



جامعة محمد الحميد بن باديس - مصطفى

المرجع:.....

خلية الحقوق و العلوم المحاسبية
قسم : القانون العام

مذكرة بتمية الدراسة ليدل شهادة الماستر

دور مجلس المحاسبة
في ممارسة الرقابة على
تنفيذ النفقات العمومية

ميدان الحقوق والعلوم المحاسبية

التخصص: قانون إداري
تجه: إخراج الامتداد،
د/ زواتين خالد

الصفة: الحقوق
من إمتداد الطلبة ،
- رزيقة أمال

أعضاء لجنة المناقشة

الامتداد (1)..... بن حوالي علي رئيسا
الامتداد (2)..... د/ زواتين خالد مشرفا مقروا
الامتداد (3)..... بوسجة جيلالي مناقشا

الجنة الجامعية: 2021/2020

تاريخ المناقشة: 2021/07/08



جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم

المرجع:.....

كلية الحقوق و العلوم السياسية
قسم : القانون العام

مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة الماستر

دور مجلس المحاسبة
في ممارسة الرقابة على
تنفيذ النفقات العمومية

ميدان الحقوق والعلوم السياسية

التخصص: قانون إداري
تحت إشراف الأستاذ:
د/ زواتين خالد

الشعبة: الحقوق
من إعداد الطالبة:
- رزيقة أمال

أعضاء لجنة المناقشة

الأستاذ(ة):.....رئيسا

الأستاذ(ة):.....د/ زواتين خالد مشرفا مقروبا

الأستاذ(ة):.....مناقشا

الشكر

بعد شكر الله تعالى أتقدم بخالص شكري و عرفاني الى جميع أولئك الذين
قدموا لي يد المساعدة و العون و أخص بالذكر الأستاذ الفاضل

" زواتين خالد "

الذي منحني جزءا من وقته الثمين بإشرافه على تأطيري خلال فترة إعداد
المذكرة ، وذلك بتزويدي بتوجيهاته و إرشاداته ، و نصائحه القيمة لتمكينني
من إنجاز هذا العمل ، على أكمل وجه .

كما لا يفوتني أن أوجه شكر الى كافة الأساتذة الذين أشرفوا على تكويني
خلال فترة مسيرتي الجامعية بمختلف أطوارها .

وكل من ساعدني من قريب أو بعيد في إنجاز هذا العمل

كذلك أذكر بالثناء و الوفاء لزميلاتي مروى ووسيلة

اللتان لم تبخلا علي بالمساعدة و المساندة بصدق .

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي الى من قال فيهما عز و جل " و اخفض لهما جناح الذل من
الرحمة و قل رب ارحمهما كما ربياني صغيرا " - الإسراء (24)

الى أمي الحبيبة بارك ربي في عمرها و أمدّها بالصحة و العافية .

الى من اعطاني كل شيء دون ملل و عرفت منه ان بالعمل و الإرادة يتحقق
الأمل ، الى الذي كان في الحياة قدوتي الى أعلى و أكبر قلب في الدنيا ،
أبي الغالي أطال الله في عمرك ، و جعلك من أهل التقوى و النعيم في الدنيا و
الآخرة .

الى من عشق براءة طفولتي معهم فلا أتصور الدنيا بعيدة عنهم ، الى كل
الأهل و الأحباب ، الى عمي و زوجته و ولديه (محمد و طابرية)

والى الكتكوت يونس عبد الإله

اقدم لكم طوقا من الياسمين تعبيرا عن شكري و امتناني

تعتبر المحاسبة العمومية نظاما خاصا للمعلومات المحاسبية فهي مجموعة القواعد المحددة لواجبات و مسؤوليات الإدارات أو الأمرين بالدفع و المحاسبين في تنفيذ القرارات المالية و ملاحظة وتتبع عمليات الدولة و الجماعات المحلية¹.

وهي مجموعة القواعد القانونية و التقنية المطبقة على تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية، وبيان عملياتها المالية، و عرض حساباتها ومراقبتها المحددة للالتزامات و مسؤوليات الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين²، حيث خصها المشرع بإطار قانوني يهدف الى تقنين و ضبط آليات تحصيل الإيرادات العمومية، و تنظيم مراحل تسديد النفقات العمومية في ظل احترام تبويب الميزانية العامة التي تشكل الجزء المحاسبي لقوانين المالية في الدولة حيث أن تعريف الدولة الحديثة أصبح مقرونا بمصطلح أساسي ألا وهو المالية العامة هاته الأخيرة التي أصبحت ذات أهمية بالغة في حياة الدولة لأنها تعتبر المرآة العاكسة لحالة الاقتصاد وسياسة الدولة و أهدافها خلال فترة زمنية معينة، و من أجل تحقيق أهداف المجتمع و اتساع حاجياته العامة تلجأ الدولة الى سياسة الإنفاق العمومي الذي يعتبر أداة من الأدوات المالية للدولة، حيث تزداد أهمية الإنفاق العمومي في الجزائر من سنة الى أخرى، يتجلى هذا من خلال التطور السريع لحجم النفقات العمومية في ميزانية الدولة، حيث تعرف النفقات العمومية بأنها مجموعة الاعتمادات المفتوحة بموجب قانون المالية و التي توضع تحت تصرف الدوائر الوزارية، فهي تعد ديون مستحقة على الهيئات العمومية على اختلاف أنواعها (نفقات التسيير و نفقات الاستثمار) فتعتبر النفقات العمومية الوسيلة الأساسية التي يقوم عليها تدخل الدولة في جميع الميادين الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية و التي تترجم سياسة الحكومة و مدى نجاعة برنامجها و الذي يتجلى من خلال طبيعة النفقات و تقسيمها على القطاعات المختلفة

¹ محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ص51
² محمد مسعدي، المحاسبة العمومية، دار الهدى للطباعة والنشر، عين مليلة، ط2، 2003، ص08

و إن زيادة النفقات العمومية لا بد أن تقابلها زيادة المنفعة العامة و إشباع حاجيات المجتمع، أما إذا كانت ناتجة عن سوء تنفيذ الميزانية (جانب النفقات خاصة) فتعتبر ظاهرة سلبية و تدبير الأموال العمومية و من هنا تستمد عملية تنفيذ النفقات العمومية أهميتها، لذا أحاطها المشرع بقواعد صارمة ، تنظمها بإجراءات معقدة تمر بها حيث يتدخل في تنفيذ النفقات العمومية هيكل متكامل من الأعوان كلفهم بهذه المهمة، حيث لهم قوانين خاصة تحكمهم، و تنظم مهامهم و تحدد مسؤولياتهم هؤلاء أعوان المحاسبة العمومية الذين يتواجدون على المستوى المركزي و المحلي، و المتمثلون في الأمر بالصرف و المحاسب العمومي، حيث أوكل المشرع لكل منها دور محدد و مختلف عن الآخر في مجال تنفيذ النفقات العمومية وذلك من خلال مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف، و المحاسب العمومي فلا يتدخل أحدهما في مهام الآخر، وهذا بهدف الحرص الشديد على حماية الأموال العمومية و ضمان الشفافية اللازمة عند إنجاز العمليات المالية الخاصة بالهيكل العمومية، و بالتالي ضمان أقصى حد ممكن من حسن التصرف فيها، كما أن الهدف من مبدأ الفصل بين المهام يمكن من إجراء رقابة متبادلة بين الطرفين، فالمحاسب العمومي يثبت من مشروعية العمليات المنجزة من طرف الأمر بالصرف قبل خلاص النفقات أو استخلاص الموارد.

أما المحاسب العمومي فلا يمكنه تنفيذ الموارد و النفقات إلا بعد صدور إذن من الأمر بالصرف كما يعتبر التأشير على الحسابات السنوية من قبل هذا الأخير بالنسبة للمؤسسات العمومية و الجماعات المحلية، فرصة لمراقبة صحة عمليات المحاسب العمومي .

تعد النفقات العمومية جزءا من الميزانية العامة و هي تمر بعدة مراحل تبدأ من عملية التحضير أو الإعداد التي تعد أساس المراحل الأخرى، كونها بها تقاس درجة فعالية الجهاز التنفيذي و مصداقية حيث لهذه المرحلة مدلولها خاصة فأى إخلال بها ينجر عنه نتائج سلبية تؤثر على بقية المراحل .

ثم تأتي مرحلة المصادقة التي تعد الجسر الواصل بين مرحلة الإعداد و التنفيذ حيث من خلالها يتم الترخيص بالنفقات و الإيرادات العمومية في إطار التقديرات للسنة القائمة

ثم مرحلة التنفيذ حيث تدخل الميزانية بمختلف بنودها حيز التطبيق من خلال احترام الخطة الموضوعية بما يساهم في منع التبذير و إساءة استعمال المال العمومي من قبل المكلفين بتنفيذ الميزانية من أجل حسن إدارة المصالح.

و أخيرا تأتي مرحلة الرقابة التي تعد من أدق و أخطر المراحل حيث يتم من خلالها تجسيد كل التطورات و ضمان تحقيق الأهداف المسطرة للسنة المالية المقبلة، و تعد المرحلة الأخيرة التي تمر بها الميزانية حيث من خلالها يتم التأكد من أن تنفيذ الميزانية قد تم على الأوجه المحددة، و يتولى عمليات الرقابة عدة أجهزة.

إن هذه المراحل الأربعة تقوم بها كل من الهيئة التنفيذية و الهيئة التشريعية و الهيئة القضائية فالأولى تقوم بعملية الإعداد ثم المراقبة، و الثانية تقوم بعملية المصادقة و المراقبة، و الثالثة تقوم بعملية المراقبة و توقيع العقوبة ، في حالة الإخلال بالنصوص المنظمة لتنفيذ النفقات العمومية .

فتنفيذ النفقات العمومية يعد المرتكز الأساسي الذي تدور حوله الرقابة، فهي لصيقة بهذا التنفيذ وجودا أو عدما ، بمعنى أن عمليات تنفيذ النفقات العمومية هي عمليات موجودة دائم

وجدت بسببها عمليات الرقابة، ولا يمكن تصور وجود عمليات الرقابة دون وجود عمليات

تنفيذ النفقات العمومية.

فالرقابة على النفقات العمومية تعتبر ركيزة أساسية لصرف الميزانية بطريقة سليمة، ويعتبر

جزءا هاما لا يمكن فصله عن الأعمال الإدارية الكبرى للدولة لذا فقد حظى هذا الجانب بقدر كبير من السلطات و الإمكانيات التي حولها المشرع في هذا المجال على أساس الرقابة هي مقياس لتصحيح الأخطاء الإدارية و تقويمها أثناء تنفيذ النفقات العمومية .

فالرقابة المالية تسمح بالإشراف، و المراجعة من قبل جهات مختصة لها حق الاطلاع على سيرورة العمل داخل المصلحة، و التأكد من استخدام الوسائل المادية بشفافية، و الكشف عن الأخطاء و إيجاد حلول لها بغرض المحافظة على الأموال العمومية و تحقيق نتائج ملموسة. و تأخذ الرقابة صورتين من حيث السلطة المخولة لها هذا الحق على رقابة تنفيذ النفقات العمومية، نظرا لأهميتها فيمكن أن تكون رقابة سابقة للتنفيذ من طرف المراقب المالي و المحاسب العمومي، و يمكن أن تكون رقابة بعد التنفيذ و هي رقابة المفتشية العامة للمالية، و مجلس المحاسبة¹.

فمن خلال هذه الدراسة سنلقي الضوء على الأعوان المكلفين بتنفيذ النفقات العمومية استنادا الى القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، و الذي يتناول القواعد المختلفة و المتعلقة بالتنفيذ و مختلف النصوص التنظيمية المتعلقة بذلك إضافة التطرق الى عملية الرقابة التي تقوم بها عدة هيئات في تنفيذ النفقات العمومية كآلية تسعى من خلالها إلى الحفاظ على المال العمومي من خلال الكشف عن الانحرافات أو الأخطاء التي وقعت أثناء التنفيذ، و العمل على محاربتها و اتخاذ الاحتياطات الواجبة لمنع حدوثها مستقبلا، من أجل تحسين سير المصالح العمومية.

و عليه فإن إشكالية الموضوع يمكن صياغتها كالآتي:

من هم أعوان المحاسبة؟ و ما هو دورهم في مختلف مراحل تنفيذ النفقات العمومية؟ و ما

هي الهيئات المكلفة بالرقابة على تنفيذ النفقات العمومية؟

وللإحاطة بالجوانب المختلفة للموضوع، يمكن صياغة الفرضيات التالية لتوجيه مسار البحث

و اختبار مدى صحتها و هي ممثلة في :

¹ نصت المادة 170، من الدستور (يؤسس مجلس المحاسبة و يكلف بالرقابة البعدية لأموال الدولة و الجماعات الإقليمية و المرافق العمومية).

يتمثل أعوان المحاسبة العمومية في كل من الأمر بالصرف و المحاسب العمومي كل يتدخل حسب اختصاصه في عملية التنفيذ

تقوم عملية تنفيذ النفقات العمومية على مبدأ أساسي ألا و هو مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين حيث تنفذ المرحلة الإدارية من طرف الأمر بالصرف، وتتم المرحلة المحاسبية من طرف المحاسب العمومي دون غيره و المتمثلة في عملية الدفع .

تتم الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية حسب طبيعتها فتكون رقابة سابقة ، التي يقوم بها المراقب المالي و المحاسب العمومي ، و تكون رقابة لاحقة أي بعدية و هي رقابة المفتشية العامة للمالية ، و رقابة مجلس المحاسبة .

أهمية الموضوع:

تكمن الأهمية من هذا الموضوع في تبيان الدور الفعال الذي يلعبه أعوان المحاسبة العمومية و التمثلين في الأمر بالصرف و المحاسب العمومي ، لأن تنفيذ الميزانية عامة و النفقات العمومية خاصة و كذلك جميع العمليات المالية تدخل هؤلاء الأعوان ، بالرغم من أن لكل واحد منهما دوره و هو منفصل و متناقض عن الآخر في نفس الوقت، إلا أنهم متكاملان لأنهما الأعوان الوحيدين المكلفين بإدارة الأموال العمومية، والعمل على الاستخدام الأمثل لها ، بالإضافة الى حماية هذه الأموال من الاختلاسات ، حيث يتولى كل منهما جملة من الإجراءات لتنفيذ النفقات العمومية ، كذلك تكمن الأهمية من هذا الموضوع في تحديد الهيئات الفاعلة في الرقابة على النفقات العمومية، و الدور الفعال الذي تلعبه، لأن الرقابة تعد من أهم الآليات الكفيلة بحماية المال العام و مكافحة تبديد الأموال و الفساد ، فمن خلالها يتم التأكد من شرعية و قانونية، و ملاءمة تسيير الأموال العمومية، و كشف الانحرافات و تحديد أسبابها و العمل على إصلاحها لمنع تكرارها مستقبلا وذلك للحفاظ على استقرار الدولة.

أهداف البحث :

- نهدف من خلال معالجتنا للموضوع أن نصل إلى تحقيق عدة نقاط تتمثل فيما يلي:
1. الإجابة على التساؤلات و التحقق من الفرضيات المقدمة.
 2. تسليط الضوء على أهمية أعوان المحاسبة العمومية باعتبارهم يشتركون في تحريك سيولة الأموال العمومية العامة سواء بالاتفاق أو التحصيل .
 3. الوقوف على مختلف الأجهزة و الهيئات التي تسخرها الدولة للرقابة على المال العام .

مبررات اختيار البحث:

- يمكن إجمال أهم الأسباب التي دفعتنا إلى اختيار هذا الموضوع في:
1. دخول هذا الموضوع ضمن الاهتمامات البحثية للطالبة لاسيما وأنه يدخل في إطار تخصص العمل.
 2. قلة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع، و كمساهمة منا رأينا أن نبحت في هذا الموضوع ولو بالقدر البسيط.
 3. الرغبة في البحث و الإبلاغ في مجال المحاسبة العمومية و المالية العامة، و كذلك إمكانية مواصلة البحث .

المنهج المستخدم في البحث :

استنادا الى طبيعة الموضوع و حتي نتمكن من معالجة الإشكالية و الإلمام بمختلف الجوانب المحيطة بها اتبعنا في دراستنا المنهج الوصفي و التحليلي و ذلك من أجل سرد مختلف المفاهيم المتعلقة بعناصر البحث و وصفها بشكل تحليلي يساعد على توضيح و تبسيط محددات البحث.

الصعوبات و المشاكل التي واجهت البحث:

تمثلت هذه الصعوبات أساسا في :

1. قلة المراجع في الموضوع و المتعلقة بالمحاسبة العمومية .
2. قلة الدراسات السابقة من قبل باحثين جزائريين مما جعل هذه الدراسة تشوبها الكثير من النقائص.

هيكل البحث :

حتى نتمكن من ضبط الإشكالية المطروحة وسعيا منا لبلورة التسلسل في الأفكار قسمنا بحثنا الى فصلين ، حيث تطرقنا في الفصل الأول إلى أعوان المحاسبة العمومية ودورهم في تنفيذ النفقات العمومية، فتطرقنا إلى الأمر بالصرف و المحاسب العمومي كمطلب في المبحث الأول المتعلق بأعوان المحاسبة العمومية من خلال تعريف كل منهما و أصنافهما و صلاحياتهما.

ثم تطرقنا في المطلب الثاني إلى مبدأ التفرقة أو الفصل بين المحاسب العمومي و الامر بالصرف من خلال عرض مبررات الفصل و استثناءات الواردة عليه ثم في المبحث الثاني تطرقنا إلى دور و مسؤولية أعوان المحاسبة العمومية في مختلف مراحل تنفيذ النفقات العمومية فتم عرض مراحل تنفيذ النفقات العمومية المتمثلة في المرحلة الإدارية و المرحلة المحاسبية ، ثم تحديد مسؤولية كل من الأمر بالصرف و المحاسب العمومي .

أما في الفصل الثاني فقد تناولنا فيه الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية فقمنا بتقسيم الفصل إلى مبحثين تعرضنا فيهما إلى الرقابة السابقة و المتمثلة في رقابة المراقب المالي و رقابة المحاسب العمومي ، و إلى الرقابة البعدية المتمثلة في رقابة المفتشية العامة للمالية و رقابة مجلس المحاسبة.

وفي ختام هذه الدراسة عرضنا خاتمة عامة، تتضمن جميع ما توصلنا إليه مع تقديم بعض الاقتراحات و التوصيات.

تمهيد :

حسب ما جاء به قانون 21/90 و المتعلق بالمحاسبة العمومية فإن الأعوان المكلفون بتنفيذ العمليات المالية هم الآمرون بالصرف و المحاسبون العموميون، و على الرغم من الدور الفعال الذي يلعبه المراقب المالي في تنفيذ النفقات العمومية إلا أن القانون 21/90 لم يمنحه صفة عون مكلف بتنفيذ النفقات العمومية بل أدمجه في الباب الخاص بالرقابة و تدخل هؤلاء الأعوان في عمليات تنفيذ النفقات العمومية يكون على مختلف مراحلها بشكل منظم و محدد قانونا و هذا من أجل إعطاء أكثر شفافية في تسيير الأموال و سنتناول في هذا الفصل مبحثين :

المبحث الأول : يخص أعوان المحاسبة العمومية و المتمثلين في الأمر بالصرف و المحاسب العمومي من خلال تحديد تعريف لكل منهما و كذلك التطرق إلى أصنافهم و مبدأ الفصل بينهما .

المبحث الثاني : يتناول مراحل تنفيذ النفقات العمومية و دور و مسؤولية أعوان المحاسبة العمومية في مختلف هذه المراحل حيث يتم التطرق إلى المرحلة الإدارية و المرحلة المحاسبية في تنفيذ النفقات العمومية ثم يتم التطرق إلى مسؤولية كل من المحاسب العمومي و الأمر بالصرف .

المبحث الأول : أعوان المحاسبة العمومية

يتمثل أعوان المحاسبة العمومية في كل من الأمر بالصرف و المحاسب العمومي و قد تطرقت إليهم العديد من النصوص القانونية موضحة مختلف أصنافهم و آلية عملهم كما أكد القانون 21/90 على ضرورة التنافي بين وظيفتي الأمر بالصرف و المحاسب العمومي لأن كل منهم مستقل عن الآخر .

المطلب الأول : الأمر بالصرف و المحاسب العمومي

الفرع الأول : الأمر بالصرف

الأمر بالصرف هو كل شخص يؤهل سواء بالتعيين أو انتخاب لتنفيذ عمليات الالتزام و التصفية و الأمر بالصرف ، و إعماده لدى المحاسب العمومي من أجل إنجاز عمليات الإيرادات و النفقات¹.

كما تعرفه المادة 23 من القانون 21/90 يعد أمرا بالصرف في مفهوم هذا القانون كل شخص يؤهل لتنفيذ العمليات المشار إليها في المواد 16،17،19،21،20 و هذه العمليات هي الإثبات ، التصفية بالنسبة للإيرادات و عمليات الإلتزام و التصفية و الأمر بالصرف بالنسبة للنفقات . و يخول التعيين أو الإلتخاب لوظيفة لها من بين الصلاحيات تحقيق العمليات المشار إليها في الفقرة أعلاه ، و تزول هذه الصفة مع إنتهاء هذه الوظيفة².

كما تعرفه المادة 2 من المرسوم التنفيذي 286/97 بأنه : " يعتبر أمرا بالصرف حسب مفهوم هذا المرسوم الموظف المعين قانونا في منصب مسؤولية تسيير الوسائل المالية

¹ علي بساعد ، المالية العمومية، المعهد الوطني للمالية، 1992، ص91
² المادة 23 ، من القانون 21-90، المتعلق بالمحاسبة العمومية بتاريخ 24 محرم 1411 الموافق لـ 15 أوت 1990، الجريدة الرسمية رقم 35.

و البشرية و المادية التي تفوض له السلطة وفقا للمواد 26 و 28 و 29 من القانون رقم 21/90 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية و يكون معتمد ، قانونا طبقا للتنظيم الجاري العمل به ¹.

و عليه يمكن تعريف الأمر بالصرف على أنه كل شخص تابع للدولة أو الجماعات المحلية أو هيئة عمومية و له الأهلية في الإلتزام بالدين و تصفيته و الأمر بدفعه أو هو كل شخص مؤهل قانونا لتنفيذ عمليات تتعلق بأموال الدولة أو الجماعات المحلية أو المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

و الأمر بالصرف هو شخص معين أو منتخب لتولي وظيفة أو منصب يدخل ضمن ممارسة العمليات المشار إليها (الإلتزام ،التصفية ،الأمر بالدفع) ، و تزول صفة الأمر بالصرف بمجرد زوال هذه الوضعية ، و يجب إعتقاد الأمر بالصرف لدى المحاسب العمومي المكلف بالإيرادات و النفقات الذي يأمر بتنفيذها .

باختصار فإن الأمر بالصرف هو كل شخص مؤهل لإثبات دين لهيئة عمومية و تصفية و الأمر بتحصيله و لإنشاء دين على هذه الهيئة و تصفيته و الأمر بدفعه.

هذا التعريف يتفق عموما مع ذلك الوارد في المادة 23 من قانون المحاسبة العمومية التي عرفت الأمر بالصرف حسب الوظائف التي يمارسها بموجب أحكام المواد 16،17،19،20،21 من نفس القانون ².

وتشمل العمليات المالية وفقا لما جاء في المواد 16،17،19،20،21 المشار إليها أعلاه ما يلي :

¹المرسوم التنفيذي 97-268 ، المؤرخ في 1997/07/21، المحدد للإجراءات المتعلقة بالالتزام بالنفقات العمومية تنفيذها وبضبط صلاحيات الأمرين بالصرف ومسؤولياتهم، ج ر ، عدد 48.
²محمد مسعي، المرجع السابق، ص28.

الإثبات : الإثبات هو الإجراء الذي بموجبه تكريس حق الدائن العمومي .

الإلتزام : الإلتزام هو الإجراء الذي بموجبه إثبات نشوء الدين في ذمة الدولة .

التصفية : قد تكون التصفية في الإيرادات ، و تسمح بتحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على المدين لفائدة الدائن العمومي ، و قد تكون في النفقات و تسمح بالتحقيق على أساس الوثائق الحسابية بتحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية .

الأمر بالدفع : قد يكون الأمر خاصا بتحصيل الإيرادات التي تم إثباتها و تصفيتها و قد يكون الأمر خاصا بالدفع أو تحرير الحوالات لأجل دفع النفقات .

أولا : تأهيل الأمر بالصرف

يؤهل الشخص قانونا ليكون أمرا بالصرف عن طريق التعيين أو الإلتخاب ثم بعد ذلك تجرى عملية الاعتماد¹ .

1. **تعيين الأمر بالصرف :** مبدئيا يعين الأمر بالصرف بموجب قرار إداري ،متى توفرت فيه الشروط المطلوبة قانونا ،حيث يعتبر الأمر بالصرف موظفا عموميا و حتى يصدر قرار تعيينه يجب أن تتوفر فيه جميع الشروط التي تتوفر في الموظف العمومي كالجسسية الجزائرية و التمتع بالحقوق المدنية² .

2. **إلتخاب الأمر بالصرف :** كما يؤهل الأمر بالصرف عن طريق التعيين ، فإنه يؤهل

كذلك عن طريق الإلتخاب، كما هو الحال بالنسبة لرئيس المجلس الشعبي البلدي، الذي يعد أمرا أساسيا أو رئيسيا بالصرف ،بعد إلتخابه على رأس البلدية .

¹المادتين 23 – 24، من قانون المحاسبة العمومية 90-21 ، مرجع سبق ذكره.

²المواد 75-78، من الأمر 03/06، المتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية ، المؤرخ في 15 يوليو 2006، ج ر ، رقم 46.

3. اعتماد الأمر بالصرف : بعد تعيين أو انتخاب الأمر بالصرف ، يتم اعتماده وجوبا لدى المحاسب العمومي المكلف بالإيرادات و النفقات الذي يأمر بتنفيذها¹ ، باعتبار هذا الأخير محاسبا مخصصا مخلولا بأن يقيد بصفة نهائية في كتاباته الحسابية العمليات المالية المأمور بها من صندوقه ، و التي يحاسب عليها أمام مجلس المحاسبة² . كما يخضع الوكيل المعين من قبل الأمر بالصرف الذي تأسست لديه وكالة النفقات إلى اعتماد المحاسب العمومي المختص³ .

و يتم اعتماد الأمر بالصرف ، رئيسيا كان أو ثانويا أو وحيدا ، لدى المحاسب العمومي المختص ، من خلال تقديم قرار تعيينه أو القرار الناتج عن المداولة القاضية بانتخابه مرفقا بالوثيقة التي تحمل نمودجا لتوقيعه ، أما الأمر بالصرف المساعد أو المفوض له ، فإنه فضلا عن ذلك يلتزم بتقديم قرار تفويض التوقيع ، و أما الوكيل فإن اعتماده يتم عن طريق تبليغ قرار تعيينه من الأمر بالصرف الذي عينه إلى كل من المحاسب العمومي المخصص و المراقب المالي للهيئة العمومية⁴ .

إن لأمر بالصرف رئيسيا أو ثانويا مدة معينة في ممارسة مهامه وصلاحياته سواء كان هذا الأمر بالصرف معينا أو منتخبا فإنه بزوال هذه الصفة تزول معه صفة الأمر بالصرف وهذا ما أكدته المادة 23 من القانون 90-21 في فقرتها الثانية.

¹ المادة 24، من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية مرجع سبق ذكره.
² المادة 12، من المرسوم التنفيذي رقم 91-313، المؤرخ في 28 صفر عام 1412 الموافق لـ 07 سبتمبر 1991، الذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمر بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةها ومحتواها ، ج ر عدد 43.
³ المادتين 11-18 ، المرسوم التنفيذي رقم 93-108، المؤرخ في 05/05/1993 ، المتضمن تحديد كفيات احداث وكالات الإيرادات والنفقات وتنظيمها وسيرها ، ج ر ، عدد 30.
⁴ المادة 12، من نفس المرسوم رقم 91-313.

ثانيا : أصناف الأمرين بالصرف

إن صفة الأمر بالصرف لا تنحصر في صنف واحد ، و إنما هم ثلاثة أصناف فهم من جهة أخرى ثانويين أو أحاديون¹ .

1. الأمر بالصرف الرئيسيون : أو الأمر بالصرف الأوليون (الابتدائيون) وهم

من منحت لهم مباشرة صلاحيات الميزانية و الذين هم على رأس الشخص المعنوي

العمومي و ذلك بتحديد الإيرادات و النفقات الميزانية و هم²:

– المسؤولون المكلفون بالتنسيق المالي للمجلس الدستوري و المجلس الشعبي الوطني و مجلس المحاسبة.

– الوزراء

– الولاية عندما يتصرفون لحساب الولاية

– رؤساء المجالس الشعبية البلدية الذين يتصرفون لحساب البلديات

– المسؤولون المعنيون قانونا على رأس المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري

– المسؤولون المعنيون قانونا على مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة

– المسؤولون على الوظائف المحددة في الفقرة 2 من المادة 23 من القانون 21/90³ .

وهم المعنيون أو المنتخبون لوظائف لها من صلاحيات تنفيذ عمليات الالتزام و التصفية

في إطار إنجاز النفقات و الإيرادات العمومية.

¹ المادة 25، من القانون 21-90 ، المحاسبة العمومية مرجع سبق ذكره.

² ALI bissaada , droit de la comptabilité public ; édition Houma ;Alger ;2004 page86.

³ المادة 26، من القانون 21/90 ، مرجع سبق ذكره.

2. الأمرين بالصرف الثانويين : هم الذين تفوض لهم الاعتمادات من قبل الأمر بالصرف الرئيسي (مثل رئيس مصلحة غير ممرضة لوزارة، رئيس بعثة دبلوماسية أو قنصلية في الخارج أو عميد كلية)¹.

فكل أمر بالصرف الرئيسي يجوز أن يكون له أمر بالصرف ثانوي لأن توزيع الموظفين الاختصاص بين هذا الصنف يقتضي أن يكون إلى جانب الأمر بالصرف الرئيسي أمر بالصرف ثانوي فالأمر بالصرف² الثانويين هم مسئولون بصفتهم رؤساء المصالح غير الممرضة على عمليات تنفيذ الميزانية، فالأمر بالصرف الثانوي إذا مسؤول عن التنفيذ العمليات بالنسبة لميزانية الدولة بصفة رئيس مصلحة إدارية غير ممرضة، وله من الصلاحيات إمكانية تنفيذ العمليات المذكورة في المادة 23 من قانون 21/90 (الإثبات، الالتزام، التصفية، و الأمر بالصرف).

ففيما يخص مصالح الدولة غير الممرضة، فإن الأمر يتعلق بالمصالح الخارجية التابعة للوزارات على المستوى الولايات وكذا المراكز الدبلوماسية والقنصلية، أما فيما يخص المؤسسات والهيئات العمومية والإدارية فإن الأمر يخص الوحدات التابعة لها، مثل الكليات بالنسبة للجامعات .

فالأمر بالصرف الثانوي في هذه المصالح والوحدات هو المكلف بإصدار حوالات الدفع لفائدة الدائنين في حدود الاعتمادات، و يباشر هذه الوظيفة تحت السلطة الرئاسية للأمر بالصرف الرئيسي و في حدود الاعتمادات المفوضة له من هذا الأخير³، و زيادة على ذلك فإنه لكي تكون الحوالات أي حوالات الدفع الصادرة من الأمر بالصرف الثانوي قابلة .

¹ محمد مسعي، مرجع سبق ذكره، ص29.

² علي زغود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية الطبعة الرابعة، 2010-2011، ص132.

³ المادة 08، من المرسوم التنفيذي 91-313، مرجع سبق ذكره.

للدفع من صندوق أمناء خزينة الولاية المختصين إقليميا مثلا ، فإنه يجب أن تكون في حدود الاعتمادات المفوضة له¹.

الأمر بالصرف الوحيد : الأمر بالصرف الوحيد هو الوالي ، فهناك عمليات ذات طابع وطني ، ولكن بحكم تابعها الجغرافي ، يستحسن تسجيلها باسم شخص محلي كفاء لتسييرها ، فالوالي عندما ينجز العمليات المالية المتعلقة بنفقات الدولة الخاصة ببرامج التجهيز العمومية غير الممركزة يصبح هو الأمر بالصرف الوحيد ، حيث توضع اعتمادات الدفع المفتوحة في مجال نفقات التجهيز والاستثمار تحت تصرفه عن طريق مقرر أو تفويض من قبل الوزير المكلف بالمالية².

و يقوم الوالي بتوزيع اعتمادات الدفع المخصصة له ، والتي بلغت إليه من قبل الوزير المكلف بالمالية حسب كل فصل بموجب مقرر ، وله سلطة تقدير في حدود هذه الاعتمادات المرخص له بها ، إذا بإمكانية أن يقوم بتحويلات بين قطاعية حسب نسب يحددها قانون المالية ، أو بتحويلات من قطاع فرعي إلى قطاع فرعي آخر ضمن نفس القطاع ، على أنه في جميع الحالات ، يتعين عليه الالتزام بتقرير قانوني لإنشاء كل نفقه تجهيز عمومي³.

الأمرون بالصرف بالتفويض : باعتبار الأمر بالصرف قد يحمل في نفس الوقت صفتي الأمر بالصرف الرئيسي و الوحيد ، فإنه يمكن له ضمن صلاحياته و تحت مسؤولية تفويض توقيعه إلى موظفين مرسمين موضوعين تحت سلطته المباشرة⁴ كأن يفوض

¹المادة 26، من المرسوم التنفيذي 313/91 ، مرجع سبق ذكره

²المادة 1-23، من نفس المرسوم .

³المادتين 15-19 ، من المرسوم التنفيذي رقم 227/98 ، المؤرخ في 13/07/1998 ، المتعلق بنفقات الدولة للتجهيز ، ج ر عدد 51 المعدل بالمرسوم التنفيذي رقم 40/2000 ، المؤرخ في 14/02/2000 ، ج ر ، عدد 06 ، و المادة 39 من القانون 17/84 ، المؤرخ في 07/07/1984 ، المتعلق بقوانين المالية المعدل و المتمم ، ج ر ، عدد 28 .

⁴المادة 29 ، من القانون 21/90 ، والمتعلق بالمحاسبة العمومية ، مرجع سبق ذكره.

الوزير توقيعه لمدير ديوانه، أو للمدير المكلف بالمالية على مستوى وزارته ، أو كتفويض الوالي توقيعه للكاتب العام للولاية التي هو على رأسها ، و كتفويض توقيع مدير المؤسسة العمومية الإداري للمسؤول المكلف بالمالية في نفس المؤسسة .

و من هنا نستنتج الشروط الخاصة بتفويض الصلاحيات :

- أن يكون أمرا بالصرف .
- أن يكون التفويض في حدود اختصاص الأمر بالصرف .
- أن يكون تفويض الإمضاء لصالح موظف مرسم ، و هذا التفويض شخصي يزول آليا بانتهاء مهام المفوض له أو المفوض .

كما تجدر الإشارة الى أن المفوض له لا يمكنه تفويض موظفا آخر ، و ذلك تطبيقا لقاعدة و ذلك تطبيقا لقاعدة " أن المفوض له لا يمكنه أن يكون مفوضا " ، و عليه فإن العلاقة تبقى محصورة بين الأمر بالصرف الرئيسي أو الوحيد بصفته مفوضا له ، و التي يحكمها مبدأ التدرج الرئاسي و قواعد تفويض التوقيع التي أقرها القانون الإداري¹ ، و قواعد المسؤولية التضامنية البنية على أساس الثقة بين الطرفين المفوض و المفوض له .

و في الأخير يجب التذكير ، بأنه في غياب الأمر بالصرف أو حدوث مانع له يمكن إستخلافه في أداء مهامه بقرار تعيين محرر قانونا و يبلغ المحاسب العمومي المعني ، و تنتهي مهام الأمر بالصرف بالتفويض بنهاية وظيفة الأمر بالصرف الأصلي أو الموظف² .

¹ المرسوم التنفيذي رقم 269/2000 ، المؤرخ في 31/08/2000 ، المتعلق بتفويض الأعضاء .
² المادة 28 ، من القانون 21/90 ، مرجع سبق ذكره .

الفرع الثاني : المحاسب العمومي

يعتبر محاسبا عموميا كل شخص يعين بصفة قانونية للقيام بتحصيل الإيرادات و دفع النفقات و ضمان حراسة الأموال ، السندات و القيم و الممتلكات و العائدات و المواد ، مع القيام بمسك الحسابات لحركة الموجودات¹.

فالمحاسب العمومي كما عرفه مرسوم 14 أكتوبر 1965 على أنه يعد محاسبا عموميا كل موظف أو عون أسند إليه إنجاز العمليات المشار إليه في المادة الأولى من هذا المرسوم و ذلك باسم :

- الدولة فيما يتعلق بعمليات ميزانية التسيير و التجهيز و عمليات الميزانية الإضافية
 - الجماعات العمومية
 - المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري
- و المحاسب العمومي هو الذي يشتغل في مؤسسة عمومية ذات طابع إداري يسمى عونا محاسبا أو رئيس مصلحة المحاسبة ، و يتبين من خلال المرسوم السالف الذكر أنه لكي يعتبر محاسبا عموميا و جب توفر شروط و هي :

- أن يعين المحاسب حسب احكام القانون لتسهيل عليه عملية المراقبة من جهة و يعرف المهام التي يقوم بها من جهة أخرى و التي يحددها القانون .
- أن يعمل في إحدى المؤسسات التابعة للدولة لا لصالحه الخاص² .

من خلال جميع هذه التعريفات يتبين لنا وجود ثلاث عناصر أساسية لمفهوم

المحاسب العمومي:

1. صفة الموظف أو العون العمومي، حيث إن كل المحاسبين العموميين هم موظفون لدى الدولة (وزارة المالية، أو لدى هيئات عمومية).

¹ علي بساعد، مرجع سبق ذكره، ص93.

² علي زعدود ، مرجع سبق ذكره ، ص135، 136.

2. الترخيص القانوني الذي يتمثل في تعيين المحاسبين العموميين أو اعتمادهم من طرف وزير المالية .

3. التصرف في الأموال العمومية : الذي يشمل أساسا تحصيل الإيرادات ، دفع النفقات ، حركة الأموال و القيم العمومية وحفظها .

و يتمثل دور المحاسبين العموميين أساسا في تنفيذ الميزانيات، و مختلف العمليات المالية ، و يمكن تلخيصها فيما يلي :

1. دفع النفقات .
 2. تنفيذ عمليات الخزينة .
 3. حفظ الأموال و القيم المملوكة للهيئات العمومية أو المودعة لديها .
 4. مسك المحاسبة التي تبين العمليات المنفذة من قبلهم .
 5. المحافظة على سندات الإثبات و الوثائق المحاسبية .
- يجب على المحاسب العمومي قبل قبوله لأية نفقة أن يتحقق مما يلي :

- مطابقة العملية مع القوانين و الأنظمة المعمول بها .
- صفة الأمر بالصرف أو المفوض له .
- شرعية عمليات تصفية النفقات .
- توفر الإعتمادات .
- أن الديون لم تسقط أجلها أو أنها محل معارضة .
- الطابع الإبرائي للدفع .
- تأشيرات عمليات المراقبة التي نصت عليها القوانين و الأنظمة المعمول بها .
- الصحة القانونية للمكسب الإبرائي¹ .

¹المادة 36 من القانون 21/90 ، مرجع سبق ذكره.

أولا : تأهيل المحاسب العمومي.

يؤهل الشخص ليكون محاسبا عموميا بكيفيات تتماشى مع وضعية الجهات الإدارية التي سيمارس مهامه بها ، ويصنف وفقا للمنصب الذي يتولاه . حيث جاء في المادة 34 من قانون المحاسبة العمومية بأنه يتم تعيين المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية و يخضعون أساسا لسلطته .

يمكن اعتماد بعض المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية .

تحدد كيفيات تعيين بعض المحاسبين العموميين و إعتمادهم عن طريق التنظيم¹ .

ويفهم من هذا النص أن صلاحية تعيين المحاسبين العموميين تعود بصفة أساسية للوزير المكلف بالمالية و لكن كإستثناء يمكن أن يعين المحاسبون العموميون من قبل هيئات أخرى ، على أن يتم إعتمادهم من قبل الوزير المكلف بالمالية و هذا ما نص عليه المرسوم التنفيذي رقم 311/91 المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين و إعتمادهم² .

1. التعيين المباشر : التعيين المباشر هو ذلك التعيين الذي يجربه الوزير المكلف بالمالية

للمحاسبين العموميين بناء على اختياره هو دون حاجة لاقتراح من أية جهة إدارية أخرى ،

وهو بهذه الكيفية يتولى تعيين محاسبي الدولة الآتي بيانهم :

– العون المحاسب المركزي للخزينة.

– أمين الخزينة الرئيسي .

– أمناء الخزينة في الولايات .

– أمناء خزائن الخزينة للبلديات .

– أمناء خزائن القطاعات الصحية و المراكز الاستشفائية الجامعية .

¹المادة 34، من القانون 21/90، مرجع سبق ذكره.

²محمد الصالح فنينش، الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في القانون الجزائري، رسالة دكتوراه دولة في القانون العام، جامعة الجزائر، كلية الحقوق ، السنة 2011-2012، ص 130.

– العون المحاسب الجامع للموازنات الملحقه .

– قابضوا الضرائب.

– قابضوا أملاك الدولة .

– قابضوا الجمارك.

– محافظو الرهون¹.

التعيين بناء على اقتراح : كأن يعين الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح الوزير المكلف

بالبريد و المواصلات السلوكية و اللاسلكية و المحاسبين العموميين بصفاتهم الآتية :

– قابضو البريد و المواصلات السلوكية و اللاسلكية .

– رؤساء مراكز البريد و المواصلات السلوكية و اللاسلكية².

ثانيا : التعيين أو الاعتماد

جاء في نص المادة 3/34 من قانون المحاسبة العمومية بأنه : " تحدد كفيات تعيين بعض

المحاسبين العموميين أو إعتماهم عن طريق التنظيم "، لهذا فإن الوزير المكلف بالمالية قد يعين

بعض المحاسبين أو يكتفي بإعتماهم فقط وفقا لما يقضي به التنظيم المعمول به ، فالوزير المكلف

بالمالية تبعا لهذه الكيفية ، يعين أو يعتمد الأعوان المحاسبين في المجلس الشعبي الوطني و

المجلس الدستوري و مجلس المحاسبة ، و في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري باستثناء

العاملين في مؤسسات التربية و التكوين³ .

¹المادة3 من المرسوم التنفيذي رقم 311/91 ، المؤرخ في 28 صفر 1412 الموافق لـ 07 سبتمبر 1990، المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم ، ج ر ، عدد 43.

²المادة 02/04 من نفس المرسوم.

³المادة 01/04 من نفس المرسوم.

بينما يقتصر دور الوزير المكلف بالمالية على الاعتماد فقط بالنسبة لأعوان المحاسبين العاملين لدى كل الهيئات الدبلوماسية أو القنصلية الجزائرية في الخارج¹ ، كما يعتمد هو أو من يمثله محاسبين ثانويين² ، كما هو الشأن في اعتماد المحاسبين العاملين في المؤسسات التابعة للتربية و التكوين الذي يتم من قبل أمين خزانة الولاية المختص إقليميا و ذلك بناء على تفويض من الوزير المكلف بالمالية³ .

ثالثا : أصناف المحاسبين العموميين

المحاسب العمومي ، كما سبق الذكر معنا كان أو معتمدا من قبل الوزير المكلف بالمالية يكون إما محاسبا رئيسيا أو ثانويا و يتصرف بصفة مخصص أو مفوض .

1. المحاسب العمومي الرئيسي: المحاسب العمومي الرئيسي ، هو الشخص المكلف بمراقبة و تنفيذ جميع العمليات المالية التي تجري في الجهة الإدارية التي يتواجد على مستواها⁴ و يتصرف بصفته محاسبا مخصصا بحيث يقيد بصفة نهائية في كتاباته الحسابية كل العمليات المأمور بدفعها من صندوقه و التي يحاسب عنها أما مجلس الدولة و يتصف بصفة المحاسب العمومي الرئيسي التابع للدولة كل من⁵ :

أ- **العون المحاسبي المركزي للخزينة:** و يتولى مهمتين أساسيتين:

– تركيز كل الحسابات التي يتكفل بها المحاسبون الرئيسيون الآخرون أي (28 أمين خزانة المركزي و أمين الخزينة الرئيسي) .

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

¹ المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 311/91 المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم ، مرجع سبق ذكره.

² المادة 68 من نفس المرسوم .

³ المادة 01/06 من نفس المرسوم.

⁴ المادة 10 من المرسوم التنفيذي 313/91 المتعلق بإجراء المحاسبة العمومية، مرجع سبق ذكره.

⁵ المادة 1 من نفس المرسوم.

ب- أمين الخزينة المركزي : هو المسؤول على تنفيذ الميزانية على المستوى المركزي، خاصة ميزانية الوزارات فله مهمة إنجاز عمليات الدفع الخاصة بنفقات التسيير و كذا ميزانيات التجهيز.

يصعب في بعض الحالات على أمين الخزينة المركزي أي يتابع عمليات خاصة بمؤسسات وطنية بعيدة عن العاصمة ، و لهذا يمنح تفويضا لأمين الخزينة الولائي .

ج- أمين الخزينة الرئيسي: يتكفل بعمليات الخزينة و لا يهتم بتنفيذ عمليات الميزانية و إذا

كان في الواقع يتكفل بها بصفة مباشرة عند تغطية المديونية كما يتكفل بمعاشات المجاهدين ، لأنها تعتبر شبه ديون على عاتق الدولة .

د- أمين الخزينة الولائي: يتكفل بمهام تركيز العمليات التي يجريها المحاسبون الثانويين

على مستوى ولايته، و يتولى تنفيذ نفقات الدوائر على المستوى المحلي، أي تلك التي يأمر بصرفها الأمور بالصرف الثانويون (المدراء التنفيذيون للمديريات الجهوية) .

كما ينوب عن أمين الخزينة الرئيسي فيما يتعلق بتوزيع الأموال الخاصة بالخبزينة و توزيع المعاشات و المهام الأساسية لأمين الخزينة الولائي تتمثل في دفع نفقات ميزانية الولاية و تحصيل إيراداتها .

كما تتمثل مهام أمين الخزينة الولائي في تنفيذ الولاية و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي يسيرها ، كذلك تداول الأموال و القيم و السندات و حراستها ، و يقوم بحركة حسابات أرصدة الخزينة و المحافظة على الأوراق الثبوتية الخاصة بالعمليات المالية التي يجربها .

ويعتبر أمين خزينة الولاية عصب شبكة المحاسبين حيث يمثل حلقة الوصل بين المحاسبين

القانونيين و الرئيسيين لأنه يركز على عمليات المحاسبين الثانويين و يرسلها الى المحاسبين

الرئيسيين الآخرين¹.

¹المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم 313/91 المتعلق بإجراءات المحاسبة العمومية ، مرجع سبق ذكره.

2. المحاسب العمومي الثانوي¹ :

يختلف 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 .

أ- قابض الضرائب : ومهمته الرئيسية تتمثل في جمع الضرائب مع أنه في السابق كان يتكفل

بتنفيذ ميزانيات البلديات ، أما الآن فقد أفاض المشرع هذه المهمة للمحاسب البلدي (أمين الخزينة البلدي) كذلك يقوم بتحصيل الإيرادات الجبائية كالضريبة على الدخل .

ب- قابض أموال الدولة : أصبح بموجب المرسوم التنفيذي 42/03 يسمى مفتش أملاك الدولة

ج - قابض الجمارك

د- محافظ الرهون : أصبح يسمى بالمحافظ العقاري .

هـ أمين خزينة البلدية : يقوم بتنفيذ ميزانية البلدية كما ينفذ النفقات التي تدخل في إطار المخطط البلدي للتنمية .

و- أمناء القطاعات الصحية : و مهمتهم تنفيذ ميزانية المؤسسات الصحية .

كما يتصف بصفة المحاسبين الثانويين للبريد و المواصلات السلكية و اللاسلكية كل من قابضوا البريد و المواصلات السلكية و اللاسلكية ، و كذلك رؤساء مراكز البريد و المواصلات السلكية و اللاسلكية² .

¹المادة 32، من المرسوم التنفيذي 313/91 ، مرجع سبق ذكره.

²المادة 33، من المرسوم التنفيذي 313/91 ، مرجع سبق ذكره.

كما يوجد تصنيف آخر للمحاسبين العموميين بحسب الوظيفة و هم المحاسبون المخصصون و الموكلون و المراسلين، و محاسبي الترتيب¹ .

المحاسبون المخصصون هم أولئك المعينون لتنفيذ العمليات المالية العمومية بعد مراقبة شرعيتها شخصيا ، و تحمل المسؤولية عنها ، و اعتبارا لدورهم الرئيسي في مجال النفقات فإن المحاسبين المخصصون يسمون أحيانا بمحاسبي الدفع .

و قد يكلف محاسبون آخرون بالتنفيذ المادي لعمليات المحاسبين المخصصين ، و لاسيما قبض مبالغ إيرادات و إدخالها في الصندوق أو دفع مبالغ نفقات أي إخراجها من الصندوق لحساب هؤلاء (أي لحساب المحاسبين المخصصين) و تحت مسؤولياتهم فيتخذون صفة محاسبين موكلين أو مراسلين² .

أما المحاسبون الذين يتولون تركيز أو تجميع العمليات المنفذة من طرف غيرهم من المحاسبين فيسمون بمحاسبي الترتيب، فهؤلاء لا يشاركون في تنفيذ العمليات المكلفين بتجميعها و إنما بترتيب البيانات المحاسبية المتعلقة بها و المرسلة إليهم من قبل المحاسبين المعنيين من أجل ترتيبها، ثم إدماجها في تسجيلاتهم المحاسبية و عرضها في حسابات المكلفين بتجميع عملياتهم ، و لو أنهم مخولون بفحص تسجيلاتهم المحاسبية إذا تطلبت ذلك تدابير مركزية المحاسبة ، حيث ينصب هذا الفحص على الصحة المادية للأرقام المدونة و على مختلف البيانات الواردة في تلك التسجيلات ، دون تجاوزها الى الرقابة على شرعية العمليات ذاتها ، و يعتبر العون المحاسبي المركزي للخزينة أهم محاسب ترتيب في الجزائر ، حيث يقوم بالتجميع على أساس الأرقام للوضعيات المحاسبية التي يقدمها له المحاسبون العموميون الرئيسيون و المتعلقة بتنفيذ عمليات الميزانيات العمومية و عمليات الخزينة لمختلف الهيئات العمومية .

¹ Ali bisaad : OP CIT ; page108.

² المادة 49، من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، مرجع سبق ذكره.

أما المحاسبون بالنقود و المحاسبون بالمواد¹، باعتبارهم هم أمناء الصندوق، فإن المحاسبين العموميين مخولون بتداول الأموال و القيم و ضمان دراستها سواء مباشرة أو بواسطة الأعوان الذين هم تحت سلطتهم و مسؤوليتهم و مراقبتهم (وكلاء الإيرادات و النفقات) وعلى هذا الأساس، فهم يمارسون وظائفهم بصفتهم محاسبين بالنقود و لكن عندما يلفون بالتبعية إلى وظائفهم الأصلية بحفظ المواد أو الأشياء المملوكة أو المودعة لدى الهيئات العمومية أو بالرقابة عليه و مسك محاسبة خاصة بها، فإنهم يوصفون بمحاسبى المواد، حيث يصبحون مسؤولين عن ذلك بمثل مسؤولياتهم عن الأموال و القيم .

و المحاسبون القانونيون هم المعنيون قانونا، وهم وحدهم المخولون بالتصرف في الأموال العمومية أو الخاصة بالمنظمة، و لكن إن وجدت حالات و أن تدخل بعض الأشخاص الذين هم ليسوا محاسبين عموميين و لا يعملون تحت حساب و رقابة محاسبين عموميين في هذا التصرف، عن قصد أو عن جهل، فإنهم يصبحون محاسبين فعليين، الذي يحدث خاصة في حالة التدخل في تحصيل الإيرادات العمومية، أو السحب غير الشرعي لأموال أو قيم من الصناديق العمومية، و هنا يخضع المحاسبون الفعليون لنفس الالتزامات، و يتحملون نفس المسؤوليات الملقاة على عاتق المحاسبين القانونيين كما يمكن أن يتعرضوا بعقوبة من طرف مجلس المحاسبة (المادة 86 من الأمر 95/20) و للمتابعة الجزائية عن اغتصاب الوظيفة (المادة 242 من قانون العقوبات).

المطلب الثاني : مبدأ التفرقة أو الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي

يعد مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين من المبادئ الأساسية التي يقوم عليها نظام المحاسبة العمومية حيث يكتسب هذا المبدأ أهمية بالغة في مجال تنفيذ و رقابة النفقات العمومية حيث تعود فكرة الفصل بين المحاسب العمومي

¹ Ali bissaad : OP CIT ; page108

و الأمر بالصرف الى فكرة قديمة جاء بها المفكر مونتيسكو (Montesquieu) في كتابه روح القوانين و التي تعني تحدي السلطة بواسطة السلطة.

يعد هذا المبدأ أساسيا في المحاسبة العمومية و هو أساس العمل الإداري الذي تركز عليه كل فلسفة إدارية و مالية عمومية¹ ، حيث تتنافى وظيفة الأمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي² .

فيشكل هذا المبدأ قوام نظام المحاسبة العمومية و مفاده أن الذين يوجهون أوامر التنفيذ ليسوا هم الذين ينجزونها ، وإنما يتكفلون بذلك موظفون عموميون منفصلون عن أصحاب الأمر و القرار المالي³ .

و إن المقصود من مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي هو أن عمليات تنفيذ النفقات العمومية تقسم الى قسمين ، عمليات إدارية تتضمن الالتزام بالنفقة و تصفياتها الأمر بدفعها يقوم بها الأمر بالصرف⁴ .

و عمليات حسابية تتمثل في دفع النفقات و تأدية قيمتها الى مستحقيها يقوم بها المحاسب العمومي⁵ .

فمثال على أن وظيفة الأمر بالصرف تتنافى مع وظيفة المحاسب العمومي ، الوالي بصفته أمرا بالصرف لا يمكنه أن يكون محاسبا عموميا لميزانية الولاية ، إن فعل ذلك يعرض

¹الدكتور منصور الزين ، دروس في المحاسبة العمومية ، أستاذ محاضر بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة سعد دحلب البليدة.

²المادة 55 من القانون 91/90 ن مرجع سبق ذكره.

³علي بساعد ، مرجع سبق ذكره ، ص90.

⁴المواد 23-26-27 من القانون 21/90 ، مرجع نفسه والمادتين 07-08 من المرسوم 313/91 ، المتعلقة بإجراءات المحاسبة العمومية ، مرجع سبق ذكره.

⁵المادتين 22،34 من نفس القانون والمواد من 09 إلى 13،31،32 من نفس المرسوم والمواد من 02 إلى 06 من المرسوم التنفيذي 311/91 ، مرجع سبق ذكره.

لعقوبة المحاسب الفعلي ، و تماشيا مع هذا النسق ، لا يجوز كذلك خروج الأمر بالصرف مهما يكن من أمر أن يكون محاسبا عموميا معينيا لديه¹.

الفرع الأول : مبررات الفصل بين وظيفتي الأمر بالصرف و المحاسب العمومي

تكمن مبررات الفصل بين الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين فيما يلي:

1. **تقسيم العمل :** إن تقسيم العمل بين عدة أشخاص يؤدي إلى أن كل واحد يتخصص في مجال عمله ، فالنخصيص يسمح بأكبر مردودية للأعوان في التسيير المالي العمومي و المادة 23 من القانون 21/90 المعدل و المتمم حددت أعمال الأمرين بالصرف و التي تختلف عن تلك المتعلقة بمهامك المحاسب العمومي .

ف نجد أن الأمر بالصرف سلطة الملائمة، عكس المحاسب العمومي الذي لا يمتلك أصلا هذه السلطة فيعد قانونيا كل ما ينفذ وفقا للقوانين و الأنظمة في إطار تنفيذ النفقات العمومية و يعد ملائما كل ما يترك لتقدير و مبادرة اختيار الموظف ، فالملائمة تهم بالدرجة الأولى الأمر بالصرف و ترتبط بالنتائج المحققة و مدى مردوديتها فهناك حالتين إما النجاح أو الإخفاق ، عكس المحاسب العمومي الذي أكثر ما يهتم به هو مدى تطابق القرارات أو الأعمال المادية و المحاسبية بالقوانين و الأنظمة الجاري العمل بها ، فمثلا بالنسبة لمسؤول في مؤسسة بريد شراء آلة لمؤسسته يطرح أمام هذه الحالة سؤالين : ما هو نوع الآلة التي يجب شرائها ؟ هذا من اختصاص الملائمة التي يجب أن تتأكد من نوع العتاد المحصل عليه ، وهل يتلاءم مع المصلحة أم لا ، و من هنا يتحدد نجاح أو فشل الموظف (الأمر بالصرف).

¹المواد 51، 52، 55، 56 من القانون 21/90، نفس المرجع.

و كيف يتم دفع الثمن؟ هذا من إختصاص الشرعية و يجب احترام القواعد الخاصة بالتسديد حيث يجب أن نعرف هل قواعد المحاسبة العمومية مطبقة أم لا، كما أن شرعية محمية بمجموعة من الجزاءات بينما الملائمة غير واضحة .

فالملائمة من إختصاص الأمر بالصرف و الشرعية من إختصاص المحاسب العمومي و لا يمكنه

التدخل في الملائمة ، لكن هذا التفسير ليس صحيح دائما لأن الأمر بالصرف يمثل للقوانين في إطار ممارسة مهامه ، و من جهة أخرى يتدخل المحاسب العمومي في مجال الملائمة حيث يمكن أن يسمح للمدين بدفع ديونه في أجل معين ، و يمكن إجازة نفقة غير شرعية إذا رأى أن نتائج هذا الدفع غير خطير¹ .

ومن هذا المنطق تتحدد صلاحيات كل منهما ، فالفصل بين التنفيذ الإداري و التنفيذ المحاسبي يمنع على موظف واحد أن يمسك سلطتي القرار و التنفيذ معا و في أن واحد ، غير أن تقسيم العمل هذا يجعل تنفيذ العمليات المالية و المحاسبية بطيئة ، و هذا يتنافى مع التطور السريع للتقنية الإعلامية التي تستوجب السرعة الكبيرة في تنفيذ العمليات² .

2. الرقابة المتبادلة : إن الرقابة المتبادلة تعد الأساس الجوهرى لمبدأ الفصل بين

الوظيفتين و لا يمكن أن تتجسد هذه الرقابة إلا إذا كانت كل فئة تابعة لهيئة إدارية مستقلة بعضها البعض، و لا تخضع إحداها لسلطة الآخر ، فرقابة المحاسب العمومي تنصب حول شرعية مهمة العمليات الموكلة للأمرين بالصرف، و بالمقابل نجد أن الأمر بالصرف يمتلك في حالة المعارضة من طرف المحاسب العمومي سلطة أو حق التسخير، كما أن

¹ عباس نصيرة ، آليات الرقابة الإدارية على تنفيذ النفقات العمومية ، مذكرة ماجستير شعبة الحقوق الأساسية والعلوم السياسية ، تخصص إدارة ومالية ، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس، السنة الدراسية 2011-2012، ص64.
² علي زغود ، مرجع سبق ذكره ، ص137.

قانون المحاسبة العمومية أعطى وسيلة أخرى لرقابة الأمرين بالصرف من طرف المحاسبين العموميين المكلفين بالإجراءات و النفقات التي يؤمرون بتنفيذها¹.

3. المسؤولية المشتركة : و إن كانت غير متساوية فنجد أن المسؤولية الأمر بالصرف

تكون مرنة ، و هذا راجع إلى تسييرهم لعمليات مالية تحتوي على قدر كبير منه على جانب

الملائمة ، و بالتالي من الصعب إثارة مسؤوليته على عكس المحاسب العمومي الذي تثار

مسؤوليته بطريقة آلية في حالة حدوث خروقات ، باعتبار أن خط عملهم محدد بموجب

القانون ، فعملية الدفع و القبض أعمالا محددة تحديدا دقيقا ، كما أن مسؤولية الأمر بالصرف

تكون تأديبية و مدنية ، على عكس المحاسب العمومي الذي يعد مسؤولا مسؤولية كاملة

تأديبية و مدنية على كل تصرف يحل بالأموال العمومية ، و يتبع بتعويض من أمواله الخاصة²

4. الرقابة على الأموال العمومية : يمنع هذا المبدأ من اختلاس الأموال العمومية و تجسيد

حسن الشفافية للتسيير المالي ، فالمادة 2 من القانون 21/90 المعدل و المتمم ألزمت كل

من الأمر بالصرف و المحاسب العمومي بمسك محاسبة و منه فقيام كل عون مسك

محاسبة و ليست لها هدف سوى جعل التسيير أكثر شفافية كما يسهل عمل أجهزة الرقابة

البعدية .

5. وحدة العملية المالية : إن مبدأ الفصل هذا يخول لوزير المالية باعتباره المسؤول

الرئيسي لكل المحاسبين العموميين حق ممارسة الرقابة على كافة العمليات المالية، و هذا

ما يؤدي بدوره و كنتيجة حتمية إلى وحدة العمليات المالية المؤدية إلى إطلاع وزير

¹ جمال لعمارة، منهجية الميزانية العامة للدولة الجزائرية، دار الفجر للنشر و التوزيع الجزائر، دون تاريخ، ص210.

² عباس نصيرة، آليات الرقابة الإدارية على تنفيذ النفقات العمومية، مرجع سبق ذكره، ص65.

المالية ومن ورائه الدولة عن الوضعية المالية و الاقتصادية مما يسهل إعداد قرارات حكومية و أخذه بعين الاعتبار الواقع الاجتماعي و الاقتصادي و المالي¹.

الفرع الثاني : الاستثناءات الواردة على مبدأ الفصل بين وظيفة المحاسب العمومي و الأمر بالصرف

إن كان مبدأ الفصل بين الوظائف الإدارية و الوظائف الحسابية مطبق بشكل شبه تام في مجال النفقات كما سبق بيان ذلك ، فإن هذا لا يمنع من وجود استثناءات تفرضها ضروريات الحياة العملية على مستوى الإدارة العمومية و هذه الاستثناءات هي :

1. وكالات التسبيقات : تمثل وكالات التسبيقات إجراء استثنائيا لتنفيذ صنف من الإيرادات

و النفقات العمومية ، التي لا يمكن النظر لحالتها الاستعجالية ، انتظار الأجال القانونية

الإثبات و الالتزام ، و التصفية و الأمر بالتحصيل أو الصرف و الدفع² و تتكفل وكالات

النفقات بهذا النوع من النفقات فقط إلا في حالة استثنائية يمنحها الوزير المكلف بالمالية و هذه

النفقات :

أ- نفقات صغيرة تخص الأدوات و التسيير

ب- أجور العاملين بالساعة أو اليوم

ج- تسبيقات عن مصاريف المهمات

د- مصاريف الأشغال المنجزة في الوكالات³.

¹ علي زغود، المالية العامة، مرجع سبق ذكره ، ص138.

² المادة 02، من المرسوم التنفيذي رقم 108/93، المؤرخ في 13 ذو القعدة عام 1413 الموافق لـ 05مايو 1993، يحدد كفيات إحداث وكالات الإيرادات و النفقات و تنظيمها.

³ المادة 18 من نفس المرسوم و المادة 166 من المرسوم التشريعي رقم 01/93 ، المؤرخ في 19/01/1993 المتضمن قانون المالية ، ج ر عدد 04 التي أعتت الأمر بالصرف من أن ينشئ مصالح المحاسب العمومي المختص الفواتير أو المذكرات المتعلقة بمصاريف الاستغلال المسبق لمبلغ يقل عن 500-ج.

2. النفقات المدفوعة دون أمر بصرفها: الأصل أنه لا يمكن للأمر بالصرف أن يأمر بتنفيذ

النفقات العمومية دون أمر مسبق بدفعها إلا بمقتضى أحكام قانون المالية¹ ، لكن هذا المبدأ ترد عليه استثناءات كذلك ، تخص نفقات معينة و محددة ، وهي النفقات الخاصة برواتب بعض الموظفين المدنيين و العسكريين ، حيث يتم دفع رواتب هؤلاء بمجرد تقديم جدول المرتبات من قبل الأمر بالصرف الى المحاسب العمومي ، و علة هذا الاستثناء تكمن أساسا في أن هذا النوع من النفقات يتكرر بصفة دورية ، و لا توجد فيه أية سلطة تقديرية لملائمة النفقة من قبل الأمر بالصرف ، فشروط تقريرها و تحقيقها و تقدير مبالغها و تاريخ دفعها على وجه دقيق بموجب النصوص القانونية و التنظيمية ، و من النفقات التي وردت بشأنها استثناءات واسعة على مبدأ بمقتضى قانون المالية ، و التي يتم دفعها دون أمر مسبق بصرفها و هي²:

- الدفعات التي تمت عن طريق صندوق التسيقات .
 - الدين الأصلي و الفوائد الواجبة الدفع بعنوان ديون الدولة و أيضا خسائر الصرف على رأس المال الأصلي .
 - النفقات ذات الطابع النهائي التي نفذت بعنوان عمليات التجهيز العمومي التي استفادت من تمويلات خارجية .
 - معاشات المجاهدين و معاشات التقاعد المدفوعة من ميزانية الدولة.
 - المرتبات المدفوعة لأعضاء القيادة السياسية و اعضاء الحكومة .
- فنظرا لأهمية هذا المبدأ فإنه تترتب نتائج عن تطبيقه ، و كذلك تترتب جزاءات في حق كل من الأمر بالصرف و المحاسب العمومي عند الإخلال به فمن نتائج تطبيقه:

¹المادة 30من القانون 21/90 ، مرجع سبق ذكره.

²المادة 153من المرسوم التشريعي رقم 01/93 ، مرجع سبق ذكره.

1. **نظام قانوني مختلف :** فمراقبة نشاط الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين و شروط الأخذ بمسؤوليتهم هي مختلفة و غير متشابهة ، و بالتالي استدعى وجود قواعد المسؤولية و نظام رقابي مختلف لكل عون .
 2. **صلاحيات مختلفة :** سبق الإشارة إلى أن السلطة الأمر بالصرف هي سلطة ملائمة ، أي سلطة تقديرية بحيث يستطيع إقرار أو عدم إقرار النفقة المعينة، كما يستطيع اختبار قيمة مبلغ النفقة لكن في حدود تراخيص الميزانية ، و في إطار الإعدادات المالية المفتوحة ، في حين المحاسب العمومي يمارس رقابة قانونية ، و شرعية العمليات المالية و مدى مطابقتها للقوانين
 3. **هيئات سلمية مختلفة :** الأمر بالصرف ينتمون على هيئات تدريجيا إدارية عامة ، التي تجعل مختلف موظفي الدولة في هيئة يكون على رأس هذه الهيئة الوزير و الذي يعتبر الرئيس الإداري عليها ، في حين المحاسب العمومي يخضع لوزير واحد و هو وزير المالية ، الذي هو في آن واحد أمر بالصرف رئيسي لوزارته و الذي يحكم كل المحاسبون العموميون و مهما كان القطاع الذي يمارسون فيه مهامهم¹.
- و أحيانا قد يحدث أن يتدخل عن قصد أو عن جهل ، أحد أعوان المحاسبة العمومية في اختصاصات عون آخر ، بحيث يعتبر هذا التدخل خرقا لمبدأ الفصل بينهما و يحملهما تبعات مختلفة و هي :
- أ- **فيما يخص المحاسب العمومي :** يمكن للمحاسب العمومي بصفة عامة أن يخرق مبدأ الفصل، بإعتدائه على إختصاصات الأمر بالصرف فيما يتعلق بالإذن بتحصيل إيراد أو دفع نفقة ، فقيام المحاسب العمومي بتحصيل مبالغ دون سند تحصيل صادر من الأمر بالصرف يمكن أن يجعله مرتكبا لجريمة الغدر أو الإبتزاز أو الإختلاس ، أما قيامه بدفع

¹ عباس نصيرة ، آليات الرقابة الإدارية على تنفيذ النفقات العمومية ، جمع سبق ذكره، ص68.

نفقة دون أمر أو حوالة دفع، فيمكن أن يعرضه لإقحام مسؤوليته المالية الشخصية ووضعه في حالة مدين اتجاه الهيئة العمومية المعنية بمبلغ العملية الغير الشرعية.

ب- فيما يخص الأمر بالصرف : إن قيام الأمر بالصرف بالتدخل في اختصاصات المحاسب العمومي ، مثلا تحصيل الإيرادات أو مداولة الأموال و القيم يمكن أن يجعل منه محاسبا فعليا ، و يحمله بالتالي نفس الالتزامات و المسؤوليات التي يضطلع بها المحاسب العمومي و يعرضه لنفس العقوبات المطبقة على هطا الأخير ، فضلا عن العقوبات الجزائية التي يمكن أن يتعرض لها عن جريمة انتحال الصفة أو اغتصاب الوظيفة¹.

¹محمد مسعي ن مرجع سبق ذكره ص من 22 إلى 27.

المبحث الثاني : دور و مسؤولية أعوان المحاسبة العمومية في مختلف مراحل تنفيذ النفقات العمومية

من بين أهم التطبيقات لمبدأ الفصل بين وظيفتي الأمر بالصرف و المحاسب العمومي هو تولى كل منهما جملة من الإجراءات لتنفيذ النفقات العمومية ، و بذلك فإن من صلاحيات الأمر بالصرف التكفل بالمرحلة الإدارية ، بينما المرحلة المحاسبية المتمثلة في عملية الدفع تدخل ضمن اختصاصات المحاسب العمومي .

فعملية التنفيذ الخاصة بالنفقات العمومية تم ذكرها في الفصل الثالث من القانون 17/84 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المتعلق بالقانون العضوي لقوانين المالية بعنوان " التنفيذ " وذلك وفقا للمواد من 71 الى 75 من القانون .

كما نجد أن القانون 21/90 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية قد تطرق الى عملية التنفيذ بنوع من التفصيل وذلك في الفصل الثالث بعنوان " عمليات التنفيذ " المواد من 14 الى 22 و المقسمة الى قسمين أو مرحلتين حيث تم هذا التقسيم على عدة اسس :

– على المستوى المالي : يضمن تقسيم عملية التنفيذ وضوح و دقة العمليات المتعلقة

بالنفقات العمومية و الذي يسمح بتقسيم المراحل المختلفة .

– على المستوى القانوني : يسمح بتحديد الزمن الذي انطلقا منه تكون الدولة قد قامت

بالتزام قانوني بالنفقة .

– على المستوى الإداري : يسمح بتأسيس نوع من الفصل بين السلطات أثناء عمليات

تنفيذ النفقات بإسناد مختلف المرحل الى سلطات مختلفة¹ .

¹ Bachir Yalles Chaouche , le budget de l'état et des collectivités locales ; OPU –Alger 1990

المطلب الأول : المرحلة الإدارية و المرحلة المحاسبة في تنفيذ لنفقات العمومية

الفرع الأول : المرحلة الإدارية في تنفيذ النفقات العمومية

هذه المرحلة تنفذ من طرف سلطة إدارية تسمى بالأمر بالصرف وتحتوي هذه المرحلة

على ثلاثة أنواع من العمليات ألا و هي :

– الالتزام بالنفقة Engagement

– عملية التصفية la liquidation

– الأمر بالدفع¹ Ordonnancement

1. الالتزام : يعرف الالتزام بالنفقة ، عادة بأنه التصرف الذي بمقتضاه تنشأ هيئة عمومية ما أو

تثبت عليها التزاما ينتج عنه عبء أي هو " الإجراء الذي يتم بموجب إثبات نشوء الدين "².

فهناك نوعين من الالتزام قانوني و محاسبي و الفرق بينهما هو مصدر الدين العمومي ،

فعندما تلتزم هيئة عمومية بشكل إرادي يأتي الالتزام المحاسبي قبل الالتزام القانوني³ و يتمثل

و يتمثل هذا الالتزام الإرادي في التصرف القانوني الذي تقوم به الهيئة العمومية لإنشاء التزام

عليها ،مثل توظيف مستخدم أو شراء لوازم مكتبة و يجب على هذه الهيئة في هذه الحالة :

أ- التحقق من مطابقة النفقة للترخيص الميزاني (وجود الباب الذي تحسم النفقة ، كفاية

الاعتمادات المخصصة).

¹المادة 02-15 من القانون 21/90 ، مرجع سبق ذكره.

²المادة 19 من القانون 21/90 ، مرجع سبق ذكره.

³ ALI BISSAAD ,OP-CIT ;page 110.

ب- إتباع الإجراءات المقررة للالتزام بها (مثل المصادقة على الصفحة العمومية ، تأشيرة المراقب المالي العمومي ، كفاية الاعتمادات المخصصة) ، وهذا كله قبل أن يصبح الالتزام القانوني بها قابلا للتنفيذ¹ .

و في الجهة المقابلة عندما نجد الهيئة العمومية نفسها ملزمة بشكل لا إرادي وهنا تختلف الإجراءات حيث أن الالتزام القانوني نفسه ملزمة بشكل لا إرادي و هنا تختلف الإجراءات حيث أن الالتزام القانوني يأتي قبل المحاسبي² و الالتزام اللإرادي يتمثل في إثبات نشوء الدين خارج عن إرادة الهيئة العمومية ، و المثال التقليدي له هو تعويض الضرر الناشئ و قيام المسؤولية المدنية للهيئات العمومية مثال تورط سيارة إدارية في حادث مرور ، الخطأ إداري لموظف عمومي ، فالالتزام بالنفقة هنا مصدره الفعل المادي لحادث المرور أو لخطأ الموظف المتسبب في الضرر للغير.

إذن من البديهي أن يكون الالتزام المحاسبي تاليا للالتزام القانوني لأن نشوء الدين خارج إرادة الهيئة العمومية المعنية يجعلها أمام أمر واقع ، و هو الالتزام بتسديد ذلك الدين³ .

2. التصفية : لا تصبح النفقة الملتمزم بها فعلية إلا بعد تنفيذ الالتزام المرتبط بها و الذي

يترتب عليه دين في ذمة الهيئة العمومية ، و عليه فإن موضوع التصفية هو التحقق من وجود الدين و ضبط مبلغ النفقة .

فالتصفية كمرحلة مستقلة عن الالتزام تعتبر تطبيقا لقاعدة هامة في نظام المحاسبة العمومية و هي قاعدة أداء الخدمة أو قاعدة الحق المكتسب ، أي أنه لا يكمن صرف النفقات العمومية إل بعد تنفيذ موضوعها (الهيئات العمومية لا تدفع مسبقا) باستثناء حالات قليلة جدا و مقررة قانونا (مثل التسبيقات على الصفقات العمومية) .

¹ محمد مسعي ، مرجع سبق ذكره ن ص77،78.

² ALI BISSAAD ,OP-CIT ;page 110

³ محمد مسعي ، مرجع سبق ذكره ن ص78

وهكذا فإن التحقق من وجود الدين هو إثبات أداء الخدمة من طرف الدائن ، و مطابقة هذا الأداء لشروط الالتزام بالنفقة ، ففي صفقة أشغال مثلا ، يتم التأكد من إنجاز الأشغال و مطابقتها لبنود الصفقة .

وبما أن مبلغ النفقة القابل للدفع لا يمكن في كثير من الحالات تحديده بدقة أثناء الالتزام (يكون تقديري) ، فإن التصفية تسمح بضبطه على أساس الإثباتات التي تمت أثناء التحقيق في أداء الخدمة ، ففي المثال السابق يتم حساب مبلغ الأشغال التامة التنفيذ (أي مبلغ النفقة القابل للدفع) عن طريق ضرب الكميات المنجزة بأسعار الوحدة المنصوص عليها في الصفقة (بالافتراض أن سعر الصفقة يدفع بناء على قائمة سعر الوحدة) .

عمليا تتمثل التصفية في الإقرار الخطي الذي يصفه الأمر بالصرف على سند إثبات النفقة (الفاتورة ، وضعية الأشغال) ، و هو بصدد الأمر بدفعها ، شاهدا بذلك على تمام أداء للخدمة موضوع النفقة و صحة مبلغ هذه الأخيرة .

لكن هذا لا يعني أنه يجب على الأمرين بالصرف التأكد بأنفسهم من واقعية أداء الخدمة و صحة حساب مبلغ النفقة ، فقبل أن تقدم سندات الإثبات للأمر بالصرف للمصادقة عليها تكون قد مرت على المصلحة المختصة ، حيث يتم القيام بمختلف العمليات المادية لإثبات أداء الخدمة و حساب مبلغ النفقة القابل للتسديد و التصديق على ذلك كتابيا حيث طرق المسئول أو العون التقني¹ .

3. الأمر بالصرف : تعتبر مرحلة إصدار سند الأمر بالصرف آخر المراحل الإدارية الإجبارية

لتنفيذ النفقات العمومية فيعد الأمر بالصرف القرار الإداري الذي يعطي بموجب الأمر بالصرف الأمر الذي يدفع النفقة المصفاة الى المحاسب العمومي المخصص ،

¹شويخي سامية، أهمية الاستفادة من الاليات الحديثة والمنظور الإسلامي للرقابة على المال العام ، مذكرة ماجستير ن تخصص تسيير المالية العامة، السنة 2010-2011، ص32.

فالتصفية و إن كانت تفر بحق الدائن لاستيفاء دينه إلا أنها تبقى بدون قوة تنفيذية قبل صدور الأمر بصرف النفقة.

وهنا تظهر السلطة التقديرية للأمر بالصرف بصفته مدير أو مسيرا قبل كل شيء حيث يستطيع أن يرفض أو يعلق الأمر بدفع النفقة إذا قدر أن ذلك هو الأنسب ، فحسب المادة 23 من القانون 21/90 فإن الأمر بالصرف هو اختصاص ص مطلق للأمرين بالصرف ، فمثلا لا يمكن للأعوان الذين هم تحت سلطتهم القيام به إلا عن طريق تفويض رسمي بالتوقيع و تحت مسؤوليتهم¹ .
فيتم في هذه المرحلة تحرير سند الأمر بالدفع من طرف الأمر بالصرف أو ما يعرف بحوالة الدفع من أجل إرسالها مع وثائق إثبات النفقة و بطاقة الالتزام و بطاقة الدفع الى المحاسب العمومي من أجل تنفيذ مرحلة الدفع في الآجال المحددة قانونا .

وفي هذا الإطار، تعتبر حوالة الدفع بمثابة أمر بدفع النفقة موجه للمحاسب العمومي ، حيث تتضمن هذه الأخيرة بيانات خاصة باسم و لقب المستفيد ، و رقم حسابه البنكي أو البريدي ، و المبلغ الواجب دفعه بالأرقام و الحروف الى جانب بيانات متعلقة بطبيعة النفقة و تبويبها في الميزانية ، مصادق عليها بختم و توقيع الأمر بالصرف وفق رقم تسلسلي غير متقطع يتم تحرير سند الأمر بالدفع في ثلاثة نسخ ،النسخة الأصلية بيضاء اللون يحتفظ بها من طرف المحاسب العمومي في حساب التسيير في حالة قبول دفع النفقة ،و يتم إرسال النسخة الزرقاء الى الأمر بالصرف الذي يحتفظ بها في حالة قبول دفع النفقة ،و يتم إرسال النسخة الزرقاء الى الأمر بالصرف الذي يحتفظ بها في حسابه الإداري ،أما النسخة الصفراء فيحتفظ بها المحاسب العمومي عند رفضه دفع النفقة و يحول باقي النسخ الى الأمر بالصرف مرفقة بإشعار الرفض يحدد فيه بدقة الأسباب القانونية لرفض تسديد النفقة .

¹ محمد مسعي ن مرجع سبق ذكره ن ص81.

الفرع الثاني : المرحلة المحاسبية في تنفيذ النفقات العمومية

تتم هذه العملية من طرف المحاسب العمومي و تتمثل في الدفع حيث يتكفل هو حصريا بعملية تسديد النفقات عن طريق تحويل المبالغ المالية الى صاحب الحق و تصفية ذمة الدولة من الدين بصفة نهائية ، إضافة الى مسك القيود و السجلات المحاسبية للعمليات المالية التي يقوم بتنفيذها ، و لتنفيذ النفقات العمومية يجب توفر شرطين في آن واحد :

- الشرط الأول موضوعي : و يتمثل في وجود الدين العمومي .

إن الإدماج البسيط للاعتمادات في ميزانية الهيئة العمومية لا يعني بالضرورة إثبات نشوء دين في ذمة الدولة و لكن إجراءات تنفيذ النفقات العمومية هي أكثر تعقيدا من ذلك ، حيث أن النفقات تتميز باختلاف كبير في مصادرها (إنجاز عقد صفقة عمومية ، خدمة منجزة لصالح الدولة من طرف عون عمومي)

- الشرط الثاني شكلي : و يتمثل في ترخيص الاعتمادات .

و هو قاعدة أساسية أن نفقات الهيئات العمومية يجب أن تكون مقدرة في ميزانية السنوية و أن تطابق الأحكام السارية ، فحسب المادة 11 من القانون 21/90 تتمثل عمليات النفقات في استعمال اعتمادات المرخص بها و التحقق من خلال الإجراءات المتمثلة في الالتزام ، التصفية ، الأمر بالصرف و أخيرا الدفع .

فدور المحاسبين العموميين هنا لا يقصر فقط على إنجاز العمليات المالية المتمثلة في إخراج النقود من الصندوق لتسديد النفقات المقبولة من طرفهم للدفع ، اي أنهم ليسوا مجرد

أعوان صندوق ، بل إن دورهم أهم من ذلك بكثير إذ أنهم يتمتعون في هذا المجال بنوع من السلطة الرقابية على عمليات الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين¹ .

و على هذا الأساس فإن العمليات المالية التي يقوم بتنفيذها المحاسب العمومي في إطار تنفيذ النفقات العمومية ، لا يعتبر بمثابة تحويلات بسيطة من حساب الى آخر ، بل تخضع لإجراءات و قيود قانونية تهدف الى ضبط و مراقبة تنفيذ النفقات العمومية قبل تسديدها ، حيث يضطلع المحاسب بصلاحيات الرقابة أثناء التنفيذ من حيث الشكل على سندات الأمر بالدفع المحررة من طرف الأمر بالصرف .

و في هذا الإطار ، قبل قبول أي نفقة عمومية يجب على المحاسب العمومي و تحت مسؤوليته الشخصية و المالية أن يتحقق من توفر جميع الشروط القانونية لضمان مشروعية تنفيذ النفقات العمومية ، و ذلك وفقا لأحكام المادة 36 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية و تتمثل هذه الشروط في :

- مطابقة العملية مع القوانين و الأنظمة المعمول بها .
- صفة الأمر بالصرف أو المفوض له .
- شرعية عمليات تصفية النفقات .
- توفر الاعتمادات .
- أن الديون لم تسقط آجالها أو أنها ليست محل معارضة .
- الطابع الإبرائي للدفع .
- تأثيرات عمليات المراقبة التي نصت عليها القوانين و الأنظمة المعمول بها .
- الصحة القانونية للمكسب الإبرائي² .

¹ محمد مسعي ن مرجع سبق ذكره ن ص84
² شلال زهير، آفاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة ، تخصص تسيير المنظمات، 2013-2014، ص132

1. **مراقبة مطابقة العملية مع القوانين و الأنظمة المعمول بها :** قبل قبول دفع النفقة يقوم المحاسب بمراقبة احترام مختلف الإجراءات و المراحل الإدارية لتنفيذ النفقات العمومية ، إضافة الى التحقق من استيفاء جميع الشروط القانونية لعقد الالتزام و احترام ضوابط اختيار الموردين و تطبيق إجراءات إبرام الصفقات العمومية .
2. **التحقق من صفة الأمر بالصرف أو المفوض له :** يجب على المحاسب العمومي التأكد من أن الأمر بالصرف يمتلك صلاحيات إصدار السندات الأمر بالدفع ، عن طريق إجراء الاعتماد لدى المحاسب العمومي ، حيث مباشرة بعد تنصيبه على الأمر بالصرف إيداع نسخة من قرار التنصيب و نموذج عن التوقيع و الختم في سجل الاعتمادات ، عن طريق هذا النموذج يستطيع المحاسب العمومي مطابقة الإمضاء مع حوالات الدفع المرسله من طرف الأمر بالصرف .
3. **التأكد من شرعية عمليات تصفية النفقات :** في هذه الحالة يتحقق المحاسب العمومي من صحة العمليات الحسابية المحددة للمبلغ الواجب دفعه و مطابقته في مختلف وثائق إثبات النفقة ، إضافة الى التحقق من توفر شهادة أداء الخدمة مصادق عليها من طرف الأمر بالصرف في ظهر الفاتورة و توفر القيد في سجل الجرد بالنسبة الى السلع المستلمة ، كما يتحقق المحاسب من تطبيق الاقتطاعات و الرسوم القانونية لتحديد المبلغ الصافي للدفع .
4. **التحقق من توفر الاعتمادات المالية :** يقوم المحاسب العمومي بمسك محاسبة يومية تختص بمتابعة استهلاك الاعتمادات المالية وفقا لأبواب الميزانية لكل أمر بالصرف معتمد لدى مصالحه ، حيث تمكنه هذه المحاسبة من معرفة في أي وقت قيمة الاعتمادات المالية المفتوحة و قيمة الاعتمادات المستهلكة و الباقية المتعلقة بكل باب من أبواب

الميزانية ، قبل دفع النفقة يجب على المحاسب التأكد من كفاية الاعتمادات المالية لتغطية النفقة موضوع الدفع .

5. **التحقق من أن الديون لم تسقط آجالها و أنها ليست محل معارضة :** يرفض

المحاسب

العمومي دفع النفقات التي سقطت نتيجة التقادم الرباعي (أربع سنوات) كما يجب عليه التأكد من تنفيذ المقاصة مع معارضات الدفع المرسله من المحاسبين العموميين على مستوى التراب الوطني لتنفيذ التحصيل الإجباري لحقوق الدولة .

6. **التأكد من طابع الإبرائي للدفع :** و يقصد بهذا الإجراء التحقق بأن الدولة سوف تتخلص نهائيا

من الدين المترتب عليها عند تنفيذ الدفع النهائي للنفقة لفائدة المستفيد الحقيقي، و الذي يحميها من كل متابعة قانونية مستقبلية .

7. **مراقبة توفر تأشيرات عمليات المراقبة التي نصت عليها القوانين و الأنظمة المعمول**

بها : عن طريق التحقق من توفر تأشيرة المراقب المالي على بطاقة الالتزام و توفر تأشيرة لجنة الصفقات العمومية المختصة في حالة تنفيذ الصفقات العمومية .

8. **التحقق من صحة القانونية للمكسب الإبرائي :** و يقصد بهذا أن يتحقق المحاسب العمومي

من أجل الدفع يتم لصالح الدائن الأصلي الذي قام بأداء الخدمة ، عن طريق التحقق من مطابقة اسم و لقب المستفيد ورقم حسابه في مختلف وثائق إثبات النفقة¹.

9. **التأكد من صحة إنشاء و تبويب النفقة العمومية :** يجب على المحاسب العمومي أن يتحقق

من مدى مطابقة باب و بند النفقة المسجلة في سند الأمر بالصرف مع أبواب و بنود نفس النفقة في الميزانية ، بهدف خصم الاعتمادات المالية لتغطية تسديد النفقة من الباب الذي يتناسب مع تبويب الميزانية .

¹شلال زهير ن مرجع سبق ذكره، ص133.

بعد التحقق من الشروط القانونية يقوم المحاسب العمومي بتسديد النفقة عن طريق تحويل

المبلغ الى حساب المستفيد الذي يستلم الإشعار بالدفع ، في حين أن الوثائق الأصلية و حوالة الدفع يتم حفظها في حساب التسيير لدى المحاسب العمومي الذي قام بالدفع و التي تحمل عبارة (حقق و دفع) من أجل أن تحفظ في الحساب الإداري للأمر بالصرف .

أما في حالة الإخلال بأحد الشروط القانونية المذكورة أعلاه ، يجب على المحاسب العمومي رفض دفع تسديد النفقة ، و يقوم بإيداع الأمر بالصرف المعني بالرفض عن طريق إرسال إشعار برفض دفع النفقة مبررا فيه الأسباب القانونية للامتناع عن الدفع ، حيث يحتفظ المحاسب العمومي بالنسخة الصفراء لسند الأمر بالدفع و يرسل باقي النسخ ووثائق إثبات النفقة الى الأمر بالصرف من أجل تصحيح الأخطاء .

يقوم المحاسب العمومي بمراقبة تنفيذ النفقات العمومية على أساس الوثائق فهو ليس مسئول في حالة تزوير وثائق إثبات النفقات العمومية ، كما لا يحق له التدخل في مجال اختصاص الأمر بالصرف لاسيما في ميدان اختيار نوع أو سعر السلع أو الخدمات أو اختيار الموردين ، لأن الهدف الأساسي لمراقبة المحاسب هو ضمان مشروعية تنفيذ النفقات العمومية من حيث الشكل و مطابقتها للقوانين و التنظيمات المعمول بها في مجال صرف المال العام¹ .

¹شلال زهير ن مرجع سبق ذكره، ص134.

المطلب الثاني : مسؤولية أعوان المحاسبة العمومية

الفرع الأول : مسؤولية الأمر بالصرف

الأميرين بالصرف و نظرا لوظيفتهم التي يمارسونها عن إدارة و تسيير الهيئات المعنية أو المنتخبين على رأسها ، فإن الأمرين بالصرف يخضعون للالتزامات خاصة عندما يمارسون صلاحياتهم المالية و يضطلعون بمسؤوليات مترتبة على ذلك .

أولا: الالتزامات

الأميرين بالصرف ملزمون قبل بداية ممارسة مهامهم باعتماد أنفسهم لدى المحاسبين المخصصين¹ ، و يتمثل هذا الاعتماد في تقديم ما يثبت تعيينهم أو انتخابهم و كذا نموذج توقيعهم الى المحاسبين ، فيجب اعتماد الأمرين بالصرف من طرف المحاسب العمومي المكلف بتنفيذ الإيرادات و النفقات التي يأمرون بتنفيذها ، و قد عرف المقرر الوزاري المؤرخ في 06 يناير 1991 لوزير المالية المتضمن إجراءات الأمرين بالصرف ، عرف الاعتماد بأنه (إشعار المحاسب العمومي بوثيقة التعيين الإداري للأمر بالصرف أو محضر انتخابه و تسليم نموذج إمضاء الأمر بالصرف الجديد للمحاسب العمومي و نموذج إمضاء التفويض له إذا كان هناك تفويض ، و يتمثل هذا الاعتماد في تقديم ما يثبت تعيينهم ، كما أنهم ملزمون بمسك المحاسبة الخاصة بتسييرهم المالي (المحاسبة الإدارية) ، و تقديم حسابات نتائج هذا التسيير (الحسابات الإدارية المالية)، الى هيئات المداولة و الهيئة الوصية و الى مجلس المحاسبة² و للأمرين بالصرف مهام تتمثل في ما يلي :

– إعداد و تحضير الميزانية التقديرية.

¹المادة 24، من القانون 21/90 ، مرجع سبق ذكره.

²محمد مسعي، مرجع سبق ذكره، ص34-35.

– تنفيذ الميزانية المقررة نهائيا، تنفيذ محتواها و احترام بنودها.

– استغلال الإمكانية المتاحة و العمل على صيانتها و المحافظة عليها .

الأمر بالصرف مطالب بإعداد و تقديم الوضعية المالية و الحساب الإداري مع نهاية كل

سنة مالية و لا يحق للآمرين بالصرف بصفتهم موظفين عموميين أن تكون لهم أي فائدة أو

مصلحة شخصية في الأعمال أو المشاريع التي يديرونها ، أو يراقبونها أو أن يحصلوا أو يحتفظوا

بأي مساهمة في المقاولات أو الشركات التي تبرم معها الهيئات العمومية التي يمثلونها صفقات أو

اتفاقيات .

ثانيا : المسؤوليات

فيما يخص مسؤولية الأمرين بالصرف ، فهي تختلف اختلاف وظائفهم من جهة و الأخطاء

أو المخالفات المالية التي يمكن أن يرتكبها من جهة أخرى .

فمسؤولية الأمرين بالصرف قد تكون سياسية ، أو تأديبية ، أو مدنية ، أو جزائية أو انضباطية

خاصة (متعلقة بعدم مراعاة الانضباط الميزاني و المالي) .

فنظام المسؤولية الخاصة بالأمرين بالصرف يتم تحديده من خلال العودة الى القانون 21/90

المتعلق بالمحاسبة العمومية من جهة ، و المرسوم التنفيذي 268/97 الذي يحدد الإجراءات

المتعلقة بالالتزام بالنفقة العمومية و تنفيذها ، و يضبط صلاحيات الأمرين بالصرف و

مسؤولياتهم .

حيث تنص المادة 31 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية على " الأمرين بالصرف

مسؤولون عن الإثباتات الكتابية التي يسلمونها ، كما أنهم مسؤولون عن الأفعال اللاشرعية و

الأخطاء التي يرتكبونها ، و التي لا يمكن أن تكتشفها المراقبة الحسابية للوثائق و ذلك في حدود

الأحكام القانونية المقررة في هذا المجال " .

أما المادة 32 من نفس المرسوم فتتص على ان الأمرين بالصرف مسؤولون مدنيا و جزائيا على صيانة و استعمال الممتلكات منه من الأموال العمومية . جزائيا

أما المرسوم التنفيذي 268/97 فتتص المادة 06 منه فقرة ثانية على أنه في حالة عدم احترام الأمر بالصرف للتنظيم الخاص بالالتزام بالنفقات يكون مسؤولا شخصيا و ماليا طبقا للتشريع و التنظيم الساريين المفعول.

و عليه فإن مسؤولية الأمرين بالصرف تكون قائمة على أساس الطبيعة التي تتميز بها العمليات التي ينفذونها ، و نتيجة للطابع الإداري لعمل الأمرين بالصرف فإن مسؤوليتهم على أساس الأخطاء التي يرتكبونها في التسيير¹ ، و المتمثلة في :

– الالتزام بنفقة منفذة يتجاوز الاعتمادات المرخص بها، أو التعدي على قاعدة من القواعد المطبقة في الميدان الرقابة المسبقة للنفقات.

– التقييد imputation غير الشرعية للنفقات.

– الاستعمال التعسفي للحق المتعلق بالتزام المحاسبين العموميين بالدفع في إطار عملية التسخير.

– تنفيذ عملية خاصة بنفقات خارجة عن موضوع أو مهمة الجماعات أو الهيئات العمومية المعنية.

العمليات التي تتسبب في منح امتيازات مالية أو عينية للموظفين أو للغير بسبب علاقة شخصية معهم.

– عمليات التسيير المنفذة بالتعدي على قاعدة من قواعد الصفقات العمومية تنفيذها .

– الإهمال الكبير الذي يؤدي الى خسارة فرصة ربح بالنسبة للهيئة العمومية .

¹ Bachir Velles Chaouche, le budget de l'état et des collectivités locales OPU. Alger, 1990

فالمسؤولية التأديبية للأمريين بالصرف تخص المعنيين ، أما المسؤولية السياسية تخص المنتخبين و المسؤولية المدنية تخص الأمريين بالصرف المنتخبين و المعنيين ، أما المسؤولية الجنائية تخص نوعين من الأمريين بالصرف:

1. المسؤولية السياسية : تشمل هذه المسؤولية، خصوصا أعضاء الحكومة (الوزراء) و المنتخبين الذين لهم صفة الأمر بالصرف (رؤساء المجالس الشعبية).

وهي تستند إلى فكرة أن الميزانية هي عبارة عن الترجمة المالية لسياسة معينة ، و من هنا فإن المكلفين بتنفيذ هذه الميزانية يكونون محل مساءلة من طرف الهيئة التي اقرت الاعتمادات المالية ، و رخصت لهم باستعمالها في إطار أهداف تلك السياسة ، فبالنسبة لأعضاء الحكومة يحق للبرلمان دستوريا مساءلة أي وزير عن الانحرافات في استعمال الاعتمادات المقررة لدائرته الوزارية ، كما يمكن مبدئيا أن يتعرض الوزير الى العزل (من طرف رئيس الجمهورية) بسبب المخالفات المالية التي يمكن أن يرتكبها .

أما فيما يتعلق بالمنتخبين يمكن إقحام مسؤوليتهم السياسية عن المخالفات المالية من طرف هيئات التداول ، و يتمثل ذلك أساسا في سحب الثقة منهم .

لكن يجب الملاحظة أن هذه المسؤولية ليست لها أي فاعلية في الواقع ، هذا بسبب صعوبة تطبيقها خاصة بالنسبة لأعضاء الحكومة الذين باستطاعتهم دائما اللجوء الى المقتضيات السياسية لتبرير أعمالهم ، كما أن القرارات المالية للأمريين بالصرف بصفة عامة غالبا ما نقلت بصدد تبريرها من دائرة الضريبة الضيقة ، لتدخل ضمن دائرة الملائمة الواسعة ، بحيث تلعب فيها السلطة التقديرية دورا هاما في تجسيد فكرة مساءلتهم عما يمكن أن يتبدى من انحراف في تسييرهم المالية¹ .

¹شويخي سامية، مرجع سبق ذكره، ص16

2. **المسؤولية التأديبية :** يمكن اعتبار المسؤولية التأديبية التي يتعرض لها الأمرين بالصرف

الأخرون ، مقابلة المسؤولية السياسية الخاصة بأعضاء الحكومة و المسؤولين المنتخبين ،

فالمدير الذي يرتكب مخالفات في تنفيذ الميزانية يكون مبدئيا محل مساءلة من قبل المسؤول

السامي الأعلى له ، الذي يمكن أن يسلب عليه عقوبة أو أكثر من العقوبات ، حسب القانون مثل

(الإنذار ، التوبيخ ، التنزيل في الرتبة أو العزل الخ)¹.

غير أن التطبيق الفعلي لهذه المسؤولية يبقى محدودا جدا فالمخالفات المالية التي يمكن أن يرتكبها

الأمر بالصرف غالبا ما تتم في إطار ممارسة صلاحياته الإدارية ، مما يجعل من الصعب إثبات

الخطأ الشخصي لهذا الأخير .

3. **المسؤولية المدنية :** هذه المسؤولية أساسها الخطأ الشخصي الذي قد يرتكبه الأمر بالصرف ،

عند تنفيذ العمليات المالية الموكلة إليه ، و الضرر الذي يمكن أن يلحق الهيئة العمومية من

جاء ذلك ، فتطبيق العقوبات الناتجة عن إقحام المسؤولية المدنية للأمر بالصرف ، يعني

إجباره على تعويض ذلك الضرر من ماله الخاص.

كما أم الأمرين بالصرف مسؤولون عن الإثباتات الكتابية التي يسلمونها و كذلك عن الأفعال

اللاشرعية و الأخطاء التي يرتكبونها ، و التي لا يمكن أن تكشفها المراقبة الحسابية للوثائق ، و

ذلك في حدود الأحكام القانونية المقررة² .

و الأمرين بالصرف مسؤولون مدنيا ، و جزائيا على صيانة و استعمال الممتلكات المكتسبة من

الأموال العمومية³ .

لكن تطبيق المسؤولية المدنية في الواقع يطرح عدة إشكاليات ، فالخطأ الشخصي الذي

تقوم عليه المسؤولية من الصعب لإثباته ، و فيما يخص تعويض الضرر ، فإنه لا يمكن

¹ محمد مسعي ، مرجع سبق ذكره، ص37.

² المادة 31 من القانون 21/90، مرجع سبق ذكره.

³ المادة 32 من نفس المرجع.

تحقيقه في أغلب الأحيان، فغالبا ما يلاحظ عدم وجود تكافؤ بين المبالغ المصروفة لا شرعيا و تلك التي يمكن استخلاصها من الذمة الشرعية للأمر بالصرف.

اما أحكام قانون المحاسبة العمومية و غيره المتعلقة بهذه المسؤولية فيصعب تطبيقها في الواقع بسبب عدم تحديد الإجراءات القانونية التي يمكن إتباعها في هذا المجال¹.

4. المسؤولية الجزائية : إذا قام الأمر بالصرف من خلال تسييره المالي بفعل يعد حسب

التشريع الجزائي جريمة أو مخالفة ، فإن مسؤوليته تقم ، و يختلف هذا الإقحام بالنسبة لكل من الأمرين بالصرف السياسيين و الأمرين بالصرف الآخرين ، فبالنسبة للأمرين بالصرف السياسيين ، فإن اتهامهم يكون برخصة خطية من طرف وزير المالية وحسب المادة 27 من الأمر 20/95 المتعلق بمجلس المحاسبة ، فإن مجلس المحاسبة إذا لاحظ من خلال ممارسته لمهمته الرقابية وجود أفعال قابلة للوصف الجزائي فغنه يرسل الملف الى النائب العام المحلي المؤهل حتي يتم ملاحقته قضائيا و يعلم بذلك وزير العدل².

أي أنه في حالة ارتكاب الأمر بالصرف لجنح و جنایات ذات طبيعة مالية مذكورة في القانون الجزائي الجزائري فتقع عليه المسؤولية الجزائية ، وتتمثل الأعمال التي تقيم المسؤولية الجنائية على الأمر بالصرف في : الاختلاس ، الرشوة ، الغش ، التزوير ، الاستعمال الخاص للأموال العمومية للمنفعة الخاصة للأمر بالصرف.

5. المسؤولية المالية : يختص بهذه المسؤولية مجلس المحاسبة ممثلا في غرفة الضبط الميزاني

و المالي فقد جاءت أحكام الأمر 20/95 المتعلق بمجلس المحاسبة للتحقيق في المخالفات الخاصة بها و المعاقبة عليها .

¹ محمد مسعي ، مرجع سبق ذكره، ص36،38.
² المادة 27 من الأمر 20/95 ، المؤرخ في 17 يوليو 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة المعدل والمتمم بالأمر رقم 02/10 المؤرخ في 20 أوت 2010.

لكن الفاعلية في تطبيق هذه المسؤولية لا تزال جد محدودة وما يدل على ذلك الانحراف المتزايد للأمرين بالصرف و غيرهم من الأعوان العموميين عن قواعد الانضباط الميزاني و المالي ، الذي يعتبر في الواقع متناسبا مع ضآلة نشاط المجلس في هذا المجال لأسباب عديدة ، أهمها البطء الشديد في معالجة الملفات على مستوى المجلس ، وتقاعس السلطات المؤهلة قانونا في القيام بواجبها المتمثل في إخطار المجلس بالواقع التي تنسب على اعوان الخاضعين لها¹ .

حيث يصبح الأمر بالصرف مسئولا شخصيا و ماليا طبقا للتشريع و التنظيم الجاري بهما العمل² . فيكون الأمر بالصرف مجبر على دفع المبلغ المتعلق بالنفقات المدفوعة للاعتمادات من أموال الخاصة³ ، و قد يصل المبلغ الأقصى لعقوبة الغرامة التي يتعرض لها الى المبلغ الذي يتقاضاه كمرتب سنوي إجمالي عند ارتكاب الخطأ أو المخالفة حسب الحالات⁴ .

الفرع الثاني : مسؤولية المحاسب العمومي⁵

يتميز المحاسب العمومي بمسؤولية ذات طابع خاص تتوافق مع طبيعة المهام المكلف بها ، رغم أن المشرع قدم له الحماية الكاملة أثناء ممارسة مهامه إلا أنه يعتبر صمام الأمان الأخير قبل صرف المال العام ، فمن واجباته متابعة الحسابات و المحافظة على الوثائق المبررة للنفقات و الإيرادات و كذلك الوثائق المحاسبية فهو في الأخير مسئول عن جميع العمليات التي يقوم بها .

¹ محمد مسعي ، مرجع سبق ذكره، ص40، 41.

² المادة 06، من المرسوم التنفيذي 268/97، مرجع سبق ذكره.

³ ALI BISSAAD, CIT p 31 , 32.

⁴ المادة 34 من القانون 21/90، مرجع سبق ذكره.

⁵ المادة 88، من الأمر 20/95، المتعلق بمجلس المحاسبة ، مرجع سبق ذكره.

أولا : الالتزامات

المحاسبون العموميون قبل كل شيء موظفون عموميون ، و بهذه الصفة فهم يخضعون للالتزامات المقررة في النصوص الأساسية الخاصة بسلكهم ، و إضافة الى ذلك فهم يخضعون لجملة من الالتزامات الخاصة بممارسة مهامهم كمحاسبين عموميين .

فبعد تعيينه من قبل الوزير المكلف بالمالية¹ ، و أدائه اليمين القانونية في حالة تعيينه لأول مرة² و اكتتاب تأمين على مسؤوليته المالية³ يتم تنصيب المحاسب العمومي في مهامه من طرف الوزير المكلف بالمالية أو ممثله ، و يترتب على هذا التنصيب الرسمي ، تحرير محضر تسليم المهام الذي يجب توقيعه حضوريا من قبل المحاسب المباشر لمهامه (الداخل) ، و المحاسب المنتهية مهامه (الخارج) ، و تكمن أهمية هذه العملية في تحديد مدى مسؤولية المحاسب الجديد عن تسيير سلفه ، غير أن الملاحظ هو أن هذه الإجراءات كثيرا ما يضرب عنها الصفح فبالنسبة لتعيين المحاسبين العموميين أو اعتمادهم من قبل الوزير المكلف بالمالية ، فإن هناك عدد منهم يتم مجرد تكليفهم بالتسيير بدون تنصيب رسمي و تسليم المهام ، أما فيما يخص أداء اليمين فإن الكثير من المحاسبين لا يعلمون حتى بخضوعهم لهذا الإجراء ، و فيما يتعلق باكتتاب التأمين على المسؤولية المالية فعلى الرغم من مرور لأكثر من 19 سنة على صدور أحكامه القانونية إلا أن هذا الالتزام لم يعرف بعد طريقه للتطبيق الفعلي مع أن أهميته لا جدال فيها .

¹ المادة 34 من القانون 21/90 ، مرجع سبق ذكره.
² المادة 05 ، من المرسوم التنفيذي رقم 334/90 ، المؤرخ في 1990/10/27 المتضمن القانون الأساسي للأسلاك الخاصة بالإدارة المكلفة بالمالية.
³ المادة 54 ، من القانون 21/90 ، من نفس المرجع.

إن المحاسبون العموميون ملزمون بعد نهاية كل سنة مالية أو انتهاء مهامهم ، بإيداع تسيرهم لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة لمراجعتها و البث في مسؤوليتهم عن التسيير المراقب¹ .

ثانيا : المسؤوليات

ككل مواطن يتحمل المحاسب العمومي مسؤولية جزائية ، وككل موظف يتحمل مسؤولية تأديبية و إضافة الى كل ذلك هم يتحملون مسؤولية خاصة بهم و هي المسؤولية المالية و الشخصية التي تقوم عند عدم مراعاتهم لقواعد المحاسبة العمومية ، و تهدف الى إجبارهم على تعويض الضرر الذي يلحق بالهيئات العمومية المعنية جراء مخالفة هذه القواعد.

1. أساس المسؤولية المالية و الشخصية للمحاسبين العموميين : تطبيقا لمبدأ الفصل بين

الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين فإن هؤلاء الآخرين هم وحدهم المخولون لتنفيذ العمليات المالية الداخلة في اختصاصهم ، و لاسيما تحصيل الإيرادات و دفع النفقات و التصرف في الأموال و القيم العمومية و المحافظة عليها .

وهم ملزمون بمراقبة شرعية تلك العمليات قبل تنفيذها²، و بما أن إجراءات مراقبة و تنفيذ المعاملات المالية محددة بدقة عن طريق القواعد و الأنظمة المتعلقة بالمحاسبة العمومية ، و المحتفظة على الأموال و القيم يمكن التحقق منها بسهولة عن طريق فحص الصندوق و تدقيق الحسابات المتعلقة بها ، فإنه بالإمكان تحميل المسؤولية الشخصية للمحاسبين بمجرد معارضة مخالفة في تنفيذ العمليات ، أو نقص في الأموال و القيم ، أما الضرر الذي يلحق بالهيئات العمومية جراء ذلك ، فيمكن تحديده بدقة حيث يمكن أن يتمثل في مبلغ

¹ محمد مسعي ، مرجع سبق ذكره، ص52.

² خاصة المادتين 35-36، من القانون 21/90، مرجع سبق ذكره.

الإيراد غير المحصل ، أو النفقة المسددة لا شرعيا ، أو النقص في الصندوق أو المحافظة ، ومن هنا فإن المحاسبين العموميين المعنيين مطالبين بتعويض هذا الضرر (من أموالهم الخاصة إذا اقتضى الأمر) ، و هو ما يؤدي إلى إقامة مسؤوليتهم المالية الشخصية¹ فتقوم مسؤولية المحاسب العمومي عادة عند حدوث ثلاث حالات :

- عدم تحصيل إيرادات واجب تحصيلها .
 - تسديد نفقة غير شرعية.
 - عجز في الصندوق.
 - ضياع ملك من الأملاك في حالة ما إذا كان المحاسب يمسك محاسبة عينية².
2. نطاق المسؤولية المالية و الشخصية للمحاسب العمومي : تمتد مسؤولية المحاسبين العموميين تشمل أعمالهم الشخصية و عمل الغير .

فبالنسبة للمسؤولية عن الأعمال الشخصية تتعلق بكل المهام التي يضطلع بها المحاسبون العموميون قانونا و المتمثلة في :

- تحصيل الإيرادات.
- دفع النفقات .
- حراسة الأموال و القيم وحفظها.
- تناول الأموال و القيم.
- مسك المحاسبة.
- المحافظة على سندات الإثبات و وثائق المحاسبة.

¹ محمد مسعي ، مرجع سبق ذكره، ص52،53.
² المادة 04، من المرسوم التنفيذي رقم 312/91، المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، يحدد شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحسابات وكيفية اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين ، ج ر ، عدد43، المؤرخ في 18/09/1991.

و على هذا الأساس ، فإن هذه المسؤولية تعتبر مسؤولية موضوعية بناء على وقائع و أحداث ملموسة يتم إثباتها بوثائق محاسبية مرتبطة بالمهام المكلف بها، تنتج عن عجز في الصندوق أو تقصير في تحصيل الإيرادات أو دفع نفقة من دون وجه حق ألحقت ضررا بالخزينة العمومية، أو مخالفات يتم إثباتها عند تدقيق حساب التسيير من طرف مجلس المحاسبة بصفة رقابة مالية لاحقة .

فبهذا يكون المحاسب العمومي مسؤولا عن أي عجز مالي ، و نقص حسابي ، فيغطي من أمواله الخاصة هذا العجز و يتحملة¹.

و بالنسبة للمسؤولية عن الغير فهي تمت من مسؤولية لمحاسبين العموميين الى عدد من الأشخاص التابعين لهم و الذين هم تحت سلطتهم ، كما يمكن أن تكون مسؤولية تضامنية بين المحاسبين العموميين و الأشخاص الموضوعين تحت أوامرهم².

و كقاعدة عامة لا يكون المحاسبون الرئيسيون مسؤولون عن المحاسبون الثانويون المرتبطون بهم إلا في حدود التجمع المحاسبي الذي يقومون به ، ولا يكون المحاسبون العموميون مسؤولون عن تسيير أسلافهم إلا في حدود العمليات التي يتكفلون بها بعد التحقيق، دون تحفظ أو اعتراض عند تسليم المهام أ بعد انقضاء المهلة المقررة لهم قانونا للقيام بهذا التحقيق³.

و من المسلم به أن المحاسبين القانونيين لا يكونون مسئولين عن عمل المحاسبين الفعليين الذين يتدخلون في تسييرهم، إلا إذا أثبت عملهم بالتسيير الفعلي (الغير شرعي) و تسترهم عليهم.

¹المادة53، من القانون 21/90، مرجع سبق ذكره.

²المادة40، من نفس المرجع.

³المادة41، من نفس المرجع.

3. إقحام المسؤولية المالية و الشخصية : يجب التفرقة هنا ما بين قيام المسؤولية المالية و إقحامها ، بحيث المسؤولية المالية و الشخصية لأي محاسب عمومي قائمة بمجرد معاينة عدم إيفاءه بأحد التزاماته المهنية .

فهذه المعاينة التي تكون عادة من طرف أحد هيئات الرقابة تتمثل في الكشف عن واقعة أو وقائع موضوعية (أي دون تقدير للملابسات المحيطة بها) يمكن اعتبارها خطأ أو مخالفة ، و يترتب عنها نشوء قرينة على المحاسب العمومي بها ، و هذا يعني أنها مسؤولية افتراضية .

أما إقحام المسؤولية المالية و الشخصية للمحاسبين العموميين فتكون من طرف السلطات المخولة قانونا أي لوزير المكلف بالمالية ، و مجلس المحاسبة لا غير¹ ، و ذلك بواسطة تنفيذ إجراء وضع المحاسب في وضعية مدين اتجاه الخزينة العمومية في حساب خاص ، و ذلك في حالة إدانته بارتكاب مخالفات صريحة للتشريعات المعمول بها من اجل تسديد العجز في الصندوق أو تعويض الضرر الذي الحق بالخزينة العمومية دون ان يخل ذلك بالمتابعات الجزائية حسب درجة و طبيعة المخالفة المرتكبة .

فبكل اختصار فان المسؤولية المالية للمحاسب العمومي تتمثل في تعويض الأموال و القيم الضائعة او الناقصة من الخزينة و تغطية العجز الذي يسببه ، و ليس بإمكانه أن يصلح الإجراءات و بمجرد ثبوت وجود خلل في الحسابات يجب عليه التعويض ، لكن مبلغ التعويض تدفعه شركة التأمين التي تعاقد معها المحاسب العمومي أو تعاضدية المحاسبين العموميين تدفعه شركة التأمين التي تعاقد معها المحاسب العمومي أو تعاضدية المحاسبين العموميين أما المسؤولية الشخصية فهي تقوم عند كل مخالفة يقوم بها المحاسب العمومي

¹المادة 46، من القانون 21/90 ، مرجع سبق ذكره.

عند تنفيذ العمليات المالية ، فلا تتحمل الإدارة الخطأ في الحسابات كما لا يمكن أن يرجع المحاسب المسؤولية على عاتق أحد أعوانه أو موظفيه¹.

ولكن من أجل التخفيف من ضغط المسؤولية الشخصية و المالية على عاتق المحاسب الذي ارتكب خطأ مهنيا و ثبتت حسن نيته ، وضع المشرع الجزائري إجراءات من شأنها أن تخفف من مسؤوليته الشخصية و المالية و ذلك عن طريق طلب الاستفادة من الإجراءات التالية :

إذا تأكد المحاسب العمومي من جمع هاته النقاط و توفر كل الشروط القانونية في ملف النفقة فإن المرسوم التنفيذي 46/93 المحدد لآجال دفع النفقات و تحصيل الأوامر بالإيرادات، يعطيه مهلة 10 أيام² من تاريخ استلام حوالات الدفع للرد على الأمر بالصرف كتابيا و تبريره لرفض تنفيذ أوامر الأمر بالصرف .

هذا ما قد ينشئ عنه نزاعات بين المحاسب العمومي و الأمر بالصرف ، بحيث يكون هذا الأخير في مركز ضعف مقارنة مع المحاسب العمومي الذي يملك سلطة رفض تنفيذ العمليات المالية و للحد من هذه السلطة و تقييدها ، رخص قانون المحاسبة العمومية في الجزائر للأمر بالصرف استعمال إجراء تسخير المحاسب العمومي .

تسخير المحاسب العمومي: تجعل طبيعة مهام المحاسب العمومي منه آخر عقبة لمراقبة العمليات المالية قبل صرف المال العام حيث يعتبر ملزما قانونا برفض تنفيذ أوامر الأمر بالصرف ، إذا تحقق بأنها تشكل مخالفة صريحة للنصوص القانونية و التنظيمات المعمول

¹المادة 43، من القانون 21/90، مرجع سبق ذكره.

²المادة 03، من المرسوم التنفيذي رقم 46/93، المؤرخ في 14 شعبان عام 1413 الموافق لـ 06 فيفري 1993، يحدد آجال دفع النفقات و تحصيل الأوامر بالإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المنعدمة.

بها، لهذا السبب قدم المشرع الجزائري الحماية التامة للمحاسب العمومي أثناء أداء مهامه¹. وبناء على ما سبق، يعتبر المحاسب العمومي في مركز قوة مقارنة مع الأمر بالصرف عند رفض تسديد حوالات الدفع الذي يجب أن يكون مبررا و لكن من أجل تفادي وضعية الانسداد و ضمان التسيير الحسن للمرافق العامة، و عدم تعطيل المصلحة العامة، رخص المشرع للأمر بالصرف استعمال تسخير المحاسب العمومي إذا رفض هذا الأخير القيام بالدفع، في طلب منه الأمر بالصرف كتابيا و تحت مسؤوليته أن يصرف النظر عن هذا الرفض و لكن حسب الشروط المحددة في المادة 48 من القانون المحاسبة العمومية².

و على هذا الأساس، يتجسد إجراء التسخير في الطلب الكتابي المحرر من طرف الأمر بالصرف و تحت مسؤوليته المباشرة و الذي يطلب من خلاله المحاسب العمومي بشكل صريح و واضح تسديد النفقة و بالتالي إذا امتثل المحاسب العمومي بالتسخير تبرأ ذمته من المسؤولية الشخصية و المالية بشرط أن يرسل تقريرا مفصلا عن العملية لوزير المالية خلال 15 يوما من تاريخ تنفيذ العملية.

حدود استعمال إجراء تسخير المحاسب العمومي : يهدف اللجوء الى استعمال إجراء التسخير الى تقييد سلطة المحاسب العمومي بمقابل انتقال المسؤولية الشخصية و المالية من المحاسب الى الأمر بالصرف الذي يصبح المسؤول المباشر أمام هيئات الرقابة عن مشروعية النفقات التي تم تسديدها عن طريق استعمال هذا الإجراء، و تجدر الإشارة في هذا المجال بأن اللجوء الى استعمال إجراء تسخير المحاسب العمومي يعتبر الاستثناء و ليس القاعدة العامة عند تسديد النفقات، حيث لا يستطيع الأمر بالصرف استعمال هذا

¹المادة 39، من القانون 21/90، مرجع سبق ذكره.

²المادة 47، من القانون 21/90، مرجع سبق ذكره.

الإجراء بصفة مطلقة ، وفي حالات رفض الدفع من طرف المحاسب لأن مجال استعماله محدود قانونا، بحيث يجب على كل محاسب عمومي أن يرفض الامتثال لإجراء التسخير إذا كان رفض دفع النفقة مبررا بإحدى العناصر الآتية على الأقل¹.

- عدم توفر السيولة النقدية ما عدا بالنسبة للدولة.
- عدم توفر أموال الخزينة .
- انعدام إثبات أداء الخدمة .
- طابع النفقة غير الإبرائي .
- انعدام تأشيرة مراقبة النفقات الموظفة أو تأشيرة لجنة الصفقات العمومية المؤهلة إذا كان ذلك منصوص عليه في التنظيم المعمول به.

عند تحليل الأسباب المانعة لاستعمال إجراء التسخير ، فإنه من المنطقي أن يرفض المحاسب العمومي دفع النفقة عن طريق التسخير في حالته عدم توفر السيولة النقدية أو الاعتمادات المالية ، لأنه لا يملك التغطية المالية للتسديد باستثناء النفقات التي تدفع باسم الدولة و التي يتم تسديدها عن طريق السحب عن المكشوف ، أما الأسباب الأخرى فإنها تهدف الى حماية المال العام .

1. إجراء الإعفاء من المسؤولية : يطلب المحاسب العمومي الموضوع في حالة مدين ،

إعفاءه من تسديد المبالغ المستحقة من وزير المالية ، الذي يقدر قبول أو رفض الإعفاء الكلي أو الجزئي للمبالغ المستحقة الدفع للخزينة العمومية ، وذلك وفقا لأحكام المادة 38 من القانون رقم 21/91 المؤرخ في 01 أوت 1991 المتعلق بقانون المالية التكميلي لسنة 1991 ، كما يمكنه الاستفادة من الإعفاء من المسؤولية المالية في حالة إثباته أن

¹المادة 48، من القانون 21/90، مرجع سبق ذكره.

الخطأ كان ناجما عن القوة القاهرة ، كذلك حالة تسخير المحاسب العمومي من طرف الأمر بالصرف ، أما عن قرار الإعفاء فيتخذه وزير المالية فيكون كليا أو جزئيا .

2. الإبراء الرجائي : تنص المادة 46 فقرة 2 من القانون 21/9 المتعلق بالمحاسبة

العمومية على أن المحاسب العمومي القائمة مسؤوليته المالية ، يمكن أن يستفيد الإبراء المجاني كاملا أو جزئيا في حالة إثباته لحسن النية للمحاسب العمومي إمكانية إعفائه من المسؤولية الملقاة على عاتقه إما عن طريق إبراء جزئي أو إبراء رجائي ، فبالنسبة للإبراء الجزئي يمكن أن يحصل عليه المحاسب العمومي بطلب يقدمه الى مجلس المحاسبة، هذا الأخير يقرر في إمكانية منح المحاسب العمومي إبراء جزئي بالنظر الى الظروف المحيطة و الملابس التي جرت فيها العملية المتسببة في نقص الأموال المتواجدة في صندوق المحاسب العمومي¹ .

و في حالة رفض مجلس المحاسبة لطلب المحاسب العمومي بالإبراء الجزئي يمكنه أن يوجه طلبا الى وزير المالية يتعلق بطلب إبراء رجائي يتعلق بإلغاء أو تخفيض المبالغ المالية الملقاة على عاتقه وذلك استنادا الى المادة 188 من القانون 21/84 المؤرخ في 24 ديسمبر 1984 المتضمن قانون المالية لسنة 1984 حيث تنص على " يجوز للمحاسبين العموميين المقيدون على الحساب و المدينين لدى الخزينة لأسباب خارجة عن الضريبة و الأملاك الوطنية أن يستفيدوا من إبراء رجائي من دينهم كليا أو جزئيا كلما تم إثبات حسن نيتهم ، و يقرر وزير المالية في منح الإبراء الرجائي او عدم منحه عن طريق قرار يتخذه بعد استشارة لجنة المنازعات على مستوى وزارة المالية و ذلك إذا تعلق الأمر بمبلغ يتجاوز 1000 دج مع العلم ان تحمل المبلغ المتعلق بالإعفاء الجزئي أو الإبراء الرجائي يكون على عاتق ميزانية الهيئة المعنية .

¹المادة 78، من الأمر 20/95، المتعلق بمجلس المحاسبة، مرجع سبق ذكره.

3. **اكتتاب المحاسب العمومي بالتأمين :** يتعين على المحاسب العمومي أن يقوم قبل تسلمه وظيفته باكتتاب تأمين يخصه شخصيا و يضمن المخاطر المتعلقة بمسؤوليته ، و المرتبطة بالمهام المحددة في المادة 33 من قانون المحاسبة العمومية حيث يغطي هذا التأمين مسؤولية المحاسبين المالية سواء ما يتعلق منها بفعلهم شخصا ، أو بفعل الغير و يتحقق هذا التأمين :

– إما بعقد تأمين فردي يكتب لدى هيئة التأمين

– وإما الانضمام الى جمعية تعاضدية المحاسبين العموميين¹ .

و يعتبر القانون الفرنسي أكثر تشدد في تنظيم هذه المسألة ، بحيث أحاط ممارسة وظيفة المحاسب العمومي بجملة من الاحتياطات لضمان الحماية الكافية للأموال العمومية ، و تتمثل في ضرورة اكتتاب تأمين مالي يغطي مسؤوليته المالية ، الى جانب إقرار حق الرهن الرسمي ، على العقارات التي يملكها المحاسب العمومي ، أو تلك التي هي باسم زوجته و حق الامتياز على المنقولات التي هي باسمه، تلك التي هي باسم زوجته .

و يعد المحاسب العمومي مسئولا عن كل العمليات المالية التي تقع داخل المصلحة أو القسم الذي يسيره من تاريخ تنصيبه فيه، الى حين انتهاء مهامه ، و في الواقع لا يمكن تحريك مسؤوليته بسبب سابقه إلا بالنسبة للعمليات التي تكفل بها بعد التحقيق دون أي اعتراض عند تسلمه المصلحة ، وفقا لما يفرضه التنظيم و العرف ، و تحريك المسؤولية للمحاسب العمومي تكون بمجرد إثبات أي نقص في الأموال و القيم العمومية ، إلا انه لا يعاقب المحاسب العمومي عن الأخطاء التي تعرض لها بحسن النية كتلك الخاصة بتحديد وعاء الصرف أو تلك الخاصة بالتصفية² .

¹المواد من 15 إلى 17 من المرسوم التنفيذي 313/91، مرجع سبق ذكره.

²منصوري الزين، مرجع سبق ذكره.

تمهيد :

تعتبر الرقابة الوظيفية الأكثر حيوية في المنظمة أو الهيئة الإدارية ، لأن ممارستها تؤدي إلى استكمال العمل الإداري و المحاسبي لذلك تعتبر وسيلة معاونة للإدارة في القيام بالمهام المكلفة بها، حيث تسعى دائما إلى أن يتم النشاط الإداري المالي على أحسن وجه ، كما أنها الأداة الأساسية للتنظيم الإداري للعمليات المالية ، حيث تضمن التسيير الحسن لمختلف أنشطة الهيئة الخاضعة للرقابة ، فهي آلية تؤدي إلى معرفة ، و إتباع أنجع السبل المتوفرة لإدارة مال الدولة ، وصولا إلى الاكتفاء ، و الاعتماد على الذات لضمان العيش الهنيء للإنسان ، فموضوع الرقابة من أهم الدراسات ، والموضوعات التي يبني عليها الكيان التنظيمي للدولة ، فالرقابة حتمية لا بد منها لحماية أموال الأمة ، و الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية تعني العملية الإجرائية التي تسبق أو ترافق أو تعقب تنفيذ النفقات العمومية ، التي تمارس من قبل أجهزة مختصة قصد تجنب وقوع أي خلل أو خطأ في التنفيذ ، و إن وقع صرح في حينه ، و بعدها التأكد من أن هذا التنفيذ تم على الوجه الذي كان يجب أن يتم عليه فعالية ، و نجاعة ، و ملائمة قانونا .

حيث أن الرقابة ليست مجرد أداة تقتصر و تنصب على التأكد من سلامة و صحة التصرفات المالية من الناحية المالية ، و المحاسبية فحسب ، بل تجاوزت ذلك و أصبحت تضم عمليات الفحص و المراجعة و التقييم لعناصر الكفاءة ، و الفعالية لمختلف الأنشطة التي تقوم بها الأجهزة الإدارية المتعددة ، و المصالح التابعة لها ، كما لم تقتصر المراجعة بدورها على الجوانب المالية و مدى الالتزام بالقوانين ، و اللوائح ، بل أصبحت من الضروري أن تكون شاملة ، لمجمل و كافة النواحي المالية و الاقتصادية ، و الاجتماعية لأنشطة و برامج الحكومة ، مما استوجب أن تستند عملية الرقابة لأجهزة متخصصة ذات خبرة طويلة ، و مرونة الى جانب صلاحيتها ، و مجال تدخلها بشكل منظم .

ومن حيث تقسيم الرقابة لم يتفق لفقهاء على تقسيم معين للرقابة المالية ، نتيجة اختلاف وجهة نظر كل منهم ، مما أدى إلى ظهور اتجاهات مختلفة و معايير أستاذ عليها للتقسيم فمن خلال دراستنا هذه يمكن تقسيم الرقابة على قسمين :

الرقابة السابقة على تنفيذ النفقات العمومية ، و الرقابة البعدية على تنفيذ النفقات العمومية
فسنتناول في هذا الفصل مبحثين :

المبحث الأول يتم فيه التطرق إلى الرقابة السابقة و المتمثلة في رقابة المراقب المالي و رقابة المحاسب العمومي ، أما المبحث الثاني فيتعلق بالرقابة البعدية ، و المتمثلة في رقابة المفتشية العامة للمالية ، و رقابة مجلس المحاسبة .

المبحث الأول : الرقابة السابقة على تنفيذ النفقات العمومية

إن الرقابة التي تتم قبل عملية التنفيذ هي التي تكون بهدف منع الأخطاء أو التجاوزات في الإنفاق قبل حدوثه، وذلك عن طريق مجموعة من القواعد تحكم عملية الرقابة لتفادي الأخطار قبل وقوعها، ويمكن أن تقسم الرقابة السابقة على تنفيذ النفقات العمومية إلى قسمين :

- الرقابة التي يمارسها المراقب المالي
- الرقابة التي يمارسها المحاسب العمومي

المطلب الأول : رقابة المراقب المالي على تنفيذ النفقات العمومية

إن الرقابة السابقة على تنفيذ النفقات العمومية الخاصة بميزانية الدولة تكون من طرف المراقب المالي، ويحكم هذه الرقابة المرسوم التنفيذي 414/92 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 و المتعلق بالرقابة السابقة على النفقات الملتمزم بها و الذي أعطي أهمية خاصة للرقابة التي يقوم بها المراقب المالي مقررا بذلك المهام المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي 33/90 المؤرخ في 27 أكتوبر 1999، المتضمن القانون الأساسي للعمال التابعين للأسلاك الخاصة للإدارة المكلفة بالمالية، و الذي أعطى للمراقب المالي مكانة هامة في الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية .

و حسب المرسوم 414/92 فإن الرقابة السابقة على تنفيذ النفقات المتعلقة بالميزانية العامة للدولة، و الميزانيات الأخرى تطبق على النفقات الملتمزم بها من طرف المؤسسات و الإدارات التابعة للدولة، و تمارس من طرف مراقبين ماليين يساعدهم في ذلك مراقبون ماليون مساعدون .

الفرع الأول : المراقب المالي

المراقب المالي هو عون من الأعوان المكلفين بالرقابة القبلية على تنفيذ النفقات العمومية ، و يعين بقرار وزاري من طرف الوزير المكلف بالميزانية ، و يخضع المراقب المالي للسلطة المباشرة لوزير المالية ، و ذلك وفق تنظيم إداري تمثله الأجهزة التالية على التوالي المديرية العامة للميزانية ، ثم المديرية الجهوية للميزانية ، وأخيرا المراقبة المالية بالولاية ، و يوجد جهاز المراقب المالية مركزيا على مستوى كل وزارة ، و محليا على مستوى مل ولاية و بلدية ، و ذلك أن رقابة النفقات العمومية التي يلتزم بها تطبق على ميزانيات المؤسسات و الإدارات التابعة للدولة، و الميزانيات البلديات و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري و ميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي ، الثقافي ، و المهني ، و ميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري المماثلة¹ .

أولا: الهيكل التنظيمي للمراقب المالي

بالرجوع للقرار الصادر في 25 أوت 1992، حدد عدد المراقبين الماليين المساعدين من واحد إلى ثلاثة حسب حجم العمليات الموجودة على مستوى الولاية ، فبالنسبة للتصنيف في عدد المراقبين المساعدين على مستوى الولايات ، نص عليها الخاص بتصنيف و عدد المراقبين الماليين المساعدين كما يلي :

المجموعة الأولى تضم 3 مراقبين ماليين مساعدين، المجموعة الثانية تضم 2 مراقبين مساعدين ، المجموعة الثالثة تضم مراقب مالي مساعد².

¹المرسوم التنفيذي رقم 374/09، المؤرخ في 16 نوفمبر 2009، المتعلق بالرقابة السابقة التي يلتزم بها ، الجريدة الرسمية عدد 82.
²قرار صادر عن وزير الاقتصاد في 25 أوت 1992، يحدد المراقبين الماليين والمساعدين والمكاتب واختصاصاتها على مستوى الولايات ، ج ر عدد 89.

يلاحظ من خلال هذا الملحق أنه من حيث عدد المراقبين الماليين المشكل يبقى مطروح ، ذلك أن عدد موظفي الرقابة المالية المسبقة في أي مصلحة غير مناسب طردا مع العمليات التي تراقبها ، وهذا من جهة ، و من جهة أخرى أن معايير توظيف المراقب المالي و مساعديه لا تخضع بالدرجة إلى التأهيل العلمي كثيرا ف إدارتنا العمومية ، بل على اساس أو اعتبارات سياسية محاسبية إضافة على الخبرة المهنية التي كانت في الأصل نتيجة توظيف شروط مخففة في بداية سنوات الاستقلال ، و التي أصبحت عرف متداول بعد ذلك ، و لهذا ف تلك الخبرة لا تسمح بوجود كفاءات علمية بالفعل . أما من حيث المكاتب فنلاحظ افتقار معظم مصالح الرقابة المالية السابقة لأجهزة الإعلام الآلي الى جانب تجهيزات أخرى.

ثانيا : تعيين المراقب المالي

يتم تعيين المراقب المالي أو مساعده من طرف موظفي وزارة المالية فقط ، و هذا ظاهر جلي من خلال جميع النصوص التشريعية و التنظيمية المتعلقة بهذا الموضوع.

فالمرسوم رقم 238/68¹، يقضي في المادة 05 منه بأن تعيين المراقبين العاملين للمالية يتم عن طريق مسابقة وحيدة في الاختبارات التي يحدد برامجها و كفاءات و تشكيل لجننتها بواسطة قرار مشترك يصدر بين وزير المالية و الوزير المكلف بالوظيفة العمومية ، و ذلك من بين :

المتصرفون و المراقبين في المالية البالغين من العمر 40 سنة على الأكثر في أول جويلية من السنة التي تجري فيها المسابقة ، الذين أكملوا خمس سنوات من الخدمة في رتبهم بصفة مرسمين.

المفتشين الرئيسيين المرسمين التابعين لأسلاك المصالح الخارجية لوزارة المالية ، البالغين من العمر 40 سنة على الأكثر في أول جويلية من السنة التي تجري فيها المسابقة ، و الذين أكملوا خمس سنوات في سلكهم بصفتهم مرسمين .

¹المرسوم رقم 238/68 المؤرخ في 1968/05/30، المتضمن القانون الخاص بالمراقبين العاملين للمالية، ج ر عدد 44.

و المرسوم التنفيذي رقم 334/90 المؤرخ في 1990/10/27 المتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين التابعين للأسلاك الخاصة بالإدارة المكلفة بالمالية ، و الذي ينص في مادته 83 على أن تعيين المراقبين الماليين يكون من بين المفتشين الرئيسيين في الميزانية ، و الموظفين الذين لهم رتبة مساوية و خمس سنوات أقدمية في مصالح وزارة المالية.

أما المراقبون الماليون المساعدون فإنهم يعينون حسبما تقضي به المادة 84 من نفس المرسوم من بين الأشخاص الآتية أوصافهم:

أ- المفتشون الرئيسيون في الميزانية ، الذين لهم ثلاث سنوات أقدمية بهذه الصفة أو ثماني سنوات أقدمية في مصالح وزارة المالية .

ب- مفتشو الميزانية الذين لهم ثلاث سنوات أقدمية بهذه الصفة أو ثماني سنوات أقدمية في مصالح وزارة المالية .

و حتى المرسوم التنفيذي رقم 374/ 94¹ المعدل و المتمم للمرسوم التنفيذي رقم 334/90 السالف بيانه لم يشذ عن القاعدة المتبعة في تعيين المراقبين الماليين و مساعديهم ، حيث قضي بأنه لكي يعين هؤلاء يجب أن يكونوا من بين الموظفين ذوي المناصب العليا² ، الممارسين التابعين للمديرية العامة للميزانية .

فبالنسبة لتأهيل المراقب المالي ، يجب أن يكون من المنتمين إلى الرتب الآتية³ :

أ- المفتش المركزي للميزانية أو الموظف الذي له رتبة معادلة.

ب- المفتش الرئيسي للميزانية أو الموظف الذي ينتمي إلى رتبة معادلة، على أن يكون لها

خمس سنوات بهذه الصفة في لمصالح الوزارة المكلفة بالمالية.

¹ المرسوم التنفيذي رقم 374/94، مرجع سبق ذكره.

² المادتين 14 ، 15 من نفس المرسوم.

³ المادة 83 من المرسوم التنفيذي رقم 334/90، مرجع سبق ذكره.

و بالنسبة لتأهيل المراقب المالي المساعد ، فإنه يجب أن يكون من بين¹ :

- أ- الموظفين الذين لهم رتبة مفتش رئيسي للميزانية أو لهم رتبة معادلة ، الذين يثبتون خمس سنوات أقدمية في مصالح الوزارة المكلفة بالمالية .
- ب- الموظفين الذين لهم رتبة مفتش للميزانية أو لهم رتبة معادلة ، الذين يثبتون خمس سنوات أقدمية في مصالح الوزارة المكلفة بالمالية .

ثالثا : السلطة المختصة بتأهيل المراقب المالي

يؤهل المراقب المالي عن طريق التعيين من قبل الوزير المكلف بالمالية كما نصت عليه المادة 60 من قانون المحاسبة العمومية² ، التي جاء فيها " يعين الأعوان المكلفون بممارسة وظيفة مراقبة النفقات المستعملة من قبل الوزير المكلف بالمالية "، و المادة 3/4 من المرسوم التنفيذي المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها³ ، التي جاء فيها : " يعين الوزير المكلف بالميزانية المراقبين الماليين و المراقبين الماليين المساعدين " .

ولما كانت الجهة المختصة بتأهيل المراقب المالي أو مساعده هي الوزير المكلف بالمالية ، فإن هذا المراقب أو مساعده ، وإن تواجد على مستوى مختلف الإدارات العمومية ، فإنه يبقى مستقلا عنها تماما من حيث السلطة الرئاسية ، و خاضعا مباشرة للسلطة الوحيدة المتمثلة في وزير المالية ، لذا فهو بهذه الصفة يعد وسيلة مثلى للرقابة و التحري على مستوى تلك الإدارات .

غير أنه يستثنى من قاعدتي " اقتصار التعيين في مناصب المراقبين الماليين ، و مساعديهم على كبار موظفي وزارة المالية و الخضوع للسلطة الرئاسية الوحيدة لوزير المالية باعتباره السلطة التي لها صلاحية التعيين ، تعين المراقبين الماليين ، و مساعديهم التابعين لوزارة الدفاع ، حيث يعين هؤلاء من بين الموظفين العسكريين العاملين ، و يتم تعيينهم بموجب قرار

¹ المادة 84 ، من المرسوم التنفيذي رقم 334/90 ، مرجع سبق ذكره .

² القانون 21/90 ، المتعلق بالمحاسبة العمومية ، مرجع سبق ذكره .

³ المرسوم التنفيذي 374/09 ، مرجع سبق ذكره .

وزاري مشترك يصدر بين وزير الدفاع أو من يمثله ووزير المالية أو من يمثله¹، وتنتهي مهامهم بنفس الكيفية، طبقاً لمبدأ توازي الأشكال²، وفي هذه الحالة فإن المراقبين الماليين و مساعديهم يخضعون من حيث تسيير سلوكهم وجميع التزاماتهم العسكرية للسلطة الرئاسية لوزير الدفاع، ويبقى دور وزير المالية منحصراً في التزكية عن طريق الاشتراك في قرار التعيين، وقرار إنهاء المهام.

الفرع الثاني : الحماية القانونية للمراقب المالي و مسؤوليته

إن المهام المنوطة بالمراقب المالي تمثل حجر الأساس في الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية بوجه عام، وذلك بالنظر لشموليتها لجميع العمليات السابقة المتعلقة بالتنفيذ من جهة ولدقتها وحساسيتها من جهة أخرى.

و لقيام المراقب المالي بمهمة المراقبة السابقة على تنفيذ النفقات العمومية على اكمل وجه باعتباره موظفاً عمومياً، كرس له الشرع قانونية تقيية شرماً قد يتعرض له من ضغوطات و مضايقات كيفما كان نوعها، أو متابعات مدنية من الغير، فضلاً عن توفيره للاستقلالية اللازمة له في أداء عمله وحمله المسؤولية خاصة، و ألزمه بكافة الالتزامات التي تقع على كاهل الموظف العمومي.

أولاً : الحماية المكرسة قانوناً للمراقب المالي

لقد وفر المشرع حماية قانونية للمراقب المالي من خلال القواعد العامة المقررة في قانون الوظيفة العمومية، حيث ألزم الدولة بحمايته عند الاعتداء عليه وكذا عند متابعته قضائياً من الغير بسبب خطأ منسوب إليه، زيادة على تمنعه بالاستقلالية اللازمة لعمله.

¹القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 03/09/1994، المتضمن تعيين مراقبين ماليين مساعدين، ج ر عدد 75، وكذا القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 26/09/1994، المتضمن تعيين مراقب مالي مساعد، ج ر عدد 76.

²القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 26/09/1994، المتضمن إتمام مهام المراقب المالي، نفس الجريدة الرسمية.

1. حماية المراقب المالي من اعتداء الغير: لقد أوجب المشرع على الدولة حماية

المراقب المالي كموظف عمومي من أي اعتداء كيفما كان نوعه ، و تعويضه عن الضرر الذي يلحق به ، و أعطى لها إمكانية الحلول محله في مطالبة بالتعويض قضائيا ، حيث جاء في المادة 30 من قانون الوظيفة العمومية¹ بأنه " يجب على الدولة حماية الموظف مما يتعرض له من تهديد أو إهانة أو شتم أو قذف أو اعتداء من أي طبيعة كانت أثناء ممارسة وظيفته أو بمناسبتها و يجب عليها ضمان تعويض لفائدته عن الضرر الذي قد لحق به " .

و تحل الدولة في هذه الظروف محل الموظف للحصول على التعويض من مرتكب تلك الأفعال، كما تملك الدولة ، لنفس الغرض حق القيام برفع دعوى مباشرة أمام القضاء عن طريق التأسيس كطرف مدني أمام الجهات القضائية المختصة .

و الذي يستخلص من هذا النص أن المراقب المالي ، باعتباره المراقب المالي ، باعتباره موظفا عموميا ، محمي من كل ما قد يتعرض له أثناء أدائه لمهامه أو بمناسبتها ، وإن تعرض لأي فعل من الأفعال المذكورة في النص و لحق به الضرر ، فإن المشرع أوجب على الدولة تعويضه عن ذلك ، و مكنها من متابعة مرتكب الفعل عنه الضرر للمراقب المالي أمام الجهات القضائية المختصة.

2. حماية المراقب المالي من متابعة الغير له قضائيا: في حالة ارتكاب المراقب

المالي لخطأ مرفقي ، فإن المشرع وفر له الحماية القانونية اللازمة عند تعرضه للمتابعة القضائية من الغير بسبب هذا الخطأ المنسوب إليه ، حيث ألزم الجهة الإدارية التي ينتمي إليها بحمايته من العقوبات المدنية التي توقع عليه ، ما لم ينسب إليه خطأ شخصي جسيم يؤدي إلى فصله عن العمل ، و هذا ما نصت عليه المادة 31 من القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية التي جاء فيها : " إذا تعرض الموظف لمتابعة قضائية من الغير بسبب خطأ في الخدمة و يجب على المؤسسة أو الإدارة العمومية التي ينتمي إليها أن تحميه من العقوبات

¹الأمر رقم 03/06 المتعلق بالوظيفة العمومية ، مرجع سبق ذكره.

المدنية التي تسلط عليه، ما لم ينسب إلى هذا الموظف خطأ شخصي يعتبر منفصلا عن المهام الموكلة إليه".

ثانيا : مسؤولية المراقب المالي

إن مسؤولية المراقب المالي تنهض من خلال قيامه بتسيير مجموع المصالح الموضوعة تحت سلطته و هي مسؤولية شخصية عن سير هذه المصالح ، و عن التأشيرات التي يمنحها ، و مذكرات الرفض التي يبلغها¹، و على ذلك عليه أن يلزم جانب الحيطة و الحذر في ممارسة رقابته ، و يبذل كل ما في وسعه للقيام بهذا العبء الذي يجعله مسئولا مسؤولية الرجل الحريص و لا يسقط عنه هذا العبء إلا في حدود الاختصاصات التي يفوضها للمراقب المالي المساعد الذي يكون مسئولا هو الآخر عن الأعمال المفوضة له و التأشيرات التي يسلمها بعنوان الرقابة السابقة على النفقات².

غير أن المراقب المالي لا يأخذ بعين الاعتبار في تقييمه ، خلال ممارسة مهامه الرقابية ، مدى ملائمة الالتزام بالنفقات التي يعرضها عليه الأمر بالصرف ، و بالتالي فإنه لا يتحمل مسؤولية أخطاء التسيير التي يقوم بها الأمر بالصرف³، أي أن مسألة ملائمة الالتزام بتنفيذ النفقات العمومية من عدمها هي مسألة تتعلق بالتسيير و من ثمة فهي متروكة لتقدير الأمر بالصرف وحده ، و بذلك تبقي رقابة المراقب المالي على تنفيذ النفقات العمومية رقابة شرعية فقط .

و بهذا المعنى فإن مسؤولية المراقب المالي ، باعتباره موظفا عموميا ، تستند أساسا الى الالتزامات الملقاة على عاتقه ، و هي أن يتعين عليه أن يقوم بالعمل بنفسه⁴ ، لأن شخصيته

¹المادة 31 المعدلة من المرسوم التنفيذي رقم 414/92 المؤرخة في 1992/11/14، والمتعلقة بالرقابة السابقة على النفقات الملتمزم بها .

²المادة 32 من نفس المرسوم.

³المادة 33 مكرر، من نفس المرسوم.

⁴المادة 47 من الأمر 03/06 المتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، مرجع سبق ذكره.

محل اعتبار إلا في الحالات التي ينص عليها القانون كالتفويض ، وأن يلتزم بالمحافظة على كرامة الوظيفة¹ ، وأن يحرص على الالتزام بطاعة أوامر الرئيس² ، وبالولاء للدولة³ ، وأن يلتزم بواجب التحفظ ، وأن لا يمارس نشاطا خاصا مربحا⁴ ، وأن لا يستعمل بأية حال من الأحوال الإدارة لأغراضه الشخصية أو لأغراض خارجة عن مهامها⁵ ، وأن يلتزم بالسر المهني⁶ .

فإن أخل المراقب بالالتزام من هذه الالتزامات مخطئا أو معتمدا قامت مسؤوليته إداريا وعند الاقتضاء جزائيا ، وذلك أن كل تخل عن الواجبات المهنية أو المساس بالانضباط ، وكل خطأ أو مخالفة من طرف المراقب المالي كموظف عمومي أثناء أو بمناسبة تأدية مهامه بشكل خطأ مهني يعرضه لعقوبات تأديبية ، وعند الاقتضاء لمتابعات جزائية⁷ .

و إذا كان موضوع البحث لا يسمح بدراسة كل الواجبات العامة للمراقب المالي وما يترتب عن الإخلال بها من جزاءات ، فإن الالتزام بالسر المهني وبالسر على ضمان حماية الوثائق الإدارية و على أمنها يعد مسألة مهمة لا يمكن التغاضي عنها في مجال الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية .

فلقد جاء في المادة 34 من المرسوم التنفيذي رقم 414/92 المعدل بأنه: " يلزم المراقبون الماليون و المراقبون الماليون المساعدون بالسر المهني لدى دراسة الملفات و القرارات التي يطلعون عليها " .

¹المادة 42 ، من الأمر 03/06 المتضمن القانون الساسي العام للوظيفة العامة، مرجع سبق ذكره.

²المادة 52 ، من نفس الأمر.

³المادة 40 ، من نفس الأمر.

⁴المادة 43 ، من نفس الأمر.

⁵المادة 51 ، من نفس الأمر.

⁶المادتين 48 ، 49، من نفس الأمر.

⁷المادة 160، من الأمر رقم 03/06 ، مرجع سبق ذكره.

وجاء في المادة 49 من القانون الأساسي للوظيفة العمومية على انه " على الموظف ان يسهر على حماية الوثائق الإدارية و على أمنها " .

1. التزام المراقب المالي بالسر المهني : كل من المراقب المالي او مساعده

موظف عمومي ، ووظيفته تتيح له الاطلاع على امور و أسرار لم يكن في استطاعته ان يطلع عليها لولا وظيفته أو منصبه ،لهذا أجمع الفقه و القضاء و التشريع على التزامه بالمحافظة على أسرار الوظيفة ، و عدم إطلاع الغير على أي أمر و عمل مكتوب أو خبر يعرفه هو بنفسه و معلوم إن التزم المراقب المالي و مساعده بالسر المهني يبقى قائماً و لو بعد الانفصال عن العمل ، و هذا ما تقضي به المادة 1/34 من المرسوم التنفيذي 414/92 حيث تنص على انه يلزم المراقبون الماليون و المراقبون الماليون المساعدون بالسر المهني لدى دراسة الملفات و القرارات التي يطلعون عليها .

وجاء أيضا في المادة 48 من القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية بأنه " يجب على الموظف الالتزام بالسر المهني و يمنع عليه أن يكشف محتوى أية وثيقة أو حدث أو خبر علم به أو اطلع عليه بمناسبة ممارسة مهامه ما عدا ما تقتضيه ضرورة المصلحة ، و لا يتحرر الموظف من واجب السر المهني إلا بترخيص مكتوب من السلطة السلمية المؤهلة " .

ومن بين الحالات التي تدخل في مجال الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية التي يعفى فيها المراقب المالي أو مساعده من الالتزام بالسر المهني ما نصت عليه المادة 01/59 من الأمر 20/95 المتعلق بمجلس المحاسبة¹ و التي جاء فيما بغض النظر عن الحكام المخالفة يعفى المسؤولون و الأعوان التابعون للمصالح و الهيئات الخاضعة للرقابة الخارجية من كل التزام باحترام الطريق السلمي أو السر المهني تجاه مجلس المحاسبة .

¹المؤرخ في 1995/07/17، المعدل بموجب الأمر 02/10 المؤرخ في 2010/08/26، ج ر عدد 39.

2. التزام المراقب المالي بالمحافظة على الوثائق الإدارية و عدم إتلافها : لأهمية

التزام المراقب المالي بالمحافظة على الوثائق الإدارية و عدم إتلافها كرس هذا الالتزام في كثير من النصوص القانونية و التنظيمية ، و من أهمها ما نصت عليه المادة 120 من قانون العقوبات¹ التي جاء فيها " الإلتلاف المتعمد للوثائق الإدارية " و ما نصت عليه المادة 48 من القانون الأساسي للوظيفة العمومية ، التي جاء فيها من أنه " على الموظف أن يسهر على حماية الوثائق الإدارية و على أمنها ، يمنع كل إخفاء أو تحويل أو إتلاف الملفات أو المستندات أو الوثائق الإدارية، و يتعرض مرتكبيها الى عقوبات تأديبية دون المساس بالمتابعات الجزائية "، كما نصت المادة 14 من المرسوم الرئاسي رقم 308/07² على " السهر على حماية الوثائق الإدارية و أمنها " .

و إذا أخل المراقب المالي بالتزامي السر المهني و المحافظة على الوثائق الإدارية ، فإنه يكون قد ارتكب خطأ تأديبيا ، يتعرض نتيجة له دون أدنى شك لجزاءات تأديبية ، و إن اقتضى الأمر لجزاءات جنائية :

أ- الأخطاء التأديبية : في هذا الخصوص توجد نصوص قانونية تحدد الأخطاء المهنية المشكلة للجرائم التأديبية ، و التي تترتب عنها الجزاءات أو العقوبات التأديبية .

ف نجد المشرع لا يشترط لقيام الجريمة التأديبية إلا ركنين هما : الركن المادي و الركن المعنوي، أما الركن الشرعي أو القانوني فقد يوجد وقد لا يوجد في هذه الجريمة ، ومع ذلك فهي قائمة لأنها تختلف باختلاف الوظائف و الظروف المحيطة بها و الآثار المترتبة عنها إلخ .

فالمادة 161 من القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية الأمر 03/06 توضح ذلك حيث تنص على أنه : " يتوقف تحديد العقوبات التأديبية المطبقة على الموظف على درجة الخطأ

¹الصادر بالأمر 156/66 ، المؤرخ في 08/06/1966 المعدل والمتمم.
²المرسوم الرئاسي رقم 08/07 المؤرخ في 29/09/2007 المحدد لكيفيات توظيف الأعوان المتعاقدين و حقوقهم و واجباتهم والعناصر المشكلة لرواتبهم والقواعد المتعلقة بسيرهم وكذا النظام التأديبي المطبق عليهم، ج ر عدد 61.

و الظروف التي ارتكب فيها ، و مسؤولية الموظف المعني و النتائج المترتبة على سير المصلحة، و كذا الضرر الذي لحق بالمصلحة أو المستفيدين من المرافق".

ب- **العقوبات التأديبية :** إذا كان المشرع لم يحدد الأخطاء المهنية المشكلة للجرائم التأديبية ، لعدم تمكنه من حصرها ، رغم كثرة النصوص القانونية و التنظيمية المتعلقة بشأنها فإنه حدد العقوبات التأديبية و حصرها في أربع درجات بنص المادة 163 من نفس القانون¹ ، و ترك المجال مفتوحاً للقوانين الأساسية الخاصة بالنص على عقوبات أخرى، لكن دائماً في إطار الدرجات الأربع .

لذا فإنه إذا قام المراقب المالي بارتكاب خطأ في مجالي الالتزام بالسير المهني أو المحافظة على الوثائق الإدارية فإنه يتعرض الى عقوبات تأديبية مناسبة لهذه الأخطاء .

الفرع الثاني : مجال الرقابة الممارسة من طرف المراقب المالي و موضوعها

الرقابة رقابة الممارسة من طرف المراقب المالي تتم ضمن مجال محدد قانوناً و تنصب على التصرفات التي يجريها الأمر بالصرف قبل التوقيع .

أولاً : مجال الرقابة الممارسة من طرف المراقب المالي

تنص المادة 2 (معدلة) من المرسوم التنفيذي رقم 414/92 المتعلق بالرقابة على النفقات التي يلتزم بها على أنه : " تطبق الرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها على ميزانيات المؤسسات و الإدارات العمومية التابعة للدولة ، و الميزانيات الملحقة ، و على الحسابات الخاصة بالخزينة ، و ميزانيات الولايات و ميزانيات البلديات و ميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، و ميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي و الثقافي و المهني ، و ميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري المماثلة ".

¹الأمر 03/06 من القانون الأساسي للوظيفة العمومية ، مرجع سبق ذكره.

وتنص المادة 1/4 من نفس المرسوم على أنه : " يمارس الرقابة المسبقة للنفقات التي يلتزم بها، المراقبون الماليون بمساعدة مراقبين ماليين مساعدين طبقا لأحكام هذا المرسوم وللقوانين الأساسية التي تحكمهم " .

- أ- **ميزانية المؤسسات و الإدارات التابعة للدولة :** يقصد بها الوزارات فكل دائرة وزارية ميزانية خاصة بها تحدد فيها نفقاتها ، و كذلك الهيئات التابعة للدولة ، و كذا جميع المرافق التي لا تتمتع بالشخصية المعنوية و إن تمتعت بقسط من الاستقلال الضروري لأداء المهام المنوطة بها ، فالنفقات الملتزم بها في ميزانيات جميع هذه المرافق تخضع للرقابة المسبقة من قبل المراقب المالي أو مساعده المتواجد على مستوى كل منها .
- ب- **الميزانيات الملحقة :** تنصب رقابة المراقب المالي على المراقبة القبلية للنفقات المتعلقة بالميزانيات الملحقة ، و التي يقصد بها تلك العمليات المالية لصالح الدولة التي لم يضيف عليها القانون الشخصية الاعتبارية و التي يهدف نشاطها أساسا الى إنتاج بعض المواد أو تأدية بعض الخدمات المدفوعة الثمن ، و الجزائر عرفت عدة ميزانيات ملحقة كميزانية البريد و المواصلات ، غير أنه لم يعد هناك وجود لأي ميزانية ملحقة في الجزائر .

ج- **النفقات الملتزم بها و المتعلقة بالحسابات الخاصة بالخرينة :** و المقصود بها ان النفقات التي تخرج من الخزينة ، أو الإيرادات التي تدخل إليها بمناسبة العمليات الخاصة لا يعتبران نفقات و إيرادات عامة ، و بالتالي لا تدرج في ميزانية الدولة بل ينبغي أن ترصد لها حسابات خاصة نظرا لطابعها الخاص ، أو هي مجموعة الحسابات عند دائرة المصالح المالية التي ترسم النفقات و الإيرادات المنعقدة خارج نطاق الميزانية من قبل إدارات الدولة غير المخولة بشخصية قانونية أو مالية مستقلة ، و إن فتح أو إقفال هذه الأخيرة لا يكون إلا بموجب قوانين المالية ، وهي وحدها التي لها الصلاحية في تحديد عددها و أيضا كيفية تسييرها و هناك خمس أنواع من الحسابات الخاصة بالخرينة وهي : الحسابات التجارية¹ ، حسابات التخصص

¹المادة 48 من القانون 17/84 المؤرخ في 07 يوليو 1984 ، المتعلق بقوانين المالية ، ج ر عدد 28 المؤرخة في 1 يوليو 1984 المعدل والمتمم بموجب القانون 05/88 المؤرخ في 12 يناير 1989 ن ج ر عدد 02 سنة 1988 معدل ومتمم بموجب القانون المؤرخ في 1989/12/31، ج ر عدد 01 سنة 1990.

الخاص¹ ، حسابات التسبيقات² ، حسابات القروض³ ، حسابات التسوية مع الحكومة الأجنبية⁴ .

د- **نفقات ميزانية الولاية** : تعتبر من النفقات التي تدخل في إطار إلزامية الرقابة السابقة للمراقب المالي ، فالنفقات المتعلقة بميزانية الولاية هي عبارة عن جدول تقديرات للنفقات والإيرادات السنوية الخاصة بالولاية و هي ترخيص يسمح بحسن سير مصالح الولاية و تنفيذ برامجها الخاصة بالتجهيز و الاستثمار⁵ .

هـ **نفقات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري** : و هي آخر النفقات التي تدرج ضمن الرقابة القبلية للمراقب المالي .

إلا أن هناك استثناء بالنسبة لميزانية المجلس الشعبي الوطني ، و في هذا الصدد لم نجد في النظام الداخلي للمجلس الشعبي الوطني رقابة قبلية للمراقب المالي على خلاف مجلس الأمة من خلال المادة 92 من نظامه الداخلي في حين تتم الرقابة القبلية على ميزانية المجلس الشعبي الوطني من قبل المراقب البرلمان .

وقد أدرج المشرع الجزائري ميزانية البلديات في إطار الرقابة السابقة وذلك بموجب المرسوم التنفيذي رقم 374/09⁶ ، و الذي يعدل و يتم المرسوم التنفيذي رقم 414/92 فقد أضاف المرسوم السابق الذكر نفقات أخرى تخضع للرقابة السابقة إلى جانب ما ورد في المرسوم التنفيذي 414/92 و تتمثل في⁷ : ميزانيات البلديات و ميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع العملي و الثقافي و المهني ، و ميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري

¹المادة 56 من القانون 17/84، مرجع سبق ذكره.

²المادة 58 من نفس القانون.

³المادة 01/49 والمادة 59 من نفس القانون.

⁴المادة 61 من نفس القانون.

⁵المادة 135 من القانون 09/90، المؤرخ في 07 أبريل 1990، المتعلق بالولاية، ج ر عدد 15.

⁶المرسوم التنفيذي 374/09، المؤرخ في 16 نوفمبر 2009، يعدل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 414/92 ، المؤرخ في 14 نوفمبر 1992،

والمعلق بالرقابة السابقة للنفقات الملتزم بها ، ج ر ، عدد 67.

⁷المواد 2-4 من المرسوم التنفيذي 374/09، المرجع السابق.

المماثلة ، و تحدد كفيات تطبيق الرقابة السابقة و مدونة النفقات العمومية بقرار من الوزير المكلف بالميزانية بالنسبة للمؤسسات ذات الطابع الصناعي و التجاري ، و المؤسسات العمومية الاقتصادية عندما تكلف بإنجاز عملية ممولة من ميزانية الدولة ، أو قرار وزاري مشترك بين الوزير المكلف بالميزانية و الوزير المعني تقنيا بالنسبة للمؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي و التكنولوجي و تحدد كفيات ملائمة للرقابة مثل إجراء الالتزامات الاحتياطية بالنسبة لبعض القطاعات أو النفقات بقرار من الوزير المكلف بالميزانية .

ثانيا : موضوع الرقابة الممارسة من طرف المراقب المالي :

وفقا لما جاء في المواد 5،6،7،9 من المرسوم التنفيذي 414/92 (المعدل) المتعلق بالرقابة السابقة على النفقات و إن الرقابة السابقة التي يمارسها المراقب المالي تتناول أي تصرف أو التزام بنفقة قبل التوقيع عليه من قبل الأمر بالصرف ، و حتي يتسنى للمراقب المالي أن يقوم بهذا العمل الرقابي السابق يتعين عليه التأكد من صحة جملة من العناصر المحددة قانونا ، و تشمل هذه العناصر كل مشاريع التصرفات التي يجريها الأمر بالصرف قبل التوقيع إلا ما استثني بنص خاص و هذه التصرفات هي :

1. مشاريع قرارات التعيين و التثبيت (الترسيم) و القرارات التي تشخص الحياة المهنية للموظفين (الترقية في الرتبة) ، و دفع مرتباتهم ، باستثناء الترقية في الدرجات
2. مشاريع الجداول الإسمية التي تعد عند قفل كل سنة مالية .
3. مشاريع الجداول الأصلية الأولية التي تعد في بداية السنة و الجداول الأصلية المعدلة التي تطرأ أثناء السنة المالية .
4. مشاريع الصفقات العمومية و ملاحقها .
5. الالتزام بنفقات التسيير و التجهيز أو الاستثمار

و أما فيما يتعلق بالعناصر الخاضعة للرقابة السابقة للمراقب المالي ، فقد بينت المادة 09 من المرسوم التنفيذي 414/92 المعدل¹ العناصر الخاضعة لرقابة المراقب المالي على سبيل الحصر و هي تتمثل في :

أ- الصفة القانونية للأمر بالصرف : فعلى المراقب المالي التأكد جيدا من الصفة القانونية للأمر بالصرف الذي التزم بالنفقة مبدئيا ، كما هو معروف في نص المادة 23 من قانون المحاسبة العمومية² بأنه كل شخص مؤهل قانونا لتنفيذ عمليات الالتزام بالنفقة أو توجيه امر بالدفع أو التصفية .

ب- مطابقة مشروع الالتزام بالنفقة للقوانين و التنظيمات المعمول بها : حيث يراقب مدى صحة و قانونية النفقة الملتزم بها من طرف الأمر بالصرف ، بحيث يتفحصها جيدا من هذه الجوانب منعا لعدم المطابقة من ناحية الصحة القانونية ، بغض النظر عن تقييم مدى ملائمة النفقة التي تبقي من مهام و مسؤولية الأمر بالصرف³.

ج- توفر الاعتمادات أو المناصب المالية : فتوفر الاعتمادات يعني وجود المبالغ المالية المخصصة لتغطية النفقة الملتزم بها من قبل الأمر بالصرف ، سواء تعلق الأمر بنفقات التسيير أو التجهيز أو الاستثمار ، و فيما يتعلق بعنصر توفر المناصب المالية ، فإنه يقصد به اعتماد تلك المناصب المالية في ميزانية العمومية أو فتحها حتي يتمكن الأمر بالصرف من تعيين الأشخاص المرشحين للتوظيف في الوظائف المقابلة لتلك المناصب المالية المعتمدة.

فالأصل إذن أنه لا يجوز صرف أية نفقة دون وجود مبلغ الاعتمادات المفتوحة لها ، و لا يجوز صرف أية نفقة بما يتجاوز مبلغ الاعتمادات المفتوحة لها كذلك⁴ ، و لكن يستثنى من تطبيق هذا الأصل ان بعض الالتزامات بالنفقات يتم التدقيق فيها من قبل المراقب المالي ، و تعطى

¹ المرسوم التنفيذي 414/92 المعدل المؤرخ في 14/11/1992 ، مرجع سبق ذكره.

² قانون المحاسبة العمومية 21/90 المؤرخ في 15/08/1990 ، مرجع سبق ذكره.

³ المادة 10 (معدلة) من المرسوم رقم 414/92 ، نفس المرجع.

⁴ المادة 75 من القانون 17/84 المتعلق بقوانين المالية ، مرجع سبق ذكره.

بشأنها التأشيرة ، ولو كانت الاعتمادات المخصصة لها غير كافية شريطة أن ترفق هذه الالتزامات بكل الأوراق الثبوتية اللازمة لتعريفها¹، وهذه الالتزامات بالنفقات يعبر عنها بأعباء الدين العمومي و هي تتمثل في² :

- الالتزام بنفقات الوفاء بديون الدولة الناجمة عن أحكام تشريعية أو اتفاقيات مبرمة قانونا.
- الالتزام بنفقات تكاليف العدالة و التعويضات المدنية ، و تسديد المبالغ المحصلة من غير حق ، و الاعتمادات من الضرائب و الرسوم و المبالغ المستردة .
- الالتزام بنفقات المعاشات و الديون التي تقع على عاتق الدولة .
- التخصيص القانوني للنفقة يعني أن المراقب المالي يتفحص النفقة الملتزم بها من قبل الأمر بالصرف ، و التأكد من مدى مطابقتها لما هي مخصصة له قانونا .
- مطابقة مبلغ الالتزام للعناصر المبينة في الوثيقة المرافقة .
- التأكد من وجود التأشيريات أو الآراء السابقة .

في بعض الأحيان يقتضي الالتزام بالنفقة وجوب التأشير عليها أو الحصول على رأي سابق من جهة معينة يحددها القانون ، كما هو الحال مثلا فيما يخص الالتزام بنفقات الصفقات العمومية التي تخضع لتأشيرة لجان الصفقات العمومية ، لذلك يتعين على المراقب المالي أن يتأكد من وجود هذه التأشيرة على ملف مشروع الصفقة لأنها إلزامية على المراقب المالي³ .

معلوم أن المراقب المالي في هذا الخصوص له وظيفة مزدوجة ، فهو عضو في لجنة الصفقات العمومية التي تمنح التأشيرة ، و في نفس الوقت يراقب مشروع الصفقة باعتبارها نفقة ملتزم بها، وعليه فإنه إذا ما توفرت جميع العناصر المبينة في المادة 09 المذكورة أعلاه، فإن رقابة المراقب المالي تختم بتأشيرة توضع على استمارة الالتزام بالنفقة، وعند الاقتضاء على

¹المادة 30، من المرسوم التنفيذي 414/92، مرجع سبق ذكره.

²المواد 24،27،28 من القانون 17/84 ، مرجع سبق ذكره.

³المادة 03/10 المعدلة من المرسوم 410/92 ، نفس المرسوم.

الوثائق الثبوتية¹، و في الحالة العكسية يكون من حقه أن يرفض التأشير على الالتزام بالنفقة رفضاً مؤقتاً أو نهائياً².

1. **منح التأشير** : عندما يلاحظ المراقب المالي بأن مشاريع الالتزامات بالنفقات قانونية و مطابقة للتنظيم المعمول به مهرها بتأشير الموافقة يضعها على وثيقة الالتزام و عند الاقتضاء على الوثائق الثبوتية، و تتضمن هذه التأشير ما يلي :

- تخصيص النفقة
- مطابقة مبلغ الالتزام للعناصر المبنية في مشروع الصفقة .
- صفة الأمر بالصرف.

و بذلك تنتهي عملية الرقابة السابقة على تنفيذ النفقات موضوع الرقابة من قبل المراقب المالي . ومع ذلك فإنه في مجال الصفقات العمومية بالذات ، يكون بإمكان المراقب المالي استدراك النقائص التي قد يلاحظها بعد التأشير على مشروع الصفقة ، و يبلغ بذلك كل من الوزير المكلف بالميزانية، و رئيس لجنة الصفقات العمومية المختصة ، و الأمر بالصرف المعني عن طريق إشعار³.

2. **رفض التأشير**: إذا لاحظ المراقب المالي بأن مشاريع الالتزامات بالنفقات غير قانونية أو غير مطابقة للتنظيم المعمول به، فإنه يتعين عليه رفض التأشير عليها مؤقتاً أو رفضاً نهائياً ، حسب كل حالة في إطار الآجال القانونية المحددة لذلك⁴.

حيث يكون التأشير على مشروع الالتزام بالنفقة مرفوضاً رفضاً مؤقتاً إذا لاحظ المراقب المالي اقتراح التزام النفقة مشوب بمخالفات للتنظيم قابلة للتصحيح كحالة التزام بنفقة لا

¹المادة 01/10، من المرسوم التنفيذي رقم 414/92، مرجع سبق ذكره.

²المادة 02/10 ، من نفس المرسوم

³المادة 05/10 ، من نفس المرسوم

⁴المادة 02/10 ، من نفس المرسوم

تتوفر على تأشير لجنة الصفقات العمومية المختصة ، كذلك انعدام أو نقصان الوثائق الثبوتية المطلوبة و نسيان بيان هام في الوثائق المرفقة¹ ، كأن يصدر قرار تعيين الموظف خاليا من بيان منصب العمل ، أو المصلحة التي عين فيها.

و يكون مشروع الالتزام بالنفقة محل رفض نهائي من طرف المراقب المالي إذا عاين الأمور التالية²:

- عدم مطابقة اقتراح مشروع الالتزام بالنفقة للقوانين و التنظيمات المعمول بها ، كأن تقوم اللجنة البلدية للصفقات العمومية خلافا لما تقضي به المادة 122 من المرسوم رقم 250/02 المتعلق بالصفقات العمومية بدراسة صفقات الأشغال التي يزيد مبلغها عن خمسين مليون دج (50.000.000.00 دج) ففي هذه الحالة و مثيلاتها يجب على المراقب المالي رفض اقتراح الالتزام بالنفقة رفضا نهائيا .
 - عدم احترام توفر الاعتمادات أو المناصب المالية كأن يقترح الأمر بالصرف توظيف شخص دون توفر المنصب المالي في الميزانية الخاصة للهيئة التابعة له.
 - عدم احترام الأمر بالصرف للملاحظات المدونة في مذكرة الرفض المؤقت .
- و يجب أن يطلع الأمر بالصرف في حالات الرفض مؤقتا كان أو نهائيا ، في مرة واحدة على كل الأسباب التي تعارض التأشير على الملف المتضمن مشروع الالتزام ، كما يجب أن تتضمن مذكرة الرفض التي يرسلها المراقب المالي الى الأمر بالصرف كل الملاحظات التي عاينها و كذا مراجع النصوص المتعلقة بالملف محل الرفض .

اما فيما يخص أجال دراسة الالتزامات فهي محددة ب 10 أيام من يوم تسلّم المراقب المالي لاستمارة الالتزام بالنفقة ، و لكن إذا كانت ملفات معقدة و تتطلب وقت فهناك يمدد الأجل الى 20 يوم ، و يتوقف سريان الأجل في حالة الرفض المؤقت الصريح و المعلل ، و لكن يثار

¹المادة 11 من المرسوم 414/92 ، مرجع سبق ذكره.

²المادة 12 من نفس المرسوم.

التساؤل في حالة إذا لم يتم المراقب المالي بالتأشير على استمارة الالتزام بالنفقة بعد فوات المدة القانونية المحددة فكيف يكون الحل؟ وهل يعتبر رفض ضمني أم قبول؟

هنا لا يمكن أن نقول أنه قبول لأنه يشترط أن يكون صريح ، فإنه من شأنه عدم تحديد أو إلزام المراقب المالي بتأشير في خلال هذه المدة أن يتعسف هذا الأخير في سلطته و هذا كم أجل أن يتراجع الأمر بالصرف عن قرار النفقة أو التقليل من مبلغها ، كما يحدد تاريخ اختتام الالتزام بنفقات التسيير الى يوم 10 ديسمبر من السنة التي يتم فيها ، ويمدد هذا التاريخ الى غاية 20 ديسمبر من نفس السنة للنفقات التالية :

التجهيز و استثمار، و النفقات التي تصرف بواسطة الإدارة المباشرة ، القرارات التي تتعلق بتسيير الحياة المهنية للموظفين ، جداول أجور المستخدمين المؤقتين¹ .

غير أنه في ظل المرسوم التنفيذي 371/09 حدد تاريخ اختتام الالتزام بالنفقات ككل يوم 20 ديسمبر من السنة التي يتم فيها، مع إمكانية تمديد الأجل في حالة الضرورة المبررة قانونا بمقرر من الوزير المكلف بالميزانية و الملاحظة أن الأحكام الخاصة بتحديد تاريخ اختتام الالتزام بالنفقات المحددة أعلاه، لا تطبق على ميزانية اللامركزية الخاصة بالولايات و البلديات التي تبقى خاضعة للأحكام التنظيمية التي تحكمها .

3. سلطة التنازلي أو تجاوز الرفض : يمكن للأمر بالصرف تجاوز حالة الرفض النهائي

للالتزام بالنفقة و بالتالي أجازها و هذا تحت مسؤولية و بموجب مقرر معلل ، يعلم به الوزير المكلف بالميزانية ، و يرسل الملف الذي يكون موضوع التنازلي فورا الى الوزير المعني أو الوالي أو رئيس المجلس الشعبي البلدي المعني² ، حسب الحالة ، كما يرسل الأمر بالصرف الالتزام بالنفقة مرفقا بمقرر التنازلي الى المراقب المالي ، قصد وضع تأشير و الإشارة لرقم التنازلي و تاريخه.

¹ المادة 15، 17، من المرسوم 414/92، مرجع سبق ذكره
² المادة 16 من نفس المرسوم.

- ويقوم المراقب المالي بدوره بإرسال الملف الى الوزير المكلف بالميزانية و الذي عليه بإرساله للهيئات الرقابية المتخصصة في رقابة النفقات العمومية .
- و بخصوص الحالات التي يجوز فيها التغاضي عن رفض التأشير من قبل المراقب حددت في المرسوم التنفيذي 414/92 سالف الذكر و هي :
- الالتزام بنفقات التسيير و التجهيز أو الاستثمار
 - كل التزام يتعلق بتسديد مصاريف التكاليف الملحقة و النفقات التي تصرف من الإدارة المباشرة و المثبتة بفاتورات نهائية .
 - كل إلتزام بالنفقات مدعم بسند الطلب أو الفاتورة الشكلية ، عندما لا يزيد المبلغ عن المستوى المحدد لإبرام الصفقات العمومية .
 - كل مقرر وزاري يتضمن إعانة أو تفويض بالاعتماد أو تكفلا بالإلتحاق أو تحويل اعتمادات¹ .
 - و إذا كان المنظم قد سمح للأمر بالصرف بأن يمارس مهمة التغاضي في الحالات المذكورة أعلاه ، فإنه ألزمه بإرسال ملف الإلتزام بالنفقة مرفق بمقرر التغاضي الى المراقب المالي قصد وضع تأشيرة الأخذ بالحسبان ، مع الإشارة الى رقم التغاضي و تاريخه² .
- فبالإضافة الى جميع الصلاحيات الموكلة للمراقب المالي فإن لديه مجموعة من المهام عليه القيام بها و المتمثلة في :
- مسك محاسبة إدارية .
 - الفحص المسبق لعقود و عمليات الإلتزامات.

¹المادة 7،6 من المرسوم 414/92، مرجع سبق ذكره.

²المادة 21 من نفس المرسوم.

- وضع تقارير دورية بنتائج الرقابة كل 3 أشهر أو 6 أشهر حسب الحالة يرسله الى الوزير المكلف بالميزانية و الأمر بالصرف في آن واحد.
- مسك سجلات تدوين التأشيرات و مذكرات الرفض .
- تقديم نصائح الأمر بالصرف في المجال المالي .
- مسك حسابات التعداد الميزانياتي و القيام بمسك محاسبة الالتزامات بالنفقات .

المطلب الثاني : رقابة المحاسب العمومي

يعتبر المحاسب العمومي من حيث الترتيب في مجال الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية ، الشخص الثاني الذي يأتي بعد المراقب المالي ، و يتميز بصفة المنفذ للنفقات العمومية و المراقب لها في نفس الوقت ، وتمثل الدور الرقابي للمحاسب العمومي في مراقبة أعمال الأمرين بالصرف ، و التدقيق في شرعية الوثائق التي صادقوا عليها ، وإن رقابته تنصب على المرحلة الأخيرة التي تمر بها عملية الصرف وهي مرحلة الدفع ، وعليه منح القانون المحاسب العمومي سلطة ممارسة الرقابة على الأمر بالصرف من أجل التحقيق في مدى شرعية النفقات العمومية .

الفرع الأول : مجال رقابة المحاسب العمومي

يتواجد المحاسب العمومي على مستوى جميع الهيئات و الإدارات العمومية ذات الطابع الإداري ، وذلك ليمارس رقابة محاسبية على تنفيذ النفقات العمومية بصفة شاملة ، ولكي يتمكن من إنجاز هذه الرقابة وفقا لما يتطلبه القانون يقوم بمسك محاسبات أخرى .

أولا : شمولية رقابة المحاسب العمومي لجميع العمليات المالية

تمارس الرقابة من طرف المحاسب العمومي قبل قيامه بعملية الدفع للنفقات على جميع أجهزة الدولة، وعلى جميع تصرفاتها المالية المتعلقة بتنفيذ هذه النفقات فهي رقابة شاملة من حيث مجال تغطيتها للأجهزة ، لأن المحاسب العمومي يتواجد كما سبق الذكر

على مستوى جميع الإدارات التابعة للدولة و المجلس الدستوري ، و المجلس الشعبي الوطني ، و مجلس الأمة ، و مجلس المحاسبة و المصالح التي كانت لديها الميزانيات الملحقة و الجماعات الإقليمية و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري¹ .

و الهدف من تواجد المحاسب العمومي على هذه المستويات جميعها ، يرمي الى إتمام تنفيذ العمليات المالية ووصفها و مراقبتها و إطلاع سلطات الرقابة و التسيير عليها² ، و من ثمة فإن مهامه من حيث المبدأ هي مهام مزدوجة فهو من جهة أولى يعد من القائمين بتنفيذ النفقات العمومية ، و من جهة ثانية و في نفس الوقت الذي يقوم فيه بالتنفيذ ، يمارس الرقابة على هذه النفقات .

لهذا توصف الرقابة الممارسة من طرف المحاسب العمومي على تنفيذ النفقات العمومية بأنها رقابة مرافقة لعملية التنفيذ ، و هذه الصفة للرقابة بالتنفيذ تجعل الفصل بين المهام التنفيذية ، و المهام الرقابية للمحاسب العمومي أمرا في غاية الصعوبة إن لم يكن مستحيلا مما يتعذر معه دراسة المهام الرقابية دون الارتكاز على المهام التنفيذية المنوطة به.

ثانيا : أنواع المحاسبات التي يمسكها المحاسب العمومي

الرقابة التي يجريها المحاسب العمومي قبل قيامه بدفع النفقات العمومية ، كثيرة و متنوعة ، لأجل ذلك يتعين عليه مسك ثلاثة أنواع من المحاسبات³ :

- محاسبة خاصة بالمواد القيمية و السندات .
- محاسبة تحليلية تمسك في حينها و تسمح بحساب أسعار الكلفة و تكاليف الخدمات .
- محاسبة عامة .

¹ المادة 01 من القانون 21/90 ، مرجع سبق ذكره، و المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 313/91 ، مرجع سبق ذكره.

² المادة 02 من نفس المرسوم.

³ المادة 03 من المرسوم 313/91 ، مرجع سبق ذكره.

ففيما يخص هذه الأخيرة ، أي المحاسبة العامة التي يمسكها المحاسب العمومي ، فإنها تمكنه من معرفة عمليات الميزانيات ، عمليات الخزينة و مراقبتها ، و تحديد النتائج السنوية ، و تمسك هذه المحاسبة العامة حسب السنة المدنية ، ووفقا لطريقة القيد المزدوج للمحاسبين الدائن و المدين¹ .

و للتدليل على تعدد و تنوع الرقابة الممارسة من قبل المحاسب العمومي نسجل على سبيل المثال فقط محتوى ما تستعرضه محاسبة عمليات الميزانية المتعلقة بالنفقات الخاصة بالدولة ، و محاسبة المحاسبين الرئيسيين لكل من الولاية و البلدية في مجال النفقات العمومية .

1. محاسبة عمليات الميزانية المتعلقة بالنفقات الخاصة للدولة : ففيما يخص إستعراض

محاسبة عمليات الميزانية المتعلقة بالنفقات الخاصة بالدولة فإنها تبدو في مجالين أساسيين هما² :

أ- مجال نفقات التسيير :

- الاعتمادات المفتوحة أو المفوضة حسب الأبواب .
- الرصيد المتاح .
- الأوامر بالصرف أو الحوالات المقبولة للإنفاق .

ب- مجال نفقات التجهيز و الاستثمار :

- البرامج المأذون بها و تعديلاتها المتعاقبة
- الالتزامات بالدفع حسب العمليات .
- الاعتمادات المفتوحة أو المفوضة حسب الأبواب .
- الأوامر بالصرف أو الحوالات المقبولة للإنفاق .
- الباقي من البرنامج المأذون به .
- الباقي من الاعتمادات الدفع المفتوحة .

¹المادتين 4، 5 من المرسوم التنفيذي 313/91، مرجع سبق ذكره.
²المادة 39 من نفس المرسوم.

2. محاسبة المحاسبين الرئيسيين في الجماعات المحلية : و فيما يخص محاسبة المحاسبين

العموميين الرئيسيين لكل من الولاية و البلدية ، فإن محاسبتهم نستعرض في مجال النفقات ما

يلي¹ :

- الاعتمادات المفتوحة .

- النفقات المنجزة .

- الأرصدة المتاحة.

إن هذا الاستعراض التمثيلي لبعض مهام المحاسب العمومي في مجال نفقات الدولة ، و

الجماعات المحلية يبين مدى صعوبتها و دقتها بحيث عليه أن ينفذ و يراقب في الوقت ذاته كل

النفقات العمومية التي صدر بشأنها الأمر بالصرف ، فضلا عن الحالات التي يقوم فيها بعملية

الدفع دون صدور الأمر بالصرف² ، و هي حالات استثنائية خاصة إن سعى و شمولية الرقابة

الممارسة من طرف المحاسب العمومي و تنوع المحاسبات التي يمسكها ، ترتبط في نوعيتها

بالعناصر التي تنصب عليها هذه الرقابة و بطبيعتها و بالإجراءات التي تنتهي بها.

الفرع الثاني : نوعية الرقابة الممارسة من طرف المحاسب العمومي :

لتحديد نوعية الرقابة الممارسة من قبل المحاسب العمومي على تصرفات المالية

التي يجريها الأمر بالصرف ، لابد من التعرف على العناصر التي تصب عليها ، و بيان

طبيعتها.

¹المادتين 21 ، 30 من قانون المحاسبة العمومية ، مرجع سبق ذكره.

²المادتين 02 و 18 من المرسوم التنفيذي رقم 108/93 مؤرخ في 1993/05/05، المحدد لكيفيات إيداع وكالات الإيرادات والنفقات وتنظيمها وسيرها .

أولاً : العناصر التي تنصب عليها رقابة المحاسب العمومي

بالرجوع الى ما تقضي به المادة 36 من القانون رقم 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية¹ ، نجد انه يتعين على المحاسب العمومي قبل قبوله لأية نفقة أن يتحقق من العناصر الآتية :

1. مطابقة عملية الإنفاق للقوانين و الأنظمة المعمول بها : و ذلك من خلال العودة الى كل الوثائق الثبوتية التي تبرر عملية الأمر بالدفع و التحقق منها خاصة إذا تعلق الأمر بالفواتير .
2. التأكد من صحة الأمر بالصرف أو نائبه: بالنسبة لهذه النقطة يقوم المحاسب العمومي بالتأكد من توقيع الأمر بالصرف المعتمد لديه بالعودة الى نموذج إمضائه و الاعتماد على نسخة من قرار أو مرسوم تعيينه.
3. توفر الاعتمادات : حيث أن المحاسب العمومي قبل القيام بأية عملية دفع ، يقوم بالتأكد من وجود الاعتمادات الكافية لتنفيذ العملية ، بالعودة الى مدونة الميزانية التي تم فيها تخصيص الاعتمادات حسب الأبواب و المواد و كذا مرسوم تخصيص الاعتمادات .
4. التأكد من وجود التأشيرات المنصوص عليها قانوناً: و يتعلق الأمر بالتأشيرة السابقة من طرف المراقب المالي، و كذا تأشيرة لجنة الصفقات العمومية إذا كان الأمر متعلق بصفقة .
5. عدم انقضاء الدين بالتقادم الرباعي : حيث أن الديون الواقعة على عاتق الدولة ، و التي لم يدفعها في أجل أقصاه أربع سنوات تسقط نهائياً، ولا تدفع من طرف الهيئة العمومية² إلا ان سقوط حق الدائن لا يمكن أن يكون في الحالات التالية :

- فعل الإدارة.

- وجود عائق مبرر منع طلب حقه.

¹مرجع سبق ذكره.

²المادة 16 من القانون 17/84،مرجع سبق ذكره.

- إذا تعلق الأمر بالعاجزين و الأشخاص المحكوم عليهم بجناية إذا لم يكن لديهم ممثل قانوني .

- في حالة الطعن امام جهة قضائية الى غاية صدور القرار القضائي الذي يثبت حق الدائن¹.

6. **عدم وجود معارضة للدفع :** حيث أنه في بعض الأحيان يكون للدائن (صاحب الحق اتجاه الدولة) في حد ذاته يمكن أن يكون مدينا سواء من طرف الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الآخرين.

وهنا يقوم المحاسب العمومي باقتطاع الدين الواقع على عاتق الدائن و يقوم بدفع المبلغ المتبقي.

7. **التأكد من إنجاز الخدمة :** إن المحاسب العمومي لا يقوم بعملية الدفع إلا بعد التحقق من أداء الخدمة ، و ذلك بالعودة الى الوثائق الإثباتية و عملية التصفية ، حيث يحتوي وثيقة التصفية على عبارة " تصفية بعد الخدمة المنجزة " .

8. **الصحة القانونية للمكسب الإبرائي :** حيث لا يكفي المحاسب العمومي بالتأكد من أن دفع مبلغ النفقة يبرئ ذمة الجهة الإدارية المدينة فحسب ، بل عليه أن يتأكد من الصحة القانونية للمكسب الإبرائي الناتج عن دفع مبلغ النفقة .

ثانيا : طبيعة الرقابة الممارسة من قبل المحاسب العمومي

إن العناصر التي عدتها المادة 36 سالفه الذكر تدفع الى التساؤل عن طبيعة الرقابة التي يمارسها المحاسب العمومي على تنفيذ النفقات العمومية ، هل هي رقابة ملائمة أم أنها رقابة شرعية ، أم رقابة صحة قانونية ؟ ام هي أخيرا رقابة لتقدير المصلحة العامة المتوخاة من تنفيذ النفقات العمومية .

¹المادة 17 من القانون 17/84، مرجع سبق ذكره.

إن الذي يستخلص من هذا النص بداية هو أن الرقابة الممارسة من قبل المحاسب العمومي هي رقابة متعددة و متنوعة بتعدد و تنوع العناصر التي تنصب عليها ، لكننا لا نستطيع أن نجد فيها أي نوع أو حالة تأخذ شكل رقابة الملائمة على قرارات الأمر بالصرف ، و بالتالي فإن هذا الأخير هو الحكم الوحيد في خصوص مسألة ملائمة قراراته من عدمها ، و هذا الأمر يعد محض تقليد لما هو عليه الشأن في الرقابة العمومية التي يجريها المحاسب العمومي في فرنسا .

و بناء على ما سبق للعناصر التي تنصب عليها رقابة المحاسب العمومي الواردة في نص المادة 36 سألقة الذكر ابتداء من العنصر الأول المتمثل في مطابقة العملية للقوانين و الأنظمة المعمول بها الى غاية العنصر الأخير المتمثل في الصحة القانونية المكسب الإبرائي يمكن القول بأنه:

1. يبدو ظاهرا أن هذه الرقابة هي رقابة شرعية ، عندما يتعلق الأمر بالرقابة على مطابقة العملية للقوانين و الأنظمة المعمول بها، و شرعية عملية التصفية للنفقات و توفر اعتمادات ، و هي رقابة صحة قانونية ، إذا انصبت على صفة الأمر بالصرف ، عدم سقوط آجال الديون و المعارضة فيها، تأشيريات عمليات الرقابة و الصحة القانونية للمكسب الإبرائي فرقابة المحاسب العمومي بهذا الوصف الظاهري هي رقابة ذات طبيعة مزدوجة فهي رقابة شرعية و رقابة صحة قانونية معا.

2. العناصر محل رقابة المحاسب العمومي تتضمن احتواء لبعضها و تداخلا فيما بينها إن لم يكن تكرار للشيء الواحد ، فلو دققنا النظر في عبارة " مطابقة العملية للقوانين و الأنظمة المعمول بها مثلا ، لوجدناها تحتوي على كل العناصر الأخرى حسب ترتيبها بدأ من صفة الأمر بالصرف أو المفوض له الى غاية عنصر الصحة القانونية للمكسب الإبرائي فهي عناصر كلها تنطوي تحت عبارة مطابقة العملية للقوانين و الأنظمة المعمول بها ، فيقال مثلا عدم مطابقة عملية تنفيذ النفقة للقوانين بسبب انعدام تأشيرة المراقب المالي ، أو عدم توفر الاعتماد المالي إلخ.

3. إن رقابة المحاسب العمومي بهذا التحديد في مجال تنفيذ النفقات العمومية ، هي رقابة تقتصر على دراسة الصحة القانونية الخارجية بمعنى الصحة القانونية الظاهرية للوثائق المقدمة إليه ، و بالتالي فإنه ليس من حقه أن يثير الصحة الداخلية لمضمون هذه الوثائق لرفض دفع النفقة .

فالمحاسب العمومي قبل أن يقوم بدفع النفقة عليه أن يتحرى جيدا من توفر جميع العناصر السابقة بيانها و مدى الصحة القانونية الظاهرة لها ، و من تقدير المنفعة العامة للنفقة ، و عندما يتأكد من كل ذلك يشرع في إجراءات دفع النفقة¹ .

الفرع الثالث : نتائج رقابة المحاسب العمومي

هنا تكون أمام حالتين إما دفع النفقة و هي العملية المالية التي يقوم بها المحاسب العمومي أو الامتناع عن دفع النفقة ، عندما يكون الأمر بصرفها غير مطابق للقوانين و الأنظمة و اللوائح المعمول بها .

اولا : دفع النفقة

إذا كان ملف الالتزام بالنفقة مطابقا للقوانين و التنظيمات المعمول بها فإن المحاسب العمومي يقوم بإتمام المرحلة الأخيرة من الدفع ، و ذلك بتسديد المبلغ المشار إليه في حوالة الدفع أو أمر بالدفع و بالتالي تكون المراحل الخاصة بتنفيذ النفقة العمومية قد انتهت .

ثانيا : الامتناع عن الدفع

بإمكان المحاسب العمومي أن يرفض دفع النفقة ، إذا ما لاحظ خلا في الأمر بالدفع و الوثائق الثبوتية المرفقة به كعدم المطابقة للقوانين و الأنظمة المعمول بها و العناصر الملحقة به ، حيث يقوم بإعلام الأمر بالصرف بقرار رفض النفقة الملتمزم بها مع ذكر الأسباب

¹ محمد صالح فنينيش ، مرجع سبق ذكره، ص153 ن154 .

و الملاحظات المبررة لذلك في مهلة أقصاها عشرين يوما ابتداء من تاريخ استلامه الأمر بالصرف أو الحوالة .

ونجد أن الأمر بالصرف في حالة رفض المحاسب قبول ملف الالتزام يتخذ أحد الإجراءات :

أ- يقوم بتصحيح الأخطاء و المخالفات المذكورة في قرار رفض الدفع و هنا يعيد الملف الى المحاسب العمومي الذي يقوم بعملية الدفع .

ب- في حالة عدم إمكانية تصحيح هذه الأخطاء و المخالفات المذكورة في قرار الرفض يلجأ الأمر بالصرف الى تسخير المنصوص عليه في القانون المتعلق بالمحاسبة العمومية¹ ،

و الذي تم التطرق إليه و كذلك تم التعرف على الحالات التي لا يمكن فيها الأمر بالصرف اللجوء الى عملية تسخير المحاسب العمومي² .

ثالثا: آجال دفع النفقة

يجب على المحاسب العمومي بعد أن يتأكد من أن الأمر الصادر إليه بدفع النفقة سليما من الناحية القانونية أن يقوم بدفع النفقات ضمن الآجال القانونية المحددة .

ولقد تم تحديد هذه الآجال بموجب المرسوم التنفيذي رقم 46/93 المتعلق بتحديد آجال دفع النفقات و تحصيل الإيرادات³ ، حيث يقوم الأمر بالصرف بإصدار الأوامر بالصرف و الحوالات و إرسالها بين اليوم الأول و اليوم العشرين من كل شهر الى المحاسب العمومي المكلف بتحويلاتها الى نفقات⁴ ، ثم يحول المحاسب العمومي أوامر الصرف و حوالات الدفع الصادرة إليه في اجل أقصاه عشرة أيام من تاريخ استلامها ، و يتم حسابها ابتداء من تاريخ

¹ المادة 47 من القانون 21/90، مرجع سبق ذكره.

² المادة 48 من القانون 21/90.

³ المؤرخ في 1993/02/06، ج ر، عدد 09.

⁴ المادة 02 من المرسوم 46/93، من نفس المرسوم.

إصدارها¹، وأخيرا يرسل المحاسب العمومي إلى الأمر بالصرف نسخة من الأمر بالصرف أو الحوالة عليها تأشيرة التسديد وذلك بعد تحويلها إلى نفقات²، وتسويتها إما نقدا على مستوى صندوق الهيئة الإدارية المعنية، أو الدفع بالتحويل لحساب بريدي أو بنكي أو حساب الخزينة باسم الدائن أو عن طريق المقاصة وذلك عندما تكون الهيئة العمومية دائنة ومدينة لأشخاص معينين، فيعمد المحاسب العمومي في هذه الحالة لإجراء المقاصة بين ما للهيئة وما عليها.

¹المادة 03 من المرسوم 46/93، مرجع سبق ذكره.
²المادة 04 من نفس المرسوم.

المبحث الثاني : الرقابة البعدية على تنفيذ النفقات العمومية

تتم الرقابة البعدية (اللاحقة) بعد صرف النفقات العمومية و بالتالي فهذه الرقابة ليس هدفها الأساسي تصحيح استعمال النفقة أو بمعنى آخر محاسبة النفقة ذاتها وإنما هدفها هو محاسبة الأمرين بالصرف وكذلك المحاسبين العموميين و تتم هذه الرقابة من طرف هيئتين هما :

- المفتشية العامة للمالية .
- مجلس المحاسبة .

المطلب الأول : رقابة المفتشية العامة للمالية

المفتشية العامة للمالية هي هيئة مستقلة عن وزارة المالية و تحت السلطة المباشرة لوزير المالية ، فرقابتها ليست تأشيرية ، وإنما تحقيقية حسابية .

الفرع الأول : تطور التنظيم القانوني للمفتشية العامة

بعد نيل استقلال مباشرة في سنة 1962 ، ونظرا للفراغ القانوني الذي حصل آنذاك ، تم النص على بقاء التشريع الفرنسي ساري المفعول إلا ما يمس بالسيادة الوطنية و الحقوق و الحريات الأساسية للمواطنين و على ضوء ذلك صدر المرسوم رقم 127/ 63 المؤرخ في 19/04/1963 المتضمن تنظيم وزارة المادة الذي نص في المادة الثالثة منه على أنه " تكون تابعة مباشرة لوزير المالية الهيئات التالية ":

- مجلس المحاسبة
- لجنة تفتيش المؤسسات العامة .
- المفتشية العامة للمالية .
- المراقب المالي للدولة .
- الوكالة القضائية للخزينة .

وعلى ذلك صدور نصوص تشريعية أو تنظيمية داخلية تبين تكوين وصلاحيات و عمل مختلف هذه الهيئات التابعة للإدارة المركزية، إلا انه و على الرغم من وجود النص الصريح المتعلق بالمفتشية العامة للمالية لم يدفع أي تنظيم متعلق بهاته الأخيرة في الوجود¹ الى غاية سنة 1980.

حيث يعود تاريخ إنشاء المفتشية العامة للمالية الى المرسوم 53/80² وهي هيئة خارجية مستقلة تمارس رقابة علاجية، فتعد جهاز رقابي دائم، و هذا ما نصت عليه المادة الأولى من المرسوم التنفيذي 272³/80، تمارس رقابة إدارية بعدية على أساس برنامج سنوي يضبط من طرف الوزير المكلف بالمالية و تبعا لطلبات أعضاء الحكومة أو الهيئات أو المؤسسات المؤهلة⁴.

اولا : التنظيم المركزي للمفتشية العامة للمالية

من أجل تفعيل الدور الرقابي لهذه الأخيرة فلقد ألغى المرسوم التنفيذي رقم 32/92 المخلق بتنظيم الهياكل المركزية للمفتشية العامة للمالية عوض بالمرسوم التنفيذي الذي يعني بالهياكل المركزية للمفتشية العامة للمالية هو المرسوم 272/08.

1. رئيس المفتشية العامة للمالية : يكلف بإدارة المفتشية العامة للمالية الموضوعة تحت

سلطة الوزير المكلف بالمالية و يعين بموجب مرسوم رئاسي، و منصب رئيس

المفتشية العامة للمالية يعد وظيفة عليا في الدولة، يسهر على تنفيذ أعمال الرقابة

التدقيق و التقويم و الخبرة

¹ محمد الصالح فنينيش، مرجع سبق ذكره، ص 166-167.
² المرسوم رقم 53/80، المؤرخ في 14 ربيع الثاني 1400 الموافق لـ 1980، يتضمن احداث مفتشية عامة للمالية، ج ر، عدد 10.
³ المرسوم التنفيذي رقم 272/08، المؤرخ في 6 رمضان 1429 الموافق لـ 6 سبتمبر 2008، يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية، ج ر، عدد 50.
⁴ المادة 05، من المرسوم التنفيذي رقم 78/92، المؤرخ في 18 شعبان 1412 الموافق لـ 22 فبراير 1992، يحدد اختصاصات المفتشية العامة للمالية، ج ر، عدد 15.

في إطار الهياكل المركزية و المصالح الخارجية التي تشكل المفتشية العامة للمالية، ويسير مستخدمي المفتشية ووسائلها و يمارس السلطة على جميع المستخدمين الموضوعين تحت سلطته¹.

2. **الوحدات العملية** : هي وحدات يديرها مدير و بعثات و مكلفون بالتفتيش²، حيث تقوم

بأعمال المعاينة و المراجعة بعين المكان على أساس الوثائق المقدمة، تتكون من هياكل تقوم

بعملية الرقابة و التدقيق و التقييم، و هياكل دراسات و تقييس و إدارة و تسيير و من سلك

المفتشين.

ثانيا : التنظيم الخارجي للمفتشية العامة للمالية

حيث تتمثل الهياكل الخارجية للمفتشية العامة للمالية حسب المرسوم التنفيذي رقم 274/08، في المفتشيات الجهوية فهي تمثل المفتشية على المستوى الجهوي، و تقع مقراتها بولاية الأغواط، و تلمسان، و تيزي وزو و سطيف، و سيدي بلعباس، و عنابة، و قسنطينة، و مستغانم، و ورقة، و وهران، ففي ظل المرسوم التنفيذي رقم 33/92 عرفت بالمديريات الجهوية³، و يحدد اختصاصات الإقليمي بقرار من الوزير المكلف بالمالية، و يمكن تعبئة الوحدات العملية للمفتشيات الجهوية للقيام بمهام خارج الدوائر الإقليمية للمفتشيات الجهوية التابعة لها.

عكس المرسوم التنفيذي رقم 33/92 في مادته الرابعة الذي أبقى على اختصاص الوحدات

العملية للمفتشيات الجهوية في الإطار المحلي فقط، و تتولى المفتشيات الجهوية بتنفيذ البرنامج

السنوي للرقابة و التدقيق و التقييم و الخبرة المنوطة بالمفتشية العامة للمالية، و كذا

¹المادة 2،3 من المرسوم التنفيذي رقم 273/08 المؤرخ في 06 رمضان 1429 الموافق لـ 06 سبتمبر 2008 بتعلق بتنظيم الهياكل المركزية للمفتشية العامة للمالية، ج ر، عدد 50.

²المادة 04، من نفس المرسوم 273/08.

³المرسوم التنفيذي رقم 33/92 المؤرخ في 2 يناير 1992 يحدد تنظيم المصالح الخارجية للمفتشية العامة واختصاصاتها، ج ر عدد 06.

التكفل خارج البرنامج بطلبات الرقابة الصادرة في تصنيفها و تحديد راتبها على وظيفة مدير بإدارة مركزية.

و يمارس المفتش الجهوي السلطة السلمية على المستخدمين التابعين للمفتشية الجهوية و في هذا الإطار يقوم بما يلي¹ :

- اقتراح كل التدبير من شأنه تحسين فعالية رقابة المفتشية العامة للمالية .
- اقتراح أعمال رقابة قصد إدراجها في البرنامج السنوي لتدخلات المفتشية العامة للمالية .
- السهر على تحضير أشغال المهمات و تنظيمها و تنسيقها .
- تعيين الوحدات العملية التي تتكفل بعمليات الرقابة الموكلة للمتفشيات الجهوية .
- السهر على نوعية أشغال الفحص .
- السهر على تطبيق القواعد العامة .
- فحص التقارير التي تعدها الوحدات العملية و المصادق عليها، و إقرار التقارير الشاملة، و التلاخيص المتعلقة بمواضيع أو قطاعات نشاط قبل عرضها على المصالح المركزية
- إعداد تقارير دورية حول نشاط المفتشية الجهوية .
- ضمان تنسيق نشاطه مع المصالح المركزية فيما يتعلق بتنفيذ الإجراء الحضوري .
- تقديم الاقتراحات المتعلقة بقوام و مدة و مناطق تدخل كل وحدة من الوحدات العملية، و عند الاقتضاء توزيع الأعمال فيما بينها، و لم يشر المرسوم رقم 274/08 الى كيفية تعيين المفتش الجهوي في حين يعين المدير الجهوي بموجب قرار من وزير المالية بناء على اقتراح من رئيسي المفتشية العامة للمالية و يختار من بين المفتشين العامين للمالية أو أكثر² .

¹ المادة 08 من المرسوم التنفيذي رقم 274/08، مرجع سبق ذكره.
² المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 33/92، مرجع سبق ذكره.

الفرع الثاني : مجال تدخل المفتشية العامة للمالية و موضوعها :

رقابة المفتشية العامة للمالية تشمل جميع المراحل التي تمر بها النفقة العمومية من عقد و تصفية ، و صرف وتكون بذلك قد تناولت الوظائف الإدارية و المحاسبية على حد السواء، كما تأخذ المفتشية العامة للمالية على عاتقها الرقابة على عمليات الخزينة ، كما تشمل أيضا مراقبة أعمال المحاسبين العموميين و الأمرين بالصرف للهيئات و المؤسسات العمومية ، لذا كان لا بد أن يحدد مجال رقابتها و موضوعها .

أولا : مجال تدخل المفتشية العامة للمالية

تمارس رقابة المفتشية العامة على التسيير المالي و المحاسبي لمصالح الدولة ، و الجماعات الإقليمية و كذا الهيئات و الأجهزة و المؤسسات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية و تمارس الرقابة أيضا على¹ :

1. المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري: باعتبار أموال هذه الهيئات أموال

عمومية ، أو تساهم الدولة فيها بأموال عمومية ، كمؤسسة توزيع الكهرباء ، و الغاز، قبل تعديل قانونها و تحويلها الى شركة مساهمة ، و الغرف الفلاحية التي تعد مؤسسات (هيئات) عمومية ذات طابع صناعي و تجاري موضوعه تحت وصاية الوزير المكلف بالفلاحة .

2. هيئات الضمان الاجتماعي : حيث تخضع هذه الهيئات في مجال التسيير المالي و المحاسبي

لرقابة المفتشية العامة للمالية على اختلاف أنظمتها الاجتماعية .

3. مصالح الدولة : فمصالح الدولة كما هو معلوم كثيرة و متنوعة ، فمنها المركزية

كالوزارات، و منها غير المركزية المتواجدة على مستوى الأقاليم ، حيث تراقب و تفتش دوريا المصالح في الإدارات و الهيئات الموضوعة تحت السلطة الرئاسية للوزير المكلف بالمالية أو وصائية .

¹المادتين 2 و 3 من المرسوم التنفيذي 272/08، مرجع سبق ذكره.

4. **الجماعات الإقليمية :** وهي الولاية و البلدية و هما هيئتان إقليميتان إداريتان عموميتان، تتمتعان بالاستقلال المالي نتيجة تمتعها بالشخصية المعنوية العامة ، و من ثمة فإن كلاهما يخضعان لرقابة المفتشية العامة للمالية في مجال التسيير المالي و المحاسبي.
 5. **الأجهزة و الهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية :** فكل هذه الأجهزة بصرف النظر عن تسميتها و طبيعة نشاطها ، تخضع لرقابة المفتشية العامة للمالية فيما يخص تسييرها المالي و المحاسبي .
 6. **الأشخاص المعنوية المستفيدة من المساعدات المالية :** يمكن أن تمتد رقابة المفتشية العامة للمالية ، فيما يخص التسيير المالي و المحاسبي الى كل شخص معنوي يتمتع بمساعدات مالية من الدولة أو الجماعات الإقليمية أو هيئة عمومية مثل الشركات و المقاولات التي تستفيد من مساعدات في شكل حصص في رأس المال ، قروض ، إعانات.
 7. **المؤسسات العمومية الاقتصادية :** لقد بدأ الأمر بمد رقابة المفتشية العامة للمالية للمؤسسات الاقتصادية عن طريق تأهيلها لممارسة رقابة التقييم الاقتصادي و المالي لهذه المؤسسات ، و انتهى بجعل تسييرها خاضعا بصفة أساسية لعمليات الرقابة و التدقيق للممارسة من قبل المفتشية العامة للمالية .
 8. **الهيئات و الجماعات مهما تكن أنظمتها القانونية :** تمتد رقابة المفتشية العامة للمالية فقط على التسيير المالي و المحاسبي الخاص باستعمال الموارد التي جمعتها الهيئات أو الجمعيات ، على اختلاف أنظمتها كجمعية الهلال الأحمر، الطفولة المسعفة .
- و تقوم المفتشية العامة للمالية بهذه التدخلات بناء على طلب من السلطات و الهيئات المؤهلة قانونا و يمكن أيضا أن تقوم تدخلات المفتشية العامة للمالية بناء على مايلي¹ :
- تقييم أداء أنظمة الميزانية.

¹المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 272/08 ، مرجع سبق ذكره.

- التقييم الاقتصادي و المالي لنشاط شامل أو قطاعي أو فرعي أو لكيان اقتصادي .
- التدقيق أو الدراسات أو التحقيقات أو الخبرات ذات الطابع الاقتصادي و المالي و المحاسبي .
- تقييم شروط تسيير و استغلال المصالح العمومية من طرف المؤسسات الإمتيازية ، مهما كان نظامها .

و يمكن أيضا للمفتشية العامة للمالية أن تقوم بتقييم شروط تنفيذ السياسات العمومية و كذا النتائج المتعلقة بها، و تكون معها الدراسات أو التقييمات أو الخبرات موضوع تبليغ مسبق¹. ولتسهيل مهمة تنفيذ تدخلات المفتشية العامة للمالية وجدت مجموعة من القواعد و تتمثل اهمها في :

1. تتم التدخلات على الوثائق و في عين المكان ، و يمكن أن تكون حسب الحالة فجائية أو موضوع تبليغ مسبق².
2. رقابة تسيير الصناديق ، و فحص الأموال و القيم و السندات و المواد من أي نوع التي يحوزها المسيرين أو المحاسبون.
3. الحصول على كل مستند أو وثيقة تبريرية ضرورية لفحوصاتهم، بما في ذلك التقارير التي تعدها أي هيئة رقابية أو خبرة خارجية .
4. تقديم أي طلب معلومات شفاهي أو كتابي .
5. القيام في عين المكان بأي بحث أو تحقيق بغرض فحص النشاطات أو العمليات المسجلة في المحاسبات.
6. الاطلاع على الملفات و المعطيات أيا كان سندها.

¹ المادة 03/14 من المرسوم التنفيذي رقم 272، مرجع سبق ذكره.
² المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 96/09، مؤرخ في 26 صفر 1430 الموافق لـ 22 فبراير 2009، يحدد شروط و كيفيات رقابة و تدقيق المفتشية العامة للمالية لتسيير المؤسسات العمومية الاقتصادية، ج ر ، عدد 14، مؤرخة في 04 مارس 2009.

7. التأكد من صحة المستندات المقدمة و مصداقية المعطيات و المعلومات الأخرى ، و الاطلاع على الملفات و المعطيات أيا كان سندها .

8. القيام بكل فحص في عين المكان بقصد التأكد من أي أعمال التسيير ذات التأثير المالي، قد قيدت في المحاسبة بصفة صحيحة و كاملة ، و معاينة حقيقة الخدمة المنجزة .

9. إنجاز الأشغال التحضيرية المرتبطة بتدخلاتها و تقوم فيما يعنيهها باستغلال المعطيات الاقتصادية و المالية القياسية التي تتولد عن ذلك .

10. تضبط مهام القيام بالدراسات و الخبرات التي تستند الى المفتشية العامة للمالية بالأشتراك مع الهيئات المخولة التابعة للمؤسسات المعنية .

11. تقديم آراء أو اقتراحات لاتخاذ تدابير أو للقيام بتنظيم أو تقنين¹.

12. الدخول الى كل المحلات التي تستعملها المؤسسات العمومية الاقتصادية المراقبة².

أما الجانب العملي لرقابة المفتشية العامة للمالية ، فيظهر جليا التعليمات التي تلقتها هذه الخيرة و التي تقضي بمباشرة تحقيقات فيما يخص تنفيذ اغلب المشاريع التنموية المتعلقة بالبرنامج الخماسي لرئيس الجمهورية لسنوات 2004 و 2009 ، و ذلك عبر مختلف الدوائر الوزارية .

ثانيا : موضوع تدخل المفتشية العامة للمالية

ينحصر تدخل المفتشية العامة للمالية من حيث الموضوع بشكل أساسي في الرقابة و التفتيش على التسيير المالي و المحاسبي و عمليات التدقيق³، و بشكل يمكن أن تكلف

¹المواد 7 و 8 من المرسوم 78/92 ، مرجع سبق ذكره

²المادة 06 من المرسوم 96/09 ، مرجع سبق ذكره

³المادة 02 من المرسوم التنفيذي 272/08 ، مرجع سبق ذكره و المادة 02 من المرسوم 96/09 ، مرجع سبق ذكره و المادة الأولى من المرسوم رقم 78/92 ، مرجع سبق ذكره.

المفتشية من حيث الموضوع كذلك القيام بدراسات أو خبرات ذات طابع اقتصادي أو مالي تقني¹ ، فضلا عن المشاركة في لجان إعادة الهيكلة و الخوصصة .

1. رقابة التسيير المالي و المحاسبي: تعد رقابة التسيير المالي و المحاسبي المهمة الأساسية

للمفتشية العامة للمالية ، باعتبارها رقابة إدارية كلاسيكية مفاجئة مرافقة لتنفيذ النفقات

العامة ، و بالتالي فهي رقابة صحة قانونية ، تهدف الى التحقق من أن جميع

العمليات المالية و المحاسبية تتم وفقا لما يلي² :

- شروط تطبيق التشريع المالي و المحاسبي .
- التسيير المالي و المحاسبي و كذا تسيير الأموال .
- إبرام الصفقات و الطلبات العمومية و تنفيذها .
- دقة المحاسبات و صدقها و انتظامها .
- مستوى الإنجازات مقارنة مع الأهداف المسطرة سلفا .
- شروط تعبئة الموارد المالية .
- تسيير اعتمادات الميزانية ، و كيفية استعمال وسائل هذا التسيير .
- شروط منح المساعدات و الإعانات التي تقدمها الدولة و الجماعات المحلية والهيئات و المؤسسات العمومية .
- تطابق النفقات المسددة مع الأهداف المسطرة لطلب الهيئة العمومية .

ولكي تتحقق المفتشية العامة للمالية من أن العمليات المبيئة أعلاه محترمة من قبل الإدارات و الأجهزة ، خولها القانون التدخل عن طريق مفتشيها قصد القيام بمراجعة جميع تلك العمليات

¹المواد 4،3 من المرسوم التنفيذي رقم 272/08 ، مرجع سبق ذكره.

²المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 272/08 ، مرجع سبق ذكره، و المادة 10 من المرسوم رقم 78/92 ، مرجع سبق ذكره.

التي قام بها كل المحاسبين العموميين و محاسبي تلك الإدارات و الأجهزة ، و المتمثلة في الآتي¹ :

- مراقبة تسيير الصناديق و فحص الأموال و القيم و السندات و الموجودات على اختلاف أنواعها.

- الحصول على كل مستند أو وثيقة تيريرية ضرورية لفحوصهم.

- تقديم أي طلب معلومات، سواء كان شفويا أو كتابيا .

- القيام في عين المكان، بأي إجراء و بحث ، و تحقيق بغرض رقابة التصرفات أو العمليات المسجلة في الحسابات.

- الاطلاع على كافة السجلات و المعطيات مهما كان شكلها .

- التأكد و التيقن من صحة المستندات المقدمة و صدق المعطيات و المعلومات الأخرى المبلغة .

- القيام في عين المكان بأي فحص يهدف الى التيقن من صحة و تمام التنفيذ

المحاسبي لأعمال التسيير ذات الأثر المالي .

2. رقابة و تدقيق التسيير : نص المرسوم التنفيذي رقم 08 / 272 سالف الذكر على أنه

يمكن أن تنصب تدخلات المفتشية العامة للمالية في مجال عمليات رقابة و تدقيق تسيير

المؤسسات العمومية الاقتصادية على ما يلي² :

- تقديم الأداءات المتعلقة بأنظمة الميزانية .

- التقييم الاقتصادي و المالي لنشاط شامل أو قطاعي أو فرعي أو لكيان اقتصادي معين.

¹المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 272/08 ، مرجع سبق ذكره. و المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 78/92 ، مرجع سبق ذكره.

²المادة 01/04 و المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 78/92 ، مرجع سبق ذكره.

- كافة التدقيقات أو التحقيقات أو الخبرات أو الدراسات ذات الطابع الاقتصادي والمالي والمحاسبي.
- تقييم شروط تسيير و استغلال المصالح العمومية من طرف المؤسسات الإمتيازية مهما يكن نظامها القانوني.
- 3. **القيام بالدراسات و الخبرة :** تتدخل المفتشية العامة للمالية في موضوع الدراسات والخبرة، وذلك بناء على طلب السلطات أو الهيئات المؤهلة قانوناً¹ ، حيث تقوم بالاشتراك مع الأجهزة المخولة التابعة للمؤسسات المعنية ، و بمساعدة خبراء و تقنيون من الإدارات العمومية الأخرى تتمثل مهمة الدراسات و الخبرة مقارنات بين كفاءات و أنواع التسيير في هذا المجال على الصعيد الداخلي للجهة المعنية ، وعلى الصعيد الخارجي للجهات الأخرى المماثلة ، و استنباط الحلول الممكنة لإخراج الجهة أو المؤسسة المعنية من الصعوبات التي تتخبط فيها.
- 4. **المشاركة في لجان إعادة الهيكلة و الخصخصة :** تشارك المفتشية العامة للمالية بصفقتها رئيسة لجنة إعادة الهيكلة ، حيث تتأخر هذه الأخيرة عند القيام بمهمة إعادة الهيكلة ، لجنة تقويم الممتلكات التي تقوم بإعادة الهيكلة للمؤسسات الإدارية و الاقتصادية على حد سواء ، و تشارك كذلك المفتشية العامة للمالية بصفقتها عضو في لجنة الخصخصة ، و ذلك استناداً الى المرسوم التنفيذي رقم 105/96² المحدد لكيفيات تنظيم لجنة مراقبة عمليات الخصخصة و تسييرها وكذا كيفيات تعيين أعضائهم و قانونهم الأساسي ، و نظام التعويض المطبق عليهم .

ومن نتائج رقابة المفتشية العامة للمالية في إطار التفتيش انه يترتب على مسؤولي المصالح و الهيئات المراقبة على تقدم الأموال و القيم التي بحوزتهم ، و الاطلاع على كل الدفاتر أو الوثائق أو المستندات المطلوبة من طرف الوحدات العملية للمفتشية و الإجابة دون تأخير

¹ المادة 03/14 من المرسوم 272/08 ، المادة 10 من المرسوم التنفيذي 78/92 ، مرجع سبق ذكره.

² المؤرخ في 1996/03/11 ، ج ر عدد 18.

على طلبات المعلومات المقدمة ، وإبقاء المحادثين المعينين في المناصب طيلة مدة المهنة ، ولا يمكن لمسئولي المصالح المراقبة عدم الامتثال بدافع احترام السر المهني أو الطريق السلمي أو الطابع السري للمستندات الواجب فحصها¹ ، وبهذا الصدد تصدر المفتشية العامة للمالية مجموعة من التقارير تتعدد أنواعها عبر مراحل زمنية متفاوتة ابتداء من التقارير الأولية التي يعدها المفتشون المكونون للفرق أو البعثات التفتيشية الى التقرير النهائي الذي يقوم بتحريره رئيس الفرقة أو البعثة التفتيشية على حسب نوعية التدخل ، وتختتم بالتقرير السنوي الذي تعده المفتشية العامة للمالية في نهاية كل سنة من حصيلة اعمالها ، وتلخيص لمعايناتها و الاقتراحات ذات الطابع العام التي تراها قصد تكييف التشريع و التنظيم المطبق في مجال تدخلها.

أ- **التقرير الأساسي** : حيث أنه على كل مفتش شارك في عمليات التحقيق و التفتيش تحرير تقريره

بنفسه ، يبرز فيه المخالفات و التقديرات حول التسيير المالي و المحاسبي للمؤسسة أو الهيئة الخاضعة للرقابة².

ب- **التقرير التلخيصي** : يبلغ التقرير الأساسي الى المؤسسة او الهيئة الخاضعة للرقابة³ ، و عليها

الإجابة على المعاينات و الملاحظات الواردة في التقرير في اجل اقصاه شهرين.

ج- **التقرير النهائي** : بعد استلام رئيس الفرقة أو البعثة التنفيذية لكل التقارير الأولية (الأساسي ،

التلخيصي) المقدمة من طرف المفتشين المكونين للمهمة التفتيشية يبدأ مباشرة في معاينتها و التأكد من المعلومات المدونة بالرجوع الى الملاحظات و الوثائق الملحقة بالتقرير ، ففي حالة التأكد من ابهام يطلب المفتش اعادة النظر فيما اعده من اجل توضيح الغموض و في حالة عدم الاتفاق بين المفتش و رئيس مهمة التفتيش يقوم هذا الأخير بإعلام

¹ المادة 07 من المرسوم 96/09 ، مرجع سبق ذكره .

² المادة 15 من نفس المرسوم و المادة 21 من المرسوم التنفيذي 272/08 ، مرجع سبق ذكره.

³ المادة 16 من المرسوم التنفيذي 96/09 ، مرجع سبق ذكره.

رئيس المفتشية العامة للمالية الذي يفصل فيها و على ضوء ذلك يقوم رئيس المهمة التفتيشية مع مديرية المناهج و التلخيص بصياغة التقرير النهائي من طرف رئيس البعثة، أو الفرقة التفتيشية ، ومدير الرقابة المؤهلة .

د- **التقرير السنوي** : طبقا للمادة 19 من المرسوم التنفيذي رقم 96/09 فإن المفتشية العامة للمالية تعد تقرير سنويا عن حصيلة عملها ، و تلخيص معاناتها ، و ملاحظاتها و الاقتراحات ذات المغزى العام التي تراها¹.

هـ **التقرير التقييمي** : نصت المادة 26 من المرسوم 272/08 في فقرتها الأخيرة على أنه الى جانب التقرير السنوي ، تعد المفتشية العامة للمالية تقرير تقييمي حول مدى الاستجابة التي لقيتها المعايير و التوصيات الواردة في التقرير السنوي ، و يرسل الى السلطات المؤهلة².

الفرع الثالث : تقييم رقابة المفتشية العامة للمالية

تعد المفتشية العامة للمالية هيئة رقابية ذات دور بالغ الأهمية ، ولا يمكن الاستغناء عن المهام التي تؤديها في مجال المراقبة و التقويم الاقتصادي ، و كذا الدراسات و التحليل، و لكن رغم هذا الدور الذي تلعبه المفتشية و التعديلات التي شهدتها الأحكام التشريعية المتعلقة بتنظيمها و دورها، إلا أن هناك الكثير من الحدود و العقبات التي تحد من فعالية عملها و من بينها :

- أن هناك الكثير من الهيئات لا تخضع لرقابة المفتشية العامة للمالية ، إن لم نقل لا تخضع لأي رقابة و هي تتمثل في رئاسة الجمهورية، وزارة الدفاع الوطني، و بعض المؤسسات العمومية الاقتصادية كسوناطراك .

¹المادة 19 من المرسوم التنفيذي رقم 96/09 ، مرجع سبق ذكره.

²المادة 26 من المرسوم التنفيذي رقم 272/08، مرجع سبق ذكره.

- وما يعاب أيضا عليها أن محققي المفتشية يخفقون في تسيير أموال عمومية تقدر بالملايير، مقابل أجرة لا تتوافق مع أهمية و صعوبة عملهم الرقابي.
- ومن النقائص أيضا عدم وجود أي تنسيق بين عمل هذه المفتشية و عمل باقي الهيئات الرقابية خاصة مجلس المحاسبة .
- سير عمل التفتيش المالي ناقص ، فالمفتش في حالة وجود مخالفات جسيمة لا يستطيع تنفيذ العقوبة على المخالف فالمفتشية لا تكسب حق العقاب ، و انما اثبات ذلك بمحضر فقط.
- بالرغم من أهمية صلاحية التقييم و التدقيق المالي و الاقتصادي ، باعتبارها سلطة حديثة العهد بالنشأة بموجب المرسوم رقم 178/92 ، إلا انها غير ملزمة حيث لا يتم مباشرتها الا بطلب من السلطات و الهيئات المعنية بذلك .
- تدخلات المفتشية العامة للمالية على المستوى الميداني ، لا يكتسب الوسائل القانونية الصارمة، من أجل عمل دقيق يعطي اثره في الحين ، ابتداء من سير التفتيش المالي و انتهاء بالتقارير المعدة من طرف المفتشين .
- النقص الكبير في الأطارات المتخصصة ، وتدني المستوى العلمي ، و التقني و الخبرة في مجالات الرقابة للإطارات العاملة ، مما ينعكس على فعالية العملية الرقابية .
- عدم التكافؤ بين الإمكانيات المتاحة على مستوى الهياكل المركزية للمفتشية العامة للمالية من جهة و المديريات الجهوية من جهة أخرى مع مراعاة أن أكثر من 80% من الأعمال التفتيشية أو الأعمال المقررة في البرنامج السنوي ، تنجز على مستوى تلك المديريات .
- غالبية القواعد التي تضمنها المراسيم و النصوص القانونية التي تحكم المفتشية العامة للمالية بقواعد مكملة ، لا تتسم بالطابع الإلزامي إضافة الى غموضها و عدم دقتها، مما يفتح المجال لإعطاء تفسيرات مختلفة لها .

¹المحدد لاختصاصات المفتشية العامة للمالية، مرجع سبق ذكره.

المطلب الثاني : رقابة مجلس المحاسبة

يخول الأمر 20/95¹ لمجلس الحاسبة الجزائري اختصاصا شاملا لرقابة كل الأموال العمومية ، فهو يعتبر مؤسسة ذات اختصاص إداري وقضائي ، يتمتع بالاستقلال الضروري لتسييره ، وهو يحتل مكانة هامة و متميزة في مجال الرقابة المالية ، ومنها الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية .

و المجلس بهذه الصفة يراقب بعديا "لاحقا" مدى صحة و نظامية الإيرادات و النفقات و حسن تسيير الأموال العمومية ، و من اجل ذلك يحدد منهجية الرقابة التي ينظمها ، مع اتخاذ كافة الإجراءات الضرورية لضمان سرية تحرياته و تحقيقاته .

الفرع الأول : تنظيم مجلس المحاسبة

يتكون مجلس المحاسبة من عدة هياكل و أجهزة متنوعة ، يفترض انها تتلاءم مع المهام المتنوعة المنوطة به ، فبعض الهياكل نظمت بالشكل الذي يتناسب مع الوظيفة الرئيسية القضائية و الإدارية للمجلس ، و بعضها نظم شكل هياكل إدارية مساعدة .

اولا : تنظيم الهياكل الرئيسية لمجلس المحاسبة

تتكون الهياكل الرئيسية لمجلس المحاسبة من رئاسة المجلس ، لجنة البرامج و التقارير ، غرف المجلس ، كتابة الضبط و النظارة العامة .

1. **رئاسة المجلس :** تتألف رئاسة مجلس المحاسبة من الرئيس و ديوان الرئيس و نائبه ، و مكتب المقررين .

أ- **رئيس المجلس :** يأتي الرئيس على قمة هرم المجلس ، و هو المسؤول الأول فيه ، و المتحدث باسمه ، و المشرف على الصلاحيات المنوطة به حيث يتم تعيينه بموجب

¹ المؤرخ في 1995/07/17 ، مرجع سبق ذكره .

مرسوم رئاسي من طرف رئيس الجمهورية، ويساعده نائب رئيس يعين بمرسوم رئاسي بناء على اقتراح منه¹، ومن صلاحياته أنه يقوم بالتنظيم العام لكافة أشغاله، حيث ينسق أعمال المجلس ويتابعها ويقدرها عن طريق المذكرات المنهجية والتعليمات العامة والقرارات والأوامر.

وهو بهذه الصفة يتولى القيام بالمهام التالية²:

- يمثل المجلس على المستوى الرسمي و أمام القضاء
- يتولى العلاقات بين مجلس المحاسبة و رئيس الجمهورية، رئيس الهيئة التشريعية (رئيسا الغرفتين في البرلمان حاليا)، ورئيس الحكومة (الوزير الأول حاليا) و أعضاء الحكومة الوزراء.
- يسهر على انسجام الأحكام الواردة في النظام الداخلي للمجلس، و يتخذ كافة التدابير التنظيمية لتحسين سير أشغال مجلس المحاسبة و ضمان فعاليتها .
- يوافق على جميع برامج النشاط السنوية و كذا الكشف التقريري لنفقات المجلس .
- يوزع رؤساء الغرف و الفروع و جميع قضاة مجلس المحاسبة الآخرين على مناصبهم
- بإمكانه رئاسة جلسات الغرف ، طبقا لقاعدة " من يملك الكل يملك الجزء "
- يعين و يوزع مستخدمي المجلس الذين لم يبين القانون كيفية أخرى لتعيينهم و توزيعهم
- يقترح برنامج نشاط الرقابة ووسائل إنجازها
- يقترح التقرير السنوي الذي يعده مجلس المحاسبة
- يقترح التقرير التقييمي التمهيدي لقانون ضبط الميزانية وذلك بمساعدة نائبه.

¹ المادتين 3-4 من الأمر رقم 23/95 المؤرخ في 1995/03/29، المتضمن القانون الأساسي لفضاء مجلس المحاسبة، ج ر عدد 48.
² المادة 41 من الأمر رقم 20/95 ، مرجع سبق ذكره ، و المادة 03 من المرسوم الرئاسي 377/95 المؤرخ في 1995/11/20 المحدد للنظام الداخلي لمجلس المحاسبة، ج ر عدد 72.

ب- ديوان رئيس مجلس المحاسبة: لكي يتمكن رئيس مجلس المحاسبة من أداء مهامه، زود بديوان لمساعدته يتألف من رئيس ديوان و مديرين للدراسات ، يتم تعيين كل منهم بمرسوم رئاسي ، توزع عليهم المهام من قبل رئيس المجلس¹ .
وتتمثل مهامه في²:

- تنظيم و متابعة العلاقات مع المؤسسات الأجنبية المكلفة بالرقابة و المنظمات الجهوية و الدولية التي يكون مجلس المحاسبة عضوا فيها .
- يلخص الديوان بالاتصال مع الهياكل و الأجهزة الأخرى ذات الصلة ، الدراسات و النصوص المعروضة على مجلس المحاسبة لإبداء الرأي فيها
- يقوم تحت إشراف رئيس مجلس المحاسبة و لحسابه بجميع أعمال البحث و الدراسة و الاستشارة المرتبطة بنشاط المجلس .

ج- مكتب المقررين العامين: يتكون هذا المكتب من ثلاثة أعضاء يعينون من بين القضاة خارج السلم ، و يتمتعون بالوضع القانوني الذي يتمتع به رؤساء الغرف ، و تتمثل مهامهم في³ :

- تحضير مشروع التقرير السنوي.
- تحضير مشروع التقرير للمشروع التمهيدي لقانون ضبط الميزانية .
- المشروع التمهيدي لبرنامج النشاط السنوي للمجلس.
- مشروع التقرير التقييمي لتنفيذ البرنامج المصادق عليه من قبل لجنة البرامج و التقارير.
- د - لجنة البرامج و التقرير: لجنة البرامج و التقرير هي جهاز يعمل تحت رئاسة رئيس المجلس، و تتكون من رئيس المحاسبة رئيسا لها ، نائب المجلس ، الناظر

¹ المادة 01/42 من الأمر 20/95 ن مرجع سبق ذكره.

² المادتين 02/42-41 من الأمر 20/95 ، مرجع سبق ذكره.

³ المادتين 01/07 ، 08 من المرسوم الرئاسي رقم 377/95، مرجع سبق ذكره.

العام ، رؤساء الغرف المقررون العامون ، ويساعد اللجنة عند الاقتضاء المديرون العامون للأقسام التقنية و كل مسؤول أو مساعد آخر في مجلس المحاسبة من شأنه ان يبين الطرق لها في مسائل خاصة ذات علاقة بأعمالهم بحكم نشاطه أو اختصاصه¹ ، و تتمثل مهامها في² :

- التقرير السنوي الموجه لرئيس الجمهورية و الهيئة التشريعية
- المشروع التقييمي للمشروع التمهيدي لقانون ضبط الميزانية
- مشروع البرنامج السنوي لنشاط مجلس المحاسبة
- المصادقة على التقرير التقييمي لتنفيذ برنامج النشاط السنوي للمجلس
- اقتراح كل التدابير التي من شأنها تحسين نتائج أعمال المجلس و فعاليتها

ثانيا : غرف مجلس المحاسبة

غرف مجلس المحاسبة هي الهياكل الأساسية التي يمارس من خلالها اختصاصاته

الإدارية و القضائية قصد انجاز عملياته الرقابية و تتمثل هذه الغرف في :

1. الغرفة الوطنية : تتولى الغرف ذات الاختصاص الوطني رقابة الحسابات و التسيير المالي

للوزارات ، ورقابة الهيئات و المرافق العمومية مهما كان نوعها ، التابعة لوزارة ما، أو تلك

التي تتلقى الإعانات المسجلة في حسابها ، و كذا رقابة المؤسسات العمومية الاقتصادية.

2. الغرف الإقليمية : تتولى الغرف ذات اختصاص الإقليمي رقابة مالية الجماعات

الإقليمية " الولاية و البلديات " التابعة لمجال اختصاصها الإقليمي ، كما يمكنها أن تراقب

حسابات و تسيير الهيئات العمومية التي تتلقى إعانات من الجماعات الإقليمية.

3. غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية : تختص غرفة الانضباط في مجال

تسيير الميزانية و المالية في إصدار الحكم و الجزاء ضد الأخطاء أو المخالفات التي يرتكبها

¹ المادة 07 من المرسوم الرئاسي 377/95 ، مرجع سبق ذكره. و المادة 53 من الأمر 20/95 ، مرجع سبق ذكره.

² المادة 04 من نفس المرسوم ، و المادة 54، من نفس الأمر.

المسيرون العموميون ، و الأعوان المتشابهون الذين ألقوا اضرارا بالآزينة العمومية أو بأملك الهيئات العمومية.

4. **النظارة العامة :** لمجلس المحاسبة نظارة عامة تتولى دور النيابة العامة فيه ، يشرف ناظر عام ، ويساعده مساعدون عددهم من ثلاثة الى ستة يمارسون مهامهم في مقر المجلس ، و ناظر مساعد الى ناظرين مساعدين على مستوى كل غرفة إقليمية ، و تتمثل مهمتها في متابعة الصلاحيات القضائية لمجلس المحاسبة ، و السهر على التطبيق السليم للقوانين و التنظيمات المعمول بها داخل المؤسسة.
5. **كتابة ضبط مجلس المحاسبة :** يشمل مجلس المحاسبة على كتابة ضبط يتولى رئاستها

كاتب ضبط رئيسي يساعده كتاب ضبط في القيام بمهام الضبط¹، يكلفون باستلام و تسجيل قضايا المجلس من جهة ، و تحضير جلسات مجلس المحاسبة ، و تبليغ التقارير و المقررات و القرارات التي يصدرها المجلس من جهة أخرى .

6. **الأمانة العامة لمجلس المحاسبة :** يسير الأمانة العامة لمجلس ، الأمين العام بمساعدة مكنتبين

و أقسام تقنية و مصالح إدارية ، حيث يتولى الأمين العام التسيير المالي لمجلس المحاسبة باعتباره الأمر بالصرف الرئيسي ، كما يتولى تنشيط أعمال أقسام المجالس التقنية و الإدارية ، و متابعتها و التنسيق بينها بمساعدة مكنتبي التنظيم العام ، و الترجمة تحت سلطة مجلس المحاسبة.

7. **الأقسام التقنية:** وهي تنقسم الى قسم التحليل و الرقابة ، و قسم الدراسات و معالجة

المعلومات يتكونون من مدير دراسات ، بمساعدة أربعة رؤساء دراسات، يساعد كل منهم أيضا أربعة مكلفين بالدراسات، و يتم تعيينهم جميعا بموجب مرسوم رئاسي بناء على اقتراح

¹المادة 34 من الأمر 20/95 ، مرجع سبق ذكره.

رئيس مجلس المحاسبة¹ ، مهمتهم التحليل و الرقابة و كذلك دراسة جميع الميادين المالية و الاقتصادية و القانونية الضرورية ، و معالجة المعلومات .

8. المصالح الإدارية : تتكون من أجهزة تتولى وظائف مساعدة لقيام المجلس بمهامه ، و تتكفل

المصالح الإدارية لمجلس المحاسبة بالتسيير المالي للمجلس، وكذا تسيير المستخدمين و الوسائل المادية التابعة له².

الفرع الثاني : صلاحيات مجلس المحاسبة و اختصاصاته

لقد أسندت على مجلس المحاسبة اختصاصات واسعة و سميت بالصلاحيات القضائية و الصلاحيات الإدارية ، و تأتي الصلاحيات القضائية في الدرجة الأولى، باعتبار أن النمط الذي يأخذ به مجلس المحاسبة نمط قضائي³ .

يباشر مجلس المحاسبة اختصاصاته القضائية عن طريق قرارات في حالة مراجعة حسابات المحاسبين العموميين ، أو تقديم الحسابات ، أو الانضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية بالنسبة للأخطاء و المخالفات التي يرتكبها المسيرون ، يمارس أيضا صلاحيات إدارية من خلال رقابة نوعية التسيير على صعيد الفعالية و النجاعة و الاقتصاد.

أولاً: الصلاحيات القضائية

تتم على الترتيب التالي :

1. تقديم الحسابات : يتعين على كل محاسب عمومي إيداع حسابه للتسيير لدى كتابة الضبط لمجلس المحاسبة ، و الاحتفاظ بكل الوثائق الثبوتية التي قد يطلبها منه المجلس عند الاقتضاء ، كما يتعين على الأمرين بالصرف التابعين للهيئات العمومية إيداع حساباتهم

¹ المادة 29 و المادة 02/33 من المرسوم رقم 377/95 ، مرجع سبق ذكره.

² المادة 04/35 من نفس الأمر

³ علي زغود ، مرجع سبق ذكره ، ص169.

الإدارية بنفس الشكل ، حيث يجب على الأمرين بالصرف الرئيسيين والثانويين ، و على المحاسبين العموميين التابعين لمصالح الدولة أن يودعوا حساباتهم لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة في أجل أقصاه 30 يوليو من السنة المالية للميزانية المقفلة¹.
ففي حالة التأخير في إيداع الحسابات أو عدم ارسال الوثائق الثبوتية ، يمكن لمجلس المحاسبة إصدار غرامات في حق المحاسبين العموميين أو الأمرين بالصرف المقصرين ، ويمكنه أن يصدر في حقهم أوامر بإيداع حساباتهم في الآجال التي يحددها لهم.

2. **مراجعة حسابات المحاسبون العموميون :** تتم عملية تدقيق الحسابات من خلال التحقق أولاً من أنها تتضمن كل العمليات المنفذة خلال السنة المالية المعنية (أي التقييد المحاسبي الصحيح لهذه العمليات و أرصدها) ثم يتم فحص تلك العمليات بالرجوع الى سندات الإثبات

و مختلف الوثائق المتعلقة بها، و ذلك للتأكد من شرعيتها و صحتها المالية (من الناحيتين القانونية و الميزانية)

مبدئياً يتعلق الأمر بفحص موضوعي للحسابات ، و العمليات المتعلقة بها للتحقق من صحتها المالية و المادية ، دون الاهتمام بأشخاص المحاسبين ، أو الظروف و الملابسات التي ميزت تسييرهم ، أما النظر في مسؤولية هؤلاء ، فإنه لا يأتي إلا بعد الحكم على مدى صحة حساباتهم بصفة موضوعية حيث يمكن بعدئذ الربط بين ما قد يكشف من مخالفات في هذه الحسابات و مسؤولية المحاسبين عنها (أو عدمها في بعض الحالات)².

و من النتائج المخصصة لتدخلاته في مجال تقديم حسابات المحاسبين العموميين و الأمرين بالصرف فإن مجلس المحاسبة يصدر غرامات ضد المحاسبين العموميين و الأمرين بالصرف المعنيين في حالة تأخير إيداع الحسابات و المستندات الثبوتية ، و بالنسبة لمجال مراجعة حسابات المحاسبين العموميين ، فإن مجلس المحاسبة عندما لا يسجل أي مخالفة على ذمة

¹ المادة 02 من المرسوم التنفيذي 56/96 ، المؤرخ في 22 يناير 1996 ، يحدد انتقالياً الأحكام المتعلقة بتقديم الحسابات إلى مجلس الدولة .
² محمد مسعي ، المرجع السابق ، ص152.

المحاسب يمنحه الإبراء بقرار نهائي¹، (يمكن الإضافة الى ذلك إخلاء ذمة المحاسب المنتهية مهامه)، و بخلاف ذلك فإن المجلس يبت أولا بقرار مؤقت يتضمن أوامر، أو تحفظات أحيانا الى المحاسب المعني الذي يكون ملزما بالرد عليها كتابيا، و ذلك بتقديم التبريرات لاسيما المستندات الثبوتية، و التوضيحات اللازمة، و التي من شأنها إبراء مسؤوليته عن المخالفات المسجلة عنه

و يكون رده عن القرار المؤقت في أجل شهرين قابل للتسديد من تاريخ تبليغه له، و بعد تلقي ذلك الرد أو عند نهاية الأجل المحدد لذلك، يبت المجلس بقرار نهائي يبرئ بموجبه مسؤولية المحاسب العمومي الذي يكون قد برر كل المخالفات المنسوبة إليه في القرار المؤقت، أو أثبت تسدي المبالغ المسددة لا شرعيا، أو النقص في الأموال و القيم .

و تخضع لنفس إجراءات المراجعة و الحكم حسابات الأشخاص الذين يصرح مجلس المحاسبة بأنهم محاسبون فعليون، أي الأشخاص الذين تنسب إليهم أفعال تسيير أموال عمومية دون أن تكون لهم صفة محاسبين عموميين (أو باختصار الأشخاص الذين يتدخلون في وظائف المحاسبين العموميين)

تكون القرارات النهائية قابلة للمراجعة و الاستئناف أمام مجلس المحاسبة نفسه طبقا للإجراءات المذكورة في الأمر 20/95، و للطعن بالنقض أمام مجلس الدولة طبقا لقانون الإجراءات المدنية².

3. رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية: عند مراقبة المجلس لتسيير مصالح

الدولة و الجماعات الإقليمية المحلية و المؤسسات و الهيئات المحلية، الي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية، أو لشروط استعمال الاعتمادات أو المساعدات المالية التي تمنحها هذه

¹ المادة 83 من الأمر 20/95، مرجع سبق ذكره.

² محمد مسعي، مرجع سبق ذكره، ص 152-153.

الوحدات ، فإن مجلس المحاسبة يتأكد من احترام قواعد الانضباط الميزاني والمالي¹ ، فإذا عاين مخالفات لهذه القواعد بمفهوم المادة 88 من الأمر 20/95 " الأخطاء و المخالفات التي تكون خرقاً صريحاً للأحكام التشريعية و التنظيمية التي تسري على استعمال و تسيير الأموال العمومية أو الوسائل المادية ، وتلحق ضرراً بالخزينة العمومية أو بهيئة عمومية أخرى حسب نص هذه المادة "، فهنا لمجلس المحاسبة الاختصاص في تحميل أي مسير أو عون تابع للمؤسسة أو المرافق أو الهيئات العمومية الخاضعة لرقابتها المسؤولية عن هذا الخطأ المرتكب ، و من هنا فالمجلس ان يعاقب عن هذه الأخطاء و المخالفات بغرامات يصدرها في حق مرتكبيها ، لا تتعدى المرتب السنوي الإجمالي الذي يتقاضاه العون المهني عند ارتكابه للخطأ المعاقب عنه، و لا يمكن الجمع بين الغرامات المحكوم بها إلا في حدود المبلغ الأقصى المحدد في الفقرة 2 من هذه المادة² .

و من النتائج المخصصة لمجال تدخلاته في الرقابة الإنضباط في مجال الميزانية و المالية فإن مجلس الدولة يصدر الغرامات ضد المحاسبين أو أعوان المرافق و المؤسسات و الهيئات الذين ارتكبوا خطأ أو مخالفة تلحق ضرراً بالخزينة أو بهيئة عمومية ، و يتم ذلك عبر الإجراءات الطويلة و المعقدة المنصوص عليها في الأمر رقم 20/95، و المرسوم الرئاسي رقم 377/95، حيث يمكن أن تستمر لعدة سنوات ، و تتم إحالة الملف المتعلق بالمخالفات لقواعد الإنضباط الميزاني و المالي على الغرفة المختصة ، و هي غرفة الانضباط في تسيير الميزاني و المالي ، و التي يمكنها الحكم على مرتكبي تلك المخالفات بغرامات في حالة ثبوت مسؤوليتهم عنها .

و قرارات المجلس الصادرة في هذا المجال قابلة لنفس طرق الطعن المتعلقة بخصوص مراجعة الحسابات³ .

¹ المادة 87 من الأمر 20/95 ، مرجع سبق ذكره .

² المادة 89 نفس الأمر .

³ محمد مسعي، المرجع السابق ، ص155.

ثانيا : الصلاحيات الإدارية

وهي الصلاحيات التي تتحقق من التنفيذ الجيد لميزانية الدولة فهي تراقب في نفس الوقت مشروعية وفعالية تسيير إدارات الدولة و هي نوعين :

1. رقابة نوعية التسيير : تتمثل الصلاحيات الإدارية لمجلس المحاسبة أساسا في مراقبة نوعية لمختلف الهيئات ، و المرافق العمومية الخاضعة لرقابته ، و ذلك من خلال تقييم شروط استعمالها للموارد و الوسائل المادية ، و الأموال العمومية و تسييرها على مستوى الفعالية و النجاعة و الاقتصاد بالرجوع الى المهام و الأهداف و الوسائل المستعملة .
يسمى هذا النوع من الرقابة كذلك برقابة الأداء ، أي تقويم مدى فعالية و كفاية تسيير هيئة أو مؤسسة أو مرفق عمومي ، أو أحد جوانب هذا التسيير وفق مؤشرات و معايير محددة .
2. تقييم المشاريع و البرامج و السياسات العمومية : حيث يشارك مجلس المحاسبة على الصعيد الاقتصادي و المالي في تقييم مدى فعالية النشاطات و المخططات و البرامج و الإجراءات المتخذة من طرف السلطات العمومية بغرض تحقيق أهداف ذات منفعة وطنية و التي تقوم بها بصفة مباشرة أو غير مباشرة مؤسسات الدولة أو المرافق العمومية الخاضعة لرقابته .

ومن بين النتائج المتعلقة بالصلاحيات الإدارية لمجلس المحاسبة :

- أ- مذكرة التقييم : عقب مراقبة نوعية التسيير يضبط مجلس المحاسبة تقييمه النهائي، و يصدر كل التوصيات و الاقتراحات بغرض تحسين فعالية و مردود تسيير المصالح و الهيئات المعنية ، و يرسلها الى مسؤوليها و الوزراء ، و الى السلطات الإدارية المعنية.
- ب- رسالة رئيس الغرفة : تطلع مسؤولي المصالح و الهيئات التي خضعت للرقابة بملاحظات مجلس المحاسبة المتعلقة بالوضعيات أو الوقائع أو الحالات أو المخالفات

التي تلحق ضررا بالخزينة العمومية ، أو بأموال الهيئات و المؤسسات العمومية الخاضعة لرقابته بغرض اتخاذ التدابير التي يتطلبها التسيير السليم للأموال العمومية.

ج- التقرير حول المشروع التمهيدي لقانون ضبط الميزانية : ترسل الحكومة هذا التقرير بعد أن يقوم بإعداده مجلس المحاسبة الى الهيئة التشريعية بغرفتيها مرفوقا بمشروع القانون المرتبط به.

د- التقرير السنوي : يعد مجلس المحاسبة تقريرا سنويا يرسله الى رئيس الجمهورية حيث يبين التقرير السنوي أهم المعائنات و الملاحظات و التقييمات الناجمة عن أشغال تحريات مجلس

المحاسبة ، مرفقة بالتوصيات التي يرى أنه يجب تقديمها و كذلك ردود المسؤولين و الممثلين القانونيين ، و السلطات الوصية المعنية المرتبطة بذلك ، و ينشر هذا التقرير كليا أو جزئيا في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية و يرسل مجلس المحاسبة نسخة منه الى الهيئة التشريعية¹.

بالإضافة الى جميع هاته الصلاحيات يمكن أن تلجأ بعض الهيئات الى استشارة مجلس المحاسبة في بعض المواضيع :

- في مشروع قانون الميزانية و يحرر تقريرا خاصا بذلك ، يلحق بالمشروع.
- جميع مشاريع النصوص المالية تقدم الى مجلس المحاسبة لإبداء رأيه فيها.
- مسؤولو الدولة يطلبون مساعدة مجلس المحاسبة (رئيس الجمهورية ، رئيس الحكومة ، رؤساء الغرفتين بالبرلمانيين رؤساء الكتل البرلمانية) ، شريطة أن تكون الملفات لها علاقة بالمالية العمومية ، و أن تكون لها طابع وطني و أهمية وطنية و غالبا ما تكون في التحقيقات البرلمانية .

إن جميع القضايا التي تدخل في نطاق اختصاص مجلس المحاسبة تبرز الطبيعة القضائية لهذا المجلس و ذلك من خلال القرارات التي يصدرها ، و طرق الطعن فيها ، فهو يظهر كقاضي

¹شويخي سامية ، مرجع سبق ذكره ، ص92-95-96.

أول درجة في القرارات التي تصدرها مختلف الغرف، و كقاضي استئناف في القرارات التي تصدر عن تشكيلة كل الغرف مجتمعة و التي تكون قابلة للطعن بالنقض امام مجلس الدولة .
و لقد حدد الأمر 20/95 السالف الذكر طرق الطعن في القرارات التي يصدرها مجلس المحاسبة و المتمثلة في:

1. **المراجعة:** يمكن أن تكون القرارات التي تصدرها الغرف و الفروع موضوع مراجعة بسبب الأخطاء أو الإغفال أو التزوير أو الاستعمال المزدوج ، و عند ظهور عناصر جديدة .
يمكن مراجعة القرار بطلب من العون المتقاضي أو السلطة السلمية أو الوصية التي يخضع لها أو كان يخضع لها وقت وقوع العمليات موضوع القرار أو من الناظر العام¹.
و يتم تقديم طلب المراجعة إلى رئيس مجلس المحاسبة في أجل أقصاه سنة واحدة² من تاريخ تبليغ القرار، ينبغي أن يشمل الطلب المقدم على العرض مفصل للوقائع مرفقا بالمستندات و الوثائق الثبوتية لذلك ، لكنه في الحالات التي يثبت فيها ان مجلس المحاسبة قد اتخذ قراره على أساس وثائق مزورة و غير سليمة ، فإنه يمكن مراجعته بعد فوات الأجل المحددة.
يتم النظر في طلبات المراجعة من طرف نفس الغرفة التي أصدرته، و لا يترتب على الإجراءات المراجعة اثر موقف للقرار موضوع الطعن، لكنه يمكن لرئيس مجلس المحاسبة إذا وجد ما يبطل ذلك ان يأمر بتوقيف تنفيذه الى غاية البث النهائي في طلب المراجعة ، و ذلك بعد استشارة الغرفة المختصة و الناظر العام.

2. **الاستئناف:** تعتبر قرارات مجلس المحاسبة قابلة للاستئناف في اجل اقصاه شهر واحد من تاريخ تبليغ القرار ،ولا يقبل استئناف الا من قبل المتقاضي المعني او السلطات السلمية او الوصية المعنية او الناظر العام.

¹ المادة 102 من الأمر 20/96 ، مرجع سبق ذكره.
² المادة 103 من نفس الأمر.

تقدم عريضة الاستئناف كتابيا و تكون موقعة من صاحب الطلب او ممثلة قانونا و تتضمن على عرض دقيق و مفصل للوقائع و الدفع المستند اليها، و تودع لدى كتابة الضبط او ترسل اليها مقابل وصل ايداع او إشهار بالاستلام.

يترتب على الاستئناف توقيف تنفيذ القرار موضوع الطعن¹ و يتم النظر في طلبات الاستئناف من طرف تشكيلة كل الفرق مجتمعة (ماعدا الغرفة التي اصدرت القرار) و تتخذ قراراتها بالأغلبية ، و يفصل فيه بقرار².

3. الطعن بالنقض : تكون قرارات مجلس المحاسبة الصادرة عن التشكيلة كل الغرف مجتمعة ، قابلة للطعن بالنقض طبقا لقانون الإجراءات المدنية و الإدارية .

يمكن تقديم الطعن بالنقض بناء على طلب الأشخاص المعنيين أو محام معتمد لدى مجلس الدولة أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية أو السلطات السلمية أو الوصية أو النظر العام . إذا قضى مجلس الدولة بنقض القرار موضوع الطعن تمثل كل الغرف مجتمعة للنقاط القانونية التي تم الفصل فيها³.

إن المشرع الجزائري لم يحدد في هذه المادة ميعاد الطعن بالنقض في قرارات مجلس المحاسبة و لا الحالات التي يجوز فيها تقديم هذا الطعن و اكتفى بالإحالة الى قانون الإجراءات المدنية

الفرع الثالث: تقييم رقابة مجلس المحاسبة

من خلال التعرض لمجمل اختصاصات مجلس المحاسبة يتبين لنا ان الرقابة التي يقوم به هي رقابة مالية تقييمية ، فهي تهدف لحماية الأموال العامة خاصة ما يتعلق منها

¹ المادة 107 من الأمر 20/95 ، مرجع سبق ذكره.

² المادة 108 من نفس الأمر .

³ المادة 107 من نفس الأمر.

بالقواعد المالية و المحاسبية ، كما تهدف الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة للوصول الى نتائج تتمحور في عنصرين بارزين هما:

تشجيع استعمال الناجح و الفعال للموارد و الوسائل المادية و الأموال العامة و كيفية إعادة تحويله أي انفاقه.

إجبارية تقديم الحسابات و تطوير النزاهة و الشفافية في تسيير الأموال العمومية .

و لتفعيل دوره البارز فقد خص بهيكل تنظيمي و بشري و اداري ، و خص بنظام قانوني يجعل منه هيئة إدارية و قضائية في نفس الوقت فهو يعاين و يراقب بحرية تامة و دون ان يلتزم اتجاهه بالسرم المهني أو بالسلم الإداري ، كما أن يوقع العقوبات التي يراها مخالفة جراء المخالفات و الأخطاء المرتكبة

و إذا جئنا الى الواقع فإن هذه المؤسسة العليا للرقابة لا تلعب الدور المنوط بها في محاربة الفساد و تبذير الأموال ، فهي تعطي صورة لبنانية فارغة و لمؤسسة غير قادرة على انتاج اي تقرير حول الفضائح المالية المنتالية التي شملت أغلب القطاعات الاقتصادية ، و خاصة الشركات الكبرى فمجلس الحسابات الجزائري لم ينشر أي تقرير منذ سنة 1995 و هذا ما يبين التخوف من التقارير

كما يتميز مجلس المحاسبة الجزائري بانعزاله و انطوائه على نفسه فهو بعيد كل البعد عن التطور و التقدم الحاصل في ميدان الرقابة المالية و المعايير الدولية التي تعمل على محاربة التبذير و الغش و الفساد¹.

كما تعد رقابة مجلس المحاسبة رقابة اصلاحية فهي تشمل تقارير الخاصة لمختلف العمليات و البيانات المالية و طرق الفحص و التدقيق و التقييم لما تم تسجيله ، و تقديم الاقتراحات

¹ شويخي سامية ، مرجع سبق ذكره ، ص97.

و الإرشادات اللازمة التي من شأنها أن تحسن طريقة العمل و اساليب الأداء بما يكفل تحقيق
الفعالية .

كما تعد رقابة ملائمة حيث يحق له مسائلة أي شخص يقوم بتداول الأموال العامة ، و طلب
توضيحات و استفسارات معينة من هذا الشخص حول نفقة معينة.
و على الرغم من تعداد أنواع الرقابة لمجلس المحاسبة و التي يمارسها على مستويات عديدة ،
إلا أنها لا يمكن ان تحقق اهدافها إذا ما أهمل العنصر البشري مما يؤدي لارتكاب العديد من
الأخطاء ، و من ثم تصبح الجهود المبذولة في المجال المالي لا جدوى منها.

من خلال دراستنا اتضح أن نظام المحاسبة العمومية يقوم على عونين مهمين نصت عليهم القوانين بما لا يدعم مجال للشك في حدود أعوان مختصين دون غيرهم هؤلاء هم الأمر بالصرف و المحاسب العمومي ، حيث تبني هذا النظام قاعدة الفصل بين الوظائف الإدارية و المحاسبية عند تنفيذ العمليات المالية وذلك عن طريق تقسيم المهام و تحديد مجال إخصاص كل منهما بهدف تحديد مسؤولياتهم و التزاماتهم ، وعلى هذا الأساس فإن تطبيق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي يتطلب تكييف تنظيم الإدارة المالية للدولة مع متطلبات هذا المبدأ ، حيث يختص الأمر بالصرف في مجال تنفيذ النفقات العمومية بثلاث مراحل و المتمثلة في الالتزام ، التصفية ، الأمر بالصرف ، أما المحاسب العمومي فيختص بالدفع و تسديد النفقات تحت مسؤوليته الشخصية و المالية ، ولأن هذا الأخير هو آخر عقبة قبل صرف المال العام فقد خصه المشرع الجزائري بمسؤولية خاصة دون غيره من أعوان المحاسبة العمومية لكونه ملزم بتعويض الضرر الذي لحق بالخزينة العمومية من ماله الخاص ، الأمر الذي يدفعه الى أن يحرص كل الحرص على التطبيق الدقيق لكل المتطلبات القانونية قبل قبول تسديد النفقات العمومية .

و تفاديا لجميع هاته الممارسات التي قد تؤدي الى سوء استعمال الأموال العمومية فقد يتدخل في عمل هؤلاء الأعوان هيئات فاعلة في مجال المحاسبة العمومية ، و خاصة على مستوى الرقابة و التي تعد أحد أهم الآليات الكفيلة بمكافحة الاختلاسات المالية و القضاء على الآثار السلبية التي يتسبب فيها سوء التسيير و سوء التنظيم و تبديد الأموال العمومية و قلة الشفافية ، لهذا اعددت كفاءات الرقابة على النفقات العمومية حيث تكون رقابة سابقة أو قبلية يمارسها المراقب المالي و المحاسب العمومي قبل تنفيذ النفقات ، و تكون رقابة بعدية أو لاحقة يمارسها مجلس المحاسبة و المفتشية العامة للمالية و تكون بعد الانتهاء من تنفيذ النفقة و هذا لضمان فعالية أكثر و خصوصا تفادي أي تلاعب أو اختلاس للأموال العمومية .

فمن خلال الواقع التطبيقي للمحاسبة العمومية تبرز عدة سلبيات على مستوى سير و عمل هاته الهيئات، و خاصة عندما تطبق قاعدتها على يد أعوان تنقصهم الكفاءة و الدراية الكافية بالقانون، مما يجعل سياستها لا تكفل بالنجاح و يجعل الأهداف بعيدة عن التحقق.

و إن تحليل مختلف أنواع الرقابة المتبعة في بلادنا يجعلنا نتساءل هل توصلت هاته الآليات الرقابية الى تحقيق الأهداف التي حددتها؟ و الواقع يبين أن مظاهر الاختلاس و التبذير للأموال العمومية ما زالت مصرة على البقاء، و هذا ما يجعلنا نستنتج أن آليات الرقابة في الجزائر لم تصل بعد الى تحقيق طموحاتها المرجوة و أهدافها المحددة و السبب في ذلك عدم معالجة النقائص و الصعوبات التي تقف في طريقها فقلة الإمكانيات التي تعاني منها المفتشية العامة للمالية و مجلس المحاسبة و غيرها لا تسمح بتحقيق الأهداف المحددة

و لهذا قادتنا دراساتنا و اطلعنا على الموضوع الى صياغة بعض الاقتراحات و التوصيات التالي:

- يعتبر العنصر البشري أساس نجاح الإصلاح لذا لا بد من توفير الإطار و العمال المؤهلين في مجال المحاسبة العمومية لكونهم مقوما من مقومات هذا المجال الى جانب توفر عنصر الشفافية و الوضوح التام في عمليات التسيير و المسائلة أكثر عن الأعمال المرتكبة.
- يجب على الأمرين بالصرف الدراية التامة بالمبادئ و القوانين المحاسبية للوصول الى مراقبة تامة و فعالة حسب الأهداف المخطط لها .
- وضع مخطط وطني للتكفل بتكوين المحاسبين العموميين و الأمرين بالصرف و المراقبين الماليين على المستوى الوطني، و خاصة على مستوى الوحدات الإدارية اللامركزية التي تعاني من عدم توفر موظفين ذوي خبرة عالية في مجال المحاسبة العمومية وذلك من أجل مواكبة التغيرات التي تحصل في القوانين و الأنظمة المحاسبية الإدارية .

- تعتبر الرقابة عنصرا مهما في ضمان سلامة التصرف العمومي و التحقق من الاستخدام الأمثل للمال العام ، مما يستوجب ضرورة تكييفها مع المكونات الجديدة للإصلاح ، إلا أن هذا العنصر لازال يسجل نقصا لمسناه في تأخر النص التشريعي حول تكييف مهام ودور المفتشية العامة للمالية و مجلس المحاسبة ، وهو ما نتوقعه أو نأمله في سبيل تفعيل ودعم دور الرقابة ، و تدعيم دور الرقابة و فعاليتها يتم بإلزام الهيئات الرقابية على تقديم تقارير بصفة منتظمة .
- تفعيل الرقابة وذلك بإيجاد ميكانيزمات وطرق جديدة لمنع عمليات الاختلاس و السرقة و التبذير ، مثل الرقابة الميدانية للأمر بالصرف و المحاسب العمومي .
- الحد من الازدواجية بين أجهزة الرقابة وضرورة وجود آلية للتنسيق و التعاون بين الرقابة السابقة و الرقابة اللاحقة ، و كلما زادت فعالية الرقابة السابقة سهل عمل الرقابة اللاحقة و من ثم كسب الوقت و احكام السيطرة في المال العمومي بشكل أكثر فعالية .
- يجب تدعيم و تقوية الوسائل و الأساليب المستخدمة في تحقيق رقابة فعالة و تنظيم أوجه النشاط بوجه عام .
- على المفتشية العامة أن تعمل بشكل فجائي بدلا من البرنامج الروتيني و ذلك بغية تفعيل الرقابة
- إعادة النظر في الطبيعة القانونية لمجلس المحاسبة ، و هذا يعني أن على هذه الهيئة أن تصب اهتماماتها على شورت استغلال الأموال العمومية من حيث الفعالية و الكفاءة و الاقتصاد ، و كذلك توسيع صلاحياته في المصادقة على الحسابات .

أولا : المراجع باللغة العربية :

I. الكتب :

1. بساعد علي ،المعهد الوطني للمالية ،الدراسات العليا للمالية ،1992 .
2. زغدود علي، المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة الرابعة ،2010 – 2011.
3. لعمارة جمال ، منهجية الميزانية العامة للدولة الجزائرية ،دار الفجر للنشر و التوزيع الجزائر ، دون تاريخ .
4. محرزي محمد عباس ، اقتصاديات المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة الثالثة الجزائر ، 2008 .
5. مسعي محمد ، المحاسبة العمومية ، دار الهدى للطباعة و النشر ، عين مليلة ،الطبعة الثانية، 2003 .

II. المذكرات و الرسائل:

1. شلال زهير ،أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه ،تخصص تسيير المنظمات ، 2013 ،2014 .
2. شويخي سامية ، أهمية الاستفادة من آليات الحديثة و المنظور الإسلامي في الرقابة على المال العام ،مذكرة ماجستير ، تخصص تسيير المالية العامة ، 2010 ، 2011 .
3. عباس نصيرة ،آليات الرقابة الإدارية على تنفيذ النفقات العمومية ، مذكرة ماجستير ، شعبة الحقوق الأساسية و العلوم السياسية ، تخصص إدارة مالية ، جامعة أمحمد بومرداس ، 2011 - 2012 .
4. محمد الصالح فنينيش ، الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في القانون الجزائري ، رسالة دكتوراه دولة في القانون العام ، جامعة الجزائر ، كلية الحقوق ، 2011 - 2012 .

النصوص القانونية :

1. القوانين :

- قانون العقوبات الصادر بالأمر 156/66 المؤرخ في 08/06/1966 ، المعدل و المتمم
- القانون 17/84 ، المؤرخ في 7 يوليو 1984 ، المتعلق بقوانين المالية ، جريدة رسمية ، عدد 28 ، المؤرخة في 10 يوليو 1984 ، المعدل و المتمم بموجب القانون 05/88 ، المؤرخ في 12 يناير 1989 ، جريدة رسمية ، عدد 2 ، سنة 1988 ، معدل و متمم بموجب القانون المؤرخ في 31 ديسمبر 1989 ، جريدة رسمية عدد 1 ، سنة 1990 .
- القانون رقم 21/90 المؤرخ في 24 محرم 1411 ، الموافق ل 15 أوت 1990 ، المتعلقة بالمحاسبة العمومية جريدة رسمية ، عدد 35 .

2. الأوامر :

- الأمر رقم 20/95 المؤرخ في 17 جويلية 1995 ، يتعلق بمجلس المحاسبة ، جريدة رسمية ، عدد 39 .
- الأمر رقم 03/06 ، المؤرخ في 15 يوليو 2006 ، المتضمن القانون الأساسي للوظيفة العمومية ، جريدة رسمية ، عدد 46 .

3. المراسيم :

1.3. المراسيم الرئاسية :

- المرسوم الرئاسي 377/95 ، المؤرخ في 20/11/1995 ، المحدد للنظام الداخلي لمجلس المحاسبة ، جريدة رسمية ، عدد 72 .

- المرسوم الرئاسي رقم 08/07 ، المؤرخ في 2007/09/29 ، المحدد لكيفيات توظيف الأعوان المتعاقدين و حقوقهم و واجباتهم و العناصر المشكلة لرواتبهم و القواعد المتعلقة بسيرهم ، وكذا النظام التأديبي المطبق عليهم ، جريدة رسمية ، عدد 61 .

2.3. المراسيم التشريعية :

- المرسوم التشريعي رقم 01/93 المؤرخ في 1993/01/19 ، المتضمن قانون المالية ، جريدة رسمية ، عدد 04 .

3.3. المراسيم التنفيذية :

- المرسوم التنفيذي رقم 68 / 238 ، المؤرخ في 1968/05/30 ، المتضمن القانون الأساسي الخاص بالمراقبين العاميين للمالية ، جريدة رسمية ، عدد 44 .
- المرسوم التنفيذي رقم 53/80 ، المؤرخ في 14 ربيع الثاني 1400 ، الموافق ل 01 مارس 1980 ، يتضمن إحداث مفتشية عامة للمالية ، جريدة رسمية ، عدد 10 .
- المرسوم التنفيذي رقم 334/90 ، المؤرخ في 1990/10/27 ، المتضمن القانون الأساسي للأسلاك الخاصة بالإدارة المكلفة بالمالية ، جريدة رسمية ، عدد 46 .
- المرسوم التنفيذي رقم 311/91 ، المؤرخ في 28 صفر 1412 الموافق ل 07 سبتمبر 1991 ، المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين و إعتمادهم ، جريدة رسمية ، عدد 43 ، المعدل و المتمم بموجب المرسوم التنفيذي رقم 41/03 ، المؤرخ في 379/04 ، المؤرخ في 2004/11/28 ، جريدة رسمية ، عدد 76 .
- المرسوم التنفيذي رقم 312/91 ، المؤرخ في 1991/09/07 ، المتضمن تحديد شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين و إجراءات مراجعة باقي الحسابات ، و كيفيات اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين ، جريدة رسمية ، عدد 43 .

- المرسوم التنفيذي رقم 313/91، المؤرخ في 28 صفر 1412 الموافق ل 07 سبتمبر 1991 ، الذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف و المحاسبون العموميون و كفياتها و محتواها ، جريدة رسمية ، عدد 43 .
- المرسوم التنفيذي رقم 33/92 المؤرخ في 20 يناير 1992، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للمفتشية العامة للمالية و اختصاصاتها ، جريدة رسمية ، عدد 06 .
- المرسوم التنفيذي رقم 78/92، المؤرخ في 18 شعبان 1412 الموافق ل 22 فيفري 1992 ، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للمفتشية العامة للمالية و اختصاصاتها ، جريدة رسمية ، عدد 15 .
- المرسوم التنفيذي رقم 414/92 ، المؤرخ في 14 نوفمبر ، المتعلق بالرقابة السابقة على نفقات التي يلتزم بها ، جريدة رسمية ، عدد 82، معدل و متمم بموجب المرسوم التنفيذي رقم 394/09 ، المؤرخ في 2009/11/16 ، جريدة رسمية ، عدد 67 .
- المرسوم التنفيذي رقم ،46/93 ، المؤرخ في 1994/02/06 ، لذي يحدد آجال دفع النفقات و تحصيل الأوامر بالإيرادات التنفيذية و إجراءات قبول القيم المستخدمة ، جريدة رسمية ، عدد 09 .
- المرسوم التنفيذي رقم 108/93 ، المؤرخ في 1993/05/05 ، المتضمن تحديد كفيات إحداث وكالات الإيرادات و النفقات ، و تنظيمها و سيرها ، جريدة رسمية ، عدد 30 .
- المرسوم التنفيذي رقم 374/94، المؤرخ في 1994/11/14 ، المعدل و المتمم للمرسوم التنفيذي رقم 334/90، المؤرخ في 1990/10/27 ، المتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين التابعين للأسلاك الخاصة بالإدارة المكلفة بالمالية ، جريدة رسمية ، عدد 76 .
- المرسوم التنفيذي رقم 56/96 ، المؤرخ في 22 يناير 1996 ، يحدد انتقاليا الأحكام المتعلقة بتقديم الحسابات الى مجلس الدولة ، جريدة رسمية ، عدد 06 .

- المرسوم التنفيذي رقم 268/97، المؤرخ في 1997/07/21 ، المحدد الإجراءات المتعلقة بالالتزام بالنفقات العمومية و تنفيذها ، وبضبط صلاحيات الأمرين بالصرف ومسؤولياتهم ، جريدة رسمية ، عدد 48 .
- المرسوم التنفيذي رقم 269/200، المؤرخ في 2000/08/31، المتعلق بتفويض أعضاء الحكومة لإمضاءاتهم ، جريدة رسمية ، عدد 55 .
- المرسوم التنفيذي رقم 273/08 ، المؤرخ في 06 رمضان ، 1429 الموافق ل 06 سبتمبر 2008 ، يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية ، جريدة رسمية ، عدد 50 .
- المرسوم التنفيذي رقم 273/08 ، المؤرخ في 06 رمضان 1429 الموافق ل 06 سبتمبر 2008 ، يتعلق بتنظيم الهياكل المركزية للمفتشية العامة للمالية ، جريدة رسمية ، عدد 50 .
- المرسوم التنفيذي رقم 96/09 ، المؤرخ في 26 صفر 1430 الموافق ل 22 فبراير 2009 ، يحدد شروط و كفاءات رقابة و تدقيق المفتشية العامة للمالية لتسيير المؤسسات الاقتصادية ، جريدة رسمية ، رقم 14 ، المؤرخة في 04 مارس 2009 .
- المرسوم التنفيذي رقم 374/09 ، المؤرخ في 16 نوفمبر 2009 ، يعدل و يتم المرسوم التنفيذي رقم 414/92 ، المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 ، و المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها ، جريدة رسمية ، عدد 67 .
- المرسوم التنفيذي رقم 28/10 ، المؤرخ في 20 يناير 2010 ، يتضمن القانون الأساسي الخاص بموظفي المفتشية العامة للمالية ، جريدة رسمية ، عدد 05 .

4. القرارات :

قرار صادر عن وزير الاقتصاد في 25 أوت 1992 ، يحدد المراقبين الماليين المساعدين ، و المكاتب و اختصاصاتها على مستوى الولايات ، جريدة رسمية ، عدد 89 .

- القرار الوزاري المشترك ، المؤرخ في 03/09/1994 ، المتضمن تعيين مراقبين ماليين مساعدين ، جريدة رسمية ، عدد 75 .
- القرار الوزاري المشترك ، المؤرخ في 26/09/1994 ، المتضمن تعيين مراقب مالي مساعد ، جريدة رسمية ، عدد 76 .
- القرار الوزاري المشترك ، المؤرخ في 26/09/1994 ، المتضمن إنهاء مهام المراقب المالي ، جريدة رسمية ، عدد 76 .

ثانيا : المراجع باللغة الأجنبية

- Bachir yalles chaouache ,le budget de l'État et des collections locales OPU , Alger, 1990.
- Bissad Ali ,droit de comptabilité public, Edition Houma , Alger, 2004 .

ثالثا : المواقع الإلكترونية :

- دروس في المحاسبة العمومية ،الدكتور منصورى الزين .
- www.UFC-adrar.net ,uploads,2015/03 .

الفهرس

العنوان	الصفحة
شكر	I.....
إهداء	II
الخط	III
مقدمة	1.....

الفصل الأول

أعوان المحاسبة العمومية ودورها في تنفيذ النفقات العمومية

تمهيد	8.....
المبحث الأول: أعوان المحاسبة العمومية	9.....
المطلب الأول : الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين	9
الفرع الأول : الأمرين بالصرف	9.....
الفرع الثاني : المحاسبين العموميين	17.....
المطلب الثاني : مبدأ التفرقة أو الفصل بين الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين	25.....
الفرع الأول : مبررات الفصل بين وظيفتي الأمر بالصرف و المحاسب العمومي	27.....
الفرع الثاني : الاستثناءات الواردة على مبدأ الفصل بين الوظيفتين	30.....
المبحث الثاني : دور ومسؤولية أعوان المحاسبة العمومية في مختلف مراحل تنفيذ النفقات العمومية	34..
المطلب الأول : المرحلة الإدارية و المرحلة المحاسبية في تنفيذ النفقات العمومية	35
الفرع الأول : المرحلة الإدارية في تنفيذ النفقات العمومية	35.....
الفرع الثاني : المرحلة المحاسبية في تنفيذ النفقات العمومية	39.....
المطلب الثاني : مسؤولية أعوان المحاسبة العمومية	44.....
الفرع الأول : مسؤولية الأمرين بالصرف	44.....
الفرع الثاني : مسؤولية المحاسبين العموميين	50.....

الفصل الثاني

الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية

تمهيد.....	61
المبحث الأول: الرقابة القبلية على تنفيذ النفقات العمومية.....	63
المطلب الأول : رقابة المراقب المالي.....	63
الفرع الأول : المراقب المالي.....	64
الفرع الثاني : الحماية القانونية للمراقب المالي و مسؤوليته.....	68
الفرع الثالث: مجال الرقابة الممارسة من طرف المراقب المالي و موضوعها.....	74
المطلب الثاني: رقابة المحاسب العمومي.....	84
الفرع الأول : رقابة المحاسب العمومي.....	84
الفرع الثاني : نوعية الرقابة الممارسة من طرف المحاسب العمومي.....	87
الفرع الثالث : نتائج رقابة المحاسب العمومي.....	91
المبحث الثاني : الرقابة البعدية على تنفيذ النفقات العمومية.....	94
المطلب الأول : رقابة المفتشية العامة للمالية.....	94
الفرع الأول : تطور التنظيم القانوني للمفتشية العامة.....	94
الفرع الثاني : مجال تدخل المفتشية العامة للمالية و موضوعها.....	98
الفرع الثالث: تقييم رقابة المفتشية العامة للمالية.....	106
المطلب الثاني : رقابة مجلس المحاسبة.....	108
الفرع الأول :تنظيم مجلس المحاسبة.....	108
الفرع الثاني : صلاحيات مجلس المحاسبة و اختصاصاته.....	113
الفرع الثالث: تقييم رقابة مجلس المحاسبة.....	120
خاتمة	123
قائمة المصادر و المراجع	126

ملخص مذكرة الماستر

تعد المحاسبة العمومية التقنية المطبقة على تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية و عرض حساباتها و المحددة لالتزامات و مسؤوليات الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين وخصها المشرع بتنظيم مراحل تسديد النفقات العمومية في ظل احترام تبويب الميزانية العامة و تقوم المحاسبة العمومية على عونين مهمين نصت عليهم القوانين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي حيث يختص الأول في مجال تنفيذ النفقات العمومية أما المحاسب العمومي فيختص بالدفع و تسديد النفقات تحت مسؤولية شخصية و مالية.

أما النفقات العمومية تعرف بأنها الوسيلة الأساسية التي يقوم عليها بتدخل الدولة في جميع الميادين و التي تترجم سياسة الحكومة و مدى نجاعة برنامجها فهي تعد من أهم الآليات الكفيلة بحماية المال العام و مكافحة تبديد الأموال و الفساد و هي جزء من الميزانية العامة تمر بعدة مراحل التحضير ، المصادقة ، التنفيذ ، و مرحلة الرقابة و التي تقوم بها عدة هيئات في تنفيذ النفقات العمومية كآلية تسعى من خلالها الى الحفاظ على المال العام .

الكلمات المفتاحية:

- | | | |
|----------------------------|-------------------|--------------------|
| 1/ اعوان المحاسبة العمومية | 2/ الأمر بالصرف | 3/ المحاسب العمومي |
| 4/النفقات العمومية | 5/ المراقب المالي | 6/ مجلس المحاسبة |

Abstract of Master's Thesis

The public calculator is the technique applied to the execution of the budgets of public bodies and the presentation of their accounts which specify the obligations and responsibilities of the payers and public accountants.

The legislator summarized it in organizing the stages of reimbursement of public expenditures while respecting the classification of the general budget public accounting is based on two important aids stipulated by the laws ordering disbursement and the public accountant where the first specializes in the impel mentation of public expenditures while the public accountant is concerned with payment and reimbursement of expenses under personal and financial responsibility as for public expenditures they are known as the main means on which states intervention is based in all fields and which translate the government's policy and the efficacy of its program, it is one of the most Important mechanisms to protect public money and combat waste and corruption and it is port of the public budget

It passes through several stages presentation ,apprival implementation and the stage of control ,which is carried out by several bodies in the implementation of public expenditures as a mechanism through which they seek to préserve public money

Keywords:

- | | | |
|----------------------------|-------------------------|---------------------|
| 1/public accounting agents | 2/ordering disbursement | 3/public accounting |
| 4/public expenditures | 5/ financial auditor | 6/ accounting board |