



جامعة بلحاج بوشعيب - عين تموشنت -

كلية الحقوق

قسم الحقوق

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في الحقوق

تخصص: قانون عام

المسؤولية القانونية لأعوان تنفيذ الميزانية العامة في الجزائر

تحت إشراف:

د/دلالي عبد الجليل

إعداد الطالبة:

بشير بن داود إناس

لجنة المناقشة

اللقب والاسم	الرتبة	الجامعة	الصفة
د/ بن زكري بن علو مديحة	أستاذة محاضرة قسم "ب"	جامعة عين تموشنت	رئيسا
د/ دلالي عبد الجليل	أستاذ محاضر قسم "ب"	جامعة عين تموشنت	مشرفا
د/ بوشاشية شهرزاد	أستاذة محاضرة قسم "ب"	جامعة عين تموشنت	ممتحنا

السنة الجامعية: 2024 - 2025



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قال الله تعالى: " هذا من فضل ربي " سورة النحل 40
" سبحانك اللهم لا علم لنا الا ما علمتنا أنك انت
العليم الحكيم.. " سورة البقرة 32
قال رسول الله صلى الله عليه وسلم

" من سلك طريقا يبغي فيه علما سهل الله له طريقا
إلى الجنة "

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على
أداء هذا الواجب بالقوة والصبر اللذان منحنا إياهما
لإنجاز هذا العمل.

فلا شك أن الشكر الأول وكامل الامتنان لله عز وجل
على توفيقه لنا، وعونه في مشوار حياتنا.



شكر و عرفان:

إنَّ خير ما أستهل به هذا العمل هو الحمد لله، حمدًا يليق بجلاله وعظيم سلطانه، الذي وفقني لإتمام هذا الجهد المتواضع. وإن كان لكل رحلة من يرسم معالمها ويضيء دروبها، فإنني أخص بالشكر والامتنان أستاذي الفاضل **دلالي عبد الجليل**، الذي كان لي نعم المرشد والموجه، والداعم في كل مراحل هذا البحث.

لقد كان إشرافه القيم وتوجيهاته السديدة دافعًا لي للاستمرار، وأساسًا مكينًا بنيت عليه خطواتي العلمية، إذ لم ييخل عليّ يومًا بخبرته، ووقته، وصبره. تعلمت منه الكثير، ليس فقط في الجانب العلمي، بل في معنى الالتزام، الدقة، والنزاهة الأكاديمية.

وإني إذ أعبر عن شكري، فإنني أعجز عن الوفاء بحق هذا الفضل الكبير، لكن يكفيني أن أدعو له بوافر الصحة والتوفيق، وأن يظل منارة علم ومعرفة لكل طالب علم. فجزاه الله عني خير الجزاء، وبارك في علمه وجهده، وجعل كل ما قدّمه لي في ميزان حسناته.

[وَمَا تَوْفِيقِي إِلَّا بِاللَّهِ عَلَيْهِ تَوَكَّلْتُ وَإِنَّهُ أَلِيمٌ]

سورة هود الآية 88



إهداء

الحمد لله الذي يسر البدايات وبلغنا النهايات.

أهدي هذا التخرج أولاً لنفسي وأرفع قبعتي بكل فخر.

إلى من أحمل اسمه بكل فخر ومهد لي طريق العلم

"أبي الغالي"

إلى صاحبة أحن قلب وأجمل روح "أمي الغالية".

أدامكم الله في حياتي وحفظكم ملاذا أنتمي إليه.

إلى الشموع التي تنير دربي وأفتخر بهم أخواتي العزيزات " فريال، آية، مروى".

وإخواني "محمد، جابر، أنس".

إلى الروح الطاهرة جدي رحمه الله «راشدي قدور».

وأخيراً من قال أنا لها "نالها" وأن لها إن أبت رغماً عنها أتبت بها وما كانت لأفعل من دون توقيف من الله.

هذا التخرج ليس لي وحدي... هو لكم، أنتم جميعاً.

ولكل من أحبني بصدق، وكان للروح سنداً دون أن يُطلب.

ما هذه إلا البدايات، انتهت مرحلة لتكون طريق تمهد للأخرى، فالحمد لله دائماً وأبدياً

﴿فَرِحِينَ بِمَا آتَاهُمُ اللَّهُ مِنْ فَضْلِهِ﴾



مقدمة

تُعد المالية العامة من أهم أدوات الدولة الحديثة في تحقيق سياساتها الاقتصادية والاجتماعية، إذ تُجسّد هذه السياسات من خلال الميزانية العامة التي تعتبر الوسيلة المركزية للتخطيط المالي والتنفيذي، والتي تتضمن الإيرادات والنفقات العمومية المقررة لكل سنة مالية؛ وإذا كانت مرحلة إعداد الميزانية والتصويت عليها تمثل جانبًا تشريعيًا وسياسيًا مهمًا، فإن مرحلة تنفيذ الميزانية تُعتبر التجسيد العملي والحقيقي لأهداف الدولة، وهي المرحلة التي تُترجم فيها الخطط إلى واقع ملموس، من خلال صرف النفقات وجمع الإيرادات وفقًا للقواعد القانونية والتنظيمية المعتمدة.

وتكمن أهمية تنفيذ الميزانية في كونه المجال الذي تتلاقى فيه مختلف المهام الإدارية والمالية والرقابية، مما يقتضي وجود منظومة قانونية واضحة تحدد بدقة المهام والصلاحيات والمسؤوليات وتُسند مهمة تنفيذ الميزانية إلى مجموعة من الأعوان العموميين، على رأسهم الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون، والذين يمثلون ركيزتين أساسيتين في النظام المحاسبي للميزانية العامة للدولة، ويندرج ضمن صلاحياتهم اتخاذ القرارات المالية، إصدار أوامر الدفع، تحصيل الإيرادات، وضمان الالتزام بالقوانين والتنظيمات ذات الصلة.

وفي ظل التحولات التي تعرفها الإدارة العمومية، خصوصًا مع اعتماد مبادئ الحكامة الجيدة، وتعزيز الشفافية والمساءلة، أصبح من الضروري إعادة النظر في الأسس القانونية والوظيفية التي تُنظم مسؤولية أعوان تنفيذ الميزانية؛ وفي هذا الإطار جاء القانون رقم 07-23 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي¹ لتجسيد هذا التوجه كبديل عن القانون السابق رقم 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية²، حيث أدخل تعديلات جوهرية على نظام المحاسبة العمومية والتسيير المالي، من خلال توسيع مفهوم المسؤولية، وتدقيق المهام، وإضفاء طابع تكاملي بين مختلف المتدخلين في تنفيذ العمليات المالية للدولة.

¹ - القانون رقم 07-23، المؤرخ في 21 جوان 2023، المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، الجريدة الرسمية، العدد 42، الصادرة في 25 جوان 2023.

² - القانون رقم 21-90، المؤرخ في 05 أوت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية، المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية، العدد 42، الصادرة في 25 جوان 2023.

إن الأمر بالصرف باعتباره المسؤول عن اتخاذ القرارات المالية وتحديد الالتزامات، والمحاسب العمومي بصفته المسؤول عن تنفيذ العمليات المحاسبية وضمان مشروعية النفقات، يتحملان مسؤوليات جسيمة لا تقتصر على الجوانب التقنية فقط، بل تمتد إلى المسؤوليات القانونية، والمالية، وحتى الجزائية في بعض الحالات؛ حيث يُحظر قانوناً الجمع بين الوظيفتين في شخص واحد، تفادياً لتضارب المصالح وضماناً للرقابة المتبادلة، وهو ما يُعرف بمبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، أي بين وظيفتي الأمر بالصرف والتنفيذ المحاسبي.

هذا وتعدد أنواع المسؤوليات المترتبة على هؤلاء الأعوان، بين مسؤولية شخصية، ومالية، وتأديبية، وانضباطية، وجزائية، وكلٌّ منها يستند إلى معايير قانونية مختلفة ويخضع لإجراءات خاصة من حيث التقييم والتحقيق وإصدار العقوبات، كما أن هذه المسؤوليات لا تقتصر على الشخص المخول رسمياً، بل قد تمتد إلى الأعوان المفوضين أو الموضوعين تحت سلطته، مما يعزز من أهمية الضبط والتنظيم في الأداء الوظيفي.

تكمن أهمية موضوع دراسة النظام القانوني والوظيفي المترتب لمسؤولية أعوان تنفيذ الميزانية في كونه يسلط الضوء على إحدى الركائز الجوهرية لتسيير المال العام، إذ يُعد تنفيذ الميزانية العمومية المرحلة الأكثر حساسية في دورة المالية العامة، حيث تتجسد فيها السياسات العمومية على أرض الواقع. ويُظهر الموضوع تفاعل الفاعلين الرئيسيين في هذه المرحلة: الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، وكلاهما يؤدي دوراً محورياً في ترشيد الإنفاق وتحقيق الشفافية وحماية المال العام؛ كما أن الموضوع يكتسي أهمية قانونية وتنظيمية في ظل الإصلاحات المستحدثة خاصة بعد صدور القانون رقم 07-23، والتي تهدف إلى عصنة نظام المحاسبة العمومية وتعزيز الرقابة، وكذا تكريس مبادئ الحوكمة الرشيدة.

وتهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الإطار القانوني والوظيفي لمسؤولية أعوان تنفيذ الميزانية، من خلال تحليل مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، واستعراض الأسس القانونية التي تحكم مسؤولياتهم،

مع التركيز على المستجدات التي جاء بها القانون 23-07 المتعلق بالحاسبة العمومية والتسيير المالي، وذلك من أجل إبراز أهمية تحقيق التوازن بين فعالية التنفيذ وحتمية الرقابة، كشرط أساسي لترشيد الإنفاق العمومي.

كما تهدف هذه الدراسة أيضا إلى الوقوف على ما يلي:

- تحليل النظام القانوني الذي يوظف الأمر بالصرف والمحاسب العمومي في النظام المحاسبي الجزائري.
- تحديد مهام كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي والتميز بين صلاحياتهم ومسؤولياتهم.
- تسليط الضوء على مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي كآلية رقابية تضمن الانضباط والشفافية.
- إبراز مظاهر المسؤولية التأديبية، المالية، المدنية، والسياسية وكذا الجزائية المترتبة على الاخلال بالواجبات الوظيفية في تنفيذ الميزانية.

وفي إطار إعداد هذه الدراسة واجهنا بعض الصعوبات تمثلت فيما يلي:

- قلة المراجع المتخصصة الحديثة حول الموضوع لاسيما بعد صدور القانون 23-07 المتعلق بالحاسبة العمومية والتسيير المالي والمراسيم التنفيذية الصادرة تطبيقا لمضمونه.
- ندرة الدراسات المعالجة لموضوع المسؤولية القانونية للأمر بالصرف والمحاسب العمومي، وكذا صعوبة الوقوف على الجانب التطبيقي لهذه المسؤولية.
- موضوع الدراسة ذو طابع تقني مرتبط بضرورة الامام بالجانب المحاسبي المتعلق بالميزانية العامة للدولة.
- ارتباط الموضوع بضرورة الحصول على وثائق ومستندات متعلقة بالميزانية العامة وصعوبة تحقيق ذلك.

- تعدد النصوص القانونية (قوانين، مراسيم، تعليمات وزارية) التي تتطلب قراءة تكاملية دقيقة لفهم الإطار المحاسبي والتنفيذي الميزانية العامة.

اعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الوصفي من خلال الوقوف على أهم المفاهيم المتعلقة بموضوع الدراسة، ووصف الإطار القانوني الذي يُنظم أعوان تنفيذ الميزانية والعلاقة بينهم ومسؤولياتهم، وكذا على المنهج التحليلي والاستقرائي من خلال تحليل واستقراء ما تضمنته النصوص التشريعية والتنظيمية ذات الصلة بالموضوع على سبيل القانون السابق رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، والقانون الحالي رقم 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي والمراسيم التنفيذية الصادرة تطبيقاً لمضمونه، لاسيما من حيث تحديد طبيعة المهام والمسؤوليات.

بناءً على ما تقدم واستناداً لأهمية الموضوع نطرح الإشكالية التالية: ما مدى مساهمة النصوص القانونية والتنظيمية في إقرار مسؤولية أعوان تنفيذ الميزانية العامة في الجزائر، بما يكفل شفافية تنفيذ الميزانية وفعالية الرقابة المالية في ظل التحديات العملية؟.

ويتفرع عن هذه الإشكالية مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

- فيم تتمثل أهم مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي في مجال تنفيذ الميزانية العامة؟
- ما هي حدود العلاقة الوظيفية والقانونية بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي؟
- ما مدى فعالية مبدأ الفصل بين الوظيفتين في مكافحة الفساد وضمان الرقابة؟
- ما هي مظاهر وأشكال المسؤولية المترتبة على إخلال أعوان التنفيذ بمهامهم؟

للإجابة عن الإشكالية المطروحة ارتأينا تقسيم هذه الدراسة إلى فصلين، حيث نتطرق في (الفصل الأول) إلى النظام القانوني والوظيفي المرتب لمسؤولية أعوان تنفيذ الميزانية العامة، وذلك في مبحثين نتناول في (المبحث الأول) النظام القانوني المرتب لمسؤولية أعوان تنفيذ الميزانية العامة، ونتناول في (المبحث الثاني) النظام الوظيفي المرتب لمسؤولية أعوان تنفيذ الميزانية العامة؛ في حين نتطرق في (الفصل الثاني) إلى نظام مسؤولية أعوان تنفيذ الميزانية العامة في الجزائر، وذلك من خلال مبحثين نتناول في (المبحث الأول) مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي كآلية مرتبة للمسؤولية في تنفيذ الميزانية العامة، بينما نتناول في (المبحث الثاني) تحديد أهم صور المسؤولية القانونية الواقعة على عاتق أعوان تنفيذ الميزانية العامة.

الفصل الأول

النظام القانوني والوظيفي المترتب لمسؤولية

أعوان تنفيذ الميزانية العامة في الجزائر

الفصل الأول

النظام القانوني والوظيفي المترتب لمسؤولية أعوان تنفيذ الميزانية العامة في الجزائر

يُعد تنفيذ الميزانية العمومية من أهم مراحل دورة المالية العامة، حيث يُمثل التجسيد الفعلي للأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تسعى الدولة إلى تحقيقها، حيث يتطلب هذا التنفيذ تدخل مجموعة من الأعوان العموميين الذين تسند إليهم مسؤوليات محددة وفقاً لأطر قانونية وتنظيمية دقيقة، ويبرز في مقدمة هؤلاء الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، اللذان يُشكّلان نواة النظام التنفيذي للميزانية، كلٌّ وفق صلاحياته ووظائفه المحددة قانوناً؛ يهدف هذا الفصل إلى تسليط الضوء على الإطار القانوني والوظيفي الذي يحكم مهام ومسؤوليات هذين العونين، من خلال استعراض المفاهيم القانونية، آليات التعيين، الأصناف، وكذا طبيعة المسؤوليات المترتبة عن ممارسة الوظائف المرتبطة بتنفيذ الميزانية العامة؛ ويأتي ذلك في ظل الإصلاحات المستحدثة بموجب القانون رقم 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي، الذي حمل في طياته تعديلات هامة ترمي إلى تعزيز الشفافية والمساءلة المالية.

وعليه سنتطرق في هذا الفصل إلى دراسة النظام القانوني والوظيفي المترتب لمسؤولية أعوان تنفيذ الميزانية العامة في مبحثين، حيث نتناول في (المبحث الأول) النظام القانوني المترتب لمسؤولية أعوان التنفيذ الميزانية العامة، في حين نتناول في (المبحث الثاني) النظام الوظيفي المترتب لمسؤولية أعوان تنفيذ الميزانية العامة.

المبحث الأول

النظام القانوني المترتب لمسؤولية أعوان تنفيذ الميزانية العامة في الجزائر

يُعد النظام القانوني إطارًا أساسيًا يُحدد من خلاله تنظيم وتنفيذ العمليات المالية في الدولة، ويُرسي دعائم المسؤولية الملقاة على عاتق أعوان تنفيذ الميزانية، ومن خلال هذا المبحث سيتم تسليط الضوء على الجوانب القانونية التي تُنظم مهامهم وصلاحياتهم وفقًا للتشريع الجزائري، حيث سنتطرق إلى النظام القانوني للآمر بالصرف في (المطلب الأول)، ثم إلى النظام القانوني للمحاسب العمومي في (المطلب الثاني).

المطلب الأول

النظام القانوني للآمر بالصرف

نظرا لخصوصية الأمر بالصرف والتي جعلته يتميز عن بقية أعوان تنفيذ الميزانية العامة للدولة، كان لازما علينا تحديد المقصود به في (الفرع الأول)، واعتبارا للأهمية القصوى التي أعطاها إياه المشرع الجزائري استوجب الأمر التمييز بينه وبين بقية أعوان تنفيذ الميزانية العامة للدولة في (الفرع الثاني).

الفرع الأول: مفهوم الأمر بالصرف

نظراً للدور الجوهري الذي يضطلع به الأمر بالصرف في تنفيذ الميزانية العامة، تبرز الحاجة إلى تحديد معناه بدقة من الناحيتين اللغوية والقانونية. ويهدف هذا الفرع إلى توضيح مفهوم الأمر بالصرف كما ورد في النصوص القانونية والتنظيمية¹.

أولاً: تعريف الأمر بالصرف

يمكن تحديد معنى الأمر بالصرف بالتطرق إلى التعريف اللغوي، ثم تبيان التعريف القانوني.

¹ - خالد سكوتي، دور الأمر في مراقبة الميزانية، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، جامعة زيان عاشور بالجلفة، المجلد 10، العدد 02، 2017، ص 09.

1- التعريف اللغوي للأمر بالصرف: إن كلمة "الأمر" تطلق لغة على من يعطي أمرا للغير، الذي يفترض فيه الاستجابة بالطاعة لهذا الأمر، وذلك لوجود علاقة بين الأمر والمأمور، أساسها السلطة التي يملكها الأول ويلتزم بالخضوع لها الثاني، أما عبارة "الأمر بالصرف" فتطلق على من يأمر غيره بصرف النقود بناء على سلطة مخولة له وهذا من المفروض حال الرئيس الإداري، أو من يقوم مقامه قانونا عندما يتعلق الأمر بالتصرفات المالية العمليات المالية المتعلقة بتنفيذ النفقات التي يجريها أو يأمر بإجرائها¹؛ وعبارة الأمر بالصرف تقابلها في اللغة الفرنسية كلمة "ordonnateur" والمقصود بها الأمر فقط، أما في اللغة العربية أضيفت لها كلمة "بالصرف" وهي عبارة لا تتوافق مع ما يقوم به الأمر "l'ordonnateur" لأن هذا الأخير مهامه الأمر بتحصيل الإيرادات وصرف النفقات، فهو يأمر بالتحصيل قبل الإنفاق لأن التحصيل هو مصدر الإنفاق وعليه كان من الضروري ربط تسمية الأمر بالتحصيل والصرف، باعتباره أنه يقوم بالعمليتين معا، غير أنه من الأفضل تسميته "الأمر" فقط دون إضافة صفة له تحقيقا للاختصار المطلوب في التسمية من الناحية القانونية، وتماشيا مع المصطلح المتعارف عليه في اللغة الفرنسية "ordonnateur" والذي يستعمل في جميع النصوص القانونية المترجمة إلى اللغة الفرنسية بصفة رسمية.

2- التعريف القانوني للأمر بالصرف²: الأمر بالصرف بوجه عام هو كل شخص يتولى بصفة قانونية أمر إدارة وتسيير إدارة عمومية ماليا وإداريا، باعتباره رئيسا إداريا لها، كما هو الشأن بالنسبة للوزير، الوالي، رئيس المجلس الشعبي البلدي ورئيس المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري³، وغالبا ما يعرف الأمر بالصرف في وحدات القطاع العام بصفة (المدير) ولكن ليس لكل مدير صفة الأمر بالصرف، لأنه يشترط أن يمتلك هذا الأخير صلاحيات مالية تمكنه من تنفيذ الميزانية، وبالتالي كل مسؤول لا يمتلك صلاحيات مالية لا يعتبر أمرا بالصرف؛ أما من وجهة النظر المالية، فإن الأمر بالصرف هو المسؤول المكلف بالتسيير المالي لهيئة. أو مؤسسة عمومية ذات طابع إداري أو مصلحة من مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة، وكل شخص يؤهل قانونا لاكتساب هذه الصفة.

¹ - خالد سكوتي، المرجع السابق، ص 10.

² - محمد الصالح فنينش، الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في القانون الجزائري، أطروحة دكتوراه دولة، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2011/2012، ص 13.

³ - المرجع نفسه، ص 11

وتماشيا مع الخطأ الشائع في تسميته باللغة العربية "للأمر" بالأمر بالصرف يمكن القول بأن المشرع الجزائري حاول أن يحدد المقصود بالأمر بالصرف في المادة 23 من القانون السابق رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتي نصت على أنه "يعد أمرا بالصرف في مفهوم هذا القانون¹ كل شخص يؤهل لتنفيذ العمليات المشار إليها في المواد 16، 17، 19، 20 و 21 يخول التعيين أو الانتخاب لوظيفة لها من بين الصلاحيات تحقيق التعليمات المشار إليها في الفقرة أعلاها صفة الأمر بالصرف قانونيا وتزول هذه الصفة مع انتهاء هذه الوظيفة².

ووفقاً الأحكام القانون الجديد رقم 23-07، والمتعلق بالقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، تم تعريف الأمر بالصرف ضمن الأحكام التي تنظم تنفيذ الميزانية العامة، وتحديداً في المادة 04 من هذا القانون على أنه "يعتبر أمرا بالصرف في مفهوم هذا القانون كل شخص معين او مكلف يخول بتنفيذ العمليات الميزانية والمالية والممتلكات للأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون".

ومن هنا يمكن تعريف الأمر بالصرف على أنه "كل شخص يؤهل قانونا لتنفيذ العمليات المالية الإدارية باسم وحساب الدولة أو الهيئات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري"³.

ثانيا: خصائص الأمر بالصرف

استنادا لأحكام القانون رقم 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي يمكن إبراز أهم خصائص الأمر بالصرف فيما يلي:

- التعيين والتأهيل، حيث يُعيّن الأمرون بالصرف بموجب قرارات رسمية، ويُعتمدون لدى المحاسب العمومي المختص بعد تقديم ملف يتضمن قرار التعيين ومحضر التنصيب.
- الاستخلاف، حيث يمكن استخلاف الأمر بالصرف في حالة الغياب أو المانع، بشرط أن يكون المستخلف يشغل منصباً عالياً داخل الإدارة المعنية.

¹ - المادة 23 من القانون رقم 90-21، المتعلق بالمحاسبة العمومية، المرجع السابق.

² - مُجد الصالح فنينش، المرجع السابق، ص 16 وما بعدها.

³ - المرجع نفسه، ص 18.

ثالثا: مهام وصلاحيات الأمر بالصرف¹

- يقوم الأمر بالصرف بالعديد من المهام والصلاحيات ذات الطابع الميزانياتي تتمثل أهمها فيما يلي:
- يتولى الأمر بالصرف تنفيذ العمليات المالية المتعلقة بالميزانية، سواء في مجال الإيرادات أو النفقات، بما في ذلك الالتزام بالنفقات والإيرادات، تصفياتها، والأمر بصرفها وتحصيلها حسب الحالة.
 - يُشرف على التسيير المالي للهيئة التي ينتمي إليها، ويضمن حسن استخدام الاعتمادات المالية المخصصة.

الفرع الثاني: أنواع الأمرين بالصرف وصلاحياتهم في التفويض والإمضاء

قبل التطرق إلى مختلف أنواع الأمرين بالصرف، تجدر الإشارة إلى أن التصنيف يعتمد على طبيعة المهام والصلاحيات الممنوحة لهم، وكذا على الهيكل التنظيمي للإدارة العمومية في الجزائر، ويأتي هذا التصنيف في إطار تنظيم محكم يهدف إلى ضمان فعالية تنفيذ الميزانية وتحقيق الرقابة المالية؛ ووفقاً لما نصت عليه القوانين والتنظيمات ذات الصلة، يمكن تمييز ثلاثة أنواع رئيسية من الأمرين بالصرف.

أولاً: الأمر بالصرف الرئيسي

الأمرون بالصرف الرئيسيون هم المسؤولون عن تنفيذ الميزانية على المستوى المركزي، ويضطلعون بأدوار قيادية في المؤسسات والهيئات الوطنية. من بين الأمثلة على الأمرين بالصرف الرئيسيين: الوزراء، رؤساء المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، المديرون العامون للإدارات المركزية، رؤساء المجالس الشعبية الولائية والبلدية عندما يتصرفون في إطار الاعتمادات المفتوحة لهم²؛ ويتمثل دورهم في إصدار أوامر الدفع لصالح الدائنين، وأوامر الإيرادات ضد المدينين، وكذا إصدار تفويضات الاعتمادات للأمرين بالصرف الثانويين.

¹ - المرسوم التنفيذي رقم 24-92، المؤرخ في 22 فيفري 2024، المحدد لشروط وكيفيات الاستخلاف وتفويض الإمضاء وتعيين الأمرين بالصرف، الجريدة الرسمية، العدد 10، الصادرة في 29 فيفري 2024.

² - نورة هارون، تدخل الأمر بالصرف في الميزانية العامة في ضوء المنظومة القانونية الجزائرية، مجلة الفكر القانوني والسياسي، المجلد 06، العدد 02، 2022، ص 614.

ثانيا: الأمر بالصرف الثانوي

الأمرون بالصرف الثانويون هم الذين يتصرفون بناءً على تفويض من الأمرين بالصرف الرئيسيين، ويباشرون تنفيذ الميزانية في الهياكل غير المركزية على المستوى المحلي (مديرو المؤسسات العمومية المحلية، رؤساء المصالح غير المركزية، ومديرو المؤسسات الصحية والتربوية على مستوى الولايات)¹.

يقومون بإصدار حوالات الدفع في حدود الاعتمادات المفوضة، ويضمنون تسيير النفقات في إطار الميزانية المفوضة لهم، مع احترام الشروط والضوابط القانونية.

ثالثا: الأمر بالصرف الوحيد

في الحالات التي يكون فيها الأمر بالصرف هو المسؤول الوحيد عن التسيير المالي للهيئة، ويتمثل حصرا في الوالي عندما يتولى تنفيذ برامج التنمية المحلية المتمثلة في البرامج القطاعية غير المركزية الموجهة للولاية.

فالأمر بالصرف الوحيد هو وضع خاص يتمثل في الشخص الذي يتكفل وحده بتسيير الميزانية المخصصة لهيئة معينة دون وجود تفويض أو توزيع داخلي للاعتمادات²، ويتمثل هذا الصنف أساسا في الوالي، عندما يتولى تنفيذ البرامج التنموية المحلية، وبالتحديد البرامج القطاعية غير المركزية الموجهة للولاية؛ وفي هذه الحالة، يكون الوالي الأمر بالصرف الوحيد، ويتحمل كامل المسؤولية عن التسيير المالي، ويخضع لرقابة كل من المراقب الميزانياتي والمحاسب العمومي (أمين الخزينة الولائي).

رابعا: الأمر بالصرف بالنيابة

الأمر بالصرف بالنيابة هو الشخص الذي يُكَلَّف مؤقتًا بتسيير مهام الأمر بالصرف الأصلي، في حالة تعييب هذا الأخير أو وجود مانع قانوني يمنعه من ممارسة صلاحياته؛ ويتم تعيين الأمر بالصرف بالنيابة

¹ - نورة هارون، المرجع السابق، ص 615.

² - المرجع نفسه، ص 616.

بموجب قرار إداري يُصدره المسؤول المخوّل قانونًا، ويجب أن يكون التعيين محددًا في الزمن ومبنيًا على أسباب مبررة، كما يجب أن يُبلّغ إلى الجهات الرقابية مثل المراقب المالي والمحاسب العمومي¹؛ في حين يخضع لنفس الالتزامات القانونية والمسؤوليات المترتبة عن تنفيذ العمليات المالية، مثلما يخضع لها الأمر الأصلي.

خامسا: الأمر بالصرف المفوض

الأمر بالصرف المفوض هو الموظف أو المسؤول الذي يُمنح تفويضًا رسميًا ومكتوبًا من طرف الأمر بالصرف الرئيسي، بغرض تنفيذ عمليات مالية محددة، كإصدار أوامر الدفع أو توقيع بعض الوثائق المالية، في حدود الاعتمادات المفوضة له²؛ ولا يُعد الأمر المفوض مستقلاً في قراراته، بل يعمل ضمن الحدود المسطرة في وثيقة التفويض، ويبقى الأمر بالصرف الأصلي مسؤولاً قانونيًا عن كل تصرفات المفوض.

سادسا: الأمر بالصرف المؤقت

يُعتبر الأمر بالصرف المؤقت حالة استثنائية، يُلجأ إليها عند غياب تنظيم نهائي للهيئة أو خلال مراحل تأسيس الهيئات الجديدة. يُعيّن هذا الأمر بصفة مؤقتة بموجب مقرر إداري، ويُمنح صلاحيات محددة في تسيير الشؤون المالية إلى حين تعيين الأمر بالصرف الرسمي³، ويجب أن يتم هذا التعيين وفق الشروط القانونية المقررة، وأن يُبلّغ إلى الجهات المالية المختصة حتى يكون ساري المفعول من الناحية القانونية.

1- التفويض والإمضاء: بموجب أحكام القانون رقم 07-23 المتعلق بالحاسبة العمومية والتسيير المالي، يُحوّل للأمر بالصرف تنفيذ العمليات المالية باسم ولحساب جهة إدارية، سواء تعلقت بالإيرادات أو بالنفقات؛ ويُعد الأمر بالصرف الشخص المعين أو المنتخب أو المكلف قانونًا، والذي يُفوض له القيام بهذه

¹ المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 24-92، المحدد لشروط وكيفيات الاستخلاف وتفويض الإمضاء وتعيين الأمرين بالصرف، المرجع السابق.

² المادة 04 من القانون رقم 23-07 المؤرخ في 21 جوان 2023، المتعلق بقواعد الحاسبة العمومية والتسيير المالي، المرجع السابق، والمواد 04 و05 من المرسوم التنفيذي رقم 24-92 المحدد لشروط وكيفيات الاستخلاف وتفويض الإمضاء وتعيين الأمرين بالصرف، المرجع السابق.

³ المادة 04 من القانون 23-07، المتعلق بقواعد الحاسبة العمومية والتسيير المالي، المرجع السابق، والمادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 24-92، المحدد لشروط وكيفيات الاستخلاف وتفويض الإمضاء وتعيين الأمرين بالصرف، المرجع السابق.

العمليات وفق ما تسمح به النصوص التنظيمية¹؛ وتُعد آلية التفويض وسيلة قانونية تتيح للأمر بالصرف إنابة شخص أو أكثر للقيام ببعض المهام المالية أو الإدارية، شريطة أن يبقى مسؤولاً مسؤولاً كاملة عن كل تصرف يتم في إطار هذا التفويض²؛ أما الإمضاء فهو العلامة الرسمية التي يوقع بها الأمر بالصرف على الوثائق المالية، ويُعد دليلاً قانونياً على صحة الأوامر المالية أو التفويضات الصادرة، ويؤكد مسؤولية صاحبه عن كل ما يتم تنفيذه بموجبه³.

ووفقاً لنفس القانون، يندرج ضمن فئة الأمرين بالصرف الوزراء، المديرون العامون، رؤساء المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، الولاية عند تنفيذ برامج تنمية لحساب الولاية، رؤساء المجالس الشعبية البلدية، والمسؤولون المكلفون بالتسيير المالي للمؤسسات الدستورية كمجلس الأمة، المجلس الشعبي الوطني، والمجلس الدستوري سابقاً (المحكمة الدستورية حالياً)⁴؛ ويُبرز القانون أهمية التنظيم الدقيق للتفويض والإمضاء، باعتبارهما عنصرين جوهريين في ضبط ومتابعة تنفيذ الميزانية العامة، مع تحميل الأمر بالصرف المسؤولية الكاملة عن أي تجاوز أو خلل في هذا السياق.

ومن خلال هذا التصنيف، يتضح أن الأمر بالصرف، بمختلف درجاته ومسؤولياته، يتمتع بصلاحيات مالية وتنفيذية محددة بدقة، تُؤطرها نصوص قانونية وتنظيمية صارمة، تهدف إلى ترشيد الإنفاق العمومي، وضمان الشفافية والمساءلة في التسيير المالي للمؤسسات الدولة.

الفرع الثالث: طرق اكتساب صفة الأمر بالصرف وطرف نهايتها

تُكتسب صفة الأمر بالصرف وفقاً لما نصّ عليه القانون رقم 23-07 السالف الذكر، إما عن طريق التعيين بقرار إداري من السلطة المختصة، أو عن طريق الانتخاب كما هو الحال بالنسبة لرئيس المجلس الشعبي البلدي، أو بالاستخلاف في حالات الغياب المؤقت، أو بتفويض مكتوب لبعض

3- المادة 04 من القانون 23-07، المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، المرجع السابق.

² - منصة التعليم الإلكتروني لجامعة ميله، الأمر بالصرف، متاح عبر الموقع: <http://elearning.univ-mila.dz>، تاريخ الاطلاع: 26 ماي 2025، بتوقيت 12:30.

³ - المرجع نفسه.

⁴ - نورة هارون، مرجع سابق، ص 614.

الصلاحيات إلى مرؤوسين. ولا يُمكن مباشرة مهام الأمر بالصرف إلا بعد اعتماده رسمياً لدى المحاسب العمومي المختص، وتنتهي هذه الصفة عادة بنفس الطريقة التي تم اكتسابها بها، سواء بانتهاء المهام الوظيفية أو العهدة الانتخابية، أو بالإعفاء أو الإلغاء من قبل الجهة المختصة، أو بفقدان الأهلية القانونية أو الوفاة، كما قد تنقضي أيضاً بانتهاء أو إلغاء مدة التفويض أو الاستخلاف.

أولاً: طرق اكتساب صفة الأمر بالصرف

يُمنح الشخص صفة الأمر بالصرف قانوناً وفقاً لما نصّت عليه الفقرة الثانية من المادة 23 من القانون السابق رقم 90-21 المتعلق بالحاسبة العمومية، ويتم ذلك إما عن طريق التعيين أو الانتخاب، وتنقضي هذه الصفة بانتهاء المهام أو الوظيفة التي منحت من أجلها؛ كما تنص المادة 24 من نفس القانون على ضرورة اعتماد الأمر بالصرف لدى المحاسب العمومي المكلف بالإيرادات والنفقات، باعتباره الجهة التي تُنفَّذ من خلالها العمليات المالية.

1- التعيين: يتم تعيين الأمرين بالصرف بقرار من السلطة المختصة... ويُعتمد لدى المحاسب العمومي¹؛ ويعين الأمر بالصرف في الأصل بموجب قرار إداري، شريطة استيفائه للشروط القانونية اللازمة، ويُعد هذا القرار تعبيراً عن إرادة الإدارة في إسناد هذه الوظيفة، ويتوجب أن يصدر عن الجهة الإدارية المختصة قانوناً، وأن يُعبّر صراحة عن إرادتها في التعيين، وفقاً للشروط والإجراءات المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات السارية في هذا المجال.

ولصدور قرار تعيين الأمر بالصرف باعتباره موظف عمومياً يجب أن تتوفر فيه الشروط القانونية التي يتطلبها المشرع²، حيث أنه لا يمكن توظيف أيّا كان في وظيفة عمومية إلا إذا توافرت الشروط التالية³:

¹ - المادة 04 من القانون 07-23 المتعلق بقواعد الحاسبة العمومية والتسيير المالي، التي تعرّف الأمر بالصرف على أنه "كل شخص مكلف أو معين أو منتدب لتنفيذ عمليات الالتزام، التصفية، إصدار أوامر الإيرادات وأوامر الدفع".

² - مُجدّ الصالح فنينيش، المرجع السابق، ص 20.

³ - الأمر رقم 06-03 المؤرخ في 15 جوان 2006، المتعلق بالقانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية، العدد 46، الصادرة بتاريخ 16 جويلية 2006.

- أن يكون حاملاً للجنسية الجزائرية؛
 - أن يتمتع بكامل حقوقه المدنية؛
 - ألا يتضمن مستخرج صحيفة السوابق القضائية أية ملاحظات تتعارض مع طبيعة الوظيفة المراد الالتحاق بها؛
 - أن يكون في وضعية قانونية تجاه الخدمة الوطنية؛
 - أن يستوفي شرط السن القانوني للتوظيف، والمحدد بـ 18 سنة كاملة كحد أدنى.
- بالإضافة إلى ما سبق، يُشترط في الأمر بالصرف المعين أن يكون حائزاً على مؤهلات علمية ملائمة في مجال التسيير، تتماشى وطبيعة المهام المسندة إليه.
- ومن بين الفئات التي تُعد نموذجاً للآمرين بالصرف المعينين: الوزراء، الولاة، المدراء التنفيذيون وغيرهم من المسؤولين المخولين قانوناً.
- 2- الانتخاب:** يخوّل الانتخاب لصاحبه اكتساب صفة الأمر بالصرف، كما هو الحال بالنسبة لرئيس المجلس الشعبي البلدي، الذي يُعدّ أمراً بالصرف رئيسياً بمجرد انتخابه على رأس البلدية وفقاً للقانون؛ ويُشترط بعد الانتخاب أن يُنصّب ويُعتمد رسمياً، حيث يُبلغ قرار تعيينه مرفقاً بمحضر التنصيب إلى الوالي المختص إقليمياً، وبعد استكمال إجراءات الانتخاب والتنصيب، يكتسب رئيس المجلس الشعبي البلدي صفة الأمر بالصرف على مستوى البلدية التي يرأسها، ويتحمل المسؤولية في إعداد وتنفيذ ميزانيتها.
- هذا وتنتهي صفة الأمر بالصرف المكتسبة عن طريق الانتخاب بانقضاء العهدة الانتخابية، أو في حالات أخرى مثل: الاستقالة، أو حل المجلس الشعبي البلدي، وغيرها من الأسباب المقررة قانوناً.

3- الاستخلاف (في حالة الغياب أو المانع): يمكن استخلاف الأمر بالصرف في حالة الغياب... ويقوم

الشخص المستخلف بممارسة جميع المهام التي كان يمارسها الأمر بالصرف الأصيل¹.

4- التفويض: يسمح القانون للأمر بالصرف بتفويض بعض صلاحياته إلى مرؤوسيه².

5- اعتماد الأمر بالصرف: يُعتمد الأمر بالصرف وجوبًا لدى المحاسب العمومي المختص، سواء في

جانب الإيرادات أو النفقات، باعتباره الطرف التنفيذي لأوامر الصرف والتحصيل الصادرة عنه. ويُعد هذا

الاعتماد شرطًا أساسيًا لمباشرة الأمر بالصرف لمهامه المالية، وذلك تأكيدًا لما نصت عليه المادة 38 من

القانون رقم 07-23 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي والتي تنص على أنه³ "لا يمكن للأمرين

بالصرف أن يباشروا مهامهم إلا بعد اعتمادهم من طرف المحاسب العمومي المختص".

ويتم اعتماد الأمر بالصرف، سواء كان رئيسيًا، ثانويًا أو وحيدًا، من خلال تقديم قرار تعيينه أو

الوثيقة التي تثبت انتخابه، مرفقة بنموذج توقيعه الرسمي، أما في حال كان الأمر بالصرف مستخلفًا أو

مفوضًا له، فيُشترط أيضًا تقديم قرار تفويض الإمضاء قصد اعتماده، وبالنسبة للوكيل، فيُعتمد عن طريق

تبليغ قرار تعيينه الصادر عن الأمر بالصرف الذي عينه، إلى المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي،

الجريدة الرسمية العدد 42، ص 5 المحاسب العمومي المختص.

ثانيًا: طرق نهاية صفة الأمر بالصرف

طبقا لقاعدة توازي الأشكال، فإن صفة الأمر بالصرف تنتهي غالبا بنفس الطريق التي تم اكتسابها

وذلك في حالات عادية وأخرى غير عادية كما يلي:

¹ - المادة 09 من القانون 07-23، المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، التي تنص على الاستخلاف في حالة الغياب أو المانع.

² - المواد 12 و13 من نفس القانون.

³ - المادة 38 من نفس القانون.

- 1- انتهاء المهام الوظيفية: تزول صفة الأمر بالصرف تلقائيًا بانتهاء المهام الموكلة للأمر بالصرف¹.
- 2- الإلغاء أو الإعفاء: يمكن للجهة التي عينت الأمر بالصرف أن تصدر قرارًا بإعفائه، حيث أن انتهاء التعيين الإداري يكون بقرار من نفس الجهة التي عينته، وهو ما يغطيه الإطار التنظيمي العام للوظيفة العمومية².
- 3- الوفاة أو فقدان الأهلية القانونية: تُعتبر الوفاة أو فقدان الأهلية القانونية سببًا تلقائيًا تنتهي بموجبه صفة الأمر بالصرف³.
- 4- التوقيف أو إنهاء التفويض أو الاستخلاف: يعتبر التوقيف من الإجراءات التأديبية الصادرة في حق الأمر بالصرف نتيجة ارتكابه مخالفة تؤدي إلى انتهاء مهامه بهذه الصفة؛ وفي حالة التفويض أو الاستخلاف تنتهي صفة الأمر بالصرف بانتهاء المدة المحددة للتفويض أو الاستخلاف أو بإلغائهما⁴.

الفرع الرابع: أصناف الأمر بالصرف

للأمر بالصرف عدة أصناف تتمثل أساسًا في الأمر بالصرف الرئيسي (أولاً)، والأمر بالصرف الثانوي (ثانياً)، والأمر بالصرف الوحيد (ثالثاً).

أولاً: الأمر بالصرف الرئيسي

هو المكلف بتنفيذ الميزانية واعتمادها مباشرة، دون الحاجة إلى تفويض أو وسيط، ويُعتبر مسؤولاً مباشراً عن تنفيذ العمليات المالية للهيئة، وقد نصت المادة 36 من القانون رقم 07-23-06 السالف الذكر

¹ - المواد 04 و 11 من القانون 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي التي تنص على التعيين المرتبط بالمهمة، وبالتالي زوالها بزوال المهمة، المرجع السابق.

² - المادة 14 من نفس القانون.

³ - نورة هارون، تدخل الأمر بالصرف في الميزانية العامة في ضوء المنظومة القانونية الجزائرية، مجلة الفكر القانوني والسياسي، العدد 06، 2022، ص 612-616.

⁴ - المادة 13 من القانون 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، المرجع السابق.

- على تصنيف الأمرين بالصرف حسب مستواهم، حيث نصت على أنه¹ "الأمران بالصرف حسب مستواهم إلى أمرين بالصرف رئيسيين وأمرين بالصرف ثانويين"؛ ويعتبر أمران بالصرف رئيسيين ما يلي:
- المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي للمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة².
 - الوزراء.
 - الولاية عندما يتصرفون لحساب الولاية.
 - رؤساء البلديات عندما يتصرفون لحساب البلدية.
 - مسؤولو المصالح العمومية ذات الطابع الإداري والذين تعد صفاتهم حسب النشاط (مدير، مدير عام، رئيس جامعة³ ..).

فالأمران بالصرف الرئيسيين يختلفون حسب النطاق الذي يمارسون في إطار اختصاصهم على مستوى الدولة فالأمران بالصرف الرئيسيين المتمثلون في الوزراء يأمران غيرهم بصرف النفقات والأمران بالصرف مبدئياً مدراء هيئات أو مصالح عمومية أي الأشخاص المكلفون بإدارة وتسيير هذه الهيئات أو المصالح.... إلخ

ثانياً: الأمر بالصرف الثانوي

تم تعريف الأمر بالصرف الثانوي في المادة 27 من القانون رقم 90-21 على أنه "يُعتبر أمراً بالصرف ثانوي المسؤولون عن ميزانية التسيير بصفتهم رؤساء مصالح غير ممرضة للوظائف المحددة بالمادة 23، أي عن العمليات الإدارية لتنفيذ النفقات والإيرادات العمومية".

¹ - المادة 36 من القانون 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، المرجع السابق..

² - المادة 26 من القانون رقم 90-21، المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية، المرجع السابق.

³ - أحمد حنيش، الرقابة على الإنفاق العام كآلية لتحديد المسؤوليات والحفاظة على المال العام، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 11، العدد 02، جامعة الجزائر 03، 2014، ص 282.

أما في ظل القانون الجديد رقم 23-07، فقد جاء تعريف الأمر بالصرف الثانوي بصيغة أشمل في المادة 37، حيث تنص على أنه "يعد أمراً بالصرف ثانوياً، كل مسؤول يتصرف في الاعتمادات المفوضة له من قبل أمر بالصرف الرئيسي"¹.

وهو ما يعني أن الأمر بالصرف الثانوي هو كل مسؤول يمارس مهامه بناءً على تفويض قانوني من الأمر بالصرف الرئيسي، سواء تعلق الأمر بالهيكل غير المركزية أو بأي هيئة تفوض لها اعتمادات مالية.

ونستنتج أن الأمور بالصرف الثانويون يكونون عادة مسؤولين عن مصلحة غير مرمزة وغير متمتعة بالشخصية الاعتبارية، تتبع إدارياً لهيئة يشرف عليها أمر بالصرف الرئيسي، حيث يفوض لهم الاعتمادات الخاصة بهذه المصلحة، وذلك مثل المدراء التنفيذيين بالنسبة للمديريات الولائية الذين يعملون تحت إشراف الوزير باعتباره أمر بالصرف الرئيسي وعمداء الكليات الجامعية حيث يتحدد الأمر بالصرف الرئيسي في شخص مدير الجامعة.

ثالثاً: الأمر بالصرف الوحيد

الأمر بالصرف الوحيد يتجسد بصفة حصرية في الوالي عندما ينجز العمليات المالية المتعلقة بنفقات الدولة الخاصة ببرامج التجهيز العمومية غير المركزية، حيث توضع اعتمادات الدفع المفتوحة في مجال نفقات التجهيز والاستثمار تحت تصرفه عن طريق مقرر أو تفويض من قبل الوزير المكلف بالمالية ويقوم الوالي بتوزيع اعتمادات الدفع المخصصة له والتي بلغت إليه من قبل الوزير المكلف بالمالية حسب كل فصل بموجب مقرر، وله سلطة تقديرية في حدود هذه الاعتمادات المرخص بها، إذ بإمكانه أن يقوم بتحويلات من قطاع فرعي إلى قطاع فرعي آخر ضمن نفس القطاع أو بتحويلات بين قطاعين حسب نسب يحددها قانون المالية².

¹ - المادة 37 من القانون رقم 23-07، المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، المرجع السابق.

² - محمد الصالح فنينش، المرجع السابق، ص 27.

المطلب الثاني

النظام القانوني لمحاسب العمومي

يعد المحاسب العمومي من الأعوان الأساسيين في منظومة المالية العمومية، إذ تتحدد مهامه ومسؤولياته ضمن الإطار القانوني والتنظيمي للدولة، ومن خلال هذا المطلب، سنتطرق إلى مفهوم المحاسب العمومي (الفرع الأول) وفقاً للقوانين المنظمة للمحاسبة العمومية، كما سنحدد أصنافه المختلفة التي تحدد حسب الجهة التي يعمل بها وطبيعة المهام المكلف بها (الفرع الثاني).

الفرع الأول: مفهوم المحاسب العمومي

من خلال هذا الفرع سوف نتطرق الى تعريف المحاسب العمومي وتحديد طرق الالتحاق بوظيفة المحاسب العمومي وفقاً لأحكام القانون رقم 07/23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

أولاً: تعريف للمحاسب العمومي

تم تعريف المحاسب العمومي في عدة تشريعات تتعلق بالمحاسبة العمومية أولها القانون رقم 90-21 كميلاد لقانون المحاسبة العمومية، وقد عرفه القانون رقم 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية التسيير المالي في المادة 15 بأنه "يعتبر محاسباً عمومياً، في مفهوم هذا القانون كل عون عمومي معين أو معتمد قانوناً للعمليات المذكورة في المادة 124 أدناه وهي كالتالي¹:

- تحصيل الإيرادات و/ أو دفع النفقات
- حراسة وحفظ الأموال والسندات والقيم والأغراض أو المواد المكلف بها.
- تداول الأموال والسندات والقيم وحركة حسابات الموجودات.
- مسك المحاسبة الميزانية على أساس مبدأ محاسبة الصندوق.
- مسك المحاسبة العامة على أساس مبدأ الحقوق.

¹ - المادة 15 من القانون رقم 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي، المرجع السابق.

- الالتزامات المثبتة.
 - التقييد المحاسبي للقيم غير الثابتة.
 - إعداد القوائم المالية حسابات التسيير.
 - حفظ الوثائق الثبوتية والمستندات المحاسبية للعمليات المنفذة على مستوى المركز المحاسبي الذي يسيره¹.
- وبالرجوع الى المادة 33 من القانون السابق رقم 90-21، المتعلق بالحاسبة العمومية والتي أشارت أن المحاسب العمومي يجب أن يكون شخص يعين قانونا، في حين القانون الجديد رقم 23-07 المتعلق بالحاسبة العمومية و التسيير المالي في المادة 15، حدد مفهوم المحاسب العمومي بأنه كل عون عمومي معين او معتمد قانونا من هذا المنطلق يتضح ان مفهوم المحاسب العمومي في ظل القانون رقم 90-21²، لم يحدد صفة المحاسب العمومي بصفة دقيقة، بينما في القانون رقم 23-07 تم تحديد أن المحاسب العمومي يجب ان يكون عون عمومي معين قانونا أي موظف لدى الدولة (ملحقون بوزارة المالية)، أو لدى الهيئات العمومية الأخرى أو معتمد من طرف وزير المالية بترخيص قانوني وله الحق في التصرف في الأموال العمومية من خلال القيام بالعمليات المذكورة في المادة 24 من هذا القانون³.

وقد اكتفى المشرع الجزائري في القانون رقم 90-21 بذكر المهام التقليدية للمحاسب العمومي المتمثلة في تحصيل الإيرادات ودفع النفقات وتتبع حركة الأموال الحسابات، في حين أضاف القانون رقم 23-07 مهام جديدة تهدف إلى تحسين الخدمة وتدعيم الرقابة على المال العام.

ثانيا: أصناف المحاسب العمومي

يتخذ الأمر بالصرف عدة أصناف مثله مثل الأمر بالصرف، والتي تختلف بحسب الجهة التي يمارس فيها مهامه سواء على المستوى المركزي أو المحلي.

¹ - المادة 24 من القانون رقم 23-07 المتعلق بالحاسبة العمومية والتسيير المالي، المرجع السابق.

² - المادة 33 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالحاسبة العمومية، المرجع السابق.

³ - المواد 15 و 24 من القانون رقم 23-07، المتعلق بالحاسبة العمومية والتسيير المالي، المرجع السابق.

1- التصنيف حسب الهيئة العمومية: يختلف المحاسب العمومي بحسب الهيئة التي يمارس فيها مهامه إذا كانت الدولة أو الجماعات المحلية أو المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

أ- بالنسبة للدولة: يعتبر محاسبا عموميا لدى الدولة الأصناف التالية:

أ-1- المحاسبون العموميون الرئيسيون للدولة: وهم كل من:

- العون المحاسب المركزي للخزينة: وهو الذي يتولى تجميع مجموع محاسبات محاسبي الدولة.

- أمين الخزينة المركزي: يتولى تنفيذ العمليات المالية الخاصة بالدولة الوزارات خاصة والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والتي تعمل على نطاق وطني.

- أمين الخزينة الرئيسي: يتولى دفع المعاشات وتنفيذ العمليات المتعلقة بالحسابات الخاصة للخزينة بالإضافة إلى مسك المحاسبة العامة للدولة.

- أمناء خزينة الولايات: وهم المكلفون بتنفيذ عمليات الإيرادات والنفقات والخزينة للميزانية العامة للدولة وميزانيات الولايات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، والحسابات الخاصة للخزينة، بالإضافة إلى مراقبة عمل الوكلاء والأعوان المحاسبين للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

- العون المحاسب المركزي للميزانيات الملحقة مكلف بتجميع عمليات الميزانيات الملحقة: حاليا لا توجد أي ميزانية ملحقة بالميزانية العامة للدولة.

أ-2- المحاسبون العموميون الثانويون للدولة¹: وهم من يرسلون بمحاسبتهم إلى المحاسب العمومي الرئيسي من أجل مركزتها من طرف هذا الأخير، وهم:

- قابض الضرائب.

- قابض أملاك الدولة.

¹ - المواد 18 و 19 من القانون رقم 07-23، المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي، السالف الذكر.

- قابض الجمارك.

- قابض رسوم التسجيل.

ب- بالنسبة للجماعات المحلية: يعتبر محاسبا عموميا لدى الجماعات المحلية (البلدية والولاية) الأصناف التالية:

- أمين خزينة الولاية هو محاسب رئيسي بالنسبة الميزانية الولاية.

- أمين خزينة البلدية هو محاسب رئيسي بالنسبة لميزانية البلدية.

ج- بالنسبة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري: يوكل تنفيذ ميزانية هذه المؤسسات ومسك محاسبتها وتسيير أموالها إلى عون محاسب رئيسي معين أو معتمد، كما يمكن اعتماد محاسب عمومي ثانوي بهذه المهمة.

2- التصنيف حسب الوظيفة: ونجد المحاسبون المخصصون والموكلون، ومحاسبي الترتيب.

أ- المحاسبون المخصصون: وهم المحاسبون المخولون بإعطاء الإسناد النهائي لعمليات الإيرادات والنفقات الموكلون بتنفيذها.

ب- المحاسبون الموكلون: هم الذين ينفذون عمليات الإيرادات والنفقات عن المحاسبين المخصصين والذين يجب الرجوع إليهم لضمان الإسناد النهائي لهذه العمليات.

ج- محاسبي الترتيب: وهم لا يتعاملون مع الأموال ومهمتهم تقتصر في تجميع وتركيز التسجيلات المتعلقة بالعمليات المنفذة من قبل المحاسبين الآخرين ويعتبر العون المحاسب المركزي للخزينة أهم محاسب ترتيب في الجزائر.

الفرع الثاني: شروط والتزامات تولي منصب محاسب عمومي

لكي يتمكن أي شخص من تولي منصب المحاسب العمومي، لا بد من استيفاء مجموعة من الشروط القانونية والتنظيمية، تضمن حسن أداء الوظيفة وفعالية الرقابة المالية. في هذا المطلب سنتعرف على الشروط الواجب توفرها في المحاسب العمومي، كما سنستعرض الالتزامات القانونية والأخلاقية التي تحكم ممارسة مهامه.

أولاً: شروط تولي منصب محاسب عمومي

لتولي منصب محاسب عمومي يجب توافر مجموعة من الشروط، والتي وردت في المواد من 15 إلى 17 من القانون رقم 07-23 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي كما يلي¹:

1- التعيين بقرار رسمي: طبقاً لنص المادة 16 من القانون رقم 07-23 السالف الذكر يجب أن يُعَيَّن المحاسب العمومي بموجب قرار صادر من الوزير المكلف بالمالية أو السلطة المخولة قانوناً لذلك.

2- الاعتماد المسبق: لا يمكن مباشرة مهام المحاسب العمومي إلا بعد حصوله على الاعتماد القانوني من وزارة المالية، وهو شرط أساسي للتعين.

3- عدم الجمع بين المهام: طبقاً لنص المادة 17 من القانون 07-23 السالف الذكر، يمنع القانون الجمع بين مهام الأمر بالصرف ومهام المحاسب العمومي داخل نفس الهيئة، تجسيدا لمبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي.

4- الاختصاص والوظيفة: يجب أن يكون المحاسب المكلف من قبل الدولة، الجماعات المحلية أو المؤسسات العمومية، وتكون مهامه واضحة ضمن الهيكل التنظيمي للهيئة.

¹ - المواد من 15، 16 و 17 من القانون رقم 07-23 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي، المرجع السابق.

ثانيًا: التزامات المحاسب العمومي

وردت التزامات المحاسب العمومي في المواد من 31 إلى 35 من القانون 07-23 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي كما يلي¹:

1- أداء اليمين القانونية: طبقا لنص المادة 32 من القانون رقم 07-23 يُلزم المحاسب العمومي بأداء اليمين القانونية أمام الجهات القضائية المختصة قبل مباشرة مهامه.

2- المسؤولية الشخصية والمالية: وفقا لنص المادة 35 من القانون رقم 07-23 فإن المحاسب العمومي يكون مسؤول شخصيًا وماليًا عن العمليات التي يُجريها، وهو مسؤول عن أي خطأ أو إهمال يؤدي إلى خسارة في المال العام.

3- التقيد بالقوانين والأنظمة: عليه التأكد من صحة الوثائق والمستندات المقدمة له، ورفض أي أمر صرف لا يستوفي الشروط القانونية.

4- حفظ الممتلكات والأموال: المحاسب العمومي ملزم بحفظ الأموال العامة والسجلات والقيود المالية بدقة، وعدم التصرف بها خارج نطاق مهامه القانونية.

5- الإبلاغ عن المخالفات: في حال وجود أي تجاوزات أو خروقات ذات طابع مالي لها صلة بمهامه، يتعين على المحاسب العمومي إبلاغ السلطات المختصة فورًا.

الفرع الثالث: أصناف المحاسب العمومي

تتنوع أصناف المحاسبين العموميين حسب الجهة التي يخدمونها ونوع المهام المنوطة بهم، وهو ما يجعل تصنيفهم أمرًا ضروريًا لفهم هيكلية العمل المالي في القطاع العام. يتناول هذا المطلب تصنيفات المحاسب العمومي وأنواعهم - حسب المستويات الوظيفية والهيئات العمومية التي يخدمونها.

¹ - المواد من 31 إلى 35 من نفس القانون.

فالمحاسب العمومي هو كل شخص يُعيّن قانوناً للقيام بالعمليات المحاسبية المتعلقة بقبض الإيرادات وصرف النفقات وتنفيذ الميزانية العامة، ويتحمل المسؤولية الشخصية والمالية عن العمليات التي يشرف عليها. ويتميّز عن الأمر بالصرف بكونه مسؤولاً عن الجانب التنفيذي المحاسبي للعمليات المالية، ويصنّف المحاسبون العموميون في الجزائر إلى أربعة أصناف رئيسية، تشمل المحاسبون العموميون الرئيسيون (أولاً)، المحاسبون العموميون الثانويون (ثانياً)، والمحاسبون المعتمدون لدى المؤسسات العمومية الإدارية (ثالثاً)، والمحاسبون لدى المؤسسات العمومية الاقتصادية (رابعاً).

أولاً: المحاسبون العموميون الرئيسيون

هم الأعوان المسؤولون عن تنفيذ الميزانية على المستوى المركزي، ويقومون بتسجيل الإيرادات والنفقات، وتسيير الحسابات الختامية للدولة، نجد من بينهم¹:

- أمين الخزينة المركزي.
- أمين الخزينة للولاية.
- قابض الجمارك.
- قابض الضرائب.

ثانياً: المحاسبون العموميون الثانويون

هم الأعوان المكلفون بمهام محاسبية تحت إشراف المحاسبين العموميين الرئيسيين، ومن مهامهم مسك المحاسبة اليومية للعمليات المالية على المستوى المحلي أو المؤسساتي، ونجد من بين المحاسبين العموميين الثانويين²:

- قابض البلدية

¹ - المادة 33 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي، المرجع السابق. والمواد 15 و16 من القانون رقم 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي.

² - المادة 33 من نفس القانون، والمواد 15 و16 من القانون رقم 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي.

- قابض المراكز الجهوية أو المحلية.

ثالثا: المحاسبون المعتمدون لدى المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري

هم محاسبون معينون لدى هيئات عمومية مستقلة ذات طابع إداري (مثل الجامعات، المستشفيات... إلخ)، ويقومون بتنفيذ الميزانيات الخاصة بهذه المؤسسات، ويخضعون أيضا لأحكام القانون رقم 07-23 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي¹.

رابعا: المحاسبون لدى المؤسسات العمومية الاقتصادية

هم الأعوان الذين يعملون ضمن شركات ومؤسسات عمومية تجارية، ويخضعون غالبًا لنظام محاسبي خاص بالمؤسسات الاقتصادية حسب المخطط المحاسبي الوطني، وليس بالضرورة لقانون المحاسبة العمومية (مثل سوناطراك، اتصالات الجزائر... إلخ).

الفرع الرابع: مهام المحاسب العمومي

يمارس المحاسب العمومي العديد من المهام في إطار تنفيذ الميزانية العامة، تتمثل تنفيذ المرحلة المحاسبية بالإضافة إلى بعض المهام الأخرى تتمثل فيما يلي²:

- تحصيل الإيرادات وصرف النفقات.
- تنفيذ النفقات وفقًا للتفويضات الصادرة عن الأمر بالصرف.
- مسك السجلات المحاسبية وضمان صحتها.
- إعداد الحسابات المالية الختامية.
- ضمان تطبيق القواعد القانونية والتنظيمية في تنفيذ الميزانية.

¹ - المادة 18 من القانون رقم 07-23 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي، المرجع السابق.

² - المادة 36 من القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، المرجع السابق. والمواد من 36 إلى 40 من القانون رقم 07-23 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي، المرجع السابق.

المبحث الثاني

النظام الوظيفي المترتب مسؤولية أعوان تنفيذ الميزانية العامة في الجزائر

بعد التطرق للنظام القانوني للأمر بالصرف والمحاسب العمومي، يتضمن هذا المبحث عرض مفصل للنظام الوظيفي ومسؤوليات أعوان تنفيذ الميزانية العامة، والذين يشكلون ركائز أساسية لضمان حسن تنفيذ الميزانية وفق القوانين والتنظيمات المعمول بها في الجزائر. ومن بين هؤلاء الأعوان، يتبوأ "الأمر بالصرف" مكانة مركزية، إذ تتوزع عليه مهام ومسؤوليات كبيرة في تنظيم العمليات المالية وضمان مشروعيتها؛ وتبعاً لذلك سنتطرق إلى النظام الوظيفي المترتب مسؤولية الأمر بالصرف في (المطلب الأول)، ثم نتطرق إلى النظام الوظيفي المترتب مسؤولية المحاسب العمومي في (المطلب الثاني).

المطلب الأول

النظام الوظيفي المترتب مسؤولية الأمر بالصرف

يعدّ الأمر بالصرف من الأعوان الأساسيين في منظومة تنفيذ الميزانية العامة، إذ يُنَاط به تنفيذ المرحلة الإدارية للعمليات المالية المتعلقة بالنفقات والإيرادات. وتتمثل مسؤوليته في احترام القوانين التي تنظم هذه العمليات وضمان سيرها وفق الأطر القانونية والتنظيمية المقررة.

الفرع الأول: تنفيذ المرحلة الإدارية للعمليات المالية (النفقات والإيرادات)

تعدّ هذه المرحلة من مسؤوليات الأمر بالصرف، إذ يُكَلَّف ببدء عمليات تنفيذ النفقات من خلال إعطاء إشارة الانطلاق الرسمية لها؛ وبناءً على ذلك، يقوم الأمر بالصرف بإجراءات محددة بدقة من قبل المشرع، تُعرف بعقد النفقة أو التعهد، يليها مرحلتان أساسيتان هما التصفية ثم الإذن بالصرف، غير أن الشروع في هذه العمليات الثلاث يتطلب من الأمر بالصرف القيام بتحضيرات مسبقة تضمن تنفيذها بشكل قانوني ومنظم¹.

¹ - الطاهر زروق، تنفيذ النفقات العمومية، سلسلة الكتب الإلكترونية على الموقع المفيد في المالية العمومية، 2011، ص 11.

يتدخل الأمر بالصرف في تنفيذ المرحلة الإدارية للعمليات المالية (النفقات والإيرادات) بصفته أحد الأعوان المكلفين بتنفيذ الميزانية العامة إلى جانب المحاسب العمومي، وفقاً لما جاء في القانون رقم 90-21 السابق، وكذا القانون الجديد رقم 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي؛ حيث يقوم الأمر بالصرف في جانب الإيرادات بعمليات الإثبات التي تهدف إلى تكريس حق الدولة لدى الغير، والتصفية لتحديد المبلغ المستحق فعلياً، ثم إصدار أوامر بالتحصيل موجهة إلى المحاسب العمومي. أما في مجال النفقات، فيتولى الالتزام الذي يمثل نشوء الدين العمومي، ثم التصفية لتحديد المبلغ الصحيح الواجب دفعه، ويصدر بعدها الأمر بالدفع لتنفيذ العملية. وتُعد هذه المرحلة الإدارية أساسية لضبط المالية العمومية وضمان مشروعية النفقة، كما أن الأمر بالصرف يمسك المحاسبة الإدارية المتعلقة بكل من النفقات والإيرادات، مما يمكنه من تتبع الالتزامات المالية والتأكد من مطابقة العمليات لمخصصات الميزانية، ويتدخل كذلك عند وجود عراقيل رقابية، حيث حوّل له القانون سلطة إصدار أوامر بالتسخير في حال رفض المحاسب العمومي تنفيذ الدفع، وذلك لضمان تنفيذ النفقة في إطار الشرعية والفعالية المالية¹.

ووفقاً لأحكام القانون 23-07 السالف الذكر، يتولى الأمر بالصرف مسؤولية تنفيذ العمليات المالية الإدارية للميزانية، وتشمل على الخصوص جانب النفقات (أولاً)، وجانب الإيرادات (ثانياً)؛ حيث يقوم الأمر بالصرف بتنفيذ المرحلة الإدارية للعمليات المالية المتعلقة بالنفقات من خلال ثلاث مراحل: الالتزام، التصفية، والأمر بالصرف؛ وفي مجال الإيرادات يتولى إثباتها، ثم تصفيتها ثم إصدار سند الأمر بالتحصيل.

- الإثبات: تحديد حقوق الدولة على الغير.

- التصفية: التحقق من صحة مبلغ الدين.

- الأمر بالتحصيل والأمر بالدفع: إصدار أوامر التحصيل أو حوالات الدفع للمحاسب العمومي.

¹ - نورة هارون، المرجع السابق، ص ص 614-616 .

فالمرحلة الإدارية من تنفيذ النفقات العمومية هي المرحلة الأولى التي تُشرف عليها الإدارة، وخصوصاً "الأمر بالصرف، وتهدف إلى تنظيم وتنفيذ النفقات قبل وصولها للمرحلة المحاسبية. وهي تمر بثلاث مراحل رئيسية تشمل الإعداد، التصفية، ثم إصدار الأمر بالصرف.

أولاً: في مجال النفقات

يقوم الأمر بالصرف بتنفيذ إجراءات الالتزام بالنفقة، ثم تصفية النفقة ثم إصدار سند الأمر بالدفع، ويتضمن ذلك جانبين هما الجانب القانوني¹ يشمل فتح الاعتمادات، تعيين أمر الصرف قانونياً، واحترام مبدأ التخصيص، والجانب المادي² يتضمن تنظيم المصالح الإدارية، ودراسة الحاجيات؛ وتشمل تنفيذ المرحلة الإدارية في مجال النفقات ثلاث عمليات تتمثل فيما يلي:

1- الالتزام بالنفقة (التعهد)³: مضمونها إصدار القرار الذي يؤدي إلى نشوء دين عمومي على عاتق الدولة، ويشترط فيه ما يلي:

- توفر الاعتماد.
- شرعية القرار.
- أن تكون النفقة ذات طابع إداري.
- تأكيد الحاجة.
- احترام المنافسة والاقتصاد.

2- تصفية النفقة: وذلك من خلال التأكد من حقيقة الدين وتحديد قيمته عبر ما يلي:

- قاعدة "العمل المنجز".

¹ - الطاهر زروق، تنفيذ النفقات العمومية، إعداد: متفقد رئيس للمصالح المالية بمنوبة - أمين المال الجهوي، نُشر على موقع "المفيد في المالية العمومية". <http://moufid.jimdo.com>، ص ص 11 - 15.

² - المرجع نفسه، ص ص 16-17.

³ - المرجع نفسه، ص ص 18-21.

- إجراءات القبول والاستلام وفق نوع النفقة (رواتب، أشغال، مواد...) ¹.

3- إصدار الأمر بالصرف: هو السند الإداري الذي يصدره أمر الصرف للسماح بالدفع وتخلص الدولة من ديونها، ويستند إلى الوثائق المثبتة، ويتطلب توقيع الأمر بالصرف ².

ثانيا: في مجال الإيرادات

في مجال الإيرادات يتولى الأمر بالصرف تقريبا نفس المراحل المتبعة في مجال النفقات، وفي هذه الحالة الدولة هي من تتولى تحصيل ديونها المختلفة من الغير، وذلك من خلال:

- قيام الأمر بالصرف بتنفيذ إجراءات إثبات الإيراد، تصفية الإيراد ثم إصدار سند الأمر بالتحصيل.
- القيام بمراقبة حسن تطبيق القوانين المنظمة للقبض، مثل الضرائب، الأتاوى، وغيرها.
- إصدار الأوامر بالتحصيل، ولا يتولى تحصيل الإيرادات بنفسه بل يتكفل بذلك المحاسب العمومي.

الفرع الثاني: مسك المحاسبة الإدارية

قصد بمسك المحاسبة الإدارية العملية التي يقوم بها الأمر بالصرف لتسجيل ومتابعة العمليات المالية المتعلقة بالنفقات والإيرادات في المؤسسة العمومية، وتشمل المحاسبة الإدارية ³:

- بيانات الاعتمادات المفتوحة والمبالغ المصروفة.

- التحصيلات المنجزة.

- محاسبة الالتزامات والنفقات حسب البرامج أو الأبواب.

¹ - الطاهر زروق، المرجع السابق، ص ص 28-31.

² - المرجع نفسه، ص ص 32-33.

³ - المادة 41 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، الذي يحدد إجراءات المحاسبة المسوكة من قبل الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 44، الصادرة في 11 سبتمبر 1991.

- رصد الاعتمادات المفتوحة والمفوضة وتتبع تنفيذها.

- تسجيل الأوامر بالصرف والتحويلات المالية.

وتعتبر هذه المحاسبة ضرورية لمراقبة حسن تنفيذ الميزانية، وهي من مسؤوليات الأمر بالصرف وفقاً لما نص عليه المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991، الذي يحدد إجراءات المحاسبة المسوكة من قبل الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، لا سيما في مادته 41 التي تنص على أن الأمر بالصرف يمسك محاسبة إدارية تشمل جميع العمليات المالية المرتبطة بتنفيذ الميزانية؛ حيث يمسك الأمر بالصرف محاسبة إدارية تشمل كل العمليات الخاصة بتنفيذ الميزانية. وتوضح هذه المحاسبة ما يلي¹:

- الاعتمادات المفتوحة.

- الاعتمادات الملتزم بها.

- الاعتمادات المصروفة.

- التحصيلات المنجزة.

كما تمكّن هذه المحاسبة من مراقبة التوازنات المالية للمؤسسة، وتتبع تنفيذ البرامج والعمليات المختلفة حسب الأبواب والفصول".

وبناءً عليه، إن مسك المحاسبة الإدارية يُعدّ من المهام الجوهرية للأمر بالصرف في إطار تنفيذ الميزانية العامة، إذ تنص المادة 41 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 السالف الذكر على وجوب إمساك محاسبة إدارية دقيقة وشاملة، توضح من خلالها مختلف مراحل تنفيذ الاعتمادات المالية، من الفتح إلى الصرف، بما في ذلك الالتزامات والتحصيلات، وتكمن أهمية هذه المحاسبة في كونها أداة رقابية وتسييرية تمكّن من تتبع

¹ - الطاهر زروق، المرجع السابق، ص 17.

التوازنات المالية وضمان الشفافية في تنفيذ البرامج حسب الهيكلية القانونية للميزانية. فهي لا تقتصر على تسجيل الأرقام بل تُسهم في تعزيز فعالية الأداء المالي والإداري للمؤسسة العمومية.

أولاً: المحاسبة الإدارية للنفقات

تشمل المحاسبة الإدارية للنفقات نوعين رئيسيين¹:

1- محاسبة الالتزامات بالدفع: تهدف هذه المحاسبة إلى إبراز حجم الالتزامات المالية المتعلقة بنفقات

التسيير والتجهيز المعتمدة، وتتضمن المعلومات التالية:

- الاعتمادات المالية المفتوحة أو المفوضة، موزعة حسب الأبواب والبند ضمن ميزانية التسيير.
- التفويضات الممنوحة من الاعتمادات المفتوحة لفائدة الأمرين بالصرف الثانويين.
- مجموع الالتزامات التي تم إبرامها والمتعلقة بنفقات التسيير والتجهيز.
- المبالغ المتبقية من الاعتمادات المتاحة بعد خصم الالتزامات المثبتة.

2- محاسبة أوامر الصرف: طبقاً لأحكام المادة 24 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 السالف الذكر،

تتضمن هذه المحاسبة ما يلي²:

- الاعتمادات المفتوحة أو المفوضة المتوفرة.
- مبالغ التفويضات الممنوحة للأمرين بالصرف الثانويين.
- قيمة أوامر الصرف أو التحويلات المالية المنجزة.

¹ - المواد 16، 17، 18، 19، من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المتعلق بإجراءات المحاسبة الإدارية المسوكة من قبل الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، المرجع السابق.

² - المادة 24 من القانون رقم 07-23، المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي، المرجع السابق.

- الرصيد المتبقي من الاعتمادات المالية القابلة للاستخدام.

ثانيا: المحاسبة الإدارية للإيرادات

استنادًا إلى المادتين 15 و 16 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 السالف الذكر، تشمل

المحاسبة الإدارية للإيرادات الجوانب التالية:

- الديون المثبتة والتي تم تسويتها بشكل نهائي.

- الأوامر الصادرة بالتحصيل، وكذلك التخفيضات أو الإلغاءات الصادرة بموجب أوامر قانونية.

- عمليات التحصيل الفعلية المنفذة بناءً على أوامر صادرة مسبقًا.

الفرع الثالث: إعداد الحساب الإداري

يعد إعداد الحساب الإداري خطوة محورية في دورة تنفيذ الميزانية، إذ يمثل وثيقة ختامية تبرز من خلالها كل العمليات المالية المنجزة خلال السنة المالية من طرف الأمر بالصرف. ويُقدم هذا الحساب لمصالح الرقابة والمحاسبة من أجل المراجعة والتدقيق، بهدف التأكد من التوافق بين الاعتمادات المفتوحة والنفقات المنفذة فعليًا؛ ويتم إعداد هذا الحساب وفقًا لمبدأ السنوية، حيث يُدرج فيه مجموع الإيرادات المحصلة والنفقات المصروفة، مما يسمح بإظهار الفائض أو العجز المالي، ويشكّل هذا الحساب أداة محاسبية رقابية تعزز من مبدأ الشفافية وتكريس المسؤولية، كما يُعد مرجعًا مهمًا في تقييم الأداء الإداري والمالي للهيئات العمومية. ووفقًا للمادة 23 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، أما في ظل القانون الجديد، فقد نصت المادة 34 من القانون رقم 07-23 المؤرخ في 21 جوان 2023 المتعلق بالمحاسبة والمالية العمومية على أنه "يتولى الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون تنفيذ العمليات المتعلقة بالميزانية، كلٌّ في حدود صلاحياته؛ كما نصت المادة 69 من نفس القانون على أنه "يعد الآمرون بالصرف حساب

التسيير (الحساب الإداري)، ويقدم إلى الجهات المختصة قصد فحصه ومصادقته، ويرفق بجميع الوثائق الثبوتية المتعلقة بتنفيذ العمليات المالية"¹.

وبذلك، يؤكد القانون الجديد رقم 07-23 على أهمية دور الأمر بالصرف في إعداد الحساب الإداري، بالتعاون مع المحاسب العمومي، مع احترام القواعد القانونية والتنظيمية المعمول بها.

ويشترط في هذا الحساب دقة عالية في التوثيق والتصنيف، ويرفق بالوثائق الإثباتية التي تبرر العمليات المالية المنجزة. ويُسلّم إلى مجلس المحاسبة أو المجالس الشعبية المحلية حسب طبيعة الهيئة المعنية، حيث يخضع للفحص والمصادقة.

يتولى الأمر بالصرف، بالتعاون مع المحاسب العمومي، تنفيذ الميزانية وتقديم البيانات الختامية للحساب الإداري. ويتطلب هذا الحساب دقة عالية في التوثيق والتصنيف، كما يجب أن يُرفق بجميع الوثائق الإثباتية التي تبرر العمليات المالية المنجزة. ويُسلّم الحساب إلى مجلس المحاسبة أو المجالس الشعبية المحلية حسب طبيعة الهيئة، حيث يخضع للفحص والمصادقة. وتجدر الإشارة إلى أن إعداد الحساب الإداري يتطلب احترام القواعد التنظيمية والمحاسبية المنصوص عليها في النصوص القانونية والتنظيمية السارية².

هذا ويُعد الحساب الإداري من طرف الأمر بالصرف لعرض العمليات المالية المنفذة مقارنة بالتقديرات الميزانية، إذ يُستخدم هذا الحساب لأغراض رقابية ومحاسبية³، حيث يتولى الأمر بالصرف إعداد الحساب الإداري في نهاية كل سنة مالية، ويقوم بتقديمه إلى مجلس المحاسبة قبل 30 جوان⁴ من السنة المالية الموالية، وذلك تحت طائلة العقوبات القانونية؛ ويبرز هذا الحساب في شكل جدول شامل لمختلف العمليات المالية المنجزة خلال السنة المالية المعنية.

¹ - القانون رقم 07-23، المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي، المرجع السابق.

² - المادة 14 من القانون رقم 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، المرجع السابق، والمواد 34 و69 من القانون رقم 07-23 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي، المرجع السابق.

³ - القانون العضوي 18-15، المؤرخ في 02 سبتمبر 2018، المتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية، العدد 53، الصادرة في 02 سبتمبر 2018.

⁴ - المادة 36 من الأمر رقم 95-20، المؤرخ في 17 جويلية 1995، المتعلق بمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية، العدد 39، الصادرة في 23 جويلية 1995.

الفرع الرابع: صيانة واستعمال الأموال العمومية

يقوم الأمر بالصرف بحماية الأملاك العمومية وضمان استعمالها ضمن الأهداف المرسومة قانونيًا، مع تحمل المسؤولية الشخصية عن أي تقصير أو إهمال، وفقًا لأحكام المادة 32 الفقرة الأولى من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، وقد نصّت المادة 176¹ من القانون رقم 23-07 السالف الذكر على أنه يُعدّ الأمر بالصرف مسؤولين شخصيًا وماليًا عن العمليات التي يباشرونها. ويتحملون كامل المسؤولية فيما يخص صيانة واستعمال الأموال والممتلكات العمومية الموضوعة تحت تصرفهم، وكذلك عن ضمان تسجيلها ومتابعتها في الوثائق المحاسبية الرسمية؛ وتندرج هذه المسؤولية ضمن مهامه الأساسية التي تخضع للرقابة والمساءلة أمام الجهات المختصة، لا سيما مجلس المحاسبة، حيث يُعد الأمر بالصرف مسؤولًا مسؤولية مدنية وجزائية عن الحفاظ على الممتلكات المكتسبة لحساب الدولة، وكذا عن استعمالها في إطار العمليات المنجزة والمسجلة ضمن الحسابات العامة. وبذلك يكون الأمر بالصرف مسؤولًا مدنيًا وجزائيًا عن الحفاظ على الممتلكات العمومية المستعملة في إطار تنفيذ الميزانية.

الفرع الخامس: مسك سجل الجرد

يتوجب على الأمر بالصرف الاحتفاظ بسجل جرد للأملاك المنقولة والثابتة، وتحديثه بصفة دورية، وفقًا لنصوص المحاسبة العمومية آخرها القانون رقم 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي، حيث تندرج مهمة حفظ الأملاك العمومية تحت إشراف مديرية أملاك الدولة، ويُعد الأمر بالصرف مسؤولًا شخصيًا عن مسك سجل الجرد، وذلك وفقًا لما نصّت عليه المادة 32 الفقرة 02 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، وقد نصّت المادة 277² من القانون الجديد رقم 23-07 السالف الذكر على أنه "يتوجب على الأمرين بالصرف مسك سجلات الجرد وتحيينها دوريًا، بما يسمح بتحديد الأملاك العقارية والمنقولة الموضوعة تحت تصرفهم، وضمان تتبعها ومراقبتها"؛ هذا السجل من الوثائق الأساسية في

¹ - المادة 76 من القانون رقم 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي، المرجع السابق.

² - المادة 77 من نفس القانون.

المحاسبة العمومية، ويعتمد عليه عند عمليات المراقبة أو في حالة نقل أو تحويل الممتلكات بين الإدارات، مما يرسخ مبدأ الشفافية وتتبع الأصول العمومية.

المطلب الثاني

النظام الوظيفي للمحاسب العمومي

يتولى المحاسب العمومي تولي العديد من المهام والوظائف في إطار تنفيذ الميزانية العامة طبقاً لأحكام القانون رقم 07-23 السالف الذكر، حيث يكلف بتنفيذ المرحلة المحاسبية في تنفيذ الميزانية العامة (الفرع الأول)، كما يُلزم القانون المحاسب العمومي بمسك محاسبة مالية دقيقة وفقاً للمعايير المحددة قانوناً، ويُحاسب شخصياً ومالياً عن أي خطأ أو إخلال وظيفي، ما يجعله في موقع حرج يتطلب خبرة وكفاءة عالية؛ وكذا القيام بمسك المحاسبة العمومية (الفرع الثاني)، وإعداد حساب التسيير (الفرع الثالث)؛ وتبرز أهمية هذه المرحلة في ضمان المصدقية في تنفيذ الميزانية، والحفاظ على المال العام من أي تلاعب أو سوء تسيير¹.

الفرع الأول: تنفيذ المرحلة المحاسبية (النفقات والإيرادات)

في إطار القانون رقم 07-23 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي، يُمثّل تنفيذ مرحلة المحاسبة من طرف المحاسب العمومي عنصراً أساسياً في النظام المالي، كونه المسؤول عن تنفيذ المرحلة المحاسبية، ويتعلق ذلك بتنفيذ العمليات المالية بعد انتهاء المراحل الإدارية التي يقوم بها الأمر بالصرف؛ فالمحاسب العمومي يُكلف بموجب المادة 15 من هذا القانون بتنفيذ العمليات الحسابية الخاصة بالنفقات (أولاً)، والإيرادات (ثانياً).

¹ - نورة هارون، المرجع السابق، ص ص 614-615.

أولاً: في مجال النفقات

المحاسب العمومي يُعدّ أحد الفاعلين الأساسيين في تنفيذ الميزانية العامة، خاصة في ما يتعلق بخلاص النفقات، وهو مسؤول قانونياً ومالياً عن تنفيذ أوامر الصرف الصادرة عن أمر بالصرف بعد استكمال الشروط القانونية والفنية للنفقات؛ ففي مجال النفقات، يتلقى المحاسب العمومي أوامر الدفع الصادرة عن الأمر بالصرف، ويتحقق من صحتها، ثم يُنفذ عملية الدفع الفعلي وفقاً للإجراءات القانونية، وتشمل مهامه ما يلي¹:

- تنفيذ أوامر الصرف الصادرة عن الأمر بالصرف، بعد التثبت من قانونيتها وشرعيتها.
- تسجيل العمليات ومسك الحسابات وتقديم التقارير المحاسبية.
- لا يجوز له صرف أي نفقة ما لم تكن مرفقة بأمر صرف قانوني.
- التأكد من مشروعية النفقات²، حيث يقوم المحاسب العمومي بالتثبت من شرعية أمر الصرف من حيث استيفاء النفقة لكل الشروط المقررة، من خلال القيام بما يلي:
- وجود اعتماد كافٍ وغير مستهلك.
- صحة الوثائق الإثباتية (فواتير، عقود، محاضر استلام).
- مطابقة النفقة للإجراءات القانونية (كوجود تأشيرة مراقب المصاريف العمومية).

¹ - الطاهر زروق، المرجع السابق، ص 07-08.

² - المرجع نفسه، ص 08-09 وص 29-33.

ثانيا: في مجال الإيرادات¹

أما في مجال الإيرادات، فالمحاسب العمومي مكلف بتحصيل الحقوق المثبتة من قبل الأمر بالصرف، سواء كانت ضرائب أو رسوماً أو مداخيل أخرى، وذلك من خلال سندات التحصيل المعتمدة. وتخضع كل هذه العمليات لمبادئ الدقة والمشروعية والشفافية، وهو بذلك يتولى العمليات التالية:

- يتولى فعلياً عملية القبض، أي تحصيل الأموال (الضرائب، الرسوم، المداخيل...).

- التثبت من مشروعية أوامر التحصيل وتنفيذها.

- تحمل مسؤولية وضع الأموال في الخزينة العمومية.

وتبعا لذلك تتمثل أهم وظائف المحاسب العمومي في مجال الإيرادات فيما يلي²:

1- تحصيل الإيرادات: يعتبر المحاسب العمومي الشخص المخوّل قانوناً بتحصيل الإيرادات العمومية سواء نقدًا أو عبر وسائل الدفع الأخرى. ويتم ذلك وفقاً للترتيبات القانونية المنصوص عليها في مجلة المحاسبة العمومية.

2- إصدار وصل التحصيل: كل عملية قبض يجب أن تكون موثقة بوصل رسمي صادر عن المحاسب العمومي، مع تسجيلها في دفتر الإيرادات. هذا يعزز مبدأ الشفافية والرقابة على الأموال العامة.

3- إيداع الإيرادات في الحسابات: يتم إيداع الأموال المحصلة في الحسابات الرسمية للخزينة العامة، ويُمنع على المحاسب استعمال الإيرادات المحصلة لأغراض الصرف أو التعديل بين الفصول.

4- مراقبة صحة التحصيل: يخضع عمل المحاسب العمومي في مجال الإيرادات لمراقبة دورية من قبل مصالح التفقد ودائرة المحاسبات، كما يجب عليه تقديم حساباته بشكل سنوي.

¹- المرجع نفسه، ص 08.

²- الطاهر زروق، المرجع السابق، ص ص 08-09. وخصوصاً الإجراءات المرتبطة بعمليات القبض وتسجيل الإيرادات وفق مجلة المحاسبة العمومية.

الفرع الثاني: مسك الحاسبة العمومية

تعد الحاسبة العمومية في الجزائر إطاراً قانونياً وإدارياً ضرورياً لتنفيذ الميزانية العامة، وهي تندرج ضمن مهام المحاسب العمومي الذي يتولى تسجيل وتوثيق كل العمليات المالية وفقاً لقواعد صارمة؛ ووفقاً لما نص عليه القانون السابق رقم 90-21 المتعلق بالحاسبة العمومية، والقانون الجديد رقم 23-07 المتعلق بالحاسبة العمومية والتسيير المالي فإن المحاسب العمومي يُكَلَّف قانوناً بالقيام بالتحصيل وصرف الأموال العمومية تحت مسؤوليته الخاصة والشخصية، ويجب أن يحترم بدقة إجراءات الحاسبة ومبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي. كما تخضع كل عمليات الحاسبة لرقابة مالية قبلية وبعديّة لضمان شرعية العمليات المنفذة. من جهة أخرى، يقوم المحاسب العمومي بمسك دفاتر محاسبية رسمية تشمل دفتر اليومية ودفتر الأستاذ، إضافة إلى وثائق الإثبات المحاسبي. ويُعتبر الالتزام بالمبادئ المحاسبية، على غرار الشمولية، السنوية، وعدم التخصيص، من الضمانات الأساسية لحسن تنفيذ الميزانية. وقد أشار الأستاذ "زغدود علي" في مؤلفه "المالية العامة" إلى أن الحاسبة العمومية تهدف إلى إحكام الرقابة على الأموال العامة، وتضمن انضباط التسيير المالي للدولة¹؛ كما ذكر الاستاذ "مُحَمَّد مسعي" في كتابه "الحاسبة العمومية" أن المحاسب العمومي ليس فقط طرفاً فنياً بل مسؤولاً عن مطابقة كل عملية مالية للقانون².

الفرع الثالث: إعداد حساب التسيير

يعد المحاسب العمومي حساب التسيير الذي يعكس كل عمليات التحصيل والدفع، ويُرفع إلى مجلس الحاسبة بغرض التقييم والمصادقة، حيث يُعد إعداد هذا الحساب من المهام الأساسية للمحاسب العمومي، وهو وثيقة مالية توضح العمليات المحاسبية المنجزة خلال السنة المالية، بما في ذلك الإيرادات المحصلة والنفقات المدفوعة، وذلك بهدف تقييم الأداء المالي للإدارة المعنية. يلتزم المحاسب العمومي بإعداد هذا الحساب وفقاً لأحكام القانون رقم 23-07 المتعلق بالحاسبة العمومية، لا سيما المادة 51 التي توضح مسؤولياته في تسجيل العمليات ومراقبتها وضمان صحتها؛ كما يتوجب عليه إحالة هذا الحساب إلى

¹ - علي زغدود، المالية العامة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص 129.

² - مُحَمَّد مسعي، الحاسبة العمومية، دار الهدى، الجزائر، 2003، ص 28.

الجهات الرقابية مثل مجلس المحاسبة، ضمن الآجال القانونية، حتى يتم التحقق من مدى احترام قواعد الشفافية والانضباط المالي. يتضمن الحساب جداول تفصيلية توضح الالتزامات، الأوامر بالصرف، والتحصيلات، ويجب أن يكون مطابقاً للوثائق التبريرية المسجلة في السجلات المحاسبية الرسمية. ويمكن هذا الحساب من مراقبة مدى الالتزام بالميزانية المقررة ومقارنة التقديرات بالإنجازات الفعلية، مما يسهم في تعزيز الرقابة اللاحقة على المالية العمومية. وفي ضوء الإطار القانوني الجديد، أصبح إعداد حساب التسيير يشكل أحد المؤشرات الجوهرية لتقييم كفاءة التسيير العمومي في الجزائر¹.

¹ - نورة هارون، المرجع السابق، ص ص 614-616.

خلاصة الفصل

يتضح من خلال ما تقدم أن الأمر بالصرف والمحاسب العمومي يُشكّلان ركيزتين أساسيتين في تنفيذ الميزانية العامة، حيث يتقاسمان أدوارًا تكاملية تخضع لمبادئ المحاسبة العمومية، وعلى رأسها مبدأ الفصل بين الوظائف، من أجل ضمان النزاهة والفعالية في التسيير المالي. وقد بيّن الفصل أن كل طرف من هذين العونين يخضع لنظام قانوني دقيق يحدد شروط تعيينه، اختصاصاته، ومسؤولياته بمختلف أشكالها: السياسية، المدنية، الجزائية، والمالية؛ كما تناول الفصل أهمية المحاسبة الإدارية والمالية، وآليات إعداد الحساب الإداري وحساب التسيير، ودورها في الرقابة والمساءلة؛ وقد جاءت الإصلاحات القانونية الأخيرة لتكريس الطابع المهني للتسيير المالي، وتدعيم مبادئ الشفافية والرقابة وتعزيز آليات مكافحة الفساد، ما يدل على توجه واضح نحو تحسين حوكمة المالية العمومية وتحقيق الشفافية والفعالية في تنفيذ الميزانية العامة في الجزائر.

الفصل الثاني

نظام مسؤولية أعوان تنفيذ الميزانية

العامّة في الجزائر

الفصل الثاني

نظام مسؤولية أعوان تنفيذ الميزانية العامة في الجزائر

يُعد نظام مسؤولية أعوان تنفيذ الميزانية العامة من الركائز الجوهرية لضمان تسيير مالي سليم في الدولة، إذ يهدف إلى ضبط العلاقة الوظيفية والقانونية بين مختلف الفاعلين في تنفيذ النفقات والإيرادات العمومية، وعلى رأسهم الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون. وقد كرس المشرع الجزائري هذا النظام من خلال مجموعة من النصوص القانونية والتنظيمية التي تحدد بدقة مهام كل طرف، وتضبط المسؤوليات المترتبة عن أي خلل أو تقصير؛ ويأتي هذا الفصل لتحليل هذه المسؤوليات بمختلف أشكالها السياسية، المدنية، التأديبية، والجزائية، والتي تختلف باختلاف العون المعني بها، بغرض إبراز أهميتها في تحقيق الشفافية، وصون المال العام من كل تجاوز أو انحراف؛ وتبعاً لذلك سنتطرق في (المبحث الأول) إلى مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي كآلية مرتبة للمسؤولية في تنفيذ الميزانية العامة، ونتطرق في (المبحث الثاني) إلى تحديد صور المسؤولية القانونية الواقعة على الأمر بالصرف والمحاسب العمومي في تنفيذ الميزانية العامة.

المبحث الأول

مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي كآلية مرتبة للمسؤولية

يُعد مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي من الدعائم الأساسية التي يقوم عليها النظام المالي العمومي، إذ يشكل حجر الزاوية في تنظيم العمليات المالية والإدارية داخل الهيئات العمومية، وقد كرسه المشرع الجزائري صراحةً من خلال قانون المحاسبة العمومية السابق رقم 90-21، ثم في القانون الجديد رقم 07-23 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي الذي أرسى قاعدة قانونية تقوم على التناهي بين الوظيفتين، من منطلق ضمان الرقابة المتبادلة، وتكريس مبدأ الشفافية، والحفاظ على المال العام من التلاعب وسوء التسيير، فالفصل هنا لا يعني فقط توزيعاً تقنياً للمهام، بل يعكس فلسفة إدارية ومالية تهدف إلى تحقيق التوازن بين سلطة اتخاذ القرار المالي وسلطة تنفيذه، بحيث لا يُسمح بتكيز السلطة المالية بيد واحدة؛ وفي هذا المبحث سنتطرق إلى مفهوم مبدأ الفصل من حيث الإطار النظري والأساس القانوني له، مع توضيح التمايز الوظيفي بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، ثم الوقوف على الأهداف العملية التي يحققها هذا المبدأ في سياق التسيير المالي للدولة.

المطلب الأول

الإطار النظري لمبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي وأساسه القانوني

يُعد مبدأ الفصل بين وظيفة الأمر بالصرف ووظيفة المحاسب العمومي حجر الأساس في النظام المالي العمومي، حيث يهدف إلى ضمان الشفافية وتقوية الرقابة على العمليات المالية. وقد أقرّه المشرع الجزائري في القانون رقم 07-23 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي¹، معتبراً أن هذا الفصل ضروري لتنظيم عقلائي ومتوازن يمنع تداخل المهام واختلاط المسؤوليات؛ ويقوم هذا المبدأ على التناهي القانوني بين الوظيفتين، بحيث لا

¹ - آمال تباي، محاضرات في المحاسبة العمومية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2021، ص 15.

يجوز لأي شخص أن يجمع بين اتخاذ القرار المالي وتنفيذه الفعلي، كما يستند إلى خلفية تاريخية وقانونية تؤكد أهمية توزيع الصلاحيات لحماية المال العام، كما يساهم هذا التوزيع في تقليص فرص التواطؤ والفساد وتحقيق فعالية أكبر في تسيير الميزانية¹.

الفرع الأول: مفهوم مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

يعتبر مبدأ الفصل المبدأ الأساسي في المحاسبة العمومية، أقره قانون المحاسبة العمومية في صيغة التنافي بين وظيفة الأمر بالصرف ووظيفة المحاسب العمومي، ويشمل مبدأ الفصل بين المهام للأمر بالصرف والمحاسب العمومي كل العمليات المالية، بحيث يختص كل من الأمر بالصرف بمهام تختلف عن مهام المحاسب العمومي ولا يتدخل كل عون في مجال اختصاص الآخر.

ولقد نص القانون رقم 07-23 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي على وظيفة التنافي بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، حيث أشار إلى أن مبدأ الفصل يعتبر مبدأ أساسيا في المحاسبة العمومية، وهو أساس العمل الإداري الذي تركز عليه كل فلسفة إدارية ومالية عمومية، وهو يعتبر كمبدأ ضروري لكل تنظيم عقلائي، متوازن وفعال، كما نص القانون على أنه لا يجوز لأزواج الأمرين بالصرف بأي حال من الأحوال أن يكونوا محاسبين معينين لديهم.

ويتعلق مفهوم الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي بجانب تقسيم السلطات، إذ لكل منهما سلطة مستقلة عن الآخر أي ليس بينهما علاقة رئاسية، إضافة إلى ذلك يرتبط مفهوم الفصل بالشخصية، حيث يمنع القيام بالوظيفتين من قبل شخص واحد، وعلى هذا الأساس هناك فصل تام بين مهمة ومسؤولية الأمر بالصرف الذي يتولى تنفيذ الميزانية من خلال إجراءات الالتزام والتصفية والأمر بالدفع، بينما يتولى المحاسب العمومي التنفيذ الفعلي للميزانية وذلك من خلال إجراءات الدفع والتحصيل.

¹ - آمال تباي، المرجع السابق، ص16.

من خلال ما سبق يتحدد مضمون الفصل بين السلطات من منظوره الإداري ليميز تسيير الميزانية على تسيير الأموال، وتبرز سلطتان منفصلتان وهي سلطة الميزانية للأمر بالصرف وسلطة الخزينة للمحاسب العمومي، فالأول يمسك محاسبة إدارية تخص الالتزام والأمر بالصرف في حين يترتب على المحاسبين العموميين مسك حسابات التسيير (دخول وخروج الأرصدة)، فتسهل المراقبة من خلال مقارنة النوعين من الحسابات واستخلاص مكمون الخلل، ومن شأن مبدأ الفصل فضلا عن تسهيل المراقبة منع التزوير، حيث يشكل كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي مراقبا للآخر فتقل فرص التواطؤ والاختلاس عن ما يمكن حدوثه ولو كلف عون واحد بالمهام كلها.

هذا ويُعد مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي من المبادئ الأساسية في التسيير المالي للدولة، ويستند إلى خلفية قانونية ودستورية تؤكد على توزيع المهام لضمان الرقابة والشفافية؛ فقد أقرّ المشرع الجزائري هذا المبدأ بموجب قانون المحاسبة العمومية السابق رقم 90-21، ثم في القانون الجديد رقم 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي والذي ينص صراحة على ضرورة استقلالية كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي في أداء مهامهما¹.

ومن منظور الشريعة الإسلامية، فقد وُجد هذا المبدأ عملياً في بيت مال المسلمين، حيث كانت الأموال تُجمع وتُصرف تحت رقابة مزدوجة بين الجباة والأمناء والخازنين، ما يبرز قدم هذا المفهوم².

¹ - آمال تباري، مرجع السابق، ص 18.

² - المرجع نفسه، ص 13.

وقد ظهر هذا المبدأ تاريخيًا نتيجة لسوء التسيير وتداخل المهام في الأنظمة القديمة، وهو مستلهم من التجربة الفرنسية حيث أقر لأول مرة سنة 1688 ثم تطوّر خلال الثورة الفرنسية سنة 1789 لترسيخ مبدأ "لا ضريبة بدون تمثيل" والمحاسبة على النفقات العامة¹.

كما أقرّ المشرع الجزائري، من خلال النصوص القانونية والتنظيمية، أن الأمر بالصرف لا يمكنه تنفيذ الدفع بنفسه، بل يُلزم بالرجوع إلى محاسب عمومي لتكريس الرقابة القبليّة على العمليات المالية، وهو ما يرسخ مبدأ الرقابة الداخلية على التنفيذ².

الفرع الثاني: الأسس القانونية والوظيفية لمبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

يُعد مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي أحد المرتكزات الأساسية التي تقوم عليها المحاسبة العمومية الحديثة، وهو مبدأ رسخه المشرع لضمان حياد وشفافية العمليات المالية. يقوم هذا الفصل على توزيع الوظائف المالية بين شخصين مختلفين من حيث التعيين والمهام، بحيث يتكفل الأمر بالصرف بتنفيذ النفقات والإيرادات، بينما يُعهد إلى المحاسب العمومي بمهمة دفع النفقات وتحصيل الإيرادات وتسجيلها محاسبياً³.

من الناحية القانونية، اعتمد المشرع الجزائري في القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، على ضرورة احترام مبدأ الفصل، حيث حدّد التزامات ومسؤوليات كل طرف على حدة. ويهدف ذلك إلى خلق رقابة متبادلة بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، بحيث لا يملك أحدهما السلطة الكاملة على المال العام، مما يقلل من احتمالات التلاعب أو إساءة استعمال السلطة⁴.

¹ - جمال الدين باكرية، مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، مذكرة ماستر، كلية الحقوق، جامعة زيان عاشور بالجلفة، الجزائر، 2017، ص 08.

² - آمال تباري، المرجع السابق، ص 14.

³ - رضا شلاي، المرجع السابق، ص ص 02-03.

⁴ - آمال تباري، المرجع السابق، ص ص 13-14.

ويتجلى الطابع الوظيفي لهذا المبدأ في أن كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي يؤدي وظيفة تختلف من حيث المحتوى والوسائل والرقابة. فالأمر بالصرف هو صاحب القرار الإداري، في حين أن المحاسب العمومي يمارس وظيفة تقنية محاسبية خاضعة لمراقبة لاحقة من قبل هيئات المراقبة المالية مثل مجلس المحاسبة ومفتشية المالية¹.

هذا الفصل ليس مجرد إجراء تنظيمي، بل له دلالة قانونية عميقة كونه يحصن المال العام ضد سوء الإدارة والتلاعب، وهو ما تؤكد تجارب العديد من الدول التي تحترم الديمقراطية المالية وتعتمد هذا المبدأ لحماية الميزانية العامة من أي تعسف أو انحراف.

الفرع الثالث: التمييز بين وظيفة الأمر بالصرف ووظيفة المحاسب العمومي

تُمارس وظيفة الأمر بالصرف من قبل السلطة التي تُقرر الالتزام بالنفقات وتصدر أوامر الصرف، أي أن دورها يتجلى في اتخاذ القرار المالي، أما المحاسب العمومي، فوظيفته تقنية بحتة، تتمثل في تنفيذ العمليات المالية والمراقبة المحاسبية والقانونية عليها²؛ ومن حيث المسؤوليات، يتحمل الأمر بالصرف مسؤولية سياسية وإدارية، في حين يتحمل المحاسب العمومي مسؤولية مالية وشخصية أمام الدولة، وهو ملزم قانوناً بمسك الحسابات والتقيد بالنظام المحاسبي المنصوص عليه³.

هذا ويمكن توضيح الفرق في أن الأمر بالصرف يُمثل المؤسسة أو الهيئة، يلتزم بالنفقات، ويُصدر أوامر الدفع؛ أما المحاسب العمومي يستلم الأوامر، يتحقق من مشروعيتها، ويدفع وفقاً للإجراءات القانونية

¹ - رضا شلالي، المرجع السابق، ص 03.

² - آمال تباري، المرجع السابق، ص 15.

³ - جمال الدين باكرية، المرجع السابق، ص 02.

والمحاسبية¹؛ وهذا التمييز يُحقق توازناً رقائياً داخل الجهاز المالي للدولة، ويمنع احتكار سلطة اتخاذ القرار والتنفيذ في يد واحدة، مما يُقلل من مخاطر الفساد والتجاوزات².

الفرع الرابع: أهداف مبدأ الفصل في النظام المالي العمومي

تتمثل أبرز أهداف مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي فيما يلي:

أولاً: تعزيز الرقابة الداخلية: من خلال توزيع المهام وعدم تركيز السلطة المالية بيد واحدة، ما يمنع التلاعب أو الفساد³.

ثانياً: توفير شفافية مالية عند تنفيذ العمليات: حيث تخضع كل عملية لمراجعة مزدوجة: الأولى إدارية من قبل الأمر بالصرف، والثانية محاسبية من قبل المحاسب العمومي⁴.

ثالثاً: تجنب تضارب المصالح: من خلال منع نفس الشخص من اتخاذ القرار المالي وتنفيذه.

رابعاً: ضمان فعالية الأداء المالي وتطبيق مبدأ الرقابة بالموازاة: الذي يُعتبر آلية مركزية في النظم المالية الحديثة⁵؛ بالإضافة إلى ذلك، فإن هذا المبدأ يُسهّل المحاسبة والمسؤولية، إذ يُمكن تتبع مصدر الخطأ أو التلاعب بوضوح من خلال فصل الأدوار⁶.

خامساً: الأهداف المحاسبية والرقابية: الهدف الأساسي من هذا الفصل هو تكريس الرقابة المتبادلة، فالأمر بالصرف يخضع لمراقبة إدارية ومحاسبية عند تنفيذ العمليات، بينما المحاسب العمومي مسؤول عن مدى قانونية

¹ - آمال تباي، المرجع السابق، ص 14.

² - جمال الدين باكرية، المرجع السابق، ص 03.

³ - آمال تباي، المرجع السابق، ص 06.

⁴ - جمال الدين باكرية، المرجع السابق، ص 03.

⁵ - آمال تباي، المرجع السابق، ص 06.

⁶ - جمال الدين باكرية، المرجع السابق، ص 02.

الوثائق المحاسبية وصحة التقييد في السجلات المالية. وتؤدي هذه الرقابة إلى زيادة شفافية تنفيذ الميزانية، وتقلل من إمكانية ارتكاب المخالفات المالية¹.

ومن الأهداف المحاسبية أيضاً ضمان حسن تسجيل العمليات المالية في دفاتر الدولة، إذ لا يُسمح للآمر بالصرف بإجراء أي عملية مالية إلا بعد قيام المحاسب العمومي بمراقبة الوثائق المؤيدة لها والتأكد من وجود الاعتمادات الكافية. وهذا يمنع التضخم في النفقات أو ارتكاب تجاوزات في تقدير الإيرادات².

ويساهم الفصل بين الوظيفتين في توضيح المسؤوليات، حيث يسهل تحديد الجهة المسؤولة في حال وقوع اختلالات أو تلاعب؛ فالآمر بالصرف مسؤول عن الالتزام، والتصفية، والتأشير على النفقات، أما المحاسب العمومي فمسؤول عن الدفع والتحصيل، وهو ما يسهل عمل الرقابة لاحقاً³.

ومن الأهداف الرقابية كذلك، الحد من التعارض في المصالح، فمن غير المعقول أن يتولى نفس الشخص الأمر بالصرف ومسك السجلات المحاسبية ودفع النفقات. إذ إن ذلك قد يؤدي إلى انعدام الشفافية وغياب الرقابة الذاتية، وهو ما قد يُستغل في خرق القانون المالي والاعتداء على المال العام⁴.

ويساهم هذا المبدأ في ترشيد الإنفاق العمومي من خلال إحكام الرقابة على تنفيذ الميزانية، حيث تتدخل عدة هيئات للتأكد من مدى احترام الأمر بالصرف للقوانين والتنظيمات، وفي نفس الوقت يتم التأكد من مدى تقييد المحاسب العمومي بالضوابط المحاسبية والمهنية في تنفيذ عملياته⁵.

¹ -آمال تباي، المرجع السابق، ص ص14-15.

² - سليم بن لولو، المرجع السابق، ص42.

³ - رضا شلاي، المرجع السابق، ص 04.

⁴ - آمال تباي، المرجع السابق، ص 16.

⁵ - سليم بن لولو، المرجع السابق، ص 44.

المطلب الثاني

مبررات مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي والاستثناءات الواردة عليه

إن مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي متكاملة على الرغم من اختلاف الأدوار التي يقومون بها، حيث يستند مبدأ الفصل إلى مبررات (الفرع الأول)، كما أنه يخضع لمجموعة من الاستثناءات (الفرع الثاني).

الفرع الأول: مبررات مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

إن مهام الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين متكاملة على الرغم من اختلاف الأدوار، بحيث أن الأمر بالصرف لا يستطيع أن يقوم بنفسه بالتسديد، وكذا المحاسب لا يستطيع أن يدفع دون أن يتحصل على سند الأمر بالصرف بسبب اختلاف وتناهي صلاحيات كل منهما في تنفيذ العمليات المالية للدولة، والذي ينتج عنه تحديد صلاحيات كل من المحاسب العمومي والأمر بالصرف، ويرجع تطبيق هذا المبدأ إلى عدة أسباب ومبررات تتمثل أساسا في تسهيل المراقبة، مقاومة الغش، تقسيم المهام، ووحدة الصندوق¹.

أولا: تقسيم المهام

يقصد بتقسيم المهام بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي أن لا يكون العون الذي يصدر الأوامر هو نفسه الذي ينفذها، وتبعاً لذلك فإن عملية "تنفيذ الميزانية العامة" تنقسم إلى مرحلتين أساسيتين وهما:

1- المرحلة الإدارية: تتضمن اتخاذ القرار اللازم للتنفيذ إنفاق أو تحصيل) وهي من اختصاص الأمر بالصرف.

2- المرحلة المحاسبية: تتضمن تنفيذ القرارات الإدارية (صرف النفقة أو تحصيل الإيراد) وهي من اختصاص

المحاسب العمومي.

¹ - سل ب 11، ل جع ال اب ، ص 46.

فهذا الفصل بين المهام يسمح لكل عون من أعوان المحاسبة العمومية من أداء مهامه الكفاءات فالتسيير الإداري للنفقات والايادات العامة يتطلب شخصا يتمتع بالقدرات الأهلية والكفاية في هذا المجال، هو مالا يتوفر في شخص الأمر بالصرف في حين أن تحصيل المبالغ أو دفعها يتطلب شخصا مؤهلا ومتمكنا من التقنيات المتعلقة بالتسجيلات المحاسبية وهو ما ينفرد به المحاسب العمومي وهذا ما ينعكس في النهاية على الإدارة الجيدة والعقلانية للمال العام.

ثانيا: تسهيل المراقبة

يسمح التنافي بين مهام الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين بضمان الرقابة المستمرة على العمليات المالية العمومية، فالأمر بالصرف يأمر تنفيذ الإيرادات العامة والنفقات العامة، ولكن المحاسب العمومي الذي تلقى هذه الأوامر ملزم بالتأكد من مدى شرعيتها وقانونيتها، مع إمكانية رفضها في حالة عدم تطابقها مع التعليمات المالية الصادرة عن السلطة التشريعية؛ بالإضافة إلى أن مبدأ التنافي يسهل الدور الرقابي لمجلس المحاسبة على تنفيذ الميزانيات العمومية وهذا من خلال مقارنة الحساب الإداري الذي يقوم بإعداده الأمر بالصرف مع حساب التسيير الذي يقوم بإعداده المحاسب العمومي، حيث يفترض أن يكونا متطابقين بشكل تام¹.

ثالثا: وحدة الصندوق

المحاسب العمومي هو العون المؤهل قانونا لتسيير وتداول الأموال والقيم العمومية، ويتم ذلك في إطار وحدة الصندوق، بحيث تودع الأموال العمومية في صندوق واحد تحت مراقبة وزارة المالية، وعليه فإن شبكة المحاسبين العموميين تخضع لرقابة وسلطة وزير المالية، أما الأمر بالصرف فهو يخضع لسلطات تنفيذية مختلفة؛ وتتمثل النتيجة المباشرة لتطبيق مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، هي أن الأمر

¹ - سليم بن لولو، المرجع السابق، ص 48.

بالصرف لا يملك حساب الصندوق ولا يمكنه تداول الأموال والقيم العمومية إلا في حالات استثنائية بترخيص من وزارة المالية عن طريق إنشاء الوكالات المالية.

رابعاً: مقاومة الغش

باعتبار أن الشخص الذي يلتزم بالنفقة ليس هو نفس الشخص المكلف بدفعها، أو الذي يقرر الإيراد العمومي ليس هو نفس الشخص المكلف بتحصيله، لذلك فإن مبدأ الفصل جعل من الصعب تحويل الأموال عن غير الوجهة المخصصة لها أو سرقتها أو استعمالها في غير محلها، حيث الأمر بالصرف يراقب المحاسب والعكس صحيح والواحد منهما لا يستطيع التصرف بمعزل عن الآخر، لذلك اعتبر مبدأ الفصل بين الأمر بالصر والمحاسب العمومي كمبدأ أساسي كرس للحفاظ على المال العام وحمايته من كل أنواع التلاعب وكل أساليب الغش.

الفرع الثاني: الاستثناءات الواردة على مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

إن تطبيق هذا المبدأ في أغلب الأحيان يؤدي إلى بطء في تنفيذ العمليات المالية للهيئات العمومية، مما قد يعود بالضرر وتعطيل المصالح في بعض الأحيان، وبالتالي فإننا لحد هناك استثناءات على هذا المبدأ من شأنها التخفيف من حدة هذه العيوب، وهذه الاستثناءات هي¹:

أولاً: الاستثناءات في مجال الإيرادات

تطبيقاً للمبدأ العام فإن الإيراد العمومي لا يمكن أن يحصل إلا بناء على سند تحصيل صادر عن الأمر بالصرف، والأميرين بالصرف هم وحدهم من لهم صلاحية إصدار سندات تحصيل الإيراد العمومي، وهذا الأمر لا يمكن أن يسند للمحاسب العمومي، ولكن المشرع لم يغلق الباب كلية، وإنما ترك بعض الحالات أين يمكن للمحاسب العمومي أن يقوم بتحصيل الإيرادات دون تدخل الأمر بالصرف، ويتعلق الأمر بإثباتات بسيطة

¹ - الزين منصور، محاضرات في المحاسبة العمومية، المدرسة العليا للقضاء، دون سنة نشر، ص 110.

تتعلق بتحصيل بعض الإيرادات نقدا التي تعتمد على تصريح المدينين بأنفسهم في بعض الضرائب غير المباشرة والحقوق الجمركية وحقوق التسجيل، ويوردها منصورى الزين في محاضراته في النقاط الآتية:

1- الإيرادات التي تكون نقدا: وهي إيرادات تكون بناءً على تصريح المدينين أنفسهم، والتي تلاحظ بسرعة من طرف المحاسب بدون تدخل الأمر بالصرف، ماعدا الرقابة اللاحقة لهذه التصريحات، وتجد هذا بالخصوص في مجال الضرائب المباشرة والحقوق الجمركية، ففي مجال الضرائب هناك فرق بين الحقوق المثبتة والحقوق نقدا، فالحقوق نقدا هي معرفة على أنها حقوق ضريبية أين دفعها يكون في الميدان مباشرة، ويتدخل مباشر من طرف المدين بالضريبة، فهذا الأخير ملزم قانونيا وتنظيميا بالقيام هو بذاته يخلق هذه الضريبة ودفعها في الحال إلى صندوق القابض.

2- وكالات الإيرادات: يتم عادة إنشاء هذه الوكالات على مستوى الهيئات العمومية وفق ما ينص عليه المرسوم التنفيذي رقم 93-108¹، لتحصيل مختلف الإيرادات (باستثناء الضرائب والرسوم والإتاوات التي تقرها قوانين الجباية والجمارك والاملاك الوطنية التي لا يمكن حسب طبيعتها أن تخضع للإجراءات العامة في التنفيذ، فوكيل الإيرادات الذي يعينه الأمر بالصرف ويعتمده المحاسب العمومي يقوم بتحصيل مبالغ الإيرادات التي تدفع من طرف المدينين في الوقت المحدد، ثم يقوم المسيرين بدفع هذه المبالغ للمحاسب العمومي وذلك بعد مراقبة دقة وصحة التصفية لهذه الإيرادات.

ثانيا: الاستثناءات في مجال النفقات

المقصود هنا هو قيام المحاسب العمومي بدفع النفقات دون أمر بالدفع من الأمر بالصرف، والتي تبرز الأسباب تسهيلية وضرورية لعمليات تنفيذ النفقات، وتظهر في صورتين كما يلي²:

1- النفقات التي تدفع بدون أمر بالصرف مسبق: ويتعلق الأمر بالحالات الآتية:

¹ - المرسوم التنفيذي رقم 93-108، المؤرخ في 06 ماي 1993، الذي يحدد كميّات إحداث وكالات الإيرادات والنفقات وتنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية، العدد 30، الصادرة في 10 ماي 1993.

² - علي بساعد، المرجع السابق، ص 64

- الدفع بواسطة وكالات التسبيقات؛
 - أصل رأس المال وفوائده المستحقة على قروض الدولة وكذا خسائر الصرف المتعلقة بأصل رأس المال؛
 - النفقات ذات الطابع النهائي المنفذة في إطار عمليات التجهيز العمومي الممول من مساعدات خارجية.
- حيث تقوم هذه العمليات على دفع النفقات دون تقييد بالإجراءات المألوفة لتنفيذ النفقات العمومية ومن دون أمر مسبق يدفعها من قبل الأمر بالصرف، ليتم تسويتها بعد ذلك من قبل هذا الأخير بإصدار أوامر دفع التسوية بع التحقق من صحة وشرعية النفقات.

2- النفقات بدون أمر بالصرف: ويتعلق الأمر هنا بالحالات الآتية:

- معاشات المجاهدين ومعاشات التقاعد المسددة من ميزانية الدولة؛
 - رواتب أعضاء القيادة السياسية والحكومة؛
 - المصاريف والأموال الخصوصية.
- فهذه الصور من النفقات تدفع من قبل المحاسب العمومي دون تدخل سابق أو لاحق من قبل الأمر بالصرف، نظرا للطابع التكراري لهذه المصاريف والامتيازات التي تتميز بها السلطات العليا في الدولة والطبيعة الخاصة البعض الأنشطة والعمليات السرية.

الفرع الثالث: النتائج المترتبة على مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

- تتنوع وتتفاوت النتائج المترتبة على مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي بين ما هو ايجابي ومقبول ومنها ما هو سلبي محل انتقادات كما يلي:

أولاً: النتائج الإيجابية لتطبيق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي¹

- تبرز آثار تطبيق مبدأ الفصل بين الوظائف الإدارية والمحاسبية في أن كلا من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي يتبع سلطة رئاسية مختلفة وأن لكل منها نظام قانوني خاص به وتتجلى أهم النتائج الإيجابية تطبيق هذا المبدأ في تنافي منصب الأمر بالصرف والمحاسب العمومي فيما يلي:
- عدم الجمع بين المنصبين في نفس الشخص بل يتعدى المنع إلى أزواجهم.
 - تقسيم وحدة نشاط الإدارة عند تنفيذ الميزانية إلى مراحل إدارية وأخرى حسابية والفصل التام بينهما ولكن كل مرحلة تكمل مرحلة.
 - عدم وجود علاقة رئاسية بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، حيث إن المحاسبون منفصلون عن الإداريون ولا يخضعون لأوامرهم وسلطتهم التسلسلية، فهم لا ينفذون أوامر بالدفع الصادرة عن الإداريون إلا إذا كانت منسجمة مع القوانين والأنظمة، وبذلك يكون لهم حق الرقابة على الإداريين.
 - الانتماء لهيئات سلمية مختلفة، فالأمرون بالصرف ينتمون إلى هيئات تدريجية إدارية عامة تجعل مختلف موظفين الدولة في هيئة يكون على رأسها الوزير والذي يعتبر الرئيس الإداري عليها، في حين المحاسب العمومي يخضع لوزير واحد هو وزير المالية، والذي هو في آن واحد أمر بالصرف رئيسي لوزارته والذي يحكم كل المحاسبين العموميين وسمها كان القطاع الذي يمارسون فيه مهامهم.

¹ - خالد سكوتي، الأجهزة الرقابية على الميزانية الدور والفعالية، أطروحة دكتوراه دولة، جامعة أبي بكر بلقايد كلية الحقوق، تخصص قانون عام، تلمسان 2017/2018، ص 226.

- الخضوع لنظام قانوني مختلف، فمراقبة نشاط الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين وشروط الأخذ بمسؤوليتهم، فهي مختلفة وغير متشابهة كما سبق الإشارة إليه وبالتالي أستدعي وجود قواعد المسؤولية ونظام رقابي مختلف لكل عون¹.

ثانيا: النتائج السلبية لتطبيق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

تتمثل أهم النتائج السلبية المترتبة على تطبيق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي فيما يلي:

- تقسيم وحدة نشاط الإدارة إلى مراحل إدارية وأخرى محاسبية، بحيث تنزع الصلاحيات المالية الدفع، التحصيل من الأمر بالصرف لفائدة المحاسب العمومي هذا الفصل يمس مباشرة فعالية إجراءات تنفيذ العمليات المالية العمومية بسبب البطء الذي تتسبب فيه.

- تؤدي الازدواجية في اتخاذ القرار أثناء تنفيذ العمليات المالية إلى عرقلة عملية تنفيذ النفقات العمومية².

- يقوم الأمر بالصرف بإرسال حوالات الدفع بين اليوم أول واليوم العشرين من كل شهر إلى المحاسب العمومي الذي يقوم بتنفيذها خلال أجل أقصاه 10 أيام من تاريخ استلامها وفي حالة عدم مقايضتها للنصوص التشريعية المعول بها، يقوم بإبلاغ الأمر بالصرف كتابيا عن الرفض القانوني للدفع وذلك في أجل أقصاه 20 يوما من تاريخ استلام الأمر بالدفع.

- ينتج عن تطبيق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي اختلاف وجهات النظر بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف، ونظرا لطبيعة المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي التي تفرض عليه تعويض الضرر الذي لحق بالخزينة العمومية من ماله الخاص في حالة قبوله تسديد نفقات مخالفة للقوانين

¹ - انظر المواد، 02، 03 و 04 من المرسوم التنفيذي رقم 93-46 المؤرخ في 06 فبراير 1993، المحدد آجال دفع النفقات وتحصيل أواخر الإيرادات، الجريدة الرسمية، العدد 09، لسنة 1993.

² - رضا شلاي، المرجع السابق، ص 123.

المعمول بها، الأمر الذي يجعله حريصا على التأكد من توفر كل الشروط القانونية لقبول تنفيذ العمليات الموكلة له وفي حالة عدم التأكد يكون المحاسب العمومي أقرب للرفض من الدفع من أجل حماية المال العام وحماية نفسه من العقوبات لأن المشرع الجزائري جعل منه مراقبا للعمليات أثناء التنفيذ آخر عقبة قبل صرف المال العام، وقدم له الحماية التامة من الضغوطات عن طريق تقديم الرفض المبرر لتنفيذ أوامر الأمر بالصرف¹.

- إن تطبيق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي ينشأ عنه منازعات بينهما بحيث يكون الأمر بالصرف في حالة ضعف مقارنة مع المحاسب العمومي الذي له سلطة رفض تنفيذ العمليات المالية والحد من هذه السلطة كفل المشرع الجزائري للأمر بالصرف إجراء تسيير المحاسب العمومي والذي يجعل طبيعة مهام المحاسب العمومي منه آخر عقبة بمراقبة العمليات المالية قبل صرف المال العام، حيث يعتبر ملزما قانونا برفض تنفيذ أوامر الأمر بالصرف، إذا رأى أنها مخالفة للتشريع المعمول به لهذا السبب قدم المشرع الجزائري الحماية التامة للمحاسب العمومي أثناء أداء مهامه²، وذلك حسب المادة 30 من القانون السابق رقم 90-21 والمادة 29 من القانون الجديد رقم 07-23 والتي تؤكد بأنه "تعد باطلة كل عقوبة سلطت على المحاسب العمومي إذا ثبت أن الأوامر التي رفض تنفيذها من شأنها أن تحمله المسؤولية الشخصية والمالية".

وبناء على ما سبق يعتبر المحاسب العمومي في مركز قوة مقارنة مع الأمر بالصرف عند رفض تسديد حوالات الدفع الذي يجب أن يكون مبررا، ولكن من أجل تفادي وضعية الانسداد وضمن السير الحسن للمرافق العمومية وعدم تعطيل المصلحة العامة، رخص المشرع للأمر بالصرف استعمال إجراء تسيير المحاسب العمومي، وذلك وفق المواد 47 و48 من القانون السابق رقم 90-21 والمواد 38، 39، 40 و41 من القانون الجديد رقم 07-23، وكذا المرسوم التنفيذي رقم 91-314 والمتعلق بإجراء تسيير الأمرين بالصرف

¹ - رضا شلاي، المرجع السابق، ص 124.

² - المادة 30 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، المرجع السابق.

للمحاسبين العموميين، لاسيما المادة الأولى منه والتي تؤكد على أنه " يمكن للأمرين بالصرف إذا ما قام المحاسبون العموميين بإيقاف عملية تسديد النفقة أن يطلبوا منهم كتابيا وتحت مسؤوليتهم دفعها¹".

المبحث الثاني

مظاهر المسؤولية القانونية لأعوان تنفيذ الميزانية العامة في الجزائر

يُعتبر تنفيذ الميزانية العامة من أبرز مراحل الدورة الميزانية التي تتجسد فيها الأهداف المالية والسياسات العمومية على أرض الواقع، حيث يتولى أعوان التنفيذ مهام محورية تضمن حسن تسيير الموارد العمومية وفقا للقوانين والتنظيمات المعمول بها، ونظراً لأهمية هذه المهام وخطورتها على التوازنات المالية للدولة، فإن المشرع أقرّ جملة من المسؤوليات القانونية التي تُلقى على عاتق هؤلاء الأعوان، تختلف طبيعتها باختلاف موقعهم الوظيفي ودورهم في سلسلة تنفيذ النفقات والإيرادات؛ لذا سنتطرق في هذا المبحث إلى مظاهر هذه المسؤولية من خلال تحديد مظاهر مسؤولية الأمر بالصرف (المطلب الأول) ومظاهر مسؤولية المحاسب العمومي (المطلب الثاني)، والتطرق إلى أوجه المسؤولية التأديبية، السياسية، المدنية، الجزائية، والشخصية والمالية، باعتبارها آليات رقابية تهدف إلى ضمان احترام قواعد الانضباط الميزاني والمالي وصون المال العام من التجاوزات والانحرافات المحتملة.

المطلب الأول

مظاهر مسؤولية الأمر بالصرف

يُعتبر الأمر بالصرف أحد أهم الأعوان المكلفين بتنفيذ الميزانية العامة للدولة، حيث تقع عليه مسؤولية إصدار الأوامر بصرف الأموال العمومية وفقاً للنصوص القانونية والتنظيمية؛ ونظراً لخطورة هذه المهام، فقد أُحيطت وظيفته بعدة أنواع من المسؤوليات، والتي تُعد أحد الوسائل الأساسية لضمان انضباطه والتزامه بالقوانين أثناء تأدية مهامه.

¹ - رضا شلالي، المرجع السابق، ص 124.

الفرع الأول: المسؤولية التأديبية (الخاصة بالمعنيين)

تُعد المسؤولية التأديبية نوعاً من أنواع المسؤولية الإدارية التي تهدف إلى فرض الانضباط داخل الوظيفة العمومية، وتتحقق هذه المسؤولية عندما يخل الأمر بالصرف بالتزاماته القانونية أو الإدارية، سواءً بارتكابه لمخالفة عمدية أو ناتجة عن الإهمال أو التهاون، وتكون نتيجة هذا الإخلال تعرضه لعقوبات تأديبية تصدرها الجهة المخولة بذلك، مثل الإدارة أو هيئة الرقابة المختصة¹.

وترتكز المسؤولية التأديبية على مبدأ احترام القواعد القانونية والتنظيمية في ممارسة المهام، لاسيما ما يتعلق بإصدار الأوامر بالصرف، واحترام قواعد الرقابة المسبقة واللاحقة، والغرض من إقرار هذه المسؤولية هو الحفاظ على المال العام وضمان السير الحسن لأجهزة الدولة؛ ولا تُمارس المسؤولية التأديبية بقصد العقوبة فقط، بل تهدف أيضاً إلى الوقاية من تكرار المخالفات وتعزيز الالتزام المهني².

الفرع الثاني: المسؤولية السياسية (الخاصة بأعضاء الحكومة والمنتخبين)

تشمل المسؤولية السياسية خصوصاً، أعضاء الحكومة الوزراء والمنتخبين الذين لهم صفة الأمرين بالصرف لاسيما المجالس الشعبية البلدية، وهي تستند إلى فكرة أن الميزانية هي عبارة عن ترجمة مالية لسياسة الحكومة، وهي كذلك رخصة يعطيها البرلمان للحكومة، من هنا فإن المكلفين بتنفيذ هذه الميزانية محل مساءلة من طرف الهيئة التي أقرت الاعتمادات المالية ورخصت لهم باستعمالها في إطار أهداف تلك السياسة؛ فبالنسبة لأعضاء الحكومة يحق للبرلمان دستورياً مساءلة أي وزير عن الانحرافات في استعمال الاعتمادات المقررة لدائرته الوزارية، كما يمكن مبدئياً أن يتعرض الوزير إلى العزل من طرف رئيس الجمهورية بسبب المخالفات المالية التي يمكن أن يرتكبها³.

¹ - سليم بن لولو، المرجع السابق، ص 05.

² - جمال الدين باكرية، المرجع السابق، ص 03.

³ - خالد سكوتي، المرجع السابق، ص 30.

الفرع الثالث: المسؤولية المدنية

أساس المسؤولية المدنية هو الخطأ الشخصي الذي قد يرتكبه الأمر بالصرف عند تنفيذه للعمليات الموكلة إليه والضرر الذي يمكن أن يلحق الهيئة العمومية المعنية من جراء ذلك إضافة إلى أن أساس المسؤولية المدنية للآمرين بالصرف، وهنا يجب ملاحظة أن الخطأ الشخصي للآمرين بالصرف لا يمكن اقتراضه للوصول إلى ما يشبه التطبيق الآلي لمسؤوليتهم المدنية (على غرار المسؤولية المالية الشخصية للمحاسبين العموميين مثلاً) لأن طبيعة مهامهم والتزاماتهم كمسيرين وما تقتضيه من سلطات تقديرية في اتخاذ القرارات لا تسمح بإقامة هذا النوع من المسؤولية على أساس الخطأ المفترض¹.

ويمكن اعتبار المسؤولية التأديبية التي يتعرض لها الآمرون بالصرف الآخرون مقابلة للمسؤولية السياسية الخاصة بأعضاء الحكومة وكذا المسؤولين المنتخبين، فمثلاً المدير الذي يرتكب مخالفات في تنفيذ الميزانية يكون محل مسائلة من قبل المسؤول السلمي الأعلى منه والذي يمكن أن يسلب عليه عقوبة أو أكثر من العقوبات المقررة قانوناً (كالإنذار، التوبيخ، أو التنزيل في الرتبة أو العزل (...))، غير أن تطبيق هذه المسؤولية يبقى محدوداً، فالمخالفات المالية التي يمكن أن يرتكبها الأمر بالصرف غالباً ما تتم في إطار ممارسة صلاحياته الإدارية مما يجعل من الصعوبة إثبات الخطأ الشخصي لهذا الأخير².

الفرع الرابع: المسؤولية عن عدم مراعاة الانضباط في مجال الميزانية والمالية

هي تلك المسؤولية الناتجة عن عدم احترام أحكام الميزانية وضوابطها مما يؤدي إلى ضعف مردودية التنفيذ الضعف النتائج المحققة، وهي مسؤولية أوجدها المشرع الفرنسي من خلال إحداث محكمة الانضباط الميزانياتي والمالي، لتختص بمخالفات قواعد الميزانية والمحاسبة العمومية، وفي الجزائر فإن التحقيق في هذه المخالفات والمعاقبة عليها هما من اختصاص مجلس المحاسبة، فمسؤولي وأعوان الهيئات العمومية الذين تقحم مسؤوليتهم بسبب الأخطاء والمخالفات القواعد الانضباط الميزانياتي والمالي، أو الخرق لحكم من الأحكام

¹-خالد سكوتي، المرجع السابق، ص 220.

²- المرجع نفسه، ص 516.

التشريعية والتنظيمية، أو تجاهل والتزاماتهم لكسب امتياز مالي أو عيني غير مبرر لصالحهم أو لغيرهم على حساب الدولة أو هيئة عمومية، لكن الفاعلية في تطبيق هذه المسؤولية لا تزال جد محدودة ولا أدل على ذلك الانحراف المتزايد للأمرين بالصرف وغيرهم من الأعوان العموميين عن قواعد الانضباط الميزانياتي والمالي.¹

الفرع الخامس: المسؤولية الجزائية

قد يبدو لأول مرة أن تطبيق المسؤولية الجزائية للأمرين بالصرف سهلا نسبيا مقارنة بأنواع المسؤولية الأخرى، فالأمر بالصرف الذي يرتكب مخالفة في التسيير المالي يكون لها وصف الجريمة الجزائية طبقا لقانون العقوبات اختلاس، غدر، تبديد... يكون مبدئيا محل مسائل جزائية من طرف الجهة القضائية المختصة، إلا أن إثبات المسؤولية الجزائية في الواقع يمكن أن يطرح صعوبات كبيرة، فعلى الرغم من أهمية الأخطاء والمخالفات التي يرتكبها الأمرون بالصرف أثناء تنفيذ الميزانية والعمليات المالية بالنظر إلى أحكام القوانين والأنظمة النافذة²، وكذا قواعد المحاسبة العمومية المتعلقة بذلك، فإنه من الصعب عموما إثبات طابعها الجزائي أي إقامة الدليل على وجود خطأ الشخصي المقترن بالقصد الجنائي لمرتكبيها وتحديد الضرر المالي الذي يكون قد لحق الهيئات العمومية المعنية أو الخزينة العمومية جراء ذلك.

¹ - محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر، 2003، ص 40.

² - محمد مسعي، المرجع السابق، ص 39.

المطلب الثاني

مظاهر مسؤولية المحاسب العمومي

يُعد المحاسب العمومي حجر الزاوية في النظام المالي للدولة، إذ يضطلع بمهام دقيقة في تنفيذ الميزانية العامة من خلال تحصيل الإيرادات العمومية وصرف النفقات، وفقاً للقواعد القانونية والمحاسبية السارية. وتبرز مسؤولية المحاسب العمومي عند مخالفته أو إهماله للضوابط التي تحكم عمليات الصرف والتحصيل، خاصةً أن المشرّع حمّله مسؤوليات شخصية ومالية صارمة لا يمكن التنازل عنها أو مشاركتها¹.

وقد فرض القانون السابق رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، وكذا القانون الجديد رقم 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي على المحاسب العمومي مجموعة من الالتزامات الجوهرية، أبرزها ضمان شرعية العمليات المالية، التأكد من وجود الاعتمادات، التحقق من صحة الوثائق، وضمان سلامة المستندات المحاسبية؛ كما يلزم القانون المحاسب العمومي بتحمل كامل مسؤولية العمليات المالية التي ينجزها، حتى وإن تلقى أوامر مخالفة من الأمر بالصرف²؛ ويتعين على المحاسب العمومي أيضاً أن يمسك حسابات مالية دقيقة، تحفظ بها حقوق الدولة وتُعرض من خلالها نتائج تنفيذ الميزانية، وذلك تحت طائلة المسؤولية في حال حدوث أي تلاعب أو خطأ في التسجيل. ويعتبر هذا الجانب من مسؤولياته تأكيداً على دوره الرقابي لا التنفيذي فقط، حيث يعمل كخط دفاع أول عن المال العام³؛ فإلى جانب المسؤولية التأديبية والجزائية والمدنية التي يتعرض لها المحاسب العمومي كموظف، يتعرض كذلك إلى مسؤولية خاصة به وفق قانون المحاسبة العمومية وهي المسؤولية الشخصية والمالية تقع التي تقوم عند عدم الالتزام بقواعد المحاسبة العمومية⁴.

¹ - آمال تباري، المرجع السابق، ص 07.

² - المادة 38 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، المرجع السابق.

³ - سليم بن لولو، المرجع السابق، ص 06.

⁴ - المادة 112 من القانون رقم 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي، المرجع السابق.

الفرع الأول: المسؤولية الشخصية

يكون المحاسب العمومي مسؤول شخصيا عن أية مخالفة أو خرق للقواعد القانونية او التنظيمية المتعلقة بالحاسبة العمومية، وعن الأخطاء والمخالفات المرتكبة عند تنفيذ العمليات المالية والحاسبية التي ينتج عنها ضرر للخزينة العمومية أو بالهيئة العمومية.

الفرع الثاني: المسؤولية المالية

يقصد بهذه المسؤولية أن المحاسب العمومي مسؤول عن تعويض الأموال والقيم الضائعة أو الناقصة من الخزينة العمومية، وعليه أن يغطي ذلك العجز بتسديد المبلغ مساوي للبواقي الحاسبية المكلف بها من ماله الخاص، سواء كان الباقي عجزا في حسابات الصندوق أو عن إيراد غير محصل، نتيجة تقصيره في التحصيل أو كان متعلقا بدفع نفقة عن طريق الخطأ، وفي حالة الحاسبة العينية كضياع ملك من الأملاك العمومية يتم التعويض بدفع قيمته؛ وعندما تكون أموال المحاسب العمومي اقل من قيمة التعويض يقيد هذا التعويض ضمن حسابات التسبيق مع إرسال تقرير مفصل الى الوزير المكلف بالمالية.

ويمكن أن تمتد المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي الى جميع الأعوان التابعين له في نفس القسم الذي يسيره، طبقا لما نصت عليه المادة 112 من القانون 07-23 المتعلق بالحاسبة العمومية والتسيير المالي على أن "المحاسبون العموميون ومفوضوهم والأعوان الموضوعون تحت سلطتهم والوكلاء الماليون مسؤولون شخصيا وماليا عن العجز الحاصل في الصندوق".

من خلال نص المادة يتضح أن المحاسب العمومي صار يتحمل المسؤولية الشخصية والمالية عن العجز الحاصل في الصندوق، كما يعتبر مسؤول شخصيا عن الأخطاء التي تشكل خرقا للأحكام التشريعية والتنظيمية التي تحكم استعمال وتسيير المال العام، في حين كان يتحمل المسؤولية الشخصية والمالية على العمليات الموكلة إليه بالنسبة إليه فقط في القانون السابق رقم 90-21، أما القانون رقم 23-07 فقد جعل المسؤولية تضامنية

وهذا يدل على ان هذا القانون الجديد حاول تحديث نظام المسؤولية بما يتعلق بالانضباط الميزانياتي والمالي للأعوان المكلفين بتنفيذ عمليات إيرادات ونفقات الدولة.

الفرع الثالث: المسؤولية التأديبية

تُعرف المسؤولية التأديبية على أنها نوع من الجزاء الإداري الذي يُفرض على الموظف العمومي عند ارتكابه لخطأ مهني لا يبلغ حد الجريمة، لكنها تمثل مخالفة للأنظمة والتعليمات، وتطبق هذه المسؤولية على المحاسب العمومي في حال مخالفته للأحكام القانونية أو إخلاله بواجباته المهنية، كعدم التحقق من الوثائق أو مخالفة الإجراءات المحاسبية¹.

وتتمثل العقوبات التأديبية التي قد يتعرض لها المحاسب العمومي في التنبيه أو الإنذار أو التوبيخ، ويمكن أن تصل إلى توقيفه المؤقت أو العزل النهائي من المنصب؛ ويصدر هذا القرار من السلطة الإدارية المختصة بناءً على تحقيق إداري يُراعى فيه حق الدفاع، كما يجب أن يُسجل هذا القرار في الملف الإداري للمعني².

وقد أكدت النصوص التنظيمية في الجزائر على ضرورة التدرج في العقوبات التأديبية، ووجوب مطابقتها لطبيعة الخطأ المرتكب وخطورته، ويجب أن يُفترق بين الإهمال غير العمدى أو الخطأ البسيط، وبين الإهمال الجسيم أو التلاعب المتعمد، لأن لكل منها آثار تأديبية مختلفة³.

الفرع الرابع: المسؤولية الجزائية

تعد المسؤولية الجزائية من أخطر صور المسؤولية التي يتحملها المحاسب العمومي، حيث تترتب عليها عقوبات جنائية في حال ثبوت قيامه بأفعال تُشكّل جرائم مالية أو خيانة للأمانة، ومن بين الحالات التي تثير

¹ - سليم بن لولو، المرجع السابق، ص 07.

² - آمال تباري، المرجع السابق، ص 12.

³ - جمال الدين باكرية، المرجع السابق، ص 15.

هذه المسؤولية التزوير في الوثائق المحاسبية، اختلاس الأموال العمومية، أو المشاركة في عمليات غير قانونية للصرف أو التحصيل¹.

ويعاقب قانون العقوبات الجزائري المحاسب العمومي إذا ثبتت عليه نية الغش أو الإضرار بالمال العام، وقد تصل العقوبات إلى السجن أو الغرامات المالية، أو حتى المنع من تولي المناصب العمومية، كما يمكن أن يحاكم أمام محكمة الجنايات أو محكمة الجناح تبعاً لطبيعة الجريمة وظروفها².

كما يمكن أن تثار المسؤولية الجزائية حتى في حالة التقصير الجسيم غير المتعمد إذا ترتب عنه ضرر كبير للمالية العامة؛ ولهذا السبب توصي الجهات الرقابية بضرورة الالتزام الصارم بإجراءات الرقابة الداخلية والمحاسبية، وتحديث التكوين المستمر لأعوان المالية لتفادي الوقوع في مثل هذه الأخطاء³.

¹ - جمال الدين باكرية، المرجع السابق، ص 18 .

² - سليم بن لولو، المرجع السابق، ص 08.

³ - آمال تباي، المرجع السابق، ص 13.

خلاصة الفصل

في إطار تنفيذ الميزانية العامة، تتوزع المسؤوليات بشكل دقيق بين الأعوان المكلفين بالتصرف في المال العام لضمان الشفافية والرقابة والفعالية في التسيير، وقد أحاط المشرّع هذه المهام بجملة من المسؤوليات التي تختلف باختلاف موقع العون في منظومة الإنفاق والتحصيل؛ فالأمر بالصرف يتحمل مسؤوليات سياسية، تأديبية، مدنية، مالية وجزائية تتعلق أساسًا باتخاذ القرارات المالية وتنفيذها ضمن الإطار القانوني المرسوم؛ بينما يُسند إلى المحاسب العمومي مسؤوليات أكثر صرامة تتمثل في المسؤولية الشخصية والمالية، إلى جانب المسؤولية التأديبية والجزائية، وهي مسؤوليات تكتسي طابعًا مباشرًا باعتباره الحلقة الأخيرة في سلسلة صرف الأموال أو تحصيلها؛ وتهدف هذه التعددية في المسؤوليات إلى ترسيخ مبادئ الانضباط المالي والرقابة الذاتية والمتبادلة، وضمان مساءلة كل طرف عن اختلالات التسيير، مما يجعل من نظام المسؤوليات آلية حيوية لصون المال العام وتحقيق حسن الأداء والفعالية في تنفيذ الميزانية العامة للدولة.

الخاتمة

يُعدّ تنفيذ الميزانية العامة من أهم المحطات التي تنعكس فيها السياسات العمومية للدولة على الواقع، وتُترجم فيها البرامج الحكومية إلى نفقات فعلية وخدمات ملموسة؛ ومن هذا المنطلق فإن النظام القانوني والوظيفي المنظم لمسؤولية أعوان تنفيذ الميزانية وفي مقدمتهم الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، يُشكّل حجر الزاوية في بناء تسيير مالي فعّال، يضمن الشفافية، النجاعة، وحماية المال العام.

لقد أظهر التحليل المفصل في هذه الدراسة أن مهام الأمر بالصرف تتسم بطابع إداري وقراري، حيث يتولى الالتزام بالنفقات، التصفية، وإصدار أوامر الصرف، في حين أن المحاسب العمومي يتكفل بالجانب التنفيذي المحاسبي، من خلال تحصيل الإيرادات، دفع النفقات، ومسك السجلات المالية؛ ويفرض هذا التقسيم المنهجي للمهام احترامًا صارمًا لمبدأ الفصل بين الوظيفتين، الذي يُعد من أبرز الضمانات ضد التضارب، التواطؤ، أو سوء استخدام السلطة المالية؛ وقد اتضح من خلال التناول القانوني أن النظام الجزائري قد قطع أشواطاً مهمة في تعزيز هذا الفصل، من خلال القوانين المعدلة، لا سيما القانون رقم 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي، الذي أقرّ تدابير جديدة ترمي إلى تعميق الرقابة، تفعيل الدور الرقمي، وتعزيز التنسيق بين مختلف الفاعلين في سلسلة تنفيذ الميزانية العامة للدولة، وقد أسهمت الاستثناءات المنصوص عليها قانوناً على مبدأ الفصل في التخفيف من بعض تعقيدات الإجراءات، لكنها طرحت في المقابل تحديات تتعلق بإمكانية تضارب المصالح أو غموض في تحديد المسؤوليات.

ومن خلال المعالجة التحليلية للدراسة أيضاً، تبين أن أشكال المسؤولية التي يتحملها كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي تختلف من حيث الطبيعة والمدى، إذ يتحمل الأمر بالصرف مسؤولية سياسية، مدنية، تأديبية، وأحياناً جزائية، بينما يقع على عاتق المحاسب العمومي عبء ثقيل من المسؤولية الشخصية والمالية المباشرة، مما يفرض عليه حرصاً مضاعفاً على الالتزام الصارم بالنصوص والتنظيمات.

ويمكن القول أن تحقيق الفعالية المرجوة في تنفيذ الميزانية لا يتوقف على حسن إعداد النصوص القانونية، بل يعتمد بالدرجة الأولى على كفاءة الأعوان، استقامة الممارسات، وفعالية آليات الرقابة والتقييم؛ وبالتالي فإن العمل المستمر على تطوير الأطر القانونية والإدارية وتكريس ثقافة المحاسبة والنزاهة يبقى الخيار الاستراتيجي الأمثل لضمان حوكمة مالية رشيدة تحفظ المال العام وتخدم التنمية الوطنية.

ومن خلال دراسة هذا الموضوع تم التوصل إلى النتائج التالية:

- تبيّن أن النظام القانوني المعمول به في الجزائر يوفر إطارًا متقدمًا لضبط مهام أعوان تنفيذ الميزانية، إلا أن التطبيق الميداني يواجه بعض الصعوبات المرتبطة بالنقص البشري والوسائل التقنية.
- يُعتبر مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي ضمانًا قانونية أساسية لتعزيز الرقابة والشفافية، لكن الاستثناءات الواردة عليه تتطلب تأطيرًا أكثر صرامة.
- أظهرت الممارسة الإدارية أن تحديد المسؤوليات بوضوح يساهم في ترشيد الإنفاق والحد من التجاوزات، رغم وجود ثغرات على مستوى تفعيل المسؤولية التأديبية والجزائية.
- التداخل بين المهام في بعض الحالات يخلق نوعًا من الازدواجية في اتخاذ القرار، ما ينعكس على سرعة تنفيذ الميزانية العامة للدولة.
- يختلف الأمر بالصرف والمحاسب العمومي من حيث المسؤولية المترتبة على تنفيذ الميزانية العامة، بين مسؤولية سياسية وتأديبية ومالية وجزائية يتحملها الأمر بالصرف، ومسؤولية مالية وشخصية وجزائية يتحملها المحاسب العمومي.
- لا تزال هناك هوة بين التعديلات القانونية الحديثة وواقع تفعيلها على مستوى الهيئات، لاسيما فيما يتعلق بالرقابة الرقمية وتحديث الأنظمة المحاسبية.

ولمعالجة النقائص التي تشوب موضع الدراسة وإثراءه نقترح ما يلي:

- ضرورة توفير تكوين مستمر ودقيق لأعوان التنفيذ، وخاصة فيما يتعلق بالمستجدات القانونية والإجراءات الرقمية المعتمدة حديثاً بعد صدور القانون رقم 07-23 المتعلق بالحاسبة العمومية والتسيير المالي والنصوص التنظيمية الصادرة تطبيقاً لمضمونه.
- تعميم استخدام أنظمة الرقمنة الحديثة في الحاسبة وتنفيذ العمليات المالية، مما يحدّ من الأخطاء البشرية ويسهّل التتبع والمراقبة.
- تقنين وتحديد شروط الاستثناءات على مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، مع إلزامية التوثيق والإخطار الفوري لهيئات الرقابة.
- تدعيم التنسيق بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، من خلال لجان دورية داخل كل هيئة عمومية لتذليل العقبات وحل الخلافات في إطار مؤسسي.
- تعزيز استقلالية المحاسب العمومي وضمان حمايته القانونية عند رفض تنفيذ أوامر مخالفة للقانون صادرة من الأمر بالصرف، مع تفعيل إجراء التسخير بفعالية دون المساس بالرقابة.
- إعادة النظر في المنظومة القانونية للمسؤولية الجزائية للأمر بالصرف، بما يُوازن بين سلطته التقديرية في اتخاذ القرار وبين محاسبته عن نتائج القرار.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: النصوص القانونية والتنظيمية

1- القوانين والأوامر

- القانون رقم 90-21، المؤرخ في 05 أوت 1990، المتعلق بالحاسبة العمومية، المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية، العدد 42، الصادرة في 25 جوان 2023.
- القانون رقم 23-07، المؤرخ في 21 جوان 2023، المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية التسيير المالي، الجريدة الرسمية، العدد 42، الصادرة في 25 جوان 2023.
- القانون العضو رقم 18-15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018، المتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية، العدد 53، الصادرة في 02 سبتمبر 2018.
- الأمر رقم 06-03 المؤرخ في 15 جويلية 2006، المتعلق بالقانون الأساسي العامل لوظيفة العمومية، المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية، العدد 46، الصادرة في 16 جويلية 2006.
- الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995، المتعلق بمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية، العدد 39، الصادرة في 23 جويلية 1995.

2- النصوص التنظيمية

- المرسوم التنفيذي رقم 93-108، المؤرخ في 06 ماي 1993، الذي يحدد كفايات إحداث وكالات الإيرادات والنفقات وتنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية، العدد 30، الصادرة في 10 ماي 1993.
- المرسوم التنفيذي رقم 24-92 المؤرخ في 22 فيفري 2024، المحدد لشروط وكفايات الاستخلاف وتفويض الإمضاء وتعيين الأمرين بالصرف، الجريدة الرسمية، العدد 15، الصادرة في 29 فيفري 2024.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، المتعلق بإجراءات المحاسبة الإدارية، الجريدة الرسمية، العدد 53، الصادرة في 30 أكتوبر 1991.

قائمة المصادر والمراجع

- المرسوم التنفيذي رقم 93-46 المؤرخ في 06 فيفري 1993، المحدد لآجال دفع النفقات وتحصيل الإيرادات، الجريدة الرسمية، العدد 09، الصادرة في 10 فيفري 1993.

ثانياً: الكتب

- مُجّد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى، الجزائر، الطبعة الثانية، 2003 .
- علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006 .

ثالثاً: الرسائل الجامعية

- مُجّد الصالح فنينش، الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في القانون الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 2011، 01-2012
- خالد سكوتي، الأجهزة الرقابية على الميزانية: الدور والفعالية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبي بكر بلقايد - تلمسان، 2017-2018.
- جمال الدين باكرية، مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي، مذكرة ماستر، كلية الحقوق، جامعة زيان عاشور - الجلفة، 2016-2017.

رابعاً: المقالات العلمية

- خالد سكوتي، دور الأمر في مراقبة الميزانية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة زيان عاشور بالجلفة، المجلد 1، العدد 2017، 02.
- نورة هارون، تدخل الأمر بالصرف في الميزانية العامة في ضوء المنظومة القانونية الجزائرية، مجلة الفكر القانوني والسياسي، المجلد 06، العدد 02، 2022.
- أحمد حنيش، الرقابة على الإنفاق العام كآلية لتحديد المسؤوليات والمحافظة على المال العام، مجلة الاقتصاد الجديد، جامعة الجزائر 03، المجلد 11، العدد 02، 2014 .

خامسًا: المحاضرات

- آمال تبايني، محاضرات في المحاسبة العمومية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2021.
- سليم بدر الدين بن لولو، محاضرات في المحاسبة العمومية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة تلمسان.
- منصورى الزين، محاضرات في المحاسبة العمومية، المدرسة العلى للقضاء، دون سنة نشر.

سادسًا: المواقع الإلكترونية

- منصة التعليم الإلكتروني لجامعة ميله، " الأمر بالصرف": <http://elearning.univ-mila.dz>.
- الطاهر زروق ، تنفيذ النفقات العمومية، سلسلة إلكترونية منشورة على موقع المفيد في المالية العمومية: <http://moufid.jimdo.com>، 2011.

فهرس المحتويات

	البسمة
	الشكر والعرفان
	الإهداء
أ-و	مقدمة
الفصل الأول: النظام القانوني والوظيفي المترتب لمسؤولية أعوان تنفيذ الميزانية العامة في الجزائر	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: النظام القانوني المترتب لمسؤولية أعوان تنفيذ الميزانية العامة في الجزائر
03	المطلب الأول: النظام القانوني للأمر بالصرف
03	الفرع الأول: مفهوم الأمر بالصرف
06	الفرع الثاني: أنواع الأمرين بالصرف وصلاحياتهم في التفويض والإمضاء
09	الفرع الثالث: طرق اكتساب صفة الأمر بالصرف وطرف نهايتها
13	الفرع الرابع: أصناف الأمر بالصرف
16	المطلب الثاني: النظام القانوني لمحاسب العمومي
16	الفرع الأول: مفهوم المحاسب العمومي
20	الفرع الثاني: شروط والتزامات تولي منصب محاسب عمومي
21	الفرع الثالث: أصناف المحاسب العمومي
23	الفرع الرابع: مهام المحاسب العمومي
24	المبحث الثاني: النظام الوظيفي المترتب لمسؤولية أعوان تنفيذ الميزانية العامة في الجزائر
24	المطلب الأول: النظام الوظيفي المترتب لمسؤولية الأمر بالصرف
24	الفرع الأول: تنفيذ المرحلة الإدارية للعمليات المالية (النفقات والإيرادات)

فهرس الموضوعات

27	الفرع الثاني: مسك المحاسبة الإدارية
30	الفرع الثالث: إعداد الحساب الإداري
32	الفرع الرابع: صيانة واستعمال الأموال العمومية
33	الفرع الخامس: مسك سجل الجرد
33	المطلب الثاني: النظام الوظيفي للمحاسب العمومي
33	الفرع الأول: تنفيذ المرحلة المحاسبية (النفقات والإيرادات)
36	الفرع الثاني: مسك المحاسبة العمومية
36	الفرع الثالث: إعداد حساب التسيير
38	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: نظام مسؤولية أعوان تنفيذ الميزانية العامة في الجزائر	
40	تمهيد
41	المبحث الأول: مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي كآلية مرتبة للمسؤولية
41	المطلب الأول: الإطار النظري لمبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي وأساسه القانوني
42	الفرع الأول: مفهوم مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي
44	الفرع الثاني: الأسس القانونية والوظيفية لمبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي
45	الفرع الثالث: التمييز بين وظيفة الأمر بالصرف ووظيفة المحاسب العمومي
46	الفرع الرابع: أهداف مبدأ الفصل في النظام المالي العمومي

فهرس الموضوعات

48	المطلب الثاني: مبررات مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي والاستثناءات الواردة عليها
48	الفرع الأول: مبررات مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي
50	الفرع الثاني: الاستثناءات الواردة على مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي
52	الفرع الثالث: النتائج المترتبة على مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي
56	المبحث الثاني: مظاهر المسؤولية القانونية لأعوان تنفيذ الميزانية العامة في الجزائر
56	المطلب الأول: مظاهر مسؤولية الأمر بالصرف
57	الفرع الأول: المسؤولية التأديبية (الخاصة بالمعنيين)
57	الفرع الثاني: المسؤولية السياسية (الخاصة بأعضاء الحكومة والمنتخبين)
58	الفرع الثالث: المسؤولية المدنية
58	الفرع الرابع: المسؤولية عن عدم مراعاة الانضباط في مجال الميزانية والمالية
59	الفرع الخامس: المسؤولية الجزائية
60	المطلب الثاني: مظاهر مسؤولية المحاسب العمومي
61	الفرع الأول: المسؤولية الشخصية
61	الفرع الثاني: المسؤولية المالية
62	الفرع الثالث: المسؤولية التأديبية
62	الفرع الرابع: المسؤولية الجزائية
64	خلاصة الفصل
66	الخاتمة
70	قائمة المراجع
74	فهرس المحتويات
	الملخص

ملخص

تناولت هذه الدراسة النظام القانوني والوظيفي المنظم لمسؤولية أعوان تنفيذ الميزانية العامة في الجزائر، مركزة على الأمر بالصرف والمحاسب العمومي كفاعلين أساسيين في تجسيد السياسة المالية للدولة. أبرزت أهمية مبدأ الفصل بين الوظيفتين كآلية رقابية تمنع التداخل وتحد من الفساد، مع الوقوف على الاستثناءات التي يقرها القانون. وأوضحت الدراسة اختلاف طبيعة المسؤوليات بين الطرفين، حيث يتحمل الأمر بالصرف مسؤولية سياسية وتأديبية، في حين يتحمل المحاسب العمومي مسؤولية شخصية ومالية مباشرة. كما تطرقت إلى الإصلاحات الحديثة بموجب القانون 07-23، الذي عزز الأطر القانونية والرقابية، خاصة في المجال الرقمي. رغم ذلك، كشفت النتائج عن صعوبات تطبيقية مرتبطة بنقص الموارد البشرية والتقنية؛ وانتهت الدراسة إلى جملة من المقترحات العملية لتنفيذ النصوص وتحقيق تسيير مالي أكثر نجاعة.

الكلمات المفتاحية: الأمر بالصرف؛ المحاسب العمومي؛ المسؤولية القانونية؛ تنفيذ الميزانية.

Résumé:

Cette étude examine le cadre juridique et fonctionnel encadrant la responsabilité des agents chargés de l'exécution du budget de l'État en Algérie, en mettant l'accent sur l'ordonnateur et le comptable public, deux acteurs clés dans la mise en œuvre de la politique financière publique. Elle met en évidence l'importance du principe de séparation des fonctions comme mécanisme de contrôle prévenant les conflits d'intérêts et la corruption, tout en analysant les exceptions prévues par la loi. L'étude distingue la nature des responsabilités de chacun : l'ordonnateur assume des responsabilités politiques et disciplinaires, tandis que le comptable public engage sa responsabilité personnelle et financière. Les réformes récentes introduites par la loi n° 23-07 ont renforcé le cadre légal, notamment dans le domaine numérique. Toutefois, l'étude révèle des difficultés d'application liées au manque de moyens humains et techniques. Elle propose enfin une série de recommandations visant à améliorer l'efficacité de la gestion financière publique.

Mots-clés : Ordonnateur ; Comptable public ; Responsabilité juridique ; exécution du budget.

ABSTRACT:

This study examines the legal and functional framework governing the responsibility of public agents involved in the execution of Algeria's state budget, focusing on the authorizing officer and the public accountant as key players in implementing financial policy. It highlights the importance of the separation of functions as a control mechanism that prevents interference and corruption, while addressing the legal exceptions to this rule. The study outlines the differing responsibilities: the authorizing officer holds political and disciplinary accountability, whereas the public accountant bears direct personal and financial responsibility. Recent reforms introduced by Law No. 23-07 have strengthened legal and regulatory frameworks, particularly in the digital domain. However, the findings reveal practical challenges due to limited human and technical resources. The study concludes with actionable recommendations to ensure more efficient and transparent financial management.

Keywords: Authorizing Officer ; Public Accountant ; Legal responsibility; budget execution.