

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère de l'Enseignement Supérieur
et de la Recherche Scientifique

Université Akli Mohand Oulhadj - Bouira -

Tasdawit Akli Muḥend Ulḥağ - Tubirett -

Faculté de droit et des sciences politiques



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة أكلي محمد أولحاج

- البويرة -

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم القانون العام

رقابة المحاسب العمومي في مجال الصفقات العمومية

مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون

تخصص: إدارة ومالية

تحت إشراف الأستاذة:

من إعداد الطالبة:

أيت بن عمر صونية

إقچطال نعيمة

لجنة المناقشة

الأستاذة: تيسمبال رمضان.....رئيسة

الأستاذة: أيت بن أعمار صونية.....مشرفا ومقررا

الأستاذة: رحمانى حسيبة.....ممتحنا

تاريخ المناقشة 2018/10/30

كلمة شكر

أتقدم بجزيل الشكر للأستاذة المشرفة (أيت بن عمر صونية) لقبولها الإشراف عن هذا العمل، وتقويمه. كما أتقدم بالشكر الكثير لأعضاء لجنة المناقشة الموقرة لقبولهم مناقشة عملنا هذا من خلال تصحيحه وتصويبه.

إهداء

إلى كل أفراد عائلتي الكبيرة والصغيرة، أهدى ثمرة جهدي

المختصرات المستعملة

أ- باللغة العربية

(ج.ر.ج.ج.د.ش): الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية

الشعبية.

ب- باللغة الفرنسية

Op.cit=Ouvrage précédement cité.

مقدمة

يعتبر نظام الصفقات العمومية الأكثر استعمالاً لاستغلال الأموال العمومية، فلهذا السبب حظي هذا المجال بقدر مهم من الجهد التشريعي للمشرع الجزائري والذي يظهر جلياً من خلال التطورات التي عرفها نظام الصفقات العمومية⁽¹⁾، حيث مر بعدة مراحل شهد خلالها تطورات وتعديلات عديدة، استوجبت إصدار مجموعة من النصوص القانونية⁽²⁾. تخضع الصفقات العمومية خلال مراحل إبرامها وتنفيذها إلى رقابات عديدة، أهمها الرقابة الخارجية والتي تظهر بمظهرين⁽³⁾: الأول يتمثل في مظهر الرقابة القبلية التي تمارس من طرف هيئات رقابة (لجان الصفقات العمومية، الرقابة المالية، رقابة المحاسب العمومي)؛ أما المظهر الثاني فيتمثل في الرقابة الخارجية البعدية التي تمارس من قبل المفتشية العامة للمالية، مجلس المحاسبة،

(1)- عطه صوفيان وعروج يونس، النظام القانوني للصفقات العمومية في ضوء المرسوم الرئاسي 247/15، مذكرة ماستر في الحقوق، فرع القانون العام، تخصص: قانون الجماعات الإقليمية، جامعة عبد الرحمان ميرة - بجاية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم القانون العام، السنة الجامعية: 2016/2015، ص 07.

(2) - الأمر 67 / 90 المؤرخ في 17 جوان 1967 المتضمن قانون الصفقات العمومية (ج.ر.ج.ج.د.ش)، العدد 52 لسنة 1967؛
- المرسوم التنفيذي 82 / 145، المؤرخ في 10 أبريل 1982، المنظم للصفقات العمومية التي يبرمها المتعامل العمومي (ج.ر.ج.ج.د.ش)، العدد 15 لسنة 1982؛

المرسوم التنفيذي 91 / 434 المؤرخ في 09 نوفمبر 1991، المتضمن تنظيم الصفقات العمومية
- المرسوم الرئاسي 02 / 250 المؤرخ في 24 / 08 / 2002، المتضمن تنظيم الصفقات العمومية (ج.ر.ج.ج.د.ش)، العدد 52 لسنة 2002؛
- المرسوم الرئاسي رقم 10 / 236 المؤرخ في 07 أكتوبر 2010 (ج.ر.ج.ج.د.ش)، العدد 58 لسنة 2010 ؛
- المرسوم الرئاسي 15 / 247 المؤرخ في 16 سبتمبر 2015، المتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام (ج.ر.ج.ج.د.ش)، العدد 50 سنة 2015.

(3) - عطه صوفيان وعروج يونس، المرجع نفسه، ص 06.

وفق آليات محددة والتي تهدف إلى مطابقة الصفقات العمومية للتشريع والتنظيم.

لم تقتصر جهود المشرع الجزائري على إخضاع الصفقات العمومية لرقابة المراقب المالي الذي يُوشر على الصفقة، والتي لا يتم صرفها إلا بعد إخضاعها لرقابة المحاسب العمومي، لذا تعتبر رقابة المحاسب العمومي وجهاً آخرًا للرقابة المالية، وآلية من آليات الوقاية من الفساد، لا تقل أهمية عن رقابة المراقب المالي، والتي تتوج هي الأخرى بمنح أو رفض تأشيرة صرف النفقة⁽¹⁾.

يتبنى نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بمختلف مرجعياته القانونية والتنظيمية⁽²⁾ قاعدة الفصل بين الوظائف الإدارية والمحاسبية عند تنفيذ العمليات المالية للدولة، عن طريق تقسيم المهام وتحديد مجال اختصاص مختلف أعوان المحاسبة العمومية بهدف تحديد المسؤوليات وتكثيف إجراءات الرقابة على صرف المال العام.

-
- (1) - وليد ونيسي، دور وفعالية الصفقات العمومية في حماية الأموال العامة -دراسة حالة الخزينة العمومية بالوادي، مذكرة ماستر، جامعة الشهيد حامة لخضر بالوادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، 2014/2015، ص 57.
- (2) - تتحدد أهم المصادر القانونية للنظام المحاسبي العمومي في الجزائر كما يلي:
- القانون رقم 84 / 17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية (ج.ر.ج.د.ش) العدد 28؛
 - القانون رقم 90 / 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، (ج.ر.ج.د.ش.) العدد 35؛
 - المرسوم التنفيذي رقم 311/91 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، (ج.ر.ج.د.ش) العدد 43 والمتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين؛
 - المرسوم التنفيذي رقم 312/91 المؤرخ في 07 سبتمبر 1314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، (ج.ر.ج.د.ش.) العدد 43 والمحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحسابات وكيفية أكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين؛
 - المرسوم التنفيذي رقم 313/91 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، (ج.ر.ج.د.ش) العدد 43 والمحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفية محتواها؛
 - المرسوم التنفيذي رقم 314/91 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، (ج.ر.ج.د.ش) العدد 43 والمتعلق بإجراء تسخير الآمرين بالصرف للمحاسبين العموميين.
-

وعلى هذا الأساس، فإن تطبيق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف⁽¹⁾ والمحاسب العمومي يتطلب تكيف تنظيم الإدارة المالية للدولة مع متطلبات هذا المبدأ، حيث يختص الأمر بالصرف بتنفيذ المراحل الإدارية للعمليات المالية للدولة عن طريق تنفيذ اجراءات الالتزام والتصفية وإصدار سند الأمر بالدفع من جانب النفقات العمومية، إضافة إلى تنفيذ اجراءات الإثبات⁽²⁾ والتصفية⁽³⁾ وإصدار سند الأمر بالتحصيل للإيرادات العمومية. أما المرحلة المحاسبية، فهي من اختصاص المحاسب العمومي حصريا والذي يضطلع بمهمة تسديد النفقات وتحصيل الإيرادات المتوقعة في الميزانية العامة للدولة تحت مسؤوليته الشخصية والمالية، إضافة إلى مسك القيود والسجلات المحاسبية وإعداد القوائم والتقارير المالية.

يمكن القول ان الدراسات القانونية لهذا الموضوع قليلة نسبيا، مقارنة بالدراسات الاقتصادية، التي اهتمت بهذا الشأن وهذا من بين أهم الأسباب

(1) - يعرف الأمر بالصرف وفقا للمادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 97 / 268 المؤرخ في 21 جويلية 1997 المحدد للإجراءات المتعلقة بالإلتزام بالنفقات العمومية وتنفيذها ويضبط صلاحيات الأمر بالصرف ومسؤولياتهم، (ج.ر.ج.د.ش)، العدد 48، الصادر بتاريخ 23 جويلية 1997 كإيلي "يعتبر أمرا بالصرف حسب مفهوم هذا المرسوم الموظف المعين، قانونا في منصب مسؤول تسيير الوسائل المالية والبشرية والمادية الذي تفوض له السلطة وفقا للمواد 26، 28، 29 من قانون 90-21 المتعلق بالحاسبة العمومية ويكون معمدا قانونا طبقا للتنظيم الجاري به العمل"، بالتالي يكون أمرا بالصرف على مستوى الجماعات الإقليمية كل من الوالي وفقا للمادة 121 من قانون رقم 07 / 12، ورئيس المجلس الشعبي البلدي وفقا للمادة 81 من قانون رقم 10/11.

(2) - وهو الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي (المادة 16 من قانون المحاسبة العمومية)، هذا الإجراء له طابع مادي وطابع قانوني. فمن الناحية المادية، يتم التحقق من وجود الواقعة المنشئة لحق الدائن العمومي (مثلا وجود أساس الوعاء الضريبي) أما من الناحية القانونية فيجب أن يكون تكريس هذا الحق مطابقا للأحكام التشريعية والتنظيمية السارية المفعول، انظر في هذا الشأن، محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى، الجزائر، 2003، ص 63.

(3) - شويخي سامية، أهمية الإستفادة من الآليات الحديثة والمنظور الإسلامي في الرقابة على المال العام، مذكرة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه تخصص تسيير المالية العامة، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية، جامعة أبو بكر بلقاسم، تلمسان، 2010/2011، ص 27.

التي حفزتنا على الخوض في هذا البحث، الذي من خلاله، سنهتم بدراسة دور المحاسب العمومي في مجال الصفقات العمومية بإعتبارها نفقات هامة من حيث حجمها، فدراستنا تكون مهمة بدور المحاسب العمومي في مجال النفقات فقط دون الاهتمام بجانب الإيرادات.

كما أن تواجدنا على مستوى خزينة الولاية بصفتنا مفتشا رئيسيا على مستوى مكتب ميزانية الولاية، سيساعدنا على توضيح بعض الجوانب العملية والتطبيقية لرقابة المحاسب العمومي، الأمر الذي قد يضيء نوعا من الجانبي التطبيقية لبحثنا هذا. فبالإضافة على ما كسبناه من خبرة في هذا المجال من خلال الممارسة الميدانية، تبقى الجوانب النظرية خاصة القانونية منها، ضرورية جدا لتدعيم هذه المكتسبات، من أجل التحكم أكثر في مهامنا الوظيفية. وعليه فإن هذه الدراسة تكون من أجل الإجابة عن الإشكالية التالية:

ما مدى فعالية رقابة المحاسب العمومي في مجال الصفقات

العمومية؟

نحاول الإجابة عن هذه الإشكالية من خلال التطرق من جهة للإطار القانوني الذي وضعه المشرع الجزائري للمحاسب العمومي بإعتباره عون مكلف بالسهر على الرقابة المالية السابقة على النفقات العامة، فهو يتواجد على مستوى جميع الإدارات التابعة للدولة، والهدف من هذا الأمر هو إتمام تنفيذ العمليات المالية ووصفها ومراقبتها وإطلاع سلطات الرقابة والتسيير عليها

دون أن يتدخل في مجال حسن تسيير المال العام الذي هو من اختصاص الأمر بالصرف⁽¹⁾ (فصل أول). ولتفادي وضعية الانسداد التي قد تحدث نتيجة رفض المحاسب العمومي تسديد النفقة، يستطيع الأمر بالصرف اللجوء إلى طلب اجراءات تسخير المحاسب العمومي لتنفيذ العملية تحت مسؤوليته الشخصية والمالية، ولكن مجال استعمال هذا الاجراءات محدود قانونا. فالتطرق لهذه النقاط يمكننا من تقييم فعالية الرقابة المالية للمحاسب العمومي على النفقات العامة، خاصة في مجال الصفقات العمومية (فصل ثاني).

إعتمدنا في مذكرتنا هذه على المنهج الوصفي، كما سنحاول التحليل كل ما كان ذلك مطلوبا وممكنا، وذلك خاصة عند التطرق لبعض النصوص القانونية المتعلقة برقابة المحاسب العمومي، وهذا من خلال مقارنة منهجية تتجسد أهم عناصرها كما يلي:

الفصل الأول: الإطار العام لوظيفة المحاسب العمومي.

المبحث الأول: الإطار القانوني للمحاسب العمومي.

المبحث الثاني: الطبيعة المزدوجة للمهام الرقابية للمحاسب العمومي ومسؤوليته.

الفصل الثاني: مدى فعالية المهام الرقابية للمحاسب العمومي.

المبحث الأول: مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي.

المبحث الثاني: عدم فعالية رقابة المحاسب العمومي لإمكانية تجاوزها.

(1) -موفق عبد القادر، الرقابة المالية على البلدية في الجزائر: دراسة تحليلية ونقدية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، قسم علوم التسيير، شعبة تسيير المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2014/2015، ص 152.

الفصل الأول

الإطار العام

للمحاسب العمومي

تقتضي أهمية الرقابة المحاسبية تناول موقف المشرع الجزائري منها، وذلك من خلال مختلف النصوص المنظمة لها والاهتمام بدور المحاسب العمومي عامة وفي مجال الصفقات العمومية بصفة خاصة، وهذا لأن موضوع النفقات المرتبطة بالصفقات العمومية تكتسي أهمية كبيرة لأنها تتطلب أموالاً ضخمة ترصد لإنجاز وتجهيز المرافق العمومية، مما يجعل دور المحاسب دوراً محورياً في تنفيذ الصفقات العمومية إلى جانب المتدخلين الآخرين وفق العلاقة التي حددتها النصوص القانونية، لا سيما تلك المتعلقة بالمحاسب العمومي. (مبحث أول).

ولأن المحاسب العمومي يتدخل في آخر مرحلة قبل صرف المال العام، فقد خصه المشرع الجزائري بمهام محددة تحت طائلة المسؤولية المالية والشخصية خاصة دون غيره من أعوان المحاسبة العمومية، لكونه ملزم بتعويض الضرر الذي لحق بالخزينة العمومية من ماله الخاص، الأمر الذي يدفعه إلى أن يحرص كل الحرص على التطبيق الدقيق لكل المتطلبات القانونية قبل قبول تسديد النفقات أو تحصيل الإيرادات (مبحث ثاني).

المبحث الأول
المركز القانوني
للمحاسب العمومي

نظم المشرع الجزائري منصب المحاسب العمومي بموجب المرسوم التنفيذي 334/90 المؤرخ في 27 أكتوبر 1990 المتضمن القانون الأساسي الخاص بالعمال التابعين للأسلاك الخاصة بالإدارة المكلفة بالمالية⁽¹⁾، ثم تم إلغاءه بموجب المرسوم التنفيذي رقم 298/10 خاص بإدارة الخزينة والمحاسبة والتأمينات مؤرخ في 29 نوفمبر 2010 الذي نظم هذا المنصب في عدة أسلاك⁽²⁾، إلا أن القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية يبقى المرجع الرئيسي المحدد للإطار القانوني للمحاسب العمومي (مطلب أول).

كرس المشرع الجزائري فكرة الرقابة المالية السابقة، كرقابة مانعة تهدف إلى منع وقوع الأخطاء وتلافها منذ الاستقلال، وهذا ما يظهر جليا من خلال توالي إصدار مجموعة من القوانين⁽³⁾ والتي يتحدد من خلالها المجال الوظيفي للمحاسب العمومي⁽⁴⁾ (مطلب ثاني).

-
- (1) -مرسوم تنفيذي رقم 334/90 المؤرخ في 27 أكتوبر 1990 المتضمن القانون الساسي الخاص بالعمال التابعين للأسلاك الخاصة بالإدارة المكلفة بالمالية، (ج.ر.ج.د.ش)، العدد 46 الصادر بتاريخ 31 أكتوبر 1990.
 - (2) -مرسوم تنفيذي رقم 298/10 المؤرخ في 29 نوفمبر 2010، المتضمن للقانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بإدارة الخزينة والمحاسبة والتأمينات، (ج.ر.ج.د.ش)، العدد 74، الصادرة بتاريخ 05 ديسمبر 2010.
 - (3) - المرسوم رقم 259/65 المحدد لإلتزامات ومسؤولية المحاسبين، وبعدها القانون رقم 84 / 17 المؤرخ في 07/08/1984 المتعلق بقوانين المالية المتضمن أحكاما متعلقة بكيفية دفع النفقات العمومية (ج.ر.ج.د.ش)، العدد 28 لسنة 1984، وبتاريخ 15 أوت 1990 صدر قانون رقم 90 / 21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، الذي بموجبه أسندت مهام الرقابة المالية السابقة لكل من المراقب المالي والمحاسب العمومي؛ مرسوم تنفيذي رقم 334/90 المؤرخ في 27 أكتوبر 1990 المتضمن القانون الساسي الخاص بالعمال التابعين للأسلاك الخاصة بالإدارة المكلفة بالمالية، (ج.ر.ج.د.ش)، العدد 46 الصادر بتاريخ 31 أكتوبر 1990؛ مرسوم تنفيذي رقم 298/10 المؤرخ في 29 نوفمبر 2010، المتضمن للقانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بإدارة الخزينة والمحاسبة والتأمينات، (ج.ر.ج.د.ش)، العدد 74، الصادرة بتاريخ 05 ديسمبر 2010.
 - (4) - حرفوش ليلة وإفوراخ فروجة، دور المحاسب العمومي والمفتشية العامة للمالية في الرقابة على مالية الجماعات المحلية، مذكرة ماستر، فرع القانون العام، تخصص قانون الهيئات الإقليمية والجماعات المحلية، جامعة عبد الرحمان ميرة -بجاية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم القانون العام، السنة الجامعية 2015/2016، ص 05.

ولا تعتبر عملية تنفيذ المعاملات المالية للدولة والتي يقوم بها المحاسب العمومي، مجرد تحويلات مالية بسيطة، لذلك خصها المشرع باجراءات قانونية وتنظيمه تهدف إلى ضبط وتقنين شروط صرف النفقات وتحصيل الإيرادات العمومية، وهذا ما يظهر من خلال مراحل تنفيذ عمليات تحصيل الإيرادات وتنفيذ النفقات (مطلب ثالث).

المطلب الأول

الإطار القانوني للمحاسب العمومي

يقوم المحاسب العمومي بمهام حساسة في مجال تنفيذ الميزانية لأنه يختص دون غيره بمسؤولية حيازة وتداول المال العام وللإحاطة بمختلف هذه الجوانب سيتم تعريف المحاسب العمومي (فرع أول)، تصنيف المحاسب العمومي (فرع ثاني)، تعيين المحاسب العمومي (فرع ثالث).

الفرع الأول

تعريف المحاسب العمومي

عرف المشرع الجزائري المحاسب العمومي من خلال تحديد المهام الموكلة له وذلك وفق نص المادة 33 من القانون رقم 21/90 المتعلق بالمحاسبة

العمومية، حيث يعد محاسبا عموميا كل شخص يعين قانونا للقيام بالعمليات
الموالية:

1. تحصيل الإيرادات ودفع النفقات؛
 2. ضمان حراسة وحفظ الأموال والسندات والقيم والموارد المكلف بها وحفظها؛
 3. تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والموارد العمومية.
- ومن خلال هذه المهام يمكن ملاحظة أن المحاسب يختص بتنفيذ المراحل المحاسبية للعمليات المالية لوحدة القطاع العام لأنه العون المكلف قانونا بقبض وصرف المال العام. لهذا السبب، فإن طريقة تعيين واعتماد المحاسب العمومي تتطلب اجراءات خاصة محددة قانونا وتشتت توفّر مؤهلات تتلاءم مع طبيعة المهام الموكلة له⁽¹⁾.

الفرع الثاني

تصنيف المحاسب العمومي

تصنيف المحاسبين العموميين له علاقة مباشرة بالتقسيم الإداري المالي للدولة، حيث يمكن التمييز بين: أولا - المحاسب العمومي الرئيسي، وهو المكلف بمراقبة وتنفيذ جميع العمليات المالية التي تجري في الجهة الإدارية التي يتواجد على مستواها، ويتصرف بصفته محاسبا مخصصا، بحيث يقيد بصفة

(1) - شلال زهير، مرجع سابق، ص 109.

نهاییة فی کتاباته الحسابة کل العمليات المأمور بدفعها من صندوقه التي يحاسب عنها أمام مجلس المحاسبة.

وحسب نص المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 91 / 313⁽¹⁾، فالمحاسبون العموميين هم المكلفون بتنفيذ العمليات المالية الواردة في إطار المادة 26 من قانون رقم 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، إلا أنه وبالرجوع إلى ذات المادة نجد أنها تخاطب الأمرين بالصرف وليس المحاسبين العموميين، فكان يجدر الإحالة إلى نص المادة 33 من القانون رقم 21/ 90 السالف ذكره ، هذا من حيث المهام، أما المحاسبون العموميون الذين يأخذون صفة محاسب عمومي رئيسي فقد حددتهم المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم 313/91 السالف ذكره، وهم كل محاسب يكون مكلفا بإجراءات القيد النهائي في سجلات المحاسبة للعمليات المالية للدولة، حيث يقوم بإعداد حساب التسيير الذي يخضع لمراقبة مجلس المحاسبة، وبالتالي، يتصف بصفة المحاسبين الرئيسيين التابعين للدولة كل من:

1. العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية.

2. أمين الخزينة المركزية.

3. أمين الخزينة الرئيسية.

4. أمناء الخزينة في الولاية.

(1) - المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 91 / 313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، (ج.ر.ج.د.ش) العدد 43 والمحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمر بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةها ومحتواها.

5. الأعران المحاسبون للميزانيات الملحقة.

ثانيا - المحاسب الثانوي وهو الذي يتولى القيام برقابة وتنفيذ العمليات المالية في وحدة من وحدات الجهة الإدارية التي يشرف عليها بصفة كاملة محاسبا رئيسيا، ويتصرف بصفته محاسبا عموميا مساعدا عند قيامه بتلك العمليات المالية لحساب المحاسب العمومي الرئيسي⁽¹⁾، و يتولى تجميع محاسبته محاسب رئيسي، حيث يقوم بتنفيذ العمليات الخاصة بالإيرادات والنفقات لفائدة المحاسب الرئيسي، الذي يقوم بدوره شهريا بتدقيق ودمج القيود المحاسبية التي قام بها المحاسب الثانوي الواقع في إقليم سلطته المحاسبية، وعليه يمتلك صفة محاسب عمومي ثانوي للدولة⁽²⁾ كل من:

قابضو الضرائب؛ / قابضو الجمارك؛ / أمناء خزائن خزينة ما بين البلديات؛
/ قابضو أملاك الدولة؛ / محافظو الرهون؛ / أمناء خزائن المراكز الاستشفائية
الجامعية؛ / أمناء خزائن القطاع الصحي.

(1) - المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 313/91، مرجع سابق.

(2) - المرسوم التنفيذي رقم 326/06، مؤرخ في 18 سبتمبر 2006، (ج.ر.ج.د.ش) عدد 56، الصادر في 24 سبتمبر 2006. الذي يحدد قائمة، المناصب العليا المصالح الخارجية للخزينة وشروط التعيين فيها وتصنيفها وذلك في المواد 03، 07 مكرر 4، مكرر 5 ومكرر 6، تبعا لمتختلف الأصناف.

الفرع الثالث

تعيين المحاسب العمومي

يتولى وزير المالية مهمة تعيين أو اعتماد المحاسبين العموميين حسب الشروط القانونية الخاصة بكل صنف من أصناف المحاسبين⁽¹⁾، وذلك وفق أحكام المرسوم التنفيذي رقم 311 / 91 المؤرخ في 1991/09/07 والمتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم. إضافة إلى ذلك، يجب على المحاسب العمومي أن يقوم بتأدية القسم المهني قبل توليه ممارسة المهام الموكلة إليه⁽²⁾ ومن أجل تنصيبه الرسمي على رأس مصلحة محاسبية يجب عليه أن يقدم مجموعة من الوثائق⁽³⁾.

المطلب الثاني

المجال الوظيفي للمحاسب العمومي

تطبق قواعد المحاسبة العمومية على المحاسبين العموميين والآخرين بالصرف حتى يأخذ كل إيراد وكل نفقة صبغة المشروعية في إطار الأموال العمومية و ذلك بالإعتماد على الكتابات التي تعبر بالأرقام عن العمليات الحسابية

-
- (1) - بلخضر عبد الحفيظ، الرقابة الوصائية على الجماعات المحلية في الجزائر، مذكرة ماستر في الحقوق، تخصص منازعات القانون العمومي، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد ملين دباغين، سطيف، 2014/2015، ص 60.
 - (2) - تأدية اليمين القانونية بعد ضمانا والتزاما معنويا يقدمه المحاسب العمومي بشكل رسمي في أول تنصيب له أمام محكمة الإقامة الإدارية مقارنة مع النظام الفرنسي الذي يتم أمام محكمة الحسابات، غير أنه من الناحية العملية رغم أهمية هذا الإلتزام يبقى هذا الإجراء غير مطبق في الجزائر، أنظر عزة عبد العزيز، قواعد الرقابة المالية العليا وأهميتها في القانون الوضعي، التشريع الإسلامي-دراسة مقارنة -، أطروحة دكتوراه (علوم) في العلوم الإسلامية، تخصص: الشريعة والقانون، كلية الشريعة والقانون، جامعة الأمير عبد القادر، قسنطينة، 2014/2015، ص 538.
 - (3) - المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 312/91، المرجع المذكور سابقا. تتمثل هذه الوثائق في: (نسخة من قرار التعيين؛ محضر تأدية القسم؛ نسخة من عقد التأمين لتغطية مسؤولية المحاسب العمومي).
-

المتعلقة بتنفيذ الإيرادات والنفقات، بواسطة تقنيات خاصة وإجراءات محددة قانوناً⁽¹⁾، يطبق المحاسب العمومي مجموعة من القواعد القانونية والتقنية التي تحكم تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية⁽²⁾ والغاية من ذلك هو متابعة مستمرة ودائمة للوضعية المالية لمعرفة الرصيد المالي المتوفر والاعتمادات المتبقية في كل بند من بنود الميزانية من جهة، ومراقبة استعمالها من جهة أخرى.

نعالج في هذا المطلب ثلاثة نقاط نتمكن من خلالها من تحديد المجال الوظيفي للمحاسب العمومي باعتباره هيئة رقابية محاسبية تسهر على تطبيق القواعد القانونية والتقنية المتعلقة بالمحاسبة العمومية وذلك وفقاً لثلاثة فروع، نخصص الأول منها لتعريف المحاسبة العمومية وخصائصها (فرع أول)، ثم مبادئ المحاسبة العمومية (فرع ثاني)، ثم أهداف المحاسبة العمومية (فرع ثالث).

الفرع الأول

تعريف المحاسبة العمومية وخصائصها

بالرجوع للقانون المتعلق بالمحاسبة العمومية⁽³⁾، يمكن أن نقول أن المحاسبة العمومية هي الأحكام التنفيذية العامة التي يحددها القانون والتي تطبق على

(1) - شويحي سامية، مرجع سابق، ص 07.

(2) - طبقاً للبادء الأولى من قانون 21/90 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، تتمثل هذه الهيئات في الدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني والميزانيات الملحقة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري

(3) - قانون 21-90 المؤرخ في 15/08/1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية (ج.ر.ج.د.ش)، العدد 35 لسنة 1990

الميزانيات والعمليات المالية التي تشمل عمليات تنفيذ الإيرادات والنفقات وعمليات الخزينة وكذا نظام محاسبتها والخاصة ب: -الدولة -المجلس الدستوري -مجلس المحاسبة -الميزانيات الملحقه-الجماعات الإقليمية -المؤسسات العمومية ذات طابع اداري⁽¹⁾ و تتميز المحاسبة العمومية بخصائص نذكر منها:

اولا-المحاسبة العمومية هي عبارة عن إطار تنظيمي: المحاسبة بصفة عامة هي نظام معلومات وإطار تنظيمي الذي يسمح بتسجيل معطيات رقمية للمؤسسة او هيئة معينة لفترة محددة تسمح بإعطاء معلومات تخص الذمة المالية للمؤسسة ونتيجة الدورة ووضعيتها المؤسسة اتجاه الغير.

ثانيا-المحاسبة العمومية مزيج من القواعد القانونية والقواعد التقنية⁽²⁾:

1-القواعد القانونية: والتي تشكل في مجموعها مايسمى بقانون المحاسبة العمومية، ويعتبر القانون رقم 21/90 المؤرخ في 15 اوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية والمراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه وهو المصدر الاساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر⁽³⁾.

(1) - شويخي سامية، مرجع سابق، ص 07.

(2) - شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، شعبة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2013-2014، ص05.

(3) - شويخي سامية، مرجع سابق، ص 07

2-القواعد التقنية: تهدف القواعد التقنية المتضمنة في قانون المحاسبة

العمومية بصفة عامة الى بيان ووصف العمليات المالية للهيئات العمومية وتحديد كيفية تسجيلها وعرض الحسابات المتعلقة بها وتكون هذه القواعد محددة في مجموعة من التعليمات الصادرة عن وزارة المالية.

الفرع الثاني

مبادئ المحاسبة العمومية

ترتكز المحاسبة العمومية على مجموعة من المبادئ منها الإدارية والقانونية والتقنية، وذلك من أجل ضمان التوظيف الأمثل للموارد العمومية، هذا ما سنفصله في هذا الفرع.

المبدأ الإداري: مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب

العمومي: يتضمن هذا المبدأ تقسيم العمل والمهام المالية ما بين الاعوان المكلفين بتنفيذ مختلف مراحل العمليات المالية العمومية⁽¹⁾، حيث أن تنفيذ العمليات المالية العمومية للهيئات العمومية يتطلب التعاون والتنسيق ما بين مستويين وسلطتين من الاعوان المختلفين والمنفصلين هما الأمر بالصرف

(1) - يعد مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين من المبادئ الأساسية التي يقوم عليها نظام المحاسبة العمومية، وهو يعني أن تنفيذ العمليات للهيئات العمومية يتم على مرحلتين متميزتين، ومن طرف فئتين مختلفتين ومنفصلتين من الأعوان: قد كرس قانون المحاسبة العمومية هذا المبدأ في مادته 55 التي تنص على تنافي وظيفة الأمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي فهذا المبدأ يجمع كل الأفكار المتعلقة بالمحاسبة العمومية التي تهدف كلها إلى إحكام الرقابة على تنفيذ الميزانية العمومية وحماية الأموال العامة. ومن بين هذه الأفكار: الفصل بين النشاطات؛ التفريق بين مهام الأمر بالصرف وتلك الخاصة بالمحاسب العمومي؛ تنفيذ العمليات المالية للهيئات العمومية يتم على مرحلتين متميزتين؛ وجود رقابة مضاعفة تتمثل في الحماية والمسؤولية المضاعفة لكل من العونين؛ انظر في هذا الشأن: شويخي سامية، مرجع سابق، ص 12.

والمحاسب العمومي وعل مرحلتين: الاولى مرحلة ادارية ويتولاها الأمر بالصرف، اما المرحلة الثانية فهي محاسبية ويتولاها المحاسب العمومي.

المبدأ القانوني: مبدأ التمييز بين المشروعية والملائمة: بموجب هذا

المبدأ فإن كل ما هو شرعي أو قانوني يتدخل في مفهوم الميزانية ومن اختصاص المحاسب العمومي، بينما يدخل في مجال الملائمة كل ما هو صادر من قرارات شخصية الأمر بالصرف فالمشروعية او القانونية تتعلق بكل ما هو قانوني اي العمل وفق القوانين السارية المفعول ولا يجوز الخروج عن الإطار القانوني المسطر، اما الملائمة فتعني ترك المبادرة للموظفين العموميين للقائمين بمهام ولكن دائما في إطار القوانين المعمول بها⁽¹⁾.

المبدأ المحاسبي او التقني: عدم تخصيص الإيرادات للنفقات: هي

ان كل الاموال العمومية الناتجة عن تحصيل الإيرادات لا يمكن الغلق عليها في الخزانة وتخصيصها في نفس الوقت لتسديد نفقات معينة ومحددة. ومن الممكن ان ينص قانون المالية صراحة على تخصيص بعض الموارد لتغطية بعض النفقات او تكتسي هذه العمليات جميع الاشكال التالية: -الميزانيات الملحقة - الحسابات الخاصة للخزينة.

-مبدأ تخصيص النفقات: إذا كان مبدأ عدم تخصيص هو الذي يحكم

الإيرادات فإن النفقات يحكمها مبدأ التخصيص بمعنى ان الاعتمادات المالية

(1) -موفق عبد القادر، مرجع سابق، ص 152.

المفتوحة في الميزانية يجب ان تخصص بدقة وذلك لإرساء الانضباط وتسهيل المراقبة من قبل الهيئات الرقابية المختلفة⁽¹⁾.

الفرع الثالث

أهداف المحاسبة العمومية

- تهدف المحاسبة العمومية الى تحقيق مجموعة من الأهداف نلخصها فيما يلي:
- حماية الاموال العمومية من جميع أشكال التلاعب او بما يمس سلامة استخدامها؛
 - ضمان احترام تراخيص الميزانية؛
 - تسيير الهيئات العمومية وتحسين أدائها؛
 - تحقيق الرشادة في الإنفاق؛
 - توفير المعلومات اللازمة للمساءلة سواء في المساءلة المالية أو المساءلة الادارية.

وضع المشرع الجزائري عدة قيود قانونية وتنظيمية لتفادي تبديد واختلاس الأموال العمومية، بواسطة تطبيق رقابة مستمرة على تنفيذ النفقات وعن طريق الرقابة السابقة للنفقات والتي يمارسها المراقب المالي قبل تنفيذ النفقة على أوامر الأمر بالصرف، أو الرقابة أثناء التنفيذ والتي يمارسها المحاسب العمومي، أو

(1) - حمادو دحمان، الوسائل غير القضائية للرقابة على أعمال الإدارة المحلية في الجزائر، مذكرة ماجستير في القانون العام، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان 2010/2011، ص 86.

الرقابة اللاحقة الممارسة من طرف مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية، حيث تهدف هذه القيود القانونية إلى مراقبة مدى احترام السلطة التنفيذية للترخيص التشريعي الممنوح من طرف البرلمان في مجال توظيف النفقات العمومية وذلك عبر المراحل الأساسية التي تمر بها النفقات العمومية و التي سنتعرض اليها من خلال هذا المطلب الموالي.

المطلب الثالث

تدخل المحاسب العمومي خلال مراحل تنفيذ النفقات العمومية

تعرف النفقة العمومية على أنها المبالغ النقدية التي تخرج من الذمة المالية لشخص معنوي عام بقصد إشباع حاجة عامة⁽¹⁾ وبالتالي، فإن كل النفقات العمومية تكون متوقعة ومرخصة في الميزانية، حيث لا يمكن للأمر بالصرف أن يتصرف في الأموال العمومية كيف ما يشاء بل هو مقيد بتنفيذ النفقات في حدود الاعتمادات المفتوحة في تخصيص أبواب وبنود الميزانية.

وتطبيقا لمبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، تمر عملية تنفيذ النفقات العمومية على المراحل الآتية والتي ندرسها من خلال ثلاثة فروع كما يلي: مرحلة الالتزام (فرع أول)؛ مرحلة التصفية (فرع ثاني)؛ مرحلة إصدار سند الأمر بالدفع (فرع ثالث).

(1) - حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، ص 11.

الفرع الأول

مرحلة الالتزام بالنفقات العمومية

تعتبر مرحلة عقد النفقة العامة أو ربط النفقة المرحلة الأولى من مراحل صرف النفقات العامة، وهي الواقعة التي تنشئ الالتزام في ذمة الدولة، وبمعنى آخر ينشأ الارتباط بالنفقة نتيجة اتخاذ السلطة التنفيذية لقرار ما، يترتب عنه دين في ذمة الحكومة يتطلب سداد هذا الدين إنفاقا من جانب الحكومة⁽¹⁾. تعرف عملية الالتزام بأنها "العمل الذي يترتب عنه إنشاء الدين"⁽²⁾، وما يمكن استنتاجه من هذا التعريف أن عملية الالتزام تتمثل في الاجراءات التي ينتج عنها عبء مستقبلي على عاتق الدولة التي توضع في وضعية مدين، ولا تعقد النفقة إلا في حدود الاعتمادات المالية المبرجة في الميزانية. وبالتالي، لا يجوز تغيير مجال صرف النفقة العمومية إلا في حدود الغاية التي رصدت لها الاعتمادات المالية في ظل احترام بنود وأبواب الميزانية. وتجدر الإشارة، في هذا المجال، أنه يجب التفرقة بين المفهوم القانوني لإجراءات الالتزام والذي يتمثل في العقد الذي يتم بواسطته إنشاء الدين تجاه الدولة، وبين المفهوم المحاسبي لمرحلة الالتزام الذي يتجسد في عملية تخصيص مبلغ النفقة الملتزم بها من الاعتمادات المالية.⁽³⁾

(1) - محمد مسعي، مرجع سابق، ص 77.

(2) - المادة 19 من القانون رقم 90/21 المتعلق بالحاسبة العمومية، مرجع سابق.

(3) - شويخي سامية، مرجع سابق، ص 31.

يتم متابعة عمليات الالتزام بالنفقات العمومية عن طريق إعداد بطاقة الالتزام من طرف الأمر بالصرف وإرسالها مع وثائق إثبات النفقة إلى المراقب المالي وفق رقم تسلسلي غير متقطع، حيث يقوم هذا الأخير بتدقيق ومراقبة مدى مشروعية النفقة العمومية. عندما يمنح المراقب المالي تأشيرته على وثيقة الالتزام، تنتهي مرحلة الالتزام مما يسمح للأمر بالصرف بتنفيذ المرحلة الثانية المتعلقة بتنفيذ إجراءات التصفية وذلك بعد تخصيص الاعتمادات المالية لتغطية النفقة محل الدفع.

يسمح هذا الاجراءات بتقييد صلاحيات الأمرين بالصرف وتفادي عقد النفقة من دون توفر التغطية المالية والحد من تحقق الدين على عاتق الدولة بسبب سوء تسيير المرافق العمومية، حيث إن التعامل الاقتصادي لم يتم أداء الخدمة وبالتالي يمكن إلغاء الالتزام بالنفقة من دون ان يترتب عن ذلك دين على الدولة.

الفرع الثاني

مرحلة تصفية مبالغ النفقات العمومية

بعد أن يتم الارتباط بالنفقة، تأتي الخطوة الثانية المتعلقة بتحديد مبلغ النفقة الواجب على الدولة دفعه، فيتم تقدير المبلغ المستحق للدائن وخصمه من الاعتماد المقرر في الميزانية، مع ضرورة التأكد من أن شخص الدائن غير مدين للدولة بشئ حتى يمكن اجراء المقاصة بين الدينين⁽¹⁾.

(1) - شويخي سامية، مرجع سابق، ص 32.

يقوم الأمر بالصرف في مرحلة التصفية بالتأكد من صحة العمليات الحسابية في وثائق إثبات النفقة بهدف تحديد المبلغ النهائي الواجب دفعه مقابل قيمة التوريدات أو الخدمات الفعلية المؤدات للمرفق العام، حيث يمكن أن يكون المبلغ الفعلي الواجب دفعه أقل من مبلغ الالتزام بالنفقة في حين لا يجب أن يكون مبلغ التصفية أكبر من مبلغ الالتزام حيث لا يمكن تسديدها لعدم توفر التغطية المالية للفرق⁽¹⁾.

بعد تحديد مقدار المبلغ النهائي مستحق الدفع لصالح الدائن على أساس الوثائق والمستندات المحاسبية يقوم الأمر بالصرف بالتأكد من إثبات أداء الخدمة موضوع الدفع، عن طريق التحقق الميداني من الاستلام الفعلي للسلع والخدمات موضوع الدفع ومطابقتها مع بيانات الوثائق المحاسبية والشروط التعاقدية من حيث الكمية والنوعية.

تنتهي مرحلة التصفية بوضع ختم شهادة إثبات أداء الخدمة على ظهر الفاتورة موضوع الدفع مصادق عليها بختم وتوقيع الأمر بالصرف مع تحديد المبلغ الفعلي للدفع بالأرقام والحروف، مما يسمح بالانتقال إلى تنفيذ مرحلة تحرير سند الأمر بالصرف⁽²⁾.

(1) - محمد مسعي، مرجع سابق، ص 65.

(2) - شويخي سامية، مرجع سابق، ص 27.

الفرع الثالث

مرحلة إصدار الأمر بصرف النفقة العمومية

تعتبر مرحلة إصدار سند الأمر بالصرف آخر المراحل الإدارية الإجبارية لتنفيذ النفقات العمومية والتي تتمثل في الإذن بالصرف الذي يصدر عن الأمر بالصرف، الوزير أو من ينوب عنه، أو من يحدده القانون والنظام الأساسي للجهة صاحب العلاقة، بدفع مبلغ الدين كما تحدد في مرحلة التصفية. يتم في هذه المرحلة تحرير سند الأمر بالدفع من طرف الأمر بالصرف أو ما يعرف بحوالة الدفع، من أجل إرسالها مع وثائق إثبات النفقة وبطاقة الالتزام وبطاقة الدفع إلى المحاسب العمومي من أجل تنفيذ مرحلة الدفع في الآجال المحددة قانوناً⁽¹⁾.

وفي هذا الإطار، تعتبر حوالة الدفع بمثابة أمر بدفع النفقة موجه للمحاسب العمومي، حيث تتضمن هذه الأخيرة بيانات خاصة باسم ولقب المستفيد، رقم حسابه البنكي أو البريدي والمبلغ الواجب دفعه بالأرقام والحروف إلى جانب بيانات متعلقة بطبيعة النفقة وتبويبها في الميزانية، مصادق عليها بختم وتوقيع الأمر بالصرف وفق رقم تسلسلي غير متقطع⁽²⁾.

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

(1) - المواد 2،3،4 من المرسوم التنفيذي رقم 46/93 المؤرخ في 06 فيفري 1993 المتعلق بتحديد آجال دفع النفقات وتحصيل الإيرادات.

(2) - شويخي سامية، مرجع سابق ص 35.

النفقة ويتم إرسال النسخة الزرقاء إلى الأمر بالصرف الذي يحتفظ بها في حسابه الإداري، أما النسخة الصفراء فيحتفظ بها المحاسب العمومي عند رفضه دفع النفقة ويحول باقي النسخ إلى الأمر بالصرف مرفقة بإشعار الرفض يحدد فيه بدقة الأسباب القانونية لرفض تسديد النفقة⁽¹⁾.

(1) -شلال زهير، مرجع سابق، ص 127.

المبحث الثاني
الطبيعة المزدوجة
للمهام الرقابية
للمحاسب العمومي
ومسؤوليته

يتدخل المحاسب العمومي في المرحلة الأخيرة من تنفيذ الميزانية، حيث يقوم بتنفيذ مرحلة تحصيل الإيرادات وتسديد النفقات المرخصة في الميزانية. ونتيجة لذلك، يعتبر المحاسب العمومي العون المكلف قانونا بجيازة وحراسة وتداول الأموال والقيم العمومية، إضافة إلى المهام المرتبطة بإجراءات القيود المحاسبية ومسك السجلات المحاسبية القانونية للعمليات التي يقوم بتنفيذها، وإعداد حساب التسيير سنويا وإيداعه في الآجال المحددة قانونا لدى مجلس المحاسبة، والمحافظة على وثائق إثبات العمليات المالية والمستندات والسجلات المحاسبية لجميع العمليات التي يقوم بها.⁽¹⁾

يعتبر المحاسب العمومي عوناً من أعوان الرقابة على تنفيذ العمليات المالية للدولة، لأنه مكلف بتطبيق رقابة أثناء تنفيذ الميزانية، فهو مطالب بالتحقق من مشروعية سندات الأمر بالتحصيل وسندات الأمر بالصرف ومطابقتها للقوانين والأنظمة المعمول بها قبل تنفيذها (مطلب أول).

يختص المحاسب العمومي بمراقبة وتنفيذ عمليات تحصيل الإيرادات وتنفيذ النفقات من حيث الشكل وليس من حيث المضمون، عن طريق التحقق من مشروعية العمليات المالية على الوثائق المحاسبية ومطابقتها للقوانين المعمول

(1) -عباس عبد الحفيظ، تقييم فعالية النفقات العامة في ميزانية الجماعات المحلية دراسة حالة: نفقات ولاية تلمسان وبلدية منصور، مذكرة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أوبكر بلقايد، تلمسان، 2011-2012، ص 46.

بها، دون أن يتدخل في مجال حسن تسيير المال العام الذي هو من اختصاص الأمر بالصرف (مطلب ثاني).

المطلب الأول

رقابة المحاسب العمومي رقابة مرافقة لعملية التنفيذ

يتكفل المحاسب العمومي حصريا بعملية تسديد النفقات عن طريق تحويل المبالغ المالية إلى صاحب الحق وتصفية ذمة الدولة من الدين بصفة نهائية، إضافة إلى مسك القيود والسجلات المحاسبية للعمليات المالية التي يقوم بتنفيذها. ومن ثم فإن مهامه مزدوجة، فهو من جهة، يمارس الرقابة على هذه النفقات (فرع أول)، ومن جهة أخرى، فهو من القائمين بتنفيذ النفقات العمومية (فرع ثاني).

الفرع الأول

الرقابة المحاسبية العمومية على الصفقات

يمارس المحاسب العمومي الرقابة للتأكد من مدى احترام قواعد المحاسبة العمومية وهي رقابة تهتم بشرعية الإنفاق التي تقتضي مطابقة النفقة للاعتماد المالي المخصص وفقا لما نصت عليه قواعد المحاسبة العمومية⁽¹⁾

(1) - الأمير عبد القادر حفوطة، آليات الرقابة على الصفقات العمومية، دراسة حالة ولاية الوادي، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الشعبة: علوم اقتصادية، التخصص: اقتصاد عمومي وتسيير المؤسسات، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، 2014-2015، ص43.

تخضع العمليات المالية التي يقوم بتنفيذها المحاسب العمومي في إطار تنفيذ النفقات العمومية لإجراءات وقيود قانونية تهدف إلى ضبط ومراقبة تنفيذ النفقات العمومية قبل تسديدها، حيث يضطلع المحاسب بصلاحيات الرقابة من حيث الشكل على سندات الأمر بالدفع المحررة من طرف الأمر بالصرف. وفي هذا الإطار، قبل قبول دفع أي نفقة عمومية يجب على المحاسب العمومي وتحت مسؤوليته الشخصية والمالية أن يتحقق من توفر جميع الشروط القانونية لضمان مشروعية تنفيذ النفقات وذلك وفقاً لأحكام المادة 36 من القانون رقم 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، حيث يجب على المحاسب العمومي قبل قبول دفع أي نفقة عمومية أن يتحقق من توفر كل الشروط الآتية:

- مراقبة مدى مطابقة العملية مع القوانين والأنظمة المعمول بها قبل قبول دفع النفقة يقوم المحاسب بمراقبة احترام مختلف الإجراءات والمراحل الإدارية لتنفيذ النفقات العمومية، إضافة إلى التحقق من استيفاء جميع الشروط القانونية لعقد الالتزام واحترام ضوابط اختيار الموردين وتطبيق إجراءات إبرام الصفقات العمومية⁽¹⁾.

- التحقق من صفة الأمر بالصرف أو المفوض له يجب على المحاسب العمومي التأكد من أن الأمر بالصرف يمتلك صلاحيات إصدار سندات الأمر بالدفع عن طريق إجراءات الاعتماد لدى المحاسب العمومي، حيث

(1) -موفق عبد القادر، مرجع سابق، ص 153.

مباشرة بعد تنصيبه على الأمر بالصرف إيداع نسخة من قرار التنصيب ونموذج عن التوقيع والختم في سجل الاعتمادات، عن طريق هذا النموذج يستطيع المحاسب العمومي مطابقة الإمضاء مع حوالات الدفع المرسلة من طرف الأمر بالصرف.

- التأكد من شرعية عمليات تصفية النفقات في هذه المرحلة يتحقق المحاسب من صحة العمليات الحسابية المحددة للمبلغ الواجب دفعه ومطابقته في مختلف وثائق إثبات النفقة، إضافة إلى التحقق من توفر شهادة أداء الخدمة مصادق عليها من طرف الأمر بالصرف في ظهر الفاتورة وتوفر القيد في سجل الجرد بالنسبة إلى السلع المستلمة، كما يتحقق المحاسب من تطبيق جميع الاقتطاعات والرسوم القانونية لتحديد المبلغ الصافي للدفع.⁽¹⁾

-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 وقيمة الاعتمادات المستهلكة والباقية المتعلقة بكل باب من أبواب الميزانية، قبل قبول دفع النفقة يجب على المحاسب التأكد من كفاية الاعتمادات المالية لتغطية النفقة موضوع الدفع.

(1) - حمادو دحمان، مرجع سابق، ص 86.

- التحقق من أن الديون لم تسقط آجالها أو أنها ليست محل معارضة⁽¹⁾
يرفض المحاسب العمومي دفع النفقات التي سقطت نتيجة التقادم الرباعي
(أربع سنوات)⁽²⁾، كما يجب عليه التأكد من تنفيذ المقاصة مع معارضات
الدفع المرسلة من المحاسبين العموميين على مستوى التراب الوطني لتنفيذ
التحصيل الإجباري لحقوق الدولة⁽³⁾.
-التأكد من الطابع الإبرائي⁽⁴⁾ للدفع ويقصد بهذا الاجراءات التحقق
بأن الدولة سوف تتخلص نهائيا من الدين المترتب عليها عند تنفيذ الدفع
النهائي للنفقة لفائدة المستفيد الحقيقي، والذي يحميها من كل متابعة قانونية
مستقبلية⁽⁵⁾.

(1) - في هذه الحالة يتعين على المحاسب العمومي التأكد منه أيضا قبل دفع النفقة المتعلقة بالصفقة العمومية هو عدم وجود معارضة، فقد يتلقى المحاسب العمومي بمناسبة عملية الدفع معارضة من أي طرف حول العملية التي يستفيد منها الدائنون، وتكون هذه المعارضة من صاحب مصلحة مثل دائن الدائن المستحق للنفقة والذي له حق الأولوية نظرا لطبيعة دينه، ومن بين هؤلاء أيضا مصلحة الضرائب ومصلحة الضمان الاجتماعي وكذا صندوق الصفقات العمومية، ومن اجل أن تكون المعارضة مقبولة يجب على المحاسب العمومي المختص أن يقوم إجباريا بدفع محل النزاع، وفيما يخص مدة المعارضة فيجب أن تكون قبل الدفع المادي أي قبل أن يضع المحاسب العمومي تأشيرة الصلاحية للدفع على الصفقة العمومية، ولكن ماذا لو كان مبلغ المعارضة يفوق مبلغ الصفقة المراد دفعها؟ في هذه الحالة يقوم المحاسب العمومي بخصم كل المبلغ المتواجد في الصفقة ووضع تأشيرة المعارضة على حوالة الدفع.أنظر حفيظة نوار، رقابة الهيئات المالية على الصفقات العمومية، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق الشعبة: حقوق، التخصص: قانون عام للأعمال، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق 2017، ص 22.

(2) - التقادم المقصود هنا هو ذلك المنصوص عليه في المواد 16 و 17 من القانون 84 / 17 المتعلق بقوانين المالية المتضمن أحكاما متعلقة بكيفية دفع النفقات العمومية.

(3) - حدد أجال سقوط الديون بالنسبة للبلدية والولاية على التوالي، طبقا للمواد 201 من القانون 10/11 المتعلق بالبلدية والمادة 174 من القانون 07/12 المتعلق بالولاية.

(4) - معنى ذلك أن المحاسب ملزم بالتحقق من أن الشخص الذي يعينه الأمر بالصرف على أمر أو حوالة دفع مؤهل للاستفادة من الدفع وإبراء ذمة الهيئة العمومية المدينة.

(5) - محمد مسعي، مرجع سابق، ص 91.

-مراقبة توفر تأشيرات عمليات المراقبة التي نصت عليها القوانين والأنظمة المعمول بها عن طريق التحقق من توفر تأشيرة المراقب المالي على بطاقة الالتزام وتوفر تأشيرة لجنة الصفقات العمومية المختصة في حالة تنفيذ الصفقات العمومية⁽¹⁾.

-التحقق من الصحة القانونية للمكسب الإبرائي ويقصد به أن يتحقق المحاسب العمومي من أن الدفع يتم لصالح الدائن الأصلي الذي قام بأداء الخدمة، عن طريق التحقق من مطابقة اسم ولقب المستفيد ورقم حسابه في مختلف وثائق إثبات النفقة.⁽²⁾

- التأكد من صحة إنشاء وتبويب النفقة العمومية يجب على المحاسب العمومي أن يتحقق من مدى مطابقة باب وبند النفقة المسجلة في سند الأمر بالصرف مع أبواب وبنود نفس النفقة المسجلة في الميزانية، بهدف خصم الاعتمادات المالية لتغطية تسديد النفقة من الباب الذي يتناسب مع تبويب الميزانية.

نلاحظ من خلال ما تقدم أن مهمة المحاسب العمومي تتجاوز الرقابة فهو يقوم بعملية التسيير المالي وهذا ما يدخل في عملية التنفيذ فعلا، لهذا

(1) - أيت الحاج كاتية وأيت وعلي سميحة، الجماعات الإقليمية والإستقلالية المالية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، شعبة قانون عام، تخصص قانون الجماعات المحلية والهيئات الإقليمية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمن ميرة بجاية 2011-2012، ص 53.

(2) - بعد قبول المحاسب المخصص لدفع النفقة يجب أن يمارس دوره آعون صندوق وهو الشروع في تطبيق قواعد دفع النفقة معنى ذلك أن الهيئة العمومية يجب أن تبرئ ذمتها من الدين ولذلك فعلى المحاسب العمومي أن يتأكد من أن الدفع قد تم للدائن نفسه أو نائبه المؤهل أو من يحل محله قانونا بتص أو اتفاق.

توصف الرقابة الممارسة من طرف المحاسبين العموميين بأنها رقابة مرافقة لعملية التنفيذ.

الفرع الثاني

المحاسب العمومي منفذ للنفقات العمومية

بعد التحقق من توفر الشروط القانونية يقوم المحاسب العمومي بتسديد النفقة عن طريق تحويل المبلغ إلى حساب المستفيد الذي يستلم الإشعار بالدفع، في حين أن الوثائق الأصلية وحوالة الدفع يتم حفظها في حساب التسيير لدى المحاسب العمومي. أما الأمر بالصرف فيستلم النسخة الزرقاء من حوالة الدفع عليها ختم وتأشيرة المحاسب العمومي الذي قام بالدفع والتي تحمل عبارة (حقق ودفع) من أجل أن تحفظ في الحساب الإداري للأمر بالصرف.

أما في حالة الإخلال بأحد الشروط القانونية المذكورة في المادة 36 من القانون رقم 21/ 90 المتعلق بالمحاسبة العمومية يجب على المحاسب العمومي رفض دفع تسديد النفقة، ويقوم بإبلاغ 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

ويرسل باقي النسخ ووثائق إثبات النفقة إلى الأمر بالصرف من أجل تصحيح الأخطاء.⁽¹⁾

يقوم المحاسب العمومي بمراقبة تنفيذ النفقات العمومية على أساس الوثائق فهو ليس مسؤول في حالة تزوير وثائق إثبات النفقة العمومية⁽²⁾، كما لا يحق له التدخل في مجال اختصاص الأمر بالصرف لا سيما في ميدان اختيار نوع أو سعر السلع أو الخدمات أو اختيار الموردين، لأن الهدف الأساسي لمراقبة المحاسب العمومي هو ضمان مشروعية تنفيذ النفقات العمومية من حيث الشكل ومطابقتها للقوانين والتنظيمات المعمول بها في مجال صرف المال العام.

الفرع الثالث

صعوبة الفصل بين المهام التنفيذية والمهام الرقابية للمحاسب

العمومي

من الصعب الفصل بين المهام التنفيذية والمهام الرقابية للمحاسب العمومي، وذلك بسبب تعدد اختصاصات المحاسب العمومي التي قد تتعدى المحاسبة المادية، لتشمل التحقيق من مدى تطبيق واحترام الإجراءات القانونية

(1) - أحمد سويفات، الرقابة على أعمال الإدارة العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في القانون، كلية الحقوق، قسم القانون العام، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015، ص 164.

(2) - لطفي فاروق زلاسي، دور الرقابة المالية في تسيير وترشيد النفقات العمومية، دراسة حالة: مصلحة المراقبة المالية لولاية الوادي، مذكرة ماستر أكاديمي، ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الشعبة: علوم اقتصادية، التخصص: اقتصاد عمومي وتسيير المؤسسات، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، 2014-2015، ص 53.

والأنظمة المعمول بها، والتحقق من مدى صحة وسلامة التسجيلات وأنها تمت في ظل احترام الإجراءات القانونية⁽¹⁾.

إن للمحاسب العمومي صلاحية الرقابة من الناحية الخارجية إذ يطلب ملف النفقة المقدمة إليه، وليس له الحق في التحقق من مدى ملاءمتها، وبالتالي فإذا تأكد من شرعية النفقة العمومية بعد قيامه بالتحقيقات يقوم بوضع التأشيرة القابلة للدفع، مما يسمح بتسليم مبلغ النفقة إلى الدائن المعني، إضافة إلى إمكانية رفض القيام بالتسديد أو الدفع ويقوم بإعلام الأمر بالصرف عن طريق مذكرة خطية يحدد فيها أسباب الرفض لكي يجري عليها التسويات اللازمة⁽²⁾. ففي حالة رفض الأمر بالصرف تسوية الملاحظات المشار إليها في المذكرة يرفض المحاسب العمومي بوضع التأشيرة بصفة نهائية إلا أن سلطة المحاسب العمومي ليست مطلقة.

المطلب الثاني

مسؤولية المحاسب العمومي

المحاسب العمومي مسؤول شخصيا وماليا على العمليات الموكلة إليه، وعلى جميع عمليات القسم الذي يديره منذ تاريخ تنصيبه فيه إلى تاريخ انتهاء مهامه. فهو مسؤول ماليا عن كل نقص في الأموال والقيم وعليه أن يغطي بأمواله الخاصة أي عجز مالي في الصندوق وكل نقص حسابي مستحق

(1) - وليد ونيسي، مرجع سابق، ص 57.

(2) - شويخي سامية، مرجع سابق، ص 23

يتحمله. يعد المحاسب العمومي غير مسؤول بسبب تسيير لأسلافه إلا في العمليات التي يتكفل بها دون تقديم تحفظات أو اعتراض عند تسليم المهام⁽¹⁾. ونظرا للطبيعة الخاصة لمسؤولية المحاسب العمومي، فإنه لا يتم الأخذ بمسؤوليته إلا عن طريق وزير المالية أو مجلس المحاسبة، بواسطة تنفيذ اجراءات وضع المحاسب في وضعية مدين تجاه الخزينة العمومية في حساب خاص، وذلك في حالة إدانته بارتكاب مخالفات صريحة للتشريعات المعمول بها من أجل تسديد العجز في الصندوق أو تعويض الضرر الذي ألحق بالخزينة العمومية دون أن يخل ذلك بالمتابعات الجزائية حسب درجة وطبيعة المخالفة المرتكبة (فرع أول).

ولكن من أجل التخفيف من ضغط المسؤولية الشخصية والمالية على عاتق المحاسب العمومي الذي ارتكب خطأ مهنيا وثبتت حسن نيته وضع المشرع الجزائري اجراءات من شأنها أن تخفف من مسؤوليته الشخصية والمالية وذلك عن طريق طلب الاستفادة من اجراءات الإعفاء من المسؤولية (فرع ثاني).

(1) - شويخي سامية، المرجع نفسه، ص 21.

الفرع الأول

الطبيعة الخاصة لمسؤولية المحاسب العمومي

يتميز المحاسب العمومي بمسؤولية تتوافق مع طبيعة المهام المكلف بها، لأنه صمام الأمان الأخير قبل صرف المال العام. لهذا السبب، توصف مسؤولية المحاسب العمومي بأنها مسؤولية شخصية ومالية، الذي ينتج عنها ضرورة تعويض الضرر الذي لحق بالخزينة العمومية من ماله الخاص في حالة التأكد من ارتكابه لمخالفات صريحة للقوانين والتنظيمات المعمول بها للعمليات التي قام بتنفيذها، حيث يتعين على المحاسب العمومي أن يغطي بأمواله الخاصة أي عجز مالي في الصندوق وكل نقص حسابي مستحق يتحمله.

تعتبر مسؤولية المحاسب العمومي مسؤولية موضوعية يتم إقرارها بناء على وقائع وأحداث ملموسة يتم إثباتها بوثائق محاسبية مرتبطة بالمهام المكلف بها، تنتج عن عجز في الصندوق أو التقصير في تحصيل الإيرادات أو دفع نفقة من دون وجه حق ألحقت ضرراً بالخزينة العمومية، أو مخالفات يتم إثباتها عند تدقيق حساب التسيير من طرف مجلس المحاسبة بصفته هيئة رقابة مالية لاحقة⁽¹⁾، لأن المحاسب العمومي يعتبر مسؤول شخصياً ومالياً عن مسك المحاسبة والمحافظة على وثائق إثبات العمليات والسجلات المحاسبية.

(1) - تنص المادة 68 من القانون رقم 32/90 المؤرخ في 04 ديسمبر 1990 يتعلق بتنظيم مجلس المحاسبة وسيره، (ج.ر.ج.د.ش) عدد 53، الصادر بتاريخ 5 ديسمبر 1990 على "بيت مجلس المحاسبة في المسؤولية المالية التي تقع على عاتق المحاسبين العموميين في حالة معاينة أي نقص في إجراء التحقيق"، كما نُظمت الإجراءات المتبعة في إطار رقابة الإنضباط ضمن الفصل الرابع المتضمن المواد 87 إلى 102 من القانون رقم 20/95 المؤرخ في 17 جويلية 1995 يتعلق بمجلس المحاسبة، (ج.ر.ج.د.ش) عدد 39، الصادر بتاريخ 23 جويلية 1995.

إضافة إلى ذلك، يمكن أن تكون المسؤولية تضامنية بين المحاسبين العموميين والموظفين الموضوعيين تحت أوامرهم⁽¹⁾، ومن أجل تغطية المخاطر المرتبطة بطبيعة مهام ومسؤولية المحاسب العمومي، فإنه مطالب قانونا بتقديم عقد التأمين عن مخاطر مهنة المحاسب العمومي عند تنصيبه على رأس مصلحة عمومية، وذلك وفقا لأحكام المادة رقم 54 من القانون رقم 21/ 90 المؤرخ في 15/08/1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية والتي تنص على أنه "يتعين على المحاسب العمومي قبل مباشرة وظيفته أن يكتب تأمينا على مسؤوليته المالية."⁽²⁾

الفرع الثاني

اجراءات الإعفاء من المسؤولية

وضع المشرع الجزائري من أجل التخفيف من ضغط المسؤولية الشخصية والمالية التي تقع على عاتق المحاسب العمومي الذي ارتكب خطأ مهنيا، إجراءات من شأنها أن تخفف من مسؤوليته الشخصية والمالية وذلك عن طريق طلب الإعفاء من المسؤولية (أولا) أو بواسطة الإبراء الرجائي (ثانيا) وهي كما

(1) -تتمتد مسؤولية المحاسبين العموميين إلى عدد من الأشخاص التابعين لهم والذين هم تحت سلطتهم. كما يمكن أن تكون مسؤولية تضامنية بين المحاسبين العموميين والأشخاص الموضوعيين تحت أوامرهم (م 40 من قانون المحاسبة العمومية). وكقاعدة عامة لا يكون المحاسبون الرئيسيون مسؤولين عن عمل المحاسبين الثانويين المرتبطين بهم إلا في حدود التجميع 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 أو بعد انقضاء المهلة المقررة لهم قانونا للقيام بهذا التحقيق (م 41 من قانون المحاسبة العمومية)، انظر في هذا الشأن شويخي سامية، مرجع سابق، ص 22.

(2) - قانون 21/ 90 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

يلي: أولا-الإعفاء من المسؤولية (**La décharge de**

responsabilité) ، الإعفاء من المسؤولية هو حق يتمتع به المحاسب

العمومي في حالة إثباته أن الخطأ كان ناجما عن قوة قاهرة وهذا حسب المادة

38 من القانون 12/ 91 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1992، أما

عن قرار الإعفاء فيتخذه وزير المالية ويمكن أن يكون كليا أو جزئيا.

ثانيا-الإبراء الرجائي (**La remise gracieuse**)

تنص الفقرة الثانية من المادة 46 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة

العمومية على أن المحاسب العمومي القائمة مسؤوليته المالية

(comptable mis en débit) يمكن أن يستفيد من إبراء رجائي

كامل أو جزئي في حالة إثباته لحسن النية.

يطلب المحاسب الموضوع في حالة مدين إعفائه من تسديد المبالغ

المستحقة من وزير المالية، الذي يقدر قبول أو رفض الإعفاء الكلي أو الجزئي

للمبالغ المستحقة الدفع للخرزينة العمومية، وذلك وفقا لأحكام المادة 38 من

القانون رقم 21/ 91 المؤرخ في 07 أوت 1991 المتعلق بقانون المالية

التكميلي لسنة 1991، وفي حالة إثبات القوة القاهرة يرخص القانون لمجلس

المحاسبة الإعفاء الجزئي أو الكلي للمحاسب الموضوع في حالة مدين⁽¹⁾.

(1) - تنص المادة 10 من المرسوم 312/91 ، مرجع سابق، على أنه "يمكن للمحاسب العمومي الذي لم يقدم طلبا بالإعفاء الجزئي من المسؤولية أو الذي رفض طلبه كليا أو جزئيا أن يطلب من الوزير المكلف بالمالية إبراء رجائيا من المبالغ المتروكة على عاتقه"، ولا يتحقق ذلك إلا بعد النظر إلى الوضعية المالية للمحاسب العمومي للتأكد من إمكانية المحاسب العمومي الدفع من عدمه.أنظر كذلك، حول هذه النقطة، عمار غريب، علاقة الأمر بالصراف بالمحاسب العمومي، مذكرة تخرج مفتش مركزي للخرزينة والمحاسبة، الدفعة الثالثة، المدرسة الوطنية للضرائب، الجزائر 2013، ص 09.

يستطيع المحاسب العمومي الموضوع في حالة مدين تجاه الخزينة العمومية أن يقدم طلبا ثانيا لوزير المالية لإعفائه من تسديد الدين، وبعد استشارة لجنة المنازعات التي تقوم بالتحري عن الوضعية المالية والمادية الفعلية للمحاسب من أجل تقدير إمكانية أو استحالة الدفع، بناء على ذلك يقرر وزير المالية الإعفاء الكلي أو الجزئي للمبالغ المستحقة الدفع للخزينة العمومية⁽¹⁾.

(1) يحصل المحاسب العمومي على إعفاء جزئي من مسؤوليته بموجب مقرر وزاري يترتب عليه الإعفاء من الفوائد المطابقة تطبيقا لنص المادة 8 من المرسوم التنفيذي رقم 312/91، مرجع سابق.

الفصل الثاني

مدى فعالية المهام

الرقابية للمحاسب

العمومي

يعتبر مبدأ الفصل بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف من أهم المبادئ التي تقوم عليه نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، والذي يهدف إلى تقسيم العمليات المالية لتنفيذ الميزانية بين أعوان المحاسبة العمومية إلى مراحل إدارية⁽¹⁾ من اختصاص الأمر بالصرف ومهام محاسبية من اختصاص المحاسب العمومي. يتناول هذا الفصل عرض المفاهيم الأساسية لمبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي كمبدأ من شأنه أن يحقق فعالية الرقابة المالية في مجال النفقات العامة بصفة عامة وفي مجال الصفقات العمومية بصفة خاصة وتقييم أثر تطبيق هذا المبدأ على فاعلية رقابة المحاسب العمومي وهذا من خلال المبحثين التاليين: مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي (مبحث أول)؛ عدم فاعلية رقابة المحاسب العمومي لإمكانية تجاوزها (مبحث ثاني).

(1) - المرحلة الإدارية يختص الأمر بالصرف بتنفيذها من خلال ثلاثة مراحل وفقا لما هو منصوص عليه في المادة 15 من قانون المحاسبة العمومية رقم 21/ 90 وهي الإثبات الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي، تليها مرحلة التصفية ثم أخيرا الأمر بالتحصيل، بالنسبة للإيرادات أما النفقات فتتم وفقا لمرحلة الإثبات، الإلتزام، التصفية وأخيرا الأمر بالصرف. أنظر حرفوش ليلة وافوراح فروجة، مرجع سابق، ص 23.

المبحث الأول

مبدأ الفصل بين مهام

الآمر بالصرف

والمحاسب العمومي

يتبنى نظام المحاسبة العمومية تطبيق مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي كقاعدة أساسية لتنفيذ العمليات المالية للدولة، لكن لا يخلو هذا المبدأ من استثناءات مرخصة قانونا لتسهيل تنفيذ عمليات ذات طابع خاص. وعلى هذا الأساس، يقبل هذا المبدأ استثناءات من جانب تنفيذ الإيرادات وأخرى من جانب تنفيذ النفقات (مطلب أول)

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

المطلب الأول

الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

كرس مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي في نظام المحاسبة العمومية الجزائري وفقا للقانون 21 /90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، إذ تنص المادة 55 منه على تتنافى وظيفة الأمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي، وقد ذهب المشرع إلى أبعد من ذلك حرصا منه على الفصل بين الوظيفتين ضمن ما جاء في المادة 56 من ذات القانون التي تنص على عدم الجواز لأزواج الأمرين بالصرف بأي حال من الأحوال أن يكونوا محاسبين

معينين لديهم، وكان على المشرع ألا يقف على شرط الزواج وإنما على وجود علاقة أدبية حتى يفهم النص بمفهومه الواسع ليدخل في طياته علاقة القرابة والزواج والولاء⁽¹⁾.

وهذا التحديد لمجال وإختصاص كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي يمنع تدخل أي عون في مجال إختصاص العون الآخر. نتطرق في هذا المطلب الى نقطتين، تتعلق الأولى بأهداف تطبيق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي (فرع أول)، ثم إستثناءات هذا المبدأ (فرع ثاني).

الفرع الأول

أهداف تطبيق مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب

العمومي

يقتضي تطبيق هذا المبدأ التفريق بين الوظائف الإدارية التي لها صلاحيات الأمر والتقرير، والوظائف المحاسبية التي لها صلاحيات التنفيذ، حيث يتم تطبيق هذا المبدأ في نظام المحاسبة العمومية الجزائري من خلال تحديد مجال وإختصاص كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي دون أن يتدخل كل

(1) - تياب نادية، مرجع سابق، ص 184.

عون في مجال إختصاص الآخر، هذه الازدواجية في أعوان تنفيذ العمليات المالية تعتبر قاعدة أساسية للسلامة المطبقة على الهيآت العمومية⁽¹⁾.

يؤدي تطبيق هذا المبدأ إلى تقسيم المهام، بحيث من يتداول المال العام (المحاسب العمومي) لا يملك سلطة التصرف فيه، ومن يملك سلطة التصرف في المال العام لا يملك سلطة حيازة وتداول المال العام، ونتيجة لذلك فإن تطبيق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي يسمح بتحقيق الأهداف الآتية:

أولا - تقسيم المهام بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

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

أما مهام المحاسب، فتقتصر على تنفيذ الجانب المحاسبي الذي يدرج ضمن نطاق التحقق من مشروعية العمليات المالية ومطابقتها للقوانين والتنظيمات المعمول بها، إضافة لكونه العون المؤهل قانونا في مجال تداول وحيازة الأموال

(1) - العابد رياض، الرقابة المالية على نفقات البلدية، مذكرة ماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013/ 2014، ص 60.

والقيم العمومية، المهام التي تتطلب مؤهلات وتكوين محاسبي متخصص. وبالتالي، تطبيق هذا المبدأ يسمح بمراعاة الاختصاص في توزيع الأعمال الإدارية والمحاسبية.

ثانيا - المراقبة المزدوجة

يسمح تقسيم المهام بين أعوان المحاسبة العمومية بالتحكم في تسيير الأموال العمومية عن طريق ممارسة المراقبة المزدوجة لكل عون على الآخر⁽¹⁾، بواسطة المطابقة بين الحساب الإداري الذي يقوم بإعداده الأمر بالصرف، وحساب التسيير الذي يقوم بإعداده المحاسب العمومي، مما يسهل مراقبة مجلس المحاسبة عن طريق مطابقة الحسابين من أجل تحديد أي مخالفات.

ثالثا - تطبيق وحدة الصندوق للخرينة العمومية

يسمح تطبيق مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي بتحقيق وحدة الصندوق للخرينة العمومية⁽²⁾، لأن سلطة حيازة وتداول وحراسة المال العام هي من اختصاص المحاسب العمومي فقط والذي يكون تابعا لسلطة وزير المالية، مما يسمح بتطبيق وحدة الصندوق حيث إن السيولة المتاحة للمحاسبين العموميين تودع تحت حساب واحد يسيّر من طرف الخرينة العمومية⁽³⁾.

(1) - شلال زهير، مرجع سابق، ص 118.

(2) - فرحايو عبد القادر، تنفيذ النفقات العمومية، مذكرة نهائية التكوين تخصص المالية. العمومية وتسيير الميزانية، المدرسة الوطنية للإدارة، الجزائر، 2014، ص 08.

(3) - BISSAAD Ali , Droit de la comptabilite publique , édition Houma, Alger, 2004, p 18.

أما الأمر بالصرف، فإنه يخضع لسلطات تنفيذية مختلفة لا يملك حساب الصندوق ولا يمكنه تداول الأموال والقيم العمومية بصفة مباشرة إلا في حالات استثنائية بترخيص من وزارة المالية عن طريق إنشاء الوكالات المالية.

رابعاً-مكافحة الغش والاختلاس للمال العام

يسمح تطبيق هذا المبدأ بممارسة رقابة مزدوجة على أعوان المحاسبة العمومية بهدف حماية المال العام من الاختلاسات، عن طريق تقييد وتحديد وصلاحيات كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، لأن من يملك سلطة حيازة المال العام لا يملك سلطة التصرف فيه، حيث إن المحاسب العمومي لا يستطيع أن يقوم بالتحصيل أو الدفع دون استلام الأمر بتنفيذ هذه العمليات من الأمر بالصرف⁽¹⁾. وفي المقابل، لا يقوم هذا الأخير بعملية التسديد لأنه لا يملك صلاحيات تداول المال العام لأن من يحدد مجال صرف المال العام ليس هو من يدفع⁽²⁾.

الفرع الثاني

استثناءات مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب

العمومي

لا يطبق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي بصفة مطلقة، بل يخضع لبعض الإستثناءات المتعلقة من جهة، بتنفيذ الإيرادات

(1)- – BISSAAD Ali, Op.Cit,p 19.

(2) - شلال زهير، مرجع ساب مرجع سابق، ص 119.

(أولاً)، ومن جهة أخرى ترد على تطبيق هذا المبدأ استثناءات متعلقة بتنفيذ النفقات (ثانياً).

أولاً - استثناءات المبدأ من جانب تنفيذ الإيرادات

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

وعلى هذا الأساس، يشكل اجراءات فتح صناديق تحصيل الإيرادات استثناء لمبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي لأنه يسمح للأمر بالصرف تنفيذ مرحلة التحصيل والتي تعتبر في الأصل من مهام المحاسب العمومي.

ثانياً-استثناءات المبدأ من جانب تنفيذ النفقات

يمكن للأمر بالصرف وبترخيص مسبق من وزارة المالية فتح صناديق التسبيقات، من أجل تسديد النفقات ذات طابع استعجالي دون المرور بالمراحل العادية لتنفيذ النفقات، تحت مراقبة المحاسب العمومي.⁽¹⁾

عند فتح صندوق التسبيقات لدى مصالح الأمر بالصرف يقوم هذا الأخير بطلب تسبيق نقدي من المحاسب العمومي، حيث يقوم الأمر بالصرف بتسديد النفقات الاستعجالية بشرط أن يقوم بتحرير سند الأمر بالدفع إجمالي تصحيحي لتسوية العمليات التي قام بها مع المحاسب العمومي الذي يسترجع الأموال المسبقة ويقوم بالقيود النهائي للعمليات في سجلات المحاسبة.

وفي هذا الإطار تحدد المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 93/ 108 السالف الذكر، والتي تحدد طبيعة النفقات التي تدفع عن طريق الوكالات على النحو الآتي:

1. نفقات صغيرة تخص الأدوات والتسيير.
2. أجور الموظفين العاملين بالساعة أو باليوم.
3. تسبيقات عن مصاريف المهمات.
4. الأشغال المنجزة في الوكالات.

(1) - مرسوم تنفيذي رقم 108/93 المؤرخ في 05 ماي 1993، يتعلق بكيفيات إحداث وكالات الإيرادات والنفقات وتنظيمها وسيرها (ج.ر.ج.د.ش)، عدد 30، الصادر بتاريخ 09 ماي 1993.

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

وقد حددت المادة 153 من المرسوم التشريعي رقم 01/ 93 المتضمن لقانون المالية 1993⁽¹⁾، جميع النفقات التي تشكل استثناء لهذا المبدأ كما يلي:

أ- النفقات التي تدفع من دون أمر بالصرف مسبق، وتكون النفقات

التي تدفع من دون أمر بالصرف مسبق من النفقات الموالية:

1. المدفوعات التي تمت عن طريق صندوق التسبيقات.
2. الدين الأصلي والفوائد واجبة الدفع الخاصة بديون الدولة وأيضا خسائر الصرف على رأس المال الأصلي.
3. النفقات ذات الطابع النهائي التي نفذت بعنوان عمليات التجهيز العمومي التي استفادت من تمويلات خارجية.

ب- النفقات التي تدفع من دون أمر بالصرف، وتتضمن النفقات

المدفوعة من دون أمر بالصرف النفقات الآتية:

1. معاشات المجاهدين ومعاشات التقاعد المدفوعة من ميزانية الدولة.

(1) - المرسوم التشريعي رقم 01/ 93 المؤرخ في 19 / 01 / 1993 المتضمن لقانون المالية 1993 (ج.ر.ج.د.ش)، عدد 40 الصادرة بتاريخ 20 جانفي 1993.

2. المرتبات المدفوعة لأعضاء القيادة السياسية وأعضاء الحكومة.

3. المصاريف والأموال الخاصة.⁽¹⁾

المطلب الثاني

نتائج تطبيق مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب

العمومي والانتقادات الموجهة له

يؤثر تطبيق هذا المبدأ على تنظيم الإدارة المالية للدولة وطريقة تسيير وصرف المال العام، لأنه يحدد ويضبط كل من صلاحيات وسلطة أعوان المحاسبة العمومية، وذلك عن طريق تقسيم المهام بشكل واضح مما يساعد على تحديد المسؤوليات عند ارتكاب المخالفات. نتطرق في هذا المطلب إلى التفريق بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي (فرع أول)، ثم نبين أهم الانتقادات الموجهة لهذا المبدأ (فرع ثاني).

(1) -حسب المرسوم التشريعي رقم 93 / 01 المؤرخ في 19 / 01 / 1993، مرجع سابق. المصاريف والأموال الخاصة هي أموال عمومية توضع تحت تصرف رئيس الجمهورية أو رئيس الحكومة ويتم تسليمها من طرف الوزراء ويطلق عليها الأموال السرية. وتعتبر هذه الأموال استثناءً لمبدأ تخصيص النفقات لأنها تخرج من مبدأ الحد الأقصى للإعتمادات المخصص لنفقة معينة، لذلك فإن المحاسب العمومي يضع تحت تصرف المسير (الوزير أو الوالي) الأموال المخصصة في حدود الإعتمادات الإجمالية التي يستعملها المسير بكل حرية، لكن عليه إرسال كشف خاص بتوظيف تلك الأموال لرئيس الجمهورية أو رئيس الحكومة حسب الحالة.

الفرع الأول

التفريق بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

من أهم نتائج تطبيق هذا المبدأ، هو تنافي منصب الأمر بالصرف والمحاسب العمومي لأنه لا يمكن أن يجمع المنصبين في نفس الشخص، بل يتعدى ذلك إلى أزواجهم بحيث يمنع لأزواج الأمرين بالصرف بأي حال من الأحوال أن يكنا محاسبات مرتبطن بهم والعكس صحيح، الأمر الذي تم تأكيده بنص المادة 55 من القانون رقم 21/ 90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، كما أن تطبيق هذا المبدأ، يؤدي إلى تقسيم وحدة نشاط الإدارة عند تنفيذ الميزانية إلى مراحل إدارية وأخرى محاسبية والفصل التام بينهما، ولكن كل مرحلة تعتبر مكملة للأخرى، حيث إن الأمر بالصرف لا يستطيع أن يقوم بنفسه بالتسديد، وكذا المحاسب لا يستطيع أن يدفع من دون استلام سند الأمر بالصرف. وفي هذا الإطار، يمكن تلخيص النتائج المترتبة عن تطبيق مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي فيما يلي:

- لا توجد علاقة رئاسية بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، حيث إن المحاسبين مستقلون عن الإداريين ولا يخضعون لأوامرهم وسلطتهم السلمية، فهم لا ينفذون أوامر الدفع الصادرة عن الإداريين إلا إذا كانت منسجمة مع القوانين والأنظمة، وبذلك يكون لهم حق الرقابة على الإداريين.

- لا يتداول الأمر بالصرف بصفة مباشرة المال العام ولا يمك قبود وسجلات محاسبية، حيث تعتبر المحاسبة التي يمكها الأمر بالصرف محاسبية ذات أغراض إحصائية بهدف إعداد الحساب الإداري.
- ينتمي المحاسب العمومي لهيئة إدارية واحدة ويتم تعيينه بمقرر من وزارة المالية، أما الأمر بالصرف فينتمي لمختلف الوزارات ويتم تعيينه عن طريق مرسوم يصدر في الجريدة الرسمية.
- لا يشترط في تعيين الأمر بالصرف توفر مؤهلات ذات طابع محاسبي على عكس المحاسب العمومي.
- يعتبر شبه محاسب كل شخص يمارس مهام المحاسب العمومي دون أن يتوفر على السند القانوني، وبالتالي يخضع لنفس الالتزامات ويضطلع بنفس العقوبات والمسؤوليات المطبقة على المحاسب العمومي.⁽¹⁾
- تعتبر مسؤولية المحاسب العمومي مسؤولية شخصية ومالية في مجال مشروعية العمليات المالية لتنفيذ الميزانية والتي تختلف عن مسؤولية الأمر بالصرف ذات الطابع الإداري والسياسي⁽²⁾.

(1) - تجدر الإشارة إلى أن كل شخص يقوم بهذه العمليات دون أن يكون معينا قانونا، يعتبر محاسبا فعليا أو شبه محاسب وذلك حسب المادة 51 من قانون المحاسبة العمومية، وهذا الأخير يخضع لنفس التزامات ومسؤوليات المحاسب، العمومي، كما يخضع لنفس الرقابة ونفس العقوبات المطبقة على المحاسب العمومي وتكمن أهمية التمييز بين المحاسب القانوني والفعلي في تحديد مسؤولية كل محاسب. أنظر بري دلال، الإستقلال المالي للبلدية، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013/2014، ص 42.

(2) - شويخي سامية، مرجع سابق، ص 16.

الفرع الثاني

أهم الانتقادات الموجهة لمبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف

والمحاسب العمومي

يعاب على هذا المبدأ، على أنه يمس مباشرة فعالية اجراءات تنفيذ العمليات المالية العمومية بسبب البطء الذي تتسبب فيه⁽¹⁾. حيث تؤدي الازدواجية في اتخاذ القرار عند تنفيذ العمليات المالية للدولة إلى عرقلة وبطيء عملية تنفيذ النفقات العمومية، لا سيما وأن أولويات المحاسب العمومي التي تركز على التحقق من مشروعية العمليات ومطابقتها للقوانين والتنظيمات المعمول بها من حيث الشكل وعلى الوثائق من دون أن يتدخل في المضمون، تختلف عن أولويات الأمر بالصرف ذات الطابع الإداري والمتعلقة بضمان السير الحسن للمرافق العمومية وصرف الاعتمادات المالية وتجسيد برنامج الحكومة.

وللحد من بطء تنفيذ العمليات المالية للدولة وتنظيم العلاقة بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي⁽²⁾، قام المشرع الجزائري بتقنين آجال تنفيذ العمليات المالية بموجب المرسوم التنفيذي 46/93 ووفق أحكام المواد 2، 3، 4، منه ، يقوم الأمر بالصرف بإرسال حوالات الدفع بين اليوم الأول واليوم

(1) - شلال زهير، مرجع سابق، ص 123.

(2) - شلال زهير، مرجع سابق، ص 118.

العشرين من كل شهر إلى المحاسب العمومي الذي يقوم بتنفيذها خلال أجل أقصاه عشرة أيام من تاريخ استلامها⁽¹⁾، وفي حالة عدم مطابقتها للنصوص التشريعية المعمول بها يقوم بإبلاغ الأمر بالصرف كتابيا عن الرفض القانوني للدفع وذلك في أجل أقصاه عشرين يوما من تاريخ استلام الأمر بالدفع.⁽²⁾

(1) - المرسوم التنفيذي 46/93 المؤرخ في 1993/02/06 والمتعلق بتحديد آجال دفع النفقات وتحصيل أوامر بالإيرادات والبيانات التنفيذية.

(2) - حفيظة نوار، مرجع سابق، ص33.

المبحث الثاني
عدم فاعلية رقابة
المحاسب العمومي
لإمكانية تجاوزها

ينتج عن تطبيق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي عنه ثنائية اتخاذ القرار عند تنفيذ العمليات المالية، مما قد يؤدي إلى اختلاف وجهات نظر المحاسب العمومي مع الأمر بالصرف.

ونظرا لطبيعة المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي التي تفرض عليه تعويض الضرر الذي لحق بالخزينة العمومية من ماله الخاص في حالة قبوله تسديد نفقات مخالفة للقوانين المعمول بها، الأمر الذي يجعله حريصا على التأكد من توفر كل الشروط القانونية لقبول تنفيذ العمليات الموكلة له.

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

وبالتالي، فإن تطبيق هذا المبدأ قد ينشأ عنه نزاعات بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف، بحيث يكون هذا الأخير في مركز ضعف مقارنة مع المحاسب الذي يملك سلطة رفض تنفيذ العمليات المالية. وللحد من هذه السلطة وتقييدها، رخص قانون المحاسبة العمومية في الجزائر للأمر بالصرف استعمال إجراءات تسخير المحاسب العمومي.

يتصف المحاسب العمومي بكونه المنفذ للميزانية المحلية والمراقب عليها في الوقت نفسه، المحاسب العمومي يمارس على هذا الأساس رقابة تشمل كل

التصرفات المالية، فلا يتسنى للآمر بالصرف تنفيذ المالية من دون موافقته⁽¹⁾، وعليه فإن نتائج رقابة المحاسب العمومي هي اختصاصات مقيدة بنص فيما يأمر بدفع النفقة (مطلب أول) أو يرفض دفعها (مطلب ثاني) بالنظر إلى مدى توافر العناصر المنصوص عليها ضمن المادة 36 من القانون المتعلق بالمحاسبة العمومية وذلك خلال آجال محددة، إلا أن هذه القرارات يمكن للآمر بالصرف أن يتجاوزها بواسطة إجراء التسخير (مطلب ثالث).

المطلب الأول

قبول دفع النفقة

تهدف مراقبة المحاسب العمومي إلى دفع النفقات وتحصيل الإيرادات وذلك في الأجل المحدد قانوناً، فإذا كان ملف الالتزام بالنفقة مطابقاً للقوانين والتنظيمات المعمول بها فإن المحاسب العمومي يقوم بإتمام المرحلة الأخيرة من عملية الدفع وذلك بتسديد المبلغ المشار إليه في حوالة الدفع وأوامر الدفع وبالتالي تكون المراحل الخاصة بتنفيذ النفقة العمومية قد انتهت.

(1) - تسمبال رمضان، إستقلالية الجماعات المحلية في الجزائر: "وهم أم حقيقة"، مذكرة ماجستير في القانون. فرع "تحولات الدولة"، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2009، ص 122.

الفرع الأول

طبيعة عملية الدفع

تنص المادة 22 من القانون 21/ 90 المتعلق بالمحاسبية العمومية على أن الدفع هو ذلك الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي، وعليه تعتبر عملية الدفع ذات طابع قانوني ومادي:

1- عملية قانونية: قبل قبول المحاسب العمومي لأية نفقة يجب أن يتحقق من قانونيتها وهو لا يخضع في هذا المجال لأية سلطة، ولقد وفق المشرع الجزائري في هذه النقطة إلى حد بعيد لكون أن ذات الأمر يقي من الفساد الذي يمكن أن يحصل نتيجة تواطئ المحاسب العمومي مع الأمر بالصرف.

2- عملية مادية: أوجب القانون على المحاسب العمومي المختص التأكد من هوية الدائن الذي حررت له حوالة الدفع وهذا قبل دفع مبلغ النفقة، لهذا على الدائن أن يسلم إلى المحاسب إيصال الدفع الذي بلغ له من طرف الأمر بالصرف وتجدر الإشارة إلى أن المحاسب العمومي بهذه الوظيفة يتم التسديد عن طريق تحويل الحسابات البريدية والبنكية في حالة المبالغ الكبيرة⁽¹⁾

الفرع الثاني

آجال دفع مبلغ النفقة

يقوم الآمرون بالصرف بإصدار الأوامر بالصرف والحوالات وإرسالها إلى المحاسبين العموميين بين اليوم الأول واليوم العشرين (1 إلى 20) من كل شهر

(1) - تياب نادية، المرجع نفسه، ص 185.

ويحول المحاسبون العموميين أوامر الصرف وحوالات الدفع في أجل أقصاه 10 أيام من تاريخ استلامها ويتم احتسابها ابتداء من تاريخ إصدارها⁽¹⁾. فيما يخص الصفقات العمومية فإن المحاسب العمومي يمارس مهمة الرقابة على الصفقة العمومية بعد أن يصله الملف من الأمر بالصرف بعد مرورها على لجان الصفقات العمومية والمراقب المالي.

في هذا الصدد لا يحدد التشريع الفرنسي أي أجل للمحاسب العمومي لإنجاز رقابته على العملية المالية فإذا قدر أن النفقة صحيحة من الناحية القانونية أشر عليها وقام بالدفع وان قدر أن النفقة غير صحيحة قانونا رفض الدفع وبلغ قرار الرفض إلى الأمر بالصرف⁽²⁾.

المطلب الثاني

حالة عدم قبول دفع النفقة

يقوم المحاسب العمومي عند عدم مطابقة ملف الالتزام برفض إجراء عملية الدفع الخاصة بالملتزم بها وهذا بعد قيامه بإعلام الأمر بالصرف بقرار رفض النفقة الملتزم بها مع ذكر الأسباب المبررة لذلك، وهنا نكون أمام حالتين إما أن يكون الرفض مؤقتا وإما أن يكون الرفض نهائيا⁽³⁾.

(1) المادة رقم 02 و 10 من المرسوم التنفيذي 46/93 المؤرخ في 1993/02/06 والمتعلق بتحديد آجال دفع النفقات وتحصيل أوامر بالإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المدومة

(2) - حفيظة نوار، مرجع سابق، ص 35

(3) - حرفوش ليلة وإفوراخ فروجة، مرجع سابق، ص 41.

السؤال الذي يطرح بمناسبة رفض المحاسب العمومي بدفع النفقة لسبب من الأسباب هل أن قراره هذا قابل للطعن فيه أمام القضاء بدعوى تجاوز السلطة؟ تقتضي الإجابة على هذا التساؤل التطرق إلى حالتين: الحالة الأولى: كيف قرار المحاسب العمومي المتعلق برفض دفع النفقة من الأعمال الإدارية الداخلية وبالتالي لا يمكن الطعن فيه أمام القضاء، وهذا ما توصل إليه مجلس الدولة الفرنسي في قراره الصادر في 1955 حيث جاء في هذا القرار " أن تأشيرة الخزينة العمومية ما هي إلا إجراء من مجموع الإجراءات الخاصة بتأمين الرقابة المالية لحوالة الدفع وتشكل شكلية إدارية ذات طابع داخلي، وبالتالي فإن قرار الرفض لأي تأشيرة غير قابل للطعن فيه أمام القاضي الإداري على أساس دعوى تجاوز السلطة، لان صاحب المصلحة المتضرر من قرار الرفض أمامه طعن موازي وهو الطعن أمام الأمر بالصرف والطلب منه تسخير المحاسب العمومي من أجل دفع النفقة "؛ الحالة الثانية: ففي حال عدم إمكانية لجوء الأمر بالصرف إلى تسخير المحاسب العمومي، فإنه يمكن الطعن في قرار هذا الأخير على أساس تجاوز السلطة أمام القاضي الإداري وهذا ما توصل إليه مجلس الدولة الفرنسي في قراره الصادر سنة 1971⁽¹⁾.

(1) - حفيظة نوار، مرجع سابق، ص 35.

الفرع الأول

الرفض المؤقت لدفع قيمة النفقة

إن من واجبات المحاسب العمومي ألا يقبل صرف أي أمر بالدفع يكون معيباً أو ناقصاً غير مطابق للقوانين واللوائح الجاري العمل بها، ويكون الرفض المؤقت للسماح للأمر بالصرف بتكملة أو تصحيح الأمر بالصرف المرفوض من طرف المحاسب العمومي وفقاً للقانون ثم يأمر بدفعها من جديد ويستلزم القانون أن يكون الرفض المؤقت بواسطة مذكرة رفض موضوع إرسال واحد يشمل كل الأخطاء ومبرراتها لتصحيحه⁽¹⁾.

الفرع الثاني

الرفض النهائي لدفع النفقة

إذا لاحظ المحاسب العمومي أن الحوالات تتضمن أخطاءً أو أنها مخالفة للقوانين والأنظمة المعمول بها في مجال المحاسبة العمومية أو أن الملاحظات المدونة بمذكرة الرفض لم تؤخذ بعين الاعتبار يقوم المحاسب العمومي بإصدار مذكرة الرفض النهائية تكون مرفقة بالحوالات موضوع الرفض النهائي.

حول القانون في هذه الحالات للأمر بالصرف كونه الساهر على السير الحسن والمضطرد للمرافق العامة ولتلبية المصلحة العامة، وسيلة أخرى تمكنه من تمرير الأمر بالصرف رغم رفض المحاسب العمومي هذا ما يعرف بالتسخير

(1) - لونيبي عبد اللطيف، الرقابة على مالية البلدية، مذكرة ماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012-2013، ص 93.

المكتوب عملا بنص المادة 47 من قانون المتعلق بالمحاسبة العمومية والتي مفادها أنه إذا رفض المحاسب العمومي القيام بالدفع يمكن للآمر بالصرف أن يطلب منه كتابيا وتحت مسؤوليته أن يصرف النظر عن هذا الرفض إذ يطلب هذا الأخير كتابيا وتحت مسؤوليته دفع النفقة. كما أن التسخير هو إعطاء الأمر لشخص غير موجود في النظام السلمي وفي هذا المجال هو الأمر الذي يعطيه الأمر بالصرف للمحاسب العمومي الذي لا يوجد ضمن السلم الإداري للآمر بالصرف. ويجب أن يتضمن الأمر بالصرف في حالة التسخير، زيادة على الأسباب المبررة لذلك عبارة: (يطلب من المحاسب العمومي أن يدفع تحت مسؤوليتي).

المطلب الثالث

تجاوز رقابة المحاسب العمومي عن طريق إجراء التسخير

تعتبر تأشيرة المحاسب العمومي آخر مرحلة في مجال مراقبة العمليات المالية قبل صرف المال العام، فهو ملزما قانونا برفض تنفيذ أوامر الأمر بالصرف إذا تحقق بأنها تشكل مخالفة صريحة للنصوص القانونية والتنظيمات المعمول بها. لهذا السبب، قدم المشرع الجزائري الحماية التامة للمحاسب العمومي أثناء أداء مهامه، وذلك حسب نص المادة 30 من القانون رقم 21/ 90 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتي تؤكد على بطلان كل عقوبة سلطت على المحاسب

العمومي إذا ثبت أن الأوامر التي رفض تنفيذها من شأنها أن تحملها المسؤولية الشخصية والمالية.

يعتبر المحاسب العمومي في مركز قوة مقارنة مع الأمر بالصرف عند رفض تسديد حوالات الدفع الذي يجب أن يكون مبررا ولكن من أجل تفادي وضعية الانسداد وضمان السير الحسن للمرافق العامة وعدم تعطيل المصلحة العامة، رخص المشرع للأمر بالصرف استعمال اجراءات تسخير المحاسب العمومي وذلك وفق المادتين 47 و 48 من القانون 21/ 90 و المرسوم التنفيذي رقم 314/ 91، لا سيما المادة الأولى منه والتي تؤكد على أنه يمكن للآمرين بالصرف إذا ما قام المحاسبون العموميون بإيقاف عملية تسديد النفقة أن يطلبوا منهم كتابيا وتحت مسؤوليتهم دفعها (فرع أول).

يهدف اللجوء إلى استعمال اجراءات التسخير إلى تقييد سلطة المحاسب العمومي بمقابل انتقال المسؤولية الشخصية والمالية من المحاسب إلى الأمر بالصرف، الذي يصبح المسؤول المباشر أمام هيآت الرقابة عن مشروعية النفقات التي تم تسديدها عن طريق استعمال هذا الإجراء (فرع ثاني).

الفرع الأول

إمكانية تقييد سلطة المحاسب العمومي عن طريق تسخيره

يتجسد اجراءات التسخير في الطلب الكتابي المحرر من طرف الأمر بالصرف وتحت مسؤوليته المباشرة والذي يطلب من خلاله المحاسب بشكل

صريح وواضح تسديد النفقة، وبالتالي إذا امتثل المحاسب العمومي للتسخير تبرأ ذمته من المسؤولية الشخصية والمالية، بشرط أن يرسل تقريراً مفصلاً عن العملية لوزير المالية خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تنفيذ العملية⁽¹⁾.

الفرع الثاني

حدود استعمال اجراء تسخير المحاسب العمومي

يعتبر اللجوء إلى استعمال اجراءات تسخير المحاسب العمومي الاستثناء وليس القاعدة العامة عند تسديد النفقات، حيث لا يستطيع الأمر بالصرف استعمال هذا الإجراءات بصفة مطلقة وفي كل حالات رفض الدفع من طرف المحاسب لأن مجال استعماله محدود قانوناً، بحيث يجب على كل محاسب عمومي أن يرفض الامتثال لإجراءات التسخير إذا كان رفض دفع النفقة مبراراً بأحدي العناصر الآتية على الأقل والواردة في الفقرة 2 من المادة 48 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية وهي الحالات التي لا يمكن فيه للمحاسب العمومي الامتثال لعملية التسخير:

1. عدم توفر السيولة النقدية ما عدا بالنسبة للدولة.
2. عدم توفر أموال الخزينة.
3. انعدام إثبات أداء الخدمة.
4. طابع النفقة غير الإبرائي.

(1) - نص الفقرة الأولى من المادة 48 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، مرجع مذكور سابقاً.

5. انعدام تأشيرة مراقبة النفقات الموظفة أو تأشيرة لجنة الصفقات

المؤهلة إذا كان ذلك منصوصا عليه في التنظيم المعمول به.

وتطبيقا للفقرة الأولى من نفس المادة، يعفى المحاسب العمومي من مسؤوليته المالية الشخصية عن دفع النفقة المعنية إذا امتثل للتسخير؛ حيث تحل محلها مسؤولية الأمر بالصرف، الذي يمكن أن يكون عرضة للمساءلة من طرف مجلس المحاسبة (غرفة الانضباط المالي والميزاني) إذا ثبت أن التسخير كان تعسفيا ولاسيما عند انعدام الأساس التشريعي أو التنظيمي للنفقة المسددة ولكن المحاسب العمومي يبقى ملزما في هذه الحالة، بتقديم تقرير عن ذلك إلى الوزير المكلف بالمالية في ظرف خمسة عشر 15 يوما، وذلك حسب المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 314/91 كما أن، هذا الأخير يمكنه طلب معلومات إضافية من الأمر بالصرف.

ومما هو ملاحظ هنا هو صرامة إجراءات التسخير، والتي تجعل من الأمرين بالصرف يفكرون مليا، قبل أن يقدموا على استعمال حقهم في تسخير المحاسبين العموميين لدفع النفقات. وهو ما يفسر ندرة استعمال إجراء التسخير في الواقع العملي، الذي هو مقرر في الحقيقة لمواجهة حالات استثنائية مثل تعسف المحاسبين العموميين في رفض الدفع والذي يمكن أن يؤدي إلى نوع من الشلل في تنفيذ النفقات محل الصفقات العمومية⁽¹⁾.

(1) - حفيظة نوار، مرجع سابق، ص 39.

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

خاتمة

تهدف الدولة من خلال تكريس رقابة المحاسب العمومي أساسا إلى المحافظة على الأموال العامة وتجنب مسؤولية الدفع أو التحصيل غير القانونين، وتوصف رقابة المحاسب العمومي في إطار الرقابة على الصفقات العمومية على أنها رقابة آنية تمارس أثناء تنفيذ النفقات العمومية، لكنها رقابة تسبق عملية الدفع فهي رقابة إنفاق لا رقابة تحصيل، كما أنها رقابة شكلية تتم على أساس الوثائق وليس في عين المكان وتنصب على احترام النصوص التنظيمية المعمول بها وبذلك فهي توفر الحماية والوقاية للآمر بالصرف، حيث تجنبه الوقوع في الأخطاء.

إلا أن المشرع جعل هذه الرقابة، رقابة شرعية لا يتعدى الهدف منها التحقق من قانونية العمليات المالية دون البحث في مدى ملاءمتها مع الأوضاع الاقتصادية المستجدة خاصة وأنه من المبادئ التي تقوم عليها المحاسبة هو تغليب الواقع الاقتصادي على الواقع القانوني، بل حتى وإن قام المحاسب العمومي بالمهام الرقابية الموكلة إليه ورفض الدفع فإن منح المشرع للآمر بالصرف سلطة إجراء التسخير وإن كان غير مطلق يبقى حجر عثرة أمام المحاسب العمومي ويضع حدا نهائيا للرقابة السابقة على المالية المحلية.

رقابة المحاسب العمومي على النفقات العمومية لهادور هام في المحافظة على مسار النفقة وحمايتها من كل تجاوز قبل وقوعه، حيث تمر مشاريع الصفقات العمومية على المراقب المالي أولا ثم تتوجه إلى المحاسب العمومي الذي يمارس نفس الرقابة نظرا إلى هندسة الرقابة السابقة وبالتالي نكون أمام عمل مكرر بحيث تتم

مراقبة الصفقة مرتين من خلال نفس العناصر ولكن باختلاف الأعوان وهذا ما يساهم في إثقال مسار سير الصفقة العمومية بين الفاعلين الأساسيين فيها. ولكن بالرجوع إلى دور المحاسب العمومي نجده لا يقتصر على دفع النفقة محل الصفقة العمومية، باعتبار اختصاصه الأصيل هو عون تنفيذ، بل هو السلطة المختصة والمسؤولة عن صحة النفقات التي تدفع من الخزينة العمومية تحت طائلة العقوبات التي تنجم عن تحميله المسؤولية.

ومن المحاسن التي تذكر على هذا النوع من الرقابة:

التأكد من أن الميزانية المخصصة للصفقات العمومية تسير وفق البرنامج المخطط له بغية الحفاظ على المال العام من كل تبذير أو سوء للتسيير. تجنب صرف النفقات غير المشروعة وكبحها في أوانها قبل القيام بصرفها كما أنها تعطي لوزارة المالية النفقات الفعلية التي تم صرفها خلال السنة المالية وهذا ما يمكن من تقدير النفقات المستقبلية.

لذا نقدم بعض المقترحات والتي تتمثل فيما يلي:

- 1- ضرورة توجيه ومرافقة الأمرين بالصرف من قبل وزارة المالية وتقديم المعلومات المحاسبية الكافية لهم حول كيفية إعداد بطاقة الالتزام، لأن الأمرين بالصرف ليسوا بالضرورة مختصين في المجال المالي والمحاسبي،
- 2- ضرورة تكوين عدد إضافي من أعوان الخزينة وكذا الرقابة المالية وهذا بحكم نقص الإطارات المتخصصة التي تشهدها هيئات الرقابة المالية.

3 - ضرورة مراجعة التشريعات التي تحكم عمل هذه الهيئات الرقابية لتفادي التداخل والتكرار بين المحاسب العمومي والهيئات الرقابية الأخرى.

قائمة المراجع

1- النصوص القانونية

- 1- قانون 17/84 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية (ج.ر.ج.ج.د.ش) العدد 28.
- 2- قانون 21/ 90 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية.
- 3- قانون 32/90 المؤرخ في 04 ديسمبر 1990 يتعلق بتنظيم مجلس المحاسبة وسيره، (ج.ر.ج.ج.د.ش) عدد 53، الصادر بتاريخ 5 ديسمبر 1990.
- 4- قانون 21/ 91 المؤرخ في 07 أوت 1991 المتعلق بقانون المالية التكميلي لسنة 1991.
- 5- قانون 20/95 المؤرخ في 17 جويلية 1995 يتعلق بمجلس المحاسبة، (ج.ر.ج.ج.د.ش) عدد 39، الصادر بتاريخ 23 جويلية 1995 المعدل والمتمم.
- 6- مرسوم تشريعي 01/ 93 المؤرخ في 19 /01/ 1993 المتضمن لقانون المالية 1993 (ج.ر.ج.ج.د.ش)، عدد 40 الصادرة بتاريخ 20 جانفي 1993.
- 7- أمر 90 /67 المؤرخ في 17 جوان 1967 المتضمن قانون الصفقات العمومية (ج.ر.ج.ج.د.ش)، العدد 52، سنة 1967.
- 8- مرسوم رئاسي 250/02 المؤرخ في 24 /08/ 2002، المتضمن تنظيم الصفقات العمومية (ج.ر.ج.ج.د.ش)، العدد 52 لسنة 2002.
- 9- مرسوم رئاسي 236/10 المؤرخ في 07 أكتوبر 2010 (ج.ر.ج.ج.د.ش)، العدد 58 لسنة 2010.
- 10- مرسوم رئاسي 247/15 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام المؤرخ في 16 سبتمبر 2015 (ج.ر.ج.ج.د.ش)، العدد 50 سنة 2015.

- 11- مرسوم 59/85 المؤرخ في 23 مارس 1985 والذي يتضمن القانون الأساسي النموذجي لعمال المؤسسات والإدارات العمومية على أن المؤسسة أو الإدارة العمومية الملحق بها المحاسب العمومي.
- 12- مرسوم تنفيذي 145/82، المؤرخ في 10 أبريل 1982، المنظم للصفقات العمومية التي يبرمها المتعامل العمومي (ج.ر.ج.ج.د.ش)، العدد 15 لسنة 1982.
- 13- مرسوم تنفيذي 334/90 المؤرخ في 27 أكتوبر 1990 المتضمن القانون الساسي الخاص بالعمال التابعين للأسلاك الخاصة بالإدارة المكلفة بالمالية، (ج.ر.ج.ج.د.ش)، العدد 46 الصادر بتاريخ 31 أكتوبر 1990.
- 14- مرسوم تنفيذي 311/91 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، (ج.ر.ج.ج.د.ش) العدد 43 والمتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين.
- 15- مرسوم تنفيذي 312/91 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، (ج.ر.ج.ج.د.ش). العدد 43 والمحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحسابات، وكيفيات اكتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين.
- 16- مرسوم تنفيذي 313/91 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، (ج.ر.ج.ج.د.ش) العدد 43 والمحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها.
- 17- مرسوم تنفيذي 314/91 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، (ج.ر.ج.ج.د.ش) العدد 43 والمتعلق بإجراء تسخير الآمرين بالصرف للمحاسبين العموميين.
- 18- مرسوم تنفيذي 434/91 المؤرخ في 09 نوفمبر 1991، المتضمن تنظيم الصفقات العمومية.
- 19- مرسوم تنفيذي 46/93 المؤرخ في 06/02/1993 والمتعلق بتحديد آجال دفع النفقات وتحصيل أوامر بالإيرادات.

20- مرسوم تنفيذي 108/93 المؤرخ في 05 ماي 1993، يتعلق بكيفيات إحداث وكالات الإيرادات والنفقات وتنظيمها وسيرها (ج.ر.ج.ج.د.ش)، عدد 30، الصادرة بتاريخ 09 ماي 1993

21- مرسوم تنفيذي 268 /97 المؤرخ في 21 جويلية 1997 المحدد للإجراءات المتعلقة بالالتزام بالنفقات العمومية وتنفيذها ويضبط صلاحيات الأمر بالصرف ومسؤولياتهم، (ج.ر.ج.ج.د.ش)، العدد 48، الصادر بتاريخ 23 جويلية 1997.

22- مرسوم تنفيذي 326/06، المؤرخ في 18 سبتمبر 2006، (ج.ر.ج.ج.د.ش) عدد 56، الصادر في 24 سبتمبر 2006. الذي يحدد قائمة، المناصب العليا المصالح الخارجية للخزينة وشروط التعيين فيها وتصنيفها.

23- مرسوم تنفيذي 298/10 المؤرخ في 29 نوفمبر 2010، المتضمن للقانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بإدارة الخزينة والمحاسبة والتأمينات، (ج.ر.ج.ج.د.ش)، العدد 74، الصادرة بتاريخ 05 ديسمبر 2010.

2-الكتب

1. محرزى محمد عباس، اقتصاديات، المالية العامة، النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة للدولة، الطبعة السادسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2015.
2. محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى، الجزائر، 2003.
3. مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995.

3- الأطروحات والمذكرات

أ- الأطروحات

1. أحمد سويقات، الرقابة على أعمال الإدارة العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015.
2. تياب نادية، آليات مواجهة الفساد في مجال الصفقات العمومية، أطروحة دكتوراه في العلوم السياسية، جامعة مولود معمري - تيزي وزو - كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2014/2013.
3. شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، شعبة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2013-2014.
4. عزة عبد العزيز، قواعد الرقابة المالية العليا وأجهزتها في القانون الوضعي، التشريع الإسلامي - دراسة مقارنة -، أطروحة دكتوراه (علوم) في العلوم الإسلامية، تخصص: الشريعة والقانون، كلية الشريعة والقانون، جامعة الأمير عبد القادر، قسنطينة، 2015/2014.
5. موفق عبد القادر، الرقابة المالية على البلدية في الجزائر: دراسة تحليلية ونقدية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، قسم علوم التسيير، شعبة تسيير المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2015/2014.

ب- مذكرات الماجستير

1. تسمبال رمضان، إستقلالية الجماعات المحلية في الجزائر: "وهم أم حقيقة"، مذكرة ماجستير في القانون. فرع "تحولات الدولة"، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2009.
2. حمادو دحمان، الوسائل غير القضائية للرقابة على أعمال الإدارة المحلية في الجزائر، مذكرة ماجستير في القانون العام، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان 2011/2010.

3. شويحي سامية، أهمية الإستفادة من الآليات الحديثة والمنظور الإسلامي في الرقابة على المال العام، مذكرة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه تخصص تسيير المالية العامة، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية، جامعة أبو بكر بلقاسم، تلمسان، 2011/2010.
4. عباس عبد الحفيظ، تقييم فعالية النفقات العامة في ميزانية الجماعات المحلية دراسة حالة: نفقات ولاية تلمسان وبلدية منصور، مذكرة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبوبكر بلقايد، تلمسان، 2011-2012.

ج-مذكرات الماستر

1. الأمير عبد القادر حفوظة، آليات الرقابة على الصفقات العمومية، دراسة حالة ولاية الوادي، مذكرة ماستر أكاديمي، ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الشعبة: علوم اقتصادية، التخصص: اقتصاد عمومي وتسيير المؤسسات، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، 2014-2015.
2. أيت الحاج كاتية وأيت وعلي سميحة، الجماعات الإقليمية والاستقلالية المالية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، شعبة قانون عام، تخصص قانون الجماعات المحلية والهيئات الإقليمية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمن ميرة بجاية 2011-2012.
3. بلخضر عبد الحفيظ، الرقابة الوصائية على الجماعات المحلية في الجزائر، مذكرة ماستر في الحقوق، تخصص منازعات القانون العمومي، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة -محمد لمين دباغين، سطيف، 2014/2015.
4. بري دلال، الإستقلال المالي للبلدية، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013/2014.

5. حرفوش ليلة وإفوراخ فروجة، دور المحاسب العمومي والمفتشية العامة للمالية في الرقابة على مالية الجماعات المحلية، مذكرة ماستر، فرع القانون العام، تخصص قانون الهيئات الإقليمية والجماعات المحلية، جامعة عبد الرحمان ميرة - بجاية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم القانون العام، السنة الجامعية 2015/2016.
6. حفيظة نوار، رقابة الهيئات المالية على الصفقات العمومية، مذكرة ماستر في الحقوق الشعبة: حقوق، التخصص: قانون عام للأعمال، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة - كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق 2017.
7. العابد رياض، الرقابة المالية على نفقات البلدية، مذكرة ماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013/2014.
8. عطه صوفيان وعروج يونس، النظام القانوني للصفقات العمومية في ضوء المرسوم الرئاسي 247/15، مذكرة ماستر في الحقوق، فرع القانون العام، تخصص: قانون الجماعات الإقليمية، جامعة عبد الرحمان ميرة - بجاية -، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم القانون العام، السنة الجامعية: 2015/2016.
9. لطفي فاروق زلاسي، دور الرقابة المالية في تسيير وترشيد النفقات العمومية، دراسة حالة: مصلحة المراقبة المالية لولاية الوادي، مذكرة ماستر أكاديمي، ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الشعبة: علوم اقتصادية، التخصص: اقتصاد عمومي وتسيير المؤسسات، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، 2014-2015.
10. لونيبي عبد اللطيف، الرقابة على مالية البلدية، مذكرة ماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012-2013.

11. وليد ونيسي، دور وفعالية الصفقات العمومية في حماية الأموال العامة -دراسة حالة الخزينة العمومية بالوادي، مذكرة ماستر، جامعة الشهيد حامة لخضر بالوادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، 2015/2014.
12. عمار غريب، علاقة الأمر بالصرف بالمحاسب العمومي، مذكرة تخرج مفتش مركزي للخزينة والمحاسبة، الدفعة الثالثة، المدرسة الوطنية للضرائب، الجزائر 2013.
13. فرحوي عبد القادر، تنفيذ النفقات العمومية، مذكرة نهائية التكوين تخصص المالية. العمومية وتسيير الميزانية، المدرسة الوطنية للإدارة، 2014.

المراجع باللغة الفرنسية

1. BISSAAD Ali, Droit de la comptabilité publique, édition Houma, Alger, 2004.

الفهرس

5	مقدمة
11	الفصل الأول
11	الإطار العام للمحاسب العمومي
13	المبحث الأول
13	المركز القانوني للمحاسب العمومي
15	المطلب الأول
15	الإطار القانوني للمحاسب العمومي
15	الفرع الأول
15	تعريف المحاسب العمومي
16	الفرع الثاني
16	تصنيف المحاسب العمومي
19	الفرع الثالث
19	تعين المحاسب العمومي
19	المطلب الثاني
19	المجال الوظيفي للمحاسب العمومي
20	الفرع الأول
20	تعريف المحاسبة العمومية وخصائصها
22	الفرع الثاني
22	مبادئ المحاسبة العمومية
24	الفرع الثالث
24	أهداف المحاسبة العمومية
25	المطلب الثالث
25	تدخل المحاسب العمومي خلال مراحل تنفيذ النفقات العمومية
26	الفرع الأول
26	مرحلة الالتزام بالنفقات العمومية

27	الفرع الثاني
27	مرحلة تصفية مبالغ النفقات العمومية
29	الفرع الثالث
29	مرحلة إصدار الأمر بصرف النفقة العمومية
31	المبحث الثاني
31	الطبيعة المزدوجة للمهام الرقابية للمحاسب العمومي ومسؤوليته
33	المطلب الأول
33	رقابة المحاسب العمومي رقابة مرافقة لعملية التنفيذ
33	الفرع الأول
33	الرقابة المحاسبية العمومية على الصفقات
38	الفرع الثاني
38	المحاسب العمومي منفذ للنفقات العمومية
39	الفرع الثالث
39	صعوبة الفصل بين المهام التنفيذية والمهام الرقابية للمحاسب العمومي
40	المطلب الثاني
40	مسؤولية المحاسب العمومي
42	الفرع الأول
42	الطبيعة الخاصة لمسؤولية المحاسب العمومي
43	الفرع الثاني
43	اجراءات الإعفاء من المسؤولية
46	الفصل الثاني
46	مدى فعالية المهام الرقابية للمحاسب العمومي
48	المبحث الأول
48	مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي
49	المطلب الأول
49	الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي
50	الفرع الأول

50	أهداف تطبيق مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي
53	الفرع الثاني
53	استثناءات مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي
57	المطلب الثاني
57	نتائج تطبيق مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي والانتقادات الموجهة له
58	الفرع الأول
58	التفريق بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي
60	الفرع الثاني
60	أهم الانتقادات الموجهة لمبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي
62	المبحث الثاني
62	عدم فاعلية رقابة المحاسب العمومي لإمكانية تجاوزها
64	المطلب الأول
64	قبول دفع النفقة
65	الفرع الأول
65	طبيعة عملية الدفع
65	الفرع الثاني
65	آجال دفع مبلغ النفقة
66	المطلب الثاني
66	حالة عدم قبول دفع النفقة
68	الفرع الأول
68	الرفض المؤقت لدفع قيمة النفقة
68	الفرع الثاني
68	الرفض النهائي لدفع النفقة
69	المطلب الثالث
69	تجاوز رقابة المحاسب العمومي عن طريق إجراء التسخير
70	الفرع الأول
70	إمكانية تقييد سلطة المحاسب العمومي عن طريق تسخيره
71	الفرع الثاني

71	حدود استعمال اجراء تسخير المحاسب العمومي
74	خاتمة
78	قائمة المراجع
85	الفهرس