

رقابة المحاسب العمومي على النفقات العمومية بين الفعالية وإمكانية التسخير
**The public accountant's control over public expenditures between efficiency
 and the possibility of harnessing**

كتزة بلحسين^{1*}، عبد المجيد لخذاري²

¹ جامعة عباس لغرور خنشلة (الجزائر)، belhocine.kenza@univ-khenchela.dz

² جامعة عباس لغرور خنشلة (الجزائر)، madjiddoc2@gmail.com

تاريخ النشر: 2022/04/27

تاريخ القبول: 2021/11/09

تاريخ الاستلام: 2021/08/11

ملخص:

تهدف الدراسة الى ابراز دور المحاسب العمومي في الرقابة على النفقات العمومية، في ظل الصلاحيات الخطيرة التي حولها المشرع الجزائري لتجاوز الرقابة الممارسة من طرفه؛ عن طريق آلية التسخير. اذ أن الأصل أن المحاسب العمومي عندما يتلقى الأمر بصرف النفقة من قبل الأمر بالصرف، يقوم بصرفها طالما كان موافقا لما تنص عليه القوانين والأنظمة في هذا الخصوص، الا أنه بإمكانه أن يرفض الدفع اذا ما لاحظ خللا في الأمر بالصرف، الا أن المشرع الجزائري قرر امكانية تسخير المحاسب العمومي لتفادي وضعية الانسداد بموجب طلب كتابيا يوجه له من قبل الأمر بالصرف، وعلى مسؤولية هذا الأخير، وهذا يعتبر تدخل منه في المرحلة المحاسبية، ومن ثم استثناء على مبدأ الفصل بين الوظيفة الادارية والوظيفة المحاسبية.

كلمات مفتاحية: الأمر بالصرف؛ المحاسب العمومي؛ النفقات العمومية؛ التسخير؛ الرقابة المالية.

Abstract:

The study aims to highlight the role of the public accountant in controlling public expenditures in light of the dangerous powers granted by the Algerian legislator to bypass the oversight practiced by him through the harness mechanism.

As the principle is that the public accountant, when he receives the order to spend the alimony from the order of disbursement, he spends it as long as it is in accordance with the provisions of the laws and regulations in this regard, but he can refuse to pay if he notices a defect in the order to spend, but the Algerian legislator decided the possibility of Harnessing the public accountant to avoid the situation of blockage by virtue of a written request addressed to him by the exchange orderer, and on the responsibility of the latter.

Keywords: ordering disbursement; public accountant; public expenditures; harness; Financial Supervision.

1. مقدمة

إن انجاز العمليات المالية للهيئات العمومية، وكذا الرقابة عليها أثناء تنفيذ ميزانياتها؛ يتطلب وجود قواعد ونصوص قانونية تتحكم فيها وتنظمها، وباعتبار المحاسبة العمومية القناة الرئيسية التي تمر عبرها مختلف السياسات المالية للدولة، وبحكم أنها تحدد التزامات أعوان التنفيذ، وكذا مسؤولياتهم، بالإضافة الى مختلف الأجهزة المكلفة بالرقابة على تنفيذ الميزانية، مثل المفتشية العامة للمالية ومجلس المحاسبة، فإنها أولت أهمية كبيرة للمحاسب العمومي، الذي يعد أحد الركائز الأساسية في تنفيذ النفقات العمومية والرقابة عليها.

يتصف المحاسب العمومي بكونه المنفذ للميزانية والمراقب عليها في الوقت نفسه، فيمارس على هذا الأساس رقابة تشمل كل التصرفات المالية؛ فلا يتسنى للأمر بالصرف القيام بتنفيذ الميزانية دون موافقته، ما يجعل من المحاسب العمومي آخر عقبة لمراقبة العمليات المالية قبل صرف المال العام، حيث يعتبر ملزماً قانوناً برفض تنفيذ أوامر الأمر بالصرف؛ إذا تحقق أنها تشكل مخالفة صريحة للنصوص القانونية والتنظيمات المعمول بها، وبالتالي يعتبر في مركز قوة مقارنة مع الأمر بالصرف عند رفض تسديد حوالات الدفع، وفي سبيل تفادي وضعية الانسداد وضمان السير الحسن للمرافق العامة وعدم تعطيل المصلحة العمومية، رخص المشرع للأمر بالصرف استعمال إجراء تسخير المحاسب العمومي لتفادي عرقلة تنفيذ الميزانية.

- **أهمية الموضوع:** تظهر أهمية الموضوع من خلال فعالية الدور الرقابي للمحاسب العمومي سعياً وراء تحقيق الاستقرار الاقتصادي، السياسي والاجتماعي على المستوى المحلي والوطني، خاصة في ظل الأوضاع الراهنة، التي تعرف فيها الجزائر تراجع في الإيرادات، وفي ظل تعدد المسؤوليات القائمة على عاتقه، لذا ينبغي التعامل مع العمل الرقابي برؤية واضحة المعالم والأهداف لتجاوز كل المعوقات والإكراهات التي تواجهها الرقابة المالية الممارسة من خلاله.

- تحديد المصطلحات:

- **المحاسب العمومي:** هو موظف لدى الدولة إما ملحق بوزارة المالية أو لدى هيئة عمومية أخرى، وبمجرد تعيينه يصبح مرخصاً له قانونياً من طرف وزير المالية، وهذا الترخيص يجيز له التصرف في الأموال العمومية من تحصيل الإيرادات أو دفع النفقات.¹
- **الرقابة المالية:** مجموعة العمليات اللازمة لمتابعة أعمال تنفيذ الخطط والسياسات الموضوعية بقصد التعرف على الانحرافات ومعالجتها في الوقت المناسب، إضافة إلى المحافظة على المال العام من عمليات الاحتلاس أو الضياع أو سوء الاستعمال.¹

¹ عز الدين فواد، استخدام أدوات المحاسبة العمومية في الرقابة على تنفيذ النفقات، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015، ص 21.

- النفقات العمومية: تلك الأموال التي تخرج من الذمة المالية لشخص معنوي عام بقصد إشباع حاجة عامة.
- التسخير: الأمر الذي يعطيه الأمر بالصرف للمحاسب العمومي، لكي ينفذ عملية دفع كان قد رفض تنفيذها من قبل، رغم وجود أمر بالدفع أو حوالة دفع سابقة.

- إشكالية الدراسة: هل استجلب التشريع الجزائري من خلال الصلاحيات المخولة للمحاسب العمومي في مجال النفقات العمومية وحفظ المال العام أغراض الرقابة، في ظل إمكانية تجاوزها عن طريق التسخير؟

- خطة الدراسة: في إطار الإجابة على الإشكالية المذكورة آنفا، يتعين علينا دراسة النظام القانوني للمحاسب العمومي أولا، ثم دور وفعالية المحاسب العمومي في الرقابة على النفقات العمومية ثانيا، وأخيرا التطرق الى الأمر بالتسخير كتجاوز للرقابة الممارسة من قبل المحاسب العمومي.

2. النظام القانوني للمحاسب العمومي

تختلف رقابة الهيئات المالية على النفقات العمومية، من حيث جهة الرقابة التي قد تكون رقابة داخلية ، وقد تكون رقابة خارجية تقوم بها أجهزة متخصصة والمهدف منها مراجعة العمليات المالية والمحاسبية كالرقابة التي يقوم بها مجلس المحاسبة؛ كما تكون الرقابة من حيث التوقيت الزمني؛ والتي تتمثل في الرقابة السابقة، التي تعتمد على موافقة جهة مختصة قانونا على عملية الالتزام بالنفقة، من خلال التحقق من توافر عناصر معينة وهي رقابة المراقب المالي، والرقابة أثناء التنفيذ وذلك بغرض تأكد الإدارة من سلامة ما يجري بداخلها، ومن أن التنفيذ لعملية النفقات العامة يسير وفق القوانين والتنظيمات الجاري العمل بها، وهنا نكون امام رقابة المحاسب العمومي.

1.2 مفهوم المحاسب العمومي:

لقد حدد القانون رقم 90-21 المتعلق بالحاسبة العمومية أعوان التنفيذ، وهذا في الباب الثاني منه، حيث ذكر الأعوان المكلفون بالتنفيذ، وخصص الفصل الثاني للمحاسب العمومي، بالإضافة الى مجموع النصوص التنظيمية والتطبيقية لهذا القانون، والتي بينت كفاءات تعيين وتأهيل المحاسبين العموميين ومجال عملهم، وفق ما تنص عليه التشريعات والقوانين.

1.1.2 التعريف التشريعي للمحاسب العمومي:

عرّف المشرع الجزائري المحاسب العمومي في المادة 33 من قانون 90-21 المتعلق بالحاسبة العمومية، وذلك بتعداد الاختصاصات المخولة له كما يلي: " يعد محاسبا عموميا كل شخص يعين للقيام بالعمليات التالية:

✓ تحصيل الايرادات ودفع النفقات .

¹ فهيمة ساجي و علي بوهنة، الرقابة المالية في الجزائر بين الواقع والحديث، مجلة المعيار الصادرة عن جامعة تبسمسليت الجزائر، العدد 02، 2012 ص292

• تحصيل الايرادات يكون تنفيذا لأوامر تحصيلها الصادرة إليهم من الأمرين بالصرف، أو المسددة لهم مباشرة من طرف المدينين، حسب طبيعة الإيراد وإجراءات تحصيله، أما دفع النفقات يكون تنفيذا لأوامر، أو حوالات الدفع الصادرة إليهم من الأمرين بالصرف، أو السندات المقدمة لهم من قبل الدائنين.

✓ ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها، وحفظها وتداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد.
✓ حركة حسابات الموجودات".¹

وبهذا المشرع الجزائري في تعريفه للمحاسب العمومي ركّز على دوره، إذ نلاحظ أن دور المحاسب العمومي مزدوج، فهو يقوم بتنفيذ النفقات والايادات العامة من جهة، ويؤدي دورا رقابيا هاما من جهة أخرى.

2.1.2 التعريف الفقهي للمحاسب العمومي:

يعرف "جاك مانبي" المحاسب العمومي على أنه: " الموظف أو العون العمومي المرخص له قانونا للتصرف في الأموال العمومية، أو الأموال الخاصة المنظمة ".²

ما يلاحظ على هذا التعريف أنه استند على ثلاثة عناصر أساسية لتكوين مفهوم دقيق له؛ صفة الموظف أو العون العمومي، الترخيص ويكون عن طريق التعيين أو الاعتماد أو التأهيل لمنصب محاسب عمومي، والخاصية الثالثة تتمثل في التصرف في الأموال العمومية أو الخاصة المنظمة.

كما يعرفه آخرون على أنه: " الشخص الذي يشتغل في مؤسسة عمومية ويسمى محاسبا أو رئيس مصلحة المحاسبة أو مقتصد، ويتم تعيينه من طرف وزير المالية وتخضع أساسا لسلطته إلا أنه في بعض الأحيان يتم اعتماد بعض المحاسبين العموميين وفقا للتنظيم أي أن المحاسب العمومي تكون له صفة الموظف العمومي فهو موظف لدى الدولة إما ملحق بوزارة المالية أو لدى هيئة عمومية أخرى، ومجرد تعيينه يصبح مرخصا قانونيا من طرف وزير المالية وهذا الترخيص يجيز له التصرف في الأموال العمومية من تحصيل الايرادات أو دفع النفقات ".³

2.2 أصناف المحاسب العمومي

نصت المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةها ومحتواها على: " يكون المحاسبون العموميون إما رئيسيين أو ثانويين ويتصرفون بصفة مخصص أو مفوض "⁴، والتي يلاحظ من خلالها وجود أربعة أصناف للمحاسبين العموميين {محاسب رئيسي، محاسب ثانوي، محاسب مفوض، محاسب مخصص}، إلا أنه وبتفحص القوانين التنظيمات المتعلقة بالمحاسب العمومي نجد له أصناف أخرى.

¹ المادة 03، الأمر رقم 90-21، مؤرخ في 15 غشت 1990، يتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية عدد 35، الصادرة في 15 غشت 1990.

² Magnet jaque. les comptable publique, France,1995.p11 .

³ عز الدين فؤاد، مرجع سبق ذكره، ص 21.

⁴ المادة 09، المرسوم التنفيذي رقم 91-313، المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، يحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةها ومحتواها، الجريدة الرسمية عدد 43، الصادرة في 18 سبتمبر 1991.

1.2.2 المحاسب العمومي الرئيسي: هو الشخص المكلف بمراقبة وتنفيذ جميع العمليات المالية التي تجرى في الجهة الإدارية التي يتواجد على مستواها، بحيث يقيد بصفة نهائية ويتصرف بصفته محاسبا مخصصا في كتاباته الحسابية كل العمليات المأمور بدفعها من صندوقه، والتي يحاسب عنها أمام مجلس المحاسبة.¹

بالرجوع للمادة 10 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، نجد أنها تنص على أنه يعتبر محاسبا عموميا رئيسيا كل من يتكفل بتنفيذ العمليات المذكورة في المادة 26 من القانون 90-21 السالف الذكر²، إلا أنه بالرجوع إلى المادة 26 التي أحالنا إليها المشرع نجد أنها تخاطب الأمرين بالصرف³، وهذا خطأ كبير من المشرع؛ إذ كان يجب عليه الإحالة إلى نص المادة 33 من نفس القانون التي تنص على مهام المحاسب العمومي الرئيسي .

ويتصف بصفة المحاسب العمومي الرئيسي التابع للدولة كل من⁴:

✓ العون المحاسب المركزي

✓ أمين الخزينة المركزي

✓ أمين الخزينة الرئيسي

✓ أمين الخزينة في الولاية

✓ العون المحاسب بالنسبة للميزانيات الملحقه.

2.2.2 المحاسب العمومي الثانوي: يتولى المحاسبون العموميون الثانويون جميع عملياتهم محاسب عمومي رئيسي، وعليه فيمكن تعريفه على هذا الأساس على أنه: الشخص الذي يتولى القيام برقابة وتنفيذ العمليات المالية في وحدة من وحدات الجهة الإدارية التي يشرف عليها كلياً محاسبا رئيسياً، ويتصرف بصفته محاسبا عمومياً مساعداً عند قيامه بتلك العمليات المالية لحساب المحاسب العمومي الرئيسي⁵.

ويتمثل المحاسبون العموميون الثانويون في كل من:

✓ أمين الخزينة في البلدية⁶.

✓ أمناء خزائن القطاعات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية.

✓ قابضو أملاك الدولة.

✓ قابضو الجمارك.

✓ محافظو الرهون.

¹ سكوتي خالد، الاجهزة الرقابية على الميزانية " الدور و الفعالية "، رسالة من أجل نيل درجة دكتوراه دولة في العلوم، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة أبو بكر بالقائد تلمسان، الجزائر، 2017-2018، ص 86.

² أنظر المادة 10، القانون 90-21، مرجع سبق ذكره.

³ أنظر المادة 26، القانون 90-21، مرجع سبق ذكره.

⁴ المادة 31، المرسوم التنفيذي 91-313، مصدر سبق ذكره.

• تجدر الإشارة إلى أن كل شخص يقوم بهذه العمليات دون أن يكون معيناً قانوناً، يعتبر محاسباً فعلياً أو محاسباً فعلياً أو شبه محاسب، وذلك حسب المادة 51 من قانون المحاسبة العمومية 90-21، كما يخضع لنفس الرقابة و نفس العقوبات المطبقة على المحاسب العمومي.

⁵ تياب نادية، آليات مواجهة الفساد في مجال الصفقات العمومية، رسالة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم، تخصص قانون، جامعة مولود معمري تيزي وزو، الجزائر، 2013، ص 177-178.

• هذا ما أكدته المادة 205 من قانون البلدية رقم 11-10 بنصها على أنه يمارس مهام أمين خزانة البلدية محاسب عمومي معين طبقاً للتنظيم.

✓ قابضو الضرائب.¹

3.2.2 المحاسبون المخصصون: غالبا ما يعرفوا بصفة "محاسبي الدفع" يتم تعيينهم لتنفيذ العمليات المالية العمومية بعد مراقبة شرعيتها شخصيا وتحمل المسؤولية عنها، يقومون بدور رئيسي في مجال النفقات.²

4.2.2 المحاسبون الموكلون: هم الذين يكلفون بالتنفيذ المادي لعمليات المحاسبين المخصصين، ولاسيما قبض مبالغ الايرادات وإدخالها في الصندوق، أو دفع مبالغ النفقات أي اخراجها من الصندوق لحساب هؤلاء، وتحت مسؤولياتهم.³

5.2.2 شبه المحاسب: وهو كل شخص أو موظف يجوز أو يتداول الأموال والقيم بدون أن تكون له الصفة القانونية للمحاسب العمومي.⁴

6.2.2 محاسبو الترتيب: هم الذين لا يشاركون في تنفيذ العمليات، وانما يقومون بترتيب البيانات المتعلقة بها و عرضها في حساباتهم، بالإضافة الى فحص الصحة المادية للأرقام ومختلف البيانات الواردة.⁵

3. دور وفعالية المحاسب العمومي في الرقابة على النفقات العمومية

يتواجد المحاسب العمومي على مستوى جميع الهيئات والإدارات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري، وذلك ليمارس رقابة محاسبية على تنفيذ النفقات العمومية بصفة شاملة، وتمارس هذه الرقابة من طرفه قبل قيامه بعمليات الدفع للنفقات على جميع اجهزة الدولة وعلى جميع تصرفاتها المالية المتعلقة بتنفيذ هذه النفقات، فهي شاملة من حيث مجال تغطيتها للأجهزة، لان المحاسب العمومي يتواجد كما سبق الذكر على مستوى جميع الإدارات التابعة للدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة ومجلس المحاسبة والمصالح التي كانت لديها الميزانيات الملحقة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

1.3 موضوع الرقابة الممارسة من قبل المحاسب العمومي على النفقات العمومية.

يشمل موضوع الرقابة التي يمارسها المحاسب العمومي، العناصر التي تنصب عليها هذه الرقابة، وبالرجوع الى القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، نجد انه وطبقا للمادة 36 يتعين على المحاسب العمومي قبل قبوله لأية نفقة؛ أن يتحقق من⁶:

1.1.3 مطابقة العملية للقوانين والأنظمة المعمول بها: هذه المطابقة يعني بمفهومها أن العملية المالية المتمثلة في تنفيذ النفقة التي صدر الأمر بدفعها من طرف الأمر بالصرف للمحاسب العمومي، هي عملية تتطابق مع جميع النصوص التشريعية والتنظيمية المرعية في المجال المالي والمحاسبي، ومن خلال ذلك يمكن القول أن المحاسب

¹ أنظر المادة 32، المرسوم التنفيذي 91-313، مرجع سبق ذكره.

² قاوي السعيد، النظام القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر بعد 1989، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستير في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2013، ص 68.

³ علي بسعد، قانون المحاسبة العمومية، دار هومة، الجزائر، 2004، ص 108.

⁴ المادة 51، القانون 90-21، مرجع سبق ذكره.

⁵ محمد مسعي، المحاسبة العمومية، ط2، دار الهدى للطباعة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2003، ص 47.

⁶ أنظر المادة 36، القانون رقم 90-21، مصدر سبق ذكره.

العمومي يركز دوره بشكل أساسي على مدى شرعية الأمر بالصرف ولا يتعدى دوره إلى مراقبة مدى ملائمته.

2.1.3 صفة الأمر بالصرف أو المفوض عنه: وهو الإجراء الرقابي الأول الذي يجب على المحاسب القيام به قبل المرور إلى فحص الشروط الأخرى للتحقق من شرعية النفقة، بفرض أن اعتماد الأمر بالصرف (أو المفوض عنه لدى المحاسب) قد تم، فإنه يبقى على هذا الأخير القيام بمصاهاة التوقيع على أمر أو حوالة الدفع والسندات المرفقة بذلك المقدم له كنموذج لتوقيع الأمر بالصرف (أو المفوض عنه) أثناء اعتماده للتحقق من تطابقها.¹

3.1.3 أن الديون لم تسقط آجالها أو أنها ليست محل معارضة: حسب نص المادة 16 من القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية، تسقط بالتقادم وتسدد نهائيا لفائدة المؤسسات العمومية المعنية كل الديون المستحقة للغير من طرف الدولة أو الولاية أو مؤسسة عمومية...، ما لم تدفع هذه الديون في أجل أربع سنوات ابتداء من اليوم الأول للسنة المالية التي أصبحت فيها مستحقة، وذلك ما لم تنص الأحكام المالية على خلاف ذلك".²

وعليه فإن المحاسب العمومي لا بد عليه من التأكد من أن الديون التي هو بصدد دفعها، لم تسقط بالتقادم طبقا للمادة المذكورة، ولكن عليه مراعاة أحكام المادة 17 من القانون 84-17، التي نصت على عدم تطبيق أحكام المادة 16 المذكورة سابقا، إذا كان سبب تأخر صرفها يعود إلى الإدارة بسبب ممانعة أو خطأ.³

4.1.3 الطابع الإبرائي للدفع: ويقصد بالطابع الإبرائي للدفع، أن دفع مبلغ النفقة يؤدي حتما إلى إبراء ذمة الجهة الإدارية المدينة من هذا المبلغ، لذا يجب على المحاسب العمومي قبل إجراء عملية الدفع أن يتحقق جيدا من كثير من الأمور، كالتأكد من أن مبلغ النفقة ثابت ومحدد المقدار ومستحق الدفع، وأن هوية الدائن الذي يتم إليه الدفع مبينة بشكل لا يدع مجالا للبس والخلط أو الغلط⁴، أو من وجود أختام أداء الخدمة على ظهر الفاتورة أو وضعية الأشغال و تستثنى حالة التسبيقات فيما يتعلق بالصفقات العمومية.

5.1.3 الصحة القانونية للمكسب الإبرائي: إذ أنه على المحاسب العمومي ألا يكتفي 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.⁵

6.1.3 التأشيرات الإجبارية لعمليات المراقبة: إذ يجب على المحاسب العمومي قبل دفع النفقة؛ التأكد من أن هذه الأخيرة خضعت للرقابة القبلية من قبل المراقب المالي ولجان الصفقات العمومية، عن طريق تفحص التأشيرات على بطاقة الالتزام والملفات المرفقة والوثائق الثبوتية عند الحاجة.

¹ سكوتي خالد، الدور التكاملية بين أعوان الخزينة وأعوان التنفيذ في مراقبة وتنفيذ الميزانية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1- بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2012-2013، ص 125.

² أنظر القانون رقم 84-17، المؤرخ في 07 يوليو 1984، يتعلق بقوانين المالية، جريدة رسمية عدد 28، الصادرة في 10 يوليو 1984.

³ أنظر المادة 17، القانون رقم 84-17، مرجع سبق ذكره.

⁴ محمد الصالح فنيش، الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في التشريع الجزائري، رسالة من أجل نيل درجة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1 بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2011-2012، ص 156.

⁵ سكوتي خالد، الاجهزة الرقابية على الميزانية " الدور والفعالية"، مرجع سبق ذكره، ص 94.

7.1.3 توفر الاعتمادات: في ممارسة الرقابة على عنصر توفر الاعتمادات، يتأكد المحاسب العمومي من توفرها في الميزانية المخصصة للجهة الإدارية المعنية التي هو مكلف برقابتها، ومن كفاية هذه الاعتمادات لتغطية النفقة التي صدر الأمر بدفعها من الأمر بالصرف، لأنه لا يجوز صرف أي نفقة بما يتجاوز مبلغ الاعتمادات المفتوحة له، ومن أن هذه الاعتمادات مخصصة لهذه النفقة بالذات، لأنه لا يجوز كذلك أن تعقد نفقة على اعتماد مخصص لنفقة أخرى.¹

8.1.3 شرعية عمليات تصفية النفقات: استعمل المشرع في النص العربي من المادة 36 من قانون المحاسبة العمومية مصطلح "شرعية"، والمصطلح الذي يقابله باللغة الفرنسية، كما هو معلوم، هو مصطلح "légalité"، في حين استعمل في النص الفرنسي لذات المادة مصطلح "la régularité des opérations"، وهذا المصطلح يعني نظامية أو صحة عمليات تصفية النفقات ولا يعني شرعيتها، وعلى هذا الأساس يرحح بأن المشرع يقصد بأن يراقب المحاسب العمومي مدى نظامية، وصحة عمليات تصفية النفقات دون شرعيتها.²

2.3 اخضاع المحاسب العمومي لرقابة الهيئات الخارجية.

إن المحاسب العمومي أثناء تأدية مهامه واداء دوره الرقابي يبقى خاضع لقدر معين من الرقابة من قبل هيئات عمومية أخرى لا تعتبر من أعوان المحاسبة العمومية لكنها تتدخل بشكل أو بآخر في عمل المحاسبين العموميين، وستتطرق في هذا الفرع إلى هئتين أساسيتين في مجال الرقابة على أعمال المحاسب العمومي، وهما المتفشية العامة للمالية؛ ومجلس المحاسبة.

1.2.3 رقابة مجلس المحاسبة: تنص المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 96-56 المحدد للأحكام المتعلقة بتقديم الحسابات إلى مجلس المحاسبة على أنه " يجب على الأمرين بالصرف الرئيسيين والثانويين، وعلى المحاسبين العموميين التابعين لمصالح الدولة والجماعات الإقليمية ومختلف المؤسسات والهيئات العمومية الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية، أن يودعوا حساباتهم الإدارية وحسابات التسيير لدى كتابة الضبط لمجلس المحاسبة في أجل أقصاه 30 يونيو من السنة الموالية للميزانية المقفلة"³،

وبالرجوع إلى الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة على كل محاسب عمومي أن يودع حسابه عن التسيير لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة، الذين لهم الحق في حفظ الوثائق الثبوتية لهذه الحسابات لكن تحت سلطة مجلس المحاسبة.⁴

اذ يقوم مجلس المحاسبة بمراجعة حسابات المحاسبين العموميين ويصدر قرارات بشأنها، وذلك وفق الاجراءات التالية:

1.1.2.3 معاينة الحسابات: بعد التحقق من تقديم جميع السندات والوثائق تتم عملية تدقيق الحسابات، ثم يتم فحص تلك العمليات بالرجوع إلى سندات الإثبات ومختلف الوثائق المتعلقة بها، وذلك للتأكد من

¹ محمد الصالح فنيش، الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في التشريع الجزائري، رسالة من أجل نيل درجة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1 بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2011-2012، ص 155.

² سكوتي خالد، الاجهزة الرقابية على الميزانية " الدور والفعالية"، مرجع سبق ذكره، ص 93

³ أنظر المادة 02، المرسوم التنفيذي رقم 96-56، المؤرخ في 22 يناير 1996، المحدد انتقاليا للأحكام المتعلقة بتقديم الحسابات إلى مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية عدد 06، الصادرة بتاريخ 24 يناير 1996.

⁴ المادة 60، الأمر رقم 95-20، مصدر سبق ذكره.

شرعيتها وصحتها المالية ويتم الشروع في تنفيذ عمليات التدقيق والمعاينة من طرف القضاة المعنيين وفق طريقة منهجية تتضمن بشكل عام الخطوات التالية:

- ✓ معاينة مدى مطابقة حسابات للتسيير التنظيم المعمول به.
- ✓ المراجعة الحسابية للمبالغ المسجلة.
- ✓ مراجعة مدى تطابق الحسابات وانسجامها.
- ✓ ضبط مبالغ الاعتمادات المالية المخصصة.
- ✓ مراجعة العمليات المالية المنجزة.
- ✓ مراقبة العمليات المالية المنجزة خارج الميزانية وحسابات التسيقات.
- ✓ مراقبة عمليات الخزينة (حركات الأموال نقدا، ايداع الحسابات الجارية...)¹.

2.1.2.3 الحكم على الحسابات: في هذه المرحلة يوجه الملف إلى تشكيلة المداولة للنظر والبت فيه فإن لم يتم تسجيل أي مخالفة من المخالفات تصدر قرار نهائي بتبرئة ذمته.

أما في حالة وجود أخطاء أو مخالفات فإنها في هذه الحالة تصدر قرار مؤقتا يوجه للمحاسب المعني لتقديم التبريرات الناقصة واكمال كل ما تراه التشكيلة غير كافي من أجل تبرئة ذمته، ويبلغ هذا القرار المؤقت إلى المحاسب الذي يجب عليه كتابة خلال مدة زمنية قدرها شهر مدعما ذلك بمستندات الثبوتية.²

3.1.2.3 إصدار القرار النهائي: بانقضاء الأجل المحدد لإجابة يعين رئيس الغرفة مقررا مراجعا ويكلفه بدراسة الملف على ضوء الإجابات المستلمة وتقديم اقتراحاته، وبعده يرسل الملف كاملا إلى الناظر العام لتقديم استنتاجاته، ويعرضه بعد ذلك على تشكيلة المداولة لإصدار القرار النهائي.³ ويكون هذا القرار يكون إما بإبراء ذمة المحاسب العمومي أو إدانته.

2.2.3 رقابة المفتشية العامة للمالية: تمارس المفتشية العامة للمالية رقابتها حسب المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272 على التسيير المالي والمحاسبي لمصالح الدولة، والجماعات الإقليمية، وكذا الهيئات والأجهزة والمؤسسات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية، وتمارس الرقابة أيضا على المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، هيئات الضمان الاجتماعي التابعة للنظام العام والإجباري وكذا كل الهيئات ذات الطابع الاجتماعي والثقافي التي تستفيد من مساعدة الدولة أو الهيئات العمومية، وكل مؤسسة عمومية أخرى مهما كان نظامها القانوني.⁴

أما بالنسبة للأشخاص أو الفئات المعنية برقابة المفتشية العامة للمالية، فالأمر يتعلق بمناصب المحاسبة ومرؤوسيه، ممثلين أساسا فئتي الأمرون بالصرف، والمحاسبون العموميون سواءا تعلق الأمر بالمحاسب العمومي الرئيسي أو المحاسب

¹ أمجوج نوار، مجلس المحاسبة - نظامه ودوره في الرقابة على المؤسسات الإدارية-، رسالة الماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، 2006-2007، ص ص 117-119.

² عزة عبد العزيز، اختصاص مجلس المحاسبة في ممارسة رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية في الجزائر، مجلة التواصل، جامعة باجي مختار، عدد 32، ديسمبر 2012، ص 161.

³ أمجوج نوار، مرجع سبق ذكره، ص 121.

⁴ أنظر المادة 02، المرسوم التنفيذي رقم 08-272، المؤرخ في 06 سبتمبر 2008، يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية، الجريدة الرسمية عدد 50، الصادرة بتاريخ 07 سبتمبر 2008.

الثانوي العمومي الثانوي، وكل شخص مكلف بمسك محاسبة نوعية أو تسيير مخزونات فالمفتش المالي يخول له القانون سلطة محاسبة، وإجراء الفحص المالي على موظف أو عون للدولة، أو من يمارس مهمة باسمها ويتصرف في المال العام سواء من حيث تحصيل الإيرادات العمومية، أو من حيث إصدار الإنفاق العمومي وإنجازته على المستوى المحلي.¹

إذ تمارس المفتشية العامة للمالية حق مراجعة جميع العمليات التي أجراها المحاسبون العموميون ومحاسبو الهيئات المذكورة في المادة 2 من المرسوم 08-272، وهنا تظهر جليا الرقابة الممارسة من طرف المفتشية العامة للمالية على كل من المحاسب العمومي والأمين بالصرف.²

حيث يتولى المفتشون مراقبة تسيير الصناديق ومراجعة الأموال والقيم والسندات، ومختلف المواد التي تكون في حيازة المسيرين والمحاسبين، والاطلاع على وثائق الإثبات لدى مناصب المحاسبة ومرووسهم أو مندوبيهم أي المحاسبين الرئيسيين والثانويين وكل شخص يتولى إدارة الأموال العمومية وكل عون مكلف بمسك محاسبة نوعية، وكذا الاطلاع على السجلات والمعطيات أيا كان شكلها، كما يمكنهم تقديم أي طلب معلومات شفاهي أو كتابي، والتحصل على كل مستند أو وثيقة تبريرية ضرورية للفحوصات التي تقوم بها، بما في ذلك التقارير التي تعدها أي هيئة رقابية أو أية خبرة خارجية، والقيام بأي بحث أو إجراء تحقيقي بغرض رقابة التصرفات أو العمليات المسجلة في المحاسبات، أيضا دراسة التقارير الواردة من المحاسبين العموميين والوثائق المحاسبية، والرد عليها في حالة امتثال المحاسب العمومي للتسخير.³

اذ لا يمكن للمحاسبين العموميين والأعوان الموضوعين تحت سلطتهم ومسؤوليتهم الخاضعين للرقابة أن يتحججوا باحترام الطريق السلمي أو السر المهني، أو الطابع السري للمستندات الواجب فحصها أو العمليات اللازم رقابتها عند المطالبة بالقيام بواجبتهم والمتمثلة في:

- ✓ تقديم الأموال والقيم التي بحوزتهم واطلاعهم على كل الدفاتر أو الوثائق أو التبريرات أو المستندات المطلوبة.
- ✓ الإجابة على طلبات المعلومات المقدمة.
- ✓ إبقاء المحدثين في المناصب طيلة مدة المهمة.⁴

ومما سبق يتضح ان المفتش يقوم بالتحقيق من مدى مشروعية المحاسبة العمومية التي أمر الأمر بالصرف المحاسب العمومي بتنفيذها ومقارنتها بالتشريع المالي والحسابي كالقوانين المالية والجبائية السارية المفعول. وتختتم عملية التفتيش بتحرير تقارير من طرف المفتشون الماليون، إذ تعتبر الإجراء الأخير بعد نهاية تدخلاتهم، يبلغ مسير المؤسسة أو الهيئة المراقبة بالتقرير الأساسي، والذي لا يصبح نهائيا إلا بعد تأكيد وتثبيت المعاينات التي يتضمنها وذلك عند نهاية الإجراء التناقضي في أجل أقصاه شهرين شهر، ثم يرسل التقرير المعد إلى السلطة المؤهلة دون سواها.⁵

يترتب عن جواب المسير عن التقرير الأساسي، إعداد تقرير تلخيصي يختتم الإجراء التناقضي، ويبلغ مرفقا بجواب المسير للسلطة السلمية أو الوصية للكيان المراقبة ورئيس مجلس المحاسبة.¹

¹ أنظر زغدود علي، المالية العامة، ط 03، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص 146 .

² أنظر المادة 02، المرسوم التنفيذي رقم 08-272، مصدر سبق ذكره.

³ أنظر المادة 06، المرسوم التنفيذي رقم 08-272، مصدر سبق ذكره.

⁴ أنظر المادة 13، المرسوم التنفيذي رقم 08-272، مصدر سبق ذكره.

⁵ المادة 22، المرسوم التنفيذي رقم 08-272، مصدر سبق ذكره.

يظهر مما سبق أن رقابة المفتشية العامة للمالية على المحاسب العمومي لا تعدو أن تكون رقابة على الحسابات فقط أو مراجعة للحسابات، يتم التأكد فيها من أن المبلغ قد صرف في الأوجه المخصصة له، دون معرفة ما إذا كانت هذه الموارد المنفقة قد حققت الهدف المرجو منها، وبالتالي لا يمكن من خلالها قياس كفاءة وفعالية الإنفاق العمومي.

4. الأمر بالتسخير تجاوز للرقابة الممارسة من قبل المحاسب العمومي.

تهدف الرقابة الممارسة من قبل المحاسب العمومي إلى التأكد من مطابقة عملية دفع النفقة للقوانين والأنظمة المعمول بها، وأن الديون محل التسديد لم تسقط آجالها، أو أنها لبست محل معارضة بحيث تؤدي إلى ابراء ذمة المدين العمومي بعد خضوعها لعمليات الرقابة السابقة للمراقب المالي، ولجان الصفقات العمومية عند الحاجة إضافة إلى فحص صفة الأمر بالصرف وشرعية عملية تصفية النفقات؛ إلا أن هذه الرقابة قابلة للتجاوز من قبل الأمر بالصرف عن طريق اجراء التسخير.

1.4 النظام القانوني لإجراء التسخير.

تهدف الرقابة الممارسة من قبل المحاسب العمومي إلى التأكد من مطابقة عملية دفع النفقة للقوانين والأنظمة المعمول بها، وأن الديون محل التسديد لم تسقط آجالها، أو أنها لبست محل معارضة بحيث تؤدي إلى ابراء ذمة المدين العمومي بعد خضوعها لعمليات الرقابة السابقة للمراقب المالي، ولجان الصفقات العمومية عند الحاجة إضافة إلى فحص صفة الأمر بالصرف وشرعية عملية تصفية النفقات؛ إلا أن هذه الرقابة قابلة للتجاوز من قبل الأمر بالصرف عن طريق اجراء التسخير.

1.1.4 تعريف إجراء التسخير: لأجل إيضاح الصورة حول مدلول اجراء تسخير، يتعين علينا اللجوء إلى تعريف

التسخير لغة، ثم محاولة تحديد تعريفه في الفقه والقانون.

1.1.1.4 تعريف التسخير لغة: مصدر سَخَّرَ، يقال سَخَّرَ الشيء أي أخضعه و ذلَّه، ويقال سَخَّرَ العامل أي كلفه²، قال الله تعالى ﴿لَمْ تَرَوْا أَنَّ اللَّهَ سَخَّرَ لَكُمْ مَّا فِي السَّمَاوَاتِ وَمَا فِي الْأَرْضِ وَأَسْبَغَ عَلَيْكُمْ نِعْمَهُ ظَاهِرَةً وَبَاطِنَةً...﴾ سورة لقمان [الآية 31]³، وقال أيضا ﴿وَسَخَّرَ لَكُمْ مَّا فِي السَّمَاوَاتِ وَمَا فِي الْأَرْضِ جَمِيعًا مِّنْهُ...﴾ سورة الجاثية [الآية 13]⁴.

2.1.1.4 تعريف اجراء تسخير المحاسب العمومي في الاصطلاح القانوني: لقد اعتنى المشرع بالمحاسب العمومي

وأحاطه بتسلسل من القواعد القانونية، نظرا لتعلقه بالمال العام والخزينة العمومية، كما أن الفقه أحاطه بالدراسة، من خلال تناول النصوص القانونية المتعلقة به بالتحليل والدراسة ناهيك عن سعي الدارسين في تفصي الواقع العملي له، وفي هذا الصدد نقوم باستنباط التعاريف التشريعية والفقهية لإجراء تسخير المحاسب العمومي.

¹ المادة 24، المرسوم التنفيذي رقم 08-272، مصدر سبق ذكره

² باسل زيدان وآخرون، المعجم الجامع، جامعة النجاح الوطنية، ج4، ط1، فلسطين، ص 976.

³ القرآن الكريم، سورة لقمان، الآية 31.

⁴ القرآن الكريم، سورة الجاثية، الآية 13.

✓ **التعريف التشريعي:** تطرقت لهذا الإجراء المواد 47 و48 من قانون المحاسبة العمومية¹، وتطبيقاً له صدر المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المتعلق بإجراءات تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين². وقد عرفته المادة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 91-314 أعلاه بطريقة غير مباشرة بنصها: " يمكن للآمرين بالصرف إذا ما قام المحاسبون العموميون، وفقاً لأحكام المادة 47 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية بإيقاف عملية دفع النفقة، أن يطلبوا منهم كتابياً وتحت مسؤوليتهم دفعها"³. ومن ثم استنتاج ثلاثة عناصر أساسية لتعريف التسخير: طلب كتابي صادر عن الأمر بالصرف للمحاسب العمومي، يتضمن وجوب تنفيذ النفقة التي كانت موضوع رفض، تحمل الأمر بالصرف مسؤولية تنفيذ النفقة.

✓ **التعريف الفقهي:** يعرف إجراء التسخير محاسبياً، بأنه إعطاء أمر لشخص غير موجود في النظام السلمي التابع لمصدر هذا الأمر⁴، وقياساً عليه يمكن تعريف إجراء الأمر بالتسخير بأنه الأمر الذي يعطيه الأمر بالصرف للمحاسب العمومي، لكي ينفذ عملية دفع كان قد رفض تنفيذها من قبل، رغم وجود أمر بالدفع أو حوالة دفع سابقة.

2.1.4 شروط إجراء التسخير.

نظراً لخطورة إجراء التسخير باعتباره تدخل من الأمر بالصرف في الاختصاص الرقابي الأصيل للمحاسب العمومي على النفقات العمومية، أحاطه المشرع بمجموعة من الشروط الموضوعية، وأخرى شكلية.

1.2.1.4 الشروط الموضوعية: تتمثل الشروط الموضوعية لاتخاذ إجراء التسخير فيما يأتي:

✓ وجود رفض من طرف المحاسب العمومي، حيث نصت المادة 47 من قانون المحاسبة العمومية على: " إذا رفض المحاسب العمومي القيام بالدفع، يمكن للأمر بالصرف أن يطلب منه كتابياً وتحت مسؤوليته أن يصرف النظر عن هذا الرفض... "، أي لا بد من تقديم طلب مسبق، وأضاف المرسوم فكرة تعليق الدفع مثلاً لدراسة تأخير، مع اعتبار أن المحاسب العمومي يمكن أن يبنه الأمر بالصرف لغياب وثيقة مهمة وقانونية مثلاً: الفاتورة، وهذا يذكره المحاسب في مذكرة التحقيق، غير أن غياب هذه الوثيقة يمكن تداركه عن طريق إضافتها.

✓ أن يكون الرفض نهائياً من طرف المحاسب العمومي، لأنه في حالة الرفض المؤقت بسبب عيب شكلي يمكن تداركه من طرف الأمر بالصرف لا يمكن اللجوء إلى التسخير وهي تقابل الرفض المؤقت للمراقب المالية.

✓ أن يوجه التسخير للمحاسب العمومي المختص.

✓ أن تخرج حالة الرفض عن الأسباب المذكورة في المادة 48 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية⁵.

2.2.1.4 الشروط الشكلية: تتمثل الشروط الشكلية لاتخاذ إجراء التسخير فيما يلي:

¹ أنظر المواد 47-48، القانون 90-21، مرجع سبق ذكره

² المرسوم التنفيذي رقم 91-314، المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، المتعلق بإجراءات تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين، الجريدة الرسمية عدد 43، الصادرة في 18 سبتمبر 1991.

³ المادة 01، المرسوم التنفيذي رقم 91-314، مرجع سبق ذكره

⁴ أحمد بوجلال، مدى فعالية المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة للدولة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص نقود

مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي بالأغواط، الجزائر، 2010، ص 119

⁵ أحمد بوجلال، مرجع سبق ذكره، ص 119

- ✓ يجب أن يكون التسخير مكتوباً لإثبات إعفاء المحاسب العمومي من المسؤولية، حيث يستوجب على الأمر بالصرف إن يجرى طلب كتابي يطلب من خلاله المحاسب العمومي بشكل صريح وواضح تسديد النفقة تحت مسؤوليته المباشرة، بالتالي تبرا ذمة المحاسب العمومي من المسؤولية المالية والشخصية.
- ✓ يضم التسخير عبارة " يطلب من المحاسب العمومي أن يدفع " .
- ✓ يحتوي التسخير على أسباب لجوء الأمر بالصرف إليه، وعادة ما تبرر بضمان حسن سير المرفق العام وتحقيق المصلحة العامة.
- ✓ يجب أن يكون أمر بالتسخير بالنسبة لكل عملية وليس بالتسخير اجمالياً لعدة عمليات.¹

3.1.4 موانع اجراء التسخير: وهي الحالات التي لا يجوز أن تكون محل تسخير، وقد حددها المادة 48 من قانون

الحاسبة العمومية، إذ أنه لا يمكن بأي حال من الأحوال أن يسخر الأمر بالصرف المحاسب العمومي لتنفيذ نفقه كانت محل رفض منه لأحد الأسباب التالية:

- ↪ عدم وجود اعتمادات بالنسبة لميزانية الدولة.*
- ↪ انعدام إحدى التأشيرات المنصوص عليها قانوناً كتأشيرة مراقبة النفقات العمومية الموظفة أو تأشيرة لجنة الصفقات المؤهلة إذا كان منصوصاً عليه في التنظيم المعمول به.**
- ↪ غياب إثبات الخدمة المؤداة.
- ↪ طابع النفقة غير إبرائي.
- ↪ عدم توفر أموال في الخزينة ماعدا بالنسبة لميزانية الدولة.²

وعند تحليل الأسباب المانعة لاستعمال إجراء 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.³

4.1.4 آثار تفعيل إجراء التسخير: يترتب عن إجراء التسخير جملة من الآثار منها ما يتعلق بالمحاسب العمومي ومنها ما يتعلق بالأمر بالصرف وتتمثل في:

¹ محمد بولرواح، عمليات الميزانية وعمليات الخزينة، مذكرة نهاية الدراسة، المدرسة الوطنية للإدارة، مديرية التدريبات الميدانية، السنة 04 تخصص ميزانية، الدفعة 39، الأغواط، 2006-2007، ص 26.

* إن هذه الرقابة لها أهمية كبرى باعتبارها تحقق احترام الرخصات الواردة بالميزانية الدولة، إذ أن المحاسب لا يمكنه أن يؤشر على أمر بالصرف منزل على بند من بنود الميزانية ليست به متوفرات اعتمادية تسمح بتغطية المبلغ الذي سيصرف إلى مستحقه.

** تعد تأشيرة مراقب المصاريف على النفقة من الشروط الأساسية التي تكتمل بها شرعيتها ويشكل غيابها إخلالاً مانعاً باتاً لصرفها لذا على المحاسب العمومي أن يتثبت، عند تسلمه أوامر الصرف، من إرفاقها بطلبات التعهد مؤشر عليها من قبل مراقب المصاريف العمومية أو الرجوع إلى هذه الوثيقة في حال إرفاقها بأمر صرف سابق وذلك اعتماداً على رقمها المدون بالأمر بالصرف الجديد، وهذا يعني أن المحاسب مطالب بالتأكد من أن النفقة حظيت بموافقة جهاز مراقبة المصاريف العمومية، وفي صورة الإخلال بذلك الواجب على المحاسب عدم قبولها، ويتعين على المحاسب العمومي، في صورة إسناد تأشيرة المراقب مشفوعة بشرط من الشروط، التأكد من أن الشرط المطلوب تمت الاستجابة له و أن النقص تم استكماله. [أنظر في هذا الصدد: الطاهر زروق، تنفيذ النفقات العمومية، سلسلة الكتب الالكترونية على موقع المفيد في المالية العامة <http://moufid.jimdo.com/>، ص 45].

² أنظر المادة، القانون رقم 90-21، مرجع سبق ذكره

³ مرجع سابق، 123.

- ✓ تنفيذ المحاسب العمومي للنفقة محل التسخير إذا توفرت شروطه.
- ✓ تحمل الأمر بالصرف المسؤولية الكاملة على التسخير كون هذا الإجراء استثنائي لتنفيذ عمليات دفع النفقات العمومية.
- ✓ يصبح الأمر بالصرف المسؤول المباشر أمام هيئات الرقابة عن مشروعية النفقات التي يتم تسديدها عن طريق استعمال هذا الإجراء.¹
- ✓ تقديم المحاسب العمومي تقريرا لوزير المالية في ظرف خمسة عشر يوم (15) من تاريخ تنفيذ العملية يذكر فيه تفاصيل عملية التسخير وأسباب رفض الدفع.
- ✓ يمكن لوزير المالية أن يطلب تبريرات من الأمر بالصرف المعني.²
- ✓ تبرأ ذمة المحاسب العمومي من المسؤولية الشخصية والمالية كون الأمر بالصرف تجاوز قراره.³

2.4 المسؤولية المترتبة على تفعيل إجراء تسخير المحاسب العمومي.

إن المسؤولية هي وجوب تعويض الضرر الناتج عن خطأ في حالات محددة في القانون ، وباعتبار أن التسخير هو الوسيلة القانونية الممنوحة للأمر بالصرف للوقوف ضد الرفض النهائي للمحاسب العمومي لتنفيذ الأمر بالصرف ، فإنه عملا بأحكام القانون رقم 90-21 المتعلق بالحاسبة العمومية وكذا المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المتعلق بتسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين ؛ تنتفي مسؤولية المحاسب العمومي فتقع بذلك على عاتق الأمر بالصرف، إلا أن هذا لا يمنع من تحري المسؤولية التي تقع على عاتق المحاسب العمومي، ثم الولوج الى دراسة مسؤولية الأمر بالصرف.

1.2.4 مسؤولية المحاسب العمومي.

تقع على عاتق المحاسب العمومي مسؤولية شخصية وأخرى مالية على جميع العمليات التي يديرها منذ تاريخ تنصيبه إلى تاريخ انتهاء مهامه، ففي حالة ما إذا ثبت وجود خلل في قيامه المهام الموكولة إليه قامت عليه المسؤولية، إلا إن المشرع الجزائري وضع العديد من الإجراءات التي من شأنها إن تخفف قيام هذه المسؤولية.⁴

1.1.2.4 حالات قيام المسؤولية:

يعد المحاسب العمومي مسؤول على جميع العمليات الموكولة إليه من خلال ما جاء به القانون رقم 90-21 المتعلق بالحاسبة العمومية⁵ ، وكذا المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مرجعة باقي الحسابات ، وكيفية اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين.⁶

¹ زهير شلال، آفاق اصلاح نظام الحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في تسيير المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2013-2014 مرجع سبق ذكره، ص ص 123-124.

² أحمد وقاد، مرجع سبق ذكره، ص 23.

³ رمضان تسمبال، استقلالية الجماعات المحلية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع "تحولات الدولة"، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، السنة الجامعية 2009-2010، ص 122.

⁴ أنظر المادة 41، القانون 90-21، مرجع سبق ذكره

⁵ أنظر المادة 41، القانون 90-21، مرجع سبق ذكره

⁶ أنظر المرسوم التنفيذي رقم 91-312، مرجع سبق ذكره.

حيث تقرر مسؤولية المحاسب العمومي سواء تعلق الأمر بتحصيل الإيرادات أو تسديد النفقات، وذلك نظرا لحساسية المنصب الذي يشغله، إذ أن تسييره للأموال العمومية يستدعي تطبيق نظام صارم، حيث يكون مسؤولا شخصيا وماليا على العمليات الموكولة إليه، رغم أن المشرع قدم له الحماية الكاملة أثناء ممارسة مهامه كونه يعتبر صمام الأمان الأخير قبل صرف المال العام، لهذا السبب توصف مسؤولية المحاسب العمومي بأنها مسؤولية شخصية ومالية¹، وتوالت المواد من 38 إلى 46 القانون رقم 90-21 المتعلق بالحاسبة العمومية في التفصيل في حالات قيام مسؤولية المحاسب العمومي وكيفية حمايته.

2.1.2.4 نطاق المسؤولية المالية والشخصية للمحاسبين العموميين: تمتد مسؤولية المحاسبين العموميين لتشمل أعمالهم الشخصية وعمل الغير.

- **المسؤولية عن الأعمال الشخصية:** تتعلق هذه المسؤولية بكل المهام التي يضطلع بها المحاسبون العموميون قانونا، وهي:
 - ✓ تحصيل الإيرادات.
 - ✓ دفع النفقات.
 - ✓ حراسة الأموال والقيم وحفظها.
 - ✓ تداول الأموال والقيم.
 - ✓ مسك الحاسبة.
 - ✓ المحافظة على سندات الاثبات ووثائق الحاسبة.²

• **المسؤولية عن أعمال الغير:**

يكون المحاسبون العموميون مبدئيا، مسؤولين عن عمل الأعوان التابعين لهم (أي الذين هم تحت سلطتهم ومراقبتهم) في المصالح التي يديرونها، كما يمكن أن تكون المسؤولية تضامنية بين المحاسبين العموميين والأشخاص الموضوعين تحت أوامره، وذلك بموجب نص المادة 40 من قانون الحاسبة العمومية.

كما نصت المادة 49 من نفس القانون، على تكون المسؤولية المالية للمحاسبين العموميين عن تسيير وكلاء الإيرادات والنفقات (التسيقات) المرتبطين بهم تضامنية من هؤلاء في حدود المراقبة التي يتعين عليهم ممارستها.

3.1.2.4 أشكال المسؤولية التي تقع على عاتق المحاسب العمومي: تقع على عاتق المحاسب العمومي مسؤولية تأديبية باعتباره موظف عمومي، يسأل عن الأخطاء الوظيفية الواردة القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، إلا أن ما يهمنا في هذا الصدد هي المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة الإخلال بالتزاماته في إطار الرقابة المالية على النفقات العمومية، مثلة في المسؤولية الشخصية والمسؤولية المالية.

- **المسؤولية الشخصية:** تكون مسؤولية المحاسب العمومي شخصية عندما يثبت وجود مخالفة في تنفيذ العمليات المنصوص عليها في المواد 35 و36 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالحاسبة العمومية، كما تجرد فكرة المسؤولية الشخصية أساسها القانوني في المادة 43 من ذات القانون، وبالي أشارت بدورها إلى إن المحاسب

¹ زهير شلال، مرجع سبق ذكره، ص 111

² بلعروسي أحمد التيجاني، قانون الحاسبة العمومية، ط 01، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 94.

العمومي مسؤولاً شخصياً عن كل مخالفة في تنفيذ العمليات المالية، فلا تتحمل الإدارة الخطأ في الحسابات كما لا يمكن أن يرجع المحاسب العمومي المسؤولية على عاتق أحد أعوانه أو موظفيه¹

● **المسؤولية المالية:** يكون المحاسب العمومي مسؤولاً عن تعويض الأموال و القيم الضائعة أو الناقصة من الخزينة العمومية و تغطية العجز الذي يسببه و ليس بإمكانه أن يصلح الإجراءات فبمجرد ثبوت وجود خلل في الحسابات يجب عليه التعويض، لكن مبلغ التعويض تدفعه شركة التامين التي تعاقد معها المحاسب العمومي أو تعاقدية المحاسبين العموميين²، مما يجعل المحاسب العمومي مطالب قانوناً بتقديم عقد التامين عن مخاطر مهنة المحاسب العمومي عند تنصيبه على رأس المصلحة العمومية.³

ونظراً للطبيعة الخاصة لمسؤولية المحاسب العمومي فإنه لا يتم الأخذ بمسؤوليته إلا عن طريق وزير المالية أو مجلس المحاسبة، بواسطة تنفيذ اجراء وضع المحاسب العمومي في وضعية مدين تجاه الخزينة العمومية في حساب خاص، وذلك في حالة إدانته بارتكاب مخالفات صريحة للتشريعات المعمول بها من اجل تسديد العجز في الصندوق أو تعويض الضرر الذي الحق بالخزينة العمومية دون أن يخل ذلك بالمتابعات الجزائية حسب درجة و طبيعة المخالفات المرتكبة.⁴

وعموما تقرر مسؤولية المحاسب العمومي عندما يحدث عجز في الأموال العمومية سواء تعلق الأمر بتحصيل الإيرادات أو تسديد النفقات، حيث تكمن المسؤولية الشخصية و المالية للمحاسب العمومي عن كل تصرفاته إذا تعلق الأمر ب :

- ✓ تسديده للنفقات العمومية في ظروف غير مشروعة.
- ✓ حراسة و حفظ الأرصدة و قيم الهياث العمومية.
- ✓ تحريكه للأرصدة و القيم و الحركات الحسابية .
- ✓ محافظته على الوثائق و المستندات المثبتة للعمليات الحسابية .
- ✓ قيامه بمهمة المحاسب للمنصب الذي يشغله.⁵

4.1.2.4 الإجراءات القانونية لحماية المحاسب العمومي من المسؤولية.

من اجل التخفيف من ضغط المسؤولية الشخصية و المالية على عاتق المحاسب العمومي؛ الذي ارتكب الخطأ ثبتت حسن نية وضع المشرع الجزائري إجراءات من شأنها أن تخفف من مسؤوليته، وذلك عن طريق طلب الاستفادة من عدة إجراءات قانونية.

● **إجراء الإعفاء من المسؤولية:** يتمثل هذا الإجراء في طلب المحاسب العمومي في حالة مدين إعفائه من تسديد المبالغ المستحقة من وزير المالية ، الذي يقدر قبول أو رفض الإعفاء الكلي أو الجزئي للمبالغ المستحقة الدفع للخزينة العمومية ، و ذلك وفقاً لأحكام المادة 38 من القانون رقم 21/91 المؤرخ في 07 أوت 1991

¹ أنظر المواد 40-49، القانون 90-21، مرجع سبق ذكره.

² شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص 112.

³ أنظر المادة 43، القانون 90-21، مرجع سبق ذكره.

⁴ شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص 112

⁵ إبراهيم بن داود، مرجع سبق ذكره، ص 146 .

المتعلق بقانون المالية التكميلي لسنة 1990¹، كما أن له ذلك في حالة إثبات القوة القاهرة، حيث يرخص القانون لمجلس المحاسبة الإعفاء الجزئي أو الكلي للمحاسب العمومي الموضوع في حالة مدين، كما انه يمكن أن يحصل على إعفاء جزئي من مسؤوليته تطبيقا لنص المادة 08 من المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مرجعة باقي الحسابات وكيفية اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين، بموجب مقرر يترتب عليه الإعفاء من الفوائد المطبقة.²

● **الإبراء الرجائي:** يمكن للمحاسب العمومي إذا قامت مسؤوليته أن يستفيد من إبراء رجائي كامل أو جزئي في حالة إثباته لحسن النية، وإعمالا بنص المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المشار إليه سابقا انه يمكن للمحاسب العمومي الذي لم يقدم طلبا بالإعفاء الجزئي من المسؤولية أو الذي رفض طلبه كلياً أو جزئياً أن يطلب من الوزير المكلف بالمالية إبراء رجائياً من المبالغ المتروكة على عاتقه³، ولا يتحقق ذلك إلا بعد النظر إلى الوضعية المالية للمحاسب العمومي للتأكد من إمكانية المحاسب العمومي الدفع من عدمه.⁴

2.2.4 مسؤولية الأمر بالصرف.

يكون الأمر بالصرف مسؤولاً عن الأخطاء والانحرافات التي قد تقع منه عند تنفيذ العمليات المالية المختلفة، حيث ورد في القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية انه يكون الأمر بالصرف مسؤولاً ومسؤولية مدنية وجزائية على صيانة واستعمال الممتلكات العمومية الموضوعة في متناولهم، وبذلك فهو مسؤول على مسك الممتلكات المنقولة والعقارية المكتسبة، أو المخصصة له وهذا حسب المادة 32 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، والأمر بالصرف مسؤول بصفته موظف عمومي وفقاً للقانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، كما أنه مسؤول شخصياً عن الأفعال غير الشرعية والأخطاء التي يرتكبها.⁵

1.2.2.4 المسؤولية المدنية: تقع على عاتق الأمر بالصرف مسؤولية مدنية ناجمة عن ارتكاب أخطاء غير معتمدة تجاه الغير، وعليه يلتزم الأمر بالصرف بتعويض الضرر الذي يسببه للأفراد المتضررين.⁶ بالتالي هذه المسؤولية أساسها الخطأ الشخصي الذي يرتكبه الأمر بالصرف عند تنفيذه العمليات المالية الموكلة اليه، و الضرر الذي يمكن أن يلحق الهيئة العمومية المعنية من جراء ذلك، فتطبيق العقوبات الناتجة عن اقحام المسؤولية المدنية للأمر بالصرف يعني إجباره على تعويض ذلك الضرر من ماله الخاص، إضافة الى قواعد القانون المدني العامة، فان أساس المسؤولية المدنية للأمرين بالصرف يمكن أن يستشف من القانون رقم

¹ أنظر المادة 38، القانون رقم 91-12، المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، المتعلق بقانون المالية التكميلي لسنة 1991، الجريدة الرسمية عدد 42، الصادرة في 11 سبتمبر 1990.

² رحمة زيوش، الميزانية العامة للدولة في الجزائر، أطروحة دكتوراه، تخصص قانون، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2011-2012، ص 160

³ احمد وقاد، مرجع بق ذكره، ص 26.

⁴ أنظر المادة 10، المرسوم التنفيذي رقم 91-312، مرجع سبق ذكره.

⁵ المادة 32، القانون رقم 90-21، مرجع سبق ذكره.

⁶ الشيخ بوقرة، مراقبة تنفيذ النفقات العامة في ظل الإصلاحات المالية، رسالة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2007، ص 57.

90-21 المتعلق بالحاسبة العمومية " الآمرون بالصرف مسؤولون عن الاثباتات الكتابية التي يستلمونها ،

كما أنهم مسؤولون عن الأفعال الشرعية و الأخطاء التي يرتكبونها... " ¹

2.2.2.4 المسؤولية الجزائية: تقع على عاتق الأمر بالصرف مسؤولية جزائية ناجمة عن كل مخالفة صريحة لقواعد

الميزانية والمالية و التي ألحقت ضررا بالخزينة العمومية ، وهذا بعد أن يتم اكتشافها من طرف مجلس المحاسبة عند فحص و تدقيق الحساب الإداري ، و عليه إذا اكتشف مجلس المحاسبة أية أخطاء من طرف الأمر بالصرف مؤهلة للعقوبة ، فانه يحول الملف إلى النائب العام المختص إقليميا ، و يقوم هذا الأخير بمواصلة التحقيق ثم رفع دعوى قضائية ضد الأمر بالصرف المعني ، كما أنه يقوم بإعلام وزارة العدل باتخاذ هذه الإجراءات. ²

3.2.2.4 المسؤولية عن عدم الانضباط الميزاني والمالي: في الجزائر فإن التحقيق في المخالفات و المعاقبة عليها هما من

اختصاص مجلس المحاسبة ، ممثلاً في عرفة الانضباط الميزاني والمالي ، فمسؤولو وأعاون الهيئات العمومية الذين تقحم مسؤوليتهم بسبب الأخطاء والمخالفات لقواعد الانضباط الميزاني والمالي، أو الخرق لحكم من الأحكام التشريعية أو التنظيمية، أو تجاهل التزاماتهم لكسب امتياز مالي أو عيني غير مبرر لصالحهم أو لغيرهم على حساب الدولة أو هيئة عمومية، حيث يتعرضون لعقوبة الغرامة، التي قد يصل مبلغها الأقصى إلى المبلغ الذي يتقاضاه المسؤول أو العون المعني كمرتب سنوي إجمالي عند ارتكاب الخطأ أو المخالفة حسب الحالات ،ويكون الأمر بالصرف مسؤولاً شخصياً ومالياً طبقاً للتشريع و التنظيم الجاري العمل به. ³

4.2.2.4 المسؤولية السياسية : تشمل هذه المسؤولية خصوصا أعضاء الحكومة و المنتخبين الذين لهم صفة أمر

بالصرف لا سيما رؤساء المجالس الشعبية البلدية ، و تستند الى فكرة أن الميزانية هي عبارة عن الترجمة المالية لسياسة معينة ، بالتالي المكلفين بتنفيذ هذه الميزانية يكونون محل مساءلة من طرف الهيئة التي أقرت الاعتمادات المالية و رخصت لهم باستعمالها في اطار أهداف تلك السياسة ، فبالنسبة لأعضاء الحكومة، يحق للبرلمان دستوريا مساءلة أي وزير عن الانحرافات في استعمال الاعتمادات المقررة لدائرته الوزارية، كما يمكن مبدئاً أن يتعرض الوزير الى العزل من طرف رئيس الجمهورية بسبب المخالفات المالية التي يمكن أن يرتكبها. ⁴

أما فيما يتعلق بالمنتخبين ، يمكن اقحام مسؤوليتهم السياسية عن المخالفات المالية من طرف هيئات المداولة ، و يتمثل ذلك أساسا في سحب الثقة منهم ، فرئيس المجلس الشعبي البلدي ، مثلا يمكن أن يتعرض لهذا الاجراء بحكم المادة رقم 55 من القانون البلدي ، باعتبار أنه يخضع لرقابة المجلس الشعبي البلدي بصفته الأمر بالصرف لميزانية البلدية ، لكن هذه المسؤولية ليست المسؤولية ليست لها فاعلية في الواقع ، و هذا بسبب

¹ أنظر المادة 31، القانون رقم 90-21، مرجع سبق ذكره.

² محمد مسعي، مرجع سبق ذكره، ص 39.

³ أحمد بوجلال، مرجع سبق ذكره، ص 33.

⁴ محمد مسعي، مرجع سبق ذكره، ص 35

صعوبة تطبيقها خاصة بالنسبة لأعضاء الحكومة الذين باستطاعتهم دائما اللجوء الى المقتضيات السياسية بالضبط لتبرير أعمالهم.

5.2.2.4 المسؤولية التأديبية: يمكن اعتبار المسؤولية التأديبية التي يتعرض لها الآمرون بالصرف الآخرون مقابلة للمسؤولية السياسية الخاصة بأعضاء الحكومة و المسؤولين المنتخبين ، فالمدبر الذي يرتكب مخالفات في تنفيذ الميزانية يكون مبدئيا محل مساءلة من قبل المسؤول السلمي الأعلى له الذي يمكن أن يسلط عليه عقوبة أو أكثر من العقوبات المقررة قانونا مثل الانذار أو التوبيخ ، أو التنزيل في غير أن التطبيق الفعلي لهذه المسؤولية يبقى محدودا جدا ، فالمخالفات المالية التي يمكن أن يرتكبها الأمر بالصرف فغالبا ما تتم في اطار ممارسة صلاحياته الادارية، مما يجعل من الصعب اثبات الخطأ الشخصي لهذا الأخير ، أو ارتكابها بدافع المصلحة العامة لتبرير انحرافه عن الانضباط المالي ، كما أن توقيع العقوبات التأديبية قد يكون هو نفسه المتسبب في المخالفات المنسوبة لهذا الأخير.¹

5. الخاتمة

يعد المحاسب العمومي من بين أهم الأعوان التنفيذيين للمحاسبة العمومية يتم تأهليه بالتعيين أو الاعتماد من قبل الوزير المكلف للمالية ، للقيام بالمهام المنوطة به قانونا ، حيث يمارس دور مزدوج في جانب الإيرادات و النفقات ، فيقوم بالرقابة على مشروعية أوامر الدفع الصادرة عن الأمر بالصرف ، إذ أن الأصل أن المحاسب العمومي عندما يتلقى الأمر بصرف النفقة من قبل الأمر بالصرف ، يقوم بصرفها طالما كان موافقا لما تنص عليه القوانين والأنظمة في هذا الخصوص ، الا أنه بإمكانه أن يرفض الدفع اذا ما لاحظ خللا في الأمر بالصرف ، الا أن المشرع الجزائري قرر امكانية تسخير المحاسب العمومي بموجب طلب كتابيا يوجه له من قبل الأمر بالصرف، وعلى مسؤوليته هذا الأخير، وهذا يعتبر تدخل من الأمر بالصرف في المرحلة المحاسبية ، ومن ثم استثناء على مبدأ الفصل بين الوظيفة الادارية والوظيفة المحاسبية. وعلى هذا الأساس توصلنا الى مجموعة من النتائج:

- يمكن للمحاسب العمومي أن يرفض دفع نفقة معينة التي يراها غير شرعية، وبالتالي نكون هنا أمام حالة منح تسخير من طرف الأمر بالصرف للمحاسب العمومي ، الذي يجبره من خلالها على دفع النفقة مع تحمل المسؤولية من طرف الأمر بالصرف.

- إن للمحاسب العمومي دور هام جدا لما له من مسؤولية جسيمة في عملية مراقبة وتنفيذ الميزانية، ويمكن استخلاص أن دوره هو الدور المهيمن والخطير نظرا لأنه يقوم بعمل الأمر بالصرف وكذا المراقب المالي معا، وأكثر من ذلك فهو مطالب بالتعويض من ماله الخاص عند اكتشاف الأخطاء أو المخالفات.

¹ محمد مسعي، مرجع سبق ذكره، ص 35

- يتميز المحاسب العمومي بمسؤولية ذات طابع خاص تتوافق مع طبيعة المهام الموكلة له ، فهو يعتبر صمام الأمان الأخير خاصة قبل صرفه للمال العام ، لهذا السبب وصفت بأنها مسؤولية ضرورة شخصية ومالية ، والذي ينتج عنها ضرورة تعويض الضرر الذي لحق بالخزينة العمومية من ماله الخاص في حالة التأكد من ارتكابه لمخالفات صريحة للقوانين والتنظيمات المعمول بها، غير أنه وفي حالة اثبات القوة القاهرة يستفيد المحاسب العمومي من اعفاء جزئي أو كلي.

ومن خلال النتائج المقدمة وكإجابة على إشكالية الموضوع نصل الى أن المشرع الجزائري ، وحفاظا على مبادئ الرقابة المالية الممارسة من قبل المحاسب العمومي وأغراضها من جهة وحماية للمال العام من جهة أخرى ، حفّ آليّة تجاوز الرقابة السابقة على النفقات العمومية المتمثلة في التسخير بالعديد من الشروط والحدود والضوابط المقيدة للآمر بالصرف والتي تحول دون التعسف في استعمالها ، وهذا لا يعني أنها لا تقف كحاجز يقلل من الفعالية والمردودية المأمولة من الرقابة المالية على النفقات العمومية.

وعلى الرغم من محاولة المشرع لتأطير وضبط اجراء التسخير إلا أن الثغرات تبقى تعتري أي عمل بشري ، ومن ثم نتقدم ببعض التوصيات على أمل أن تخرج الى النور مستقبلا فيتم العمل بها وتلاقي انعكاسا طيبا لخدمة البحث العلمي في هذا المجال:

- توضيح سبل الطعن سواء الإدارية أو القضائية في آلية تجاوز الرقابة السابقة الممارسة من بل المحاسب العمومي على النفقات العمومية.
- ضرورة الفصل الفعلي بين الوظيفة الادارية للآمر بالصرف والوظيفة المحاسبية للمحاسب العمومي
- اقتصار وتركيز عمل المحاسب العمومي على تقريبا على تفحص الوثائق والمستندات ومدى مطابقتها لما تم رسمه من قبل، دون النظر عمليا إلى ما تم إنجازه في الواقع، وعليه وجب إعطاء دور اكبر للمحاسبين العموميين في هذا المجال بما يتناسب مع المسؤولية الملقاة على عاتقه.

6. قائمة المراجع

- (1) أحمد بوجلال، مدى فاعلية المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة للدولة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص نقود مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي بالأغواط، الجزائر، 2010.
- (2) أموج نور، مجلس المحاسبة -نظامه ودوره في الرقابة على المؤسسات الإدارية-، رسالة الماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، 2006-2007.
- (3) الأمر رقم 90-21، مؤرخ في 15 غشت 1990، يتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية عدد 35، الصادرة في 15 غشت 1990.
- (4) باسل زيدان وآخرون، المعجم الجامع، جامعة النجاح الوطنية، ج4، ط1، فلسطين.

- (5) بلعروسي أحمد التيجاني، قانون المحاسبة العمومية، ط 01، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
- (6) تياب نادية، آليات مواجهة الفساد في مجال الصفقات العمومية، رسالة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم، تخصص قانون، جامعة مولود معمري تيزي وزو، الجزائر، 2013.
- (7) رحمة زيوش، الميزانية العامة للدولة في الجزائر، أطروحة دكتوراه، تخصص قانون، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2011-2012.
- (8) رمضان تسمبال، استقلالية الجماعات المحلية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع "تحولات الدولة"، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، السنة الجامعية 2009-2010.
- (9) زغود علي، المالية العامة، ط 03، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
- (10) زهير شلال، آفاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في تسيير المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2013-2014.
- (11) سكوتي خالد، الاجهزة الرقابية على الميزانية " الدور و الفعالية "، رسالة من أجل نيل درجة دكتوراه دولة في العلوم، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2017-2018.
- (12) سكوتي خالد، الدور التكاملي بين أعوان الخزينة وأعوان التنفيذ في مراقبة وتنفيذ الميزانية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1- بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2012-2013.
- (13) الشيخ بوقرة، مراقبة تنفيذ النفقات العامة في ظل الإصلاحات المالية، رسالة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2007.
- (14) الطاهر زروق، تنفيذ النفقات العمومية، سلسلة الكتب الالكترونية على موقع المفيد في المالية العامة <http://moufid.jimdo.com/>
- (15) عز الدين فؤاد، استخدام أدوات المحاسبة العمومية في الرقابة على تنفيذ النفقات، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015.
- (16) عزة عبد العزيز، اختصاص مجلس المحاسبة في ممارسة رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية في الجزائر، مجلة التواصل، جامعة باجي مختار، عدد 32، ديسمبر 2012.
- (17) علي بسعد، قانون المحاسبة العمومية، دار هومة، الجزائر، 2004.
- (18) فهيمة ساجي وعلي بوهنة، الرقابة المالية في الجزائر بين الواقع والحديث، مجلة المعيار الصادرة عن جامعة تيسمسيلت الجزائر، العدد 02،
- (19) القانون رقم 84-17، المؤرخ في 07 يوليو 1984، يتعلق بقوانين المالية، جريدة رسمية عدد 28، الصادرة في 10 يوليو 1984.
- (20) القانون رقم 91-12، المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، المتعلق بقانون المالية التكميلي لسنة 1991، الجريدة الرسمية عدد 42، الصادرة في 11 سبتمبر 1990.
- (21) قاوي السعيد، النظام القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر بعد 1989، مذكرة مكتملة لنيل شهادة ماجستير في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2013.
- (22) محمد الصالح فنيش، الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في التشريع الجزائري، رسالة من أجل نيل درجة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1 بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2011-2012، ص 155.

- (23) محمد الصالح فنيش، الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في التشريع الجزائري، رسالة من أجل نيل درجة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1 بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2011-2012 .
- (24) محمد بولرواح، عمليات الميزانية وعمليات الخزينة، مذكرة نهاية الدراسة، المدرسة الوطنية للإدارة، مديريةية التدريبات الميدانية، السنة 04 تخصص ميزانية، الدفعة 39، الأغواط، 2006-2007.
- (25) محمد مسعي، المحاسبة العمومية، ط2، دار الهدى للطباعة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2003.
- (26) المرسوم التنفيذي رقم 08-272، المؤرخ في 06 سبتمبر 2008 ، يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية ، الجريدة الرسمية عدد 50، الصادرة بتاريخ 07 سبتمبر 2008.
- (27) المرسوم التنفيذي رقم 91-313، المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 ، يحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةها ومحتواها، الجريدة الرسمية عدد 43، الصادرة في 18 سبتمبر 1991.
- (28) المرسوم التنفيذي رقم 91-314، المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، المتعلق بإجراءات تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين، الجريدة الرسمية عدد 43، الصادرة في 18 سبتمبر 1991.
- (29) المرسوم التنفيذي رقم 96-56، المؤرخ في 22 يناير 1996، المحدد انتقاليا للأحكام المتعلقة بتقديم الحسابات الى مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية عدد 06، الصادرة بتاريخ 24 يناير 1996.
- 30) magnet jaque. les comptable publique. France.1995.