جامعة العربي بن مهيدي -أم البواقي-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المحاسبية والمالية

الأستاذ: خالد موسى مبارك

# دروس في مقياس المحاسبة العمومية

لطلبة السنة أولى ماستر محاسبة وطلبة السنة ثالثة مراجعة

# القسم 2: مبدأ التمييز بين الملاءمة والشرعية ومسؤولية الآمرين بالصرف

## 1. التمييز بين الملاءمة والشرعية

إن تعريف الحدود بين الملاءمة والشرعية لا يزال واحد من الإشكاليات الكبيرة في النظام المالي العمومي، حيث لم يتم لحد الآن وضع تعريف واضح لنطاق وحدود الرقابة الممارسة من قبل المحاسبين العموميين على العمليات المالية للآمرين بالصرف

لكن بإمكاننا عرض أهم العناصر التي يمكن أن تُكون معايير للتمييز بين المفهومين (الملاءمة والشرعية):

أ. مبدئيا فإن الشرعية هي مطابقة العمليات المالية للقوانين والأنظمة، على هذا الأساس فإن المحاسب العمومي يتصرف في إطار احترام الشرعية، في حين أن مجال الملاءمة مرتبط بتسيير المرفق العمومي، فهو من اختصاص الآمر بالصرف والذي هو بدوره ملزم باحترام الشرعية؛

ب. في منطق النظام المالي العمومي، تقييم التسيير ليس من مسؤوليات المحاسب العمومي، لذلك فإن فحص مدى الملاءمة عائد إلى مختلف هيئات الرقابة على المالية العامة؛

ج. تهتم الرقابة على التسيير بمدى الفعالية الاقتصادية للنفقات، لذا فهي تطبق على الآمرين بالصرف ولا تطبق على المحاسبين العموميين، لذلك فإنهم غير مسؤولين عن جانب الملاءمة للعمليات المالية.

وبالرغم من ذلك، يبقى هنالك بعض التداخل بين الملاءمة والشرعية، خاصة من الجانب الشكلي، حيث تتقارب الملاءمة الشكلية للعمليات مع الشرعية. وإذا كان بإمكان المحاسب العمومي الاطلاع على الجانب الشكلي للملاءمة من خلال الوثائق، فتبقى معلوماته محدودة فيما يخص الجانب الموضوعي (ظروف التسيير)، لذلك لا يمكنه بأية حال توسيع صلاحياته إلى مجال القواعد الموضوعية، وإعاقة السير الحسن للمرفق العمومي.

## 2. مسؤولية الآمرين بالصرف:

في مفهوم القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية يعد آمرا بالصرف كل شخص مؤهل للقيام بعمليات الإثبات (للإيرادات) الالتزام (للنفقات)، التصفية والأمر بالصرف، الآمرون بالصرف هم كذلك من الناحية الإدارية رؤساء مختلف المصالح والهيئات العمومية. مهمة الآمر بالصرف (المهمة المالية) تأتي كمتمم لمهامه الإدارية، وكما يدل عليه إسمها تتمثل هذه المهمة في إعطاء أوامر للمحاسب بالتحصيل أو الدفع.

وفي إطار تنفيذ الميزانية يتمتع الآمرون بالصرف بخيارات متعددة للغايات أو الوسائل في حدود ما تسمح به القوانين والنظم، فهم مسؤولون عن كل تجاوز لهذه الحدود، وفي مفهوم قواعد المحاسبة العمومية فهم يتحملون مسؤولية جنائية ومدنية وتأديبية وسياسية ومالية تبعا للتجاوزات والأخطاء المرتكبة في تسيير المرافق والأموال العمومية.

وسوف نخص بالتفصيل فقط المسؤولية المالية لعلاقتها المباشرة بموضوع الدراسة وذلك كما يلي:

أ. المبدأ العام:

هذا المبدأ ينص على أنه يجب على كل آمر بالصرف أن يسدد من أمواله الخاصة المبلغ الذي يمثل النفقات المدفوعة التي تجاوزت الاعتمادات الممنوحة. لكن من الناحية العملية من الصعب تفعيل هذا المبدأ لاسيما إذا كانت المبالغ المعنية تتجاوز بكثير القدرة المالية الشخصية للآمر بالصرف. كما أن الصفة السياسية لبعض الآمرين بالصرف لا تسمح غالبا بوضعهم تحت هذا الإجراء

ب. الإجراء أمام غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية:

هذه الغرفة تابعة لمجلس المحاسبة وهي متخصصة في تحميل مسؤولية كل الأعوان المعنيين بتنفيذ العمليات المالية العمومية، وهذا تبعا للأخطاء والتجاوزات للقوانين والأنظمة التي تحكم تسيير واستعمال الأموال العمومية والوسائل المادية والتي ينجم عنها ضرر للخزينة العمومية أو للهيئة للعمومية، هذه التجاوزات والتي تؤدي إلى تحميل مسؤولية مرتكبيها من طرف هذه الغرفة مذكورة بالتفصيل في 15 نقطة منصوص عليها في المادة رقم 88 للأمر رقم 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة.

# القسم 3: المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسبين العموميين

تبعا للتعريف العام للمسؤولية فهي إجبارية إصلاح الضرر من قبل المتسبب فيه، وفي بعض الحالات تكون محددة قانونا. المسؤولية كذلك هي إجبارية أخلاقية لإصلاح خطأ، ولأداء واجب، ولضمان تبعات الأفعال. إن مسؤولية الأعوان العموميين المكلفين بتنفيذ العمليات المالية هي مسؤولية محددة من طرف القانون، بالنسبة للمحاسب العمومي فهي تنطلق مباشرة من تعريفه من خلال المادة 33 من القانون رقم 90-21. يعد محاسبا عموميا كل شخص يعين قانونا للقيام بعمليات تحصيل الإيرادات ودفع النفقات وضمان حراسة وحفظ الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها وتداولها وكذلك حركة الحسابات والموجودات.

## 1. الطابع الخاص لمسؤولية المحاسب العمومي:

بالإضافة إلى المسؤولية التأديبية المشتركة بين كل الموظفين والأعوان العموميين، تطبق على المحاسبين العموميين مسؤولية شخصية ومالية في حال عدم مراعاة قواعد المحاسبة العمومية تجبرهم على التعويض عن الأضرار التي يتسببون بها.

إن هذه المسؤولية تستمد طابعها الخاص من نقطتين أساسيتسن:

أ. هي تخص فقط المحاسبين العموميين دون غيرهم من الأعوان والموظفين
ب. تُفعّل المسؤولية المالية تلقائيا عند إثبات وجود نقص في الأموال أو القيم المسؤول عنها المحاسب العمومي

هذه المسؤولية تدفع بالمحاسبين العموميين إلى ممارسة مهامهم بعناية، ومن جهة أخرى فهي تضمن لهم الإستقلالية عن سلطة الآمرين بالصرف.

## 2. العمليات التي تفعل مسؤولية المحاسب العمومي:

إن مسؤولية المحاسب العمومي مبنية على الواجبات التي تمليها عليه وظيفته، وهي تشمل العمليات التي ينجزها بنفسه بالإضافة إلى الرقابة التي يضمنها، وتفعيل المسؤولية الشخصية والمالية مرتبط بالتحديد بهذه الواجبات، وهذه المسؤولية تمتد من تاريخ إستلامه للمهام إلى تاريخ نهاية مهامه.

إن العمليات التي تفعل المسؤولية المالية والشخصية للمحاسب العمومي هي: الإيرادات، النفقات، عمليات الخزينة، ضرر مسبب للغير، حفظ الأموال والقيم، مسك المحاسبة وحفظ سندات الإثبات وحفظ الأصول والحقوق غير النقدية

أ. الإيرادات:

المحاسبون مسؤولون عن متابعة الوضع في حالة التحصيل والمراقبة القبلية للتحصيل وعلى عملية التحصيل

- الوضع في حالة التحصيل للإيرادات يعود إلى الآمر بالصرف إلا أن المحاسب العمومي في حدود الوثائق المتوفرة لديه إذا وجد أن هناك إيرادات واجبة التحصيل عليه أن يذكر الآمر بالصرف بوجوب إعداد سندات تحصيل لها؛
- الرقابة القبلية للتحصيل تتضمن الترخيص لهذا التحصيل وكذلك شرعية الخصم أو الإلغاء لهذا التحصيل.

ب. النفقات:

المحاسب العمومي مسؤول على الرقابة القبلية للدفع وعلى عملية الدفع.

- الرقابة التي يمارسها المحاسب العمومي على النفقات محددة من خلال قانون المحاسبة العمومية، فهو مسؤول على النفقات المدفوعة بتجاوز الاعتمادات المتوفرة، أو دون سندات إثبات، أو سندات إثبات غير كافية، أو بعد عمليات تصفية خاطئة، أو خلافا للشوط المنصوص عليها؛

وبشكل عام فإن المحاسب العمومي قبل عملية الدفع يقوم برقابة مزدوجة على العناصر التالية:

1. صفة الآمر بالصرف: التأكد من وثيقة التعيين ونموذج إمضاء الآمر بالصرف المكلف به
2. توفر الاعتمادات: حيث عليه التأكد من خلال نسخة الميزانية التي يحوزها ومتابعة إستهلاك الاعتمادات من أن الباقي من الاعتماد كافي لتغطية النفقة
3. إسناد النفقة: وهو التأكد من أن النفقة مسندة إلى الباب الصحيح بالنظر إلى موضوعها أو طبيعتها
4. صحة الدين: وتتم مراقبتها من عدة جوانب:
   - إثبات الخدمة المنجزة: ويتم بعد أداء الخدمة من طرف المورد وذلك بختم يحمل عبارة خدمة منجزة على ظهر الفاتورة؛
   - الطابع الإبرائي للدفع: يجب أن يتم الدفع للدائن الفعلي بحيث يتم إبراء ذمة الدولة نهائيا، إذن فإن المحاسب مسؤول إذا تم الدفع لأشخاص آخرين غير الدائنين الفعليين؛
   - تأشيرة المراقب المالي: وهي ختم يحتوي على رقم وتاريخ الإلتزام بالنفقة بالإضافة إلى إمضاء المراقب المالي؛
   - دقة حسابات التصفية: التأكد من صحة المبالغ الواردة في سندات إثبات النفقة؛

- غياب ما يعارض الدفع: للتمكن من إجراء الدفع على المحاسب أن يضمن عدم وجود ما يمنع العملية لاسيما، حجز ما للمدين لدى الغير -saisie) (arret، تنازل، أو انقضاء أربع سنوات منذ نشوء الدين؛

ج. عمليات الخزينة:

في إطار مهامه كأمين صندوق، المحاسب مسؤول شخصيا وماليا عن الأموال والقيم التي يحوزها، وكل إستعمال للحسابات المتوفرة،وهو مسؤول على الحفاظ على سندات الإثبات والمسك القانوني للسجلات والوثائق المحاسبية وحراسة المواد المكلف بها.

**3. طرق تحميل المسؤولية للمحاسب العمومي:**

إن تحميل المحاسب العمومي للمسؤولية المالية تعني إجباره على الدفع من أمواله الشخصية مبلغ يساوي الدين الذي تم تحميله إياه، هذا الدين قد ينشأ عن عجز في الصندوق، أو إيراد غير محصل، أو من دفع نفقة غير قانونية أو غير مبررة، وكذلك عن إختفاء مواد تحت مسؤوليته.

إن وضع المحاسب في حالة مدين يكون على شكلين:

أ. الشكل القضائي: ويكون عن طريق قرار من مجلس المحاسبة في حالة إكتشافه لوضع غير قانوني عند فحصه لتسيير المحاسب العمومي؛

ب. الشكل الإداري: ويكون بقرار من وزير المالية تبعا لتقرير من المفتشية العامة للمالية بعد اكتشاف هذه الأخيرة لمخالفات أثناء التحقيق في تسيير المحاسب العمومي.

وفي الحالتين يعتبر قرار وضع المحاسب العمومي في حالة مدين قرار ملزم، كما تحتسب فوائد تأخير بدءا من تاريخ إعلام المحاسب بالقرار.

**4. آليات إيقاف المسؤولية المالية للمحاسب العمومي:**

إن صرامة نظام المسؤولية لا ينفي وجود مرونة تهدف إلى ضمان حماية أفضل للمحاسب العمومي من مخاطر وظيفته، فبإمكان المحاسب أن يثبت حسن النية، ويمكن إيقاف تحميله للمسؤولية بالطرق التالية:

أ. إخلاء المسؤولية:

يمكن لوزير المالية تبعا لطلب من المحاسب العمومي القيم بإبراء مجاني كلي أو جزئي للمحاسب العمومي إذا ثبت لديه حسن النية.

كما يمكن للمحاسب العمومي أن يستفيد من إخلاء للمسؤولية من طرف مجلس المحاسب إذا ثبت تعرضه لقوة قاهرة وأنه لم يرتكب خطأ أو إهمال أثناء أدائه لوظيفته.

ب. إعفاء من الدين:
في حالة رفض طلب المحاسب العمومي لإخلاء مسؤوليته بإمكانه، توجيه طلب إعفاء من الدين إلى وزير المالية، والذي لديه سلطة تقديرية لقبول أو رفض الإعفاء.

ومن جهة قرار مجلس المحاسبة بإمكان المحاسب أن يوجه طعن لدى رئيس الجمهورية.

ج. التسخير:

ويعبر عن أمر كتابي يوجهه الآمر بالصرف إلى المحاسب العمومي بدفع نفقة بغض النظر عن المخالفات القانونية المثبتة من طرف المحاسب وتحت المسؤولية الكاملة للآمر بالصرف.

وتبعا لهذا التسخير فإن المحاسب العمومي غير مسؤول عن المخالفات المثبتة وهو ملزم بتنفيذ أمر الدفع إلا في الحالات التالية:

- عدم توفر الاعتمادات المالية ما عدا بالنسبة للدولة؛
- عدم توفر أموال الخزينة؛
- انعدام إثبات أداء الخدمة؛
- طابع النفقة غير الإبرائي؛
- انعدام تأشيرة المراقب المالي أو تأشيرة لجنة الصفقات.

د. قبول القيم المنعدمة:

إن المحاسب العمومي مسؤول عن أوامر التحصيل الصادرة عن الآمر بالصرف التي تكفل بها، وفي حال عدم إمكانية تحصيل بعض الإيرادات، يمكن للمحاسب إبراء ذمته من خلال إرسال طلب قبول هذه التحصيلات كقيم منعدمة للآمر بالصرف، يرفق هذا الطلب بالمستندات التي تثبت عدم القابلية للتحصيل، حيث يصدر الآمر بالصرف قرار قبولها كقيم منعدمة، وتبعا لهذا القرار يخفض المحاسب العمومي تكفلاته بالتحصيل بمقدار القيم المنعدمة.

# القسم 4: مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات

ويعني هذا المبدأ عدم إمكانية تخصيص إي إيراد لتغطية نفقة خاصة، وهو من الناحية الميزانية من متطلبات مبدأ شمولية الميزانية وهو ميدأ عام من مبادئ الميزانية العامة للدولة. أما من الناحية المحاسبية فهو يتعلق بعدم تخصيص الأموال أي أن الأموال العمومية تصب في وعاء واحد، وهذا من خلال قاعدتين:

**1. وحدة الخزينة:**

يمكن التمييز بين الأموال العمومية حسب الهيأة المالكة لها سواء كانت الدولة أو الولاية أو البلدية أو المؤسسة العمومية، إلا أن هذا التقسيم لا يظهر في القيود المحاسبية للخزينة، فكل المحاسبين العموميين ملزمين بوضع الأموال التي يسيرونها لدى الخزينة العمومية في مختلف فروعها عبر التراب الوطني، والخزينة تضمن من جهتها توفير الأموال للمحاسبين العموميين عبر تحويلها إلى صناديقهم لتمكينهم من دفع النفقات العمومية.

**2. وحدة الصندوق:**

على المستوى الجزئي كل محاسب عمومي يمتلك فقط صندوق واحد وحساب واحد لدى الخزينة وحساب بريدي جاري واحد، حيث يستعمل هذه الحسابات لدفع كل النفقات دون تخصيص حساب معين لنفقة معينة، وتحصيل الإيرادات كذلك دون تخصيصها لدفع نفقات معينة، وفي نهاية السنة يقوم بتحويل الأموال النقدية والمتبقية في الحساب البريدي إلى الخزينة العمومية.

# الجزء الثاني: تنفيذ العمليات المالية العمومية

## الفصل الأول: الأعوان المكلفون بتنفيذ العمليات المالية العمومية

### القسم 1: الآمرون بالصرف:

#### 1- تعريف الآمر بالصرف:

الأمر بالصرف هو كل شخص له صفة باسم الدولة أو جماعة محلية أو مؤسسة عمومية لإبرام وإثبات وتصفية ديون أو حقوق. ويشغل على العموم منصب المسؤول الأول عن مرفق عمومي.

#### 2- مهام الآمر بالصرف:

إن المهمة الرئيسية للأمر بالصرف هي ضمان السير الجيد لمرفقه العام. لذلك فمن المفروض أن يسعى بكل الوسائل المتاحة له للتكفل الجيد باحتياجات مستخدمي هذا مرفق العام مع احترام التنظيم المعمول به.

إن مهام الآمر بالصرف لا تقتصر على الجانب المالي، فهو أولا المسير الرئيسي أو الثانوي للمرفق العمومي (من الوجهة الإدارة) وهو الآمر بالصرف (من وجهة المحاسبة العمومية).

في اللغة الإدارية المتداولة، قليلا ما يستخدم مصطلح الآمر بالصرف. ويفضل عادة استخدام مصطلح المسؤول (المدير مثلا) وهذا المصطلح له مدلولين:

- فهو يعني الأهلية الإدارية للعون العمومي، كسلطة بإمكانها اتخاذ قرارات تخص عدد من المجالات؛
- وهو يشمل كذلك القدرة على إعطاء أوامر لتنفيذ عمليات مالية، أو بالخصوص إمضاء له القدرة على تحريك أمول عمومية.

#### 3- أنواع الأمرين بالصرف:

حسب المادة 25 من قانون 90-21 فإن الآمرين بالصرف هم رئيسيون أو ثانويون أو وحيدون. بالإضافة إلى المناوبين والمفوضين.

##### أ. <u>الأمرون بالصرف الرئيسيون:</u>

1. **<u>بالنسبة للدولة:</u>** الوزراء هم الآمرون بالصرف الرئيسيون بالنسبة للميزانية العامة للدولة والحسابات الخاصة للخزينة والميزانيات الملحقة.
2. **<u>بالنسبة للجماعات المحلية:</u>** الولاة هم الآمرون بالصرف الرئيسيون بالنسبة للولايات، ورؤساء البلديات هم الآمرون بالصرف الرئيسيون بالنسبة للبلديات.
3. **<u>بالنسبة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري:</u>** هم المسؤولون المعينون قانونا على هذه المؤسسات، وتختلف تسمية هؤلاء المسؤولين حسب نشاط مؤسساتهم ( مدير، مدير عام، عميد، محافظ...)

## ب - الآمرون بالصرف الثانويون:

الآمر بالصرف الثانوي هو سلطة غير ممركزة مكلفة في حدود التقسيم الإقليمي بتنفيذ بعض العمليات المالية، في هذا الإطار يمسك محاسبة الالتزامات وأوامر الصرف، وعليه أن يطلع شهريا الآمر بالصرف الرئيسي الذي فوضه عن الوضعية المالية والحوالات التي قام بإصدارها.

والآمرون بالصرف الثانويون هم المدراء الجهويون والمدراء الولائيون لكل وزارة بالإضافة إلى السفراء والقنصليين العامين والذين يفوضهم وزير الخارجية. كما يمكن أن يكون آمرون بالصرف ثانويون على مستوى فروع بعض المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي تعمل على نطاق وطني.

ويقوم الآمر بالصرف الرئيسي بتحويل الصلاحيات إلى الآمر بالصرف الثانوي عن طريق تفويض الإعتمادات وينقسم إلى نوعين:

1. تفويض إعتمادات التسيير:

حيث يضع الآمر بالصرف الرئيسي تحت تصرف الآمر بالصرف الثانوي الاعتمادات اللازمة للسير الحسن للمصالح، وهذا من خلال إرسال أمر تفويض الاعتمادات إلى المراقب المالي مصحوب ببطاقة الالتزام، وبعد التأشير عليها ترسل إلى أمين الخزينة المركزي وأمين خزينة الولاية والمراقب المالي للولاية.

2. تفويض إعتمادات التجهيز:

وتتمثل في تفويض تراخيص البرامج وهي متعددة السنوات بالإضافة إلى تفويض إعتمادات الدفع وهي سنوية وتمر بنفس الإجراءات السابقة.

ويمكن للآمر بالصرف الرئيسي سحب تفويضه من خلال إصدار أمر بسحب التفويض.

## جـ - الآمرون بالصرف الوحيدون:

وقد منحت هذه الصفة للوالي لتنفيذ عمليات التجهيز، حيث توضع تحت أمره البرامج القطاعية غير الممركزة، والتي يوافق عليها وتعتمد من طرف وزارة المالية، وهذا وفق البرنامج السنوي للتجهيز الذي تحدده الحكومة.

والآمر بالصرف الوحيد هو ليس رئيسي لأنه لا يتوفر على ميزانية خاصة به وإنما ينفذ الاعتمادات الموزعة اعتبارا من ميزانية التجهيز للدولة؛ وهو ليس ثانوي لأن الاعتمادات لم تمنح له على أساس تفويض وإنما منحت له في بداية السنة لتطبيق البرنامج السنوي للتجهيز.

## 4- الآمرون بالصرف المناوبين والمفوضين:

يمكن أن ينوب عن الآمرين بالصرف الرئيسيين والثانويين والوحيدين في حالة الغياب أو وجود مانع آمرون بالصرف مناوبون وهم معينون مسبقا للقيام بهذا الدور؛ كما يمكنهم تفويض أعوان لديهم للإمضاء على بعض الأعمال وهذا تحت مراقبتهم ومسؤوليتهم.

# القسم 2: المحاسبون العموميون

1- تعريف المحاسب العمومي:

المحاسب العمومي هو كل شخص يعين بصفة قانونية للقيام بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات العمومية، وكذلك ضمان حراسة وتداول الأموال أوالسندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها، مع القيام بمسك الحسابات وحركة الموجودات.

2- التعيين والاعتماد:

يعين المحاسبون العموميون من قبل وزير المالية ويخضعون لسلطته، كما يمكن اعتماد بعض المحاسبين العموميين من قبل وزير المالية أو ممثله.

إذن فالتعيين هو خاص بالموظفين التابعيين لوزارة المالية، في حين أن الاعتماد هو خاص بالموظفين التابعين للإدارات الأخرى.

3- تصنيف المحاسبين العموميين:

أ. حسب الوحدات العمومية:

أولا: بالنسبة للدولة:

- المحاسبون العموميون الرئيسيون للدولة:

1- **العون المحاسب المركزي للخزينة**: وهو الذي يتولى تجميع مجموع محاسبات محاسبي الدولة.
2- **أمين الخزينة المركزي**: ويتولى تنفيذ العمليات المالية الخاصة بالدولة، الوزارات خاصة والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والتي تعمل على نطاق وطني.
3- **أمين الخزينة الرئيسي**: ويتولى دفع المعاشات وتنفيذ العمليات المتعلقة بالحسابات الخاصة للخزينة بالإضافة إلى مسك المحاسبة العامة للدولة.
4- **أمناء خزينة الولايات**: وهم مكلفون بتنفيذ عليات الإيرادات والنفقات والخزينة للميزانية العامة للدولة وميزانيات الولايات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، والحسابات الخاصة للخزينة بالإضافة إلى مراقبة عمل الوكلاء والأعوان المحاسبيين للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.
5- **العون المحاسب المركزي للميزانيات الملحقة**: مكلف بتجميع عمليات الميزانيات الملحقة.

- المحاسبون العموميون الثانويون للدولة:

وهم من يرسلون بمحاسبتهم إلى المحاسب العمومي الرئيسي من أجل مركزتها من طرف هذا الأخير، وهم:

1- قابض الضرائب
2- قابض أملاك الدولة
3- قابض الجمارك
4- قابض التسجيل

ثانيا: بالنسبة للجماعات المحلية:

1- أمين خزينة الولاية هو محاسب رئيسي بالنسبة لميزانية الولاية
2- أمين خزينة البلدية هو محاسب رئيسي بالنسبة لميزانية البلدية

ثالثا: بالنسبة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري:

ويوكل تنفيذ ميزانية هذه المؤسسات ومسك محاسبتها وتسيير أموالها إلى عون محاسب رئيسي معين أو معتمد، كما يمكن اعتماد محاسب عمومي ثانوي بهذه المهمة.

ب. التصنيف حسب الوظيفة:
ونجد المحاسبين المخصصون، والموكلون، ومحاسبوا الترتيب

1- **المحاسبون المخصصون:** وهم المحاسبون المخولون بإعطاء الإسناد النهائي لعمليات الإيرادات والنفقات التي ينفذونها.
2- **المحاسبون الموكلون:** وهم الذين ينفذون عمليات الإيرادات والنفقات عن المحاسبين المخصصين والذين يجب الرجوع إليهم لضمان الإسناد النهائي لهذه العمليات.
3- **محاسبوا 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.

# القسم 3: الوكلاء

المادة 49 من قانون 90-21 تنص على أنه يمكن تكليف وكلاء بالقيام لحساب المحاسبين العموميين بعمليات التحصيل والدفع وتترتب عليهم لذلك مسؤولية شخصية ومالية، وتطبيقا للمادة المذكورة، المرسوم التنفيذي رقم 93-108 بتاريخ 1993/05/05 يحدد كيفيات إحداث وتنظيم وسير وكالات الإيرادات والنفقات.

## 1- تنظيم الوكالات:

المادة 03 من المرسوم التنفيذي المذكور أعلاه يشير إلى أن وكالات الإيرادات والنفقات تحدث بقرار من الآمر بالصر للهيأة العمومية المعنية بعد موافقة المحاسب المخصص. ويجب أن يحتوي هذا القرار على إشارة إلى الهدف، المقر، التسمية، الدليل، أبواب النفقات أو حساب الإسناد للإيرادات، الحد الأقصى لمبلغ التسبيق الممنوح للوكيل، المبلغ الوحدوي للنفقة، أجل تقديم الإثباتات.

ويتم تعيين الوكيل عن طريق قرار من الآمر بالصرف، وبعد اعتماده من طرف المحاسب المخصص يباشر الوكيل عمليات التحصيل والدفع. ويتم اختيار الوكيل من ضمن الموظفين المرسمين للهيأة المعنية، ويجب أن يكون لديهم مستوى تأهيل مقبول يمكنه من القراءة والكتابة والقيام بعمليات الفحص والمراقبة اللازمة.

## 2- سير الوكالات:

يلتزم الوكلاء بمسك محاسبة محددة الشكل من قبل وزير المالية، ويجب أن تظهر هذه المحاسبة في أي وقت ما يلي:

- بالنسبة للإيرادات: المبالغ المستلمة والمدفوعة ووضعية الصندوق
- بالنسبة للنفقات: التسبيقات المستلمة، الأموال المستعملة، والأموال المتوفرة

ولتنفيذ العمليات الموكلة إليه يُفتح للوكيل حساب إيداع في الخزينة، وقد يسمح له كذلك بفتح حساب بريدي جاري.

**أ. وكالة الإيرادات:**

وكالة الإيرادات غير مخولة بتحصيل الضرائب والرسوم والإتاوات المحددة بقوانين الضرائب وقانون الجمارك والأملاك العمومية، فلا تُحَصِّل إلا الإيرادات المنصوص عليها في قرار إحداث الوكالة.

يقوم الوكلاء بدفع الإيرادات التي قاموا بتحصيلها إلى المحاسب المخصص:

- بالنسبة للنقود على الأقل مرة في الأسبوع؛
- بالنسبة للصكوك البنكية في اليوم الموالي؛
- بالنسبة للصكوك البريدية تحول في اليوم الموالي لمركز الصكوك البريدية.

**ب. وكالة النفقات أو التسبيقات:**

تتمثل في تمكين عون من دفع مباشرة نفقات مستعجلة بمبالغ صغيرة من خلال تسبيقات يحصل عليها من المحاسب المخصص وهذا على أساس إثباتات يقدمها الدائنون، والتي يرسلها الوكيل إلى المحاسب المخصص مرفقة بأمر دفع للتسوية.

والمادة 18 من المرسوم 93-108 تحدد أنواع النفقات التي يمكن أن تدفع من خلال وكالة التسبيقات وهي:

- نفقات صغيرة تخص الأدوات والتسيير
- أجور الموظفين العاملين بالساعة أو باليوم
- تسبيقات عن مصاريف المهمات
- الأشغال المنجزة في الوكالات

**3- مسؤولية الوكلاء**

يخضع الوكلاء لمراقبة المحاسبة المخصص والآمر بالصرف الذي يتبع له، كما يخضعون لرقابة المفتشية العامة للمالية. ومسؤوليتهم قد تكون إدارية وجزائية وشخصية ومالية، وهذه المسؤولية تمتد إلى الأعوان الذين يعملون تحت إمرتهم، وفي حالة ظهور عجز في الوكالة فإن الوكيل يوضع في حالة مدين بنفس شروط المحاسب العمومي.

# القسم 4: المراقبون الماليون

وهم سلك من الموظفين لديهم قانون أساسي خاص بهم، تحت سلطة وزير المالية (المديرية العامة للميزانية)، يمارسون رقابة قبلية على الإلتزامات الخاصة بالنفقات المبرمة من طرف الآمرين بالصرف. ويتسع مجال تدخل المراقب المالي ليشمل الحسابات الخاصة للخزينة وميزانيات كل الهيئات العمومية ماعدا ميزانية البلدية والبرلمان.

## 1- مهام المراقب المالي:

حسب المادة 58 من قانون 90-21، مراقبة الإلتزامات للنفقات تهدف إلى السهر على احترام التشريع والتنظيم المعمول بهما، كما أن المراقب المالي يعتبر مستشار مالي للآمر بالصرف، وبالإضافة إلى ذلك يقوم بتمثيل وزير المالية في بعض المجالات.

## 2- الرقابة المالية:

كل القرارات الإدارية من طرف الآمرين بالصرف والتي لها أثر مالي من باب النفقات يجب أن تخضع للرقابة المالية وتأشيرة المراقب المالي.

### أ. العمليات الخاضعة لتأشيرة المراقب المالي:

1. عمليات تسيير الموارد البشرية:

وتتضمن عمليات التعيين، الترسيم، أجور الموظفين، الجداول الإسمية في نهاية السنة المالية، كشف الأجور الأولي والمعدِل والمتمِم، وقبل إعطاء التأشيرة، يتأكد المراقب المالي من إحترام قواعد الوظيفة العمومية والمحاسبة العمومية.

2. عمليات الإلتزام بالنفقات:

وتمثل كل الإلتزامات الخاصة بنفقات التسيير والتجهيز.

### ب. إجراءات الرقابة:

1. أجل تنفيذ الرقابة: وهو محدد بـ 10 أيام ابتداءا من تاريخ استقبال بطاقة الإلتزام ويمكن تمديد هذا الأجل إلى 20 يوم إذا كان الملف ينطوي على تعقيدات تتطلب دراسة معمقة.
2. قرارات الرقابة: وتأخذ ثلاث أشكال:

- التأشير بالموافقة بعد التأكد من مطابقة الملف مع القوانين المعمول بها والوضعية المالية؛
- **الرفض المؤقت:** ويكون في حالة وجود مخالفة قابلة للتصحيح، كغياب أو نقص في المستندات، إهمال عناصر جوهرية؛
- **الرفض النهائي:** ويكون في حالة عدم مطابقة الالتزام مع القوانين المعمول بها، عدم توفر الاعتمادات أو المناصب المالية، عدم احترام الملاحظات المذكورة في الرفض المؤقت.

ويمكن للآمر بالصرف في هذه الحالة أن يصدر قرار بالتغاضي عن الرفض النهائي وهذا على مسؤوليته، وحتى قرار التغاضي يمكن رفضه في الحالات التالية:

- غياب صفة الآمر بالصرف؛
- عدم توفر الاعتمادات؛
- انعدام التأشيرات أو الآراء المسبقة المنصوص عليها في التنظيم المعمول به؛
- انعدام الوثائق الثبوتية للإلتزام؛
- الإسناد غير القانوني للالتزام.

**3- <u>مسؤولية المراقب المالي:</u>**

فيما يخص العقوبات المترتبة على مسؤولية المراقب المالي فلا توجد نصوص قانونية خاصة به إلا أن المراقب المالي يخضع بشكل عام إلى ما يلي:

- الغرامة المالية التي تفرضها غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية التابعة لمجلس المحاسبة على كل عون يرتكب مخالفة في مجال التسيير المالي، حيث تنص المادة 88 من الأمر رقم 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة الفقرة رقم 7 على أن الرفض غير المؤسس للتأشيرات أو العراقيل الصريحة من طرف هيئات الرقابة القبلية أو التأشيرات الممنوحة خارج الشروط القانونية تعتبر خرقا صريحا للأحكام التشريعية والتنظيمية في مجال تسيير الميزانية والمالية وتستوجب هذه العقوبة؛
- المسؤولية تجاه وزير المالية حيث يتوجب عليه سنويا إرسال تقرير مفصل حول العمليات المنجزة إلى وزير المالية، كما يتوجب عليه مسك محاسبة الالتزامات، وسجلات خاصة بالتأشيرات وقرارات الرفض بالإضافة إلى متابعة اعتمادات الميزانية.

**المراجع:**


- Ali BISSAAD, droit de la comptabilité publique, éditions Houma, Alger, 2004.
- نصوص من الجريدة الرسمية، أهمها القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، بالإضافة إلى المراسيم التنفيذية المرتبطة به (مراسيم: 91-311، 91-312، 91-313، 91-314)، وغيرها من النصوص القانونية المذكورة في المضمون.