

جامعة الجزائر 01

كلية الحقوق



مبدأ الفصل بين المحاسب العمومي و الأمر الصرف

مذكرة تخرج مقدمة ضمن استكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق

فرع القانون العام، تخصص : إدارة ومالية

إشراف الأستاذ:

د. سلاوي يوسف

إعداد الطالبة :

زايدي نبيلة

لجنة المناقشة

رئيسا

الأستاذة: أكروم ميريام

مشرف ومقرر

الأستاذ : سلاوي يوسف

عضوا

الأستاذ : عليان لخضر

السنة الجامعية : 2020/2019

شكر وتقدير

أولا أشكر الله الواحد القهار صاحب الفضل والإكرام أكرمنا بنعمة الإسلام
ويسر لنا سبيل العلم ، فله الشكر حتى يرضى وله الشكر بعد الرضى
والصلاة والسلام على الحبيب المصطفى صلى الله عليه وسلم .

ثم كامل الشكر والتقدير والامتنان للأستاذ المشرف سلاوي يوسف



إهداء

إلى والدي الكريم ووالدتي الكريمة وكل إخوتي

إلى كل أساتذة الماستر قانون إدارة ومالية

كل زملائي في الدفعة

إلى من ساعدني في هذا العمل وكل زملاء الدفعة

(فايزة – سارة – هنان – ابنة اختي سيرين- زميلي موسى)



مقدمة

تعتبر الميزانية العامة للدولة الوثيقة التي تعدها الحكومة سنويا وتعرض فيها توقعاتها لإيراداتها خلال السنة المالية القادمة، فضلا عن برمجة نفقاتها، كما انها هي الوسيلة القانونية التي تستخدمها الدولة بغرض إقامة تنسيق بين النفقات والايادات قصد الوصول إلى التوازن المالي والاقتصادي الذي يسمح بتحقيق أهداف المجتمع السياسية والاجتماعية و الاقتصادية بحيث تضمن الميزانية العامة خطة الإنفاق العام للدولة وسائل تمويلها، وتكون مختلفة من نظام لآخر بحسب طبيعته و أيديولوجيته.

فالميزانية العامة تشكل إطارا تصوغ الحكومة عبره أهدافها العامة المرسومة في السنة المالية في ظل التحولات السياسية و الاقتصادية أو التشريعية التي تواجهها وتستند مهمة العمليات المالية إلى عدة أعوان يختص كل منهم بمهام وسلطات محددة قانونا.

إن عملية التنفيذ الخاصة بالميزانية العامة للدولة تقوم على نوعين من الأعوان ذوي أدوار منفصلة ومتكاملة في نفس الوقت ألا وهما لآمرون بالصرف من جهة، والمحاسبون العموميين من جهة اخرى، كل طرف يتدخل حسب اختصاصه في عملية التنفيذ.

فيعد الأمر بالصرف مسؤولا عن تسيير الوسائل المالية والمادية ويقوم بعملية التعاقد تصفية دين الغير كما يقوم بتحصيل الايرادات العامة ويأمر بصرف النفقات.

ويعد محاسبا عموميا كل شخص معين بصفة قانونية للقيام بتحصيل الايرادات ودفع النفقات وضمان حراسة الأموال والسندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها وحفظها، وكذا تداول هذه الأموال والقيم والعائدات والمواد مع القيام بمسك الحسابات.

وبذلك فتقسم عمليات تنفيذ النفقات العمومية إلى قسمين عمليات إدارية تتضمن الالتزام بالنفقة وتصفيتها والأمر بدفعها يقوم بها الأمر بالصرف و عمليات حسابية وتتمثل في دفع النفقات وتأدية قيمتها إلى مستحقيها، يقوم بها المحاسب العمومي، فهما مهمتان متوازيتان لا تلتقيان يستلزم الفصل بينهما تطبيقا لمبدأ الفصل بين السلطات، ومفاد هذا المبدأ أن الذين يوجهون أوامر التنفيذ ليسوا هم الذين ينفذونها، انما يتكفل بذلك موظفون عموميون منفصلون عن أصحاب الأمر والقرار المالي ويقوم هذا المبدأ عن عدة تبريرات فنية واخرى رقابية. ففنيا هذا المبدأ كرسه المشرع

مقدمة

بموجب قانون المحاسبة العمومية الذي عالج فيه بشكل منفصل دور كل من المحاسب العمومي والأمر بالصرف.

فلأمر بالصرف رقابة ملائمة لأنه أول من يباشر عمليات تنفيذ النفقات وله أن يترك التقدير والاختيار، أما المحاسب العمومي فله رقابة المشروعية لأنه يرى في مدى تطابق ذلك كله مع المبادئ المالية والمحاسبية والإجرائية المعمول بها.

أما من جانب الرقابة فما دام أن الأمرين بالصرف ملزمين بمسك حساباتهم الإدارية الخاصة بالالتزام والتصفية والأمر بالصرف، وإن المحاسبين العموميين ملزمون بترتيب حسابات التسيير المتعلقة بدخول وخروج الأرصدة، فإن العمل الرقابي يكون منطلقة هو المطابقة بين النوعين من الحسابات.

إن عملية الرقابة هاته واكبت ما يسمى بالأزمة المالية العالمية التي لاحت بظلالها على الجزائر وفرضت نمط التقشف أو ما يسمى بسياسة ترشيد النفقات العامة، وتوسيع دائرة الرقابة أو الهيئات الرقابية كالرقابة التي يقوم بها البرلمان، المحاسب العمومي، المراقب المالي، المفتشية العامة للمالية ومجلس المحاسبة، وهذه كلها تشكل نظام الرقابة على الأموال العامة في الجزائر. وبالرجوع الى مبدأ الفصل بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف فإن التنافي بين الوظائف يشكل أداء ورقابة فعالة في حماية المال العام.

و من المبادئ الأساسية التي تقوم عليها المحاسبة العمومية سواء في الجزائر أو في غيرها من البلدان الديمقراطية التي تحترم قوانينها وتطبقها دونما مراوغة أو مماطلة مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، فلكل وظيفة ولكل مهمته التي يرسمها ويحددها له القانون مهمه إدارية ومهمة مالية، مهمتان متوازيتان لا تلتقيان إلا استثناء تجعلنا نقف عندهما ونبحث في تعريفهما وفي أهدافهما وكذا الفصل بينهما وتكريس مبدأ الفصل بين السلطات،

ومن أسباب اختيار لهذا الموضوع هو كوني أعمل كمسيرة مالية لدى وزارة التربية لمدة 9 سنوات شجعتني على الخوض في هذا الموضوع خاصة في ظل الظروف الراهنة التي تميزت بالتقشف أو ما يسمى بسياسة ترشيد النفقات العامة والتي تتطلب حفاظا أكبر على المال العام وحرصا أكبر على رقابة وحراسة أموال الدولة التي هي أموال الشعب.

مقدمة

ومن أهمية الدراسة تطرقنا إلى إبراز مفهوم الميزانية العامة للدولة والتعريف بأعوان تنفيذ الميزانية العامة للدولة ومهامهم والتزاماتهم.

وإظهار أهمية ودور مبدأ الفصل بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف في حماية المال العام. كما اعتمدنا في دراستنا هذه لموضوع مبدأ الفصل بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف على المنهج الوصفي التحليلي للدراسة من خلال جملة التعريفات المقدمة للميزانية وأعوان تنفيذها، وكذا ما يخص مبدأ الفصل بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف.

ومن الصعوبات التي واجهتنا في هاته الدراسة هي أن الموضوع تقني أكثر منه نظري تطلب توسعا أكثر اضطررنا إلى التوسع أكثر من خلال تعريفنا للميزانية وأعوان تنفيذها و صولا إلى مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي كما اعتمدنا على مجموعة من الدراسات السابقة التي ساهمت في إنجاز هذا العمل .

ولكي نتمكن من الوقوف عند طبيعة عمل الأمر بالصرف مع المحاسب العمومي استوقفتني كثيرا من التساؤلات تصب في مجملها حول مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي و الاشكال الذي يطرح في هذا الصدد هو ما مدى تكريس مبدأ الفصل بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف

وللإجابة على هذه الإشكالية المطروحة اتبعت في بحثي هذا المنهج الوصفي و الاستدلالي و الاستقراء الذي يعتمد على التحليل و توضيح المفاهيم المتعلقة بعناصر البحث و من أجل توضيح و تحليل النصوص القانونية المتعلقة بمبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي .

و لهذا قسمت بحثي إلى فصلين حيث تناولت في الفصل الأول مفهوم الميزانية واعوان تنفيذها و الذي تطرقت فيه إلى مفهوم الميزانية العامة للدولة و إلى أعوان تنفيذ الميزانية العامة أما الفصل الثاني فتناولت فيه طبيعة العلاقة بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف حيث تطرقت فيه إلى عرض مبدأ الفصل بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف و إلى استثناءات ونتائج تطبيق مبدأ الفصل بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف.

الفصل الأول :

مفهوم الميزانية

و

أعوان تنفيذها

المبحث الأول : مفهوم الميزانية العامة للدولة

من خلال هذا المبحث سنتطرق الى نشأة الميزانية العامة للدولة وتعريفها مع التطرق إلى مبادئها و المراحل التي تمر بها ، كما سنبين الأهداف التي وضعت لأجلها .

المطلب الأول : نشأة الميزانية العامة للدولة تعريفها ،وعناصرها ، وطبيعتها القانونية

قبل تعريف الميزانية العامة للدولة نتطرق الى نشأتها ثم تعريفها ، مع التطرق إلى مبادئها و المراحل التي تمر بها ، كما سنبين الأهداف التي وضعت لأجلها .

الفرع الاول : نشأة الميزانية العامة

يرجع نشأة الميزانية في نظام الحديث الى القرن السابع عشر عندما قامت في إنجلترا ثورة سنة 1688م ، ثم انتشر نظام الميزانية في العالم ومن بينها فرنسا حيث اجتمعت الجمعية الوطنية الفرنسية في سنة 1789م ، و قررت عدم قانونية كل ضريبة لا تفرضها السلطة التشريعية ، وقد كان الهدف من إقرار نظام الميزانية يرمي إلى فرض رقابة السلطة التشريعية على الحكومة حيث قرر البرلمان ضرورة موافقة النواب على ما يفرض من ضرائب بصفة عامة ، ثم امتدت هذه الموافقة من طرف النواب بعد ذلك إلى ضرورة الرقابة على كيفية إنفاق المال العام ، وهكذا أخذت الميزانية شكلها النهائي وأصبح من الضروري موافقة المجالس النيابية على إيرادات الحكومة و نفقاتها لمدة سنة مقبلة وأصبحت ظاهرة موافقة المجالس النيابية على الميزانية من أبرز ما تميزت به الديمقراطيات التقليدية منذ القرن التاسع عشر .

أما الميزانية في الدولة الاسلامية فكانت عبارة عن ما يتجمع عند رسول الله-صلى الله عليه وسلم-من الصدقات والزكاة ينفقها على المصلحة العامة ، أما الغنائم فتوضع في بيت المال يوزع

على المسلمين بعد إخراج خمسها للنبي واهله ، وفي عهد الخلفاء الراشدين توسعت موارد الخزينة وانتظمت نفقاتها وقسم في كتاب الخراج وخزينة الصدقات¹.

الفرع الثاني : تعريف الميزانية

يمكن تعريف الميزانية العامة بأنها وثيقة قانونية مصادق عليها من البرلمان تهدف لتقدير النفقات الضرورية لإشباع الحاجات العامة والإيرادات اللازمة لتغطية هذه النفقات عن فترة مقبلة عادة ما تكون سنة وقد عرفتها المادة 06 من قانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية بأنها تتشكل من الإيرادات و النفقات النهائية للدولة المحددة سنويا و الموزعة وفق الاحكام التشريعية و التنظيمية المعمول بها.²

وعرف (delbez louis) الميزانية بأنها (وثيقة محاسبية ومالية تعبر عن فكرة الاعتماد للنفقات و الإيرادات العامة لفترة مقبلة ، و التي تعبر عن صورة أرقام عن النشاط الاقتصادي و الإداري و الاجتماعي للدولة).³

كما تعرف كذلك بانها العملية التي من خلالها يرخص لتحديد النفقات العامة و الإيرادات العامة التي تمكن من تنفيذ السياسة المالية للدولة خلال مدة زمنية محددة.⁴

وقد عرفها المشروع الجزائري في المادة 3 من قانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية (الوثيقة التي تقدر للسنة المالية مجموع الإيرادات و النفقات الخاصة بالتسيير و الاستثمار ومنها نفقات التجهيز العمومي و النفقات برأس مال و ترخص بها)¹

¹ علي زغود ،المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2005 ، ص 67-68 .

² المادة 06 من القانون 84-17 المتعلق بقانون المالية.

³ عطية عبد الوهاب ، الموازنة العامة للدولة ، دار النهضة العربية ، القاهرة 1996 ص 664.

⁴ عبد المجيد دراز ، سميرة أيوب ، مبادئ المالية العامة ، دار الجامعة ، الإسكندرية 2002 ص 53.

وبذلك يمكن تعريف الميزانية على أنها توقع و إجازة للنفقات العامة و للإيرادات العامة عن مدة مقبلة غالبا ما تكون سنة.²

كما يمكن تعريفها أنها تلك الوثيقة القانونية التي يصادق عليها برلمان الدولة لرصد النفقات اللازمة للدولة وتقديرها لغاية اشباع المتطلبات والحاجة العامة، وتدوين الإيرادات الضرورية الواجب الحصول عليها لغاية لتغطية كافة النفقات خلال فترة زمنية قادمة تقدر بسنة فقط.³

الفرع الثالث: عناصر الميزانية العامة

أولا - الميزانية نظرة توجيحية مستقبلية

تعتبر الميزانية سجلا يتضمن توقعات السلطة التنفيذية لما ستنفقه أو ما تحصله من مبالغ خلال مدة زمنية محددة تقدر بسنة واحدة وتعكس الميزانية بما تحتوي من نفقات وإيرادات والمبالغ المرصودة لكل منهما برنامج عمل الحكومة في الفترة المستقبلية على الصعيد السياسي والاقتصادي والاجتماعي فإذا ما قررت الحكومة مثلا زيادة الاعتمادات المخصصة للدفاع فلميزانية فإن ذلك يعكس سياسة حكومية إزاء ما قد تتعرض له الدولة من تهديدات خارجية وإذا ما تقلصت النفقات التي ترصدها الحكومة في الميزانية لصالح المشاريع الوطنية التي تقوم بها فان ذلك يعني سياسه اقتصادية معينة تتوي الحكومة إتباعها مستقبلا وهي الانسحاب تدريجيا من النشاط الاقتصادي وتركه لمجال المبادرات الخاصة وزيادة الإعتمادات الخاصة بالتكافل الاجتماعي في الميزانية.

¹ القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية .

² محمد الصغير بعلي ويسرى أبو العلا ،المالية العامة ، دار العلوم للنشر والتوزيع ، عنابة طبعة 2003 صفحة 87.

³ محرزى محمد عباس ، اقتصاديات المالية العامة ، ديوان المطبوعات ، بن عنكون، الجزائر 2003 صفحة 383-385

والميزانية باعتبارها نضرة توقيعية لفترة مستقبلية تختلف بذلك عن الحساب الختامي للميزانية فبينما تحتوي الميزانية على تقديرات للنفقات والإيرادات تتعلق بفترة مقبلة قد تتحقق أو لا تتحقق فإن الحساب الختامي للميزانية عباره عن بيان للنفقات والإيرادات التي أنفقت وحصلت فعلا عن فترة سابقة وبعبارة موجزة اذا كانت الميزانية نضرة توقيعية على فترة قادمة فإن الحساب الختامي للميزانية هو نظرة تسجيلية عن مدة ماضية.

ثانيا-الميزانية تتطلب الاقرار أو الترخيص من السلطة المختصة

تختص السلطة التشريعية, باعتماد الميزانية أي بالموافقة على توقعات الحكومة للنفقات والإيرادات عن سنة مقبلة فلا تستطيع الحكومة أن تقوم بتنفيذ الميزانية الا اذا تم ترخيصها من قبل السلطة التشريعية وفي حدود هذه الرخصة.

ويعتبر هذا الحق من أقوى الحقوق التي تتمتع بها السلطة التشريعية، إذ بواسطته تستطيع هذه الأعمال مراقبه أعمال الحكومة في جميع المجالات بل وتستطيع السلطة التشريعية في الدول الديمقراطية إسقاط الحكومات عن طريق رفض الموافقة على الميزانيات المقدمة منها مما يؤدي في نهاية المطاف إلى إجبار هذه الأعمال على الاستقالة أو حل لسلطة التشريعية ذاتها.

وجدير بالذكر أن الذي يخضع لإجازة أو إقرار السلطة التشريعية بالمعنى التقني للكلمة، هو تقديرات أو نضرة الحكومة التوقعية للنفقات العامة وحدها دون تقديراتها التوقعية للإيرادات العامة، ذلك إن رخصة السلطة التشريعية للنفقات يعطي الحكومة الخيار في أن تقوم بها أم لا تقوم.

أما موافقة البرلمان على التقديرات فلا يتضمن أو لا يترك أي خيار أمام الحكومة في تحصيلها من عدمه حيث أنها واجبة التحصيل طبقا لنصوص قانون التي تقرها كقوانين الضرائب مثلا.

وقد تحاول الحكومة أن تدخل على الميزانية أوجها جديدة للإيرادات, كضرائب جديدة مثلا, بحيث تعتبر إجازة السلطة التشريعية للميزانية موافقة صادرة منها في نفس الوقت على فرض هذه الضرائب الجديدة وهذا ما يعرف بملحقات الميزانية ,وتنتهج الحكومة هذا الطريق قصد تسهيل الحصول عن موافقة السلطة التشريعية على فرض الضرائب , ولكن ملحقات الميزانية وإن يجب من إتاحة الوقت

الكافي لمناقشة مبدأ فرض الضريبة ، أسبابه ونتائجه ، هذا فضلا ، عن أن تشريعات الضرائب بما لها من خطورة و أهمية وديمومة لابد وأن تصدر فيشكل قوانين مستقلة يسهل رجوعه إليها ، وليس في شكل ملحق بأحدي الميزانيات التي تتسم بالطابق المؤقت كقاعدة عامة .

الفرع الرابع: الطبيعة القانونية للميزانية العامة

لما كانت الميزانية العامة وثيقة مالية رسمية ،تقوم على الإجازة والتقدير بحيث يعتبر التقدير عملا تقنيا تقوم به السلطة التنفيذية بينما تعد الإجازة عملا تشريعيا تقوم به السلطة التشريعية ،فإنه يثير التساؤل حول تحديد طبيعتها القانونية ويتدرج تحت هذا الطرح ثلاث آراء فقهية¹:

الرأي الأول : الميزانية هي قانون أي عمل تشريعي ،يصدر عن السلطة التشريعية وفق إجراءات صدور طبقا لأحكام الدستور وفقا للنظام الداخلي للبرلمان .

الرأي الثاني : الميزانية العامة هي عمل إداري لأنها مجرد تخمينات وتوقعات للنفقات والإيرادات المستقبلية فأى عمل احتمالي يحتمل الصواب والخطأ معا ولا يقوم على قواعد علمية مجردة توافق خاصية القواعد القانونية.

الرأي الثالث: الميزانية العامة هي عمل مختلط أي قانوني وإداري معا، حيث يرى الفقيه ... DUGUIT.. بأن أحكام الإيرادات العامة (خاصة بالضرائب) هي عمل قانوني تشريعي أما ما تعلق منها بالنفقات فهي عمل إداري.

المطلب الثاني: أهمية الميزانية العامة ومبادئها

تظهر أهمية الميزانية العامة في مختلف النواحي خاصة السياسية والاقتصادية كما تخضع لمجموعة من المبادئ العامة والأساسية سنتطرق لها كما يلي²:

¹ زينب عوض الله ، أساسيات الميزانية العامة ، دار الجامعة الجديدة ، القاهرة 2006ص253.

² ناصر ياسين ، المرجع السابق ، ص9-11.

الفرع الأول: أهمية الميزانية العامة للدولة

أولاً- أهميتها السياسية:

إن اعتماد الميزانية من قبل البرلمان معنى ذلك مناقشة البرنامج السياسي للحكومة وإن احتاج السلطة التنفيذية لمصادقة البرلمان يعني تتمتع الشعب بحرياته الدستورية وحقوقه الديمقراطية, كما أن الميزانية بما تتضمنه من مؤشرات اتقاقية وموارد مالية فهي تكشف عن السياسة العامة للدولة اتجاه المجتمع.

ويستطيع البرلمان اثناء مناقشة الميزانية فرض رقابة على أعمال السلطة التنفيذية كذلك يستطيع عن طريق رفض اعتماد معين في مشروع الحكومة وإجبارها على العدول عن سياسة اقتصادية و اجتماعية معينة أو حملها على تنفيذ برنامج معين.

ثانياً: أهميتها الإقتصادية:

للميزانية العامة دور فعال في تحقيق التوازن الإقتصادية في الدولة وذلك عن طريق استخدام السياسة الاتقاقية الإرادية.

تعكس الميزانية العامة في الحياه الإقتصادية و الإجتماعية في مجتمعات مختلف الدول فهي أداه تساعد في إدارة توجيه الاقتصاد القومي حيث لم تعد الميزانية أرقاماً وكميات كما كانت في المفهوم التقليدي، بل لها آثار في كل حجم الإنتاج القوي وفي مستوى النشاط الاقتصادي بكافة فروعها وقطاعاته.

فالميزانية العامة تعكس فلسفة الدولة وذلك من خلال نفقاتها وإيراداتها اتساع نفقات القطاع العام يشير إلى توسع دور الدولة في الاقتصاد حيث أن ازدياد نسبة مساهمة هذا القطاع في الإيرادات العامة يعكس توجه الدولة إلى اتساع سياسة الاقتصاد الموجه.

إذا الميزانية العامة تأثر و تتأثر بهذه القطاعات الإقتصادية، فغالبا ما تستخدم الدولة الميزانية العامة ومحتوياتها أي النفقات والإيرادات من أجل اشباع الحاجات العامة التي يهدف الاقتصاد إلى تحقيقها. فالعلاقة وثيقة بين النشاط المالي للدولة أي الميزانية والأوضاع الإقتصادية بكل ظواهرها من التضخم والانكماش والانتعاش... الخ بحيث يصبح من المتعذر فصل الميزانية العامة عن الخطة الإقتصادية، وخاصة بعد أن أصبحت الموازنة أداة مهمة من أدوات تحقيق أهداف الخطة الإقتصادية.¹

ثالثا- أهميتها الإجتماعية:

إن أهمية الميزانية الاجتماعية تتعلق بمفاهيم العدالة الاجتماعية وتقليل الفوارق بين الطبقات والرخاء الاجتماعي بحيث تعكس الأهداف التي تضعها وتنفذها الحكومة في مجال الرخاء الاجتماعي مدى اهتمامها في الارتقاء بالخدمات التعليمية بالخدمات التعليمية وتقديم التعليم المجاني في مختلف مراحل تطور الخدمات الصحية ومد شبكات الماء وإيصال الكهرباء..... وغيرها من الخدمات. كذلك في مجال إعادة توزيع الدخل القومي حيث تكشف السياسة الضرورية فيما إذا كانت الحكومة تسعى لتقليل الفوارق بين دخول الأفراد وذلك و ذلك من خلال الضرائب التصاعدية وتحقيق العدالة الإجتماعية.

الفرع الثاني: مبادئ الميزانية العامة

¹ أعاد حمود القيسي ، المالية العامة والتشريع الضريبي ، دار الثقافة الأردن 2000 ص93.

يتعين على السلطة التنفيذية وهي بصدد تحضير الميزانية أن تضع في اعتبارها عدد من المبادئ العامة التي تحكم الميزانية والتي صارت من البديهيات في عالم المالية وتتمثل هذه المبادئ الأربعة التالية فيما يلي: سنوية-وحدة-عمومية وتوازن الميزانية.

أولاً- مبدأ سنوية الميزانية :

لقد وردت الإشارة الى مبدأ السنوية في المادتين 3 و6 من قانون 84/17 المالية الإطار لقوانين المالية في الجزائر لسنة 1984 ، حيث تعتبر مدة السنة المالية رخصة لتنفيذ الميزانية العامة نظرا لكونها اكثر ملائمة وتكيفاً مع توقعات الهيئات والبرلمان المكلفة بإعداد وتحضير الميزانية، ذلك ان المدة السنة المالية تسمح بتجديد جيد للنفقات والإيرادات المتوقعة وكذا المصادقة عليها من جهة أخرى وإعطاء فعالية للرقابة عليها من جهة أخرى.

يعني هذا المبدأ أن يتم التوقيع والترخيص لنفقات وإيرادات الدولة بصفة دورية منتظمة كل عام ويعني هذا المبدأ أيضا إن الميزانية يجب إن تقرر باعتماد سنوي من السلطة التشريعية، ويرجع هذا المبدأ إلى اعتبارات سياسية ومالية معينة..¹

- الاعتبار السياسية: فتمثل في انم بدا الميزانية يضمن دوام رقابة السلطة التشريعية على أنشطة السلطة التنفيذية التي تجد نفسها مضطرة على الرجوع إليها والحصول على موافقتها بصفة دورية كل عام، ثم إن المناقشة السنوية لميزانية الدولة تجعل السلطة التشريعية تقف على تفاصيل نشاط السلطة التنفيذية ورقابته ورسم حدوده.

الاعتبارات المالية: وتمثل في إن فترة السنة هي الفترة التي تمارس خلالها أغلب الأنشطة الإقتصادية، كما إنها تضمن دقة تقدير إيرادات الدولة ونفقاتها بصفة خاصة على أساس اتجاهاتها في الماضي القريب-السنة المالية السابقة- وذلك لصعوبة تقدير هاته الإيرادات والنفقات في فترة

¹ محرزى محمد عباس ، المرجع السابق ، 392 - 393.

أطول، وما قد يقترن بذلك من أخطاء فتقدير النفقات عندما تكون مدة الميزانية أطول من سنة سيكون صعبا نظرا لاحتمال تغير الأسعار بشكل محسوس خلال هاته الفترة الأزمة لتنفيذ الميزانية، كما أن تقدير الإيرادات لن يكون بدوره أقل صعوبة نظرا لاحتمال تغير العوامل الاقتصادية التي تؤثر في الدخل الوطني.

كما إن فترة السنة تضم فصول السنة الأربعة التي تتوزع عليها مظاهر النشاط الاقتصادي و ما تقتاضيه من نفقات وإيرادات فلو كانت الميزانية توضع لمدة تقل عن السنة، فإن ذلك سيؤدي إلى اختلال في موارد الدولة ونفقاتها.

ويؤكد الفكر المالي التقليدي على ضرورة احترام مبدأ سنوية الميزانية، باعتباره يمثل ضمانا لتحضير الميزانية على ضوء التقديرات محددة ومن ثم واقعية، إلى جانب مراعاته لظاهرة موسمية بعض النفقات والإيرادات، إضافة إلى ضماناته لرقابة فعالة ودورية على فترات قصيرة من جانب السلطة التشريعية للإنفاق الحكومي.

بداية السنة المالية: وتختلف بداية السنة المالية من دولة لأخرى فبعض الدول، تجعل بداية

السنة المالية للميزانية أول جانفي وهي حالة الجزائر أين توافق تنفي الميزانية السنة

المدنية أي من 1 جانفي إلى 31 ديسمبر.¹

وكذا الأمر في فرنسا وإيطاليا وألمانيا..... الخ . وفي الجزائر تنص المادة 3 من قانون 17/84 المتعلق بقوانين المالية على ما يلي: (يقرر ويرخص قانون المالية للسنة، بالنسبة لكل سنة مدنية مجمل موارد الدولة وأعبائها وكذا الوسائل المالية الأخرى المخصصة لتسيير المرافق العمومية كما يقرر ويرخص علاوة على ذلك المصاريف المخصصة لتسيير المرافق العمومية كما يقرر ويرخص

¹ طبقا للمادتين 3 و 7 من قانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 والمادة 03 من قانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990.

علاوة على ذلك المصاريف المخصصة للتجهيزات العمومية وكذلك النفقات برأس المال)¹، ومبدأ سنوية الميزانية ليس مطلقاً، حيث ترد عليه بعض الاستثناءات مثل نظام الاثني عشر في حالة عدم التمكن من المصادقة على الميزانية قبل بداية السنة المالية، إذ تترخص الإدارة العامة بفتح اعتمادات شهرية مؤقتة على حساب الميزانية المقبلة .

كما يعتبر استثناء من مبدأ السنوية الميزانيات المخصصة للبرامج والمخططات الاقتصادية و الإجتماعية التي يستغرق تنفيذها في الميدان عدة سنوات.

ثانياً: مبدأ وحدة الميزانية:

تنص قاعدة الوحدة بأن تدرج جميع إيرادات الدولة ونفقاتها في ميزانية واحدة وتظهر في وثيقة واحدة²، ويعني هذا عدم تعدد ميزانيات الدولة، وذلك من شأنه إعطاء صورة حقيقية للمركز المالي للدولة وسهولة قراءتها في شكل موازنة وأيضاً يسهل عملية رقابة البرلمان³ ومبدأ وحدة الميزانية يعني وضع بنود الإيرادات والنفقات في خطة واحدة بهذ يمكن تفسيره على أساس:

1-زاوية مادية:⁴ وتعني أن جميع العمليات المالية للدولة تجمع ضمن مشروع يخضع لرقابة البرلمان.

واحترام مبدأ الوحدة من الزاوية المادية يعني عدم القدرة على إخفاء العجز بطريقة تقديم الميزانية المتوازنة في الشكل العادي تم تقدم الموازنة أو مجموعة موازنات تكميلية غير متوازنة تماماً.

¹المادة من قانون رقم المتعلق بقوانين المالية .

² محمد الصغير بعلي ويسرى أبو العلاء ، المرجع السابق ، ص93.

³ محمد السعيد فرهود ، كتاب مبادئ المالية (الجزء الأول) ، حلب 1978 ، ص281.

⁴ محمد الصغير بعلي ويسرى أبو العلاء ، المرجع السابق ، ص93 .

2-زاوية شكلية:¹خضوع جميع العمليات المالية لقانون واحد هو قانون المالية ومن هنا تظهر أهمية مبدأ الوحدة من حيث الرقابة البرلمانية.

ومن ناحية أخرى يمنع مبدأ الوحدة ظهور العمليات المالية المطابقة للنفقات النهائية ضمن حسابات خارج الشكل للميزانية الأساسية.

ومبدأ الوحدة من الزاوية الشكلية يسمح للبرلمان بإعطاء الرأي حول أولية النفقات. والقاعدة العامة إن يتم تسجيل النفقات في ميزانية خاصة متوازنة وتمويلها بطرق خاصة كفرض الضرائب الإضافية أو لإحداث تغييرات نقدية.

ومن الاستثناءات الواردة على قاعدة وحدة الميزانية، يمكن الإشارة إلى وجود ميزانيات أخرى إلى جانب الميزانية العامة وهي:

الميزانيات غير العادية، الميزانيات الملحقة، الميزانيات المستقلة، الحسابات الخاصة على الخزينة.

وفي الجزائر فإن هيئات الإدارة المحلية مثلا البلديات فإن ميزانيتها نظرا لتمتعها بالشخصية المعنوية، كما جاء في المادة 44 من قانون 17/84 تسمح بإنشاء ميزانيات ملحقة حينما نصت على ما يلي:

يجوز أن تكون موضوع ميزانيات ملحقة، العمليات المالية لمصالح الدولة التي لم يصف عليها قانون الشخصية الاعتبارية، والتي نشاطها أساسا إلى إنتاج بعض المواد أو تأدية بعض الخدمات المدفوعة الثمن.

ثالثا: مبدأ العمومية(الشمولية):²

¹نفس المرجع السابق ، ص 94.

²محمد الصغير بعلي ، المرجع السابق 95-97.

وبعني أن تتضمن الميزانية قسمين: أولهما خاص بالإيرادات والثاني بالنفقات دون الربط بحيث يظهر كل قسم مستقلا عن الآخر.

وهذه الطريقة توضح نتيجة نشاط الدولة مما يبسر مهمة البرلمان في الرقابة على بنود الميزانية ورقابة داخلية في مرحلة تنفيذ الميزانية ويتعارض هذا المبدأ مع بعض القواعد وهي :

*** عدم تخفيض الإيرادات والنفقات: التعديل النسبي بالزيادة أو النقصان**

إذا طبقا لهذا المبدأ يجب تسجيل الإيرادات والنفقات بقيمتها الإجمالية ضمن الميزانية من الضرائب و نفقات التخلص من الطرق القديمة في حسابات الميزانية للحصول على دخل إضافي في هذه الحالة يمكن اللجوء إلى المصادر التمويلية الأخرى كالقروض لتمثيل دخل إضافي للميزانية، والهدف من ذلك ضبط الموازنة حيث تؤدي زيادة الإيرادات إلى التبذير و الإسراف.

قاعدة عدم الرصد: تمنع تغطية بعض أوجه الإنفاق عن طريق بعض الإيرادات أو العكس مما يخلق نوعا ممن عدم المساوات لصالح بعض الجهات العمومية فالهيئات المستفيدة من الإيرادات التي رصدت لحسابها يمكنها بسهولة الالتجاء للقروض لزيادة مواردها كما يمنحها نوعا من الاستقلال والأفضلية بالنسبة للسلطات القائمة على تنفيذ الميزانية.

وهذه القاعدة طبقت في فرنسا واستعملت كسلاح للحكومة للوقوف ضد البرلمان مثال ذلك زيادة الضريبة المقررة لنفقات عامة كرسوم المشروبات لتغطية نفقات الصحة.

ويترتب على مبدأ عمومية الضريبة ما يلي:

-الإخضاع الضريبي لجميع المواطنين بدون التهرب منها أو تجنبها.

-كما يتعذر نقل عبئها بصورة تؤدي إلى انحرافها عن بلوغ أهدافها فضلا عن ضرورة توافر انخفاض حساسية الممولين اتجاه الضريبة، الأمر الذي يمكن تحقيقه إلا باعتدال أسعاره أو أحكامها و إجراءاتها الإدارية.

رابعاً-مبدأ التوازن:¹

يحتوي مبدأ توازن الميزانية على مفهومين: تقليدي و آخر حديث

1-المفهوم التقليدي لمبدأ توازن الميزانية:

يعني هذا المبدأ تساوي جملة من النفقات للدولة مع إيراداتها المستمدة من المصادر العادية دون زيادة أو نقصان، فالمبدأ من هذذا المفهوم ينظر إليه إذا نظرة حسابية بحتة هذا موازنة حسب موازنة الأفراد والمشروعات الخاصة، وذلك خشية حدوث عجز وتضخم إذا ما تم تغطية العجز عن طريق الإصدار النقدي، أو حدوث فائض يدفع على الإصراف والتبذير، ثم إن تغطية العجز عن طريق الالتجاء إلى القروض، من شأنه أن يؤدي إلى تناقض الأموال الموجودة في يد الأفراد والتي كانت ستوجه في الغالب على الاستثمار مما يؤدي إلى نقص رؤوس الأموال الإنتاجية في الاقتصاد القومي أضف إلى ذلك إن سد العجز عن طريق الاقتراض من شأنه تحميل الأجيال القادمة بأعباء إضافية تتمثل في خدمة الدين العام وعدم استفادتها بالأموال المقترضة.

2 المفهوم الحديث لمبدأ توازن الميزانية

أما النظرية الحديثة في المالية العامة فلم تعد تنظر على العجز في الميزانية على أنه كارثة مالية محققة وذلك في ضوء التطورات المالية والاقتصادية التي تميز القرن الحالي، ولكن ليس معنى ذلك إن الفكر المالي المعاصر يستبعد فكره التوازن²، كل ما هناك انه يستبدل فكرة التوازن المالي بفكرة التوازن الاقتصادي العام حتى ولو أدى هذا إلى حدوث عجز مؤقت في الميزانية وهو ما يطلق عليه بنظريه العجز المؤقت والمنظم وتتمثل هذه النظرية في أنه فترات الركود و الفساد تنتشر البطالة، وهذه

¹محرزى محمد عباس ، المرجع السابق ص 416- 418 .

²محرزى محمد عباس ، المرجع السابق ص 417.

البطالة هي في الحقيقة العجز الحقيقي الذي يتعرض له الاقتصاد وليس العجز بمفهومه المحاسبي, كما يشير أصحاب المفهوم التقليدي.

وتخفيض هذا العجز الحقيقي يستلزم زيادة حجم الاستثمارات لتنشيط الحالة الاقتصادية, وذلك عن طريق زيادة الطلب الكلي بمنح إعانات للعاطلين عن العمل وزيادة الاستثمارات اللازمة لمواجهة الزيادة في الطلب كما يتعين عليها أن تخفض من حجم الاقتطاعات العامة أي تخفيض معدل الضريبة أو عدم فرض ضرائب جديدة , حتى تزيد الموارد المالية لدى المواطنين وتقلل أعباء الملفات على عاتق المؤسسات الخاصة .

وبهذه الطريقة يمكن للاقتصاد الوطني أن يخرج من حالة الركود التي يعانيها , وتزيد العمالة الى الحد الذي يشتغل فيه الجهاز الإنتاجي للدولة بكل طاقته.

وتتلخص نظرية العجز المنظم في أنه يتعين على الدولة في حالة الكساد أي عندما يكون الاقتصاد القومي دون حالة التشغيل الكامل أن تعمل كل ما من شأنه زيادة الطلب الكلي الفعلي حتى تعيش الحياة الاقتصادية مرة أخرى وتزداد العمالة إلى الحد الذي تصل فيه إلى التشغيل كل الطاقة الإنتاجية للاقتصاد القومي , أي مرحلة التشغيل الكامل.

المبحث الثاني: أعوان تنفيذ الميزانية العامة للدولة

إن عملية التنفيذ الخاصة للميزانية العامة للدولة تقوم على تدخل نوعين من الأعوان ذوي أدوار منفصلة و متكاملة في نفس الوقت و إلا هما :الأمرون بالصرف les ordonnateur من جهة و المحاسبون العموميون les comptables من جهة أخرى كل يتدخل حسب اختصاصه في عملية التنفيذ و سنقسم هذا المبحث إلى مطلبين أساسين ألا وهما :المحاسبين العموميين و الأمرين بالصرف.

المطلب الأول : المحاسب العمومي

يقوم المحاسب العمومي بمهام حساسة في مجال تنفيذ الميزانية , لأنه يختص دون غيره بمسؤولية حيازة و تداول المال العام , و للإحاطة بمختلف هذه الجوانب سيتم دراسة العناصر التالية :

-تعريف و تصنيف المحاسب العمومي .

-تصنيف المحاسب العمومي .

الفرع الأول : تعريف وتصنيف المحاسب العمومي .

لقد حظي المحاسب العمومي بدوره بعناية خاصة من خلال تحديد المجالات التي يتدخل فيها بشكل يضمن المحافظة على الأموال العامة بصفة عامة وتنفيذ قانون المالية بصفة خاصة ، وسنحاول تعريفه وذكر تصنيفه من خلال العناصر التالية :

- تعريف المحاسب العمومي

- تصنيف المحاسب العمومي

أولاً- تعريف المحاسب العمومي:

عرف -جاك مانبي- المحاسب العمومي بأنه الموظف أو العون العمومي المرخص له قانونا بالتصرف في الأموال العمومية أو الأموال الخاصة المنظمة.¹

يبرز هذا التعريف ثلاثة عناصر أساسية لمفهوم المحاسب العمومي :

* صفة الموظف أو العون العمومي حيث أن كل المحاسبين العموميين هم موظفون لدى الدولة (ملحقون بوزارة المالية) أو لدى الهيئات العمومية الأخرى.

* الترخيص القانوني الذي يمثل في تعيين المحاسبين العموميين أو اعتمادهم من طرف وزير المالية

¹¹Jaques Magnet : les comptables publics .L . G . G . j . paris . 1995 p11.

* التصرف في الأموال العمومية التي تشمل أساسا تحصيل الإيرادات ودفع النفقات و حركة الأموال والقيم العمومية.

فيعتبر محاسبا عموميا كل شخص معين بصفة قانونية للقيام بتحصيل الإيرادات و دفع النفقات و ضمان حراسة الأموال و السندات أو القيم والأشياء أو المواد المكلف بها وحفظها , وكذا تداول هذه الأموال والقيم والعائدات والمواد مع القيام بمسك الحسابات.¹

وعلى العكس من الأمرين بالصرف بالذين تعتبر اختصاصاتهم المالية ملحقة أو مكملة لوظائفهم الإدارية , فان المحاسبين العموميين يمارسون صلاحيات أصلية , حيث أن دورهم في تنفيذ الميزانيات ومختلف العمليات المالية يعد أساس وظائفهم .

وإن المحاسب العمومي يراقب مشروعية التحصيل للإيرادات أو الدفع للنفقات التي تعد مرحلة رابعة من مراحل تنفيذ النفقة , وبهذا فالمحاسب العمومي قبل قبوله دفع النفقة عليه أن يتحقق ويدقق في مجموعة عناصر هي :²

-مطابقة العملية مع القوانين و الأنظمة المعمول بها.

-مراقبة صفة الأمر بالصرف

-النظر في مدى توفر الإعتمادات في ميزانية الإدارة المعنية .

-التأكد من وجود تأشيريات عمليات المراقبة المحددة قانونا .

-شرعية عمليات التصفية.

-توفر الإعتمادات.

¹المادة 33 من القانون 90-21.

²المادة 36 من القانون 90-21 .

وفي هذا الإطار يتولى وزير المالية تعيين أو اعتماد المحاسبين العموميين حسب الشروط القانونية الخاصة بكل صنف من أصناف المحاسبين, وذلك وفق لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07-09-1991 والمتعلق بتعيين المحاسبين العموميين و اعتمادهم إضافة إلى ذلك يجب على المحاسب العمومي أن يقوم بتأدية القسم المهني قبل توليه ممارسة المهام الموكلة اليه ومن أجل تصحيحه الرسمي على رأس المصلحة محاسبية يجب عليه أن يتقدم بالوثائق التالية:¹

-نسخة من قرار التعيين

-محضر تأدية القسم.

-نسخة من عقد التأمين لتغطية مسؤولية المحاسب العمومي.

ثانيا - تصنيف المحاسب العمومي :

وتطبيق لنص المادة 9 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 يكون المحاسبون العموميون إما رئيسيون أو ثانويين.²

1-المحاسب العمومي الرئيسي :

هو المحاسب الذي يكون مكفلا بإجراء القيد النهائي في سجلات المحاسبة للعمليات المالية للدولة, حيث يقوم بإعداد حساب التسيير الذي يخضع لمراقبة مجلس المحاسبة , وفقا لنص المادة 131 من المرسوم التنفيذي رقم 91 - 313 المؤرخ في 07 - 09 - 1991 والمتعلق بتحديد اجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف و المحاسبون العموميون و كفياتها ومحتواها. يتصف المحاسبين الرئيسيين التابعين للدولة كل من :

¹Ali Bissaad .manuel de la comptabilité publique . école nationale des impôts .kolea .2001 p 59.

²أنظر المواد من 11 إلى 13 من المرسوم التنفيذي رقم 91 - 313.

***العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية (acct)** يقوم بما يلي:

-تركيز حسابات المحاسبين الرئيسيين الآخرين.

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

-تنفيذ العمليات الخاصة بالحسابين الخاصين بالخزينة التالية : حساب التسوية مع الحكومات الأجنبية وحساب القروض.

ويعتبر المحاسب الوحيد الذي لا يملك صندوقا .

-**أمين الخزينة المركزية (le trésorier):**

هو المسؤول عن تنفيذ الميزانية على المستوى المركزي خاصة ميزانية الوزارات ,فله مهمة إنجاز عمليات الدفع والخاصة بنفقات التسيير والتجهيز العمومي للدولة , كما يتولى تنفيذ بعض النفقات المتعلقة بحسابات التخصيص الخاص .

-**أمين الخزينة الرئيسية (le trésorier principal):** يتكفل بعمليات الخزينة، وكذلك نفقات

المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري الوطني، اذا فأمين الخزينة الرئيسي يتولى تنفيذ النفقات التي تدخل في إطار حسابات التخصيص الخاص وحسابات التسبيقات، وحسابات الديون، بالإضافة إلى تكلفة بمعاشات المجاهدين لأنها شبه ديون على عاتق الدولة.

***أمناء الخزينة في الولاية:(le trésorier de la wilaya)**

المادة 10 من المرسوم التنفيذي 129/91 المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للخزينة، وفي العموم فإن أمين الخزينة الولاية يقوم بما يلي:

- تركيز العمليات المالية التي يجريها المحاسبون الثانويين التابعون له .

-تنفيذ عمليات الإيرادات والنفقات لميزانية الدولة على المستوى المحلي الخاصة بالخزينة وتوزيع المعاشات على مستوى ولايته.

-تنفيذ ميزانية الولاية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي يسيروها.
-تداول الأموال والقيم والسندات وحراستها، ويقوم بحركة حسابات أرصدة الخزينة والمحافظة على الأوراق الثبوتية الخاصة بالعمليات المالية التي يجريها.
ويعتبر أمين خزينة الولاية عصبه شبكة المحاسبين حيث يمثل حلقة الوصل بين المحاسبين الثانويين والرئيسيين الآخرين.

2-المحاسب الثانوي:

ورد في ذكر المادة 32 من المرسوم التنفيذي 313/91 المؤرخ في 1991/09/07، ويختلف المحاسب الثانوي عن الرئيسي في كون هذا الأخير له جميع الصلاحيات في جميع المجالات، أما المحاسب الثانوي فغالبا ما يكون اختصاصه في تنفيذ نوع محدد من المجالات، فمثلا تنفيذ الأحكام الجبائية يتكفل بها قابض الضرائب.

وهو كل محاسب يتولى تجميع محاسبته كمحاسب رئيسي، حيث يقوم بتنفيذ العمليات الخاصة بالإيرادات والنفقات لفائدة المحاسب الرئيسي الذي يقوم بدوره شهريا بتدقيق ودمج القيود المحاسبية التي قام بها المحاسب الثانوي الواقع في إقليم سلطته المحاسبية، وعليه يمتلك صفة محاسب عمومي ثانوي للدولة كل من:¹

-قابضو الضرائب والجمارك وأملاك الدولة.

-أمناء خزائن خزينة ما بين البلديات والمراكز الإستشفائية الجامعية وكذا القطاع الصحي

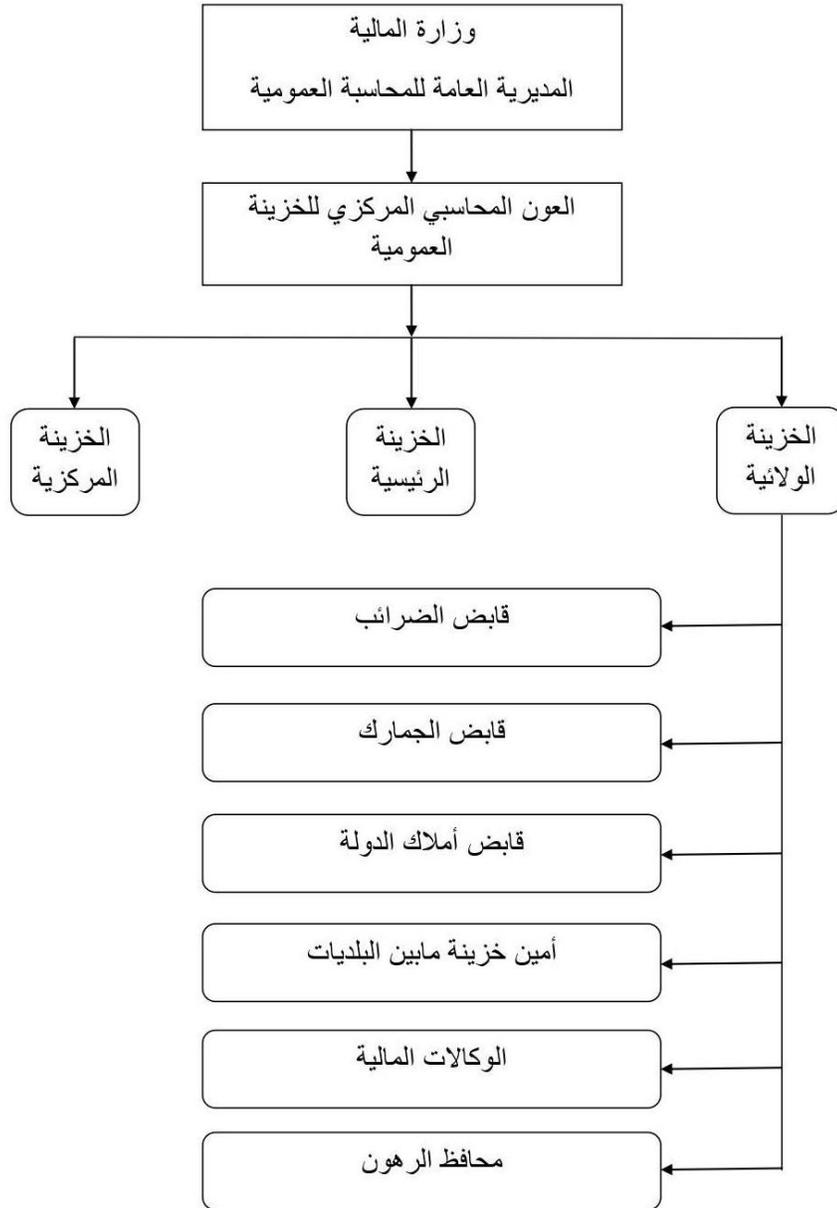
-محافظو الرهن.

¹Manuel de procédures d'exécution des dépenses et recettes publique .ap . cit . p 15.

—أما بالنسبة للجماعات المحلية فإن أمين الخزينة للولاية فهو المحاسب الرئيسي لميزانية البلدية
(المادة 54)¹

—وبالنسبة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري فهناك أعوان محاسبون رئيسيون خاصون بهذه
المؤسسات (مادة 66)، وفي حالة وجود أمرين بالصرف ثانويين لهذه المؤسسات يتم اعتماد محاسبين
من طرف وزير المالية أو ممثله (المادة 68).

¹قبل تعديل أحكام هذه المادة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 03-42 المشار إليه في الهامش أعلاه كان القابض البلي هو المحاسب الرئيسي لميزانية البلدية .



الشكل 01 يمثل أصناف المحاسبين للعموميين في الجزائر

¹شلال زهير ، المرجع السابق ، ص103.

الفرع الثاني: مهام ومسؤولية المحاسب العمومي

لقد خول قانون صلاحيات ومهام واسعة للمحاسبين العموميين، تجعلهم يقومون بتداول وتسيير الأموال العمومية، بالإضافة إلى المهام الموكلة لهم فإنه تقع على عاتقهم عدة أنواع من المسؤوليات، ولإحاطة بمختلف هذه الجوانب سيتم دراسة العناصر التالية:

- مهام المحاسب العمومي .

- مسؤولية المحاسب العمومي.

أولاً - مهام المحاسب العمومي:

يتمتع المحاسب العمومي بعدة صلاحيات في مجال تداول الأموال العامة¹ وبالتالي يقع على عاتقه مسؤولية سوء التسيير وتعرضه للجزاء² وهو مكلف بتطبيق رقابته أثناء تنفيذ الميزانية، فهو مطالب بالتحقيق من مشروعية سندات الأمر بالتحصيل والسندات لأمر بالصرف ومطابقتها للقوانين والأنظمة المعمول بها قبل تنفيذها.

يتدخل المحاسب العمومي في مرات أعمال من تنفيذ الميزانية حيث يقوم بتنفيذ مرحلة تحصيل الإيرادات وتسديد النفقات المرخصة في الميزانية.

إضافة للمهام المرتبطة بإجراء القيود المحاسبية ومسك السجلات المحاسبية قانونية للعمليات التي يقوم بتنفيذها، وإعداد الحساب التسيير سنويا وإيداعه في الآجال المحددة قانونيا لدى مجلس المحاسبة.

¹ انظر الموا 28 و 31 من القانون العضوي الفرنسي لسنة 2001 تقابها المادة 36 من القانون رقم 90-21 والمتعلق بالمحاسبة العمومية .

² محمد بوراو ، المسؤولية المالية بوجه عام عن التدبير الميزانية حسب الأهداف بوجه خاص ، تشخيص مقارن . مجلة الإدارة العدد 02 ، 2006 ، ص 42.

المحافظة على وثائق إثبات العمليات المالية والمستندات والسجلات المحاسبية لجميع العمليات التي يقوم بها.

وفي هذا الاطار تمكن مهامه المحاسبية والمهام المتعلقة بمراقبة تنفيذ الميزانية لأن عملية تسديد النفقات او تحصيل الايرادات لا تعتبر عمليات مالية بسيطة، بل تخضع لشوط قانونية وإجراءات تنظيمية يجب التحقق من توفيرها قبل تنفيذها.

أما من الجانب الخاص بتنفيذ الإيرادات فان المحاسب العمومي يتكفل تحت مسؤوليته الشخصية والمالية عن اتخاذ الإجراءات التحصيل القانونية ابتداء من تاريخ استلام سندات الأمر بالتحصيل المحررة من طرف الأمر بالصرف وذلك بعد أن يتحقق بأن هذا الأخير مرخص له قانونا بتحصيل الإيرادات.

و بناء على ما سبق، فان المحاسب العمومي يختص بمراقبة وتنفيذ عمليات تحصيل الإيرادات وتنفيذ النفقات من حيث الشكل وليس من حيث المضمون عن طريق التحقق من مشروعية العمليات المالية على الوثائق المحاسبية ومطابقتها للقوانين المعمول بها دون أن يتدخل في مجال حسن تسيير المال العام الذي هو من اختصاص الأمر بالصرف.

إن عملية الدفع أي التحصيل موكلة للمحاسب العمومي الذي لا يمكن له أن يقوم بها إلا بعد إخضاعها للقرابات عليها في المادة 36 من قانون المحاسبة على الخصوص وهي كالتالي:¹

- صفة الأمر بالصرف أو المفوض له: لا يمكن للمحاسب العمومي أن ينفذ الأوامر بالصرف أو الحوالات إلا اذا كانت صادرة عن الأمرين بالصرف المعتمدين له.

- توفر الاعتمادات: لا يجوز للأمر بالصرف إن يأمره بالدفع إلا بتوفر الاعتماد المخصص له،

¹ يلس شاوش بشير، المالية العامة .

وفي هاته الحالة على المحاسب أن يتأكد من أن المبلغ الإجمالي لكافة الحوالات المقدمة له لا تتجاوز مبلغ الاعتماد.

—مطابقة العملية مع القوانين والانظمة المعمول بها وشرعية عمليه تصفية النفقة.
—عدم سقوط الدين بالتقادم.

—تأشيرات عملية المراقب (تأشيرة من مراقب مالي ،تأشيرة ولجنة الصفقات.....)

—ثانيا : مسؤولية المحاسب العمومي:

يتميز المحاسب العمومي بمسؤولية ذات طابع خاص تتوافق مع طبيعة المهام المكلف بها رغم إن المشروع قدم له الحماية الكاملة أثناء ممارسة مهامه إلا أنه يعتبر صمام الأمان الأخير قبل صرف المال العام، والذي ينتج عنها ضرورة تعويض الضرر الذي لحق بالخزينة العمومية من ماله الخاص في حالة التأكد من ارتكابه لمخالفات صريحة للقوانين والتنظيمات المعمول بها، فعلى المحاسب العمومي أن يتحمل أي عجز مالي للصندوق وذلك من ماله الخاص.¹ كما يتحمل المسؤولية الشخصية والمالية في حالات السرقة أو ضياع الأموال أو القيم حسب المادة 82 في الأمر 20-95 الصادر بالتاريخ 1995/07/17 الخاص بمجلس المحاسبة كما تشير المادة الى أن المحاسب العمومي له أن يحتج بعامل القوة القاهرة أو يثبت أنه لم يرتكب أي خطأ أو إهمال في ممارسة وظيفته وذلك وفقا للمادة 83 من نفس الأمر المذكور أعلاه أنه يدرج مجلس المحاسبة الإبراء بقرار نهائي إلى المحاسب الذي لم تسجل على مسؤوليته أية مخالفة بصدد التسيير الذي تم فحصه.

—كما يضع مجلس المحاسبة الإبراء المحاسب العمومي في حالة مدين إذا سجل على ذمته نقص مبلغ أو صرف نفقة غير القانونية أو غير مبررة أو إيراد غير محصل.

¹المادة 53 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15-08-1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية .

فهذه المسؤولية تتميز بالطابع الموضوعي وتقوم بمجرد وقوع ضرر لهيئة عمومية ما وذلك من خلال مخالفات يقع المحاسبون العموميون الأشخاص الذين يعملون تحت سلطتهم ومراقبتهم وتقوم مسؤولية المحاسب العمومي عادة عند حدوث ثلاث حالات:

-عدم تحصيل إيراد واجب تحصيله.

-تسديد نفقة غير شرعية.

-عجز في الصندوق.

-نطاق المسؤولية والمالية والشخصية للمحاسبين العموميين:

تمت مسؤولية المحاسبين العموميين لتشمل أعمالهم الشخصية وعمل الغير:

1- المسؤولية عن الأعمال الشخصية:

تتعلق هذه المسؤولية بكل المهام التي يضطلع بها المحاسبون العموميين قانونا وهي:

-تحصيل الإيرادات.

-دفع النفقات.

-حراسة الأموال والقيم وخفضها وكذا تداولها.

-مسك المحاسبة

-المحافظة على السندات الإثبات ووثائق المحاسبة.

-المسؤولية عن عمل الغير: تمت مسؤولية المحاسبين العموميين إلى عدد من الأشخاص التابعين لهم

تحت سلطتهم، كما يمكن أن تكون مسؤولية تضامنية بين المحاسبين العموميين والأشخاص

الموضوعيين تحت أوامرهم-المادة40 من قانون المحاسبة العمومية- وكقاعدة عامة لا يكون

المحاسبون الرئيسيون مسؤولون عن عمل المحاسبون الثانويون.

*أساس المسؤولية المالية والشخصية للمحاسبين العموميين:

تطبيقاً لمبدأ الفصل بين المحاسبين العموميين والآمرين بالصرف فإن هؤلاء الأخيرين هم وحدهم المخولون لتنفيذ العمليات المالية الداخلة في اختصاصهم ولاسيما تحصيل الإيرادات ودفع النفقات والتصرف في الأموال والقيم العمومية والمحافظة عليها.

وهم ملزمون تطبيقاً لأحكام قانون المحاسبة خاصة (المادتين 35 و36 منه) بمراقبة شرعية تلك العمليات قبل تنفيذها، وبما أن إجراءات مراقبة وتنفيذ المعاملات المالية محددة بدقة عن طريق القوانين والنظم المتعلقة بالمحاسبة العمومية، والمحافظة على الأعمال العمومية والقيم يمكن التحقق منها بسهولة عن طريق فحص الصندوق وتدقيق الحسابات المتعلقة بها، فإنه بالإمكان تحميل المسؤولية الشخصية للمحاسبين بمجرد معاينة مخالفة في تنفيذ العمليات، أو نقص في الأموال، أما الضرر الذي يلحق بالهيئات العمومية جراء ذلك، فيمكن تحديده بدقة حيث يمكن أن يتمثل في مبلغ الإيراد غير المحصل، أو النفقة المسددة غير شرعية أو النقص في الصندوق، ومن هنا فإن المحاسبين العموميين المعنيين يصبحون مطالبون بتعويض الضرر هذا من أموالهم الخاصة إذا اقتضى الأمر، وهو ما يؤدي إلى إقامة مسؤوليتهم المالية الشخصية.¹

أما السلطة المخولة قانوناً لإقحام المسؤولية المالية الشخصية للمحاسبين العموميين فهي الوزير المكلف بالمالية ومجلس المحاسبة لا غير وذلك حسب نص المادة 46 من قانون المحاسبة العمومية ولكن من أجل التخفيف من ضغط المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسبين العموميين الذين ارتكبوا أخطاء مهنية وثبت حسن نيتهم وضع المشرع الجزائري إجراءات من شأنها أن تخفف من المسؤولية الشخصية والمالية وذلك عن طريق طلب الاستفادة من الإجراءات الموالية:²

¹شويخي سامية ، المرجع السابق ص21.

²شلال زهير ، المرجع السابق ، ص 112-113 .

إجراء الإعفاء من المسؤولية: يطلب المحاسب الموضوع في حالة مدين إعفائه من تسديد المبالغ من وزير المالية الذي يقدر قبول أو رفض الإعفاء الكلي أو الجزئي للمبالغ المستحقة الدفع للخزينة العمومية و ذلك وفقا لأحكام المادة 39 من قانون 20/91 المؤرخ في 07 اوت 1991 المتعلق بقانون المالية التكميلي لسنة 1991، وفي حالة إثبات القوة القاهرة يرخص قانون مجلس المحاسبة الإعفاء الجزئي أو الكلي للمحاسب المدين.

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

المطلب الثاني: الامر بالصرف

يعتبر الأمر بالصرف مسير يعين على رأس هيئة عمومية له مهام إدارية وأخرى مالية في إطار تنفيذ ميزانية الهيئة العمومية المكلفة بتسييرها يتناول هذا المطلب دراسة وطبيعة نشاط الأمر بالصرف من متضرر المحاسبة العمومية عن طريق العناصر التالية:

-تعريف وتصنيف الأمر بالصرف.

-مهام ومسؤولية الأمر بالصرف.

-الفرع الأول: تعريف وتصنيف الأمر بالصرف

لتوظيف دور الأمرين بالصرف ينبغي التعرض لهذه الفئة المعينة من الموظفين الذين منح لهم قانون صفة خاصة بهم وصلاحيات واسعة، بالإضافة إلى تصنيفهم كل حسب طبيعة عمله، ولإحاطة بمختلف هذه الجوانب سيتم دراسة العناصر التالية :

-تعريف الأمر بالصرف.

-تصنيف الأمر بالصرف.

أولاً: تعريف الأمر بالصرف

وهو موظف يتصرف باسم ولفائدة الدولة يعين مسؤولاً عن تسيير مرفق عام حيث يضطلع بمهام مالية مكملة لنشاطه الإداري لأنه المسؤول المكلف بتنفيذ ميزانية المرفق العام الذي يقوم بتسييره وبالتالي يقوم بتحرير أوامر صرف النفقات وأوامر تحصيل الإيرادات والتي تمثل السند القانوني الذي بواسطته يقوم المحاسب العمومي بتنفيذ العمليات المالية المرخصة في الميزانية.

ويعد الأمر بالصرف في مفهوم هذا الموظف المعين قانوناً في منصب مسؤول التسيير للوسائل المالية والمادية والبشرية، الذي تفوض له السلطة وفقاً للمواد 28-26-29 من قانون رقم 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية ويكون معتمداً قانوناً طبقاً للتنظيم الجاري المعمول به¹

وغالبا ما يعرف الأمر بالصرف في وحدات القطاع العام بصفة (المدير) ولكن ليس لكل مدير صفة الأمر بالصرف لأنه يشترط أن يمتلك هذا الأخير صلاحيات مالية، لأن ممارسة الصلاحيات المالية هي التي تسمح للأمر بالصرف بتحديد مجال الصرف المال العام سواء من حيث طرق التقاعد مع المتعاملين الاقتصاديين، السعر، الكمية، نوع السلع والخدمات التي يريد اقتنائها في حدود اعتماد الميزانية.

وفقاً لنص المادة 23 من قانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية يعرف الأمر بالصرف من خلال المهام الموكلة له، حيث يعتبر الأمر بالصرف كل عون معين قانوناً لتنفيذ إجراءات الالتزام والتصفية وإصدار سند الأمر بالصرف أو تحرير حوالات الدفع من جانب الإيرادات.²

¹ المادة 02 من المرسوم التنفيذي 97 - 268 المحدد للإجراءات المتعلقة بالالتزام بالنفقات العمومية وتنفيذها وبضبط صلاحيات الأمرين بالصرف ومسؤولياتهم.

² المادة 23 من القانون رقم 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية

كما يعرف أيضا بأنه الشخص الذي يعمل باسم الدولة والمجموعات المحاسبية أو المؤسسات العمومية ويقوم بعملية التعاقد وبتصفية دين الغير أو قيمته أو بتحصيل الإيرادات العامة وبأمر صرف النفقات.¹ وبذلك حسب نص المادة 23 من قانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية يعد الأمر بالصرف كل شخص مؤهل لتنفيذ العمليات التالية:

*عمليات على الإيرادات:

وتشمل الإثبات والتصفية والأمر بالتحصيل حيث إن:

الإثبات: وهو إجراء يتم بواسطته تكريس حق الدائن العمومي.

التصفية: تسمح بتحديد المبلغ الصحيح للديون على المدين لفائدة الدائن العمومي.

الأمر بالتحصيل: وهو الإجراء الأخير الذي يقوم به الأمر بالصرف فيما يخص الإيرادات ويأمر من خلاله المحاسب العمومي بالقيام بعملية التحصيل.

عمليات على النفقات: وتشمل الالتزام والتصفية والأمر بالصرف.

الالتزام: هو إجراء يتم بموجبه إثبات نشوء الدين.

التصفية: تسمح بالتحقيق على أساس الوثائق المحاسبية وتحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية.

الأمر بالصرف: فهو إجراء يأمر بموجبه بدفع النفقات العمومية.

ثانيا - تصنيف الأمر بالصرف:

والأمرون بالصرف صنفان: فهم إما أمرون بالصرف رئيسيون أو ثانويين.²

بينت المادة 06 من المرسوم 313/91 والمادة.. من قانون 21/90 أن الأمرين بالصرف أما الثانويين

¹عباس عبد الحفيظ ، تقييم فعاليات النفقات العامة في ميزانيات الجماعات ، راسة حالة نفقات ولاية تلمسان وبلية منصور ،مذكرة مقمة لنيل شهادة الماجستير في اطار مدرسة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة بوبكر بلقايد (تلمسان) ، الجزائر ، 2012 ، ص 22.

²المادة 25 من القانون رقم 90 -21 المتعلق بالمحاسبة .

او ابتدائيين، لكن صدور قانون المالية التكميلي لسنة 1992 وبموجب مادته 02 تم تعديل المادة من قانون 21/90 فأصبح الآمرون بالصرف إما الثانويين أو أحاديون من جهة ثانية.

1¹ - الأمر بالصرف الرئيسي

هو الذي تخصص له مباشرة الاعتمادات المرخص بها في الميزانية (مثل الوزير بالنسبة للدولة والوالي بالنسبة للولاية ورئيس المجلس الشعبي البلدي بالنسبة للبلدية.....الخ)² بناء على نص المادة رقم 26 من قانون رقم 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية تمنح صفة الأمر بالصرف الرئيسي حصريا للفئات الموالية.³

-المسؤولون المكلفون بتسيير المجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة ومجلس المحاسبة.

-الوزراء في حدود الاعتمادات المفتوحة في ميزانية الدولة المخصصة لتسيير الوزارة اضافة الحسابات الخاصة للخرينة المرخصة في قانون المالية.

-الوالي في حدود ميزانية الولاية.

-رؤساء المجالس البلدية الذين يتصرفون لحساب البلديات.

-المسؤولون المعينون قانونا على رأس المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

-المسؤولون على الوظائف المحددة في الفقرة 2 من المادة 23 من قانون المحاسبة العمومية حيث

تنص الفقرة على الأشخاص الذين تم انتخابهم أو تعيينهم للقيام بصلاحيات تخص عمليات النفقة

غير أن الملاحظ على هذه الفقرة انه يعترها الغموض اذ لم تحدد المقصود بدقة.

¹المرسوم التشريعي 92-04 المؤرخ في 11 أكتوبر المتعلق بقانون المالية التكميلي لسنة 1992 ، عدد 73

²محمد مسعي ، المحاسبة العمومية ، دار الهدى ، عين مليلة الجزائر ، 2003 ص 28

³المادة 26 من قانون 21-90

كما تعرف الفئة من الأمرين بالصرف بأنهم هم الذين يصدرون أوامر بالدفع لفائدة الدائنين وأوامر الإيرادات ضد المدينين وأوامر تفويض الاعتمادات لفائدة الأمرين بالصرف الثانويين.

¹2- الأمرين بالصرف الثانويين:

فالأمر بالصرف الثانوي هو الذي تفوض له الاعتمادات من قبل الأمر بالصرف الرئيسي (مثل رئيس مصلحة غير ممرضة لوزارة أو رئيس بعثة دبلوماسية أو قنصلية في الخارج أو عميد كلية.... الخ)² ويقوم الآمرون بالصرف الرئيسيون بتعيين الآمرون بالصرف الثانويين من أجل تسيير وتنفيذ ميزانية وحدات القطاع العام اللامركزية والتالي تتكون شبكة الأمرين بالصرف الثانويين من المديرين الجهويين والمديرين المنصبين على رأس الهيئات العمومية غير المركزية الذين يمثلون مختلف الوزارات على المستوى المحلي والذين يقومون بإصدار أوامر تحصيل الإيرادات والحوالات الدفع بتفويض من الأمر بالصرف الرئيسي.³

إن هذا التفويض يعتبر تفويضا للسلطة وهو لا يتم لصالح شخص معين بذاته بل بصفته ممارسة لوظيفة محددة قانونا، ومن هنا فهو يختلف عن مجرد تفويض الإمضاء الذي يسمح للأمر بالصرف الرئيسي أو الثانوي بتعيين أحد مرؤوسه للقيام ببعض أعمال التسيير باسمه ولحسابه والتي قد يكون من بينها الأمر بالصرف، فيسمى الأمر بالصرف مفوضا، فتفويض الإمضاء يسمح للموظف بإلغائه في أي وقت ويعطيه الحق في الوقاية على كل العمليات التي يجريها المفوض عنه وذلك يعكس

¹المادة 07 من المرسوم 91-313 .

²محمد مسعي ، المرجع السابق ، ص 29.

³شلال زهير ، افاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ عمليات المالية للدولة ، اطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة أمحمد بوقرة ، بومرداس ، 2013 ، ص 106.

تفويض السلطة، وتجدر الإشارة انه لا يمكن للأمر بالصرف الثانوي إن يفوض سلطاته لغيره، لكن يمكنه تفويض إمضائه.

3- الحالة الخاصة بالأمر بالصرف الوحيد:

تنص المادة 25 فقره 03 من قانون المحاسبة العمومية على إن الأمرين بالصرف هم من جهة أما ثانويين أو رئيسيون، ومن جهة اخرى ثانويين واحاديين - من ضمن مميزات نظام المحاسبة العمومية المطبق في الجزائر بعد استقلالها تأسيس فئة خاصة من الأمرين بالصرف سميت بالأمرين بالصرف الوحيدين، اذا أنه بموجب أحكام المرسوم رقم 73-135 المؤرخ في 09 اوت 1973 والمتضمن عدم تركيز اعتمادات الدولة الخاصة بالتجهيز والاستثمار لصالح الولايات والمرسوم رقم 73-138 المؤرخ في 09 اوت 1973 والمحدد لشروط تسيير هذه الاعتمادات إلى الوالي بصفته أمرا بالصرف وحيدا لتركيز السلطات المالية على مستوى الولاية في يد الوالي بصفته ممثل للحكومة وأمين سلطة الدولة.

الفرع الثاني: مهام ومسؤولية الأمر بالصرف

لقد خول قانون صلاحيات ومهام واسعة للأمرين بالصرف فانه تقع على عاتقهم عدة انواع من المسؤوليات حسب طبيعة المهام الموكلة لهم وحسب الاخطاء والمخالفات المالية المكلفة إليهم من جهة أخرى، وإحاطة بمختلف هذه الجوانب سيتم دراسة العناصر التالية:

-مهام الأمر بالصرف.

-مسؤولية الأمر بالصرف.

أولا - مهام الأمر بالصرف

لقد خول قانون صلاحيات واسعة للأمرين بالصرف فلم القيام بمايلي:

-مسك المحاسبة المادية لمختلف ممتلكات الهيئات الادارية.

-احترام النصوص القانونية والتنظيمية أثناء القيام بعملية الإنفاق والتحصيل فعلى سبيل المثال فيما يخص المرتبات والأجور ان يكون استحقاقها قد تم بالنظر لطبيعة المركز قانوني الذي شغله الموظف

ورتبته ودرجته وحالته الاجتماعية ومدة الخدمة المناسبة للنفقة المستحقة أما فيما يتعلق بالتعويضات وجود النص القانوني والقرار الصادر من الجهة المختصة وقيام الموظف بالعمل المكلف به في الفترة المحددة وبالنسبة للأشغال والتوريد إن يتم بموجب صفقات عمومية، ووصل تسليم أداء الخدمة وتوريد السلع وفق الشروط المتفق عليها وبالكمية المحددة من قبل الجهة المعينة، ومن ثم يتحقق الأمر بالصرف من قيام التصفية على الأسس التي تثبت ترتب الدين وتحديد مقداره واستحقاقه وعدم سقوطه بحكم مرور الزمن أو بأي سبب آخر.

-القيام والتحقق من عملية الالتزام قد تمت وفقا للإجراءات المقررة قانون.

-التحقق من شرعية النفقة من الناحية المالية والمحاسبية والحصول على التأشير القانونية من قبل المصالح المختصة حيث يقتضي عقد النفقة من الناحية المالية وجود اعتمادات مالية مخصصة في الميزانية، وفق بنود محددة حيث يمنع تعديلها، ومن قبل المصالح المختصة حيث يقتضي عقد نفقة مالم يتوفر لها اعتماد في الميزانية ولا يجوز استعمال الاعتمادات المالية لغير الهدف الذي من أجله رصدت.

-مسك محاسبة إدارية للنفقات والإيرادات العمومية في سجلات خاصة تتضمن كل المعلومات الخاصة بالعمليات المالية، مما يسمح من معرفة الأرصدة المتبقية في أي مرحلة من مراحل التنفيذ.¹

-ممارسة الرقابة على عمليات التسجيل والجرد للتأكد من أن المسك قد تم وفقا لقواعد الجرد المنصوص عليها قانونا.

-التحقق من مدى سلامة الوثائق والمستندات المتعلقة بالعمليات المالية.

-القيام بإعداد الحساب الإداري وإرساله الى الجهات المختصة منها مجلس المحاسبة ووزارة المالية والى السلطة الوصية فيما يتعلق بالهيئات اللامركزية قبل 30 يوليو من السنة المالية.¹

¹المواد 3-14-15-16 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313.

إذا كان الأمر بالصرف يتمتع بصلاحيات واسعة للقيام بعمليات الانفاق والتحويل إلا ان سلطته مقيدة بشرط ان تكون النفقة مشروعة ويحضر عليه الالتزام في الحالات التالية:

* عدم وجود الاعتمادات في الميزانية.

* عدم توفر المناصب المالية.

* عدم وجود باب خاص تحسم منه مبلغ النفقة.²

ويمكن تحديد اختصاص الأمر بالصرف الإداري لتنفيذ عمليات الإيرادات والنفقات العمومية كما يلي:

*** فيما يخص الإيرادات:**

على الأمر بالصرف تحصيل الإيرادات المحددة في الميزانية وليس له الحرية في هذا المجال وباختلاف إيرادات البرلمان العمومية، فان تقنية تنفيذها متباينة هي الأخرى لكن المخطط العام لإجراءات تحصيلها يكون في البداية بتعيين طبقات تتفق البرلمان العمومية تم تصفية هذه الحقوق، وأخيرا عداد الأمر بالتحصيل وتبليغه للمحاسب العمومي ليقوم بعملية التحصيل.

*** فيما يخص النفقات:**

فعلى عكس المجال السابق فالأمر بالصرف يستفيد من سلطة تقديرية لاستعمال الاعتمادات الموضوعة تحت تصرفهم فهو:

-يستطيع تحديد الملائمة في إطار ترخيصات الميزانية.

¹المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 96-56 المؤرخ في 22-01-96 الذي يحدد انتقالا الاحكام المتعلقة بتقديم الحسابات الى مجلس المحاسبة ج ، ر العدد6 ..

²المادة 8 من المرسوم التنفيذي رقم 97 - 268.

-يختار وقت إنشاء النفقة في حدود قاعدة سنوية.

-يحدد مبلغ النفقة دون تجاوز الحد الاقصى المحدد في قانون المالية.

- كما يمكنه تقديم الاعتمادات إلى نفقات صغيرة استعماله لنفقة إجمالية هامة، أما تقنيات تنفيذ الميزانية فهي تمر بإجراءات الالتزام والتصفية والأمر بالصرف التي هي من اختصاص الأمر بالصرف ثم تليها مرحلة الدفع التي هي من اختصاص المحاسب العمومي.

ثانيا-مسؤولية الأمر بالصرف

فيما يخص مسؤوليات الأمرين بالصرف، فهي تختلف باختلاف وظائفهم من جهة والاختفاء او المخالفات المالية التي يمكن أن يرتكبونها من جهة أخرى، فمسؤولية الأمرين بالصرف قد تكون سياسية، أو تأديبية أو مدنية أو جزائية وانضباطية.

-يعتبر الأمر بالصرف مسؤول على كل المخالفات الصريحة للقوانين والتنظيمات المعمول بها التي يتم اثباتها بعد التحقيق والتدقيق من طرف مختلف هيئات الرقابة وإضافة للمسؤولية التأديبية التي تقام على الأمرين بالصرف ، وخاصة الثانويين و المفوضين هناك المسؤولية التي يثبت قيامها الراي العام أو البرلمان وفق آليات الرقابة التي يمتلكها من جهة اخرى.

والى جانب كل هذا هناك المسؤولية المدنية والجنائية¹، فكما أنهم ملزمين بمسك جرد للممتلكات العقارية و المنقولة المخصصة لهم ، وهذا من شأنه كشف النقائص اذا ما حدثت ، و الأمر بالصرف يتحمل مسؤولية شخصية اذا تهاون في مسك هذا الجرد.²

¹المادة 32 من القانون 90-21.

²شلاي رضا ، تنفيذ النفقات العامة، بحث ماجستير ، كلية الحقوق بن عكنون ، 2002 ، ص 07 .

وتنص المادة 32 من قانون المحاسبة العمومية على أن الأمرون مسؤولون مدنيا وجزائيا على استعمال وصيانة الممتلكات المكتسبة من الأموال العمومية ، وتقوم المسؤولية المدنية أساسا على الخطأ الشخصي الذي يرتكبه الأمر بالصرف و الذي يلحق به ضررا بالهيئة العمومية التي يعمل لصالحها وتتصرف آثار هذه المسؤولية إلى تعويض الضرر الحاصل من الدمة المالية الشخصية للأمر بالصرف.

يعد مجلس المحاسبة الهيئة الرقابية العليا له دور في الكشف عن المسؤولية الجنائية ففي حال اذا ما كشف أثناء ممارسة وظيفه الرقابة وقائع جنائية يقوم بإرسال الملف للنائب العام المختص إقليميا للقيام بالمتابعة وهذا ما أكدته المادة 27 مكرر الامر 02/10 المتعلق بمجلس المحاسبة و فيما يخص مراقبة تسيير الأمرين بالصرف فهي تخضع لمراقبة و تحقيقات المؤسسات والبرلمان المؤهلة لهذا الغرض.¹

في حين إن المادة 06 من المرسوم التنفيذي 268/97 الأمرين بالصرف على احترام وبدقة التنظيم الجاري العمل به و الا فستسلط عليهم عقوبات مالية في صورة غرامات يصدرها مجلس المحاسبة في حق مرتكبي مخالفات معينة على الا يتجاوز مبلغها المرتب السنوي الاجمالي للعون المعني ، وهذا وفق ما نصت عليه المادة 89 من الامر 20/95 ومجمل القول إن الأمرين بالصرف يخضعون لرقابة مجلس المحاسبة وملزمون بتقديم أو تأخير الأمر بالصرف في تقديم الحسابات لمجلس المحاسبة فانه يتعرض لعقوبات تتراوح من الغرامات المالية إلى عقوبة الفصل من المنصب وفق ما تنص عليه المادتين 62 من الامر 20-95 و المادة 17 من الامر 01-10 المتعلقين بمجلس المحاسبة التي تعدل وتتم المادة 68 من الأمر 20-95 والتي ترفع مبلغ الغرامة من 5000.00 دج إلى 5000.00 دج الذي رفض إن لم يرسل الحسابات المستندات إلي مجلس المحاسبة في الأجل المحدد .

¹ المادة 17 من الأمر 20-95 المتعلق بمجلس المحاسبة .

خلاصة الفصل الأول:

إن التوسع في مفهوم مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي يقتضي منا دراسة مفهوم الميزانية وأعوان تنفيذها .

فالميزانية العامة وكما اشرنا تعد خلال كل سنة مالية وتهدف الى اقامة تنسيق بين النفقات و الايرادات قصد الوصول الى توازن مالي واقتصادي تماشيا مع اهداف الدولة الاقتصادية و الاجتماعية والسياسية .

وبذلك ولتنفيذ الميزانية تطلب تدخل نوعين من الأعوان الأمر بالصرف والمحاسب العمومي كل شيء حسب مهامه و طبيعة عمله المحددة في قانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية وكذا تماشيا مع تطبيق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي الذي أقره المشروع وأكد عليه في حماية المال العام .

الفصل الثاني :

طبيعة العلاقة بين المحاسب

العمومي و الأمر بالصرف

و سنقسم دراستنا في هذا الفصل إلى مبحثين هما :

المبحث الاول: عرض مبدأ الفصل بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف .

المبحث الثاني: استثناءات ونتائج تطبيق بين الفصل بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف .

المبحث الأول: عرض مبدأ الفصل بين المحاسب العمومي و الأمر بالصرف

كما سبق وأشرنا إليه تقسم عمليات تنفيذ النفقات العمومية الى قسمين ، عمليات ادارية تتضمن الالتزام بالنفقة ، وتصفياتها و الأمر بدفعها يقوم بها الأمر بالصرف وعمليات حسابية تتمثل في دفع النفقات وتأدية قيمتها إلى مستحقيها ، يقوم بها المحاسب العمومي ، فهما مهمتان متوازيتان لا تلتقيان يستلزم الفصل بينهما ، ومن هنا سنحاول التعريف لهذا المبدأ وأهدافه وذكر استثناءاته و نتائجه .

المطلب الأول : تعريف مبدأ الفصل بين مهام المحاسب العمومي و الأمر بالصرف

يقصد بمبدأ الفصل بين المحاسب العمومي و الأمر بالصرف أنه لا يمكن أن يقوم الأمر بالصرف بالأعمال و المهام الخاصة بالمحاسب العمومي ، هذا الأخير الذي يتم تعيينه بمعرفة الوزير المكلف بالمالية ويخضعون لسلطته وفي نفس الوقت حمايته .

وعلى اعتبار أن المحاسب يقوم بمراقبة الأمر بالصرف ومنه فإنه يجب أن يكون الأمر بالصرف و المحاسب العمومي شخص متميزين يقوم المحاسب بمراقبة العمليات المحاسبية والمالية التي يقوم بها الأمر بالصرف ، ومنه فإنه لا يمكن إخضاع المحاسب العمومي لسلطة الأمر بالصرف الوظيفية .

يمكن أن يكون المحاسب العمومي تحت سلطة الأمر بالصرف الإداري وهذا شائع كالعلاقة بين الوالي وأمين الخزينة ، ورئيس المجلس الشعبي البلدي و القابض البلدي أو المحصل ، هذا الأخير الذي يعتبر محاسب البلدية ، وهذا ما جعل القانون يمنع الأمر بالصرف من تعيين محاسب وخول هذه السلطة للوزير المكلف بالمالية أو على الأقل لموافقته .

ومن خلال ما سبق الإشارة إليه ، تقسم عمليات تنفيذ النفقات العمومية إلى قسمين عمليات إدارية تتضمن الالتزام بالنفقة وتصنيفها و الأمر بدفعها يقوم بها الأمر بالصرف و عمليات

حسابية تتمثل في دفع النفقات و تأدية قيمتها الى مستحقيها يوم يقوم بها المحاسب العمومي¹. وبذلك فهذا يقتضي التفريق بين الوظائف الإدارية التي لها صلاحيات التنفيذ².

حيث تم تكريس تطبيق هذا المبدأ في نظام المحاسبة العمومية الجزائرية وفق القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 اوت 1990 و المتعلق بالمحاسبة العمومية ، والذي يحدد مجال اختصاص كل من الأمر بالصرف و المحاسب العمومي دون أن يتدخل كل عون في مجال اختصاص الآخر "هذه الازدواجية أعوان تنفيذ العمليات المالية تعتبر قاعدة أساسية للسلامة المطبقة في الهيئات العمومية³.

و يركز مفهوم هذا المبدأ على تقسيم المهام و السلطات بين الأمر بالصرف ،والمحاسب العمومي ، إذ يكون لكل منها سلطة مستقلة عن الآخر دون أن توجد علاقة راسية بينهما ، حيث يختص الأمر بالصرف تحت مسؤوليته الشخصية بتنفيذ إجراءات الإثبات و التصفية.

و إصدار سند الأمر بالتحصيل من جانب الإيرادات في حين يختص المحاسب العمومي و تحت مسؤوليته الشخصية و المالية بتنفيذ مرحلة تسديد النفقات و تحصيل الإيرادات .

و الجزائر على غرار الدول الاخرى أخذت بهذا المبدأ تماشياً مع التمييز بين الاجهزة القائمة بعمليات التنفيذ بمبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسبين⁴.

وجاء في المادة 55 ما يلي : تتأفي وظيفة الأمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي . وهذه المادة تنص على تفريق الوظائف للعمليات ، فقد يتدخل الأمر بالصرف في بعض العمليات غير

¹المواد 23 و 27 من القانون 90-21.

²جمال لعمرى ، أساسيات الموازنة العامة للدولة ، المفاهيم والقواعد والمراحل والاتجاهات الحديثة ، دار الفرج للنشر والتوزيع ، القاهرة 2004 ص 148 .

³Ali bissaad .droit de la comptabilité . houma . algérie.2004.p15.

⁴يلس شاوش بشير ، المرجع السابق ، ص198.

الخاصة به . وتذهب المادة 56 من القانون إلى أبعد من ذلك حيث تمنع أن يكون زوج الأمر بالصرف هو المحاسب العمومي الذي ينفذ عملياته المالية .

(le conjoint d'un ordonnateur ne peut pas être son comptable assignataire).

في الواقع إن هذه المادة المنقولة من القانون الفرنسي لها بعد أدبي، حيث منعت ارتباط الأمر بالصرف والمحاسب العمومي بعلاقة الزوجية لأن هذه العلاقة الأقدس والأقوى في أعراف وتقاليد المجتمع الفرنسي ، أما في القانون الجزائري فتأكد ذلك المادة 56 من قانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية الصادر في 15 غشت 1990 التي تنص على انه(-) لا يجوز لأزواج الأمرين بالصرف ان يكونوا محاسبين معينين لديهم(-) فهناك العديد من العلاقات الأسرية التي يمكن أن تكون مصدر ضغط على المحاسب العمومي كعلاقة الأبوة و الأخوة ، وكان من الأخرى من المشروع الجزائري أن يأخذ هذا بعين الاعتبار، وينفي حتى هذه العلاقات بين الأمرين بالصرف ومحاسبهم العموميين .

إن مبدأ الفصل بين المحاسب العمومي و الأمر بالصرف يهدف لتوزيع المهام الإدارية و المحاسبية بين صنفين من المنفذين ، حيث يتولى الأمر بالصرف بتسيير الاعتمادات المفتوحة في الميزانية و يتكفل المحاسب العمومي بتسيير الأموال ، وهذا يسمح بأكثر شفافية وأكثر حماية للأموال العمومية ، خاصة في ظل وجود وسائل ضغط متبادلة ، فالمحاسب لا يقبل دفع نفقة يكتنفها الغموض كما الأمر بالصرف يمتلك حق اللجوء إلى التسخير عندما يرفض المحاسب العمومي .

كما أن هذا يسهل على هيئات الرقابة اللاحقة (المفتشية العامة للمالية ومجلس المحاسبة) تطبيق رقابتها على الحسابات الإدارية التي يعدها الأمر بالصرف وحسابات التسيير التي يعدها المحاسب العمومي .

وبالنسبة للدولة مثلا ، اذا كان كل وزير يمثل السلطة المخولة للقيام بعمليات النفقات و الإيرادات الخاصة بدائرته الوزارية (الرحلة الإدارية)، إلا أنه غير مؤهل قانونا للاحتفاظ بالأموال العمومية ، حيث أن هذا يدخل ضمن مهام أمين الخزينة المركزية الذي يتبع مباشرة وزير المالية ، بصفته رئيسه الإداري ويمارس باسمه الرقابة على أوامر الدفع و التحصيل التي يتلقاها من الوزراء

. ومن هنا فإن وزير المالية ، بصفته سلطة مقابلة لسلطات الوزراء الآخرين يبدوا للأموال العمومية ، وضمان لشرعية استعمالها .

المطلب الثاني: أهداف تطبيق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي

في الواقع إن التنافي القانوني بين الوظائف هو الذي يعطي مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف و المحاسبين أصالته وأهميته الخاصة في نظام المحاسبة العمومية فهو ليس فقط إجراء أمني أو نظام لتقسيم المهام قابلين للتطبيق في مختلف الهيئات أو المؤسسات العمومية والخاصة ، بل هو يهدف خاصة إلى فرض رقابة صارمة وفعالة على تنفيذ الميزانية (لاسيما رقابة المحاسبين العموميين على عمليات الأمرين بالصرف) . كما أنه يوحي بفكرة الفصل بين السلطات ونتيجة لذلك فإن تطبيق مبدأ الفصلين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي يسمح بتحقيق الأهداف الآتية:

الفرع الأول : تقسيم المهام

تمر عملية تنفيذ الميزانية بمراحل متكاملة إدارية وأخرى محاسبية ، فالمهام الإدارية هي من اختصاص الأمر بالصرف وتدرج في نطاق الملائمة (السعر ، الكمية ، النوعية ، وقت الإنفاق ... الخ) ، والتي تتطلب توفر مؤهلات في التسيير وإدارة وحدات القطاع العام لدى الأمرين بالصرف .

في حين أن مهام المحاسب ، تقتصر على تنفيذ الجانب المحاسبي الذي يدرج ضمن نطاق التحقق من مشروعية العمليات المالية و مطابقتها للقوانين و التنظيمات المعمول بها ، إضافة لكونه العون المؤهل قانونا في مجال تداول وحيازة الأموال والقيم العمومية ، المهام التي تتطلب مؤهلات و تكوين محاسب متخصص وبالتالي تطبيق هذا المبدأ يسمح بمراعات الاختصاص في توزيع الأعمال الإدارية و المحاسبية .

هذه التفرقة ما بين المهام الإدارية و المحاسبية تشكل أساس النظام المالي العمومي ، فهي تضمن أساسا كون الذي يعطي الأمر ليس هو نفسه الشخص الذي ينفذه ، إذ ممكن إن المحاسب العمومي يرفض في بعض الحالات تسديد نفقة معينة ، إذا رأى أن هناك نقصا أو خطأ قانوني في ملف النفقة المعينة بالرفض يكون قد غفل عنها الأمر بالصرف وهو الأمر الذي لا نجده في

المؤسسات الخاصة ، وهي ميزة تنفرد بها المؤسسات العمومية التي تخضع لنظام المحاسبة العمومية .

الفرع الثاني : تطبيق وحدة الصندوق

إن سلطة حيازة و تداول وحراسة المال العام هي من اختصاص المحاسبين العموميين فقط ، والذي يكون متابعا لسلطة وزير المالية، مما يسمح بتطبيق وحدة الصندوق حيث أن السيولة المتاحة للمحاسبين العموميين تودع تحت حساب واحد يسير من طرف الخزينة العمومية . في حين يخضع الأمر بالصرف لسلطات تنفيذية مختلفة لا يملك حساب الصندوق ولا يمكنه تداول الأموال و القيم العمومية بصفة مباشرة إلا في حالات استثنائية بترخيص من وزارة المالية عن طريق إنشاء الوكالات المالية .

وحدة الصندوق تسمح بالخصوص لوزارة المالية بالرقابة الدائمة على تنفيذ العمليات المالية العمومية كما يسهل عليها جمع المعلومات المالية عن طريق مركزية العمليات على مستوى الوطن وعرضها على الحكومة والبرلمان....

شبكة المحاسبة العمومية هي شبكة واسعة تشرف عليها المديرية العامة للمحاسبة لدى وزارة المالية ، هذه الشبكة الوطنية تتشكل من:

-48(TW) أمين خزينة ولائي.

- (TPA) أمين خزينة مركزي.

- (TPA) أمين خزينة رئيسي .

- (ACCT) وكالة محاسبية مركزية للخزينة.

-1541 أمين خزينة بلدي .

-185 أمين خزينة للقطاع الصحي .

-13(CHU) أمين خزينة للمراكز الاستشفائية الجامعية.

- هذه الشبكة مكلفة في نفس الوقت بعمليات الدفع والتحويل وكذلك بحفظ الأموال العمومية.

الفرع الثالث: مكافحة الغش والاختلاس

يمنع مبدأ الفصل بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف كل أي اختلاس للمال العام من خلال ممارسة رقابة مزدوجة على أعوان المحاسبة العمومية، وتقييد صلاحيات لكل منهما .
فالمحاسب العمومي لا يستطيع أن يقوم بالتحصيل أو الدفع دون استلام الأمر بتنفيذ هذه العمليات من الأمر بالصرف وفي المقابل لا يقوم هذا الأخير بعملية التسديد لأنه لا يملك صلاحيات تداول المال العام لأن من يحدد مجال صرف المال ليس هو من يدفع .

الفرع الرابع : الرقابة المتبادلة

عندما نوكل تنفيذ الإيرادات والنفقات إلى صنفين مختلفين من الموظفين وخاصة إنهما ينتميان إلى هيكلين مختلفين فأنا نهدف من خلال ذلك إلى إقرار رقابة متبادلة بينهما¹ هذه الرقابة تهدف إلى التحكم في تسيير الأموال العمومية بواسطة المطابقة بين الحساب الإداري للأمر بالصرف وحساب التسيير للمحاسب العمومي مما يسهل مراقبة مجلس المحاسبة عن طريق مطابقة الحسابين من أجل تحديد أي مخالفات.²

إن الأمر بالصرف يقوم بإعداد حسابات إدارية (الالتزام، الأمر بالدفع) في حين يقوم المحاسب العمومي بإعداد حساب التسيير (دخول وخروج السيولة من وإلى الخزينة) وبالتالي يمكن معرفة عدم شرعية العمليات والثغرات الموجودة بمجرد مقارنة الحسابين واستخراج التجاوزات المسجلة في تنفيذ النفقات العمومية الخاصة بميزانية الدولة ومعرفة الطرف المتسبب في حدوثها .

وإلى جانب المزايا المتعددة لتطبيق مبدأ الفصل ، يضاف هدف آخر هام يتمثل في تفادي ارتكاب الأخطاء والمخالفات المالية ، واكتشاف الثغرات والنقائص قبل وقوع الكارثة ، وتفاقم الأوضاع بعد فوات الأوان ، لذلك يستحسن أن تستند عملية التنفيذ لشخصين مختلفين (الأمر

¹شويخي سامية ، المرجع السابق ، ص 12.

²Ali bissaad.op.cit.2001.p11.

بالصرف والمحاسب العمومي) إذا ليس من المعقول أن يتولى شخص واحد عملية (الالتزام والدفع) ويعترف على نفسه بعدم شرعية النفقة وارتكاب أخطاء في حالة وقوعها .

المبحث الثاني : استثناءات ونتائج تطبيق مبدأ الفصل بين المحاسب العمومي الأمر بالصرف

إذا كان مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف المحاسب العمومي قد وضح ونضم عمل كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي ،انطلاقاً من تحديد مهام كل منهما ، إلا أن هذا لا يعني خلوه من بعض الاستثناءات تماشياً وضرورة المصلحة ، سنحاول عرضها في المطلب الأول ، كما أن تطبيق مبدأ الفصل بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف يرتب جملة من النتائج تؤثر على تنظيم الإدارة المالية للدولة وطريقة تسيير وصرف المال العام عن طريق تقسيم المهام وترسيخ هذا المبدأ، وسنحاول التطرق لهذه النتائج في المطلب الثاني .

المطلب الأول :استثناءات تطبيق مبدأ الفصل بين المحاسب العمومي الأمر بالصرف

إن جعل تطبيق مبدأ الفصل مطلقاً في بعض الأحيان يعيق السير الحسن للأموال العمومية خاصة إذا تعلق الأمر بالنفقات العمومية وبالتالي أصبح من الضروري جعل هذا المبدأ مرناً ليطمأش مع ضرورة سير المصالح العمومية وبذلك نجد عدة استثناءات على هذا المبدأ تشمل كل من الإيرادات والنفقات :

الفرع الأول :استثناءات المبدأ من جانب تنفيذ الإيرادات

وفقاً للأمر التنفيذي رقم 108-93 المؤرخ في 05 ماي 1993 ، فإنه يمكن للمحاسب العمومي أن يتكفل ببعض العمليات البسيطة لتحصيل الإيرادات دون أمر مسبق من طرف الأمر بالصرف ، فعلى سبيل المثال يمكن لأعوان الإدارة القيام بتحصيل الإيرادات ،ويطلق عليهم في هذه الحالة اسم قابضي الإيرادات أو التسبيقات وهذا تحت رقابة المحاسب العمومي ، وعند تحصيل هذه الإيرادات من طرف القابض يقوم بتسليمها إلى المحاسب العمومي الذي يقوم بدوره بعد التأكد من

صحة التصفية بالتماس إصدار سند جماعي من طرف الأمر بالصرف يؤكد فيه أن الإيرادات المحصلة قد تم تحويلها كليا.¹

يبدو تطبيق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسبين نسبيا في مجال الإيرادات مقارنة بتطبيقه في مجال النفقات.²

ويرخص وزير المالية للأمر بالصرف فتح صناديق تحصيل الإيرادات تحت مسؤوليته المباشرة إذ كانت طبيعة عمل مصالح الأمر بالصرف تتطلب ذلك بشرط أن تودع المبالغ المحصلة بواسطة هذه الصناديق بصفة دورية لدى المحاسب العمومي المرتبطة به ،الذي يقوم بتدقيق المبالغ المحصلة عن طريق الصناديق المفتوحة والمسيرة لدى المحصلة عن طريق الصناديق المفتوحة والمسيرة لدى مصالح الأمر بالصرف الذي يقوم بتحرير سند الأمر بالتحصيل تصحيحي لمجموع المبالغ المحصلة من تسوية العملية وتقيدتها في سجلات المحاسب العمومي .

وعلى هذا الأساس يشكل إجراء فتح صناديق تحصيل الإيرادات استثناء مبدأ الفصل بين مهام المحاسب العمومي والأمر بالصرف لأنه يسمح للأمر بالصرف تنفيذ مرحلة التحصيل والتي تعتبر في الاصل من مهام المحاسب العمومي .

الفرع الثاني : استثناءات المبدأ من جانب تنفيذ النفقات

يمكن للأمر بالصرف وبترخيص مسبق من وزارة المالية فتح التسبيقات من أجل تسديد النفقات ذات الطابع الاستعجالي دون المرور بالمراحل العادية لتنفيذ النفقات ، تحت مراقبة المحاسب العمومي .

عند فتح صندوق التسبيقات لدى مصالح الأمر بالصرف يقوم هذا الأخير بطلب تسبيق نقدي من المحاسب العمومي ، حيث يقوم الأمر بالصرف بتسديد النفقات الاستعجالية بشرط أن يقوم

¹ عبد الحميد مرغيث ، اساسيات المحاسبة العمومية ، محاضرات كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد الصديق بن يحي ، جيجل، الجزائر ص 20-21.

² محمد مسعي ، المرجع السابق ، ص 25.

بتحرير سند الأمر بالدفع إجمالي تصحيحي لتسوية العمليات التي قام بها مع المحاسب العمومي الذي يسترجع الأموال المسبقة ويقوم بالقيد النهائي للعمليات في سجلات المحاسبة .

وفي هذا الإطار تحدد المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 93-108 المؤرخ في 05 ماي 1993¹ والمتعلق بكيفيات إحداث وكالات الإيرادات والنفقات وتنظيمها وسيرها ، والتي تحدد طبيعة النفقات التي تدفع عن طريق الوكالات على النحو التالي :

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

وبناء على ما سبق تشكل هذه العمليات استثناء لمبدأ الفصل بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف لأن التسديد سبق مرحلة إصدار الأمر بالدفع ، إضافة إلى أن الأمر بالصرف هو الذي قام بتنفيذ عملية تسديد النفقات مكان المحاسب العمومي .

وقد حددت المادة 153 من المرسوم التشريعي رقم 93-01 المؤرخ في 19 جانفي 1993 المتضمن لقانون المالية 1993 جميع النفقات التي تشكل استثناء لهذا المبدأ كما يلي² :

1-حالات الدفع بدون أمر بالصرف المسبق :

ويتعلق الأمر بالحالات الثلاث التالية :

-الدفع بواسطة وكالات التسبيقات

- أصل رأس المال وفوائده المستحقة على قروض الدولة ،وكذا خسائر الصرف المتعلقة بأصل رأس المال

¹المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 93-108 المؤرخ في 05 ماي 1993.

²المادة 153 من المرسوم التشريعي رقم 93-01 المؤرخ في 19جانفي 1993.

- النفقات ذات الطابع النهائي المنفذة في إطار عمليات التجهيز العمومي الممول في مساعدات خارجية .

ولنأخذ مثالا على ذلك وكالات التسبيقات الموجودة في معظم الهيئات العمومية فطبقا للتنظيم المعمول به (ولاسيما المرسوم التنفيذي رقم 93-108 المؤرخ في 05 ماي 1993 والمحدد لكيفيات إنشاء وتنظيم وسير وكالات الإيرادات والنفقات)¹، يمكن للهيئات العمومية إنشاء مصلحة خاصة تسمى عادة وكالات التسبيقات ، لدفع بعض النفقات دون التقيد بالإجراءات المألوفة لتنفيذ النفقات العمومية ،ولاسيما الأمر بالصرف المسبق ويتعلق الأمر بالنفقات ذات الطابع الاستعجالي وذات المبالغ الزهيدة فوكيل التسبيقات الذي يعينه الأمر بالصرف ويعتمده المحاسب العمومي ،يتلقى من هذا الأخير مبلغا محددًا يسمى تسبيقا ليدفع منه مباشرة النفقات المعينة الى الدائنين بعد حصوله على التبريرات اللازمة منهم ، ثم يقوم دوريا (في نهاية كل شهر كأقصى أجل) بتسليم سندات إثبات النفقات المسددة من قبله إلى الأمر بالصرف الذي يصدر بعد التأكد من شرعية هذه النفقات ، أمرا أو حوالة دفع بمبلغها للتسوية في حساب إيداع الأموال الخاصة بالوكالة ، وهو ما يسمح للمحاسب المخصص ،أي المحاسب العمومي المكلف بدفع نفقات الهيئة العمومية المعينة بخصمها نهائيا من اعتمادات الميزانية بعد التحقق من شرعيتها .

02 حالات الدفع بدون أمر بالصرف :

ويتعلق الأمر هنا أيضا بثلاث حالات هي :

-معاشات المجاهدين ومعاشات التقاعد المدفوعة من ميزانية الدولة .

-المرتبات المدفوعة لأعضاء القيادة السياسية وأعضاء الحكومة .

-المصاريف والأموال الخاصة .

¹المرسوم التنفيذي رقم 93-108 المؤرخ في 05 ماي 1993.

من خلال دراسة هذه الحالات يتبين أن الاستثناء على القاعدة هو مطلقا حيث أن النفقات المعينة يتم دفعها مباشرة من طرف المحاسبين المكلفين بذلك دون أي تدخل سابق أو لاحق من طرف الأمرين بالصرف (على الأقل فيما يتعلق بإجراء الأمر بالصرف) .

ولنضرب مثلا يخص رواتب أعضاء القيادة السياسية والحكومية، فإن دفعها بدون أمر الصرف يمكن عنده ضمن امتيازات السلطات العليا في الدولة

المطلب الثاني : نتائج تطبيق مبدأ الفصل بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف

إن تطبيق هذا المبدأ مباشرة يؤثر على تنظيم الإدارة المالية للدولة وطريقة تسيير وصرف المال العام ، لأنه يحدد ويضبط كل صلاحيات وسلطة أعوان المحاسبة العمومية ، وذلك عن طريق تقسيم المهام بشكل واضح مما يساعده على تحديد المسؤوليات عند ارتكاب المخالفات .

ولعل من أهم نتائج تطبيق هذا المبدأ ، هو تنافي منصب المحاسب العمومي والأمر بالصرف لأنه لا يمكن أن يجمع المنصبين في نفس الشخص ، بل يتعدى ذلك إلى أزواجهم بحيث يمنع الأزواج الأمرين بالصرف بأي حال من الأحوال أن يكون محاسبات مرتبطين بهن والعكس صحيح.¹

ويؤدي تطبيق هذا المبدأ إلى تقسيم وحدة نشاط الإدارة عند تنفيذ الميزانية إلى مراحل إدارية وأخرى محاسبية والفصل التام بينهما ولاكن كل مرحلة تكمل الأخرى، فالأمر بالصرف لا يستطيع أن يقوم بنفسه التسديد ، وكذا المحاسب لا يستطيع أن يدفع من دون استلام على سند الأمر بالصرف .

وسنحاول دراسة المطلب الثاني لمبدأ الفصل انطلاقا من استعراضنا لأهم نتائج تطبيق هذا المبدأ ثم نتكلم عن إجراء تسخير المحاسب العمومي وحدود استعماله ، وفي الأخير ندرس عواقب خرق هذا المبدأ.

الفرع الأول : استعراض أهم نتائج تطبيق هذا المبدأ

¹المادة 55 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 اوت 1990 و المتعلق بالمحاسبة العمومي.

- لا توجد علاقة رئاسية بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف ،حيث أن المحاسبين مستقلون عن الإداريين ولا يخضعون لأوامرهم وسلطتهم التسلسلية ،فهم لا ينفذون أوامر بالدفع الصادرة عن الإداريين إلا إذا كانت منسجمة مع القوانين والأنظمة ،وبذلك يكون لهم حق الرقابة على الإداريين.¹

- لا يتداول الأمر بالصرف بصفة مباشرة المال العام ولا يمسك قيود وسجلات محاسبة ، حيث تعتبر المحاسبة التي يمسكها الأمر بالصرف محاسبة ذات أغراض إحصائية بهدف إعداد الحساب الإداري .

- ينتمي المحاسب العمومي لهيئة إدارية واحدة ويتم تعيينه بمقرر من وزارة التربية ، أما الأمر بالصرف ينتمي لمختلف الوزارات ويتم تعيينه عن طريق مرسوم يصدر من الجريدة الرسمية .
- لا يشترط تعيين الأمر بالصرف توفر مؤهلات ذات طابع محاسبي على عكس المحاسب العمومي .

- تعتبر مسؤولية المحاسب العمومي مسؤولية شخصية ومالية في مجال مشروعية العمليات المالية لتنفيذ الميزانية و التي تختلف عن مسؤولية الأمر بالصرف ذات الطابع الإداري و السياسي.

ومن أهم الانتقادات الموجهة لهذا المبدأ هو تقسيم وحدة نشاط الإدارة إلى مراحل إدارية وأخرى محاسبية بحيث تنزع الصلاحيات المالية (الدفع والتحويل) من الأمر بالصرف لفائدة المحاسب ،هذا الفصل يمس مباشرة فعالية إجراءات تنفيذ العمليات المالية العمومية بسبب البطء الذي تتسبب فيه .²

وتؤدي الازدواجية في اتخاذ القرار عند تنفيذ العمليات المالية للدولة الى عرقلة و بطئ عملية تنفيذ النفقات العمومية ، لاسيما وإن أولويات المحاسب العمومي التي تركز على التحقق من

¹حسن عواضة ، المالية العامة ، دار النهضة العربية ، الطبعة السادسة ، بيروت ، 1983 ، ص198

²Ali bissaad .op.cit.2004.p39.

مشروعية العمليات ومطابقتها للقوانين والتنظيمات المعمول بها من حيث الشكل وعلى من دون أن يتدخل المضمون، تختلف عن أولويات الأمر بالصرف ذات الطابع الإداري والمتعلقة بضمان السير الحسن للمرافق العمومية وصرف الإعتمادات المالية وتجسيد برنامج الحكومة .

وللحد من بطئ تنفيذ العمليات المالية للدولة وتنظيم العلاقة بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي ، قام المشروع الجزائري بتقنين أجال تنفيذ العمليات المالية¹ وذلك بتحديد أجال دفع النفقات وتحصيل أوامر بالإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراء قبول القيم المعدومة ، وفق أحكام المواد 2،3،4 من المرسوم 93-46 المؤرخ في 06-02-1993 ،يقوم الأمر بالصرف بإرسال حوالات الدفع بين اليوم الأول واليوم العشرين من كل شهر إلى المحاسب العمومي الذي يقوم بتنفيذها خلال أجل أقصاه عشرة أيام من تاريخ استلامها ،وفي حال عدم مطابقتها للنصوص التشريعية المعمول بها يقوم بإبلاغ الأمر بالصرف كتابيا عن الرفض القانوني للدع وذلك من أجل أقصاه عشرين يوما من تاريخ استلام الأمر بالدفع .

ينتج عن تطبيق مبدأ الفصل بين ال والأمر بالصرف والمحاسب العمومي عنه ثناية اتخاذ القرار عند تنفيذ العمليات المالية ، مما يؤدي إلى اختلاف وجهة نظر المحاسب العمومي مع الأمر بالصرف .

ونظرا لطبيعة المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي التي تفرض عليه تعويض الضرر الذي لحق بالخزينة العمومية من ماله الخاص حسب ما نصت عليه المادة 38 من القانون المتعلق بالمحاسبة العمومية المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العام عن العمليات الموكلة إليه ،ووضع مرسوم تنفيذي لاحق شروط إقامة هذه المسؤولية² .

¹المرسوم التنفيذي رقم 93-46 المؤرخ في 06-02-1993

²المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المحدد لشروط الأخذ بالمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحاسبات وكيفية اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين ، الجريدة الرسمية ، العدد1991،43،ص1646.

فإن تحديد هذه المسؤولية يجعله حريصا على التأكد من توفر كل شروط القانونية لقبول تنفيذ العمليات الموكلة له.

وفي حال عدم التأكد يكون المحاسب يكون المحاسب أقرب للرفض من الدفع من أجل حماية المال العام وحماية نفسه من العقوبات ، لأن المشروع الجزائي جعل منه مراقبا للعمليات أثناء التنفيذ آخر عقبة قبل صرف المال العام ،وقدم له الحماية التامة من الضغوطات عن طريق تقديم الرفض المبرر لتنفيذ أوامر الأمر بالصرف

إن تطبيق هذا المبدأ قد ينشأ عنه نزاعات بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف بحيث يكون هذا الأخير في مركز ضعف مقارنة مع المحاسب الذي يملك سلطة رفض التنفيذ العمليات المالية ،وللحد من هذه السلطة وتقيدها رخص قانون المحاسبة المالية في الجزائر للأمر بالصرف استعمال إجراء تسخير المحاسب العمومي ،والذي سيتم دراسته وفق العناصر التالية:¹

- مفهوم إجراء تسخير المحاسب العمومي .

- حدود استعمال إجراء تسخير المحاسب العمومي .

أولا - مفهوم إجراء تسخير المحاسب العمومي

التسخير هو إعطاء أمر لشخص غير موجود في النظام السلمي التابع لمصدر هذا الأمر ويجد التسخير أساسه في فكرة استمرارية المرفق العام .

أما محاسبيا ، فهو الأمر الذي يعطيه الأمر بالصرف للمحاسب العمومي لكي ينفذ عملية دفع كان قد رفض تنفيذها من قبل ، رغم وجود أوامر بالدفع أو حوالات دفع سابقة ، وقد تطرقت لهذا الإجراء المواد 47 و 48 المتعلق بإجراءات تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين .

تجعل طبيعة مهام المحاسب العمومي منه آخر عقبة لمراقبة العمليات المالية قبل صرف المال العام ،حيث يعتبر ملزما قانونا برفض تنفيذ أوامر الأمر بالصرف إذ تحقق بأنها تشكل

¹ لشلال زهير ، المرجع السابق ، ص 123.

مخالفة صريحة للنصوص القانونية والتنظيمات المعمول بها ،لهذا السبب وقدم المشروع الجزائري الحماية التامة للمحاسب العمومي أثناء أداء مهامه ، والك حسب نص المادة 30 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتي تؤكد بأنه (تعد باطلة كل عقوبة سلطت على المحاسب العمومي ذ ثبت أن الأوامر التي رفض تنفيذها من شأنها أن تحمله المسؤولية الشخصية والمالية).

وبناء على ما سبق يعتبر المحاسب العمومي في مركز قوة مقارنة مع الأمر بالصرف عند رفض تسديد حوالات الدفع الذي يجيب أن يكون مبررا ولكن من أجل تفادي وضعية الانسداد وضمان السير الحسن للمرافق العامة ، وعدم تعطيل المصلحة العامة ، رخص المشرع للأمر بالصرف إجراء تسخير المحاسب العمومي ذلك وفق المادتين 47 و 48 من قانون 90-21 والمتعلق بالمحاسبة العمومية وكذا المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07-09-1991 والمتعلق بإجراء تسخير الأمريين بالصرف للمحاسبين العموميين ، لاسيما المادة الأولى منه والتي تؤكد على أنه يمكن للأمريين بالصرف إذا ما قاموا المحاسبون العموميون بإيقاف عملية تسديد النفقة أن يطلبوا منهم كتابيا وتحت مسؤوليتهم دفعها .

وعلى هذا الأساس يتجسد إجراء التسخير في الطلب الكتابي المحرر من طرف الأمر بالصرف وتحت مسؤوليته المباشرة والذي يطلب من خلاله المحاسب بشكل صريح وواضح تسديد النفقة ، وبالتالي إذا امتثل المحاسب العمومي للتسخير تبرأ ذمته من المسؤولية الشخصية والمالية ، بشرط أن يرسل تقريرا مفصلا عن العملية لوزير المالية خلال خمسة عشر يوما من تاريخ تنفيذ العملية .

وليمكن الأمر بالصرف من اللجوء الى التسخير لابد من توفر شروط موضوعية وأخرى

شكلية سنتناولها كما يلي :¹

1-الشروط الموضوعية :

¹المادة 48 من قانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

وجود رفض للدفع من طرف المحاسب العمومي ، ويشترط أن يكون نهائياً، لأنه في حالة الرفض المؤقت بسبب عيب شكلي يمكن تداركه من طرف الأمر بالصرف لا يمكن اللجوء إلى التسخير

-التسخير يوجه للمحاسب العمومي المختص

-أن تخرج حالة الرفض عن الأسباب المذكورة في المادة 48 من قانون 90-21 وهي :

- عدم وجود اعتماد عدا بالنسبة لميزانية الدولة

-عدم توفر أموال في الخزينة عدا بالنسبة لميزانية الدولة

-غياب إثبات الخدمة المؤداة

-طابع النفقة غير الإجمالي

غياب إحدى التأشيرات المنصوص عليها قانونياً

2 - الشروط الشكلية :

-يجب أن يكون التسخير مكتوباً لإثبات إعفاء المحاسب العمومي من المسؤولية

-يضم التسخير عبارة (يطلب من المحاسب أن يدفع)

-يحتوي التسخير على أسباب لجوء الأمر بالصرف إليه

-أن يكون هناك أمر بالتسخير بالنسبة لكل عملية وليس أمر بالتسخير إجمالياً لعدة عمليات

ثانياً - حدود استعمال إجراء تسخير المحاسب العمومي :

يهدف اللجوء إلى استعمال إجراء التسخير إلى تنفيذ سلطة المحاسب العمومي بمقابل انتقال

المسؤولية الشخصية والمالية من المحاسب إلى الأمر بالصرف ، والذي يصبح المسؤول المباشر

أمام هيئات الرقابة عن مشروعية النفقات التي يتم تسديدها عن طريق استعمال هذا الإجراء .

وتجدر الإشارة في هذا المجال بأن اللجوء إلى استعمال إجراء تسخير المحاسب العمومي يعتبر

الاستثناء وليس القاعدة العامة عند تسديد النفقات ، حيث لا يستطيع الأمر بالصرف استعمال هذا

الإجراء بصفة مطلقة وفي كل حالات رفض الدفع من طرف المحاسب لأن مجال استعماله

محدود قانونيا بحيث على كل محاسب عمومي أن يرفض الامتثال لإجراء التسخير إذ كان رفض دفع النفقة مبررا بإحدى العناصر الآتية على الأقل :

- عدم توفر أموال الخزينة .

- انعدام إثبات أداء الخدمة .

- طابع النفقة غير الإبرائي.

- انعدام تأشيرة مراقبة النفقات أو تأشيرة لجنة الصفقات المؤهلة إذ كان ذلك منصوبا عليه في التنظيم المعمول به .

عند تحليل الأسباب لاستعمال إجراء التسخير ، فإنه من المنطقي أن يرفض المحاسب العمومي دفع النفقة عن طريق التسخير في حالة عدم توفر الإعتمادات المالية لأنه لا يملك التغطية المالية للتسديد باستثناء النفقات التي تدفع باسم الدولة والتي يتم تسديدها عن طريق السحب عن المكشوف ، أما الأسباب الأخرى فإنها تهدف إلى حماية المال العام .

-الفرع الثاني : عواقب خرق مبدأ الفصل بين المحاسبين العموميين الأمر بالصرف

قد يحدث أن يتدخل عن قصد أو عن جهل أحد اعوان المحاسبة العمومية في اختصاصات عون خر بحيث يعتبر هذا التدخل خرقا لمبدأ الفصل بينهما ، يحملها تبعات مختلفة

أولاً- حالات خرق مبدأ الفصل بين المحاسب العمومي الأمر بالصرف

1- فيما يخص المحاسب العمومي :

يمكن للمحاسب بصفة عامة أن يخرق مبدأ الفصل باعتدائه على اختصاصات الأمر بالصرف فيما يتعلق بالإذن بتحصيل إيراد أو دفع نفقة .

فقيام المحاسب بتحصيل مبالغ دون سند تحيل صادر بشأنها من الأمر بالصرف يمكن أن يجعل منه مركبا الجريمة الغدر أو الابتزاز أو الاختلاس .

أما قيامه بدفع نفقة دون أمر أو حوالات دفع ، فيمكنه أن يعرضه لإقحام مسؤوليته المالية الشخصية ووضعه في حالة مدين اتجاه الهيئة العمومية المعنية بملغ العملية الغير الشرعية .

2- فيما يخص الأمر بالصرف :

إن قيام الأمر بالصرف بالتدخل في اختصاصات المحاسب (مثل تحصيل إيرادات أو مداولة الأموال والقيم) يمكن أن يجعل منه محاسباً فعلياً ويحمله بالتالي نفس الالتزامات والمسؤوليات التي يضطلع بها المحاسب العمومي ، ويعرضه لنفس العقوبات المطبقة على هذا الأخير ، فضلاً عن العقوبات الجزائية التي يمكن أن يتعرض لها عن جريمة انتحال صفة أو اغتصاب الوظيفة.¹

ثانياً : مخالفة مبدأ الفصل بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف

قبل الحديث عن مخالفات هذا المبدأ نعرض للتعريف بنوعين من الرقابة على المال العام ، نخص بالذكر :

- الرقابة القبلية للمراقب المالي .

- الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة .

- الرقابة القبلية للمراقب المالي :

تعريف المراقب المالي:² بداية المراقب المالي هو موظف ينتمي إلى وزارة المالية ، مهمته التأشير على مشروع الالتزام (النفقة) الذي يحرره الأمر بالصرف ، كما يشكل المراقب المالي أحد أعوان الرقابة السابق عن النفقات الملتزم بها وتأخذ هذه الرقابة شكل المتابعة والمطابقة (رقابة سابقة) وهي بمثابة رقابة وقائية والتي تترجم في التأشير التي يجب الحصول عليها لإتمام المعاملات المالية للنفقة ، كما يتمتع المراقب المالي بالأزدواجية في ممارسة وظيفته حيث يمثل الوزير ووظيفته.

لا يعتبر المراقب المالي وكأنه عون محاسب ، وهذا يجعله غير خاضع للمسؤولية التي يخضع لها المحاسب العمومي ، فالمواد 58-59-60 من القانون 90-21 المعلق بالمحاسبة العمومية

¹شويخي سامية ، المرجع السابق ، ص 14-15.

²انصر المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11-381 المؤرخ في 21 نوفمبر 2011 المتعلق بمصالح المالية.

تتضم بصفة مبدئية وظيفة المراقب المالي وأعطت له مهمة المراقبة المسبقة للعمليات النفقات فهو لا يتدخل في الإيرادات ، وهذه المواد تدخل في الباب الثالث الخاص بالمراقبة وليس من باب الأعراف المحاسبين ، فالمادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 11-381 تحدد مهام المراقب المالي. وتمثل المهمة الأساسية للمراقب المالي في الاكتفاء برقابة المشروعية دون مراقبة ملائمة الالتزام بالنفقات التي يعرضها عليه الأمر بالصرف وبذلك فهو لا يتحمل مسؤولية أخطاء التسيير المالي التي يقوم بها الأمر بالصرف.

ومن هذا المنظور فإن قرار إلحاق إخضاع ميزانيات البلديات تدريجيا لهذه الرقابة جاء ليضيق الخناق على صلاحيات رؤساء مجالس البلدة وجعلهم تحت سلطة المراقبين الماليين الذين قد لا يكثرثون بالحالات الاستثنائية والاستعجالية والتي تطلبها وزارة شؤون البلديات والتي تتطلب أحيانا نفقات غير مدرجة في ميزانية البلديات ، وهذا عكس ما كانوا يطالبون به من زيادة الصلاحيات وتخفيف الرقابة.¹

الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة :

تعريف مجلس المحاسبة² : حسب المادة 3 من الأمر رقم 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة فمجلس المحاسبة هو مؤسسة تتمتع باختصاص إداري وقضائي في ممارسة المهمة الموكلة إليه وهو يتمتع بالاستقلال الضروري ضمانا للموضوعية والحياد والفعالية في أعماله .

تأسس مجلس المحاسبة سنة 1980 بصدور الأمر رقم 80-05 المؤرخ في 1 مارس 17 يوليو 1995 ، المعدل والمتمم بالأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 أغسطس ، الذي يحدد صلاحيات المجلس ، وتنظيمه وسيره وجزء تحرياته.

¹ عبد القادر موفق الرقابة المالية علي البلدية في الجزائر : دراسة تحليلية ونقدية ، اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم التسيير ، جامعة الحاج لخضر ، 2014-2015 ص 155-156.

² المادة 3 من الامر 95-20 مؤرخ في 17 يوليو سنة 1995، معدل ومتمم بالأمر رقم 10-02 مؤرخ في 26 غشت 2010 و المتعلق بالمحاسبة.

ويخول الأمر رقم 95-20 المعدل والمتمم بالأمر 10-02 المؤرخ في 26 أغسطس 2010 المتعلق بمجلس المحاسبة لهذا الأخير اختصاصا شاملا في رقابة الأموال العمومية وفي هذا الصدد يراقب المجلس كل الهيئات العمومية باختلاف أنواعها ، بما فيها المؤسسات المختلطة التي تملك فيها الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق والهيئات العمومية الأخرى من رأس مالها ، كما يؤهل لمراقبة استعمال الموارد التي تجمعها الهيئات ، مهما كانت وضعيتها القانونية ، بمناسبة حملات التضامن الوطني .

يمارس مجلس المحاسبة صلاحيته القضائية عن طريق القرارات ، يكلف مجلس المحاسبة بالتأكد من مدى احترام الأحكام التشريعية والتنظيمية السارية ، في مجال تقييم الحسابات ومراجعة حسابات المحاسبين العموميين ومراقبة الانضباط في مجال تسيير الميزانية المالية أما على المستوى الإداري ، بمراقبة حسن استعمال الموارد والأموال والقيم والوسائل المادية من قبل الهيئات التي تدخل ضمن اختصاصه وكذا التأكد من مطابقة عملياتها المالية والمحاسبية مع القوانين والأنظمة السارية المفعول بالإضافة الى تقييم نوعية سيرها من حيث الفعالية والكفاءة والاقتصاد . وأخيرا يساهم المجلس في إطار اختصاصه وصلاحياتها الإدارية في تعزيز الوقاية من مختلف أشكال الغش والممارسات الغير القانونية أو الغير الشرعية التي تشكل خرقا للأخلاقيات والنزاهة أو تلحق ضررا للأموال العمومية .

كما يعد مجلس المحاسبة التقرير السنوي لرئيس الجمهورية بكل مسألة ذات أهمية وطنية ويستشار في المشاريع التمهيدية للقوانين المتضمنة ضبط الميزانية وكذا كل مشروع يخص المالية العامة.

بقدر ما نجد هذا المبدأ غير مطبق من ناحية القانون ، بقدر ما نجد المتابعة على خرقه غير مطبقة بصفة كبيرة ، نشير إن هذا المبدأ يخضع لجميع الأحكام الطبقة بالنسبة للمخالفات الأخرى

التي يرتكبها المحاسب العمومي ، فبالرجوع إلى الأمر 20-95 المتعلق بمجلس المحاسبة¹ ، نجد حالتين لهما علاقة مع تطبيق هذا المبدأ :

-فيما يخص مخالفة قواعد الانضباط :

تنص المادة 88 من الأمر 20-95 المتعلق بمجلس المحاسبة ، تعتبر مخالفات لقواعد الانضباط في مجال تسيير الميزانية المالية ، عند الأخطاء والمخالفات الأتية ذكرها عندما تكون خرقا صريحا للأحكام التشريعية والتنظيمية التي تسري على استعمال وتسيير الأموال العمومية أو الوسائل المادية وتلحق إضرار للخزينة العمومية أو بهيئة عمومية يمكن للمجلس في هذا الإطار أن يعاقب على² :

- خرق الأحكام التشريعية أو التنظيمية المتعلقة بتنفيذ الإيرادات والنفقات
- استعمال الإعتمادات أو المساعدات المالية التي تمنحها الدولة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية الممنوحة بضمان منها لأهداف غير الأهداف التي منحت من أجلها صراحة .
- الالتزام بالنفقات دون توفر الصفة أو السلطة أو خرقا للقواعد المطبقة في مجال الرقابة الفردية .
- الالتزام بالنفقات دون توفر الإعتمادات أو تجاوز الرخصات الخاصة بالميزانية .
- خصم نفقة بصفة غير قانونية ، من أجل إخفاء أما تجاوزا ما في الإعتمادات وإما تغييرا للتخصص الأصلي للالتزامات أو القروض المصرفية الممنوحة لتحقيق عمليات محددة.
- تنفيذ عمليات النفقات الخارجية بشكل واضح عن هدف أو مهمة الهيئات العمومية .
- الرفض الغير المؤسس للتأشيرات أو العراقيل الصريحة من طرف هيئات الرقابة القبلية أو التأشيرات الممنوحة خارج الشروط القانونية .

¹ الأمر رقم 20-95 مؤرخ في 17 يوليا سنة 1995، معل ومتمم بالمر رقم 10-02 مؤرخ في 26 غشت 2010 والمتعلق بمجلس المحاسبة.

² المادة 88 من الأمر 20-95 المتعلق بمجلس المحاسبة.

- عدم احترام الأحكام القانونية أو التنظيمية المتعلقة بمسك المحاسبات ، وسجلات الجرد والاحتفاظ بالوثائق والمستندات الثبوتية .
 - التسيير الخفي للأموال أو القيم أو الوسائل أو الأملاك العامة .
 - كل تهاون يترتب عنه عدم دفع حاصل الإيرادات الجبائية أو شبه الجبائية التي كانت موضوع اقتطاع من مصدر في الأجلال ووفق الشروط التي أقرها التشريع المعمول به .
 - التسبب في إلزام الدولة او الجماعات الإقليمية أو الهيئات العمومية بدفع غرامة تهديدية أو تعويضات مالية نتيجة عدم التنفيذ الكلي أو الجزئي أو بصفة متأخرة لأحكام القضاء.
 - الاستعمال التعسفي للإجراء القاضي بمطالبة المحاسبين العموميين بدفع النفقات على أسس غير قانونية أو غير تنظيمية .
 - أعمال التسيير التي تتم باختراق قواعد إبرام وتنفيذ العقود التي ينص عليها قانون الصفقات العمومية .
 - عدم احترام القوانين التي تخضع لها عمليات بيع الأملاك العمومية التي لم تعد صالحة للاستعمال أو المحجوزة من طرف الإدارات أو الهيئات العمومية .
 - تقديم وثائق مزيفة أو خاطئة إلى مجلس المحاسبة أو إخفاء مستندات عنه.
- كما تنص المادة 89 منه على ما يلي :
- يعاقب على المخالفات المنصوص عليها في المادة 88 أعلاه بغرامة يصدرها مجلس المحاسبة في حق مرتكبي هذه المخالفات .
- لا يمكن أن يتعدى مبلغ الغرامة المرتب السنوي الإجمالي الذي يتقاضاه العون المعني عند تاريخ ارتكاب المخالفة .

لا يمكن الجمع بين الغرامات المحكوم بها إلا في حدود المبلغ الأقصى المحدد في الفقرة 2 من هذه المادة وجزء هذا الخرق طبقا للمادة 91 من قانون مجلس المحاسبة ، فيعاقب بغرامة محددة بضعف الأجر العام السنوي الذي يتقاضاه المحاسب العمومي أو الأمر بالصرف المخطئ .

-حيث تنص المادة 91 على ما يلي :¹

(دون المساس بالمتابعات الجزائية ، يعاقب مجلس المحاسبة بغرامة يصدرها في حق كل مسؤول أو عون أو ممثل أو قائم بالإدارة في هيئة عمومية خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة خرق حكما من الاحكام التشريعية أو التنظيمية أو تجاهل التزاماته لكسب امتياز مالي أو عيني غير مبرر ، لصالحه أو لغيره على حساب الدولة أو هيئة عمومية .

وفي هذه الحالة ، يحدد المبلغ الاقصى للغرامة بضعف المبلغ المقرر في المادة 89 من هذا الأمر) .

إن تطبيق هذا المبدأ يؤدي إلى فكرة المحاسب الفعلي ، وهو شخص أو موظف يتكفل بعمليات الدفع أو التحصيل دون أن يتمتع بالأهلية القانونية لذلك فالمحاسب الفعلي يطبق عليه القانون الجزائي متقلدا لوظيفة لا تعنيه ، وكذا القانون المدني ينص على ذلك في حال وجود ضرر ، والقانون المحاسبي أيضا حيث يصير المحاسب الفعلي مجبرا على تعويض أموال الخزينة الضائعة من أمواله الخاصة ولا يستفيد من الحماية الخاصة بالمحاسب العمومي لعدم وجود تأمين عليه ، ولا يستفيد من الطعون .

¹المادة من الامر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة.

خلاصة الفصل الثاني :

مما سبق خلال دراستنا لهذا الفصل نستنتج أن مبدأ الفصل بين السلطات من بين أهم المبادئ التي أقرها المشروع الجزائري وفق ما نص القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية ، والذي يحدد مجال اختصاص كل من المحاسب العمومي والأمر بالصرف وإن يتدخل كل عون في مجال اختصاص الآخر ، هذه الازدواجية في أعوان تنفيذ العمليات المالية تعتبر قاعدة أساسية للسلامة المطبقة في الهيئات العمومية .

فالجزائر وعلى غرار الدول الأخرى أخذت بهذا المبدأ تماشيا مع التمييز في الوظائف الإدارية و المحاسبة و هذا ما جاء واضحا من خلال المواد 55 و 56 فالمادة 55 تنص على تنافي الوظائف بينهما وكذا المادة 56 التي منعت أن يكون الأمر بالصرف هو المحاسب العمومي الذي ينقذ عملياته المادية .

إلا أن هذا المبدأ نسبيا في بعض الأحيان فالمادة 153 من المرسوم التشريعي رقم 93-01 حددت جميع النفقات التي تشكل استثناء لهذا المبدأ كالدفع بواسطة وكالات التسبيقات وكذا التسخير بإعطاء أمر لشخص غير موجود في النظام السلمي التابع لمصدر هذا الأمر .
فمحاسبيا يعد الأمر الذي يعطيه الأمر بالصرف للمحاسب العمومي لكي ينقذ عملية الدفع كان قد رفضها من قبل رغم وجود أمر بالدفع أو حوالة دفع سابقة .

وعلى هذا الأساس يتجسد إجراء التسخير في الطلب الكتابي المحرر من طرف الأمر بالصرف وتحت مسؤوليته المباشرة الذي يطلب من خلاله المحاسب بشكل صريح و واضح تسديد نفقة .
إن مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي يشكل ضمانة أساسية ورقابية تسمح باستخدام مثل موارد الدولة وأعبائها من خلال حراستها وتشديد الرقابة عليها .



خاتمة

الخاتمة

يعد مبدأ الفصل بين المحاسب العمومي الأمر بالصرف من بين أهم التي أقرها المشرع الجزائري حفاظا على المال العام للدولة و ذرعا للوقوع في أي غش أو خطأ ق يكلف خزانة الدولة أموالا باهظة .

ولهذا فإن التفرقة بين صلاحيات الأمر صلاحيات بالصرف و المحاسب العمومي تسمح بمراقبة العمليات المالية و المحاسبية كما أن هذا المبدأ جاء ليوكب فترة عصبية على الدولة مست بضلالها على اقتصاد البلاد وخزائنه وحتمت عليه المضي في سياسة التقشف أو ما يسمى بسياسة ترشيد النفقات العامة

فتكريس هذا المبدأ هو تكريس لنشاط الدولة وحرصها على ضمان أموال الدولة ، ومن خلال ما سبق توصلنا إلى أهم النتائج :

- إن التنافي القانوني بين الوظائف هو الذي يعطي مبدأ الفصل الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين أصالته و أهميته في انضمام المحاسبة العمومية من خلال فرض رقابة صارمة وفعالة على تنفيذ الميزانية (لاسيما رقابة المحاسبين العموميين على الأمرين بالصرف) .

- أن مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي يهدف إلى تطبيق رقابه متبادلة تحد من مكافحة الغش و الاختلاس وكذا ارتكاب الأخطاء و المخالفات المالية .

أن هذا المبدأ يستلزم جعل مدونة تبين شروط اختيار المراقبين الماليين و المحاسبين العموميين ومن قام مقامهم كشرط الكفاءة و العمل والأمانة في الخدمة و الأخلاق ، بالإضافة إلى عقد دورات تدريبية لهم لاطلاعهم على الأساليب الحديثة في مجال الرقابة والى جانب ذلك يجب الاهتمام بتحسين رواتبهم ضمانا للعيش الهنيئى وحتى لا تسول لهم أنفسهم بالاعتداء على أموال الأمة .



قائمة المصادر

والمراجع

قائمة المصادر والمراجع:

أولا

- القرآن الكريم

- الأحاديث النبوية

ثانيا : النصوص القانونية والتنظيمية

- القانون 90-21 المؤرخ في 15-08-1980 و المتعلق بقانون المحاسبة العمومية،
الجريدة الرسمية رقم 35 المؤرخة في 24 محرم عام 1411 الموافق ل 15 غشت 1990.

- الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 19 صفر 1416 الموافق ل 17 يوليو 1995
المتعلق بمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية العدد 50 المؤرخة في 19 صفر
1416 الموافق ل 17 يوليو 1995.

- الأمر رقم 10-02 المؤرخ في 16 رمضان 1431 الموافق ل 26 غشت 2010
المعدل والمتمم للأمر رقم 95-20 المؤرخ في 19 صفر 1416 الموافق ل 17 يوليو
1995 المتعلق بمجلس المحاسبة. الجريدة الرسمية العدد 50 المؤرخة في 01 سبتمبر
2010.

- مرسوم تنفيذي رقم 02-79 ماضي في 22 فبراير 1992 الجريدة الرسمية عدد 15
مؤرخة في 26 فبراير 1992 يؤهل المفتشية العامة للمالية للتقويم الاقتصادي للمؤسسات
العمومية الإقتصادية .

- مرسوم تنفيذي رقم 08-274 ماضي في 06 سبتمبر 2008 الجريدة الرسمية عدد
50 مؤرخة في 07 سبتمبر 2008 الصفحة 16 يحدد تنظيم المتفشيات الجهوية
للمفتشية العامة للمالية وصلاحياتها

- مرسوم تنفيذي رقم 08-272 ماضي في 06 سبتمبر 2008 الجريدة الرسمية عدد
50 مؤرخة في 07 سبتمبر 2008 الصفحة 13 يتضمن تنظيم الهياكل المركزية
للمفتشية العامة للدولة .

- مرسوم تنفيذي رقم 91-311 مؤرخ في 28 صفر عام 1412 الموافق 07 سبتمبر 1991 المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم. الجريدة الرسمية رقم 43 المؤرخة في 9 ربيع الاول 1412 الموافق ل 7 سبتمبر 1991.
- مرسوم تنفيذي رقم 91-313 مؤرخ في 28 صفر عام 1412 الموافق 07 سبتمبر 1991 و الذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف و المحاسبون ، الجريدة الرسمية رقم 43 المؤرخة في 9 ربيع الاول 1412 الموافق ل 7 سبتمبر 1991.
- مرسوم تنفيذي رقم 91-314 مؤرخ في 07-09-1991 متعلق بإجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين ،الجريدة الرسمية رقم 43 المؤرخة في 9 ربيع الاول 1412 الموافق ل 7 سبتمبر 1991.

ثالثا : الكتب

- 01- جمال العمارة-اساسيات الموازنة العامة للدولة-دار الفجر للنشر والتوزيع القاهرة،2004 .
- 02 -حسن عوضة-المالية العامة-دار النهضة العربية بيروت،1983 .
- 03-زينب عوض الله-اساسيات الميزانية العامة- دار الجامعة الجديدة القاهرة،2006 .
- 04- عبد المجيد دراج -سميرة ايوب -مبادئ المالية العامة-الدار الجامعية الاسكندرية،.2002
- 05- عبد المطلب عبد الحميد-اقتصاديات المالية العامة-الدار الجامعية مصر،2005.
- 06-علي زغود- المالية العامة- ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر،.2005
- 07 -عطية عبد الوهاب- الموازنة العامة للدولة-دار النهضة العربية القاهرة،1996.
- 08 -محمد مسعي- المحاسبة العمومية- دار الهدى عين مليلة الجزائر، .2003
- 09 -محمد الصغير باعلي ويسري ابو العلاء-المالية العامة دار العلوم للنشر والتوزيع عنابة، طبعة 2003 .
- 10- محرزى محمد عباس-اقتصاديات المالية العامة- ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون الجزائر،2003.

- 11- محمد شاكر عصفور- أصول الموازنة العامة -مكتب الصفحات الذهبية الرياض، 1988.
- 12 -محمد السعيد فرهود-كتاب مبادئ المالية الجزء الاول-حلب، 1978.
- 13 محمد جمال دنيبات-المالية العامة والتشريع المالي-دار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع الاردن، 2003 .
- 14- محمد حلمي مراد- مالية الدولة- ديوان دار النشر مصر ،20مارس 2011.
- 15- يلس شاوش البشير - المالية العامة- 2013 .

رابعا - الرسائل العلمية و المذكرات

1-رسائل الدكتوراه:

- 01 -شلال زهير -افاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية- جامعة امحمد بوقرة بومرداس 2003
- 02 -عبد القادر موفق -الرقابة المالية على البلدية في الجزائر دراسة تحليلية ونقدية - أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير ،جامعة الحاج لخضر باتنة 2014
- 03- فنيش محمد الصالح -الرقابة على تنفيذ النفقات العامة في القانون الجزائري - رسالة من أجل نيل درجة دكتوراه في القانون العام جامعة الجزائر ،كلية الحقوق 2012
- ##### 2-مذكرات الماجستير :

- 01- بن عزة محمد - ترشيد سياسة الإنفاق العام بإتباع منهج الانضباط بالأهداف - مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في إطار مدرة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان 2009.
- 02- بودخدخ كريم -أثر سياسة الإنفاق العام على النمو الاقتصادي- دراسة حالة الجزائر 2009-2001 مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص نقود ومالية جامعة دالي إبراهيم الجزائر . 2010.

- 03- شويخي سامية- أهمية الاستفادة من الآليات الحديثة والمنظور الإسلامي في الرقابة على المال العام -مذكرة لنيل شهادة الماجستير في إطار مدرة الدكتوراه تخصص تسيير المالية العامة جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان .2010
- 04- شلاي رضا- تنفيذ النفقات العامة- رسالة ماجستير جامعة الجزائر كلية الحقوق، 2000.
- 05- عباس عبد الحفيظ- تقييم فعاليات النفقات العامة في ميزانية الجماعات المحلية - دراسة حالة النفقات ولاية تلمسان وبلدية منصوره مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في إطار مدرة دكتورا في العلوم الاقتصادية جامعة بوبكر بلقايد تلمسان .2012
- 06- مبارك محمد الدوسري -رسالة ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت .

3 - مذكرات الماستر :

- 01- عائشة بن ناصر ، الرقابة المالية على النفقات العمومية ، دراسة حالة المراقبة المالية لولاية بسكرة ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في مسار العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم الاقتصادية .2012
- 02- عبد اللطيف لونيبي الرقابة على مالية البلدية ، مذكرة مكتملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، قسم الحقوق تخصص قانون إداري.
- 03- ناصر ياسين ، المراقب المالي في التشريع الجزائري ، مذكرة مكتملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق تخصص قانون إداري ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة .2013

خامسا -المواقع الالكترونية

التي تم زيارتها بتاريخ 20مارس 2019

قائمة المصادر والمراجع

المنظمة الدولية لأجهزة العليا للرقابة المالية العامة و المحاسبة .

WWW.INTOSAI.ORG

وزارة المالية الجزائرية .

WWW.MF.GOV.DZ

الفهرس

الصفحة	الموضوع
	شكر وعرفان
	إهداء
	مقدمة
	الفصل الأول : مفهوم الميزانية وأعوان تنفيذها
06	المبحث الأول : مفهوم الميزانية العامة للدولة
06	المطلب الأول : نشأة الميزانية العامة للدولة وتعريفها وعناصرها وطبيعتها القانونية
06	الفرع الأول : نشأة الميزانية العامة
07	الفرع الثاني : تعريف الميزانية
08	الفرع الثالث : عناصر الميزانية العامة
10	الفرع الرابع : الطبيعة القانونية للميزانية العامة
10	المطلب الثاني : أهمية الميزانية العامة ومبادئها
11	الفرع الأول : أهمية الميزانية العامة للدولة
12	الفرع الثاني : مبادئ الميزانية العامة
20	المبحث الثاني : أعوان تنفيذ الميزانية العامة للدولة
21	المطلب الأول : المحاسب العمومي
21	الفرع الأول : تعريف وتصنيف المحاسب العمومي
28	الفرع الثاني : مهام ومسؤولية المحاسب العمومي
33	المطلب الثاني : الأمر بالصرف
33	الفرع الأول : تعريف وتصنيف الأمر بالصرف
34	الفرع الثاني : مهام ومسؤولية الأمر بالصرف
43	خلاصة الفصل الأول

الفهرس

44	الفصل الثاني : طبيعة العلاقة بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف
45	المبحث الأول : عرض مبدأ الفصل بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف
45	المطلب الأول : تعريف مبدأ الفصل بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف
48	المطلب الثاني : أهداف تطبيق مبدأ الفصل بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف
52	المبحث الثاني : استثناءات ونتائج تطبيق مبدأ الفصل بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف
52	المطلب الأول : استثناءات تطبيق مبدأ الفصل بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف
52	الفرع الأول : استثناءات المبدأ من جانب تنفيذ الإيرادات
53	الفرع الثاني : استثناءات المبدأ من جانب تنفيذ النفقات
56	المطلب الثاني : نتائج تطبيق مبدأ الفصل بين المحاسب والأمر بالصرف
56	الفرع الأول : استعراض أهم نتائج تطبيق المبدأ
62	الفرع الثاني : عواقب خرق مبدأ الفصل بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف
69	خلاصة الفصل الثاني
70	الخاتمة
71	قائمة المراجع
76	الفهرس

المخلص:

إن مبدأ التنافي بين وظيفتي الأمر بالصرف و المحاسب العمومي من بين المبادئ الأساسية التي تقوم عليها المحاسبة العمومية حيث يتدخلان في معظم عمليات الإيرادات و النفقات و رغم اختلاف و وظائفهما فإن عملهما متكامل . و هذا المبدأ يعني أنه لا يمكن أن يقوم الأمر بالصرف بالمهام المنوطة بالمحاسب العمومي في نفس الوقت أي أن يكون الأمر بالصرف و المحاسب العمومي شخصين مختلفين يراقب فيها المحاسب العمومي العمليات المالية و المحاسبية التي يقوم بها الأمر بالصرف

حيث تنص المادة 55 من القانون 90-21 "تتنافى وظيفة الامر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي" فهذه المادة تفيد تفريق الوظائف لا التداخلات ففي بعض الحالات قد يتدخل الأمر بالصرف في العمليات المالية و لكن لا يتدخل في الوظيفة و ينجر عن هذا المبدأ أنه لا يجوز أن يخضع المحاسب العمومي لسلطة الأمر بالصرف.

و قد ذهب المشرع إلى أبعد من ذلك حيث منع أن يكون الأمر بالصرف و المحاسب العمومي أزواجاً و هذا ما نصت عليه المادة 56 من نفس القانون.