المطبقة على المحاسب العمومي².

ثالثا: التصنيف بحسب الوظيفة:

هناك ثلاثة أنواع:

(1) المحاسبون المخصصون **Les Comptables Assignataires**³ :

هم أولئك المعينون لتنفيذ العمليات المالية العمومية بعد مراقبة شرعيتها شخصيا وتحمل المسؤولية عنها، واعتبارا لدورهم الرئيسي في مجال النفقات، فإن المحاسبين المخصصين يسمون أحيانا بمحاسبي الدفع.

(2) المحاسبون الموكلون **Les Comptables Mandataires**⁴ :

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 إقامته⁵، كما أن هناك نفقات أو إيرادات عمومية نظرا لطابعها الاستثنائي أو الاستعجالي لا تنتظر الآجال الطبيعية⁶ للمراحل المحددة قانونا (الإثبات، الالتزام، التصفية، الأمر بالصرف والدفع، التحصيل) لهذا السبب أحدث القانون وكالات لتحصيل الإيرادات ودفع النفقات.

(3) محاسبو الترتيب **Les Comptables d'Ordre**⁷ :

¹ حرفوش ليلة ووافوراح فروجة ، مرجع سابق، ص 13.

² بري دلال، الاستقلال المالي للبلدية، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2013-2014، ص 42.

³ قاوي السعيد، النظام القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر بعد 1989، مذكرة ماجستير قانون عام، كلية الحقوق، جامعة الجزائر1، 2013، ص 68.

⁴ Ali BISSAAD, droit de la comptabilité publique, éditions Houma, Alger, 2004, p 108.

⁵ قاوي السعيد، مرجع سابق، ص 69.

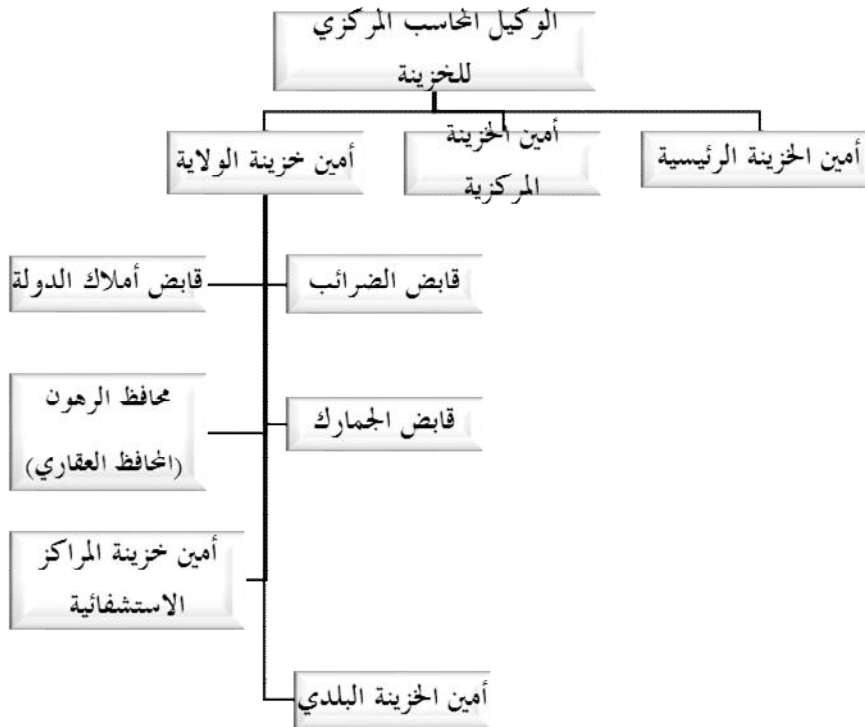
⁶ المادة 02، المرسوم التنفيذي رقم 108/93 مؤرخ في 05 ماي 1993 المحدد لكيفيات إحداث وكالات الإيرادات والنفقات وتنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية، العدد 30، الصادر بتاريخ 09 ماي 1993.

⁷ محمد مسعي، مرجع سابق، ص 47.

المحاسبون الذين يتولون تركيز (أو تجميع) العمليات المنفذة من طرف غيرهم من المحاسبين فيسمون بمحاسبى الترتيب (أو محاسبين مركزين أو مُجمِّعين) ، فمحاسبو الترتيب لا يشاركون في تنفيذ العمليات المكلفين بتجميعها 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، والجدير بالملاحظة أن لو أنهم مخولون لفحص تدويناتهم المحاسبية إذا تطلبت ذلك تدابير مركزية المحاسبة، حيث ينصب هذا الفحص على الصحة المادية للأرقام ومختلف البيانات الواردة في تلك التدوينات، 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 (التي على أساسها يتم إعداد حساب الدولة العام للسنة المالية المحتممة)

ويمكن تلخيص أصناف المحاسبين من خلال شبكة المحاسبين العموميين الموضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم (03): شبكة المحاسبين العموميين



1) المصدر: مشتة بومدين، بشيري سيف الدين، دور المحاسب العمومي في تنفيذ العمليات المالية للدولة - دراسة ميدانية بخزينة برج بوعرييج، مذكرة ماستر، تحت عبد المطلب بيسار، جامعة المسيلة، 2018، ص14.

المطلب الثالث: مهام ومسؤوليات المحاسبين العموميين

أولا: مهام المحاسبين العموميين

قبل القيام بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات يقوم المحاسبين العموميين بعدة مراقبات شرعية لتنفيذ العمليات المالية العمومية الموكلة لهم:

(1) بالنسبة للإيرادات: المادة 35 من القانون 90-21 تنص على أن المحاسب العمومي قبل التكفل بسندات الإيرادات التي يصدرها الأمر بالصرف، أن يتحقق من أن هذا الأخير مرخص له بموجب القوانين والأنظمة بتحصيل الإيرادات، فضلا عن ذلك يجب عليه على الصعيد المادي مراقبة صحة إلغاءات سندات الإيرادات والتسويات وكذا عناصر الخصم التي يتوفر عليها.

وسنذكر ذلك بشيء من التفصيل في المبحث الموالي.

(2) بالنسبة للنفقات: المادة 36 من نفس القانون السالف الذكر تنص على أنه يجب على المحاسب العمومي قبل قبوله دفع أي نفقة أن يتأكد ويتحقق مما يلي:

- مطابقة العملية للقوانين والأنظمة المعمول بها؛
- صفة الأمر بالصرف أو المفوض له؛
- شرعية عمليات تصفية النفقات؛
- توفر الاعتمادات؛
- أن الديون لم تسقط آجالها أن أنها محل معارضة؛
- الطابع الابرائي للدفع؛
- تأشيرات عملية المراقبة التي نصت عليها القوانين والأنظمة المعمول بها؛
- الصحة القانونية للمكسب الابرائي؛

ثانيا: مسؤولية المحاسبين العموميين

يتميز المحاسب العمومي بمسؤولية ذات طابع خاص تتوافق مع طبيعة المهام المكلف بها، رغم أن المشرع قدم له الحماية الكاملة أثناء ممارسة مهامه إذ يعتبر صمام الأمان الأخير قبل صرف المال العام، لهذا السبب وصف مسؤولية المحاسب العمومي بأنها مسؤولية شخصية ومالية، والذي ينتج عنها ضرورة تعويض الضرر الذي لحق بالخزينة العمومية من ماله الخاص في حالة التأكد من ارتكابه لمخالفات صريحة للقوانين والتنظيمات المعمول بها للعمليات التي قام بتنفيذها¹.

حيث "يتعين على المحاسب العمومي أن يغطي بأمواله الخاصة أي عجز مالي في الصندوق وكل نقص حسابي مستحق يتحمله"².

على هذا الأساس، فإن هذه الأخيرة تعتبر مسؤولية موضوعية يتم إقرارها بناء على وقائع وأحداث ملموسة يتم إثباتها بوثائق محاسبية مرتبطة بالمهام المكلف بها، تنتج عن عجز في الصندوق أو التقصير في تحصيل الإيرادات أو

¹ شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات العامة للدولة، ص 111.

² المادة 53، القانون 90-21، مرجع سابق.

دفع نفقة من دون وجه حق ألحقت ضررا بالخزينة العمومية، أو مخالفات يتم إثباتها عند تدقيق حساب التسيير من طرف مجلس المحاسبة بصفته هيئة رقابة مالية لاحقة، لأن المحاسب العمومي يعتبر مسؤول شخصيا وماليا عن العمليات الموكلة له وهذا حسب المادة 38 من القانون المتعلق بالمحاسبة العمومية.

إضافة إلى ذلك يمكن أن تكون المسؤولية تضامنية بين المحاسبين العموميين والموظفين الموضوعيين تحت أوامره¹، ومن أجل تغطية المخاطر المرتبطة بطبيعة مهام ومسؤولية المحاسب العمومي، فإنه مطالب قانونا بتقديم عقد التأمين عن مخاطر مهنة المحاسب العمومي عند تنصيبه على رأس مصلحة عمومية، وذلك وفقا لأحكام المادة رقم 54 من القانون رقم 90-21 والمتعلق بالمحاسبة العمومية والتي تنص على " أنه يتعين على المحاسب العمومي قبل مباشرة وظيفته أن يكتب تأمينا على مسؤوليته المالية."

ونظرا للطبيعة الخاصة لمسؤولية المحاسب العمومي فإنه لا يتم الأخذ بمسؤوليته إلا عن طريق وزير المالية أو مجلس المحاسبة، بواسطة تنفيذ إجراء وضع المحاسب في وضعية مدين تجاه الخزينة العمومية في حساب خاص، وذلك في حالة إدانته بارتكاب مخالفات صريحة للتشريعات المعمول بها من أجل تسديد العجز في الصندوق أو تعويض الضرر الذي ألحق بالخزينة العمومية دون أن يخل ذلك بالمتابعات الجزائية حسب درجة وطبيعة المخالفة المرتكبة²، لكن من أجل التخفيف من ضغط المسؤولية الشخصية والمالية على عاتق المحاسب العمومي الذي ارتكب خطأ مهنيا وثبتت حسن نيته وضع المشرع الجزائري إجراءات من شأنها أن تخفف من مسؤوليته الشخصية والمالية وذلك عن طريق طلب الاستفادة من الإجراءات الموالية³:

1) إجراء الإعفاء من المسؤولية:

طلب المحاسب الموضوع في حالة مدين إعفائه من تسديد المبالغ المستحقة من وزير المالية، الذي يقدر قبول أو رفض الإعفاء الكلي أو الجزئي للمبالغ المستحقة للدفع للخزينة العمومية، وذلك وفقا لأحكام المادة 38 من القانون رقم - 91 21 المؤرخ في 07 أوت 1991 المتعلق بقانون المالية التكميلي لسنة 1991، وفي حالة إثبات القوة القاهرة يرخص القانون لمجلس المحاسبة الإعفاء الجزئي أو الكلي للمحاسب الموضوع في حالة مدين.

2) طلب الإبراء الرجائي:

يستطيع المحاسب العمومي الموضوع في حالة مدين تجاه الخزينة العمومية أن يقدم طلبا ثانيا لوزير المالية لإعفائه من تسديد الدين، وبعد استشارة لجنة المنازعات التي تقوم بالتحري عن الوضعية المالية والمادية الفعلية للمحاسب من أجل تقدير إمكانية أو استحالة الدفع، بناء على ذلك يقرر وزير المالية الإعفاء الكلي أو الجزئي للمبالغ المستحقة الدفع للخزينة العمومية.

¹ المادة 40، القانون 90-21، مرجع سابق.

² شلال زهير، مرجع سابق، ص 112.

³ المرجع نفسه، ص 113..

المبحث الثالث: المراقب المالي ووكيل الصرف

المطلب الأول: مفهوم المراقب المالي *contrôle financière* :

هو موظف ينتمي إلى وزارة المالية مؤهل قانونا لممارسة مهمة التأشير على مشروع الالتزام الذي يجره الأمر بالصرف، وله صلاحية رفض بعض العمليات المخالفة للقانون، كما يمكن للمراقب المالي أن يعطي إرشادات ونصائح للأمر بالصرف فهو بمثابة مستشاره المالي .

إن المراقب المالي يخضع مباشرة لسلطة وزير المالية، إذ لا توجد علاقة رئاسية تربط بين المحاسب العمومي، الأمر بالصرف والمراقب المالي، حيث لا يخضع كل واحد منهم لسلطة الآخر، وبالتالي كل عون من أعوان المحاسبة العمومية مسؤولا شخصيا عن العمليات التي قام بتنفيذها.¹

إن منصب المراقب المالي يقتصر على الموظفين الذين سبق لهم العمل بإدارة الميزانية دون سواها كشرط أساسي بالنسبة للمتشحين لتولي منصب المراقب المالي، وعلى التفصيل تورد المادة 11 من المرسوم 11-381 المؤرخ في 21 نوفمبر 2011 والمتعلق بمصالح المراقبة المالية أصنافا من المترشحين الذين تتوافر فيهم القابلية للتعيين ويجوزون على الشروط المنصوص عليها في نص المادة 11، ويمكن تقسيمهم إلى مجموعتين:²

1- فيما يتعلق بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بالميزانية: ونجد فيهم

- الذين يشبتون خمسة (05) سنوات من الخدمة الفعلية بإدارة الميزانية وهم:
 - رؤساء المفتشين المحللين للميزانية؛
 - المفتشين المحللين للميزانية
- الذين يشبتون أكثر من خمسة (05) سنوات من الخدمة الفعلية بإدارة الميزانية وهم:
 - المفتشون المحللون الرئيسيون للميزانية الذين يشبتون سبعة (07) سنوات من الخدمة الفعلية بإدارة الميزانية.

2- فيما يتعلق بفئة الموظفين المنتمين للأسلاك المشتركة بإدارة الميزانية:

- الذين يشبتون خمسة (05) سنوات من الخدمة الفعلية بإدارة الميزانية وهم:
 - المتصرفون المستشارون
- الذين يشبتون أكثر من خمسة (05) سنوات من الخدمة الفعلية بإدارة الميزانية ويتعلق الأمر ب:
 - المتصرفون المستشارون الذين يشبتون ثمانية (08) سنوات من الخدمة الفعلية بإدارة الميزانية.
- المتصرفون الذين يشبتون عشرة (10) سنوات من الخدمة الفعلية بإدارة الميزانية .

¹ شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات العامة للدولة، ص20.

² يزيد محمد أمين، الرقابة السابقة على النفقات الملتمزم بها في الجزائر (المراقب المالي نموذجا)، دار بلقيس للنشر، الجزائر، 2015، ص13.

ثانيا: النظام القانوني للمراقب المالي (مهامه):

القانون لا يعتبر المراقب المالي وكأنه عون محاسبي ، وهذا يجعله غير خاضع للمسؤوليات التي يخضع لها المحاسب العمومي .

فالمواد 58، 59، 60 من القانون 90-21 تنظم بصفة مبدئية وظيفة المراقب المالي وأعطت له مهمة المراقبة المسبقة لعمليات النفقات فهو لا يتدخل في الإيرادات ، وهذه المواد تدخل في الباب الثالث الخاص بالمراقبة وليس في باب الأعوان المحاسبين ، فللمادة 58 تحدد مهام المراقب المالي في :

- عليه أن يراقب عملية الالتزام ، فالدولة لا يمكن أن تلتزم إلا في حدود مطابقة القانون وهي مسؤولية كبيرة ملقاة على عاتق الأمر بالصرف لأنه يتصرف باسم الدولة.
 - أن يتأكد من صحة الالتزامات التي يقرها، (نقصد هنا الصحة القانونية)
 - أن يتحقق من وجود إعمادات كافية لتغطية العملية الملتزم بها.
 - أن يؤكد صحة الالتزام بان يمنح تأشيرة توضع على الوثائق المكونة لملف الالتزام والذي يقدمه الأمر بالصرف قبل تنفيذ عملية الشراء ، فان لم يكن الملف مطابقا للقانون يجب على المراقب المالي أن يرفض إعطاء إعطاء التأشيرة شريطة أن يبرر ذلك الرفض كتابيا.
 - مساعدة الأمر بالصرف و تقديم الارشادات الضرورية التي يلتمسها والخاصة بعمليات تنفيذ النفقات.
 - تقديم معلومات وإحصائيات دورية خاصة بالالتزامات ومستوى الإعتمادات لوزير المالية " شهرية أو سنوية " تفيده في إعادة تنظيم العمل
- هذه المهام المذكورة أيضا في المرسوم التنفيذي 92-414 المؤرخ في 14/11/1992 والمتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.¹
- ويمكن القول أن المراقب المالي مكلف بالتأشير على بطاقة الالتزام وكذا يعتبر مستشار للأمر بالصرف، بالإضافة إلى هاتين المهمتين تضاف مهمة ثالثة كونه ممثل لوزارة المالية في بعض المجالات:²
- فبصفته عون يعمل تحت سلطة وزارة المالية، فإن المراقب المالي مكلف بتمثيل وزارة المالية لدى لجان وجمعيات الأسواق العمومية، ولدى مجالس الإدارة ومجالس التوجيه للهيئات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، وهو ملزم في هذا الشأن بصياغة تقرير سنوي يوجه إلى وزارة المالية يتعلق بهذه العملية.
 - وبصفته مستشار للأمر بالصرف فهو يعتبر طرف في التسيير المالي للهيئات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي يتولى مراقبتها، فهو مكلف بالمشاركة والتنسيق مع الأمور بالصرف ومصالح تقدير الميزانيات

¹ المرسوم التنفيذي 92-414 المؤرخ في 14/11/1992 والمتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، الجريدة الرسمية رقم 82.

² منصور الزين، مرجع سابق، ص 49.

لدى وزارة المالية فيما يخص الأعمال المتعلقة بتوزيع الاعتمادات وكل المناقشات المتعلقة بالميزانيات والأعمال التحضيرية لها، وذلك بتقديم الاقتراحات التي تسمح بتسيير فعال وناجح للأعمال العمومية.

- أما بصفته عون مراقبة، فهو مكلف بمراقبة شرعية ملفات الالتزامات المتعلقة بالنفقات المحملة على ميزانيات التسيير والتجهيز، وعلى الحسابات الخاصة للتخزين، وكذلك على كل عمل إداري يتضمن أثر مالي ويعطي بذلك تأشيرته الخاصة، على هذا الأساس فهو ملزم بمسك محاسبة الإلتزامات والوضعية المالية والإثباتات المتعلقة بالتأشيرات الممنوحة أو المرفوضة.

المطلب الثاني: مجال تطبيق الرقابة

أولاً: رقابة الإلتزام بالنفقات:

تطبق هذه الرقابة المسبقة على العمليات التالية :

- النفقات الداخلية في الميزانية المركزية " الوزارات ، المؤسسات ذات الطابع الدستوري مثل المجلس الدستوري ، مجلس المحاسبة مجلس الأمة ، المجلس الشعبي الوطني ، مجلس الدولة "
 - الاعتمادات المخصصة للإدارات الجهوية والإقليمية.
 - الميزانيات الملحقة " لا توجد حالياً حيث كانت تخص البريد والمواصلات ثم ألغيت بموجب قانون المالية لسنة 2004. "
 - ميزانية الولاية.
 - المؤسسات ذات الطابع الإداري
- بالنسبة لجميع هذه الميزانيات يتدخل المراقب المالي فيما يتعلق ب:
- متابعة قائمة الموظفين وكذا عمليات التوظيف.
 - يتابع تسجيل التأشيرات ، وهذا مهم جداً لضرورة وجود تسلسل للملفات ، وكذا التأشيرة يجب أن يكون لها وقت محدد " سنة مالية ". ويقوم كذلك بتسجيل قرارات الرفض.
 - متابعة حسابات الإلتزامات .

وتخرج من مجال تطبيق المرسوم التنفيذي 92-414 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها:

- العمليات الخاصة بغرفتي البرلمان التي تخضع لإجراءات جاءت عن طريق النظام الداخلي لغرفتي البرلمان
- هناك بعض العمليات لا تتطلب التأشيرة المسبقة للمراقب المالي:
- *الصفقات العمومية بل التأشيرة تأتي عن طريق لجنة الصفقات العمومية ، ولكن يؤشر عليها فقط من اجل تسجيلها
- *الإعتمادات المتعلقة ببرامج خاصة أو قطاعات معينة (مثلا حسابات التخصيص الخاص) ، فالمراقب المالي لا

يتدخل في هذه العمليات و الهدف من ذلك هو تبسيط الإجراءات و بالتالي الإسراع في إنجاز المشاريع، وفي حالة عدم تسديد الديون يجب على الحكومة أن تدفع مباشرة هذه المبالغ دون المرور على الإجراءات العادية.

- تخضع بعض العمليات المالية لرقابة مسبقة ولكن ليس من طرف المراقب المالي مثل العمليات الخاصة بالسلطة العسكرية.

ثانيا: نوعية وآلية المراقبة

حسب المادة 9 من المرسوم التنفيذي 92-414 الصادر بتاريخ 14 نوفمبر 1992 والمتعلق بالمراقبة السابقة للنفقات الملتزم بها، فإن عمليات الالتزام بالنفقات والأفعال المتعلقة بتسيير الحياة المهنية للموظفين يجب أن تخضع لتأشيرة المراقب المالي، وذلك بعد مراقبة العناصر المتعلقة بـ:

- صفة الأمر الصرف؛
- المطابقة الصارمة للنفقة مع القوانين والتنظيمات المعمول بها؛
- توفر الاعتمادات أو المناصب المالية؛
- التحميل الصحيح للنفقة؛
- تطابق مبلغ الإلتزام مع العناصر المتضمنة في الوثيقة الملحقة؛
- وجود التأشيرات أو الآراء المسبقة التي سلمتها السلطة الإدارية المؤهلة لهذا الغرض، عندما تكون مثل هذه التأشيرات قد نص عليها التنظيم الجاري به العمل.

ثالثا: العمليات التي تكون محل تأشيرة المراقب المالي

يمكن تصنيف العمليات التي تكون محل تأشيرة المراقب المالي إلى مجموعتين، مجموعة تضم العمليات المتعلقة بتسيير المستخدمين، والثانية عمليات الإلتزام بالنفقات كما يلي:¹

1- **عمليات متعلقة بتسيير المستخدمين:** هذه المراقبة تتعلق بكل العمليات الخاصة بالحياة المهنية للموظفين من تسمية (nomination) قبول في التوظيف (confirmation)، والأجرة والتعويضات ماعدا الترقية في الدرجات، إذ تشمل المراقبة كذلك القوائم الإسمية المحررة عند نهاية كل سنة مالية، والقوائم والحالات التقديرية (les états matrice) الأولية والمعدلة أو المكملة التي تخضع بدورها للتأشيرة.

وتجدر الملاحظة بأن متابعة المسار المهني للموظفين هي مهمة أساسية للمراقب المالي وهذا بعد احترام وتطبيق قواعد الوظيف العمومي والمحاسبة العمومية، فعملية مراقبة تسيير الموظفين تتضمن جانبين: جانب القانون الأساسي والجانب المالي.

2- **عمليات الإلتزام بالنفقات:** وهي نفقات التسيير والتجهيز المتعلقة بالهيئات المذكورة سابقا.

¹ منصور الزين، مرجع سابق، ص 50.

3- **عمليات أخرى خاضعة لتأشيرة المراقب المالي:** بهدف تمكين المراقب المالي من متابعة ومراقبة مجموع العمليات المالية المتخذة من طرف الأمر بالرف، فإن التنظيم يوسع هذه المراقبة لعمليات أخرى والتي تكون في حقيقتها متعلقة بتنفيذ الميزانيات، وبالتالي فإن العمليات الآتية تخضع بدورها لتأشيرة المراقب المالي:

- كل إلتزام يتعلق بسند طلب أو بفاتورة نموذجية عندما مبلغ الفاتورة يتعدى حد الصفقات العمومية؛
- كل قرار وزاري يتضمن إعانة أو تفويض بالاعتماد أو تكفل بتسيير اعتماد أو تحويل الاعتماد؛
- كل إلتزام يتعلق بتعويض المصاريف، أو بأعباء ملحقة، بالإضافة للنفقات بالوكيل المبررة بفواتير نهائية.

المطلب الثالث: تأشيرة المراقب المالي ومسؤوليته

تأتي تأشيرة المراقب المالي عن طريق وضع طابع على كشف الإلتزام وكذلك على الوثائق ملف الإلتزام، أي أن التأشيرة تحمل الختم والتاريخ والرقم والتوقيع واسم المراقب المالي.. :

أولاً: إجراءات التأشير

1- **آجال التأشير :** التنظيم يعطي للمراقب المالي 10 أيام لكي يأشر أو يرفض أي ملف ولكن في الواقع إن وجد ملف معقد نوعاً ما فيمكن أن يؤشر خلال 20 يوماً من تاريخ تسليم الملف للمراقب المالي ، وهناك اجل آخر خاص بإغلاق السنة المالية فيجب عليه منح التأشيرة قبل 12/10 من كل سنة بالنسبة لنفقات التسيير ما عدا التوظيف ، أما التجهيز وكذلك التوظيف فهذا الأجل يمكن أن يمدد إلى 12/20 من كل سنة.

2- **إجراءات تحضير التأشيرة :** تتم التأشيرة بمنحها على مراحل، وتستوجب ملف يقدم من طرف الأمر بالصرف، ويمكن إبراز إجراءات منح التأشيرة لفرع معين كما يلي:

- يجب على الأمر بالصرف ان يقدم للمراقب المالي ملفاً خاصاً بالإلتزام يحتوي على وثيقتين : - طلب تموين، - الفاتورة الاولية :هذه الوثيقة لا تجبر الأمر بالصرف أن يشتري تلك البضائع فهي وثيقة معاينة فقط وغالباً ما تكون هذه الفاتورة غير مرقمة برقم تسلسلي وبذلك تسمح للمراقب المالي مقارنة الطلبات بما هو موجود في الخزينة وينظر فيما إذا كانت الفاتورة مناسبة ومطابقة للقوانين من حيث المادة والفصل.

وفي بعض الحالات الخاصة يجب إضافة ترخيصات إدارية خاصة مثلاً : ترخيص شراء الأسلحة يتطلب رخصة من وزارة الداخلية . وتسمى هذه الرخص بالرخص الإدارية التقنية .

- يجب على الأمر بالصرف تحرير ما يسمى بكشف الإلتزام وهذا الكشف يحدد نوعية الإنفاق وكذا المبلغ والرصيد ، وهذا لكي يتمكن المراقب المالي من معرفة تناسب الرصيد مع ما هو موجود في الخزينة ، وكذلك لكي يعرف إذا كان هناك تغير في الرصيد فيبحث عن أسباب ومبررات هذا التغير وإذا كانت هناك زيادة في الرصيد يحرر الأمر بالصرف كشف اقتصاد يبين فيه المبلغ المتبقي.

3- **نتائج المراقبة:** إن مراقبة النفقات الملتزم بها التي تخضع للتأشيرة (التأشيرة بالقبول) تكون بعد تأكد المراقب المالي وفحصه ومراقبته للملف النفقة تطابقها مع القوانين والتنظيمات المعمول بها، وعند حدوث أي نقص في الوثائق الثبوتية أو ملف التأشيرة كما أشرنا سابقاً، فإنه يقرر إما رفضاً مؤقتاً أو رفضاً نهائياً، وفي حالة الرفض النهائي يمكن للأمر

بالصرف أن يمرر النفقة تحت مسؤوليته وبقرار مبرر ويعلم من خلاله وزارة المالية، إن الرفض المحرر من قبل المراقب المالي يأخذ شكل مذكرة تتضمن كل الملاحظات المستخلصة وكذلك المراجع للنصوص القانونية المتعلقة بالقضية المراقبة والمعالجة، وهذا القرار بالرفض يجب أن يحجر مرة واحدة للآمر بالصرف، ويمكن إبراز أنواع الرفض في الآتي:¹

1.3 الرفض المؤقت (le rejet provisoire): هو الإجراء الذي يسمح للآمر بالصرف بإتمام ملف النفقة ويكون في الحالات الآتية:

- اقتراح إلتزام يتضمن عدم الشرعية والقابل لتصحيح؛

- غياب أو نقص للوثائق المبررة المقدمة؛

- نقص بعض الملاحظات على الوثائق المرفقة والمبررة للنفقة

2.3 الرفض النهائي (le rejet définitif): الرفض النهائي هو الإجراء الثاني الذي تخضع له مراقبة النفقات الملتزم بها، وهو يكون نتيجة:

- عدم مطابقة النفقات الملتزم بها للإجراءات والقوانين المعمول بها؛

- عدم توفر الاعتمادات أو المناصب المالية؛

- عدم احترام الأمر بالصرف بتصحيح الملاحظات المدونة على الرفض المؤقت؛

3.3 تجاوز الرفض (le passer-outre): الرفض النهائي يضع ملف النفقة في نفق مغلق لأن المحاسب لا يستطيع من خلال القانون أن ينفذ ويدفع قيمة النفقة العمومية بدون تأشيرة المراقب المالي، ولتجاوز هذه الحالة المسدودة فإن المادة 18 من المرسوم 92-414 قدرت تجاوز الرفض على أنه الإجراء الذي يسمح بتنفيذ النفقة وتحت مسؤولية الأمر بالصرف، ففي حالة الرفض النهائي بإمكان الأمر بالصرف تمرير النفقة وتجاوز الرفض تحت مسؤوليته، وذلك بقرار يرر فيه ذلك ويرسله إلى الوزارة المكلفة بالمالية، ولكن هذا التجاوز للرفض غير معمم على كل الحالات، حيث أنه يرفض في حالة أن الرفض النهائي كان غير متعلق بالحالات الآتية:

- حالة صفة الأمر بالصرف؛

- حالة عدم توفر الاعتمادات أو غيابها؛

- غياب التأشيرات التي ينص عليها القانون؛

- حالة التحميل غير الصحيح للنفقة الذي ينجر عنه تجاوز في الاعتمادات أو تغيير في الاعتمادات أو مبالغ الميزانية، فالهامش المخصص للآمر بالصرف لتجاوز هذا الرفض هو جد محدود، وعلى هذا الأساس فإن الرفض النهائي غير المبرر بالأسباب المذكورة أعلاه، فإن الأمر بالصرف الذي يرغب في ممارسة هذا الإجراء، يجب عليه أن يرسل للمراقب المالي بطاقة الإلتزام مرفقة بقرار تجاوز الرفض وذلك للتأشير على ملف النفقة وتحت مسؤولية الأمر بالصرف.

¹ ينظر:

- منصورى الزين، مرج سابق، ص 50.

- أحمد بوجلال، مرجع سابق، ص 25.

ثانيا: مسؤولية المراقب المالي

يمكن التطرق إلى مسؤولية المراقب المالي من خلال المسؤولية الإدارية والمحاسبية والمالية

- 1- **المسؤولية الإدارية** : لا تطبق عليه المسؤولية المالية والشخصية لأنه لا يعتبر عونا محاسبيا ، ويكون مسؤولا إداريا أمام وزير المالية، والمراقب المالي اقرب أكثر إلى المحاسب العمومي بالنسبة لاحترام الأوامر والسلمية
- 2- **المسؤولية المحاسبية** : المراقب المالي يجب عليه ضبط حسابات الالتزام وهذا سيؤدي به إلى دفع التقارير الدورية لوزير المالية لكي يتمكن من متابعة تنفيذ الميزانية.
- 3- **المسؤولية الجزائية** : هناك عدة نقاط داخلية في المادة 88 من الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة ونذكر على الخصوص التأخير غير الشرعي في إعطاء التأشير الذي يعرض المراقب المالي إلى متابعة من مجلس المحاسبة ، لان هذا التأخير يتسبب في ديون على عاتق الدولة ويسبب خسارة في الخزينة ، ولا يتمكن الأمر بالصرف أن يغطي بعض الديون ، فيذهب الدائن مباشرة إلى القضاء لاستيفاء دينه دون علم الأمر بالصرف ، وبذلك يسبب مشاكل للإدارة كانت في غنى عنها.

المطلب الرابع: وكيل الصرف

أولا: تعريف وكلاء الصرف:

وكيل الصرف (الوكيل الإداري) هو الموظف الذي يسمح له قانونا باستعمال السيولة النقدية والتعامل بالصكوك البريدية وكذلك صكوك الخزينة، لحساب المحاسب العمومي للمؤسسة مع تواجده بالقرب من الأمر بالصرف، فوكيل الصرف يعتبر عون من أعوان تنفيذ ميزانية المؤسسة أو الهيئة العمومية،¹ كما يمكن أن يكون له نائبا أو أكثر يتم تعيينهم وفق نفس شروط وإجراءات تعيين الوكيل.²

ثانيا: تعيين وكيل الصرف:

يعتبر وكيل الصرف الشخص المسؤول على تسيير وكالة الصرف التي تعتبر إجراء استثنائيا يمس صنف من الإيرادات والنفقات العمومية التي لا يمكنها نظرا لحالتها الاستعجالية انتظار الآجال الطبيعية للاثبات والالتزام والتصفية والأمر بالصرف والدفع.

يتم إقتراح وكيل الصرف من طرف الأمر بالصرف وتسلم نسخة من قرار إنشاء وكالة الصرف وقرار تعيين الوكيل، وتسلم إلى المحاسب العمومي، ويتم الرد بشكل مكتوب في أجل ثمانية (08) أيام.

¹ المرسوم التنفيذي رقم 93-108 المؤرخ في 5 ماي 1993 المحدد لكيفيات إحداث وكالات الإيرادات والنفقات وتنظيمها وتسييرها.

² الأسود الصادق، مرجع سابق، ص26.

بعد دراسة الملف يقوم المحاسب العمومي بالموافقة على قرار التعيين والإمضاء عليه أو رفضه مع تعليل سبب الرفض.

يعرض على المراقب المالي قرار إنشاء وكالة الصرف للتأشير عليه، ويجب أن يحتوي قرار وكالة الصرف على البيانات التالية:¹

- ✓ الهدف من إنشائها،
- ✓ المقر؛
- ✓ التسمية؛
- ✓ الدليل (دليل الأمر بالصرف ورقم ترتيبه)؛
- ✓ أبواب النفقات أو حساب الاقتطاع من الإيرادات؛
- ✓ مبلغ النفقة الموحد؛
- ✓ المبلغ الأقصى للتسبيق المرخص به للوكيل؛
- ✓ آجال تقديم الإثباتات

إن أي تعديل في البيانات السابقة، لا يمكن إجرائه إلا بواسطة مقرر صادر عن الأمر بالصرف، ويتم إلغاء وكالة الصرف بإصدار مقرر إلغاء يصدره الأمر بالصرف للمؤسسة، مع تبليغه للمحاسب العمومي المعني في أجل أقصاه ثمانية أيام.

ثالثا: تسيير وكالة الصرف

إذا كان تسيير وكالة الصرف يهدف أساسا لضمان تنفيذ العمليات المالية المستعجلة والضرورية لضمان السير الحسن للشؤون اليومية للمؤسسة، فإن على وكيل الصرف أن يقوم بتنفيذ هذه العمليات المالية في إطار النصوص القانونية والقواعد التقنية للمحاسبة العمومية.

ومن أجل توفير الشروط التي تسمح لوكيل الصرف بضمان تنفيذ هذه العمليات المالية المستعجلة، تم وضع السيولة النقدية تحت تصرفه وكذلك سمح له بفتح حساب جاري لدى الخزينة ، وكذلك حساب جاري لدى مصلحة الصكوك البريدية، وبالمقابل ومن أجل المحافظة على الأموال العمومية وضمان حسن تسييرها واستغلالها، يجب على وكيل الصرف مسك محاسبته بما يسمح وفي أي وقت كان باستخراج الوضعية المالية للوكالة بما فيها:²

- ✓ مبلغ التسبيقات الممنوحة له.
- ✓ المبالغ المستعملة وكيفية استعمالها.
- ✓ الأرصدة المتوفرة (المتاحة).
- ✓ المبالغ المحصلة وكيفية تحصيلها.

¹ منصورى الزين، مرجع سابق، ص 52.

² الأسود الصادق، مرجع سابق، ص 27.

وفي إطار التسيير يمكن التمييز بين وكالات الإيرادات ووكالات النفقات.

1- وكالات الإيرادات: يجب التنبيه بأن وكالات الصرف لا يمكنها بأي حال من الأحوال تحصيل الضرائب الرسوم وغيرها، وفيما عدا ذلك يقوم وكيل الإيرادات بتحصيل الإيرادات المحددة فقط على مقرر إنشاء وكالة الإيرادات، بتحصيل الإيرادات المحددة فقط على مقرر إنشاء وكالة الإيرادات، وذلك إما نقداً أو عن طريق الحساب البريدي الجاري أو حساب الخزية، على أن يتم دفع السيولة النقدية إلى المحاسب العمومي مرة على الأقل كل أسبوع، في حين أن الصكوك البنكية يجب أن تسلم إلى المحاسب العمومي بعد 24 ساعة التي تلي استلامها، وفي حالة ما إذا لم يكن الحساب البريدي لوكيل الصرف متوفراً، فيجب تسليم الصكوك إلى المحاسب العمومي في نفس الآجال.

2- وكالات النفقات: تتكفل وكالات النفقات بتسديد النفقات التالية:

✓ النفقات البسيطة التي تخص الأدوات والتسيير

✓ أجور الموظفين العاملين باليوم أو بالساعة

✓ التسبيقات الخاصة بمصاريف المهام

✓ الأشغال المنجزة في الوكالات

وفيما عدا هذه الأصناف من النفقات، فإن تنفيذ أي صنف آخر يحتاج إلى ترخيص كتابي من وزير المالية. يوضع تحت تصرف وكيل الصرف تسبيقاً وفق ما تم تحديده على مقرر إنشاء وكالة الصرف، ولا يمكن مراجعته إلا وفق نفس الشروط، ويتم تحويل مبلغ التسبيق هذا من حساب المحاسب العمومي إلى حساب وكيل الصرف بطلب من هذا الأخير.

يتم تحميل عبء هذا التسبيق على ميزانية المؤسسة، وذلك بتجميد المبلغ على مستوى أبواب الميزانية وفق ما هو منصوص عليه في مقرر إنشاء الوكالة.

يقوم وكيل الصرف بتسديد النفقات، سواء نقداً أو بواسطة الحوالة البريدية أو بواسطة التحويل من حساب إلى حساب أو بواسطة الصك القابل للسحب، وذلك وفق نفس إجراءات الدفع التي يقوم بها المحاسب العمومي.

يقوم وكيل الصرف بتسليم الوثائق المحاسبية لعمليات الدفع التي قام بها، على الأمر بالصرف مع نهاية كل شهر، إلا أنه يكون معفى من ذلك إذا كانت النفقة لم تبلغ حد السقف المحدد قانوناً من قبل وزير المالية. يصدر الأمر بالصرف حوالة الدفع لتسوية النفقات التي تأكد من صحتها.

مع نهاية السنة المالية يجب على وكيل الصرف أن يقوم بتسوية التسبيق مع المحاسب العمومي.

ويجب الإشارة إلى أن مراقبة تسيير وكالة الصرف تتم عن طريق الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، كما يمكن لكل من مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية وكذلك الأجهزة والسلطات المرخص لها قانوناً بإجراءات عمليات التفتيش والمراقبة والتحقيق، وفي حالة ملاحظة أي عجز في تسيير الوكالة، يخضع الوكيل لنفس القوانين والإجراءات المطبقة على المحاسب العمومي.¹

¹ الأسود الصادق، مرجع سابق، ص 28.

أسئلة للمراجعة

- 1) ما الفرق بين الأمر بالصرف والأمر بالصرف؟
- 2) ميز بين الأنواع المختلفة للأمرين بالصرف؟ وما هو معيار التفريق بينهم؟
- 3) فيما تبرز العلاقة بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي؟
- 4) حدد مسؤوليات المحاسبين العموميين؟
- 5) حدد مفهوم المراقبين الماليين؟ وما هي مهامهم ومسؤولياتهم؟
- 6) هل هناك علاقة رئاسية بين المراقب المالي والأمر بالصرف؟

أهم المراجع المعتمدة

- 1) ¹Ali BISSAAD, droit de la comptabilité publique, éditions Houma, Alger, 2004, p 108.
- 2) Décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique, version consolidée au 31 mai 2016, consulter le : 31 mai 2016.
- 3) أحمد بوجلال، مدى فعالية المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة للدولة، مذكرة ماجستير، جامعة الأغواط، 2010.
- 4) بري دلال، الاستقلال المالي للبلدية، مذكرة ماستر، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014.
- 5) بوسته سلوى، المحاسبة العمومية وسبل تطويرها حالة الجزائر 2005-2015، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2017.
- 6) حرفوش ليلة، افوراح فروجة، دور المحاسب العمومي والمفتشية العامة للمالية في الرقابة على مالية الجماعات الإقليمية، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم القانون العام، جامعة بجاية، 2016.
- 7) شلال زهير، نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة وآفاق إصلاحه، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2002.
- 8) الصادق الأسود، مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العامة - حالة الجزائر، أطروحة دكتوراء، جامعة الجزائر، 2011.
- 9) القانون رقم 90-21 المؤرخ في 24 محرم عام 1411 الموافق 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية المعدل والمتمم.

- (10) قاوي السعيد، النظام القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر بعد 1989، مذكرة ماجستير قانون عام، كلية الحقوق، جامعة الجزائر1، 2013.
- (11) المرسوم التنفيذي رقم 93-108 مؤرخ في 05 ماي 1993 المحدد لكيفيات إحداث وكالات الإيرادات والنفقات وتنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية، العدد 30، الصادر بتاريخ 09 ماي 1993.
- (12) المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميين وكيفياتها ومحتواها، الجريدة الرسمية العدد 43.
- (13) محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، ط2 ، 2003.
- (14) المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14/11/1992 والمتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، الجريدة الرسمية رقم 82.
- (15) مشقة بومدين، بشيري سيف الدين، دور المحاسب العمومي في تنفيذ العمليات المالية للدولة -دراسة ميدانية بجزيرة برج بوعريريج، مذكرة ماستر، تحت عبد المطلب بيبصار، جامعة المسيلة، 2018.
- (16) منصور الزين، مطبوعة دروس في المحاسبة العمومية، جامعة سعد دحلب، البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير.
- (17) يزيد محمد أمين، الرقابة السابقة على النفقات الملتزم بها في الجزائر (المراقب المالي نموذجاً)، دار بلقيس للنشر، الجزائر، 2015، ص13.