


مكانة المحاسب العمومي في النظام القانوني للمحاسبة العمومية The Position of the Public Accountant in the Legal System of Public Accounting

قاوي السعيد

Guaoui Said

كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة المسيلة، الجزائر، said.guaoui@univ-msila.dz

Faculty of Law and Political Sciences, University of M'sila, Algeria

 <https://orcid.org/0009-0004-3228-3532>

تاريخ الاستلام: 2025/10/21 | تاريخ القبول: 2026/01/01 | تاريخ النشر: 2026/01/15

ملخص:

يعتبر المحاسب العمومي أهم حلقة في منظومة الرقابة الخاصة بالمحاسبة العمومية، والتي تقي على أساس توزيع المهام بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، حيث يكلف الأمر بالصرف بالتنفيذ المرتبط بالعمليات المالية المتعلقة بمهام التسيير ضمن الهيئة العمومية التي يديرها، وفي مقابل ذلك هناك دائما محاسب عمومي يراقب مدى احترام هذه العمليات المالية للقوانين والتنظيمات الخاصة بهذا المجال، لذلك فإن مكانته تستمد أهميتها كونه خط الدفاع الأخير قبل صرف النفقة العمومية أو تحصيل الإيراد العمومي.

الكلمات المفتاحية: المحاسب، العمومي، النظام القانوني، المحاسبة العمومية.

Abstract:

The public accountant is considered the most important link in the public accounting control system, which is based on the separation of duties between the authorizing officer and the public accountant. The authorizing officer is responsible for carrying out the financial operations related to the management tasks within the public body he manages. In contrast, a public accountant is always there to monitor the extent to which these financial operations comply with the laws and regulations specific to this field.

Keywords: public; accountant; legal system; public accounting

This is an open access article under the terms of [the Creative Commons Attribution-NonCommercial License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/), which permits use, distribution and reproduction in any medium, provided the original work is properly cited and is not used for commercial purposes.

هذه المقالة مفتوحة المصدر بموجب شروط ترخيص المشاع الإبداعي المنسوب للمؤلف - غير التجاري، والذي يسمح بالاستخدام والتوزيع وإعادة الإنتاج بأي وسيلة، شريطة الاستشهاد بالعمل الأصلي بشكل صحيح وعدم استخدامه لأغراض تجارية.

1. مقدمة:

يُقصد بالنظام القانوني للمحاسبة العمومية مجموعة الأطر القانونية والإدارية والمحاسبية المحددة للمهام والأعوان المكلفون بالتنفيذ والرقابة (الآمر بالصرف والمحاسب العمومي)، والتزاماتهم وكيفيات تعيينهم وأصنافهم والمسؤوليات التي يتحملونها، بالإضافة إلى النطاق العضوي والمادي الذي تُطبق فيه والهيئات المتدخلة في مجال المحاسبة العمومية، طبعاً بدون إغفال المبادئ والقواعد التي تحكم هذا المجال وأهمها مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي.

تعتبر المحاسبة العمومية أداة تنفيذ ورقابة للعمليات المالية للدولة وأجهزتها، وأيضاً في الهيئات العمومية الإدارية والمماثلة، ومن المعروف أنها تجمع بين مهمتين هي تنفيذ العمليات المالية ورقابتها في نفس الوقت، والمقصود بالعمليات المالية هو تنفيذ النفقات والإيرادات وعمليات الخزينة بالإضافة إلى عمليات أخرى على غرار ما يتعلق بالإشراف وحراسة الممتلكات العمومية، وتهدف المحاسبة العمومية إلى الحفاظ وحماية الأموال العمومية والحرص على نزاهة وشفافية التسيير المالي الذي يتولاه المسؤولون الحكوميون والإداريون المعينون والمنتخبون على المستوى الوطني والمحلي.

إن أهمية دور المحاسب العمومي تجعله رقماً صعباً في هذا الميدان، حيث يمثل ضماناً مهمة للحفاظ على الأموال العمومية والحرص على عدم تبديدها وتنفيذ السياسات المالية للهيئات العمومية التي تطبق المحاسبة العمومية، خاصة مع الاتجاه السائد في الجزائر والمُعلن عنه الذي يتمحور حول ترشيد النفقات العمومية ومكافحة الفساد الإداري والمالي، الذي تضج أروقة العدالة بقضايا لا حصر لها تخص تجاوزات مالية تتوزع بين الاختلاسات المالية وتبديد الأموال العمومية على مستوى مختلف المستويات الإقليمية والوطنية ومختلف الهيئات العمومية الإدارية.

وكما هو معلوم للدارسين في هذا المجال فإن الدور الرقابي الذي يتولاه المحاسب العمومي يقتصر على الهيئات العمومية الإدارية فقط، وبالتالي استبعاد المؤسسات العمومية الاقتصادية بمختلف أنواعها، والتي تطبق محاسبة تجارية في تسييرها المالي كأصل عام بدون الخوض في تفاصيل هي ليست من صميم المحاور التي تتعرض لها هذه الدراسة.

يتولى المحاسب العمومي في هذا الإطار الدور الأبرز بجانب الأمر بالصرف الذي يتولى مهام التسيير الإداري والمالي للهيئة العمومية التي يرأسها، ويتحمل المسؤولية عن نوعية التسيير ونجاعته وعن

الانضباط الميزانياتي أمام السلطة التي يتبعها، وكذلك أمام الهيئات الرقابية المتدخلة في مجال المحاسبة العمومية على غرار مجلس المحاسبة والهيئات الرقابية الأخرى، أما إطار مهام المحاسب العمومي فهو إطار مزدوج يجمع الرقابة والتنفيذ، مما يجعل دوره أكثر أهمية وأكثر حساسية في المجال الميزانياتي والمحاسبي من المراقب الميزانياتي.

وهذا الطرح يؤدي إلى طرح الإشكالية التالية: فيما تتمثل أهمية ومكانة دور المحاسب العمومي في النظام القانوني للمحاسبة العمومية؟

ولمعالجة هذه الإشكالية سيتم الاعتماد على منهج وصفي وتحليلي لمختلف النصوص القانونية النازمة للمحاسبة العمومية في الجزائر، لاسيما أن هذه القوانين هي حديثة والتي صدرت في السنتين الأخيرتين، والتي جاءت تطبيقاً للإصلاحات المالية والميزانياتية والمحاسبية التي أقرها القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية، والقانون 07-23 والنصوص التطبيقية الخاصة به المتعلقة بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، التي لم تأخذ حظها من الدراسة بعد بسبب حداثة صدورها ونقص البحوث في هذا المجال، ولاسيما المقاربة القانونية والإدارية لهذا الموضوع.

وسيتم الإجابة على هذه الإشكالية من خلال محورين رئيسيين يتضمن الأول أهمية مكانة المحاسب العمومي والتنظيم الإداري والقانوني، أما المحور الثاني فهو يخص الدور الذي يقوم به المحاسب العمومي كخط دفاع أخير في منظومة الرقابة الخاصة بالمحاسبة العمومية، والتعرض لما سبق بالتفصيل عبر الخطة المنهجية التالية:

2. المحاسب العمومي بين أهمية المكانة والتنظيم الإداري والقانوني

2-1. الأهمية البالغة لمكانة المحاسب العمومي

2-2. الإطار القانوني للمهام والالتزامات وأصناف المحاسبين العموميين

3. المحاسب العمومي كخط دفاع أخير في منظومة الرقابة الخاصة بالمحاسبة العمومية

3-1. خطورة وحساسية دور المحاسب العمومي في منظومة عمل بالمحاسبة العمومية

3-2. صلاحيات رقابية حاسمة ومسؤوليات ثقيلة

4. الخاتمة

2. المحاسب العمومي بين أهمية المكانة والتنظيم الإداري والقانوني

المحاسب العمومي هو الشخص أو الجهة المسؤولة عن إدارة الأموال العامة للدولة أو المؤسسات الحكومية، وفقاً لما ينص عليه القانون¹، وقد يتبادر في أذهان بعض الدارسين في مجال المالية العمومية سؤال جوهري يتمثل في: ما الذي يجعل المحاسب العمومي يحتل هذه المكانة المهمة، أو بالأحرى بالغة الأهمية ضمن نطاق المحاسبة العمومية؟

وطبعاً فإن الإجابة تكمن في أن المحاسب العمومي كعون رئيسي في تنفيذ العمليات المالية قد راكم هذه الأهمية خلال حقب تاريخية مختلفة من التطبيق وتطورات متلاحقة بتطور الأنظمة القانونية والسياسية، بداية من بلد المنشأ في فرنسا وصولاً إلى البلدان المختلفة التي طبقت المحاسبة العمومية ومنها الجزائر، حيث يعتبر هو والأمر بالصرف الأضلاع الرئيسية في هذا النظام، حيث لا يمكن الاستغناء عنه بأي حال من الأحوال في هذا المجال.

وللتعرف أكثر على أهمية المكانة التي يحتلها المحاسب العمومي والعوامل التي أدت إلى ذلك وجب التطرق إلى أهمية المكانة من خلال نظام المحاسبة العمومية ومن خلال تناول القانوني الحالي في الجزائر، ضمن جزء أول من هذا المحور بعنوان الأهمية البالغة لمكانة المحاسب العمومي (2-1) ثم جزء ثاني يتناول التنظيم القانوني والالتزامات (2-2).

1.1.2. الأهمية البالغة لمكانة المحاسب العمومي

في البداية وجب الجزم حول هذه المكانة البالغة الأهمية في نظام المحاسبة العمومية، إذ لا يمكن بأي حال من الأحوال التخلي عن دور المحاسب العمومي أو تهميشه في التنفيذ والرقابة على العمليات المالية التي يتولاها هذا النظام ولاسيما:

-تنفيذ العمليات المتعلقة بتنفيذ الإيرادات العمومية.

-تنفيذ العمليات المتعلقة بتنفيذ النفقات العمومية.

-والعمليات المتعلقة بالخزينة.

1.1.2. أهمية مكانة المحاسب العمومي من خلال طبيعة عمل المحاسبة العمومية

ولفهم أكثر لأهمية هذه المكانة التي يتمتع بها يكفي أن نتعرف على طبيعة عمل المحاسبة العمومية التي تتركز إلى عونين رئيسيين هما: الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، حيث أنه في مقابل كل أمر

بالصرف يوجد محاسب عمومي يراقب العمليات المالية التي يأمر بها سواء بالصرف أو التحصيل، وبينهما فصل تام ضمن ما يُصطلح عليه: مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي.

الجذور التاريخية لهذا الفصل هي نفسها تعتبر السبب الأول لنشأة المحاسبة العمومية، "والمرجح تاريخياً أن تشكل المبادئ الأولى لنظام المحاسبة العمومية كان ابتداءً من القرن الثالث عشر ميلادي أي منذ حصول التفرقة في فرنسا بين الخزينة الملكية والصندوق الخاص بالملك، وبداية تنظيم إدارة مالية على أساس الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين ثم تجميع النقود العامة بإنشاء الصندوق الموحد، مروراً بإعداد الحسابات السنوية للمحاسبين العموميين، والترخيص المسبق للنفقات، والرقابة المالية ... إلخ"².

ولإبراز هذا الدور بصورة جلية يكفي التطرق إلى كيفية تنفيذ النفقات العمومية عن طريق المحاسبة العمومية، فهناك مرحلتين: مرحلة إدارية يتولاها الأمر بالصرف وهي: الالتزام ثم التصفية ثم الأمر بالصرف، ثم هناك مرحلة محاسبية مهمة يتولاها المحاسب العمومية تشمل التنفيذ والمراقبة في نفس الوقت وتسمى الصرف أو الدفع، وبدون موافقة المحاسب العمومي لن يتم التنفيذ الفعلي بأي حال من الأحوال. ونفس الأمر بالنسبة لتنفيذ الإيرادات العمومية فهناك مرحلتين: مرحلة إدارية تُسند إلى الأمر بالصرف وهي الإثبات ثم التصفية ثم الأمر بالتحصيل، تأتي بعدها مرحلة محاسبية يتولاها المحاسب العمومي وهي التحصيل، وما قيل حول دوره في تنفيذ النفقات العمومية هو نفسه بالنسبة للإيرادات العمومية، وغيرها من العمليات.

ولعل طبيعة المحاسبة العمومية هي من يعطي هذه الأهمية لمكانة المحاسب العمومية، إذ هي تحصيل حاصل للنمط الذي يعمل به هذا النظام.³

2.1.2. أهمية وأولوية المحاسب العمومي على المراقب الميزانياتي في مجال المحاسبة العمومية

تبرز أهمية المحاسب العمومية والمكانة التي يشغلها من خلال تناول المشرع الجزائري ولاسيما القانون 07-23 بما أنه يمثل رأس هرم النظام القانوني الحالي للمحاسبة العمومية، حيث يتناول في الباب الأول الأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانية والعمليات المالية، أين يُسند مهمة التنفيذ للأمر بالصرف ومهمتي التنفيذ النهائي والرقابة للمحاسب العمومي.

والسؤال الذي لا بد أن يُطرح في هذا الصدد ما محل المراقب الميزانياتي من أعوان المحاسبة العمومية؟ هل هو عون من أعوان المحاسبة العمومية؟ أم هو مجرد عون متدخل في المحاسبة العمومية؟

من ناحية تناول المشرع فإن المحاسب العمومي هو عون أصيل من أعوان المحاسبة العمومية، فالمشرع لم يعتبر المراقب الميزانياتي عون من أعوان المحاسبة العمومية بل هيئة متدخلة فقط في جانب الرقابة السابقة على النفقات الملتمزم بها، وأكثر من هذا اعتبر الرقابة الميزانياتية رقابة إدارية بجانب الرقابة الداخلية والرقابة السلمية والرقابة النظامية⁴.

بالرجوع إلى الجانب التاريخي فإن بداية ظهور دور المراقب المالي - سابقا - في فرنسا كان متأخرا بكثير عن دور المحاسب العمومي، إذ بدأ العمل بالرقابة المالية السابقة في بداية القرن العشرين، وكانت مهمته تقتصر على الحرص ومراقبة عدم تجاوزات الوزارات للاعتمادات المالية المخصصة لها. من ناحية أخرى هناك من يتبنى طرح مؤسس ومقبول ينادي بإلغاء دور المراقب الميزانياتي كهيئة متدخلة في مجال المحاسبة العمومية، وهذا من أجل تخفيف الرقابة على العمليات المالية ولاسيما النفقات وإلغاء مرحلة كاملة مرهقة ومثقلة بالبيروقراطية، حيث يمكن الاستغناء عن دور المراقب الميزانياتي وإسناد مهامه إلى المحاسبين العموميين بدون أن يكون هناك خلل في عمل نظام المحاسبة العمومية، لكن دور المحاسب العمومية لا يمكن بأي حال من الأحوال الاستغناء عنه لأنه الأساس وحجر الزاوية في نظام المحاسبة العمومية.

2.2. الإطار القانوني للمهام والالتزامات وأصناف المحاسبين العموميين

يعتبر إعداد الإطار التشريعي والتنظيمي للمحاسبة العمومية، وكذا تكوين وتأهيل العنصر البشري أهم المتطلبات الأساسية لإصلاح نظام المالية العمومية⁵. لقد فصل القانون الجزائري في طبيعة الأعوان المكلفون بتطبيق المحاسبة العمومية و يعد كل من الأمر بالصرف الذي يمثل سلطة الميزانية والمحاسب العمومي الذي يمثل سلطة الخزينة وخص لكل واحد منهما بمهام تعتبر نوعا ما معقدة لارتباطها الوثيق بتطبيق القوانين والإجراءات والتعليمات السارية المفعول، حيث أوكلت للأمر بالصرف مهمة تنفيذ المرحلة الإدارية سواءً لتحصيل إيراد أو صرف نفقة، كما يتولى المحاسب العمومي المرحلة المحاسبية المتمثلة في تحصيل الإيراد أو صرف النفقة⁶، ولقد فرضت المتغيرات على مستوى الإصلاحات المالية والميزانياتية إعادة صياغة الإطار القانوني للمحاسبة العمومية.

1.2.2. إعادة صياغة الإطار القانوني لمهام المحاسب العمومي وتصنيفه

يشكل القطاع العمومي جزءاً أساسياً من الاقتصاد والحكومة، ولذلك يتطلب تنظيمه وتشغيله إطاراً فالجزائر تمر بعمليات إصلاح هامة في هذا السياق، حيث تهدف إلى تعزيز حوكمة القطاع العمومي وتحسين إدارة الموارد المالية⁷.

وبما أن المحاسبة العمومية هي جزء من المالية العمومية فإن الإصلاحات المالية والميزانية التي انتهجتها الدولة الجزائرية قد شملها أيضا، وهذا من خلال القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية⁸ الذي هو في الحقيقة الإطار العام للمنظومة القانونية للمالية العمومية في الجزائر ومن بينها طبعا المحاسبة العمومية، وكتحصيل حاصل لما ورد سابقا فإن المحاسب العمومي في تنفيذ مهامه المتعلقة بالعمليات المالية يعمل ضمن متطلبات هذا القانون العضوي.

أما بالنسبة للقانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي فهو اليوم يُعد القانون الأساسي للمحاسبة العمومية والذي خلف القانون 90-21⁹ الذي كان في مرحلة ما يتسّدد الأطر القانونية للمحاسبة العمومية لمدة تجاوزت الثلاثين سنة.

على مستوى النصوص التطبيقية يأتي المرسوم التنفيذي 24-90 المحدد لمحتوى وكيفية تطبيق المحاسبة العمومية¹⁰ كأهم هذه النصوص القانونية بالإضافة إلى مراسيم ونصوص قانونية أخرى لا يتسع المقام لذكرها كلها.

2.2.2. تصنيف المحاسبين العموميين

وفيما يخص تصنيف المحاسبين العموميين فقد أعاد القانون 23-07 تنظيمهم وتقسيمهم إلى محاسبين مختصين أو مفوضين، ومحاسبين رئيسيين أو ثانويين ومحاسبين الأموال والقيم أو محاسبين التركيز المحاسبي.

-**المحاسب العمومي الرئيسي:** ويقصد به المحاسب الذين يقدم حساباته مباشرة إلى مجلس المحاسبة، ويندرج تحت هذا المسمى كل من: العون المحاسب المركزي للخزينة، أمين الخزينة المركزية، أمناء خزائن الولايات، بالنسبة لميزانية الولاية، أمناء خزائن البلديات، بالنسبة لميزانية البلدية، أمناء خزائن المؤسسات العمومية للصحة، وأيضا كل الأعوان المحاسبون للدولة.

-**المحاسب العمومي الثانوي:** وهو المحاسب الذي تكون عملياته متركزة من طرف محاسب عمومي رئيسي، ويقدم حساباته كما هو حال المحاسب العمومي الرئيسي إلى مجلس المحاسبة.

-**المحاسب العمومي المختص:** وحتى يعتبر كذلك لا بد أن يُتاح لهم التقييد النهائي في كتاباتهم للعمليات التي يُؤمروا بها على مستوى صناديقهم.

-**الحاسب المفوض:** وهو الحاسب العمومي الذي لا يعمل بصفة مستقلة بالنسبة لعملياته المالية حيث ينفذ العمليات المالية لصالح محاسب مختص.

-**الحاسب المكلف بالأموال والقيم:** هم المحاسبون المكلفون بتداول والحفاظ على الأموال والقيم والسندات التي تملكها الأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية.

-**محاسب التركيز المحاسبي أو محاسب الترتيب:** هذه الطائفة من المحاسبين يجري تكليفهم بمهمة واضحة وهي تركيز وتقييد العمليات المالية المنفذة من طرف محاسبين آخرين في كتابتهم وحساباتهم.

-**الحاسب الموكل:** يتم تعيينه لصالح الأمري بالصرف لتولي مهام دفع نفقات عمومية أو قبض إيرادات لحساب المحاسبين العموميين.

3. الحاسب العمومي كخط دفاع أخير وفعال في منظومة الرقابة الخاصة بالمحاسبة العمومية

تتجسد أهمية الحاسب العمومي والمهام المسندة له في أنه الحاجز الأخير الذي لا بد أن تمر به أي عملية مالية من عمليات تنفيذ الميزانية، سواء ما تعلق بالنفقات العمومية أو الإيرادات العمومية، وفي هذا المحور ستكون هناك محاولة للتعرض لخطورة وحساسية دور الحاسب العمومي في منظومة الرقابة الخاصة بالمحاسبة العمومية، ثم آلية ونتائج وحدود الرقابة التي يتولاها هذا الأخير.

1.3. خطورة وحساسية دور الحاسب العمومي في منظومة رقابة المحاسبة العمومية

إن إطلاق وصف "حاسمة" على الصلاحيات الرقابية هو وصف دقيق لأبعد الحدود، لأنه بالنظر إلى الرقابات الأخرى سواءً بالنسبة للسابقة التي تتولاها بعض الهيئات والتي تندرج تحت عنوان الرقابة الإدارية أو حتى بالنسبة للرقابة اللاحقة التي يتولاها مجلس المحاسبة وأيضاً المفتشية العامة للمالية في بعض الأحيان، لكنها في الحقيقة لا ترقى إلى أهمية الرقابة التي يفرضها الحاسب العمومي على العمليات المالية للأمر بالصرف.

كيف ذلك ولماذا؟

الإجابة ببساطة تكمن في أن الصلاحيات التي يتمتع بها الحاسب العمومي في مجال النفقات العمومية والإيرادات العمومية تجمع بين التنفيذ والرقابة، وتزداد أهمية هذه الرقابة أكثر إذا عرفنا أن تأشيرة المحاسب

العمومي يترتب عنها الصرف الفعلي للنفقة العمومية أو التحصيل الفعلي للإيراد، أي أنها فعليا هي خط الدفاعي الأخير لخروج الأموال العمومية أو تحصيل الأموال العمومية. وفي سبيل القيام بهذه الصلاحيات الرقابية الحاسمة تفرض قواعد المحاسبة العمومية على المحاسب مراعاة العناصر التالية:

- التحري والتثبت من صفة الأمر بالصرف

يفرض على المحاسب العمومي وجوبا التأكد والتثبت من صفة الأمر بالصرف أولا وقبل الخوض في أي إجراء رقابي آخر، وهذا تطبيقا لمطلوبات المادة 13 من القانون 07-23، أي وجوبية أن يُعتمد الآمرون بالصرف والآمرون بالصرف بالنيابة ومفوضيهم ومستخلفيهم معتمدين لدى المحاسبين العموميين المختصين بالعمليات التي يقومون بتنفيذها، حيث يتم التثبت من صحة وشرعية قرارات التعيين الخاصة بالأمر بالصرف، ثم يأتي تأتي مرحلة اعتماد إمضاء الأمر بالصرف عبر استلام نموذج لإمضاء الأمر بالصرف أيّا كان صنفه.

- مراقبة الاعتمادات المالية ومدى توفرها

يجب على المحاسب العمومي التأكد من توفر الاعتمادات المخصصة في الميزانية أو كفايتها لصرف النفقات التي يُؤمر بصرفها من طرف الأمر بالصرف، ويهدف هذا الشرط إلى احترام الترخيص الميزاني وعدم تجاوز الاعتمادات المرخص بها.

- تأشيرات عمليات المراقبة المنصوص عليها في القوانين

عند نص القوانين أو التنظيمات المعمول بها على تأشيرات هيئات معينة كتأشيرة المراقب المالي أو لجنة الصفقات العمومية أو تأشيرة مصالح الوظيفة العمومية، يكون لزاما على المحاسب العمومي فحص والتأكد من وجودها أو عدمها.

- التحري عن تقادم الديون العمومية أو أنها محل معارضة

التقادم بالنسبة للديون العمومية المُدانة بها الدولة ومؤسساتها العمومية لا تنطبق عليها قواعد الآجال التي تخص الأشخاص الخاصة، حيث يتناول القانون 07-23 على النحو التالي:

الديون المستحقة على عاتق الهيئات العمومية الخاضعة للمحاسبة العمومية تتقدم و تسقط نهائيا إذا لم تُدفع هذه الديون في أجل أربع (04) سنوات كاملة ابتداءً من اليوم الأول من السنة التي تُصبح فيها هذه الديون مستحقة . إلا إذا نصت قوانين المالية على خلاف ذلك¹¹.

2.3.2.3. صلاحيات رقابية حاسمة ومسؤوليات ثقيلة

بالنظر إلى طبيعة مهام المحاسب العمومي فإن القوانين المتعلقة بمجاله تمنحه أدوات وصلاحيات رقابية مهمة وحاسمة، وفي المقابل تُثقل كاهله بمسؤوليات جسيمة رغم اتجاه المشرع إلى تخفيفها من خلال التعديلات القانونية الأخيرة.

1.2.3.1. أدوات الرقابة

تتمثل أبرز الأدوات الرقابية في مجال النفقات العمومية في الرفض المؤقت وكدرجة رقابية أعلى يأتي الرفض النهائي، وطبعا هذه الأدوات تصطدم بحد واستثناء هو التسخير الذي جعله القانون كأداة في يد الأمر بالصرف.

أ- فيما يخص النفقات العمومية:

يُلزم الأمر بالصرف بإصدار أوامر الدفع أو حوالات الدفع وإرسالها إلى المحاسبين العموميين المختصين في تاريخ محدد حصراً، أي بين الأول والعشرون من كل شهر، وفي حالة استيفاء أوامر وحوالات صرف النفقات للشروط والكيفيات القانونية فإن المحاسب العمومي يقوم بدفعها، أما إذا كان هناك إخلال من طرف الأمر بالصرف بالشروط والكيفيات القانونية فإن المحاسب العمومي يكون أمام إجراءات إما الرفض المؤقت أو الرفض النهائي.

– الرفض المؤقت كأداة رقابية وقائية

يتم وصف الرفض المؤقت الصادر عن المحاسب العمومي بأنه أداة رقابية وقائية وهذا لأنه يأتي كدرجة أولى من الرفض لتصحيح الاختلالات التي تشوب أوامر وحوالات الدفع، وذلك عن طريق مذكرة مراجعة ترسل إلى الأمر بالصرف بين اليوم العشرون ونهاية الشهر، وذلك عند وجود اختلالات معينة تتمثل إما في حالة وجود نفقات تشوبها مخالفات أو وفي حالة عدم إرسال الأمر بالصرف لوثائق تبريرية أو مطلوبة عموماً أي غياب كلي لهذه الوثائق، وأيضاً عند وجود نقص في الوثائق التي تنص عليها مدونة الوثائق الثبوتية والتبريرية، والحالة الأخيرة التي تستدعي اتخاذ رفض مؤقت هي إغفال بيانات جوهرية متعلقة بالوثائق التبريرية¹².

ولأن طابع هذا الرفض مؤقت ووقائي فالمطلوب من الأمرين بالصرف وتجنباً للرفض النهائي إكمال ملفاتهم وسد النقص خلال خمسة أيام على الأكثر أو فيما تبقى من الشهر إذا كان تبليغ مذكرة المراجعة بعد اليوم السادس والعشرون من الشهر.

– الرفض النهائي ليس نهاية الطريق

هذه الأداة الرقابية بطبيعة الحال هي أشد وطأة من سابقتها، لأنها دليل على وجود اختلالات وخروقات أكثر جسامة، وأيضاً دليل على الإهمال الإداري والمالي والاصرار على الأخطاء التي صدر من أجلها الرفض المؤقت من المحاسب العمومي وحماية لمسؤوليته المالية والشخصية فهو مطالب بالرفض النهائي عند الاختلالات التالية:

– إهمال الملاحظات المذكورة في مذكرة المراجعة المتعلقة بالرفض المؤقت، وعدم إكمال الوثائق الثبوتية المطلوبة سابقاً وعدم سد النقص الذي شاب الملفات المرسلّة سابقاً والتي تنص عليها مدونة الوثائق الثبوتية.

– عندما تتضمن أوامر الصرف نفقات تتعارض مع القوانين والتنظيمات المعمول بها. المقصود بأن الرفض النهائي ليس نهاية الطريق هو أنه يمكن للأمر بالصرف إصدار هذه الأوامر أو حوالات الدفع في الشهر الذي يلي تبليغ الرفض النهائي وذلك بعد رفع التحفظات وإصلاح الأخطاء الجسيمة. المرسوم التنفيذي رقم: 24-358 بتاريخ 07 نوفمبر 2024 يحدد آجال دفع النفقات وكيفية تحصيل الإيرادات وشروط قبول القيم المنعدمة، الجريدة الرسمية عدد: 74 الصادرة بتاريخ: 07 نوفمبر 2024.

– حدود الرقابة: التسخير أداة لتجاوز رقابة المحاسب العمومي

التسخير هو إجراء استثنائي جعله القانون¹³ كأداة في يد الأمر بالصرف لتجاوز رقابة المحاسب العمومي، وهو بالتحديد عبارة عن وثيقة يحررها الأمر بالصرف تحتوي إجبارياً على النفقة التي تم رفض دفعها مع إرفاقها بأسباب الرفض، ومع وجوب ذكر عبارة " يُسخر المحاسب لدفع "، إذ يعتبر هذا الأمر وثيقة لإثبات دفع النفقة المعنية¹⁴.

يمكن قراءة خلفية إقرار آلية التسخير على أنها أداة لتجاوز رقابة المحاسب العمومي من طرف الأمر بالصرف تجنباً للتعسف الذي ينتج عن عملية المراقبة الصارمة، وفي المقابل هو انتقال المسؤولية المالية وانتفاؤها عن عاتق المحاسب العمومي وبالتالي يتحملها الأمر بالصرف بصفة كاملة، ومع ذلك يقع على عاتق المحاسب العمومي واجب إبلاغ الوزير المكلف بالمالية ومجلس المحاسبة عن طريق تقرير مفصل يتضمن

عرض حال مرفوقا بنسخ عن الوثائق المحاسبية وأسباب الرفض خلال أجل 15 يوما من امتثاله للتسخير، ويكون من حق الوزير المكلف بالمالية طلب أي معلومات يراها ضرورة من الأمر بالصرف¹⁵.

ونظراً لخطورة هذا الإجراء على منظومة عمل نظام المحاسبة العمومية ولأنه يحس بأهم مبدأ من المبادئ المحاسبية العمومية وهو "الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي" وضع له القانون حدود صارمة تُمكن المحاسب العمومي من رفض الامتثال للتسخير، وتتمثل في¹⁶:

- ألا يكون سبب رفض المحاسب العمومي لدفع النفقة هو عدم توفر الاعتمادات المالية.
- ألا يتعلق رفض المحاسب العمومي لدفع النفقة بعدم توفر السيولة المالية باستثناء ما يتعلق بميزانية الدولة.

- عندما لا تتضمن الوثائق التبريرية أو الثبوتية الملحقة بأمر أو حوالة الدفع ما يثبت "أداء الخدمة".
- يجب أن تتوفر التأشيرات المطلوبة غياب تأشيرة المراقب الميزانياتي ولاسيما فيما يخص الرقابة السابقة على النفقات الملتزم بها، وأيضا في حالة غياب أي تأشيرة مطلوب قانونا على غرار تأشيرة لجنة الصفقات العمومية المختصة.

- الطابع غير الإبرائي للدفع.

ومنه فإن المحاسب العمومي إذا امتثال للتسخير مع وجود خرق لهذه الحدود فإنه يتحمل تبعات قيام مسؤوليته المالية الشخصية.

ب- فيما يخص الإيرادات:

على الأمر بالصرف الأمر بتحصيل الإيرادات المحددة في الميزانية المعتمدة ضمن المؤسسة أو الإدارة العمومية المكلف بتسييرها ماليا حيث يقتضي الأمر القيام بإثبات حقوق الأجهزة العمومية ثم تصفية هذه الحقوق، أي حساب مبالغ الإيرادات بدقة، وأخيرا إعداد الأمر بالتحصيل وتبليغه للمحاسب العمومي ليقوم بعملية التحصيل¹⁷،

القاعدة العامة هي أن يكون التحصيل بالوسائل الودية من طرف المحاسبين العموميين، لكن عند فشل التحصيل الودي سيتم اللجوء إلى التحصيل الجبري عندما يمتنع المدين عن الدفع، وتبدأ إجراءات تحصيل الإيرادات العمومية حين يتكفل المحاسبون العموميون في تدويناتهم المحاسبية بأوامر تحصيلها الصادرة عن الأمرين بالصرف، أي قبول تحصيلها بعد التحقق من الترخيص بذلك قانوناً وبالتالي تحمل المسؤولية المالية الشخصية عن هذا التحصيل، بالنسبة للديون المثبتة بواسطة سندات دائمة تودع لدى المحاسبين

العموميين عند إنشائها (مثل العقود و الاتفاقيات المتعلقة باستغلال الأملاك المنتجة للمداخل أو أداء الخدمات)، فإن هؤلاء الأخيرين يكونون مسؤولين عن تحصيلها منذ التكفل الأولي بها، بما في ذلك الحرص على استصدار أوامر تحصيل لها كلما اقتضت إجراءات التحصيل ذلك¹⁸.

تجدر الإشارة أيضاً إلى حالة الديون -ذات الطابع الاستثنائي- الناتجة عن تنفيذ الأحكام والقرارات القضائية لصالح الهيئات العمومية (عقوبات مالية، تعويضات...)، أو قرارات وزير المالية الصادرة ضد بعض المدينين لتلك الهيئات (محاسبين عموميين، مقاولين، موردين...)، لمطالبتهم بدفع بواقي الحساب، حيث أن تحصيلها يتم عن طريق التكفل المباشر بتلك الأحكام والقرارات.

2.2.3. ثقل المسؤولية الرقابية للمحاسب العمومي رغم التخفيف

في قانون المحاسبة العمومية الجديد 23-07 وتحديد المادة 112 وبخصوص المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي، يعتبر المحاسبون العموميون والأعوان الذين يعملون تحت سلطتهم مسؤولون شخصياً ومالياً عن العجز الحاصل في الصندوق فقط وليس مسؤولاً عن تسيير الأمر بالصرف، وتبعاً لهذا فهم مسؤولون عن المهام والعمليات المالية التي يقوم بها والمتعلقة بالإيرادات والنفقات وحراسة الأموال والقيم ومسك المحاسبة، والمحافظة على مستندات الإثبات ووثائق المحاسبة، وهو مسؤول أيضاً على أفعال الغير ويقصد بالغير هنا الأعوان التابعون للمحاسب العمومي، وهذه المسؤولية هي مسؤولية تضامنية في حدود المراقبة التي يتعين عليه ممارستها وحدود التجميع المحاسبي الذي يقوم به¹⁹، و " التي تكون فقط في حالة عجز الصندوق ولا تطبق كما كان سابقاً على أفعال التسيير، أي تم إلغاء إلزام المحاسب العمومي من التحقق من أن النفقات يتم تنفيذها وفقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها"²⁰.

إن مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي يفترض مسؤولية رقابية جسيمة وثقيلة على كاهل المحاسب العمومي، لأنه المسؤول الأول على أي تجاوزات مالية تمس العمليات المالية المكلف برقابة تنفيذها، حيث يتعدى مجالها إلى المسؤولية عن الأعوان الذي يعملون تحت رقبته، وأما المسؤولية المالية والشخصية فتعني أن المساءلة قد تمس ذمته المالية عند وجود عجز أو نقص على مستوى الصندوق المكلف به نتيجة أخطاء تتمثل في²¹:

-وجود فارق غير مبرر في حسابات السيولة

-إيراد غير محصل لعدم احترام الإجراءات القانونية

- دفع نفقة غير مبررة

- نقص ملحوظ في القيم العينية

ويترتب عن العجز المسجل على مستوى الصندوق والذي يصطلح عليه "باقي حساب المحاسب العمومي" الأخذ بمسؤولية المحاسب العمومي من طرف الوزير المكلف بالمالية أو مجلس المحاسبة وفقا لإجراءات يطول المقام في الحديث عنها، وكخلاصة لهذا المحور فإن المحاسب العمومي يكون مطالبا بسد هذا العجز وتسديد باقي الحساب من أمواله الخاصة، وهذا ما يفسر الحذر الشديد الذي يجب أن يتوخاه أي محاسب عمومي في أداء مهامه.

4. خاتمة:

إن مكانة المحاسب العمومي تكتسي أهمية بالغة في النظام القانوني للمحاسب العمومية، فهي تجمع بين الرقابة والتنفيذ في آن واحد بالنسبة للعمليات المالية والمهام المكلف بها، ومن دون شك فإنه يتقدم على باقي الهيئات المتدخلة على غرار المراقب الميزانياتي، خاصة وأن صلاحياته يترتب عنها التنفيذ الفعلي للنفقات والإيرادات العمومية، لذلك هو بحق خط الدفاع الأخير لتجنب أي انزلاقات وتجاوزات مالية.

ولقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج تتمثل في:

- إن جوهر مهام المحاسب العمومي لا يتمثل في الرقابة على العمليات المالية التي يأمر بها الأمر بالصرف فقط، بل يتعداه إلى مهمة التنفيذ التي تتضمنها المرحلة المحاسبية التي يتفرد بها وحده، كما أن الأمر بالصرف يتولى المرحلة الإدارية بصفة رئيسية في تنفيذ العمليات المالية.
- الاصلاحات التي تضمنها القانون 23-07 تخفف المسؤولية التي كان يتحملها في ظل القانون 90-21، حيث تم استبعاده من تحمل المسؤولية عن تسيير الأمر بالصرف وجعلها مسؤولية محصورة على العجز أو النقص الذي يمس الصندوق الذي يشرف عليه شخصا أو من طرف المحاسبين العموميين الذين يعملون تحب سلطته.
- حساسية المهام المسندة للمحاسب العمومي في مجال النفقات العمومية أو الإيرادات العمومية تتمثل في أنه يشرف على مرحلة محاسبية تعتبر الأخيرة قبل الصرف الفعلي للنفقة العمومي أو التحصيل الفعلي للإيراد العمومي، على عكس رقابة المراقب الميزانياتي - ولاسيما رقابته السابقة على النفقات الملتزم بها - إذ تُعد على أهميتها رقابة وقائية لا يترتب عنها صرف مباشر للنفقة العمومية.

- إن إجراء التسخير الذي يعتبر أداة في يد الأمر بالصرف في مواجهة المحاسب العمومي لا يُؤتي أثره بدون استجابة هذا الأخير وموافقته، كما أن موافقته لا تخلي مسؤوليته تماما إذا كانت مخالفة للشروط التي يفرضها القانون 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.
- ومن أجل تدعيم مكانة المحاسب العمومي وزيادة كفاءة المهام المسندة له سيتم تقديم الاقتراحات التالية:
- تعزيز الإصلاح المحاسبي الرامي إلى حصر المسؤولية الملقاة على عاتق المحاسب العمومي في المسؤولية عن العجز والنقص الذي يخص الصندوق الذي يتولاه فقط.
- استبعاد أي مسؤولية للمحاسب العمومي عن مسؤولية التسيير التي تخص الأمر بالصرف، والذي يُعد المسؤول الأول عن أخطاء التسيير.
- التشديد على احترام المحاسبين العموميين للآجال القانونية المنصوص عليها لمعالجة العمليات المالية التي تخص رقابة وتنفيذ النفقات والإيرادات العمومية، حيث يعتبر التأخير والمماطلة نقطة سوداء ومحل انتقادات جديدة لنظام المحاسبة العمومية، والتي يعتبرها البعض سبب رئيسي من أسباب ثقل إجراءات الهيئات الإدارية.
- سن عقوبات تأديبية ومالية في حق المحاسب العمومي الذي يثبت تعسفه ومماطلته في معالجة العمليات المالية، لأن كفاءة الرقابة تتطلب أيضا احترام معالجة الملفات التي بين يديه ضمن الآجال القانونية.
- تعزيز صلاحيات المحاسب العمومي في مجال البرمجة الميزانية ولا سيما على مستوى النشاط والنشاط الفرعي على حساب المراقب الميزانياتي وذلك اختصارًا للوقت والجراءات.

5. الهوامش:

- ¹ - سمير ماجن، مستجدات دور أعوان المحاسبة العمومية وفق قانوني 07-23 و 24-90 ودوره في تعزيز الحوكمة المالية العمومية في الجزائر، مجلة دفاتر اقتصادية، جامعة زيان عاشور بالجلفة، العدد: 01 المجلد: 16، تاريخ النشر: 25-05-2025، ص.1097.
- ² - محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى للطباعة والنشر، الجزائر، 2003، ص.15.
- ³ - محمد مسعي، المرجع السابق.
- ⁴ - المادة 99 من قانون 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

- 5 - صادي جمال، آفاق تطبيق الإصلاح الميزانياتي ودوره في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر - من وجهة نظر أعوان التنفيذ-، مجلة مجاميع المعرفة، المركز الجامعي بتندوف، العدد: 02 المجلد: 09، تاريخ النشر: 26-01-2024، ص. 56.
- 6 - أبركان محمد وبوعلي عبد النور، آفاق إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، العدد: 02 المجلد: 17، تاريخ النشر: 20-12-2024، ص. 35.
- 7 - المختار براهيم وناصر جبارة، أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تعزيز الشفافية وتحسين إدارة المؤسسات العمومية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، جامعة زيان عاشور باللفة، العدد: 02 المجلد: 10، تاريخ النشر: 15-12-2024، ص. 86.
- 8 - قانون عضوي رقم: 18-15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية الجريدة الرسمية الجزائرية عدد 53 الصادرة 02 سبتمبر 2018.
- 9 - قانون رقم 90 - 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية الجزائرية عدد 35 الصادرة في 15 أوت 1990. (ملغى).
- 10 - المرسوم التنفيذي 24-90 بتاريخ 22 فيفري 2024 يحدد محتوى وكيفية تطبيق المحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية عدد 19 صادرة بتاريخ: 29 فيفري 2024.
- 11 - ولاسيما المواد من 63 إلى 65 من القانون 07-23.
- 12 - المادتان 3 و 4 من المرسوم التنفيذي رقم: 24-358 بتاريخ 07 نوفمبر 2024 يحدد آجال دفع النفقات وكيفية تحصيل الإيرادات وشروط قبول القيم المتعدمة، الجريدة الرسمية عدد: 74 الصادرة بتاريخ: 07 نوفمبر 2024.
- 13 - المادتان 61 و 62 من القانون 07-23 السالف الذكر.
- 14 - المادة 03 من المرسوم التنفيذي 24-344 مؤرخ في 14 أكتوبر 2024 يحدد إجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين، الجريدة الرسمية عدد: 71 الصادرة بتاريخ 22 أكتوبر 2024.
- 15 - المادتان 03 و 04 من المرسوم التنفيذي 24-344 مؤرخ في 14 أكتوبر 2024 يحدد إجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين، السالف الذكر.
- 16 - المادة 62 من القانون 07-23 السالف الذكر.
- 17 - معمري محمد، مسؤولية الأمر بالصرف وفقا لقواعد المحاسبة العمومية في استعمال المال العام في مجال الصفقات العمومية، مجلة القانون العقاري، جامعة البليدة 02، العدد: 01 المجلد: 03، تاريخ النشر: 30-06-2016، ص. 52.
- 18 - قاوي السعيد، قانون المحاسبة العمومية في الجزائر، أطروحة لنيل الدكتوراه، فرع الدولة والمؤسسات والعمومية، جامعة الجزائر 1، كلية الحقوق سعيد حمدين، السنة الجامعية 2022-2023، ص. 174 و 175.

19 - قاوي السعيد، المرجع السابق، ص. 94.

20 - باي بومرزاق عاشور وغايب عمر ولخميسي سليمان، التسيير المالي والمحاسبي بالمؤسسات العمومية للصحة في ظل ثلاثة أبعاد قانونية، مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال، جامعة العربي التبسي بتبسة، العدد: 01 المجلد: 07، تاريخ النشر: 03-06-2024، ص. 182.

21 - المرسوم التنفيذي رقم 24-345 المؤرخ في 14 أكتوبر 2024 يحدد شروط الأخذ بالمسؤولية المالية للمحاسبين العموميين لإجراءات مراجعة باقي الحسابات، الجريدة الرسمية عدد: 71 الصادرة بتاريخ 22 أكتوبر 2024.

References

- Organic Law No. 18-15 dated September 02, 2018 relating to finance laws, Algerian Official Journal No.: 53, issued on: September 02, 2018.
- Law No. 90-21 dated August 15, 1990 relating to public accounting, Algerian Official Journal No.: 35, issued on: August 15, 1990.
- Law No.: 23-07 relating to the rules of public accounting and financial management dated June 21, 2023, Algerian Official Journal No. 42, issued on June 25, 2023.
- Executive Decree 24-90 dated February 22, 2024 defining the content and modalities of the application of public accounting, Official Journal No.: 19 issued on: February 29, 2024.
- Executive Decree 24-344 dated October 14, 2024 defining the procedure for assigning spending authorizers to public accountants, Official Journal No.: 71 issued on October 22, 2024.
- Executive Decree No.: 24-358 dated November 07, 2024 defining payment deadlines for expenditures and modalities for revenue collection and conditions for acceptance of zero-value instruments, Official Journal No.: 74 issued on November 07, 2024.
- 2- Scientific References:
- Mohammed Massi, Public Accounting, Al-Huda Publishing and Printing House, Algeria, 2003
- GUAOUI SAID, The Law of Public Accounting in Algeria, Doctoral thesis, Department of State and Public Institutions, University of Algiers 1, Faculty of Law Saïd Hamdine, Academic Year 2022-2023
- Samir Majn, New Developments in the Role of Public Accounting Officers According to Laws 23-07 and 24-90 and Their Role in Strengthening Public Financial Governance in Algeria, Economic Notebooks Journal, Zian Ashour University of Djelfa, Issue: 01 Volume: 16, Publication Date: 25-05-2025.
- Sadfi Jamal, Prospects for Implementing Budgetary Reform and Its Role in Developing the Public Accounting System in Algeria – From the Perspective of Execution Officers –, Majmuat al-Ma'rifa Journal, University Center of Tindouf, Issue: 02 Volume: 09, Publication Date: 26-01-2024.

- Abarkan Mohammed and Bouali Abdelnour, Prospects for Reforming Public Accounting in Algeria, Journal of Economic Sciences, Management and Commercial Sciences, University of M'sila, Issue: 02 Volume: 17, Publication Date: 20-12-2024.
- Mukhtar Brahimi and Nasser Jbara, The Importance of Adopting International Public Sector Accounting Standards in Enhancing Transparency and Improving the Management of Public Institutions, Journal of Business Administration and Economic Studies, Zian Ashour University of Djelfa, Issue: 02 Volume: 10, Publication Date: 15-12-2024.
- Maamri Mohammed, Responsibility of the Authorizing Officer According to Public Accounting Rules in the Use of Public Funds in the Field of Public Procurement, Journal of Real Estate Law, University of Blida 2, Issue: 01 Volume: 03, Publication Date: 30-06-2016.
- Bai Boumerzag Achour and Ghaib Omar and Lakhmisi Slimani, Financial and accounting management in public health institutions in light of three legal dimensions, Journal of Studies in Economics and Business Administration, Larbi Tebessi University in Tebessa, Issue: 01 Volume: 07, Publication date: 03-06-2024.