الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة يحي فارس بالمدية
كلية الحقوق والعلوم السياسية

مذكرة نهاية الدراسة للحصول على شهادة الماستر

تخصص: دولـــة ومؤسسات

العنـــــوان:

تنفيذ النفقات العمومية في ظل القانون 23-07 وفقا للتشريع الجزائري

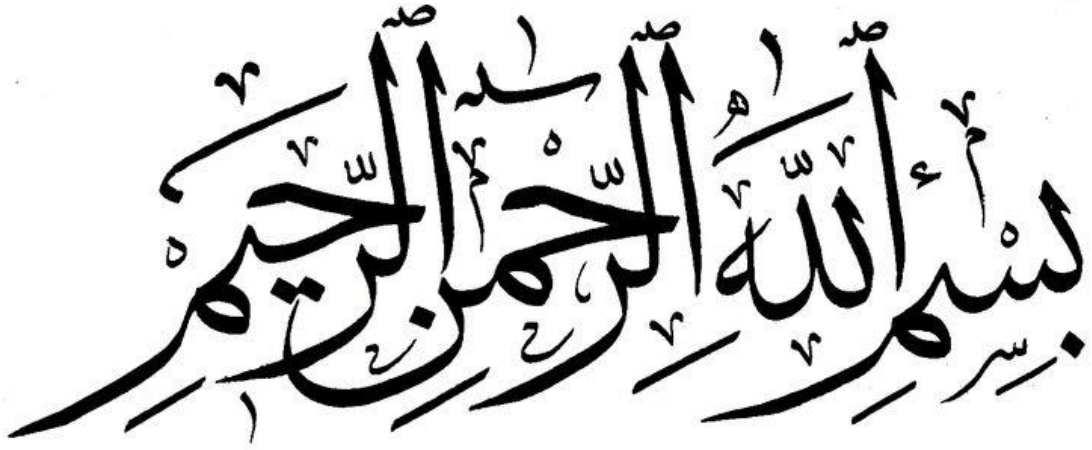
إعداد الطالب:
اسليماني أحمد

إشراف الدكتور:
يحياوي محمد

أعضاء لجنة المناقشة:

الإسم واللقب	الجامعة	الصفة
بوعكاز نسرين	المدية	رئيسا
يحياوي محمد	المدية	مشرفا
يوسف الزين شريفة	المدية	مناقشا

السنـــة الدراسية: 2024 /2025


بسم الله الرحمن الرحيم

شكر

الحمد لله والصلاة والسلام على سيدنا محمد عبده ورسوله

الشكر لله عز وجل الذي فتح لي أبواب العلم وأمدني بالصبر والإرادة

لإتمام هذا العمل المتواضع

أتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى من كان له الفضل بعد الله في إخراج

هذا البحث العلمي الدكتور يحياوي محمد لتفضله الإشراف على هذه

المذكرة بتوجيهاته القيمة والسديدة

كما أتقدم بالشكر والتقدير للأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة على

تشرفهم لمناقشة هذه المذكرة

نشكر كل من أمدني بيد العون والمساعدة من أساتذة وزملاء فجزاكم الله

عنا وعن أمة القرآن كل خير

إهداء

إلى من أوصانا بهما الله عز وجل في محكم تنزيله وقرن عبادته بطاعتهما

قال تعالى: "**وَقَضَى رَبُّكَ أَلَّا تَعْبُدُوا إِلَّا إِيَّاهُ وَبِالْوَالِدَيْنِ إِحْسَانًا**"

إلى التي رفع الله من مقامهما وجعل الجنة تحت أقدامها

"أمي حفظها الله"

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار ومن أحمل إسمه بكل إفتخار

"والدي العزيز"

إلى من جمعني معهم دم واحد وبيت واحد فطيمة، مليكة، فوزية، نزيهة،

حمزة، نعيمة

إلى أزواجهم وباقة الأحفاد الى روح سارة رحمها الله

إليكم أهدي ثمرة جهدي وكدي

راجيا من الله أن يمننا بعونه وتوفيقه.



مقـــدمة



مقدمة:

تعد المحاسبة العمومية، من الركائز الرئيسية لضمان تسيير المال العام، وبالتالي ضمان سيرورة المرافق العامة، فهي تلعب دور مهم في توفير المعلومات المالية الدقيقة، الشفافة والصادقة حول عمليات الإيرادات العامة والنفقات العامة.

تعتبر سنة2023 سنة مالية هامة، فهي أول سنة مالية يطبق فيها القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية المؤرخ في 02 سبتمبر 2018، الذي جاء ليكرس آليات جديدة للتسيير المالي.

فهذا القانون يدعم الإطار الموازناتي ولكن كان لابد من قانون جديد للمحاسبة العمومية والتسيير المالي، لمواكبة الإصلاح خاصة وأن القانون 90-21 لم يعد يواكب المستجدات، والذي شملته نقائص وعيوب في تطبيق الحكم الراشد الذي يقوم على أساس المسائلة والشفافية.

بصدور القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي خلفا للقانون 90-21 جاء ضمن عصرنة قطاع المالية.

❖ **أهمية الدراسة:**

تظهر جليا أهمية هذه الدراسة في مدى التوفيق في تأطير، الآمر بالصرف والمحاسب العمومي، وتسليط الضوء على الدور الجديد للأعوان المكلفين بتنفيذ الميزانية بعد الإصلاح الموازناتي والمحاسبي، بعد صدور القانون العضوي 18-15 السالف الذكر والذي تلاه صدور القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي بتاريخ 21 جوان 2023 والذي أوضح بشكل أوسع مهام ومسؤولية المكلفين بتنفيذ الميزانية.

❖ **أهداف الدراسة:**

تهدف الدراسة الى إبراز أهم ما جاء به القانون الجديد وقواعد المحاسبة والتسيير المالي 23-07 والأدوار الجديدة المستحدثة، للأعوان المكلفين بتنفيذ الميزانية، مع المقارنة بين القانون 90-21 والذي يواكب المتطلبات الجديدة للمالية في الجزائر.

❖ **أسباب اختيار الموضوع:**

تم اختيار الموضوع من منطلق أسباب ذاتية، بصفتي ممارس للوظيفة المحاسبية كمهام رئيسية، والتأطير لعدة مؤسسات حديثة النشأة، وكذا التخصص الدراسي في مجال القانون.

أما الأسباب الموضوعية فتكمن في التغيرات ومستجدات فيما يخص القوانين المرتبطة بالقوانين المالية وكذا المراسيم والقرارات التي تلتها من أجل مواكبة العصرنة.

❖ **الإشكاليةّ:**

كيف يمكن للآمر بالصرف والمحاسب العمومي تنفيذ الميزانية العمومية في إطار القانون 23-07؟

❖ **منهج الدراسة:**

تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي باعتباره منهج ملائم للوقوف على ما جاء به القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

❖ **الدراسات السابقة:**

- **تدخل الآمر بالصرف في الميزانية العام في ضوء المنظومة القانونية الجزائرية:** هارون نورة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، مجلة الفكر القانوني والسياسي، 2022.
- **مبدأ الشفافية في إعداد وتنفيذ الميزانية العامة للدولة في التشريع الجزائري:** شطايبي سامي، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة سطيف، 2023.
- **الإطار القانوني لتنفيذ الميزانية العامة في الجزائر:** جمال بوزيان رحماني، جامعة خميس مليانة، مجلة صوت القانون، 2021.

❖ **صعوبة الدراسة:**

قلة المراجع خاصة أن القانون حديث النشأة، فاعتمدنا في بحثنا على المقالات العلمية وبعض الكتب من الجانب النظري حيث أن الدراسات العليا لا توجد.

ومن خلال ما تقدمنا به قسمنا البحث الى قسمين:

- **الفصل الأول:** تناولنا فيه الآمر بالصرف كمسير وفقا للقانون 23-07 والرقابة الميزانياتية على الميزانية، حيث تم تقسيم الفصل الى مبحثين، **المبحث الأول** تطرقنا فيه الى مفهوم الآمر بالصرف وموقع الأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية، أما **المبحث الثاني** فتناولنا في آليات تنفيذ الميزانية من طرف الآمر بالصرف وآليات الرقابة على تنفيذها الرقابة الميزانياتية.
- **الفصل الثاني:** فتناولنا فيه المحاسب العمومي ومهامه الجديدة وفق القانون 23-07، حيث تم تقسيم الفصل الى مبحثين، **المبحث الأول** تطرقنا فيه الى مفاهيم المحاسبة العمومية والمحاسب العمومي وفق القانون 23-07، أما **المبحث الثاني** تناولنا فيه الإجراءات العادية والاستثنائية لتحصيل الإيرادات ودفع النفقات.



الفصل الأول:

الآمر بالصرف كمسير وفق القانون 23-07 والرقابة الميزانية على الميزانية



يتطلب تنفيذ الميزانية العمومية عمليات يقوم بها أعوان مكلفون بعملية التنفيذ، وتجري هذه العمليات عبر مراحل وتتم تحت إشراف وزارة المالية فيتدخل عون في المرحلة الإدارية وهو الآمر بالصرف بمختلف أصنافه.

فالإشراف على تحضير الميزانية وتخصيص الاعتمادات المالية حسب المدونة الميزانياتية من اختصاص الآمر بالصرف حيث يتولى المراقب الميزانياتي الرقابة على الميزانية والعمليات المرتبطة بها من خلال فحص وثائق الثبوتية والموافقة على ميزانية المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والمؤسسات المماثلة.

المبحث الأول: مفهوم الآمر بالصرف وموقع الأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية

نظرا للدور المهم للأمر بالصرف أولت النصوص القانونية والتنظيمية أهمية للشروط التي يستوفيها من أجل كسب هذه الصفة القانونية، ومباشرة التصرفات والعمليات المتعلقة بتنفيذ الميزانية العمومية بشقها الإداري، حيث يتم تعيينه بقرار إداري وفقا للشكليات والإجراءات المنصوص عليها من أجل تحقيق مصلحة عامة.

المطلب الأول: المفهوم الحديث للآمر بالصرف

يقوم بتنفيذ الميزانية عون أساسي يتمثل في الآمر بالصرف والذي يتولى كل العمليات الإدارية والمالية للنفقات المدرجة في مدونة الميزانية.

الفرع الأول: الآمر بالصرف

يعتبر آمرا بالصرف كل شخص معين أو منتخب أو مكلف مخول بتنفيذ العمليات الميزانياتية والمالية، للأشخاص المعنوية المحددة وفق المادة 04 من القانون 23-07[1]. حيث أن الآمرون بالصرف مسؤولون عن العمليات المتعلقة بتسيير وتفويض الاعتمادات المالية من اختصاص الآمرين بالصرف .المادة 02 من المرسوم التنفيذي 20-404[2].

فحسب المادة 02 من المرسوم التنفيذي 24-92 يعتبر كل آمرا بالصرف، كل عون عمومي معين أو منتخب أو مكلف بهدف برمجة وتوفير الاعتمادات المالية وتوزيع أو تنفيذ العمليات الميزانياتية والمالية والممتلكات [3].

الآمر بالصرف هو المسير المسؤول، وهو عنصر أساسي في عملية التسيير والقيادة، التي تعتمد على تحقيق النتائج فالمسير وفقا للإصلاح الميزانياتي هو ذلك الشخص الذي أسندت له سلطة تسيير الموارد العمومية، دراسة الاحتياجات المالية ومراقبة التكاليف مقارنة بالنتائج المحققة.

وبناء عليه يكون الآمر بالصرف، مجبرا على متابعتها وتقديم الحسابات دوريا حيث يمكن أن يكون المسير على مستوى الإدارة المركزية أو غير الممركزة وكذلك على مستوى المؤسسات العمومية الإدارية.

---

[1] المادة 04، من القانون 23-07، المؤرخ في 25 جوان 2023، المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42، ص 04.

[2] المادة 02، من المرسوم التنفيذي رقم 20-404، المؤرخ في 29 ديسمبر 2020، يحدد كيفيات تسيير وتفويض الاعتمادات المالية، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 80، ص 19.

[3] المادة 02، من المرسوم التنفيذي 24-92، المؤرخ في 22 فيفري 2024، يحدد شروط وكيفيات الاستخلاف وتفويض الامضاء وتعيين الامرين بالصرف، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 15، ص 22.

وقد جاء الإصلاح الميزانياتي والمحاسبي بفكرة جديدة لم تعتمد في الجزائر من قبل، تتمثل في إدخال مفهوم جديد من خلال تغيير تسمية الآمر بالصرف إلى **"المسير المسؤول"** والذي يعتبر العنصر الأساسي في عملية التسيير والقيادة التي تعتمد على تحقيق النتائج [1].

كما تمنح له سلطة الإنفاق وبالتالي هو المسؤول عن إعداد الميزانية الخاصة بهيئته ومتابعتها وتقديم الحسابات دوريا وبشكل منتظم. فحسب الدور والمسؤولية الجديدة للمسؤولين، يتطلب تحسين قدرات المسيرين من أجل اتخاذ قرارات واضحة، ولتحقيق هذا لابد من تفعيل دور الرقابة بحيث لا يجب أن يقتصر دورها على مشروعية النفقة فقط، بل لابد أن يتعدى ذلك الى مراقبة الفعالية وتحقيق الأهداف المرصودة لها خلال فترة التنفيذ وما بعد فترة التنفيذ.

الفرع الثاني: موقع الاعوان المكلفون بتنفيذ العمليات المالية

الإدارة المالية هي جزء من السلطة التنفيذية، والتي توكل لها مهمة الإشراف على تنفيذ ومراقبة العمليات المالية الحكومية، ويعتبر وزير المالية المسؤول المباشر عن تنظيم وتوزيع السلطات والاختصاصات في مجال تداول وصرف المال العام،حيث يضطلع هذا الأخير بصلاحيات إصدار اللوائح والتعليمات الواجب تطبيقها من طرف الأعوان المكلفون بتنفيذ العمليات المالية.

حسب المادة 13 من القانون 23-07 يجب أن يكون كل من الآمرين بالصرف والآمرين بالصرف المكلفين ومفوضيهم ومستخلفيهم معتمدين لدى المحاسبين العموميين المختصين فيما يتعلق بالعمليات التي يقومون بتنفيذها [2].

حدد القانون الجزائري صنفين من الأعوان المكلفون بتنفيذ العمليات المالية في الباب الأول وهم الآمرون بالصرف، ويمثلون سلطة الميزانية، والمحاسب العمومي ويمثل سلطة الخزينة.

وقد حدد مهام كل منهما على حدى تطبيقا للقوانين والتنظيمات، حيث خص الآمر بالصرف بالمرحلة الإدارية في مرحلة الإيرادات أو النفقات، وتبدأ مرحلة المحاسب المرحلة المحاسبية عقب المرحلة الإدارية مباشرة وهذا طبقا لمبدأ التنافي غير أن المرحلتين في حد ذاتها متكاملة.

وهناك عون ثالث يتدخل في مراقبة والتحقيق في مشروعية العمليات المالية وهو المراقب الميزانياتي وقد نصت عليه المادة 103 من القانون 23-07. "يمارس الرقابة الميزانياتية مراقب ميزانياتي تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية"[3].

---

[1] سهام زرقان، الدور الجديد للأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية في ظل الإصلاح المحاسبي للقطاع العام في الجزائر، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، المجلد 07، العدد 02، جامعة عباس لغرور خنشلة، الجزائر، سنة 2023، ص 327.

[2] المادة 13، من القانون 23-07، مرجع سابق، ص 05.

[3] المادة 103، من القانون 23-07، نفس المرجع، ص 12.

وهذا قبل عقد أي نفقة وذلك بالتأكد من توفر كل المشروعية المالية والقانونية.

المطلب الثاني: أصناف وتأهيل الآمرين بالصرف

تعتبر صلاحيات الآمرين بالصرف دقيقة فهم يقومون بمجموعة من العمليات المالية، لذا أولى التشريع والتنظيم الجزائري عناية خاصة لها من خلال التأطير القانوني، فيخول لكسب هذه الصفة التأهيل من أجل مباشرة هذه المهام.

الفرع الأول: أصناف الآمرين بالصرف

حدد القانون 23-07 بالمادة 05[1] ثلاثة أنواع من الآمرين بالصرف ويكونون إما:

- آمرين بالصرف رئيسيين.
- آمرين بالصرف ثانويين.
- آمرين بالصرف إقليميين لميزانية الدولة.

أولا: الآمرين بالصرف الرئيسيين

يتولى الآمرين بالصرف الرئيسيين ثلاثة أنواع من التنفيذ وهي:

- ✓ ميزانية الدولة.
- ✓ ميزانية الجماعات المحلية.
- ✓ ميزانية المؤسسات العمومية.

1) بالنسبة لميزانية الدولة:

- الوزراء والأعضاء الآخرون في الحكومة الذين تسجل الاعتمادات باسمهم.
- مسؤولو الهيآت العمومية، وعند الاقتضاء المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي.

2) بالنسبة لميزانية الجماعات المحلية:

- الولاة.
- رؤساء المجالس الشعبية البلدية.

3) بالنسبة لميزانية المؤسسات العمومية:

- مسؤولو المؤسسات العمومية الإدارية والمؤسسات العمومية للصحة، وعند الاقتضاء المسؤولون المعنيون وفقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما.

ثانيا: الآمرون بالصرف الثانويون

- يتولون تنفيذ الاعتمادات المالية للبرامج.

[1] المادة 05، من القانون 23-07، مرجع سابق، ص 05.

- الاعتمادات المالية محل تفويض التسيير.
- الأشخاص الذين يتلقون تفويضا لاعتمادات مالية من الآمر بالصرف الرئيسي.

ثالثا: الآمرون بالصرف الإقليميون لميزانية الدولة

- مسيرو برامج الهيئات الإقليمية في حالة تكليفهم بتنفيذ البرنامج كله أو جزء منه.

جدول رقم (01): أصناف الآمرين بالصرف.

الآمر بالصرف	التنفيذ	الأشخاص المعنية
الرئيسيين	- ميزانية الدولة - ميزانية الجماعات المحلية - ميزانية المؤسسات العمومية	- الوزراء، مسؤولو الهيئات العمومية، - المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي - الولاة، رؤساء المجالس الشعبية للبلدية - المسؤولون عن المؤسسات العمومية الإدارية - المسؤولون عن المؤسسات الصحية
الثانويين	- الاعتمادات المالية لمختلف البرامج	- الذين يفوضون من الآمر بالصرف الرئيسي
الإقليميين	- البرامج	- مسيرو برامج الهيئات الإقليمية في حالة تكليفهم بتنفيذ كل أو جزء من البرنامج

المصدر: من إعداد الطالب، وفق القانون 23-07.

الفرع الثاني: تأهيل الآمر بالصرف

لكسب شخص صفة الآمر بالصرف ومباشرة مهامه بهذه الصفة لابد من أن يتم تأهيله لذلك فيؤهل الشخص قانونا. "يباشر الآمر بالصرف بعد تأهيله لذلك، إذ يؤهل الشخص أو العون قانونا ليصبح آمرا بالصرف عن طريق التعيين كالوالي أو عن طريق الانتخاب كرئيس المجلس الشعبي البلدي، ثم يتم بعد ذلك إجراء عملية الاعتماد لدى المحاسب العمومي" [1].

أولا: التعيين

يكون بالنسبة للهيئات والمصالح العمومية التي يتولى رئاستها والاشراف عليها أشخاص معنيون كالوزير لميزانية الدولة، والوالي لميزانية الولاية، مدير الجامعة لميزانية الجامعة، ويكون

[1] عبد الصديق شيخ، الوجيز في المالية العامة وفقا للتشريع الجزائري، مطبعة دار هومة، الجزائر، سنة 2020، ص151.

بقرار إداري، فإن التعيين يكون من السلطة المختصة وتنتهي زوال الصفة بنفس الأشكال من السلطة الإدارية المختصة بذلك.

ثانيا: الانتخاب

يكون بالنسبة للهيئات والمصالح العمومية التي يتولى رئاستها والإشراف عليها أشخاص منتخبون، كرئيس المجلس الشعبي البلدي الذي يعد آمرا بالصرف لميزانية البلدية، ويتم اكتساب صفة الآمر بالصرف من تاريخ محضر التنصيب وينتهي بإنهاء العهدة الانتخابية، واستثناءا حالات أخرى كالاستقالة، التخلي عن المنصب، الإقصاء، حل المجلس المنتخب [1].

ثالثا: الاعتماد

يعتبر شرطا أساسيا وذو صبغة إجرائية، ويعتبر من بين أهم الشروط التي يتطلب استفاؤها لمباشرة الآمر بالصرف مهامه بصفة فعلية ونصت على المادة 13 من القانون 23-07 "يجب أن يكون كل من الآمرين بالصرف والآمرين بالصرف المكلفين ومفوضيهم ومستخلفيهم معتمدين لدى المحاسبين العموميين المختصين فيما يتعلق بالعمليات التي يقومون بتنفيذها". [2]

فهو إشعار المحاسب العمومي بوثيقة التعيين، المقرر أو محضر انتخابه "محضر التنصيب" مع أخذ نموذج للإمضاء أربعة نسخ وتوزيعها على المصالح للخزينة العمومية.

تطبيقا لأحكام المادة 14 من القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، وصدور المرسوم 24-92 [3]. الذي يحدد شروط وكيفية الاستخلاف وتفويض الإمضاء وتعيين الآمرين بالصرف المكلفين، فحسب المادة 03 و04 أنه في حالة غياب أو وجود مانع مؤقت ومن أجل ضمان استمرارية الخدمة ومبرر للآمر بالصرف، يسمح له بموجب مقرر الاستخلاف تعيين من يستخلفه بشروط.

- مدة الاستخلاف تبدأ من الايوم الرابع الى غاية اليوم الثامن والتسعون.
- يمارس المستخلف مهام الآمر بالصرف في حدود الصلاحيات الموكلة له.
- الآمر بالصرف هو من يقرر من يستخلفه ولا ينوبه أي شخص في ذلك في حدود الاعتمادات المفوضة له.
- أن يكون التعيين من بين موظفي الإدارة أو الهيئة العمومية المعنية والذين يشغلون منصب عالي.

---

[1] المادة 67، من القانون 11-10، المؤرخ في 22 جوان 2011، يتعلق بالبلدية، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 37، 2011، ص 13.

[2] المادة 13، من القانون 23-07، مرجع سابق، ص 05.

[3] المادة 10، من المرسوم التنفيذي 24-92، مرجع سابق، ص 23.

- يجب أن يبلغ المراقب الميزانياتي والمحاسب المختص بمقرر الاستخلاف بنفس أشكال الآمر بالصرف.

يكون التأهيل من طرف الوزير المكلف بالمالية لسنة قابلة للتجديد مرة واحدة.

يتعين تأهيل واعتماد الآمرين بالصرف المكلفين من طرف الوزير المكلف بالمالية لمدة سنة قابلة للتجديد مرة واحدة[1].

[1] المادة 10، من المرسوم التنفيذي 24-92، مرجع سابق، ص 23.

المبحث الثاني: آليات تنفيذ الميزانية من طرف الآمر بالصرف وآليات الرقابة على تنفيذها

بعد المصادقة على الميزانية من طرف الهيآت المختصة يتولى الآمر بالصرف ومن خلال الصلاحيات المخولة له في مجال العمليات الإدارية والمالية من الالتزام، وتصفيتها، حيث يتم هذا الإجراء وفق عمليات مرحلية يتم بموجبها عرضها على الهيآت الرقابية من أجل التأشيرة عليها.

المطلب الأول: المرحلة الإدارية والمحاسبية للأمر بالصرف

باعتبار أن الميزانية تحتوي على الإيرادات والنفقات فان تنفيذ الإيرادات يتم على جانب وتنفيذ النفقات على جانب.

الفرع الأول: تنفيذ المرحلة الإدارية من جانب الإيرادات والنفقات

الإيرادات العامة هي المصادر التي تعتمد عليها الدولة للحصول على ما يلزمها من أموال لتغطية النفقات، وتمر الإيرادات العامة بعدة مراحل أشار اليها قانون المحاسبة العمومية والتسيير المالي، من خلال المواد 38، 39 و40 وتتمثل فيما يلي:

أولا: الإيرادات

يعرف الإيراد بانه "يقصد بالإيراد المبلغ الكلي للحصائل دون إجراء المقاصة بين الإيرادات والنفقات"[1].

هذه المرحلة من اختصاص الآمر بالصرف وتتمثل في الإثبات والتصفية والأمر بتحصيل الإيراد.

1) الاثبات:

وهو الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي [2]، في هذه المرحلة يتم تحديد طبيعة الحقوق المستحقة للدولة لدى الغير من خلال تقديرات الميزانية التي تكون وفق القوانين والتنظيمات المعمول بها.

2) التصفية:

حسب المادة 40 من القانون 23-07[3] تصفية الإيراد هو:

- الإجراء الذي يسمح بتحديد المبلغ الدقيق للدين لفائدة الدائن العمومي.
- تعد التصفية العامة للإيراد جزء تم من المرحلة الإدارية، التي يضطلع بها الآمر بالصرف، وتأتي مباشرة بعد عملية الإثبات، بحيث تسمح وفقا للمادة السالفة الذكر من تحديد المبلغ

[1] المادة 37، من القانون 23-07، مرجع سابق، ص 07.
[2] المادة 39، من القانون 23-07، نفس المرجع، ص 07.
[3] المادة 40، من القانون 23-07، نفس المرجع، ص 07.

الصحيح للديون الواقعة على المدين، لفائدة الدائن العمومي. وبذلك تتيح التصفية تحديد مبلغ الإيراد من خلال الوثائق الأساسية التي تسمح بتحديد سند الإيراد وهي وثائق متنوعة حسب نوع الإيراد.

- جدول الضرائب المباشرة وسندات الإثبات للضرائب غير المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال.
- جميع كشوفات الرسوم والأداءات التي يصدرها الآمر بالصرف.
- الإيرادات التي لا يصدر بموجبها سند تحصيل كالقرارات القضائية والايجار والعقود والوصايا وأوامر الدفع التي تتعلق بالحقوق المدفوعة نقدا [1].

3) الأمر بالتحصيل:

حسب المادة 41 من القانون 23-07[2] كون كل دين مصفى موضوع آمر بالإيراد صادر عن الآمر بالصرف المعني.

كما يجب أن تبين أوامر الإيراد، بوضوح مجمل العناصر التي تسمح بتعريف المدين، والتصفية، في حالة ما تبين أن هناك خطأ في التصفية يترتب عليه إصدار أمر بإلغاء أو زيادة أو تخفيض للإيراد من طرف الآمر بالصرف، وهذا حسب المادة 41 و42 من القانون المذكور أعلاه 07-23.

الشكل رقم 01: مراحل تنفيذ الإيرادات من المرحلة الإدارية.



المصدر: من إعداد الطالب وفق القانون 23-07.

ثانيا: النفقات

تتم عملية تنفيذ النفقات العامة، ضمن قواعد وإجراءات محاسبية طويلة ومعقدة غايتها هي حماية المال العام، من مختلف أشكال الفساد، وهي تمر عبر مرحلتين أساسيتين، تعرف الأولى بالمرحلة الإدارية، يتولى القيام بها الآمر بالصرف وهي بدورها تجري وفق ثلاث إجراءات بدءا

[1] عبد الصديق شيخ، مرجع سابق، ص 176.
[2] المادة 41، من القانون 23-07، مرجع سابق، ص 07.

بالالتزام بالنفقة، وتصفيتها، ثم الأمر بصرفها، والثانية تعرف بالمرحلة المحاسبية وتتمثل في دفع النفقة، التي يتكفل بها المحاسب العمومي [1].

1) الالتزام بالنفقة:

الالتزام هو الإجراء القانوني، الذي بموجبه يتم إنشاء أو إثبات دين تنتج عنه نفقة [2] وينشأ الالتزام نتيجة قيام السلطة الإدارية في اتخاذ قرار لتحقيق عمل معين، كالإنفاق مثل تعيين موظف عام أو القيام ببعض الأعمال للمنفعة العامة مثل: إنشاء طرق، جسور وسكنات.

كما ينتج الالتزام نتيجة إصابة مواطن بسيارة حكومية، مما يضطر الدولة إلى دفع مبلغ التعويض مما يجعل الدولة مدينة [3] وتتم عملية الالتزام عن طريق إعداد بطاقة التزام حسب النموذج، تعليمة وزارة المالية رقم 806 في 2023/01/31 وإرسالها إلى المراقب الميزانياتي وفق رقم تسلسلي إلى غاية اكتمال السنة المالية في 20 ديسمبر من كل سنة مدينة.

1-1- الالتزام القانوني:

ينشأ عن عمل إداري قانوني يصدر عن الآمر بالصرف كعقد إداري أو قرار إداري.

- **العقد**: يكون في شكل صفقة أو اتفاقية في مجال الأشغال العمومية، توريداتـ تأمينات، وغيرها من العقود.
- **القرار الإداري**: هو قرار يسمح بإنشاء أو تعديل مركز قانوني كتعيين موظف، منح إعانات مالية أو غيرها من القرارات.
- **الالتزام القضائي**: صدور قرارات قضائية لمصلحة الأشخاص، تلزم الدولة بالتعويض.
- **الالتزام المادي**: عند حدوث ضرر للغير من طرف أعوان الدولة ،كحادث سيارة تملكها الدولة، ينشأ الالتزام بالنفقة عن هذا الحادث في شكل تعويض.

2-1- الالتزام المحاسبي:

إن الالتزام القانوني للنفقات، يقابله تخصيص واعتمادات مالية من الميزانية العامة، من أجل دفع النفقة التي تنشأ عن هذا الالتزام، ويجب على الإدارة أن تتخذ كل الوسائل من أجل تخصيص اعتمادات لهذه الأنواع من الالتزامات.

---

[1] عبد الصديق شيخ، مرجع سابق، ص 164.
[2] المادة 56، من القانون 23-07، مرجع سابق، ص 08.
[3] جمال بوزياني رحماني، الإطار القانوني لتنفيذ الميزانية العامة في الجزائر، مجلة صوت القانون، جامعة خميس مليانة، المجلد 07، العدد 03، سنة 2021، ص 100.

2) التصفية:

تتمثل التصفية في التأكد من وجود الدين وتحديد المبلغ الدقيق للنفقة وتتضمن:

- تحديد المبلغ الدقيق للنفقة بالنظر للوثائق المثبتة للحقوق والمكتسبة من قبل الدائنين.
- شهادة أداء الخدمة التي يشهد من خلالها الآمر بالصرف على مطابقة الإنجاز أو التسليم أو الخدمة للإلتزام [1].

فالآمر بالصرف في مرحلة التصفية، يقوم بالتأكد من صحة العمليات الحسابية في وثائق الإثبات، بهدف تحديد المبلغ النهائي الواجب دفعه، مقابل التوريدات أو الخدمات المنجزة، وكذلك التأكد من إثبات أداء الخدمة موضوع الدفع، عن طريق التحقيق الميداني من الاستلام الفعلي والخدمات موضوع الدفع ومطابقتها للعملية.

3) الأمر بالصرف:

حسب المادة 58 من القانون 23-07 "الأمر بالصرف أو تحرير حوالات الدفع هو الإجراء الذي يتم بموجبه إعطاء الآمر بدفع النفقة العمومية"[2].

الأمر بالصرف هو ذلك الإجراء الذي يأمر بموجبه دفع النفقة العامة، فهو ذلك الأمر الكتابي الذي يوجهه الآمر بالصرف إلى المحاسب العمومي. ليدفع لشخص معين مبلغ الدين المحدد، وعليه فإن الآمر بالصرف هو عبارة عن قرار إداري، يوجهه الآمر بالصرف إلى المحاسب العمومي المختص لدفع النفقة المصفاة [3].

والأمر بالصرف يكون في شكل حوالات الدفع حسب النموذج المحدد وفقا للتعليمية الصادرة عن المديرية العامة للميزانية رقم 806 المؤرخة في 2023/01/31.

الشكل رقم 02: مراحل تنفيذ النفقات من المرحلة الإدارية.



المصدر: من إعداد الطالب حسب القانون 23-07.

[1] المادة 57، من القانون 23-07، مرجع سابق، ص 08.
[2] المادة 58، من القانون 23-07، نفس المرجع، ص 08.
[3] عبد الصديق شيخ، مرجع سابق، ص 169.

الفرع الثاني: المحاسبة التي يمسكها الآمر بالصرف

تعد المحاسبة العمومية من الركائز الرئيسية لضمان حسن تسيير المال العام، الذي يضمن سيرورة المرفق العام، حيث تلعب دورا محوريا في توفير المعلومات المالية الدقيقة والشفافية حول عملية الانفاق والإيرادات العامة. ومن خلال ذلك يبرز دور أعوان رئيسيين في عملية مسك المحاسبة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، وذلك من خلال تسجيل جميع العمليات المالية وتقييدها في السجلات المحاسبية ليتم حوصلتها في الحسابيين الحساب الإداري، وحساب التسيير نهاية كل سنة مالية وفقا لإجراءات وقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

أولا: أقسام المحاسبة العمومية

بالنسبة لأنواع المحاسبة الممسوكة من طرف الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين نظم القانون 23-07 هذه المحاسبة في ثلاثة أنواع وهي المحاسبة الميزانياتية، المحاسبة العامة ومحاسبة تحليل التكاليف. مع توضيح مسؤوليات كل طرف في مسك هذه الأنواع، وتم التفصيل في محتواها من خلال المرسوم التنفيذي رقم 24-90 المؤرخ في 2024/02/22 المحدد لمحتوى وكيفيات تطبيق المحاسبة العمومية[1].

نصت المادة 80 من القانون 23-07 على: "المحاسبة العمومية تتضمن محاسبة ميزانياتية ومحاسبة عامة ومحاسبة تحليل التكاليف"[2].

1) **المحاسبة الميزانياتية:** تتضمن بدورها ما يأتي:

- **محاسبة الالتزامات**: يمسكها الآمر بالصرف.
- **محاسبة الصندوق**: يمسكها المحاسب العمومي.

وقد جاء هذا القانون بعدة مفاهيم جديدة فالأساس الذي كانت تعتمد عليه المحاسبة العمومية في القانون 90-21 كان نقديا في حين نص القانون الجديد 23-07 على مسك المحاسبة على أساس الحقوق والالتزامات المثبتة مع المحافظة على الأساس النقدي بصفة متوازية.

"تهدف المحاسبة الميزانياتية إلى تسجيل خلال السنة المعنية عمليات تنفيذ ميزانية الدولة للإيرادات والنفقات طبقا لمدونة الميزانية"[3].

تبين المحاسبة الميزانياتية الممسوكة من طرف الآمر بالصرف.

---

[1] دناية خالد، المحاسبة العمومية في الجزائر ودورها في ترشيد الانفاق العام على ضوء القانون 23-07، مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، المجلد 07، العدد 02، سنة 2024، ص 325.

[2] المادة 80، من القانون 23-07، مرجع سابق، ص 10.

[3] المادة 08، من المرسوم التنفيذي 24-90، المؤرخ في 22 فيفري 2024، يحدد محتوى وكيفيات تطبيق المحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 15، ص 17.

أ) في باب الإيرادات:

- الإيرادات المثبتة والمصفاة.
- أوامر الإيرادات الصادرة وكذلك أوامر التخفيضات أو الإلغاءات.

ب) في باب النفقات:

- تراخيص الالتزام واعتمادات الدفع المفتوحة أو المبلغة وكذا حركة اعتمادات الدفع.
- الالتزامات المنجزة.
- مبلغ الأوامر بالصرف أو الحوالات الصادرة.
- اعتمادات الدفع المتاحة.
- بواقي الدفع [1]

2) محاسبة تحليل التكاليف:

نص القانون 23-07 على مسك المحاسبة التحليلية للتكاليف من طرف الآمرين بالصرف، والتي تهدف إلى تحليل تكاليف مختلف الأنشطة الملزم بها، في إطار البرامج، بهدف التمكين من إجراء التقييمات اللازمة لنجاعة هذه البرامج والأنشطة، ويتم مسك هذه المحاسبة من طرف الآمرين بالصرف على أساس معطيات المحاسبة العامة، التي يمسكها المحاسبون العموميون.

فحسب المادة 92 من القانون 23-07 التي توضح تكلفة الأنشطة الملزم بها في إطار تنفيذ البرامج وتمكن من قياس الأداء التسييري، وبمدى تحقيق الأهداف بالوسائل المستعملة.

إن تحديد المبادئ والقواعد التي تنظم محاسبة تحليل التكاليف ستحدد بقرار من الوزارة المكلفة بالمالية وهذا ما نصت عليه المادة 52 من المرسوم التنفيذي 24-90.

ثانيا: الوثائق المحاسبية

إن إجراءات تنفيذ المحاسبة الميزانياتية من طرف الآمر بالصرف وضمانا لمتابعة تنفيذها من جانب الإيرادات والنفقات، ألزم المرسوم التنفيذي رقم 24-90 السابق في مادة الحادية عشر لضمان متابعة تنفيذ إيرادات ونفقات الميزانية يمسك الآمرون بالصرف الوثائق التالية:

- دفتر إيرادات الميزانية الذي يوضح الاثباتات والتصفيات والأوامر الصادرة بتحصيل الإيرادات وكذا تخفيضات أو إلغاءات الإيرادات والمبالغ المحصلة على هذه الأوامر.
- دفتر الالتزامات بالنفقات الذي يحد مبلغ الالتزامات المتعهد بها طبقا لتراخيص الالتزام أو اعتمادات الدفع والأرصدة المتاحة.

[1] المادة 10، من المرسوم التنفيذي 24-90، مرجع سابق، ص 18.

- دفتر أوامر الدفع أو الحوالات الذي يبين الاعتمادات المفتوحة أو المفوضة وكذا مركز الاعتمادات وتفويضات الاعتمادات الممنوحة للآمرين بالصرف الثانويين ومبلغ أوامر أو حوالات الدفع الصادرة والاعتمادات المتاحة.
- دفتر تفويض اعتمادات الدفع الذي يبين مبالغ اعتمادات الدفع المفوضة والمستهلكة من قبل كل آمر بالصرف ثانوي [1].

وقصد توحيد العمل بالوثائق المحاسبية وتطبيقا للمادة 20 من المرسوم التنفيذي 24-90 السالف الذكر صدر القرار المؤرخ في 2024/10/15 الذي يحدد محتوى وشكل الوثائق المحاسبية وكذا الحساب الإداري.

تسجل المحاسبة الميزانياتية للآمرين بالصرف في الدفاتر الآتية:

- دفتر إيرادات الميزانية.
- دفتر الالتزامات بالنفقات.
- دفتر أوامر الدفع أو حوالات الدفع.
- دفتر تفويض اعتمادات الدفع [2].

- تسجل في دفتر الإيرادات كل العمليات وذلك حسب التسلسل الزمني.
- تحديد في أي وقت ووفقا للالتزامات كل المبالغ المتعهد بها والأرصدة المتاحة.
- تبيان في أي وقت لكل الاعتمادات المفتوحة أو المفوضة وكذا تلك الممنوحة للآمرين بالصرف الثانويين.
- تبيان مبالغ الاعتمادات للدفع المفوضة وكذا استهلاكاتها للآمر بالصرف الثانوي. [3]

ثالثا: الحساب الإداري

يعتبر الحساب الإداري، بمثابة نتيجة للسنة المالية، حيث يقدم لنا كل المصاريف الحقيقية التي صرفت والإيرادات التي حدثت أثناء السنة المالية، وكل البواقي التي سجلت سواء بالنسبة لتقسيم التسيير أو التجهيز أو الاستثمار أي أن هذا الأخير يجمع لنا كل تسجيلات السنة المالية ويبينها في جدول مفصل.

[1] المادة 11، من المرسوم التنفيذي 24-90، مرجع سابق، ص 18.
[2] المادة 02، من القرار المؤرخ في 15 أكتوبر 2024، يحدد محتوى وشكل الوثائق المحاسبية وكذا الحساب الإداري، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 80، ص 11.
[3] المادة 11، من المرسوم التنفيذي 24-90، مرجع سابق، ص 18.

"الحساب الإداري هو وثيقة سنوية تدرج فيها مجمل العمليات الميزانياتية المنفذة من طرف الآمر بالصرف من حيث الإيرادات والنفقات". [1].

المطلب الثاني: الرقابة الميزانياتية على تنفيذ الميزانية العمومية

فقد حددت المادة 85 من القانون العضوي 18-15 أنواع الرقابة على ميزانية الدولة حيث نصت على أن:" تخضع عمليات تنفيذ ميزانية الدولة الى الرقابة الإدارية والقضائية والبرلمانية حسب الشروط الذي يحددها الدستور وهذا القانون والأحكام التشريعية والتنظيمية الخاصة"[2].

إن الرقابة الميزانياتية لها دور فعال من خلال الانضباط الميزانياتي والمالي، حيث أن المراقب الميزانياتي في إطار ممارسته للرقابة القبلية يعتبر صمام أمان من أجل حوكمة المال العام، حيث أدرج القانون 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي التزامات ومسؤولية المراقب الميزانياتي وأدرجه ضمن المحاسبة العمومية.

استحدث القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية تسمية الرقابة الميزانياتية وتوسيع اختصاص المراقب الميزانياتي ليشمل الاشراف على برمجة الميزانيات.

الفرع الأول: الرقابة على الميزانية

تتعدد وسائل اكتشاف المخالفات والأخطاء التي يقع فيها المسيرون، وتعد الرقابة خير وسيلة لاكتشاف ذلك، وتطبيقا لأحكام القانون العضوي رقم 18-15 السابق الذكر صدر القانون 23-07 في 2023/06/21 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، الذي حدد طبيعة الرقابة على الميزانية العامة للدولة ونظام المسؤولية المالية للمتدخلين الفاعلين في تسييرها [3].

تطبيقا لنص المادة 103 من القانون 23-07 حدد المرسوم التنفيذي رقم 24-347 المؤرخ في 14 أكتوبر 2024 يحدد كيفيات ممارسة الرقابة الميزانياتية.

والرقابة الميزانياتية تشمل جميع أنواع الرقابة التي تكون قبل القيام بعملية التسيير الميزانياتي وتهدف الى المساهمة في التحكم في تنفيذ الميزانية والمراقبة والتغطية المالية الدائمة لقرارات التسيير.

---

[1] المادة 07، من القرار المؤرخ في 15 أكتوبر 2024، مرجع سابق، ص 11.

[2] المادة 85، من القانون العضوي رقم 18-15، المؤرخ في 02 سبتمبر 2018، يتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 53، ص 19.

[3] جبار بودالي، الرقابة على الميزانية في ظل القانون 23-07، مجلة العلوم القانونية والاجتماعية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، المجلد التاسع، العدد 02، جوان سنة 2024، ص 638.

الفرع الثاني: المراقب الميزانياتي

تعتبر الرقابة الميزانياتية رقابة قبلية دائمة تتمثل في جميع أنواع الرقابة، ويقوم بها مراقب ميزانياتي تحت سلطة وزير المالية.

أولا: مفهوم المراقب الميزانياتي

المراقب الميزانياتي موظف تابع لوزارة المالية موجود على مستوى الإدارة المركزية، الولاية، البلدية، يتم تعيينه ومساعديه بموجب قرار من طرف الوزير المكلف بالميزانية ويمارس مهامه تحت سلطته وهذا ما أكدته المادة 103 من القانون 23-07 المذكور أعلاه.

نجد كذلك المنشور الصادر عن المديرية العامة للميزانية رقم 9658 المؤرخ في 2022/12/15 حدد مهام الرقابة من حيث:

- الالتزام بالنفقات وكذا مرافقة الآمرين بالصرف فيما يخص صرف نفقات ميزانية المؤسسات والإدارات العمومية والمماثلة وميزانيات الملحقة والحسابات الخاصة بالخزينة.

وكذا ميزانية البلدية للولاية وفق التشريع والتنظيم المعمول به. "تمارس الرقابة الميزانياتية تحت سلطة الوزير المكلف بالميزانية من طرف مراقب ميزانياتي"[1].

ثانيا: مجال ممارسة الرقابة الميزانياتية

تطبق الرقابة الميزانياتية بشكل رقابة مسبقة أو بعدية أو حسب إجراءات الرقابة الملائمة حسب المادة 03 من المرسوم التنفيذي 24-347 المحدد لكيفيات ممارسة الرقابة الميزانياتية[2].

تطبق الرقابة الميزانياتية على نفقات:

- الميزانية العامة للدولة.
- الحسابات الخاصة للخزينة.
- ميزانية الجماعات المحلية.
- ميزانية المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.
- ميزانية المؤسسات ذات الطابع العلمي والثقافي والمهني.
- ميزانية المؤسسات العمومية للصحة.
- المستخدمين وقرارات التسيير المتعلقة بها بالنسبة لميزانية المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والتكنولوجي.

[1] المادة 02، من المرسوم التنفيذي 24-347، المؤرخ في 14 أكتوبر 2024، يحدد كيفيات ممارسة الرقابة الميزانياتية، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 72، ص 04.
[2] المادة 04، من المرسوم التنفيذي 24-347، نفس المرجع، ص 04.

كما تطبق احكام هذا المرسوم على النفقات المنجزة بعنوان:

- تفويض التسيير.
- مهمة اشراف المنتدب على المشروع.
- الأموال المخصصة للمساهمات [1].

ثالثا: كيفيات ممارسة الرقابة المسبقة

وهي رقابة قبلية دائمة، تتمثل في جميع أنواع الرقابة التي تكون قبل القيام بعملية التسيير الميزانياتي، والالتزام، وتمارس على مشاريع قرارات الالتزام، بالنفقات وتسيير مناصب الشغل المالية، وتهدف هذه الرقابة إلى المساهمة في التحكم في تنفيذ الميزانية والتغطية المالية الدائمة لقرارات التسيير.

تتحكم الرقابة المسبقة بمنح تأشيرة ،إبداء رأي أو تبليغ رفض وذلك بعد التأكد حسب المادة 103 من القانون 23-07.

- مطابقة مشاريع الالتزام بالنفقات بالنسبة إلى التشريع والتنظيم المعمول بهما والاعتمادات المرخص بالإلتزام بها ومناصب الشغل المفتوحة أو المرخص بها.
- التحقق المسبق من توفر الاعتمادات المالية ومناصب الشغل المالية.
- تأكيد المطابقة بواسطة تأشيرة أو رأي مسبق على الوثائق المتعلقة بالاعتمادات ومناصب الشغل المالية والنفقات أو عند الاقتضاء وتبرير الرفض.

فحسب المادة 15 من المرسوم التنفيذي 24-347.

يتفحص المراقب الميزانياتي مشاريع القرارات المتعلقة بتسيير المستخدمين، ومشاريع الالتزام بالنفقات، وقرارات التسيير، وجود التأشيرات المسبقة على بعض القرارات كالصفقات مع استبعاد أي تقييم حول الملائمة التي تعتبر حصريا من اختصاص الآمر بالصرف حسب التعليمة رقم 2530 المؤرخة في 2023/04/12 الصادرة من المديرية العامة للميزانية.

رابعا: إجراءات التغاضي

منح المشرع إمكانية تجاوز الرفض النهائي، للآمر بالصرف من طرف المراقب الميزانياتي، وهو إجراء استثنائي، يتمثل في التغاضي ويعرف بأنه: "الإجراء القانوني الذي يقوم به الآمر بالصرف وبموجبه لا يوقف الرفض النهائي للمراقب المالي مسار صرف النفقة على أن يتحمل الآمر بالصرف المسؤولية الكاملة"[2].

[1] المادة 03، من المرسوم التنفيذي 24-347، مرجع سابق، ص 04.
[2] يزيد محمد أمين، الرقابة السابقة على النفقات الملتزم بها في الجزائر، دار بلقيس للنشر، الجزائر، 2015، ص 64.

"يمكن الآمر بالصرف تحت مسؤوليته أن يتغاضى عن الرفض النهائي، المبلغ من طرف المراقب الميزانياتي باستثناء الرفض المتعلق بمشاريع قرارات تسيير المستخدمين بموجب قرار معلل يعلم به الوزير المكلف بالميزانية" [1].

لا يمكن حصول التغاضي في الحالات الاتية:

- انعدام صفة الآمر بالصرف.
- عدم توفر أو إنعدام الاعتمادات أو مناصب الشغل المالية.
- التقييد الميزانياتي غير القانوني للنفقة.
- غياب التأشيرات أو الآراء المسبقة المنصوص عليها في التشريع والتنظيم المعمول بهما.
- غياب وثائق الثبوتية... [2]

خامسا: المحاسبة التي يمسكها المراقب الميزانياتي

يقوم المراقب الميزانياتي في إطار ممارسة المهام الموكلة له بموجب التنظيم بمسك محاسبة بالالتزامات والنفقات، المناصب المالية للشغل وذلك وفقا لرخص الالتزام ومتابعة استهلاكاتها.

- تعداد المستخدمون ومتابعته.
- سجل دخول بطاقة الالتزام.
- سجل التأشيرات والرفض.
- سجل الرفض النهائي.
- سجل محاسبة الالتزامات.

تمسك هذه المحاسبة عن طريق الوسائل الإلكترونية، تطبيقات الإعلام الآلي.

"تمسك محاسبة متابعة مناصب الشغل المالية ومحاسبة الالتزامات بالنفقات وفقا للمدونات الميزانياتية المعمول بها بواسطة تطبيقات الإعلام الآلي أو بطاقات محاسبية تمدها المصالح المؤهلة للوزير المكلف بالميزانية "[3].

سادسا: مسؤولية المراقب الميزانياتي

تقتصر مسؤولية المراقب الميزانياتي على حالات وحسب طبيعة المهام أو المخالفة التي قام بها، قد تكون مسؤولية مهنية، أي مسؤولية إدارية وتأديبية. وقد تكون مسؤولية شخصية أو عقدية ويمكن أن تكون قضائية أي مسؤولية شخصية جنائية.

---

[1] المادة 31، من المرسوم التنفيذي 24-347، مرجع سابق، ص 08.
[2] المادة 32، من المرسوم التنفيذي 24-347، نفس المرجع، ص 09.
[3] المادة 41، من المرسوم التنفيذي 24-347، نفس المرجع، ص 09.

مسؤولية المراقب الميزانياتي حسب المرسوم التنفيذي 24-347 التي نصت عليها المادة 43 و44 بأنهم مسؤولون عن تسيير المصالح والتأشيرات والآراء والرفض الذي يبلغونه وقد أعفى نفس المرسوم المسؤولية عنهم في حالة الرفض النهائي في المادة 45 حالة التغاضي.

المراقب الميزانياتي مسؤول شخصيا على تسيير جميع المصالح الموضوعة تحت سلطته وعلى التأشيرات والآراء التي يمنحها وعلى الرفض الذي يبلغه.

وكذلك المراقب الميزانياتي المساعد مسؤول شخصيا في حدود المهام الموكلة إليه من طرف المراقب الميزانياتي على التأشيرات والآراء التي يمنحها وعلى الرفض الذي يبلغه.

"يلزم المراقب الميزانياتي والمراقبون الميزانياتيون المساعدون بالسر المهني بمناسبة دراستهم للملفات والقرارات التي يطلعون عليها" [1].

[1] المادة 43، 44، 46، مرجع سابق، ص 10.

خلاصة الفصل الأول:

يعتبر الآمر بالصرف من بين أهم الأعوان المكلفين بتنفيذ الميزانية، فهو يتدخل قبل وأثناء الرقابة، فهو يتكفل بتنفيذ المراحل الإدارية للميزانية سواء تعلق الأمر بالإيرادات أو النفقات.

ويتولى كذلك مسك المحاسبة الإدارية للميزانية الإيرادات والنفقات.

كما حدد النظام المحاسبي دور جديد للمراقب الميزانياتي، لضبط التزامات المتدخلين الفاعلين في الميزانية، فدوره الأساسي لمشروعية النفقة العمومية، والتأشيرة عليها كما أن له دور استشاري يهدف إلى اطلاعهم بمستجدات كل القوانين، المناشير والتعليمات لمرافقة الآمر بالصرف.



الفصل الثاني:

المحاسب العمومي ومهامه الجديدة وفق القانون 23-07



المحاسبة العمومية تحتل أهمية كبيرة في النظام المالي العمومي، فيعتبر الإنفاق العمومي مظهرا لذلك، لتمكينها من إشباع الحاجات العامة، وتسيير المرافق العمومية، لتنفيذ الميزانية العمومية يتطلب أعوان تنفيذ مؤهلين، إذ يعتبر المحاسب العمومي والمكلف بتحصيل الإيرادات، ودفع النفقات، وفق الشروط والكيفيات المنصوص عليها في مختلف التشريعات والتنظيمات. والذي يوضح مسار النفقة العمومية من بداية تسجيلها الى الدفع النهائي.

إن الإجراءات السلمية في مختلف مراحل العمليات المحاسبية، تضفي الشرعية والشفافية والمصداقية في التسيير المالي والمحاسبي، من أجل المحافظة على المال العام.

المبحث الأول: مفهوم المحاسبة العمومية والمحاسب العمومي

تعتبر المحاسبة العمومية من أهم القوانين المنظمة للإنفاق العمومي، وفي تنفيذ برامج الدولة والتوجه الاقتصادي المتبع لديها، لذا تهتم الدولة بتطوير المحاسبة العمومية لتحقيق كفاءة الأجهزة العمومية، من أجل إعطاء صورة واضحة وصادقة للحالة المحاسبية والمالية للمؤسسات العمومية.

إن تسيير المحاسبة العمومية تقتضي أن يتدخل فيها عون فاعل تحت سلطتها وإشرافها من أجل التحكم الجيد والفعال في مختلف مراحل الانفاق العمومي، إذ يعتبر المحاسب العمومي أهم حلقة في صرف المال العام، حيث يعتبر صمام أمان لمختلف العمليات المالية للدولة.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية حسب القانون 23-07

جاء القانون 23-07 الصادر في 21 جوان 2023 ليواكب المستجدات الخاصة بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي، فبعد صدور القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018، والذي ألغى القانون 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية، فكان من الإلزام صدور قانون محاسبة وتسيير مالي جديد، خلفا للقانون 90-21 والذي يهدف الى تحديد قواعد المحاسبة العمومية، المطبقة على ميزانيات الدولة، والجماعات المحلية، والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، والأشخاص المعنوية المكلفة بتنفيذ جزء أو كل من برنامج الدولة.

الفرع الأول: تعريف المحاسبة العمومية

تتعدد التعاريف التي حاولت إعطاء مفهوم المحاسبة العمومية، فهناك من يعرفها من زاوية إدارية، ومن يعرفها من زاوية قانونية، وأخرى تقنية.

1) التعريف الإداري:

هي مجموعة من القواعد والاحكام الإدارية، التي تنظم عملية تسجيل وتبويب العمليات المالية للدولة، مع تحديد مسؤوليات وصلاحيات المحاسبين العموميين، بالرغم من أنه أدرج المحاسب العمومي كأحد أعوان تنفيذ الميزانية، بتنظيم وظيفته إلا أنه استثنى الطرف الآخر المتمثل في الآمر بالصرف والجوانب الأخرى المتعلقة بتطبيق مبادئ وقواعد المحاسبة العمومية [1].

كذلك تعرف بأنها قواعد عرض الحسابات العمومية، وتنظيم وظيفة المحاسبين العموميين أيضا هذا التعريف استثنى الآمر بالصرف كما أنه لم يتناول تفاصيل الجوانب الأخرى التي تدخل ضمن مجال تطبيق قواعد المحاسبة العمومية.

[1] محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2003، ص 07.

2) التعريف القانوني:

حسب المادة 79 من قانون قواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي 23-07 فقد عرفها على انها نظام يسمح بتنظيم المعلومات المالية من خلال:

- إدخال وتصنيف وتسجيل ومراقبة بيانات العمليات الميزانياتية والمحاسبية وعمليات الخزينة بهدف إنشاء حسابات مطابقة للتنظيم وصادقة.
- عرض قوائم مالية تعكس صورة صادقة عن الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة عند قفل السنة المالية.
- المساهمة في حساب تكلفة الأنشطة أو الخدمات وكذا تقييم نجاعتها.

كما يتم تنظيمها للسماح بمعالجة هذه المعلومات من قبل المحاسبة الوطنية [1].

وكذلك هي الاحكام التنفيذية التي حددها القانون 23-07 في المادة الأولى كما حدد نطاق تطبيقها على ميزانية الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والمؤسسات العمومية للصحة والأشخاص المعنوية المكلفة بتنفيذ كل أو جزء من برنامج الدولة.

3) التعريف التقني:

تعرف المحاسبة العمومية من الجانب التقني بأنها قواعد عرض الحسابات العمومية وتنظيم وظيفة المحاسبة العمومية [2].

يمكن أن نستخلص من التعاريف السابقة، بأن المحاسبة العمومية تمثل كل المبادئ والقواعد التشريعية والتنظيمية المحددة لكيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات، وكل العمليات المالية للدولة، كما تحدد التزامات الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، وتحديد مسؤولياتهم من خلال تنفيذها، كما تبين أيضا مسك الحسابات من طرف أعوان التنفيذ آمرين بالصرف أو محاسبين عموميين.

الفرع الثاني: خصائص المحاسبة العمومية وأهدافها

تتميز المحاسبة العمومية بخصائص تميزها عن غيرها وكذا مجموعة الأهداف التي تسعى لتحقيقها.

أولا: خصائص المحاسبة العمومية

للمحاسبة العمومية عدة خصائص تميزها عن غيرها كما لها مجموعة من الأهداف تسعى لتحقيقها.

[1] المادة 79، من القانون 23-07، مرجع سابق، ص 10.
[2] محمد مسعي، مرجع سابق، ص 08.

1) نظام معلومات متميز:

تتميز المحاسبة العمومية كتقنية كمية لتسيير المال العام للدولة.

- موجهة لتنفيذ الميزانيات العمومية.
- تجمع بين قواعد قانونية وقواعد تقنية شكلية وإجرائية.
- مجالها العمليات المالية للدولة ومصالحها.
- تتأسس على عمليات مالية للميزانية وعمليات على الخزينة [1].

بحيث تحدد مجموع الأموال المحصلة، وكذلك مجموع الأموال المدفوعة وهذا ما يعرف بمحاسبة الصندوق أو الأساس النقدي.

حيث أدرجت الأموال النقدية والعينية في نظام جديد لمحاسبة الاستحقاق، والذي تبنته كثير من الدول وهذا ما تتجه إليه الجزائر من خلال القوانين الجديدة للمالية والمحاسبة.

2) تتألف من نظام مركب.

من أجل التنفيذ الصحيح والصادق والرقابة على الأموال العامة أدرج المشرع قواعد قانونية وتقنية سواء في الميزانيات العامة أو العمليات المالية.

2-1- القواعد القانونية: من أهم المصادر والمراجع الأساسية للمحاسبة العمومية نجد:

- التعليمة العامة رقم 16، مؤرخة في 12 أكتوبر 1968 المتعلقة بمحاسبة الخزينة العمومية.
- القانون العضوي 18-15 مؤرخ في 02 سبتمبر 2018 يتعلق بقوانين المالية [2] أحد أهم المصادر الأساسية للقواعد القانونية المتعلقة بالمحاسبة العمومية.
- القانون 23-07 مؤرخ في 21 جوان 2023 يتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي [3] من أهم المصادر الأساسية المنظمة للقواعد المرتبطة بالمحاسبة العمومية.
- مرسوم تنفيذي رقم 24-90 مؤرخ في 22 فيفري 2024 يحدد محتوى وكيفيات تطبيق المحاسبة العمومية [4].
- مرسوم تنفيذي رقم 24-91 مؤرخ في 22 فيفري 2024 يحدد إجراءات الدفع بالاعتماد من النفقات العمومية [5].

---

[1] محمد الصالح بلول، ميلود عبود، الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 02، العدد 01، جوان 2019، ص 180.

[2] القانون العضوي 18-15، مرجع سابق، ص 09.

[3] القانون 23-07، مرجع سابق، ص 04.

[4] مرسوم تنفيذي رقم 24-90، مرجع سابق، ص 16.

[5] مرسوم تنفيذي رقم 24-91، المؤرخ في 22 فيفري 2024، يحدد إجراءات الدفع بالاعتماد من النفقات العمومية، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 15، ص 21.

- مرسوم تنفيذي رقم 24-22 مؤرخ في 22 فيفري 2024 يحدد شروط وكيفيات الاستخلاف وتفويض الامضاء وتعيين الآمرين بالصرف المكلفين [1].
- مرسوم تنفيذي رقم 24-343 مؤرخ في 14 أكتوبر 2024 يحدد كيفيات تعيين واعتماد المحاسبين العموميين [2].
- مرسوم تنفيذي رقم 24-344 مؤرخ في 14 أكتوبر 2021 يحدد إجراءات تسخير الآمرين بالصرف للمحاسبين العموميين [3].
- مرسوم تنفيذي رقم 24-345 المؤرخ في 14 أكتوبر 2024 يحدد شروط الأخذ بالمسؤولية المالية للمحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحسابات [4].
- مرسوم تنفيذي رقم 24-347 مؤرخ في 14 أكتوبر 2024 يحدد كيفيات ممارسة الرقابة الميزانياتية [5].
- مرسوم تنفيذي رقم 24-358 مؤرخ في 07 نوفمبر 2024 يحدد آجال دفع النفقات وكيفيات تحصيل الإيرادات وشروط قبول القيم المنعدمة [6].
- قرار مؤرخ في 15 أكتوبر 2024 يحدد محتوى وشكل الوثائق المحاسبية وكذا الحساب الإداري [7].
- قرار مؤرخ في 09 جانفي 2025 يحدد شكل ومحتوى الحساب العام للدولة [8].

إضافة الى مختلف النصوص التنظيمية، التي تصدر عن الوزارة المكلفة بالمالية، فهناك مصدر آخر وهو الدستور، والذي يتمثل في رقابة البرلمان على استعمال الاعتمادات المالية من طرف الحكومة من خلال العمليات المنفذة سواء في قسم الإيرادات او النفقات مع قياس النتائج المحصل عليها من خلال الجداول والمعلومات التي تقدمها مختلف الهيآت.

---

[1] مرسوم تنفيذي رقم 24-22، المؤرخ في 22 فيفري 2024، يحدد شروط وكيفيات الاستخلاف وتفويض الامضاء وتعيين الآمرين بالصرف المكلفين، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 15، ص 22.

[2] مرسوم تنفيذي رقم 24-343، المؤرخ في 14 أكتوبر 2024، يحدد كيفيات تعيين واعتماد المحاسبين العموميين، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 71، ص 05.

[3] مرسوم تنفيذي رقم 24-344، المؤرخ في 14 أكتوبر 2024، يحدد إجراءات تسخير الآمرين بالصرف للمحاسبين العموميين، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 71، ص 07

[4] مرسوم تنفيذي رقم 24-345، المؤرخ في 14 أكتوبر 2024، يحدد شروط الأخذ بالمسؤولية المالية للمحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحسابات، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 71، ص 09.

[5] مرسوم تنفيذي رقم 24-347، مرجع سابق، ص 03.

[6] مرسوم تنفيذي رقم 24-358، المؤرخ في 07 نوفمبر 2024، يحدد آجال دفع النفقات وكيفيات تحصيل الإيرادات وشروط قبول القيم المنعدمة، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 74، ص 04.

[7] قرار مؤرخ في 15 أكتوبر 2024، مرجع سابق، ص 11.

[8] قرار مؤرخ في 09 جانفي 2025، يحدد شكل ومحتوى الحساب العام للدولة، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 09، ص 12.

2-2- القواعد التقنية:

وهي تلك التعليمات والمناشير التي تصدر عن المديرية العامة للخزينة والمحاسبة، للهيآت العمومية، وعادة ما تجمع هذه المناشير كل خمس سنوات في مطبوعات توزع على المعنيين بها خاصة المحاسبين العموميين.

كما تقوم المديرية العامة للميزانية بإصدار القواعد التقنية على شكل دليل علمي موجه الى أعوان المحاسبة العمومية (الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين) في ثلاث مستويات:

- القواعد التقنية لمحاسبة الدولة.
- القواعد التقنية لمحاسبة الولايات والبلديات.
- محاسبة المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

أ- **القواعد التقنية لمحاسبة الدولة**: حددتها كل من التعليمتين:

- التعليمة الصادرة عام 1968 من طرف وزارة المالية:

(Instruction Générale N° 16 du 12-10-1968 sur la comptabilité du trésor).

- التعليمة المتعلقة بالمخطط المحاسبي للدولة:

(Ministère des finances- Direction Générale de Comptabilité, plan comptable de l'état- Projet nouveau, 28 septembre 1999).

ب - **القواعد التقنية لمحاسبة الولايات والبلديات**:

- بالنسبة للولايات: حددتها التعليمتين W 1 وW 2.
- بالنسبة للبلديات: حددتها التعليمتين C 1 وC 2.

ج- بالنسبة **للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري**:

ليس لها إطار محاسبي معين باستثناء المؤسسات التعليمية والاستشفائية، التي تعتمد طرق خاصة للتسجيل المحاسبي على أساس القيد البسيط.

ثانيا: أهداف المحاسبة العمومية

تتحقق أهداف المحاسبة العمومية من خلال اعتماد أحدث وأفضل الأسس وتوظيفها وتتمثل فيما يلي:

- حماية الأموال من جميع أشكال الفساد وترشيد استعمالها.
- ضمان احترام تراخيص الميزانية من خلال قواعد وتقنيات المحاسبة وإجراءات الرقابة على تنفيذ الميزانية.
- حسن تسيير الهيآت العمومية.

- معرفة المركز المالي للهيآت العمومية.
- حساب تكاليف وأسعار الخدمات المقدمة.
- توفير المعلومات اللازمة لأغراض المسائلة والرقابة الإدارية والمالية.
- توفير المعلومات اللازمة لمتخذي القرار.
- توفير المعلومات لإعداد الحسابات الوطنية.

المطلب الثاني: مفهوم المحاسب العمومي والمبادئ العامة للمحاسبة العمومية

يعتبر المحاسب العمومي العون المكلف بتحصيل الإيرادات، دفع النفقات، حفظ وحراسة الأموال والقيم، لذا يعتبر من بين أهم المتدخلين الفاعلين في تنفيذ الميزانية وهو ما دفع بالمشرع الى ضبط صلاحياته وتحديد أصنافه.

الفرع الأول: مفهوم المحاسب العمومي

المحاسب العمومي يخضع لقواعد الوظيف العمومي ولمجموعة قواعد الأسلاك الخاصة التي ينتمي إليها ضمن قوانين أساسية خاصة.

أولا: تعريف المحاسب العمومي

يعتبر أحد أعوان تنفيذ الميزانية والعمليات المالية والمحاسبية، وقد عرفه القانون 23-07 المؤرخ في 21 جوان 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي في المادة 15 يعتبر محاسبا عموميا في مفهوم هذا القانون كل عون عمومي معين أو معتمد قانونا للقيام بالعمليات المذكورة في المادة 21 من هذا القانون [1].

وتتمثل هذه العمليات فيما يلي:

- تحصيل الإيرادات أو دفع النفقات.
- حراسة وحفظ الأموال والسندات والقيم والاغراض أو المواد المكلف بها.
- مسك المحاسبة الميزانياتية على أساس مبدأ وحدة الصندوق.
- مسك المحاسبة العامة على أساس مبدأ الحقوق والالتزامات المثبتة.
- التقيد المحاسبي للقيم غير الثابتة.
- إعداد القوائم المالية وحسابات التسيير.
- حفظ وثائق الثبوتية والمستندات المحاسبية للعمليات المنفذة على مستوى المركز المحاسبي الذي يسير [2].

[1] المادة 21، من القانون 23-07، مرجع سابق، ص 05.
[2] المادة 24، من القانون 23-07، نفس المرجع، ص 06.

ثانيا: تعيين المحاسبين العموميين.

يتم تعيين المحاسبين العموميين من طرف الوزير المكلف بالمالية، ويخضعون حصرا لسلطته، وهذا ما نصت عليه المادة 16 من القانون 23-07 حيث نص المرسوم التنفيذي رقم 24-343 المؤرخ في 14 أكتوبر 2024 يحدد كيفيات تعيين واعتماد المحاسبين العموميين في المادة الثانية بأن تعيين المحاسبين العموميين يكون من قبل الوزير المكلف بالمالية وذلك حسب شروط القانون الأساسي الخاص بكل فئة من المحاسبين العموميين [1].

حيث يعين الوزير المكلف بالمالية المحاسبين العموميين المكلفين بتكليف الميزانيات الآتية:

- ميزانية الدولة.
- ميزانية الجماعات المحلية.
- ميزانية المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.
- ميزانية المؤسسات العمومية للصحة.
- ميزانية المؤسسات العمومية المماثلة.
- ميزانية المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والتكنولوجي.
- ميزانية الهيآت الدستورية.
- العون المحاسب المركزي للخزينة.
- المحاسبين العموميين المكلفين بتحصيل إيرادات الدولة [2].

تنهي مهامهم بنفس الأشكال.

ثالثا: اعتماد المحاسبين العموميين.

يمنح الاعتماد بناء على اقتراح من الآمر بالصرف والسلطة المخولة، سلطة التعيين وذلك بعد دراسة ملفات الأعوان الذين يتمتعون بالمؤهلات المهنية المطلوبة وفحص دقيق للخبرة المهنية واجتياز امتحان تقييمي، إذ لابد من توفر كذلك مهارات عالية لأن المنصب يتطلب صرامة ودقة فالمراد هو حماية الأموال العمومية.

[1] المادة 02، مرسوم تنفيذي رقم 24-343، مرجع سابق، ص 06.
[2] المادة 04، مرسوم تنفيذي رقم 24-343، نفس المرجع، ص 06.

الجدول رقم 02: أصناف المحاسبين العموميين والمهام الموكلة إليهم.

الصنف	صفاتهم والمهام الموكلة لهم
المحاسبين الفعليين	كل شخص يقوم بالعمليات المذكورة في المادة 24 من القانون 23-07 دون أن تكون لهم صفة المحاسب العمومي ومن دون أن يتحصل على ترخيص صريح من السلطة المؤهلة لهذا الغرض.
المحاسبين المختصين	المخول لهم التقييد النهائي في كتاباتهم في العمليات التي يؤمرون بها على مستوى صناديقهم.
المحاسبين المفوضين	الذين ينفذون العمليات لحساب المحاسبين المختصين.
المحاسبين الرئيسيين	الذين يقدمون حساباتهم مباشرة لمجلس المحاسبة.
المحاسبين الثانويين	الذين تكون عملياتهم ممركزة من طرف محاسب رئيسي، كما يقدمون حساباتهم لمجلس المحاسبة.
محاسبو الأموال والقيم	المكلفون بالتداول والحفاظ على الأموال والقيم والسندات التي يملكها الأشخاص المعنوية المذكورة في المادة 01 من القانون 23-07.
محاسبو التركيز المحاسبي	الذين يقومون بتركيز وتقييد العمليات المالية المنفذة من طرف محاسبين آخرين في كتاباتهم وحساباتهم.

المصدر: من إعداد الطالب، من القانون 23-07.

الفرع الثاني: المبادئ العامة للمحاسبة العمومية

لتنفيذ الميزانية يتطلب مجموعة من القواعد القانونية والتقنية ومجموعة من المبادئ الهامة التي تتعلق بالمحاسبة العمومية ومن أهمها:

أولا: مبدأ التنافي

يقتضي مبدأ التنافي، بين الوظائف الإدارية، والوظائف المحاسبية، الفصل التام بينهما، وعدم خضوع أيهما للآخر. كما لا يمكن أن يجمع نفس الموظف بين المنصبين، انطلاقا من فكرة ان من له الحق بالتصرف بالمال العام، لا يستطيع حيازته، ومن له الحق في تداوله، لا يستطيع التصرف فيه [1]

[1] عبد الصديق شيخ، مرجع سابق، ص 141.

.فحسب المادة 32 من القانون 23-07[1] تتنافى وظيفة الآمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي.

❖ **مبررات مبدأ التنافي وفوائده:**

من أجل التنفيذ السليم للميزانية يعتبر مبدأ فصل المهام بين الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، ضرورة من أجل التكامل، ومن مبررات مبدأ عدم التنافي نذكر ما يلي:

1) تقسيم المهام:

يقوم الآمر بالصرف بتسيير إعتمادات الميزانية، التي يقوم بإخضاعها للرقابة الميزانياتية من أجل التأشيرة عليها، وهذا ما يعرف بالمرحلة الإدارية، بينما يقوم المحاسب العمومي بالمرحلة المحاسبية، بتسيير الأموال كسيولة نقدية أو أموال عينية.

2) وحدة الصندوق:

وهي أن توضع كل الأموال العمومية في صندوق واحد، تحت مراقبة وزارة المالية، وتحت تصرف المديرية العامة للمحاسبة والخزينة، حيث أن كل المحاسبين العموميين وبمختلف أصنافهم تشرف عليهم عبر 58 ولاية.

3) سهولة المراقبة:

يقوم الآمر بالصرف بتنفيذ المرحلة الإدارية عند تنفيذ ميزانية هيئته، بينما يراقب المحاسب العمومي مشروعية هذه المرحلة قبل تحصيل أو دفع أي نفقة، وبالعكس فإن المحاسب العمومي ملزم بتقديم الوضعية الشهرية للاطلاع عليها وإمضائها من طرف الآمر بالصرف. وكذلك الآمر بالصرف والمحاسب العمومي ملزمون بتقديم حساباتهم، الحساب الإداري بالنسبة للآمر بالصرف وحساب التسيير الخاص بالمحاسب العمومي الى الجهات الرقابية خاصة مجلس المحاسبة وذلك بشكل منفصل.

4) محاربة كل أنواع الغش:

بحكم الرقابة والصلاحيات الموزعة على نفس العملية بين الآمر بالصرف، والمحاسب العمومي، الإيرادات أو النفقات والذي من شأنه أن يحول دون تحويل الأموال الى غير وجهتها المرصودة من أجلها، لذا نص المشرع في المادة 33 من القانون 23-07 لا يمكن بأي حال من الأحوال للأزواج والآباء والأبناء والإخوة من الدرجة الأولى للآمرين بالصرف أن يكونوا محاسبين عموميين مختصين لهم[2].

---

[1] المادة 32، من القانون 23-07، مرجع سابق، ص 07.
[2] المادة 33، من القانون 23-07، نفس المرجع، ص 07.

ثانيا: مبدأ التمييز بين الشرعية والملائمة

إن تدخل الآمر بالصرف والمحاسب العمومي بالتسيير المالي والمحاسبي للهيآت العمومية يتحدد في مجالين إما الملائمة أو المشروعية وهما مكونين متداخلين، يصعب الى حد ما التمييز بينهما.

إن الإشكالية بين المشروعية والملائمة أفضى فيه نقاش كبير ولم يلقى إجماع.

فالمشروعية هي مطابقة التصرفات والعمليات المالية للنصوص القانونية والتنظيمية أما الملائمة فهي سلطة الاختيار بين عدة بدائل أو اتخاذ قرارات مع الآخذ بالمعايير التي لا بد من احترامها وقد حددت التعليمة رقم 2530 المؤرخة في 12 أفريل 2023 الصادرة عن المديرية العامة للميزانية والتي تمنح حق الملائمة حصرا للآمر بالصرف بصريح العبارة.

ثالثا: مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات

يعني أن الإيرادات بمختلف أصنافها ومصادرها تصب في صندوق واحد، وتغطي كل النفقات بدون استثناء وبالتالي لا يمكن تخصيص أي إيراد، لنفقة معينة، وهذا هو المبدأ حيث تنص المادة 38 من القانون العضوي 18-15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 "لا يمكن تخصيص أي إيراد لنفقة خاصة ويستعمل مجموع الإيرادات لتغطية جميع نفقات الميزانية العامة للدولة وتعتبر إيرادات المبلغ الكلي للحواصل وذلك دون التقليص بين الإيرادات والنفقات"[1].

غير أنه يمكن أن ينص قانون المالية صراحة على تخصيص إيرادات لتغطية بعض النفقات.

رابعا: مبدأ تخصيص النفقات

أي تخصيص الاعتمادات ورخص الالتزام الكافية لكل النفقات الواجب دفعها خلال السنة حسب تقديرات الميزانية وتخص الموظفين والعمال ومختلف المصالح التقنية والهيكلية.

خامسا: مبدأ الموضوعية والمصداقية

إن كل العمليات المالية والوضعيات المالية لها ما يبررها من كشوفات ومستندات ووثائق ثبوتية، أن تكون العمليات المحاسبية معبرة عن كل العمليات المنجزة والباقي إنجازه بكل صدق وشفافية.

[1] المادة 38، من القانون العضوي 18-15- مرجع سابق، ص 13.

المبحث الثاني: العمليات العادية والاستثنائية لتحصيل الإيرادات ودفع النفقات العمومية

بعد استكمال الإجراءات الإدارية من طرف الآمر بالصرف، تأتي مرحلة ثانية يتولاها المحاسب العمومي، حيث تمر النفقة العمومية بمراحل متتالية ومترابطة ومتسلسلة، إذ لا يمكن تقديم إحداهما على الأخرى كقاعدة عامة، إذ تعد المرحلة المحاسبية والتي يختص بها المحاسب العمومي، كآخر مرحلة لتحصيل الايرادات أو دفع النفقات وقد حدد المشرع أطرا قانونية من أجل دفعها عبر إجراءات عادية ونظرا لبعض الظروف أوجد المشرع إجراءات استثنائية لتحصيل الإيراد أو دفع النفقة.

المطلب الأول: الإجراءات العادية والاستثنائية لتحصيل الإيرادات ودفع النفقات

يتم تنفيذ الإيرادات والنفقات، من خلال أربعة مراحل يتكفل الآمر بالصرف، بثلاثة منها عملية الإثبات للإيرادات، التصفية، والأمر بالتحصيل. أما النفقات تمر بعملية الالتزام، التصفية وإصدار الأمر بالدفع، أما المحاسب العمومي فمن اختصاصه في مرحلة الإيرادات التحصيل، والدفع فيما يخص النفقات، وهي من اختصاصه الحصري.

الفرع الأول: الإجراءات العادية لتحصيل الإيرادات

هذه الالتزامات تفرض على المحاسب العمومي في مختلف التحصيلات وقبل دخولها الى الصندوق، أنها تمت وفقا للقوانين والتنظيمات السارية المفعول.

فالتحصيل وفقا للمادة 43 من القانون 23-07[1] هو الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي. ويكون التحصيل وديا، أي طوعا من طرف المدين، لفائدة الأشخاص المعنوية وفقا للقانون 23-07 وكذا التأكد من عدم التقادم.

- التأكد من الآمر بالصرف مرخص له بموجب القوانين والأنظمة المعمول بها بإصدار الأمر بالإيراد.
- المراقبة المادية في حدود العناصر التي يملكها لصحة أوامر الإيراد وكذا أوامر الإلغاء والتخفيضات ومدى مطابقتها للتنظيم[2].

الفرع الثاني: التحصيل الجبري للإيرادات

بعد استنفاذ كل الطرق الودية من طرف المحاسب العمومي، يطلب إصدار سندات تنفيذية للتحصيل الجبري للديون الخارجة عن الضرائب وأملاك الدولة، من طرف الآمر بالصرف المخول وفقا للمادة 47 من القانون 23-07.

[1] المادة 43، من القانون 23-07، مرجع سابق، ص 07.
[2] جبار بودالي، مرجع سابق، ص 571.

كما له أن يطلب أي معلومة يراها ضرورية، "يتعين على الإدارات أو المؤسسات أو الهيآت العمومية أو الخاصة الخاضعة للقانون الجزائري تقديم أي معلومة يراها المحاسبون العموميون بناء على طلبهم ضرورية للتحصيل الجبري للديون. لا يحتج للسر المهني أو السر البنكي أمام المحاسبين العموميين الطالبين لمثل هذا النوع من المعلومات"[1].

كذلك يقوم المحاسب العمومي بإجراء المعارضة، لفائدة الدولة والأشخاص المعنوية المذكورة في المادة 01 من القانون 23-07 على المستحقات المسددة على مستوى صندوقه.

حسب المادة 22 من المرسوم التنفيذي 24-358 المؤرخ في 07 نوفمبر 2024 يحدد آجال دفع النفقات وكيفيات تحصيل الإيرادات وشروط قبول القيم المنعدمة.

يكمن الهدف الوحيد من قبول الديون كقيم منعدمة بعد استنفاذ جميع إجراءات تحصيلها دون جدوى من إعفاء المحاسب العمومي من مسؤوليته [2].

كما تعتبر غير قابلة للتحصيل الديون التي توفي أصحابها ولم يتركوا أي أملاك نقدية أو عينية يمكن حجزها أو توبعوا دون جدوى حسب المادة 23 من نفس المرسوم المذكور أعلاه.

يمكن للمحاسب العمومي المختص وبعد مرور أربعة سنوات من تاريخ إثبات الدين، أن يطلب من الآمر بالصرف قبول البيانات التنفيذية التي لم يستطع تحصيلها كقيم منعدمة.

قبل قبول البيانات التنفيذية كقيم منعدمة على الآمرين بالصرف المذكورين في المادة 25 من المرسوم التنفيذي 24-358 التأكد من:

- عدم إمكانية تحصيل الدين.
- انقضاء الأجل المنصوص عليه في المادة 24 أعلاه.
- موافقة الهيآت التداولية للجماعات المحلية والمؤسسات العمومية الإدارية والمؤسسات العمومية للصحة والمؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والثقافي والعلمي والمؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والتكنولوجي [3].

الفرع الثالث: الإجراءات العادية والاستثنائية لدفع النفقات

يقوم المحاسب وقبل دفع أي نفقة أن يقوم برقابة شاملة لكل المراحل السابقة لتنفيذ النفقة.

أولا: مبدأ المشروعية لصرف النفقة

إن هذا المبدأ من أهم مبادئ دفع النفقة، وعليه يتحدد صرف أو رفض المبلغ المؤشر من طرف الآمر بالصرف، ولذا فإن المحاسب العمومي وقبل قبول أي نفقة غير مطابقة للقوانين

[1] المادة 49، من القانون 23-07- مرجع سابق، ص 08.
[2] المادة 22، من المرسوم التنفيذي 24-358، مرجع سابق، ص 06.
[3] المادة 25، من المرسوم التنفيذي 24-358، نفس المرجع، ص 06.

والتنظيمات المعمول بها "عدم مطابقة النفقات للقوانين والتنظيمات المعمول بها"[1]. وعليه يعيد الأمر بالدفع للآمر بالصرف مع رفض كتابي مؤسس.

❖ **مصادر مبدأ المشروعية:**

- الدستور.
- الاتفاقيات الدولية.
- القانون.
- التنظيم.
- العرف.
- المبادئ العامة للقانون.
- الأحكام القضائية.

ثانيا: الالتزامات المتعلقة بصرف النفقات

لقد حددت المادة 27 من القانون 23-07 ضمانات للمحاسب العمومي وقبل قبوله أي نفقة أن يلتزم بـ:

- احترام مدونة الوثائق الثبوتية للنفقة المحددة عن طريق التنظيم.
- صفة الآمر بالصرف.
- توفر الاعتمادات المالية.
- توفر السيولة ماعدا بالنسبة لميزانية الدولة.
- تبرير أداء الخدمة.
- دقة حساب مبلغ الدين.
- دقة التقييد الميزانياتي.
- وجود تأشيرات هيآت الرقابة المنصوص عليها في التشريع والتنظيم المعمول بهما.
- الطابع الإبرائي للدفع.
- عدم تقادم النفقة أو وجودها محل معارضة[2].

وبالتالي تعد هذه الالتزامات العشرة

كأداة ضمان من أجل الصرامة في صرف المال العام، فإن احترام مدونة الوثائق الثبوتية، وتوفر السيولة ماعدا بالنسبة لميزانية الدولة، ودقة التقييد الميزانياتي لم تكن موجودة في القانون 90-21 ولم تنص عليها صراحة.

[1] المادة 05، من المرسوم التنفيذي 24-358، مرجع سابق، ص 04.
[2] المادة 27، من القانون 23-07، مرجع سابق، ص 06.

1) احترام مدونة الوثائق الثبوتية للنفقة المحددة عن طريق التنظيم:

إن تسديد أي نفقة، يتطلب توفر الوثائق الثبوتية المتعلقة بها والتي تختلف حسب تنصيف أعباء الميزانية، التحقق من هذه الوثائق إذا كانت موجودة أو ناقصة أو صادرة حسب النموذج (بطاقة الالتزام، حوالة الدفع، أوامر الدفع...)

2) صفة الآمر بالصرف:

التأكد من الوثائق الممضية من طرفه أو المفوض له ومطابقته مع الختم المرسل للخزينة، النموذج مع الاعتماد.

3) توفر الاعتمادات المالية:

وذلك بوجود رخص للالتزام، ورخص الدفع، مرصودة في الميزانية والدفع يكون في حدود الاعتمادات المفتوحة، ورخص الدفع.

4) توفر السيولة ماعدا بالنسبة لميزانية الدولة:

تكون الاعتمادات في هذه الحالة موجودة، ولكن السيولة غير متوفرة عدا بالنسبة للدولة يمكن التسديد رغم عدم توفر السيولة، وفي هذه الحالة يمكن اللجوء الى طلب التسبيق وهو مرخص قانونا واستثنائيا بالنسبة للمؤسسات العمومية والإدارية والمماثلة.

5) تبرير أداء الخدمة:

التأكد من الإنجاز الفعلي للخدمة، وذلك بختم وثائق الثبوتية (الفاتورة، كشوفات الأشغال، شهادة الدفع...) بختم الخدمة المؤدات والمصادقة عليها بالإمضاء.

6) دقة حساب مبلغ الدين:

وذلك بحساب كل الوضعيات المالية وكل المجاميع المراد حسابها، وتطابقها مع سندات طلب، وضعية الالتزامات، وضعية الأشغال، الحوالات.

7) دقة التقييد الميزانياتي:

أي أن تقييدها يكون وفقا وحسب طبيعتها وفق التصنيف الذي يتكون من عناوين، وأقسام وأبواب ومواد.

8) وجود تأشيرات هيآت الرقابة المنصوص عليها في التشريع والتنظيم المعمول بهما:

وتكون الوثائق الثبوتية مؤشرة من قبل الهيآت الوصائية أو القطاعية كتأشيرة المراقب الميزانياتي، بعض المصالح التقنية المختلفة (الأشغال العمومية، مصالح البيئة، لجنة الصفقات...).

9) الطابع الإبرائي للدفع: إن تبرئة الذمة المالية بعد عملية الدفع، يجب التأكد من هوية وصفة الدائن، إذا كان نقدا، ورقم الحساب البريدي والبنكي، الذي طلب صب النفقة فيه.

10) عدم تقادم النفقة أو وجودها محل معارضة:

نص المشرع في المادة 63 من القانون 23-07 على أن "الديون المستحقة على الدولة تتقادم وتسقط نهائيا إذا لم تدفع في أجل أربع سنوات، ابتداء من اليوم الأول من السنة المالية التي تصبح فيها هذه الديون مستحقة ما لم تنص أحكام قانون المالية على خلاف ذلك"[1].

وعدم وجود معارضة، أي أن ليس هناك اعتراض من الغير، على صرف أو تسديد النفقة، فإن المحاسب العمومي يتأكد من عدم وجود اعتراض أو حجز أو إشعار من أملاك الدولة أو الضرائب بعدها عليه دفع المبلغ في حساب المستفيد.

ثالثا: دفع أو رفض النفقة محل أوامر أو حوالات الدفع

1) دفع النفقة:

عندما يتم فحص كل الوثائق الثبوتية، وصفة الآمر بالصرف، والتحقق أن تكون أوامر الدفع والحوالات في حدود الآجال القانونية. المحددة في المادة 02 من المرسوم التنفيذي 24-358 سالف الذكر "يقوم الآمرون بالصرف بإصدار الأوامر بالصرف وحوالات الدفع وإرسالها بين اليوم الأول واليوم العشرين من كل شهر الى المحاسبين العموميين المختصين المكلفين بدفعها"[2]. ويقوم المحاسب المختص عند قبول النفقة بتقييدها في الشهر الذي أصدرت فيه.

2) رفض النفقة:

يقوم المحاسب القانوني المختص وبعد استلام الأوامر أو حوالات الدفع وخلال عشرة أيام من الاستلام بالرفض النهائي أو المؤقت وتبليغه الى الآمر بالصرف عن طريق مذكرة الرفض المؤقت للمراجعة.

- نفقات يمكن تصحيح مخالفاتها.
- غياب أو نقص في الوثائق الثبوتية المنصوص عليها.
- إغفال بيان جوهري في الوثائق المرفقة.

أما فيما يخص الرفض النهائي فيتم إرجاع كل الأوامر والحوالات بمذكرة رفض نهائي حيث لا يمكن للمحاسب العمومي مراجعتها.

3) التسخيرة:

تحكم بين الآمر بالصرف، والمحاسب العمومي في المحاسبة العمومية علاقة الفصل بين الوظيفتين واستقلالية كل طرف عن الآخر، لذا منح المشرع للآمر بالصرف، إجراء يتم بموجبه دفع النفقة بواسطة التسخير إذا رفض المحاسب العمومي المختص القيام بعملية دفع يتضمنها أمر بالدفع

[1] المادة 63، من القانون 23-07، مرجع سابق، ص 09.
[2] المادة 02، من المرسوم التنفيذي 24-358، مرجع سابق، ص 04.

من طرف الآمر بالصرف يمكن له اللجوء الى التسخير الكتابي للمحاسب وهو حق كرسته المادة 61 من القانون 23-07 "في حالة رفض المحاسب العمومي القيام بالدفع يمكن للآمر بالصرف استعمال حق التسخير كتابيا وتحت مسؤوليته"[1].

وهنا تبرر ذمة المحاسب العمومي الشخصية، وتتحول الى الآمر بالصرف، ويجب على المحاسب إرسال عرض حال الى الوزير المكلف بالمالية، ومجلس المحاسبة حسب نص المادة 62 من نفس المرسوم.

غير أنه لا يمكن الامتثال للتسخيرة في الحالات الآتية:

- عدم توفر الاعتمادات المالية.
- عدم توفر السيولة ماعدا بالنسبة لميزانية الدولة.
- انعدام إثبات أداة الخدمة.
- الطابع الغير الإبرائي للدفع.
- عدم وجود تأشيرات رقابة النفقات الملتزم بها أو تأشيرة لجنة الصفقات المختصة عندما تكون مثل هذه التأشيرات منصوص عليها في التنظيم المعمول به.

الفرع الرابع: الاستثناءات في دفع النفقات العمومية

بهدف تمكين الهيآت العمومية، من القيام بواجباتها في أحسن الظروف، ومن أجل تلبية بعض الحاجات العامة، نظرا لبعض الخصوصيات، أنشأت قواعد استثنائية من أجل تأدية هذه النفقات العمومية بواسطة وكالات الإيرادات، أو النفقات، سنتطرق الى:

- الوكالة للإيرادات أو النفقات.
- الدفع دون أمر مسبق.

أولا: وكالة النفقات

إن الهدف من إنشاء وكالة النفقات وهو إجراء استثنائي نظرا لطبيعة بعض النفقات الاستعجالية والضرورية وكذلك من حيث قيمتها المالية حيث أن الإجراءات العادية تأخذ حيزا زمنيا لا يمكن تلبية تلك الحاجات في حينها.

1) إنشاء وكالة النفقات وتنظيمها:

تنشأ وكالة النفقات بموجب مقرر، يتضمن كل البيانات الضرورية من الآمر بالصرف، لميزانية الأشخاص المعنوية المذكورة في المادة 01 من المرسوم التنفيذي 24-346 المؤرخ في 14 أكتوبر 2024 يحدد كيفيات إنشاء وكالات الإيرادات و/أو النفقات وتنظيمها وسيرها ومراقبتها.

[1] المادة 61، من القانون 23-07، مرجع سابق، ص 08.

وتعد إجراء استثنائيا، من أجل تنفيذ صنف من الإيرادات أو النفقات وذلك نظرا لعدم تماشيها مع المسار العادي للإيرادات وللنفقات العمومية أي إجراءات طويلة ومعقدة.

"تمثل وكالات الإيرادات و/أو النفقات إجراء استثنائيا لتنفيذ صنف من الإيرادات و/أو النفقات العمومية التي لا يمكنها تبعا لطابعها الاستعجالي، التكيف والآجال المحددة لتنفيذ الإيرادات والنفقات"[1].

تنشأ الوكالة بموجب مقرر نموذج مرفق بالمرسوم المحدد للإنشاء.

2) تعيين الوكيل:

يتم تعيين الوكيل من بين المستخدمين الدائمين، بموجب مقرر يصدره الآمر بالصرف، عند تأسيس الوكالة على أن يخضع تعيين الوكيل الى اعتماد المحاسب العمومي المختص، وذلك بعد موافقته الكتابية.

يجب أن تتوفر في الوكيل الكفاءة المهنية، والنزاهة، والانضباط، مع قدرات في المحاسبة العمومية وإجراءاتها، لان الأمر يتعلق بالمال العام وضرورة التقيد بالقواعد المحاسبية ملزم.

كما يمكن أن يتم تعيين نائب أو أكثر، بمقرر من الآمر بالصرف، ويخضعون لسلطة الوكيل كما يمكن في حالة وجود مانع، أن يعين مستخلفا ضمن نفس شروط تعيين الوكيل حسب المادة 08 من نفس المرسوم التنفيذي 24-346. "يمكن أن يتم تعيين نائب أو عدة نواب للوكيل بمقرر من الآمر بالصرف ويخضع نواب الوكيل لسلطة الوكيل"[2].

"يمكن للآمر بالصرف أن يعين:

- مستخلفا في حالة وجود مانع مؤقت للمكلف بالوكالة.
- وكيلا جديدا في حالة تغيير الوكيل"[3].

حيث أن المرسوم 93-108 حدد الوكيل أن يكون موظفا مرسما بينما المرسوم الجديد 24-346 حدد الوكيل أن يكون مستخدم دائم فالإشكال أنه ضمن المقرر إدا كان الموظف معينا متربصا لا يتم الموافقة عليه من طرف المحاسب المختص وبالتالي يبقى الإشكال أن يكون موظفا مرسما.

---

[1] المادة 02، من المرسوم التنفيذي رقم 24-346، المؤرخ في 14 أكتوبر 2024، يحدد كيفيات إنشاء وكالات الإيرادات و/أو النفقات وتنظيمها وسيرها ومراقبتها، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 71- ص 11.

[2] المادة 10، من المرسوم التنفيذي 24-346، مرجع سابق، ص 11.

[3] المادة 11، من المرسوم التنفيذي 24-346، نفس المرجع، ص 11.

3) تسيير الوكالة:

يتم تسيير الوكالة من طرف وكيل التسبيقات، وفق إجراءات تكون محددة سلفا في مقرر الإنشاء، تحدد فيها أنواع النفقات، وتحديد مبالغها الحد الأقصى والتكفل بالنفقات حسب المادة 15 من المرسوم التنفيذي 24-346 إذ لا يمكن أن يتم التكفل إلا بالنفقات:

- نفقات تخص المعدات والتسيير.
- تسبيقات عن مصاريف المهمات.
- الأشغال المنجزة عن طريق الوكالة.

4) الرقابة والمسؤولية:

يخضع الوكلاء حصرا لمراقبة المحاسب العمومي المختص، الذي تأسست لديه الوكالة كما يخضعون لرقابة الأجهزة والسلطات المؤهلة المنصوص عليها في التنظيم.

فالوكلاء مسؤولون ابتداء من تنصيبهم الى غاية انتهاء مهمتهم بكل الأشكال مثلهم مثل المحاسبين العموميين حسب المادة 27[1] من نفس المرسوم التنفيذي 24-346.

- مسك وحفظ الأموال والقيم التي يستلمونها و/أو التي كانت محل التسبيق من طرف المحاسبين العموميين.
- تداول الأموال وحركات حسابات السيولة.
- الاحتفاظ بوثائق الثبوتية وكذا مسك المحاسبة.

ثانيا: دفع النفقات دون الأمر بالصرف

خص المشرع بعض الحالات الاستثنائية والتي يتم فيها الدفع دون أمر مسبق، وقد حددتها بعض القوانين المالية فيما يتعلق بتنفيذ عمليات الخزينة، حيث نصت المادة 153 من قانون المالية لسنة 1993 "النفقات ذات الطابع النهائي التي نفذت بعنوان التجهيز العمومي التي استفادت من تمويلات خارجية. كذلك ديون الدولة تعتبر نفقات استثنائية وتدفع دون أمر بالصرف الدين الأصلي والفوائد الواجبة الدفع بعنوان ديون الدولة وأيضا خسائر الصرف على رأس المال الأصلي.

وكذلك:

- معاشات المجاهدين ومعاشات التقاعد المدفوعة من ميزانية الدولة.
- المرتبات المدفوعة لأعضاء القيادة السياسية وأعضاء الحكومة.
- المصاريف والأموال الخاصة"[2].

[1] المادة 27، من المرسوم التنفيذي 24-346، مرجع سابق، ص 12.
[2] المادة 153، قانون المالية، سنة 1993، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 04، ص 76.

المطلب الثاني: المحاسبة التي يمسكها المحاسب العمومي وإجراءات وكيفيات مسك المحاسبة العمومية وفقا للقانون 23-07

حدد القانون 23-07 مسك المحاسبة العامة، على أساس مبدأ الحقوق، والالتزامات المثبتة، وتعتبر من المهام الأصيلة للمحاسب العمومي وقد تم تحديد الإجراءات الحديثة المتعلقة بمسك المحاسبة العمومية من طرف المحاسب العمومي من أجل العصرنة وتماشيا مع المستجدات.

الفرع الأول: المحاسبة التي يمسكها المحاسب العمومي

تمسك المحاسبة العامة حصرا من طرف المحاسب العمومي، وفق مبدأ الحقوق، والالتزامات المثبتة حسب المادة 24 من القانون 23-07 أي تقييد كل العمليات المالية، المبرمة بغض النظر عن تاريخ دفعها، أو تحصيلها الفعلي، "تجدر الإشارة الى أن المحاسبة العامة في مضمون القانون 23-07 تهدف أساسا الى حصر وجرد الموجودات والمنقولات والعقارات والمخزونات المختلفة وكذا الغير الثابتة إضافة الى الاستهلاكات والمؤونات والنواتج والأعباء المختلفة المرتبطة بالسنة المالية"[1].

تعد المحاسبة العامة سنويا وتهدف الى تسجيل:

- العمليات الميزانياتية.
- عمليات الخزينة.
- العمليات المنجزة مع الغير والعمليات المؤقتة وعمليات التسوية.
- جرد الموجودات والمنقولات والتثبيتات والمخزونات والقيم الغير الثابتة، الإهتلاكات والمؤونات والنواتج والأعباء المرتبطة بالسنة المالية.

الفرع الثاني: إجراءات وكيفيات مسك المحاسبة العمومية من طرف المحاسب العمومي وفقا للقانون 23-07.

تم تحديد الإجراءات المتعلقة بالمحاسبة العمومية، من خلال الفصل الأول من القانون 23-07.

- تمسك المحاسبة العمومية من خلال نظام مدمج، يسمح بالتكفل بمجموع العمليات المنفذة من قبل المراكز المحاسبية.
- يجب مسك المحاسبة العمومية بواسطة رقمية، تراعى فيها شروط حفظ البيانات، وتعريفها، وتأمينها ومصداقيتها واسترجاعها.

[1] كاميلية باسيغي، قراءة في القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، مجلة قبس للدراسات الإنسانية والاجتماعية، المجلد 08، العدد 01، جوان 2024، ص 702.

- يمكن إعداد وإرسال وحفظ المستندات والوثائق الثبوتية، بشكل رقمي، يبين الشروط المنصوص عليها بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.
- تمسك المحاسبة العامة وفق مبدأ القيد المزدوج، حصريا من قبل المحاسبين العموميين، على أساس مخطط محاسبي.
- يثبت الآمرون بالصرف الحقوق، والالتزامات، ويقومون بجرد الممتلكات، ويعدون ويرسلون الى المحاسبين العموميين الوثائق اللازمة لمسك المحاسبة العامة.
- تستند المحاسبة العامة على عناصر الجرد التي يمسكها أعوان يعينهم الآمر بالصرف.
- يمكن للمحاسبين العموميين أن يطلبوا من الآمرين بالصرف أي وثيقة أو معلومة ضرورية لممارسة مهامه.

❖ **مسؤولية المحاسب العمومي:**

ضمن فصل المسؤولية في القانون 23-07 تم تحديد مسؤولية المحاسب العمومي في المادة 112 "المحاسبون العموميون ومفوضوهم والأعوان الموضوعون تحت سلطتهم والوكلاء الماليون مسؤولون شخصيا وماليا عن العجز الحاصل في الصندوق"[1].

تهدف المحاسبة العمومية الى جعل العمليات المحاسبية مشتركة بين الأعوان بينما كان حصرا للمحاسبين مما جعل تكييف هذه المسؤولية ضرورة ومن خلال المادة 81 من القانون العضوي 18-15 السالف الذكر يحدد بموجب القانون نظام المسؤولية بما في ذلك ما يتعلق بالانضباط الميزانياتي والمالي للأعوان المكلفين بتنفيذ عمليات إيرادات ونفقات الدولة فهناك نوعين من المسؤولية يسأل عنهم المحاسب العمومي:

- مسؤولية شخصية ومالية عن العجز الحاصل في الصندوق.
- مسؤولية شخصية على مخالفة قواعد الانضباط الميزانياتي والمالي.

1) المسؤولية الشخصية والمالية عن العجز الحاصل في الصندوق:

طبقا لأحكام المادة 112 الفقرة الأولى من القانون 23-07 المذكور أعلاه، المحاسبون العموميون ومفوضوهم والأعوان المفوضون تحت سلطتهم والوكلاء الماليون والمحاسبين الفعليين مسؤولون شخصيا وماليا عن العجز الحاصل في الصندوق.

وما دام أن المحاسب العمومي مكلف بحراسة، وتداول الأموال والقيم، والسندات، ومركز الحسابات الموجودة بمركزه، يقوم بمسك محاسبة ميزانياتية في إطار محاسبة إيرادات ونفقات

[1] المادة 112، من القانون 23-07، مرجع سابق، ص 12.

الميزانية القائمة على مبدأ محاسبة الصندوق فإنه يسأل شخصيا وماليا عن أي عجز حاصل في الصندوق.

ويتم الكشف عنه من خلال السجلات والدفاتر الممسوكة من قبله والتي تقيد فيها كل التصفيات، التقيدات والكتابات المسجلة.

2) المسؤولية الشخصية عن مخالفة قواعد الانضباط الميزانياتي والمالي:

نصت عليها الفقرة الثالثة من المادة 112 من القانون 23-07 على أن: "...المحاسبون العموميون ومفوضوهم والأعوان الموضوعون تحت سلطتهم مسؤولون شخصيا عن الأخطاء والمخالفات التي تشكل خرقا بينا للأحكام التشريعية والتنظيمية التي تحكم استعمال وتسيير المال العام التي من شأنها أن تلحق ضررا بالخزينة العمومية أو بهيئة عمومية"[1].

فالمحاسب العمومي لم يعد خاضع لنظام مسؤولية مالية خاص به، كما كان معمول به سابقا بل أصبح يسأل عن قواعد الانضباط الميزانياتي والمالي كباقي أعوان تنفيذ الميزانية، الآمر بالصرف والمراقب الميزانياتي.

- إذ تبين أن هناك مخالفة أو أخطاء ضمن الأحكام التشريعية أو التنظيمية التي تحكم استعمال المال العام وتسبب ضرر للخزينة العمومية أو هيئة عمومية تقوم المسؤولية الشخصية للمحاسب العمومي.
- إذ تبين أن المحاسب العمومي قد تجاهل التزاماته لكسب امتياز مالي أو عيني غير مبرر لصالحه أو للغير على حساب أموال الدولة أو هيئة عمومية تقحم مسؤوليته الشخصية إلا أنه يجب أن نشير إلى أن التزامات المحاسب العمومي خاصة به، إذ يسأل عن تجاهله للالتزامات المتعلقة بتحصيل الإيرادات وتلك الالتزامات العشرة المتعلقة بصرف النفقات المنصوص عليها في المواد 26 و27 من القانون 23-07[2].

[1] المادة 112، من القانون 23-07، مرجع سابق، ص 13.
[2] جبار بودالي، مرجع سابق، ص 650.

خلاصة الفصل الثاني:

إن التنفيذ السليم والصارم لمختلف مراحل تنفيذ النفقات العمومية، من طرف المحاسب العمومي، حسب قواعد المحاسبة العامة والتسيير المالي، يعد من أهداف المحاسبة العمومية.

إن الكفاءة اللازمة واكتساب مهارات مهنية فعالة من أجل التطبيق الصحيح لهذه المرحلة المهمة يعد ضرورة.

إن اختصاص المحاسب العمومي بصفته مسؤولا مباشرا للحفاظ على المال العام، عليه أن يتقيد وبصرامة بمختلف مراحل تنفيذ النفقات العامة.

إن مسك المحاسب العمومي لمحاسبة ميزانياتية، محاسبة الصندوق، تضمن تتبع الأموال وشفافية التسيير المالي وفقا للقوانين المعمول بها.



الخاتــمة



الخاتمة:

في خاتمة بحثنا هذا واطلاعنا على أن مختلف النظم والتشريعات القانونية، المنظمة لتنفيذ النفقات العمومية، والتي يجب أن تكون ذات مصداقية وشفافية، لأنها تتعلق بحماية المال العام.

إن واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآفاق الإصلاح الموازناتي في ظل القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية، وما تلته من قوانين المحاسبة العمومية والتسيير المالي 23-07 كان بدوافع اقتصادية من أجل مواكبة العصرنة والتفتح على الاقتصادات العالمية.

الإصلاحات مست المالية العامة بشكل عام، وبشكل أخص المحاسبة العمومية، من خلال الانتقال من محاسبة الصندوق، إلى المحاسبة على أساس الالتزامات الحقوق المثبتة، التي تمكن من استخراج قوائم مالية صادقة وشفافة، من أجل عملية المراقبة والتقييم.

وقد توصلنا الى النتائج التالية:

- الانتقال من قانون المحاسبة العمومية في القانون 90-21 إلى قانون المحاسبة العمومية والتسيير المالي بالنسبة للقانون 23-07 الذي ادخل مصطلح جديد يتمثل في التسيير المالي.
- الآمر بالصرف كان معين أو منتخب في القانون 90-21 بينما تم إضافة الامر بالصرف المكلف في القانون 23-07 من أجل تسهيل تسييرالمرافق العمومية .
- المحاسب العمومي شخص معين وليس ملزم بأداء اليمين في القانون 90-21 بينما المحاسب العمومي هو شخص عمومي أو معتمد وملزم بأداء اليمين أمام الجهات العمومية المختصة حسب القانون 23-07..
- تسليم المهام بين المحاسبين العموميين أصبح إلزاميا في القانون 23-07 بينما لم يكن ملزما في القانون 90-21.
- التنافي في القانون 90-21 بين وظيفة الآمر بالصرف والمحاسب العمومي تخص الأزواج فقط، لتتوسع الى الآباء والأبناء والإخوة من الدرجة الأولى في القانون 23-07.
- المراقب الميزانياتي لم يحمله القانون 90-21 المسؤولية بينما القانون 23-07 حمله المسؤولية الشخصية.

❖ **التوصيات**:

- تكوين وتشجيع الإطارات والموظفين في المجال المحاسبي حتى يتمكنو من قيادة الإصلاح المالي، بالتكوين والتركيز على الجوانب المتعلقة بالتطبيق.
- التعجيل بإصدار باقي النصوص التطبيقية والتنظيمية المتعلقة بالقانون 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي.

- المحاسب العمومي ملزم بأداء اليمين أمام الجهات القضائية المختصة بينما في الواقع هذا الإجراء لم يفعل بعد.
- المحاسبة العامة الممسوكة من طرف المحاسب العمومي غير مطبقة ولازال العمل بالأنظمة السابقة.
- الانتقاء الجيد للأعوان المكلفين بتنفيذ الميزانية، يمكن الانتقال إلى نظام ميزانية البرامج والأداء، الى محاسبة الاستحقاق.
- تفعيل دور الرقمنة إذ أنها من أهم الإصلاحات من أجل إعطاء صورة صادقة وحقيقية على الأداء واختصار الجهد والوقت.

❖ **آفاق الدراسة**:

تعتبر هذه الدراسة كمرحلة أولية لفتح المجال أمام الطلبة والباحثين من أجل وضع خطة لإتمام وإكمال دراسات أخرى فيما يخص الأعوان الفاعلين المكلفين بالتنفيذ حسب القانون 23-07.



قائمة المراجع



❖ **قوانين**:

1- قانون المالية، المؤرخ في 20 جانفي 1993، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 04.

2- قانون رقم 11-10، المؤرخ في 22 جوان 2011، يتعلق بالبلدية، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 37.

3- قانون عضوي رقم 18-15، المؤرخ في 02 سبتمبر 2018، يتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 53.

4- قانون 23-07، المؤرخ في 25 جوان 2023، المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42.

❖ **مراسيم تنفيذية**:

1- مرسوم تنفيذي رقم 20-404، المؤرخ في 29 ديسمبر 2020، يحدد كيفيات تسيير وتفويض الاعتمادات المالية، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 80.

2- مرسوم تنفيذي رقم 24-22، المؤرخ في 22 فيفري 2024، يحدد شروط وكيفيات الاستخلاف وتفويض الامضاء وتعيين الآمرين بالصرف المكلفين، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 15.

3- مرسوم تنفيذي رقم 24-90، المؤرخ في 22 فيفري 2024، يحدد محتوى وكيفيات تطبيق المحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 15.

4- مرسوم تنفيذي رقم 24-91، المؤرخ في 22 فيفري 2024، يحدد إجراءات الدفع بالاعتماد من النفقات العمومية، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 15.

5- مرسوم تنفيذي رقم 24-92، المؤرخ في 22 فيفري 2024، يحدد شروط وكيفيات الاستخلاف وتفويض الامضاء وتعيين الامرين بالصرف، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 15.

6- مرسوم تنفيذي رقم 24-343، المؤرخ في 14 أكتوبر 2024، يحدد كيفيات تعيين واعتماد المحاسبين العموميين، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 71.

7- مرسوم تنفيذي رقم 24-344، المؤرخ في 14 أكتوبر 2024، يحدد إجراءات تسخير الآمرين بالصرف للمحاسبين العموميين، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 71.

8- مرسوم تنفيذي رقم 24-345، المؤرخ في 14 أكتوبر 2024، يحدد شروط الأخذ بالمسؤولية المالية للمحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحسابات، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 71.

9- مرسوم تنفيذي رقم 24-346، المؤرخ في 14 أكتوبر 2024، يحدد كيفيات إنشاء وكالات الإيرادات و/أو النفقات وتنظيمها وسيرها ومراقبتها، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 71.

10- مرسوم تنفيذي رقم 24-347، المؤرخ في 14 أكتوبر 2024، يحدد كيفيات ممارسة الرقابة الميزانياتية، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 72.

11- مرسوم تنفيذي رقم 24-358، المؤرخ في 07 نوفمبر 2024، يحدد آجال دفع النفقات وكيفيات تحصيل الإيرادات وشروط قبول القيم المنعدمة، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 74.

❖ **قرارات:**

1- قرار مؤرخ في 15 أكتوبر 2024، يحدد محتوى وشكل الوثائق المحاسبية وكذا الحساب الإداري، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 80.

2- قرار مؤرخ في 09 جانفي 2025، يحدد شكل ومحتوى الحساب العام للدولة، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 09.

❖ **الكتب:**

1- محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2003.

2- يزيد محمد أمين، الرقابة السابقة على النفقات الملتزم بها في الجزائر، دار بلقيس للنشر، الجزائر، 2015.

3- عبد الصديق شيخ، الوجيز في المالية العامة وفقا للتشريع الجزائري، مطبعة دار هومة، الجزائر، 2020.

❖ **المجلات:**

1- محمد الصالح بلول، ميلود عبود، الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 02، العدد 01، جوان 2019.

2- جمال بوزياني رحماني، الإطار القانوني لتنفيذ الميزانية العامة في الجزائر، مجلة صوت القانون، جامعة خميس مليانة، المجلد 07، العدد 03، 2021.

3- سهام زرقان، الدور الجديد للأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية في ظل الإصلاح المحاسبي للقطاع العام في الجزائر، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، جامعة عباس لغرور خنشلة، الجزائر، المجلد 07، العدد 02، 2023.

4- كاميلية باسيغي، قراءة في القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، مجلة قبس للدراسات الإنسانية والاجتماعية، المجلد 08، العدد 01، جوان 2024.

5- جبار بودالي، الرقابة على الميزانية في ظل القانون 23-07، مجلة العلوم القانونية والاجتماعية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، المجلد التاسع، العدد 02، جوان 2024.

6- دناية خالد، المحاسبة العمومية في الجزائر ودورها في ترشيد الانفاق العام على ضوء القانون 23-07، مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، المجلد 07، العدد 02، 2024.

قائمة الجداول والأشكال

1) قائمة الجداول:

الرقم	العنوان	الصفحة
01	أصناف الآمرين بالصرف.	09
02	أصناف المحاسبين العموميين والمهام الموكلة إليهم.	34

2) قائمة الأشكال:

الرقم	العنوان	الصفحة
01	مراحل تنفيذ الإيرادات من المرحلة الإدارية.	13
02	مراحل تنفيذ النفقات من المرحلة الإدارية.	15



فهرس المحتويات



فهرس المحتويات

شكر.....

إهداء.....

مقدمة.....أ

الفصل الأول: الآمر بالصرف كمسير وفق القانون 23-07 والرقابة الميزانية على الميزانية.....05

المبحث الأول: مفهوم الآمر بالصرف وموقع الأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية..... 06

المطلب الأول: المفهوم الحديث للآمر بالصرف.....06

الفرع الأول: الآمر بالصرف.....06

الفرع الثاني: موقع الاعوان المكلفون بتنفيذ العمليات المالية.....07

المطلب الثاني: أصناف وتأهيل الآمرين بالصرف.....08

الفرع الأول: أصناف الآمرين بالصرف.....08

الفرع الثاني: تأهيل الآمر بالصرف.....09

المبحث الثاني: آليات تنفيذ الميزانية من طرف الآمر بالصرف وآليات الرقابة على تنفيذها.....12

المطلب الأول: المرحلة الإدارية والمحاسبية للأمر بالصرف.....12

الفرع الأول: تنفيذ المرحلة الإدارية من جانب الإيرادات والنفقات.....12

الفرع الثاني: المحاسبة التي يمسكها الآمر بالصرف.....16

المطلب الثاني: الرقابة الميزانياتية على تنفيذ الميزانية العمومية.....19

الفرع الأول: أنواع الرقابة على الميزانية.....19

الفرع الثاني: المراقب الميزانياتي.....20

الفصل الثاني: المحاسب العمومي ومهامه الجديدة وفق القانون 23-07.....26

المبحث الأول: . مفهوم المحاسبة العمومية والمحاسب العمومي.....27

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية حسب القانون 23-07.....27

الفرع الأول: تعريف المحاسبة العمومية.....27

الفرع الثاني: خصائص المحاسبة العمومية وأهدافها.....28

المطلب الثاني: مفهوم المحاسب العمومي والمبادئ العامة للمحاسبة العمومية.....32

الفرع الأول: مفهوم المحاسب العمومي.....32

الفرع الثاني: المبادئ العامة للمحاسبة.....34

المبحث الثاني: العمليات العادية والاستثنائية لتحصيل الإيرادات ودفع النفقات العمومية.....37

المطلب الأول: الإجراءات العادية والاستثنائية لتحصيل الإيرادات ودفع النفقات.....37

الفرع الأول: الإجراءات العادية لتحصيل الإيرادات.....37

الفرع الثاني: التحصيل الجبري للإيرادات.....37
الفرع الثالث: الإجراءات العادية والاستثنائية لدفع النفقات.....38
الفرع الرابع: الاستثناءات في دفع النفقات العمومية.....42
المطلب الثاني: المحاسبة التي يمسكها المحاسب العمومي وإجراءات وكيفيات مسك المحاسبة العمومية وفقا للقانون 23-07.....45
الفرع الأول: المحاسبة التي يمسكها المحاسب العمومي.....45
الفرع الثاني: إجراءات وكيفيات مسك المحاسبة العمومية من طرف المحاسب العمومي وفقا للقانون 23-07. 45
الخاتمة.....50
قائمة المراجع.....53
قائمة الأشكال والجداول.....56
فهرس المحتويات.....58

ملخص

ملخص:

يهدف هذا البحث إلى إبراز أهم ما جاء به القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، وبدور المتدخلين الفاعلين المكلفين بتنفيذ الميزانية.

يعتبر صدور القانون 23-07 من بين أهم المستجدات بعد صدور القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية. إذ تعتبر مرحلة لمواصلة الإصلاح الميزانياتي ابتداء من 2023.

كما أن الإدارة المالية للدولة تتطلب وجود أعوان بكفاءات ومهارات جديدة من أجل مواكبة التطورات العالمية. وتحديد مهامهم ومسؤولياتهم، باعتبارهم عنصر فعال في إعداد وتنفيذ الميزانية بشقيها الميزانياتي والمحاسبي.

Abstract :

The ami of this research is to highlight the key aspects of law 23-07 related to public accounting rules and financial management, as well as the roles of the various stakeholders and actors entrusted with the implementation of the budget.

The issuance of law 23-07 is a major devlopment following the issuance of organic law 18-15 on finance laws, as it represents a stage for continuing the budgetary reform beginning in 2023.

In this context, the financial management of the state requires the presence of personnel equipped with new competencies and skills capable of adapting to international standards.and to define their tasks and responsibilities as an effective element in preparing and implementing the budget in its both accounting and financial aspect.