

جامعة العربي التبسي - تبسة - الجزائر  
كلية الحقوق والعلوم السياسية  
قسم الحقوق

## مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

تخصص: القانون الإداري

بغـوان

المركز القانوني لأمين الخزينة البلدي

إشراف الأستاذة :  
د.نعيمه لحر

إعداد الطلبة :  
عمار نوي  
حاجي ريم

### أعضاء لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة في البحث
بوخاتم معمر	أستاذ مساعد أ	رئيسا
نعيمه لحر	أستاذ محاضر ب	مشرفا ومقررا
سعايدية حورية	أستاذ محاضر أ	ممتحنا

السنة الجامعية 2020/2019



جامعة العربي التبسي - تبسة - الجزائر  
كلية الحقوق والعلوم السياسية  
قسم الحقوق

## مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

التخصص: القانوني الإداري

بـعـنـوان

المركز القانوني لأمين الخزينة البلدي

إشراف الأستاذ :

د. نعيمه لحمر

إعداد الطلبة :

عمار نوي

حاجي ريم

### أعضاء لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة في البحث
بوخاتم معمر	أستاذ مساعد أ	رئيسا
نعيمه لحمر	أستاذ محاضر ب	مشرفا ومقررا
سعايدية حورية	أستاذ محاضر أ	ممتحنا

السنة الجامعية 2020/2019

الكلية لا تتحمل أي  
مسؤولية لما يرد  
في المذكرة من  
آراء

# بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

" رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي  
أَنْعَمْتَ بِهَا عَلَيَّ وَعَلَى وَالِدَيَّ وَأَنْ  
أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَصْلِحْ لِي فِي  
ذُرِّيَّتِي إِنِّي تُبِّتُ إِلَيْكَ وَإِنِّي مِنَ الْمُسْلِمِينَ  
"

صدق الله العظيم

# شكر وعرفان

الحمد لله الذي وفقنا لهذا ولم نكن لنهتدي إليه لولا فضل الله علينا  
لا يسعني بعد الانتهاء من إعداد هذه المذكرة إلا أن أتقدم بجزيل الشكر وعظيم  
الامتنان إلى أستاذتي الفاضلة **لحمر نعيمه** التي تفضلت بالإشراف على هذه  
المذكرة وساهمت في إثراء موضوع الدراسة بكل ما قدمته لي من توجيهات  
ونصائح ومعلومات قيمة، فلها مني فائق الشكر والتقدير.  
كما لا يفوتني أن أتقدم بجزيل الشكر لجميع أستاذتي الأفاضل بجامعة تبسة كل  
واحد باسمه، وأخص منهم بالذكر الأساتذة وأعضاء لجنة المناقشة لتفضلهم  
بقبول مناقشة هذه المذكرة وتحملهم عناء قراءتها

# الإهداء

أهدي ثمرة جهدي المتواضعة

إلى من أحمل اسمه بكل افتخار روح والدي العزيز رحمه الله

إلى من علمتني العطاء دون انتظار والهيبة والوقار إلى أعلى الحبايب

"والدتي الغالية" رحمها الله

إلى كل من كانوا ملاذي وملجئي عائلتي الكريمة

إلى من أثروني على أنفسهم إلى إخوتي الأعزاء

إلى كل طالب علم .

أولاً: باللغة العربية

ج.ر: الجريدة الرسمية

د.ط: دون طبعة

ص: الصفحة

ثانياً: باللغة الفرنسية

**Art : article**

**N<sup>0</sup> : Numéro**

مقدمة

## مقدمة

إن المال العام يعتبر احد مرتكزات الدولة الحديثة إذ يعتبر الركن الأساسي في بنائها وهو الوسيلة التي تمكنها من فرض سيادتها، وبوجوده يمكن للدولة ومواطنيها التمتع بالاستقرار والطمأنينة، ونظرا للأهمية البالغة للمال العام تطلب ضرورة توفر الدولة على نظام قانوني يكفل تسيير جيد له ويضمن تحقيق رقابة فعالة من اجل ضمان توظيفه للأغراض المخصصة له والمحافظة عليه وحمايته من كافة أشكال النهب والتسيب، و لتحقيق ذلك حرصت مختلف الشرائع القديمة والحديثة على إيجاد الوسائل الكفيلة بتنظيمه سواء تعلق الأمر بعمليات الإنفاق أو التحصيل على المستوى المركزي والمحلي .

وعلى المستوى المحلي تعتبر البلدية تجسيدا للمركزية الإقليمية في التنظيم الإداري الجزائري التي تعتبر اصغر تقسيم، حيث تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلالية المالية، وتعكس ميزانية البلدية سير مصالحها وبرامجها المسطرة لذلك منحها المشرع هذه الاستقلالية المالية وذلك من خلال تحديد النفقات والإيرادات، ومن اجل المحافظة على المال العام على مستوى البلديات شرع لها آليات تكمن في أجهزة رقابية مالية تواكب جميع مراحل إعداد الميزانية وتنفيذها، وهيئات رقابية أخرى منها ما يقوم برقابة قبلية على النفقة العمومية أي قبل عملية صرف اعتمادات الميزانية وأخرى تقوم برقابة بعدية أي بعد عملية صرف اعتمادات الميزانية والتحقق من مدى تطبيق القوانين والتنظيمات.

ويعتبر منصب أمين الخزينة البلدي أهم أعوان التنفيذ والرقابة على نفقات وإيرادات البلدية، حيث يعد محاسب عمومي لميزانية البلدية يتولى مهمة الرقابة ومباشرة إجراءات تنفيذ الميزانية، ونظرا لحساسية دوره ومكانة منصبه حدد المشرع الجزائري وفقا لنصوص تشريعية مختلفة مهامه المختلفة كما حدد علاقته بباقي أعوان تنفيذ الميزانية الأخرى، وطبيعة مسؤوليته عن ممارسة وظيفته .

بالتالي فموضوع المركز القانوني لأمين الخزينة البلدي باعتباره محاسب عمومي للميزانية البلدية **يكتسي أهمية** بالغة في التشريعات القانونية التي ترمي إلى حماية المال العام والنفع العام، وتحقيق الشفافية والمصداقية في تسيير المعاملات المالية للبلدية، من خلال تبيان طبيعة منصبه ومجال عمله ومسؤولياته، وعلاقته بمختلف هيئات التنفيذ والرقابة.

**لذا كان الهدف** الذي نسعى لتحقيقه من خلال الدراسة هو محاولة إبراز المكانة القانونية لأمين الخزينة البلدي باعتباره أهم أعوان تنفيذ ميزانية البلدية سواء في مجال تحصيل الإيرادات وصرف النفقات، والتعمق في النصوص القانونية المتعلقة بتحديد صلاحياته وعلاقته بالأمر بالصرف وباقي الأجهزة الرقابية الأخرى على غرار المراقب المالي ومجلس المحاسبة، والتعرف على المسؤولية القانونية التي تنجر عن أي أخطاء أو تجاوزات في تنفيذ مهامه التي تعتبر ذات أهمية بالغة في ضمان التسيير الجيد لميزانية البلدية وضمان الحفاظ على المال العام وتحقيق التنمية المحلية .

أما ما تعلق بأسباب اختيارنا **الموضوع** فترجع لأسباب موضوعية وأخرى ذاتية، حيث تتمثل الأسباب الشخصية في الرغبة في التعرف أكثر على منصب أمين الخزينة البلدي نظرا لقلّة الدراسات التي تعرضت إليه، بالإضافة إلى حب الاطلاع على خبايا مهنة المحاسب العمومي، والتعمق أكثر في إحدى مجالات العمل الإداري المحاسبي الذي له علاقة مباشرة بأي وظيفة إدارية . أما ما تعلق بالأسباب الموضوعية فنتمثل في كون النظام القانوني لأمين الخزينة البلدي جزء من النظام القانوني للمحاسبة العمومية وهو من المواضيع التي يعني بها القانون الإداري مجال تخصصنا، بالإضافة إلى أهمية دور أمين الخزينة البلدي في ضمان تسيير ميزانية البلدية وفقا للنصوص التشريعية التي تهدف إلى ضمان الشفافية ومحاربة كل أشكال الفساد الإداري على مستوى البلديات .

ولم نسجل أي دراسات سابقة تناولت هذا الموضوع باستثناء بعض الدراسات التي تناولت في بعض جزئياتها منصب أمين الخزينة البلدي باعتباره محاسب عام للبلدية وعلاقته بالأمر بالصرف، وبعض الجزئيات التي تناولت بصفة عامة بعض أجهزة الرقابة على المحاسب العمومي، نذكر منها دراسة الباحث ابن داود إبراهيم بعنوان الرقابة المالية على النفقات العامة بين الشريعة الإسلامية والتشريع الجزائري، مذكرة ماجستير، بجامعة الجزائر 1 سنة 2003، ودراسة الباحث عوالي بلال بعنوان حوكمة الجماعات المحلية كآلية لتفعيل الرقابة المالية القبلية على النفقات العمومية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة البليدة 2 سنة 2018.

وسعيا منا لإثارة هذا الموضوع والإحاطة به باعتباره من أهم المواضيع التي تعالج احد أهم أعوان تنفيذ ومراقبة ميزانية البلدية، كانت الإشكالية المطروحة تتمثل في : **كيف نظم المشرع الجزائري منصب أمين الخزينة البلدي؟**

وقد انبثق عن هذه الإشكالية مجموعة من التساؤلات الفرعية تتمثل في ما يلي :

- فيما تتمثل صلاحيات أمين الخزينة البلدي في تنفيذ ميزانية البلدية؟
- ما مدى فعالية مهام أمين الخزينة في حماية المال العام ؟
- ما هي الرقابة التي يخضع لها أمين الخزينة البلدي أثناء وبعد تأدية مهامه ؟

وقد اعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الوصفي والتحليلي لتوضيح النصوص القانونية التي تحكم منصب أمين الخزينة ومسؤوليته، ووصف الرقابة التي يخضع لها، و كذا توضيح بعض المفاهيم الأساسية حول الموضوع .

أما عن الصعوبات التي واجهتنا فتمثلت في قلة المراجع الجزائرية المتخصصة في ظل الأزمة التي تشهدها البلاد من جراء جائحة كورونا (كوفيد19) وما استلزمته من تدابير وقائية انجر عنها غلق كلي للجامعات ومكثتها، غير أن هذه الصعوبات لم تزدنا إلا إصرارا ورغبة للخوض في هذا الموضوع .

---

ولمعالجة هذا الموضوع ارتأينا إلى تقسيمه إلى فصلين، حيث تناولنا في الفصل الأول النظام القانوني لأمين الخزينة البلدي أما الفصل الثاني تناولنا فيه آليات الرقابة على أمين الخزينة البلدي.

الفصل الأول :

النظام القانوني لأمين الخزينة  
البلدي

## الفصل الأول : النظام القانوني لأمين الخزينة البلدي

تعرف الرقابة المالية السابقة على مستوى الجماعات المحلية، أنها تمتع جهة معينة بسلطة الموافقة ومنح الترخيص لجهات إدارية للقيام بأعمال معينة، من خلال فحص ومراجعة مختلف الوثائق والمستندات المثبتة للعمليات المالية من أجل التحقق من مدى صحتها وسلامة إجراءاتها ومطابقتها للقوانين والتعليمات المالية، قصد منع وقوع الأخطاء وتلافيتها وما يجب عمله في الحاضر لمنع حدوث انحرافات مستقبلية، وهذا ما يضمن السير المالي والمحاسبي الحسن للأموال العامة، قصد الحفاظ أساسا على المال العام، ونجد على مستوى البلدية منصب أمين الخزينة البلدي من بين المنصب الجديد التي استحدث طبقا لقانون 90 / 21 المتعلق بالمحاسبة العمومية حيث تركز مهامه في تحصيل الإيرادات وتصفية النفقات، وحتى يكتسب العون صفة محاسب عمومي ويقوم بالمهام الموكلة له لا بدّ من تأهيله وفقا لمجموعة من الإجراءات المتعلقة بكيفية تعيينه وكذا ما يقع على عاتقه من الالتزامات وما يترتب عنها من مسؤولية، وقصد دراسة المركز القانوني للأمين الخزينة، تطرقنا في البداية إلى مفهوم منصب أمين الخزينة البلدي (مبحث أول)، تم تطرقنا بعد ذلك إلى مهام أمين الخزينة (مبحث ثاني)، وفي الأخير تطرقنا إلى مسؤولية أمين الخزينة (مبحث ثالث).

## المبحث الأول : مفهوم منصب أمين الخزينة البلدي

تتجسد اللامركزية الإقليمية في التنظيم الإداري الجزائري في البلدية التي تعتبر اصغر تقسيم، وهي تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلالية المالية، وتعكس ميزانية البلدية سير مصالحها وبرامجها المسطرة لذلك متعها المشرع هذه الاستقلالية المالية وذلك من خلال تحديد نفقات وإيرادات، ومن أجل المحافظة على المال العام في البلديات شرع لها آليات تكمن في أجهزة رقابية مالية، والتي من أهمها أمين الخزينة البلدي، وقصد التعريف بهذا الأخير كان لزوما في البداية التعرض إلى تعريف الخزينة العمومية في البداية ( مطلب أول) ثم التعرض بعد ذلك بالتعريف بمنصب أمين الخزينة البلدي ( مطلب ثاني) .

### المطلب الأول : مفهوم الخزينة العمومية

تعتبر الخزينة العمومية أهم منشأة مكلفة بتسيير مالية الدولة ولهذا فهي تعمل دوما على تسجيل عملياتها المالية، أي من وحدات المالية الهامة للدولة كونها تمثل التشخيص المالي في تحصيل مواردها المالية لإنفاقها في مختلف الميادين الاقتصادية والاجتماعية ودفع مستحققاتها بحيث تسعى جاهدة للحصول على أكبر قدر من الإيرادات المالية، وهذا نظرا لمموليها ومصادرهم المختلفة في تغطية نفقاتها، والمساهمة في عملية توجيه النشاط الاقتصادي من جهة، وتشجيع الاقتصاديين على زيادة الاستثمار من جهة أخرى، وقصد التعرف أكثر على الخزينة العمومية سوف يتم دراستها من خلال التعرض في البداية إلى تطورها التاريخي في الجزائر ( فرع أول) ثم تعريفها ( فرع ثاني) ونتطرق في الأخير إلى مهامها ( فرع ثالث).

### الفرع الأول : تطور الخزينة العمومية في الجزائر

قبل الاستعمار كانت الوظائف المالية منظمة من طرف الإدارة العثمانية ومسيرة بانتظام، وكانت الخزينة العمومية هي العصب الحساس للدولة والمؤثر المباشر على سياسة الحكام فيما يتخذونه من قرارات تخص الحياة المالية الاقتصادية. فكان هناك كتاب ينظم النفقات العادية وآخر للجمارك وثالث يسجل فيه مدخول الدولة والرابع يحتوي على النفقات غير العادية، أما

تسيير الخزينة العمومية فكان لخران عام يسمى بالخرن دار. غير أنه عند دخول المستعمر الفرنسي على التراب الجزائري، أبدى رغبته ومنذ الوهلة الأولى في استبدال المؤسسات القائمة في الجزائر حسب ما يتماشى والنظام الفرنسي. وكان هذا فعلا ما حدث بحيث طبق النظام المالي الفرنسي في الجزائر باعتبارها تابع لفرنسا لغاية 1900 بإعطاء نوع من الاستقلال المالي للجزائر، فأحدثت خزينة عمومية بالجزائر العاصمة وثلاث خزائن في كل من وهران، قسنطينة وعنابة. لكن بعد الاستقلال، تواصل تنظيم الخزينة العمومية الجزائرية، ففي سنة 1967، تم إنشاء خزينة عمومية بالجزائر العاصمة وثلاث قبضات رئيسية بكل من وهران، عنابة وقسنطينة لجانب قبضات ثانوية ثم عممت على كامل التراب الوطني<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: تعريف الخزينة العمومية

الخبزينة العمومية هي مؤسسة لا تتمتع بالشخصية المعنوية والتي تضم مجمل المصالح المالية للدولة والجماعات العمومية المرتبطة بينها بوحدة الصندوق، والمكلفة بتنفيذ ميزانية الدولة وجماعاتها العمومية وكذا ضبط الاقتصاد من خلال تدخلات معينة<sup>2</sup>، فهي مجموع المصالح المالية التابعة للدولة والخاضعة لسلطة الوزير المكلف بالمالية، وهذه المصالح موزعة على إقليم الدولة وفق نمط هرمي ( تسلسل سلمي)، تربطها من الناحية المالية، وحدة الصندوق ومن الناحية الإدارية سلطة وزير المالية، حيث أن المشرع منح لكل مصلحة اختصاصها النوعي والمحلي، ومن هذا المنظور توجد خزينة مركزية وخزائن فرعية<sup>3</sup>، فهي تعتبر بمثابة صندوق الدولة الذي يتم فيه تجميع الأموال العمومية، وذلك بتحصيل الإيرادات العامة وتنفيذ النفقات

<sup>1</sup> نينديني يحي، المالية العمومية، دار الخلدونية، الجزائر، 2010، صفحة 161.

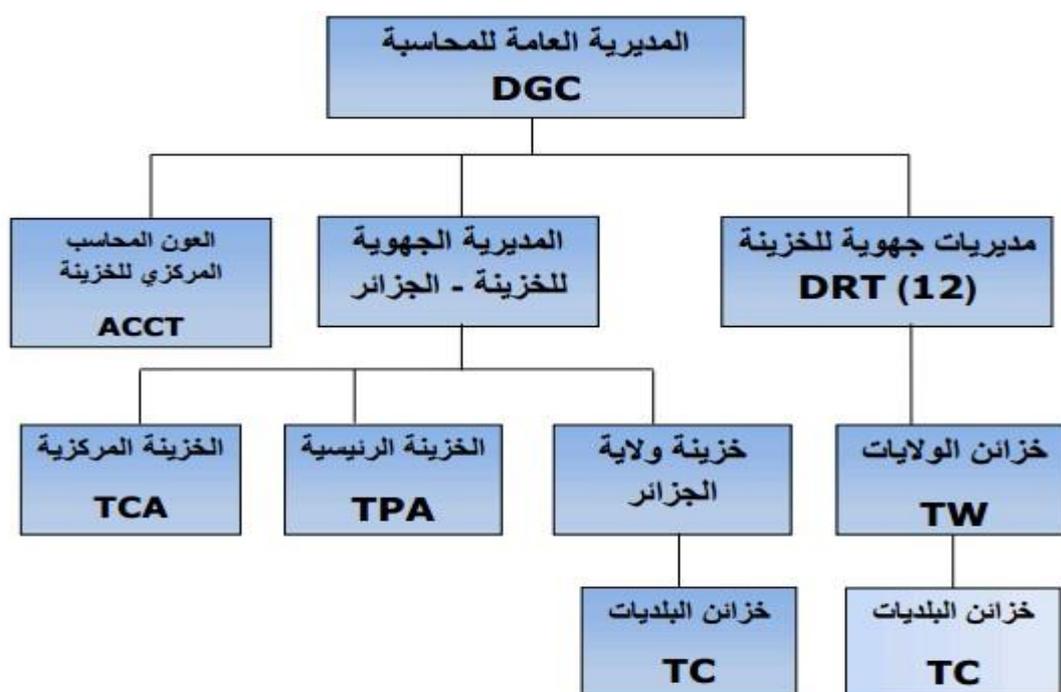
<sup>2</sup> Kobtan Mohamed .tresor public Algerien. OPU. Alger. 1990. p 05 .

<sup>3</sup> عبد الحميد مرغيث، محاضرات في المحاسبة العمومية، مطبوعة جامعية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، الجزائر، 2018-2019، ص 49 .

العامّة في إطار ميزانية الدولة. وتتألف المصالح الخارجية للخزينة، تحت سلطة المدير العام للمحاسبة، مما يأتي<sup>1</sup> :

- المديرية الجهوية للخزينة.
- الخزينة المركزية والخزينة الرئيسية.
- الخزائن الولائية
- خزائن البلديات

والهيكل التنظيمي التالي يوضح موقع خزائن البلدية في الهيكل العام للمديرية العامة للمحاسبة<sup>2</sup>:



المرجع : موقع المديرية للمحاسبة : <http://www.mf-dgc.gov.dz>

<sup>1</sup> المرسوم التنفيذي رقم 91-129 المعدل والمتمم، بالمادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 03-40 المؤرخ 19 جانفي 2003 والمتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للخزينة وصلاحياتها وعملها، ج. ر عدد 04 صادرة في 22 جانفي 2003 .

<sup>2</sup> موقع المديرية للمحاسبة : <http://www.mf-dgc.gov.dz>

وقد نص القرار الوزاري المؤرخ في 07 سبتمبر سنة 2005<sup>1</sup> على تنظيم ومهام الخزائن البلدية، حيث تقوم بالخصوص بتنفيذ عمليات التحصيل بالنسبة للإيرادات، ودفع النفقات للبلديات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري بالنسبة للخزائن البلدية .

### الفرع الثالث: مهام الخزينة العمومية

يمكن تلخيص مهام الخزينة العامة في ما يلي<sup>2</sup> :

01. تحصيل الديون (الإيرادات) العمومية تتولى الخزينة العامة ، من خلال شبكة واسعة من المحاسبين العموميين، تحصيل الإيرادات العمومية بمختلف أشكالها من خلال:
  - إدارة المنازعات الإدارية والقضائية المتعلقة بتحصيل الإيرادات ومساعدة القابضين في هذا المجال .
  - التكفل بأوامر تحصيل المداخل برسم الميزانية العامة للدولة والميزانيات الملحقة والحسابات الخاصة للخزينة .
  - العمل على تمركز عمليات التكفل والتحصيل برسم الغرامات النقدية .
  - إدارة حسابات القروض والسلفات الممنوحة من قبل الخزينة و"رؤوس الأموال " الممنوحة من طرف الهيئات لتمويل المشاريع العمومية .
- 02- تتولى الخزينة العامة مسؤولية مراقبة ودفع النفقات العمومية للدولة من خلال:
  - اضطلاع شبكة الخزينة العامة بمراقبة انتظام الالتزامات في جميع نفقات الدولة.
  - قيام شبكة محاسبي الخزينة العامة بأداء النفقات من خلال النظر في الاقتراحات المتعلقة بالالتزامات وأوامر الدفع الموجهة من قبل الأمرين بالصرف المعتمدين.
  - تتولى الخزينة العامة مراقبة ومعالجة رواتب موظفي الدولة (القطاع العام) .

<sup>1</sup> القرار الوزاري المؤرخ في 07 سبتمبر سنة 2005 على تنظيم ومهام الخزائن البلدية وخزائن القطاعات الصحية وخزائن المراكز الاستشفائية الجامعية وصلاحياتها، ج ر عدد 33 .

<sup>2</sup> عبد الحميد مرغيث، مرجع سابق، ص 49 و 50 .

03- تضطلع الخزينة العامة بإدارة ودائع الخزينة، حيث تساهم من خلال هذا النشاط في تمويل خزينة الدولة. وبهذه الصفة، تقوم بإدارة حسابات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري الملزمة بإيداع أموالها في الخزينة، وتمتد هذه المهمة أيضا لتشمل إدارة ودائع الأشخاص الاعتباريين والذاتيين الآخرين .

04- إنتاج المعلومات المالية والمحاسبية حيث تعمل الخزينة العامة على مركزة العمليات المحاسبية للدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، وعليه تعتبر بمثابة مرجع رئيسي في مجال إنتاج المعلومات المحاسبية سواء الخاصة بالمالية العامة أو المحلية .

#### المطلب الثاني : التعريف بمنصب أمين الخزينة .

يعد منصب أمين الخزينة البلدي منصب جديد مستحدث طبقا لقانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية<sup>1</sup>، حيث يعتبر بمثابة محاسب عمومي ثانوي يخضع للسلطة المحاسبية لأمين الخزينة الولائية، مكلف بتنفيذ ميزانية البلديات والهيآت العمومية المحلية ذات الطابع الإداري المتواجدة على مستوى الدائرة، وبالتالي فهو يخضع لنفس القواعد الخاصة بالمحاسب العمومي، الذي يعرف على أنه الشخص المكلف بتسيير المحاسبة في المؤسسة العمومية الإدارية، وهو المكلف بصفة رسمية بالتنفيذ الفعلي للنفقات والإيرادات وكذا عمليات الخزينة، وكذلك لفائدة المؤسسات العمومية<sup>2</sup>. كما يعد محاسبا عموميا كل شخص معين قانونا للقيام فضلا عن عمليات التحصيل والدفع بالعمليات التالية<sup>3</sup> :

- تحصيل الإيرادات ودفع النفقات.

- ضمان حراسة الأموال والسندات والقيم.

<sup>1</sup> القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية ، ج ر عدد 35 لسنة 1990 المعدل والمتمم .

<sup>2</sup> المادة 33 من القانون 90-21 .

<sup>3</sup> لمادة 31 من القانون 90-21 .

- تداول الأموال والسندات والقيم.

- حركة حسابات الموجودات.

وقد نصت المادة 3 من المرسوم التنفيذي 11-333<sup>1</sup> على أمين الخزينة البلدي يتصف بصفة المحاسب الثانوي، ووفقا لنفس المرسوم هو المحاسب الرئيسي لميزانية البلدية، وبهذا يلاحظ أن دور أمين الخزينة مزدوج فهو يقوم بتنفيذ النفقات والإيرادات العامة من جهة، ويؤدي دورا رقابيا هاما من جهة أخرى. وعلى العكس من الأمرين بالصرف الذين تعتبر اختصاصاتهم المالية ملحقة أو مكملة لوظائفهم الإدارية، فإن المحاسبين العموميين يمارسون صلاحيات أصلية، حيث أن دورهم في تنفيذ الميزانيات ومختلف العمليات المالية يعد أساس وظائفهم<sup>2</sup>.

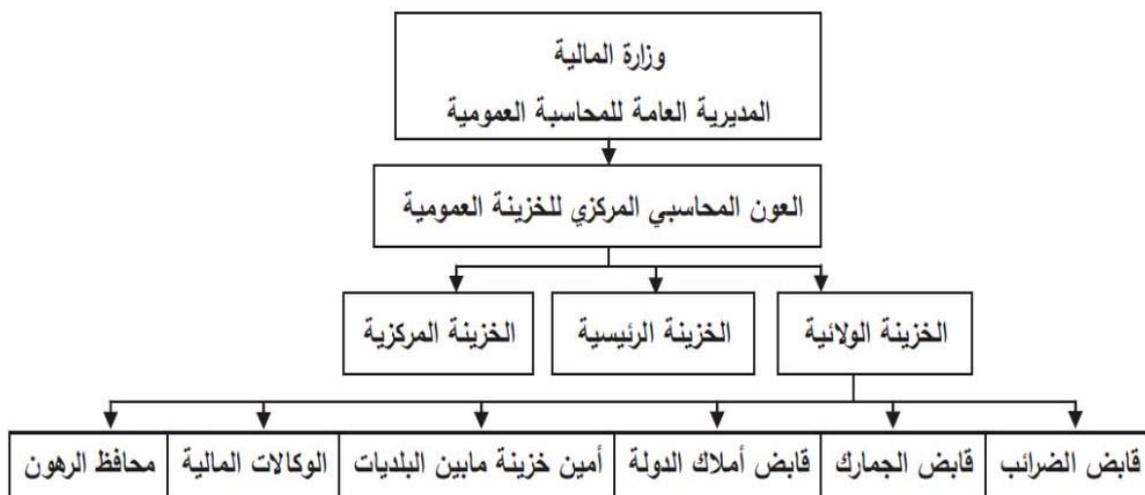
أما فيما يخص كيفية تعيين أمين الخزينة فقد نصت المادة 34 من قانون المحاسبة 90-21 على أنه "يتم تعيين المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية ويخضعون أساسا لسلطته. ويمكن اعتماد بعض المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية. وتحدد كفاءات تعيين بعض المحاسبين العموميين أو اعتمادهم عن طريق التنظيم"، وبالعودة إلى النصوص التنظيمية نجد أن المرسوم التنفيذي رقم 11-331<sup>3</sup> قد نصت المادة الأولى منه على أنه يعين أمين الخزينة من طرف الوزير المكلف بالمالية، وبعد تعيينه وأدائه اليمين في حالة تعيينه لأول مرة واكتتاب على مسؤوليته المالية طبقا لنص المادة 54 من القانون 90-21 يتم تنصيبه في مهامه .

والشكل التالي يوضح باقي أصناف المحاسبين الآخرين الذين يتم تعيينهم من قبل وزير المالية

<sup>1</sup> المرسوم التنفيذي رقم 11-333 المؤرخ في 19 سبتمبر 2011 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي 91-313 المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون ، ج ر عدد 52 لسنة 2011

<sup>2</sup> سكوتي خالد، الدور التكاملية بين أعوان الخزينة وأعوان التنفيذ في مراقبة وتنفيذ الميزانية، مذكرة ماجستير في القانون العام ، تخصص الدولة والمؤسسات، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2013، ص 58 .

<sup>3</sup> المرسوم التنفيذي رقم 11-331 المؤرخ في 19 سبتمبر 2011 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 91-311 المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم، ج ر عدد 52 لسنة 2011 .



المرجع : شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، جامعة بومرداس، 2014، ص 103 .

وتجد الإشارة هنا إلى أن سلك المحاسبين العموميين تدعم تدريجيا بكثير من النصوص التنظيمية، لاسيما المرسوم التنفيذي رقم 03-40 المعدل والمتمم للمرسوم 30-121 المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للخزينة وصلاحياتها وعملها، حيث تم بموجب المادة 02 منه جعل خزائن البلديات ضمن المصالح الخارجية للخزينة، بعد أن كانت تابعة من قبل لإدارة الضرائب، وجعلها كذلك خاضعة من حيث تصنيفها و رقابتها لخزينة الولاية .

أما ما تعلق بالأجهزة الإدارية الموضوعة تحت وصاية أمين الخزينة والتي يشرف عليها فقد نص عليها القرار الوزاري المؤرخ في 07 سبتمبر سنة 2005 المشار إليه سابقا وتتمثل في ما يلي :

**01 القسم الفرعي للنفقات والمؤسسات المسيرة:** المكلف باستلام الحوالات المصدرة في إطار تنفيذ ميزانية البلدية واستلام الحوالات المصدرة في إطار تنفيذ ميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري الملحق تسييرها بالخزينة البلدية، بالإضافة إلى إعداد الإحصائيات المتعلقة بإصدار الحوالات وقبولها ورفضها ومسك بطاقة الصفقات العمومية<sup>1</sup>

<sup>1</sup> المادة 3 من القرار الوزاري المؤرخ في 07 سبتمبر 2015 .

**02 القسم الفرعي للتسديد :** المكلف بمسك محاسبة اعتمادات ميزانية البلدية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري الملحق تسييرها بالخبزينة البلدية و مراقبة وتحقيق وكالات الصرف والإيرادات، وقيد التحويلات التي هي محل إعادة التخصيص وتصفيتهما، و السهر على قانونية عمليات التحويل<sup>1</sup> .

**03 القسم الفرعي للمحاسبة والصندوق :** المكلف بمسك الوثائق التي تسمح بقيد عمليات الإيرادات والنفقات المنجزة في إطار تنفيذ ميزانيات البلدية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري الملحق تسييرها المحاسبي بخبزينة البلدية، والدفع نقدا للسندات المخصص دفعها لصندوق خبزينة البلدية، بالإضافة إلى تحصيل المبالغ المدفوعة نقدا أو عن طريق الصكوك والمتعلقة بمختلف الرسوم والإيرادات المقيدة في كتابات الخبزينة وتسليم إيصالات بها و إعداد الوثائق الإحصائية الدورية الموجهة لخبزينة الولاية التابعة لها<sup>2</sup> .

**04 القسم الفرعي لحساب التسيير والأرشفة :** المكلف بإعداد حسابات التسيير السنوية للمركز المحاسبي والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري الملحق تسييرها المحاسبي بخبزينة البلدية و مسك أرشفة الخبزينة والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري الملحق تسييرها المحاسبي بخبزينة البلدية وحفظها<sup>3</sup> .

**05 مكتب القسم الفرعي للتحصيل :** المكلف بالتكفل بسندات التحصيل وأوامر الإيرادات المصدرة من الأمر بالصرف المختص والتكفل بأوامر الصادرة فيما يخص الضرائب التي يقع تحصيلها على عاتق خزائن البلدية مثل الرسم العقاري، الرسم الخاص برفع القمامات المنزلية، الرسوم الخاصة برخص البناء وتقييم الأراضي والتهديم وإصدار شهادات المطابقة والتجزئة والعمران، الرسم الخاص بالملصقات واللوحات المهنية ، الرسوم البيئية، الحقوق الأخرى ذات الدفع الفوري و تحصيل سندات التحصيل والأوامر التي تتكفل بها الخبزينة<sup>4</sup> .

<sup>1</sup> المادة 4 من القرار الوزاري المؤرخ في 07 سبتمبر 2015 .

<sup>2</sup> المادة 5 من القرار الوزاري المؤرخ في 07 سبتمبر 2015 .

<sup>3</sup> المادة 6 من القرار الوزاري المؤرخ في 07 سبتمبر 2015 .

<sup>4</sup> المادة 7 من القرار الوزاري المؤرخ في 07 سبتمبر 2015 .

**06 القسم الفرعي للمتابعات والمنازعات :** المكلف بإجراء التحصيل الإجباري طبقاً للتنظيم المعمول به، والتكفل بالسندات إجبارية التنفيذ وكذا بقرارات وقوف باقي الحساب الصادرة على التوالي عن وزير المالية ومجلس المحاسبة وإعداد الوضعيات الشهرية للتحصيل<sup>1</sup> .

### **المبحث الثاني : وظيفة أمين الخزينة وفصلها عن وظيفة الأمر بالصرف**

لا يمكن أن ينفق مبلغ مالي من خزينة الدولة أو يحصل إلا بعد أن يمر بمراحل وإجراءات متعددة وأخر هذه الخطوات تتمثل في مرحلة دفع النفقة أو تحصيل الإيرادات وهو المسجد في مهام أمين الخزينة التي يلتزم بتنفيذها، (المطلب الأول) ويخضع أمين الخزينة في أداء هذه المهام إلى مبدأ الفصل بين وظيفتي الأمر بالصرف والمحاسب والذي يعتبر أهم المبادئ التي يقوم عليها نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، والذي يهدف إلى تقسيم العمليات المالية لتنفيذ الميزانية بين أعوان المحاسبة العمومية إلى مراحل إدارية من اختصاص الأمر بالصرف ومهام محاسبية من اختصاص المحاسب العمومي (مطلب ثاني) .

### **المطلب الأول : مهام أمين الخزينة**

يتدخل أمين الخزينة في المرحلة الأخيرة من تنفيذ الميزانية، حيث يقوم بتنفيذ مرحلة تحصيل الإيرادات وتسديد النفقات المرخصة في الميزانية، ونتيجة لذلك يعتبر أمين الخزينة العون المكلف قانوناً بحياسة وحراسة وتداول الأموال والقيم العمومية، إضافة إلى المهام المرتبطة بإجراء القيود المحاسبية ومسك السجلات المحاسبية القانونية للعمليات التي يقوم بتنفيذها، وإعداد حساب التسيير سنوياً وإيداعه في الآجال المحددة قانوناً لدى مجلس المحاسبة، والمحافظة على وثائق إثبات العمليات المالية والمستندات والسجلات المحاسبية لجميع العمليات التي يقوم بها .

وفي هذا الإطار يمكن التمييز بين المهام المحاسبية لأمين الخزينة والمهام المتعلقة بمراقبة تنفيذ الميزانية، لأن عملية تسديد النفقات لا تعتبر عمليات تحويلات مالية بسيطة بل تخضع لشروط قانونية وإجراءات تنظيمية يجب التحقق من توفرها قبل تنفيذها، أما من جانب تنفيذ الإيرادات

<sup>1</sup> المادة 8 من القرار الوزاري المؤرخ في 07 سبتمبر 2015 .

فان أمين الخزينة يتكفل تحت مسؤوليته الشخصية والمالية عن اتخاذ إجراءات التحصيل القانونية، ابتداء من تاريخ استلام سندات الأمر بالتحصيل المحررة من طرف الأمر بالصرف، وذلك بعد أن يتحقق بان هذا الأخير مرخص له بموجب القوانين والأنظمة المعمول بها بتحصيل الإيرادات.

وبناء على ما سبق فإن أمين الخزينة يختص بمراقبة وتنفيذ عمليات تحصيل الإيرادات وتنفيذ النفقات من حيث الشكل وليس من حيث المضمون، عن طريق التحقق من مشروعية العمليات المالية على الوثائق المحاسبية ومطابقتها للقوانين المعمول بها، دون أن يتدخل في مجال حسن تسيير المال العام الذي هو من اختصاص الأمر بالصرف. ويمكن إجمال الإجراءات التي يتخذها أمين الخزينة عن تنفيذ الميزانية في ما يلي :

#### أولاً : في مجال النفقات

يتمثل دور أمين الخزينة في مجال النفقات في قيامه بمجموعة من المهام ليتفادى أي خطأ أو تزوير قد يرتكب، فهو مطالب أن لا يسدد أي نفقة إلا إذا تأكد مما يلي<sup>1</sup>:

- مطابقة العملية للقوانين و الأنظمة المعمول بها.
- **التأكد من صفة الأمر بالصرف** : وهو الإجراء الرقابي الأول الذي يجب على المحاسب القيام به قبل المرور إلى فحص الشروط الأخرى للتحقق من شرعية النفقة. فبفرض أن اعتماد الأمر قد تم، فإنه يبقى على هذا الأخير القيام بمضاهاة التوقيع على أمر أو حوالة الدفع والسندات المرفقة بذلك المقدم له كنموذج لتوقيع الأمر بالصرف أثناء اعتماده للتحقق من تطابقها.
- **التأكد من شرعية عمليات تصفية النفقات**: والتي تعتبر من المراحل الإدارية التي يختص بها الأمر بالصرف، ومن خلالها يتم التأكد من أداء الخدمة أي أن الإدارة لا تقوم بالدفع إلا بعدما يتم إنجاز العمل المتفق عليه مع الدائن القائم بالأعمال.

<sup>1</sup> المادة 36 من القانون 90-21 السابق ذكره .

- توفر الاعتماد على المحاسب أن يتحقق من وجود الإعتمادات المالية التي تحسم منها النفقة أو كفايتها، وذلك بالرجوع إلى محاسبة العمليات الميزانية التي يمسكها والتي تسمح له بجمع مبالغ أوامر أو حوالات الدفع الصادرة منذ بداية السنة المالية والمقبولة للدفع بالنسبة للنفقة المعنية، ومقارنتها بالإعتمادات المفتوحة في الميزانية ليحصل على رصيد الإعتمادات المتاحة، فهذه الرقابة تهدف إلى فرض احترام ترخيصات الميزانية .

- **صحة حسم النفقة تطبيقاً لقاعدة التخصص الميزاني (أو تخصص الإعتمادات):** يجب أن تكون النفقة المقترحة للدفع محسومة بدقة، حسب طبيعتها وموضوعها، من الفصل المعني في الميزانية، وأن تكون متعلقة بالسنة المالية الجارية (فحص تاريخ الالتزام بالنفقة وتاريخ أداء الخدمة)<sup>1</sup>.

- **وجود تأشيريات الرقابة القبليّة إضافة إلى تأشيرية المراقب المالي** التي تخضع لها نفقات معظم الهيئات العمومية عند الالتزام بها ، يجب على المحاسب أن يتحقق من وجود تأشيرية (أو رأي عند الاقتضاء) أي سلطة أو هيئة إدارية أو تقنية مخولة بموجب القوانين والأنظمة المعمول بها لمراقبة تنفيذ النفقات العمومية قبل دفعها (مثل تأشيرية لجنة الصفقات العمومية التي يجب أن تخضع لها هذه الصفقات قبل الشروع في تنفيذها، أو تأشيرية مفتشيه الوظيفة العمومية التي تخضع لها بعض القرارات المتعلقة بنفقات الموظفين)<sup>2</sup>.

- **تبرير أداء الخدمة :** ويتعلق الأمر بمراقبة تصفية النفقة في شقها الموضوعي، وهذا بالتحقق من أن مبلغ النفقة المطالب بتسديده يمثل ديناً في ذمة الهيئة العمومية المعنية، أي أن موضوع النفقة (إنجاز أشغال، أداء خدمات،...) قد تم إنجازه فعلاً أو أن حق الدائن، بصفة عامة، أصبح مكتسباً، حسب إقرار الأمر بالصرف على سندات الإثبات<sup>3</sup>. وهنا تكون مهمة المحاسب صعبة نوعاً ما، فإضافة إلى الفحص الدقيق لكل سندات الإثبات المرفقة بأمر أو

<sup>1</sup> ابن داود إبراهيم، الرقابة المالية على النفقات العامة بين الشريعة الإسلامية والتشريع الجزائري، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 1، 2003، ص 84 و 85 .

<sup>2</sup> سكوتي خالد ، مذكرة سابقة، ص 125 .

<sup>3</sup> ابن داود إبراهيم، مذكرة سابقة، ص 87 .

حوالة الدفع والمقررة قانونا، حسب طبيعة وموضوع النفقة، يجب عليه أن يتحقق من أن هذه الأخيرة مطابقة للأحكام التشريعية والتنظيمية السارية المفعول. فهو مطالب إذا بأن يكون دوما ملما بمختلف النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالنفقات العمومية، ومطلعا على ما يحدث من تعديل أو إتمام لها. تجدر الإشارة إلى أن فحص أداء الخدمة من طرف المحاسب يجب أن ينصب على شرعيته من الناحية الشكلية فقط، أي مدى مطابقته للقوانين والأنظمة المعمول بها، ولسندات الإثبات المقدمة، دون البحث في شرعية ذلك الأداء من ناحية الموضوع أي دون البحث في شروط تنفيذ موضوع النفقة في الواقع، أو مدى ملائمة هذه الأخيرة، حيث أن محاولة ذلك من طرف المحاسب سوف تؤدي إلى المساس بمبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين<sup>1</sup>.

- **صحة حساب عمليات التصفية على المحاسب أن يراجع كل عمليات حساب مبلغ النفقة التي قام بها الأمر بالصرف أثناء التصفية ليتأكد من صحتها .**

- **التقادم المسقط** تخضع الديون العمومية إلى نظام قانوني مختلف عن ذلك الذي تخضع له ديون أشخاص القانون الخاص. وتبعا لذلك، فإن قواعد التقادم المطبقة على ديون أشخاص الهيئات العمومية تختلف عن تلك المقررة في القانون المدني، حيث أنه تطبيقا لأحكام المادة 16 من القانون رقم 84-17<sup>2</sup> فإن الديون للمستحقة للغير تسقط بالتقادم وتتقضي نهائيا لصالح الهيئات العمومية المدينة بها في أجل أربع سنوات ابتداء من اليوم الأول من السنة المالية التي أصبحت فيها تلك الديون مستحقة.

- **الصحة القانونية للدفع** : يجب أن يكون لعملية دفع النفقة طابعا إبرائيا ، أي أن يكون وفاء الدين مبررئ لذمة الهيئة العمومية المعنية. ويتم ذلك بدفع مبلغ النفقة للدائن نفسه، أو نائبه المؤهل، أو من يحل محله قانونا أو اتفاقا. وعليه فإن أمين الخزينة ملزم بالتحقق من أن

<sup>1</sup> سكوتي خالد ، مذكرة سابقة، ص 126 .

<sup>2</sup> القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 ،المتعلق بقانون المالية المعدل والمتمم، ج. ر عدد 28 لسنة 1984 .

الشخص الذي يعينه الأمر بالصرف على أمر أو حوالة الدفع مؤهل للاستفادة من الدفع وإبراء ذمة الهيئة العمومية المدينة.

- توفر أموال الخزينة باستثناء الدولة صاحبة السيادة (ممثلة هنا في الخزينة العمومية) والتي يعتبر صندوقها دائما ذا وفرة مالية، فإن خزينة الهيئات العمومية الأخرى يمكن، في بعض الأحيان، أن لا تتوفر على السيولة الكافية أثناء الأمر بصرف نفقاتها، في مثل هذه الحالة يتعين على المحاسبين العموميين ليس تعليق عمليات الدفع فحسب، بل رفض حتى الامتثال للتسخير الذي يمكن أن يوجه لهم من طرف الأمرين بالصرف للقيام بالدفع<sup>1</sup>.

### ثانيا : في مجال الإيرادات

تخضع عملية تنفيذ الإيرادات العمومية إلى عدة شروط قانونية وتنظيمية وضعها المشرع الجزائري لتقنين عملية تحصيل الإيرادات العمومية، حيث لا يستطيع أمين الخزينة تحصيل الإيرادات عن طريق استعمال السلطة العمومية إلا في حدود ترخيص قانون المالية المصادق عليه من طرف الجهاز التشريعي، حيث إن الموازنة العامة تضع موضع التنفيذ الأحكام التي تتضمنها قوانين الضرائب والرسوم لمدة عام<sup>2</sup>.

وقبل التكفل بأوامر تحصيل الإيرادات، يجب على أمين الخزينة أن يتحقق من توفر كافة الشروط القانونية للتحصيل لاسيما في مجال تطبيق آجال استحقاق الإيرادات والتحقق من صحة عمليات الإثبات والتصفية وذلك عن طريق مراقبة مدى مشروعيتها ومطابقتها للقوانين والأنظمة المعمول، بها وأن الإيراد موضوع التحصيل لا يستفيد من إجراء التقادم<sup>3</sup>.

حيث يقوم بإشعار المدنيين بأوامر التحصيل الصادرة بشأنهم، عن طريق رسالة مع إشعار في آجال 08 وهذا ما نصت عليه المادة 10 من المرسوم التنفيذي 93-46 التي نصت على انه: "يرسل المحاسبون العموميين الإشعار بإصدار الأمر بالإيراد الذي يتكفلون به إلى المدين

<sup>1</sup> المادة 48 من القانون 90-21 .

<sup>2</sup> جمال لعمارة، أساسيات الموازنة العامة للدولة المفاهيم والقواعد والمراحل والاتجاهات الحديثة، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2004، ص 151 .

<sup>3</sup> شلال زوهير، مرجع سابق، ص 127 .

في آجال ثمانية أيام برسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام<sup>1</sup> أما في حالة انقضاء مدة ثلاثين يوماً ابتداء من تاريخ إبلاغ المعني يقوم أمين الخزينة بتذكيرهم بإنذار كتابي، بضرورة دفع الدين المستحق عليهم في أجل عشرين يوماً<sup>2</sup>، وبعد انتهاء هذا الأجل يستطيع أمين الخزينة اللجوء إلى استعمال أدوات التحصيل الإجباري، يحث يقوم بإرسال الأمر بالتحصيل إلى الأمر بالصرف الذي يضيف عليه الصيغة التنفيذية ويصبح سند الأمر بتحصيل الإيراد تنفيذياً، وهو الإجراء الذي يسمح له باستعمال السلطة العمومية لتنفيذ التحصيل الإجباري لحقوق الدولة وهذا وفقاً لما نصت عليه المادة 16 من المرسوم التنفيذي 93-46، وبعد إتمام هذا الإجراء، تأخذ أوامر الإيرادات التي أصبحت تنفيذية اسم بيانات تنفيذية، يرسلها أمين الخزينة إلى قابض الضرائب بمحل إقامة الدائنين حتى يتم التحصيل الإجباري تبعاً لحافضة إرسال تحرر في نسختين، ويتكفل قابض الضرائب بالبيانات التنفيذية في أجل أقصاه ثمانية أيام لإبلاغ المحاسب عن طريق نسخة من حافضة إرسال تحمل إشارة الاستلام والتكفل بالبيان التنفيذي حيث يفتح البيان التنفيذي لقابض الضرائب أبواب استعمال قوة السلطة العمومية من أجل تنفيذ التحصيل الإجباري عن طريق:

- إصدار إشعار بدين لدى الغير، بواسطته يتم الاقتطاع من المصدر للتحويلات المالية للمدين، وترسل هذه الإشعارات إلى البنوك والمحاسبين العموميين والمؤسسات المالية التي يتعامل معها المدين من أجل خصم مبلغ الحقوق الواجب دفعه من رصيد حسابه البنكي.
- الحجز التحفظي: وهو حجز غير متبوع بالبيع في المزاد العلني أي حجز غير متبوع بالتنفيذ حيث تبقى الأملاك موضوع الحجز كضمان لدى قابض الضرائب حتى يدفع المعني بالأمر كل المبالغ المستحقة للخزينة العمومية.

<sup>1</sup> المادة 10 من المرسوم التنفيذي 93-46 المؤرخ في 06 فيفري 1993 الذي يحدد آجال دفع ونفقات وتحصيل الأوامر بالإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المنعدمة، ج ر عدد 9 لسنة 1993 .  
<sup>2</sup> المادة 13 من المرسوم التنفيذي 91-46 .

- الحجز التنفيذي: وهو حجز متبوع بالبيع في المزاد العلني في حالة عدم تحصيل الحقوق بعد تطبيق الحجز التحفظي<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني : مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب (أمين الخزينة)

يعد مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف وأمين الخزينة باعتباره محاسباً عمومياً من المبادئ الأساسية التي يقوم عليها نظام المحاسبة العمومية، وهو يعني أن تنفيذ العمليات المالية للهيئات العمومية يتم من طرف فئتين مختلفتين ومنفصلتين من الأعوان وعلى مرحلتين متميزتين وهما:

**المرحلة الإدارية :** التي يقوم فيها الآمرون بالصرف بالالتزام بالنفقات وتصفيتهما والأمر بدفعها من جهة، وبإثبات الإيرادات وتصفيتهما والأمر بتحصيلها من جهة أخرى<sup>2</sup>.

**المرحلة المحاسبية:** التي يضطلع أثناءها المحاسبون العموميون بدفع النفقات وتحصيل الإيرادات. وقد كرس قانون المحاسبة العمومية هذا المبدأ في مادته 55 التي تنص على تنافي وظيفة الأمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي.

الواقع أن هذا التنافي القانوني بين الوظائف هو الذي يعطي لمبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين أصالته وأهميته الخاصة في نظام المحاسبة العمومية. فهو ليس فقط إجراء وقائي أو نظاماً لتقسيم المهام قابلين للتطبيق في مختلف الهيئات أو المؤسسات العمومية والخاصة، بل هو يهدف خاصة إلى فرض رقابة صارمة وفعالة على تنفيذ الميزانية (لاسيما رقابة المحاسبين العموميين على عمليات الأمرين بالصرف)، كما يوحي بفكرة الفصل بين السلطات (أي سلطات المتصرفين/الأميرين بالصرف في مقابل سلطات المحاسبين العموميين).

فبالنسبة للبلدية مثلاً، إذا كان رئيس المجلس الشعبي البلدي يمثل السلطة المخولة له للقيام بعمليات النفقات والإيرادات الخاصة ببلدياته (المرحلة الإدارية)، إلا أنه غير مؤهل قانوناً للاحتفاظ بالأموال العمومية، حيث أن هذا يدخل ضمن مهام أمين الخزينة البلدي الذي يتبع

<sup>1</sup> شلال زوهير، مرجع سابق، ص 129 .

<sup>2</sup> سكوتي خالد ، مذكرة سابقة، ص 111 .

مباشرة وزير المالية، بصفته رئيسه الإداري. ومن هنا، فإن وزير المالية، بصفته سلطة مقابلة لسلطات الوزراء الآخرين، يبدو كحام للأموال العمومية وضامن لشرعية استعمالها. ويقوم مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي على عدة تبريرات منها خاصة الفنية (أولاً) والرقابية (ثانياً).

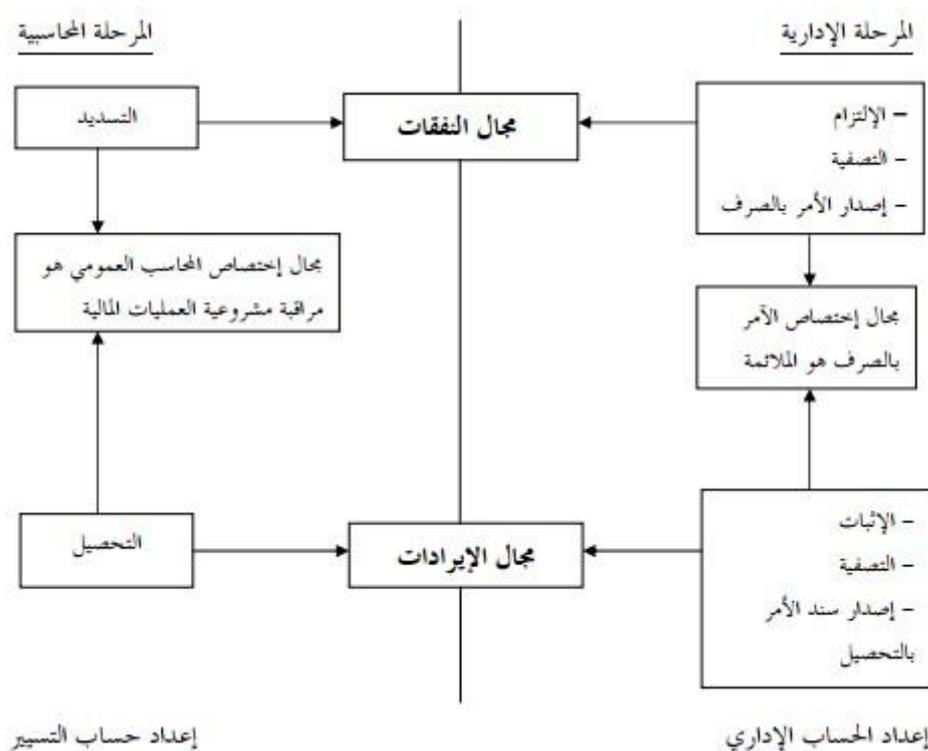
**أولاً-** التبرير الفني لتقسيم العمل فالمبدأ يسمح باقتسام وتوزيع المهام بين مرحلتين هامتين، الأولى إدارية تتمثل في الالتزام بالنفقة والتصفية والأمر بالصرف، أما الثانية فتخص تحريكا للأرصدة المالية بقبض الإيرادات أو دفع النفقات، ومن هذا المنطلق كان التقسيم الوظيفي للمهام. فلأمر بالصرف رقابة ملائمة أما المحاسب العمومي فله رقابة مشروعية، فيعد مشروعاً كل ما يتم تنفيذه طبقاً للتشريع المعمول به ويعد ملائماً كل ما هو متروك لتقدير واختيار الموظف المختص، وبهذا نجد أن الملائمة تهم الأمر بالصرف لأنه هو أول من يباشر عمليات تنفيذ النفقات، ثم يأتي دور المحاسب العمومي ليرى مدى تطابق ذلك كله مع القواعد المالية والمحاسبية والإجرائية المعمول بها.

**ثانياً-** التبرير الرقابي مادام أن الأمرين بالصرف ملزمين بمسك حساباتهم الإدارية الخاصة بالالتزام والتصفية والأمر بالصرف وأن المحاسبين العموميين ملزمين بترتيب حسابات التسيير المتعلقة بدخول وخروج الأرصدة، فإن العمل الرقابي يكون منطلقه هو المطابقة بين النوعين من الحسابات

ثم إن مبرر الفصل بين عمل الأمر بالصرف وعمل المحاسب العمومي هو الحيلولة دون وقوع الأخطاء المالية ودون وقوع حالات التزوير والاختلاس والتواطؤ، فيما لو كان العون المكلف بالالتزام والدفع واحداً، وتأكيداً لهذا أكد القانون عدم جواز أن يكون الأمر بالصرف أزواجاً للمحاسبين العموميين المعينين لديهم. وينجر عن هذا كله عدم جواز أن يكون المحاسب العمومي خاضعاً لسلطة الأمر بالصرف الوظيفية وإن توجد في الواقع إمكانية أن يكون المحاسب تحت سلطة الأمر بالصرف إدارياً كالعلاقة بين رئيس المجلس الشعبي البلدي وأمين

الخبزينة<sup>1</sup> . لهذا منع القانون الأمر بالصرف من تعيين محاسبه وجعل ذلك من اختصاص الوزير المكلف بالمالية .

الشكل التالي يوضح الفصل بين الأمر بالصرف وأمين الخزينة ( المحاسب )



المرجع : شلال زوهير ، مرجع سابق، ص 26 .

ويتبنى 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 قانوناً لتسهيل تنفيذ عمليات ذات طابع خاص. وعلى هذا الأساس، يقبل هذا المبدأ استثناءات من جانب تنفيذ الإيرادات وأخرى من جانب تنفيذ النفقات والتي سيتم عرضها كما يلي:

أولاً: الاستثناءات على المبدأ في مجال تنفيذ النفقات

<sup>1</sup> حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 124 .

يبدو أن الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين في مجال تنفيذ النفقات شبه مطلق ومن ثمة فإن الاستثناءات على المبدأ محدودة جدا حيث يمكن تبريرها بالضرورة العملية أو السياسية وهي محصورة في المحددة بنص المادة 153 من المرسوم التشريعي رقم 93-01 المؤرخ في 19 جانفي 1993 المتضمن لقانون المالية لسنة 1993 جميع النفقات التي تشكل استثناء لهذا المبدأ كما يلي :

\* **النفقات التي تدفع من دون أمر بالصرف مسبق** : تكون النفقات التي تدفع من دون أمر بالصرف مسبق من النفقات الموالية:

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

\* **النفقات التي تدفع من دون أمر بالصرف** : تتضمن النفقات المدفوعة من دون أمر بالصرف النفقات الآتية:

- معاشات المجاهدين ومعاشات التقاعد المدفوعة من ميزانية الدولة .
- المرتبات المدفوعة لأعضاء القيادة السياسية وأعضاء الحكومة .
- المصاريف والأموال الخاصة.

و 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<sup>1</sup> .

**ثانيا : الاستثناءات على المبدأ في مجال تنفيذ الإيرادات**

<sup>1</sup> شلال زوهير، أطروحة سابقة ، ص 121 .

وفقا للأمر رقم 93-108 المؤرخ في 05 ماي 1993 فإنه يمكن للمحاسب العمومي أن يتكفل ببعض العمليات البسيطة لتحصيل الإيرادات دون أمر مسبق من أمر بالصرف. فعلى سبيل المثال يمكن لأعوان الإدارة القيام بتحصيل الإيرادات ويطلق عليهم في هذه الحالة اسم قابضي الإيرادات أو التسبيقات (وهذا تحت رقابة المحاسب العمومي). وعند تحصيل هذه الإيرادات من طرف القابض يقوم بتسليمها إلى المحاسب العمومي الذي يقوم بدوره بعد التأكد من صحة التصفية- بالتماس إصدار سند جماعي من طرف الأمر بالصرف يؤكد فيه أن الإيرادات المحصلة قد تم تحويلها كليا<sup>1</sup>.

### المبحث الثالث: مسؤولية أمين الخزينة

إن مسؤولية أمين الخزينة ليست بالسهلة فهو يتحملها إما شخصيا أو مع الأعوان العاملين معه إذا سجل أي نقص حساب. وهو مسؤول أيضا شخصيا عن كل مخالفة في تنفيذ أحكام المادتين 35 و36 من القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية والمتعلقين بإجراءات التحقق من صفة الأمر بالصرف ومن التحقق من العناصر الواجب توفرها قبل قبول أية نفقة، لهذا السبب توصف مسؤولية المحاسب العمومي بأنها شخصية ومالية، والذي ينتج عنها ضرورة تعويض الضرر الذي لحق بالخبزينة العمومية من ماله الخاص في حالة التأكد من ارتكابه لمخالفات صريحة للقوانين والتنظيمات المعمول بها للعمليات التي قام بتنفيذها، وقصد التعرف أكثر إلى مسؤولية أمين الخزينة سيتم التطرق ضمن هذا المبحث إلى طبيعة مسؤوليته (مطلب أول) ثم التعرض بعد ذلك إلى الإعفاء وموانع قيام مسؤوليته وضمائنه (مطلب ثاني).

### المطلب الأول : طبيعة مسؤولية أمين الخزينة

يتعلق مجال مسؤولية المحاسب العمومي (أمين خزينة بلدي) بجميع الوظائف المكلفة بها والناجمة عن الممارسة النظامية للرقابة فإن مسؤولية أمين الخزينة قد تكون مسؤولية مالية التي تمس ذمته المالية في إطار ما يعرف بالمسؤولية المدنية أو شخصية ما يعرف بالمسؤولية

<sup>1</sup> عبد الحميد مرغيث، مرجع سابق، ص 21 .

الجزائية، أو شخصية ومالية (مسؤولية عن عمل الغير) في نفس الوقت، (فرع أول)، ولقيامها  
وجب توفر مجموعة من الشروط التي نصت عليها النصوص القانونية (فرع ثاني)

### الفرع الأول : أنواع مسؤولية أمين الخزينة

تطبيقا لمبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين فان هؤلاء الأخيرين هم وحدهم المخولون لتنفيذ العمليات المالية الداخلة في اختصاصاتهم و لاسيما تحصيل الإيرادات و دفع النفقات و التصرف في الأموال و القيم العمومية و المحافظة عليها. و هم ملزمون تطبيقا لأحكام قانون المحاسبة العمومية ( خاصة المادتين 35 و36منه) بمراقبة شرعية تلك العمليات قبل تنفيذها؛ وبما أن إجراءات مراقبة و تنفيذ المعاملات المالية محددة بدقة عن طريق القوانين والأنظمة المتعلقة بالمحاسبة العمومية، والمحافظة على الأموال والقيم يمكن التحقق منها بسهولة عن طريق فحص الصندوق و تدقيق الحسابات المتعلقة بها، فانه بالإمكان تحميل المسؤولية الشخصية للمحاسبين بمجرد معاينة مخالفة في تنفيذ العمليات، أو نقص في الأموال والقيم، وتقوم في هذا الإطار عدة أنواع من المسؤولية على عاتق أمين الخزينة يمكن أجمالها في ما يلي :

### أولا : المسؤولية المالية (المدنية)

المادة 42 من القانون 90-21 صريحة في تطبيق المسؤولية النقدية، حيث أن أمين الخزينة مسؤول على تعويض الأموال والقيم الضائعة أو الناقصة من الخزينة، وتغطية العجز الذي سببه، وليس بإمكانه أن يصلح الإجراءات فبمجرد وجود خلل في الحسابات يجب عليه التعويض مباشرة، وغالبا ما يكون إثبات حالة العجز من طرف المحاسب العمومي نفسه. وهذا ما أكدته المادة 3 من المرسوم التنفيذي 91-312 التي نصت على انه يتعين على المحاسب العمومي المأخوذ بالمسؤولية المالية المسددة وجوبا من أمواله الخاصة مبلغا يساوي البواقي الحسابية المكلف بها<sup>1</sup> ، وتعتبر مسؤولية أمين الخزينة هنا مسؤولية تقصيرية وليست عقدية وهذا

<sup>1</sup> المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتضمن تحديد شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مرجعة باقي الحسابات وكيفية اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين، ج ر عدد 43 لسنة 1991 .

ما تضمنته المادة 04 من المرسوم التنفيذي 91-312 التي نصت على أنه "ينتج الباقي إما عن عجز في حسابات الصندوق أو عن إيراد غير محصل أو عن نفقة مدفوعة خطأ أو عن ضياع ملك من الأملاك ، في حالة ما إذا كان المحاسب يمتلك محاسبة عينية " أما ما تعلق بقيمة الضرر الذي يلحق بالهيئات العمومية جراء ذلك، فيمكن تحديده بدقة حيث يمكن أن يتمثل في مبلغ الإيراد الغير المحصل، أو النفقة المسددة لا شرعيا، أو النقص في الصندوق أو الحافظة. و من هنا فان المحاسبين العموميين المعنيين يصبحون مطالبين بتعويض هذا الضرر (من أموالهم الخاصة إذا اقتضى الأمر)<sup>1</sup>.

### ثانيا : المسؤولية الشخصية

حسب نص المادة 42من القانون 90-21 فان أمين الخزينة مسؤول شخصيا عن كل مخالفة في تنفيذ العمليات المالية بمعنى أنه محل عقوبات جزائية تتراوح بين الغرامة المالية وسحب الاعتماد في حالة ما إذا تحققت هيئات المراقبة من وجود مخالفة صريحة للقواعد القانونية أو التنظيمية المتعلقة بتنفيذ العمليات المالية والمحاسبية التي ألحقت ضرر بالخبزينة العمومية، دون الإخلال بالعقوبات الإدارية وهذه المسؤولية الشخصية مرتبطة بالمهام المسندة إليه بموجب القوانين والأنظمة المعمول بها ولا سيما المادة 33 من القانون 90-21 والتمثلة في :

- تحصيل الإيرادات.
- دفع النفقات.
- ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم والأشياء والمواد المكلف بحفظها.
- تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والموارد.
- حركة حسابات الموجودات.
- إضافة إلى المحافظة على السجلات المحاسبية والوثائق الثبوتية.

### ثالثا : المسؤولية عن الأعوان التابعين له

<sup>1</sup> حمد مسعي ، المحاسبة العمومية، دار الهدى، الجزائر، 2003، ص 53 .

تمتد مسؤولية أمين الخزينة إلى عدد من الأشخاص التابعين له والذين هم تحت سلطته. كما يمكن أن تكون مسؤولية تضامنية بينه و بين الأشخاص الموضوعين تحت أوامره، وفقا لنص المادة 40 من القانون 90-21 .

ولا يكون أمناء الخزينة 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<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني : إقحام المسؤولية المالية والشخصية لأمين الخزينة

يجب التفرقة هنا ما بين قيام المسؤولية المالية و إقحامها حيث تعتبر المسؤولية المالية والشخصية لأي محاسب عمومي قائمة بمجرد معاينة عدم إيفاءه بأحد التزاماته المهنية . فهذه المعاينة التي تكون عادة من طرف أحد هيئات الرقابة تتمثل في الكشف عن واقعة أو وقائع موضوعية ( أي دون تقدير للملابسات المحيطة بها) يمكن اعتبارها خطأ أو مخالفة ويترتب عنها نشوء قرينة على المحاسب العمومي المعني بها، وهذا يعني أنها مسؤولية افتراضية. أما إقحام المسؤولية حسب المرسوم التنفيذي 91-312 السالف ذكره فمعناه باختصار تطبيق الإجراءات القانونية الرامية إلى المجازاة عن تلك المخالفة ( إذا بقيت غير مبررة )، و ذلك بوضع المحاسب - بقرار صريح- في حالة مدين للهيئة العمومية المعنية أي مطالبتة بتسديد باقي الحساب من ماله الخاص. أما السلطات المخولة قانونا لإقحام المسؤولية المالية الشخصية للمحاسبين العموميين فهي الوزير المكلف بالمالية و مجلس المحاسبة<sup>2</sup>.

### أولا : إقحام مسؤولية أمين الخزينة من طرف وزير المالية

من المتعارف عليه أن المحاسب العمومي يعين من طرف الوزير المكلف بالمالية، وتقتحم مسؤولية أمين الخزينة بمفرده أو بالتضامن مع أعوان الخزينة، في حالة قيام المفتشية العامة للمالية أو مفتشيه المصالح المحاسبية بعمليات تفتيش أو مراقبة الأعمال التي يقوم بها ، وهذا ما أشارت إليه المواد 41, 42, 43, 44 من القانون 90\_21 وكذلك المادة 04 من المرسوم

<sup>1</sup> المادة 41 من القانون 90-21 .

<sup>2</sup> المادة 46 من القانون 90-21 .

التنفيذي 91-312 حيث نص على : "ينتج الباقي إما عن عجز في حسابات الصندوق أو عن إيراد غير محصل أو نفقة مدفوعة خطأ أو عن ضياع ملك من الأملاك ، في حالة ما إذا كان المحاسب يمسك محاسبة عينية" .

**ثانيا: إقحام مسؤولية المحاسب العمومي من طرف مجلس المحاسبة**

أثناء مراقبة مجلس المحاسبة وعمليات التفتيش التي يجريها على الخزينة، وفي حالة اكتشاف المخالفات التي تسيير المركز المحاسبي هنا يقرر مجلس المحاسبة مدى مسؤولية أمين الخزينة البلدي الشخصية والمالية ، وهذا ما تضمنته المواد من 41 إلى 44 من القانون 90-21 وهذا نفس ما تضمنته المواد 82 و 83 من الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة الذي نص على أنه "يقرر مجلس المحاسبة مدى مسؤولية المحاسب العمومي الشخصية والمالية"<sup>1</sup>، وذلك في حالة سرقة أو ضياع الأموال أو القيم التي تكون تحت يد المحاسب العمومي .

**ثالثا : الجزاء الناجم عن إقحام مسؤولية أمين الخزينة البلدي**

عند قيام مسؤولية المالية للمحاسب العمومي وفي حالة صدور قرار باقي الحساب التي تكون من طرف الوزير المكلف بالمالية، هنا يقوم بإبلاغه بهذا القرار وذلك عن طريق البريد المستعجل ويكون مع سجل مع إشعار بالاستلام وهذا ما حددته المادة 06 من المرسوم 91-312، وفي حالة إثبات مسؤولية المحاسب العمومي أوجب عليه الدفع إلزاميا ووجوبيا من ماله الخاص ، المبلغ المساوي لقيمة البواقي الحسابية المكلف بها ، أما في حالة عجزه عن الدفع أو تغطية هذه المبالغ يجب أن تسجل في حساب تسيقات من أجل تحقيق التوازن في المحاسبة، وفي هذه الحالة وجب عليه إرسال تقرير مفصل عن هذه الحالة إلى الوزير المكلف بالمالية.

**المطلب الثاني : الإعفاء من مسؤولية أمين الخزينة وضماناته**

من اجل التخفيف من ضغط المسؤولية الشخصية والمالية على عاتق أمين الخزينة الذي ارتكب خطأ مهنيا وتثبت حسن نيته وضع المشرع الجزائر إجراءات من شأنها أن تخفف من

<sup>1</sup>انظر المواد من 41 إلى 44 من القانون ، 90-21 .

مسؤوليته الشخصية والمالية (فرع أول)، كما أن القانون اوجد ضمانات تقوم فيها مسؤوليته ( فرع ثاني) .

### الفرع الأول : أنواع الإعفاء من المسؤولية

يمكن للمحاسب العمومي أن يحصل على إعفاء جزئي أو كلي من المسؤولية المالية والشخصية في الحالات التالية :

#### أولا : إجراء التسخير

يحق لأمين الخزينة إذا رفض دفع نفقة عمومية تتعارض مع القواعد القانونية والتنظيمية المعمول بها والمتعلقة بتنفيذ الميزانية والعمليات المالية، لكونه دوره الحقيقي يتمثل ضمان مشروعية العمليات المالية للدولة وعليه فانه لا يتحمل أي مسؤولية في حالة رفضه دفع مثل هذه النفقات، وهذا ما أقرته المادة 39 من القانون 90-21 التي تنص على انه "تعد باطلة كل عقوبة سلطت على المحاسب الذي اثبت أن الأوامر التي رفض تنفيذها كان من شأنها أن تحمله المسؤولية الشخصية أو المالية" ، ولكن من اجل ضمان صيرورة المرفق العام وعدم تعطيل المصلحة العامة يخول القانون للأمر بالصرف أن يطالب كتابيا المحاسب العمومي بإجراء التسخير بحيث يتحمل الأمر بالصرف تحت مسؤوليته الشخصية والمالية تنفيذ العملية إذا امتثل المحاسب العمومي للتسخير تبرأ ذمته من المسؤولية الشخصية والمالية وعليه أن يرسل تقريرا حسب الشروط أو الكيفيات المحددة عن طريق التنظيم<sup>1</sup>، ووفقا لما نص عليه المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المتعلق بإجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين<sup>2</sup>، غير انه لا يمكن التمسك بانعدام المسؤولية بسبب التسخير في الحالات التي لا يجوز فيها التسخير والتي نصت عليها المادة 48 من القانون 90-21 والمتمثلة في ما يلي :

- عدم وجود اعتمادات كافية .

<sup>1</sup> بوشنطر سليمة، المحاسبة العمومية ودورها في حماية املاك الدولة ، دراسة حالة إقامة جامعية ، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2011، ص 87 .

<sup>2</sup> المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 يتعلق بإجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين، ج ر عدد 43 لسنة 1991 .

- عدم توفر أموال للخزينة ما عدا بالنسبة للدولة .
- انعدام إثبات أداء الخدمة .
- طابع النفقة غير لإبرائي أي الشخص المعني بالدفع هنا هو غير الدائن الحقيقي .
- انعدام تأشيرة المراقب المالي أو تأشيرة الصفقات عند الضرورة .

### ثانيا : إجراء الإعفاء الجزئي من المسؤولية

يمكن لأمين الخزينة البلدي بصفته محاسب عمومي أن يحصل على إعفاء جزئي من طرف مجلس المحاسبة وذلك في وضعه في حالة مدين بعد إجراء التحقيق ومعاينة النقص في الحساب معناه نقص مبلغ مالي من الصندوق أو صرف نفقة غير قانونية غير مبررة أو إيراد غير مفصل غير قانوني، حيث يقوم المحاسب العمومي بتقديم طلب إعفاء جزئي وهذا في حالات إثبات أن المحاسب العمومي هو من ارتكب الخطأ وذلك نتيجة قوة قاهرة<sup>1</sup>، وهذا ما نصت عليه المادة 08 من المرسوم 312-91 التي نصت على انه "يمكن للمحاسب العمومي المأخوذ بمسؤوليته أن يحصل على إعفاء جزئي من مسؤوليته وفقا لأحكام المادة 68 من القانون 32-90" ، وفي نفس السياق أكدت المادة 09 من المرسوم سالف الذكر على أن المحاسب العمومي يرسل طلب الإعفاء الجزئي من المسؤولية ويقوم بدراسته مجلس المحاسبة وتقدير الظروف التي حدثت فيها نقص الحساب ويترتب عنه إعفاء من الفوائد المطابقة.

### ثالثا : طلب الإجراء الرجائي

يستطيع المحاسب العمومي الموضوع في حالة مدين تجاه الخزينة العمومية أن يقدم طلبا لوزير المالية لإعفائه من تسديد الدين، وبعد استشارة لجنة المنازعات التي تقوم بالتحري عن الوضعية المالية والمادية لأمين الخزينة من اجل تقدير إمكانية استحالة الدفع، بناء على ذلك يقرر وزير المالية الإعفاء الكلي أو الجزئي للمبالغ المستحقة الدفع للخزينة العمومية، وهذا ما ذهب إليه المادة 188 من القانون 24-84 المتعلق بقانون المالية لسنة 1985 والمادة

<sup>1</sup> ناصر نايلي، لنظام القانوني للخزينة العمومية ، مذكرة ماجستير ، قانون عام ، كلية الحقوق ، جامعة عنابة ، 2007 ، ص 120.

11 من المرسوم التنفيذي 91-312 التي نصت على أن وزير المالية لا يمكنه اتخاذ قرار الإبراء الرجائي إلا بعد أن توافق لجنة المنازعات التي تقوم بدورها بدراسة طلبات الإبراء، وتعطي في كل حالة الرأي الذي يبلغ للوزير المكلف بالمالية ليقوم بإصدار القرار النهائي، وفي حالة قبول الإبراء الرجائي أو الإعفاء الممنوح هنا ميزانية الدولة هي وحدها من تتحمل دفع المبالغ المستحقة عن المحاسب العمومي<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: موانع المسؤولية

هناك حالتين لا تقوم فيها مسؤولية أمين الخزينة البلدي وتتمثل في الإعفاء من المسؤولية عن طريق إجراء قبول القيم المنعدمة (أولا) وحالة القوة القاهرة (ثانيا).

#### أولا : الإعفاء من المسؤولية عن طريق إجراء قبول القيم المنعدمة

يتولى أمين خزينة البلدية كمحاسب رئيسي بالنسبة للبلدية بتحصيل مدا خيل البلدية وكل المبالغ العائدة لها، وهذا ما جاءت به المادة 206 من القانون 11-10 المتعلق بالبلدية<sup>2</sup> والتي تنص "يتولى أمين خزينة البلدية تحصيل الإيرادات وتصفية نفقات البلدية، وهو مكلف وحده وتحت مسؤوليته بمتابعة تحصيل مدا خيل البلدية وكل المبالغ العائدة لها وصرف النفقات المأمور بدفعها"، ويتم تحصيل إيرادات البلدية وفقا لآجال القانونية التي نصت عليها المادة 35 من القانون 90-21، إلا انه في حالة عدم نشر المتابعات كما هو الحال في الضرائب المباشرة الذي يكون عن طريق إشعار للمدين وإنذار بالدفع وهو من يجعل أمر الإيرادات تنفيذا ومن ثم إرساله إلى قابض الضرائب ليتم تحصيله اجباريا يعني تحصيل تلك الديون<sup>3</sup>.

كما يمكن للمحاسب العمومي أن يطلب من الأمر بالصرف قبول البيانات التنفيذية التي لم يتم تحصيلها كقيم منعدمة طبقا للمادة 22 من المرسوم التنفيذي 93-46 على أن الهدف الوحيد من قبول الديون كقيم منعدمة هو إعفاء المحاسب العمومي من المسؤولية الواقعة عليه، كما انه لا يمكن تحرير المدينين التابعين بالتحصيل الإجباري إذا تحسنت حالتهم المالية.

<sup>1</sup> المادة 12 من المرسوم التنفيذي 91-312 .

<sup>2</sup> القانون رقم 11-10 المؤرخ في 22 يونيو 2011 ، المتعلق بالبلدية ، ج ر عدد 37 لسنة 2011 .

<sup>3</sup> ناصر نايلي ، مذكرة سابقة، ص 126

**ثانياً: القوة القاهرة**

تكمن مسؤولية أمين الخزينة في حالة القوة القاهرة في نقص الأموال والقيم من الحساب أو في حالة ضياع أو إتلاف دفاتر مسك المحاسبة وسندات الإثبات والوثائق المحاسبية، وفي هذه الحالة لا يمكن إثبات أي دخل للمحاسب العمومي في نقص الأموال والقيم في الحساب وان الذي وقع خارج عن إرادته وانه لم يرتكب أي خطأ أو إهمال في ممارسة وظيفته هنا تبرأ ذمته من المسؤولية المالية والشخصية، وهذا ما نصت عليه المادة 38 من القانون 91-12 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1992 .

### خلاصة الفصل الأول:

قمنا في هذا الفصل بدراسة المركز القانوني للأمين الخزينة من خلال التطرق إلى مركزه ضمن الخزينة العامة للدولة، والتعريف بمنصبه وكيفية تعيينه على ضوء طبقا لقانون 21 / 90 من قانون المحاسبة العمومية، والتعرض إلى صلاحياته المتمحورة حول تحصيل الإيرادات وتصفية نفقات البلدية طبقا لنص المادة 206 من قانون البلدية، والى مبدأ الفصل بين وظيفتي الأمر بالصرف والمحاسب والذي يعتبر أهم المبادئ التي يقوم عليها نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، كما وضعنا مسؤولية أمين الخزينة الشخصية والمدنية وكيفية إقامتها والإعفاء منها وموانع قيامها .

الفصل الثاني:

آليات الرقابة على أمين الخزانة  
البلدي

### الفصل الثاني: آليات الرقابة على أمين الخزينة البلدي

تعتبر الرقابة من الوظائف الإدارية الهامة لأن الاختيار الحقيقي للإدارة يتجلى فيما تحققه من نتائج باعتبار أن النفقة العامة تعود بالنفع العام على المواطنين، حيث أن القطاع الحكومي يعاني من مشاكل عديدة مثل ارتكاب الأعوان المكلفين بتنفيذها لأخطاء، سواء استعمال الموارد والاختلاس، وجب المحافظة على المال العام بواسطة إجراءات رقابية فعالة وإصدار تعليمات وقوانين متعلقة بها لمتابعة ومراقبة تنفيذ النفقات العمومية والاستعمال الحسن للمال العام وترشيده ، واكتشاف المخالفات والانحرافات في بداية المرحلة وهذا لاتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيحه.

ولأمين الخزينة البلدي بصفته محاسبا عموميا أثناء قيامه بمهامه دور رقابي مهم، فهو يبقى خاضع للرقابة من قبل هيئات عمومية متعددة ،بهدف التأكد من تحقيق النشاط المالي حسب ما تحدده الميزانية ،ودون إسراف وتبذير أو إخلال للحفاظ على سلامة الأموال العامة وحسن سير الإدارة، حيث يخضع لرقابة سابقة (مانعة أو وقائية) تتجسد في رقابة المراقب المالي، ويخضع لرقابة بعدية خارجية تتجسد هي الأخرى في رقابة مجلس المحاسبة ورقابة المتفشية العامة للمالية .

وفي هذا الفصل سنتطرق إلى توضيح آليات الرقابة على أمين الخزينة البلدي من خلال التعرض في البداية إلى الرقابة المالية السابقة (المانعة أو الوقائية) التي يخضع لها (مبحث أول) والرقابة الخارجية (مبحث ثاني).

## المبحث الأول : الرقابة المالية السابقة (المانعة أو الوقائية) التي يخضع لها أمين

### الخبزينة

تعرف بصفة عامة الرقابة المالية السابقة (المانعة أو الوقائية) بالرقابة التي تتم قبل اتخاذ الإجراءات التنفيذية التي تؤدي إلى صرف الأموال العمومية، إذ لا يجوز لأي منظمة إدارية عامة أن تدفع أي مبلغ مالي قبل الحصول على موافقة الجهة المختصة بالرقابة قبل الصرف. ويمارس هذا النوع من الرقابة موظفون تابعون لوزارة المالية (المراقبون الماليون)، للتأكد من قانونية صرف المال العمومي من طرف أمين الخزينة ومطابقتها للإجراءات التي حددها القانون والتنظيم. ولهذا النوع من الرقابة وظيفة وقائية، تتمثل في العمل على منع وقوع الأخطاء والانحرافات، لذا يسمى بالرقابة المانعة الذي يستهدف الوقوف على مشروعية التصرف المالي، وهذا النوع من الرقابة يمارس على النفقات العمومية دون الإيرادات العمومية، إذ لا يمكن تصور وجود رقابة سابقة على تحصيل الإيرادات العمومية<sup>1</sup>، ووفقا لما تم التعرض إليه سابقا فإن أمين الخزينة ووفقا للمادة 36 من القانون 90-21 لا يمكنه صرف النفقة إلا بعد التأكد من توافر مجموعة الشروط والتي من بينها توفر تأشيرة المراقب المالي، والتي تعتبر كرقابة وقائية لأعماله في مجال دفع النفقات، وقصد التعرض أكثر لهذا النوع من الرقابة الذي يخضع له أمين الخزينة والممارس من طرف المراقب المالي نتعرض في هذا المبحث إلى مفهوم المراقب المالي (مطلب أول) ثم التعرض بعد ذلك إلى مهامه المرتبطة بالنفقات التي يدفعها أمين الخزينة (مطلب ثاني) ونتعرض في الأخير إلى مسؤولية المراقب المالي (مطلب ثالث).

<sup>1</sup> عفان يونس، محاضرات في مقياس الرقابة ، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد دباغين سطيف، 2020

**المطلب الأول : هيئة الرقابة المالية السابقة (المانعة أو الوقائية) .**

إن الرقابة على الالتزام بالنفقات تعتبر رقابة سابقة، أي أنها تمارس قبل خروج الأموال من الخزينة العمومية ولا يجوز تنفيذ النفقات من طرف أمين الخزينة قبل الحصول على الموافقة من الجهة المختصة بالرقابة السابقة، والتي تتكفل بها مصلحة من مصالح الوزارة المكلفة بالمالية تسمى بالمراقب المالي بمساعدة مراقبين مساعدين<sup>1</sup>، وهي نوع من أنواع الرقابة الداخلية للنفقات والتي تهدف إلى اكتشاف وتحليل المشاكل الممكن حدوثها وتفاديها ومعالجتها قبل حدوثها مع ضمان تطبيق القوانين والقواعد التنظيمية والتحقق من شرعية النفقات العمومية حيث لا يمكن للبلدية الارتباط بالالتزام أو دفع أي مبلغ قبل الحصول على موافقة الجهة المختصة بالرقابة قبل الصرف، ويطلق عليها الرقابة المانعة أي أنها رقابة تجنب الأخطاء قبل وقوعها، وبالتالي فهي تمثل وصاية الدولة على أموالها من خلا فرض حدود وقيود تحسن في توزيع الموارد الاقتصادية وترشيد الإنفاق العام وتحقيق أهداف السياسة العامة للدولة<sup>2</sup>، وقصد التعرف أكثر على المراقب المالي ودوره كهيئة وقائية وتكميلية لعمل أمين الخزينة، سيتم في البداية التعرض إلى التعريف به ( فرع أول) ثم إلى تطور الرقابة الوقائية التي يخضع لها أمين الخزينة ( فرع ثاني) .

**الفرع الأول : المراقب المالي بصفته كهيئة وقائية وتكميلية لعمل أمين الخزينة**

ويعتبر المراقب المالي الموظف التابع لوزارة المالية، ويتم تعيينه من طرف الوزير المكلف بالمالية ، وهذا بحسب نص المادة 60 من القانون 21-90<sup>3</sup> والذي ينص على "يعين الأعوان المكلفون بممارسة وظيفة مراقبة النفقات المستعملة من قبل الوزير المكلف

<sup>1</sup> مزيتي فاتح، الرقابة على ميزانية البلدية، مذكرة ماجستير في قانون الإدارة العامة، كلية الحقوق، جامعة العربي بن مهيدي ام البواقي، 2014، ص 91 .

<sup>2</sup> علي أنور العسكري، الرقابة المالية على الأموال العامة في مواجهة الأنشطة غير المشروعة. الإسكندرية: مكتبة بستان المعرفة، 2008، ص 226.

<sup>3</sup> القانون رقم 21/90، المتعلق بالمحاسبة العمومية .

بالمالية"، على مستوى الإدارة المركزية والمحلية ويكلف بالمهام المسندة إليه بمساعدة مساعدين له يتم تعيينهم بنفس الإلية، وهو ما نص عليه المشرع في المادة 04 من المرسوم التنفيذي 92-414<sup>1</sup>. ويكون من بين موظفي المديرية العامة للميزانية، وهذا لأجل مراقبة إجراءات الدفع للنفقات المرخصة لها في الميزانية العامة للدولة ومدى الالتزام بها. كما يقوم بالتأكد والتحقق من مشروعية العمليات التي يقوم بها الأمر بالصرف قبل عقد النفقة بصفة نهائية<sup>2</sup> ويمارس المراقب المالي صلاحياته الرقابية بتأشير على بطاقة الالتزام المعدة والمقدمة من طرف الأمر بالصرف عند بداية الإجراءات الإنفاق والتي ينتج عنها عبئ مستقبلي على عاتق الدولة. حيث تأخذ هذه الرقابة شكل المتابعة والمطابقة، إذ تعتبر بمثابة رقابة وقائية تترجم من خلال التأشيرات الممنوحة من أجل إتمام المعاملات للنفقة، وعليه فإن المراقب المالي يتمتع بالازدواجية في ممارسة وظيفته حيث يمثل الوزير ووظيفته

وتجدر الإشارة إلى أن النصوص التي كانت تنظم الرقابة السابقة قبل صدور القانون رقم 21 - 90 كان المراقب المالي يخضع للقواعد المنصوص عليها في المرسوم 20-1413 المؤرخ في 13 نوفمبر 1950، المتضمن تنظيم إدارة العمومية الخاصة بالنظام المالي في الجزائر، حيث كان المراقب المالي يعين بقرار مشترك بين وزارة المالية ووزارة الداخلية، أما مهامه فكانت تتعلق بمراقبة الميزانية العامة للدولة والميزانيات الملحقة، كان المراقب المالي يستعين بثلاث ماليين مساعدين (الجزائر العاصمة-وهران-قسنطينة) وفي سنة 1959 تم توسيع هذه لرقابة إقليميا إلى ولايات أخرى. وبعد الاستقلال واختيار الجزائر منهجها الاقتصادي تم الإبقاء في المرحلة الأولى على التشريع الفرنسي إلى غاية 31-12-1962 ماعدا الأحكام التي تخالف سيادة الدولة الجزائرية. ولم تأتي النصوص التي جاءت بعد الاستقلال إلى غاية 1990، بجديد ما عدا تلك المرتبطة بالهيكل التنظيمي لوظيفة الرقابة والتي تجسدت في سنة 1964

<sup>1</sup>المرسوم التنفيذي رقم 92/414المورخ 14نوفمبر 1992،المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها ،المعدل والمتمم، ج ر عدد 82 لسنة 1992.

<sup>2</sup>بن داود إبراهيم، الرقابة المالية على النفقات العامة، دار الكتاب الحديث، القاهرة، سنة 209، ص129

وفي سنة 1969. وجاء القانون رقم 90-21 بعد القانون العضوي 84-17 المؤرخ في 07-07-1984 المتعلق بقوانين المالية لسد الفراغ القانوني، والذي يعتبر مرجعا لرقابة النفقات الملتمزم بها، حيث ينص في مادته 19 "يعد الالتزام الإجرا الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين"، وهو تعريف قانوني يبين الحالة التي تتحمل فيها الخزينة دين يكون على شكل صفقة أو سند طلب أو قرار تعيين... الخ، هذا التصرف الذي يختص به الأمر بالصرف يتبعه التزام محاسبي متمثل في حجز المبلغ المساوي للنفقة المزمع تنفيذها وتتم في جانبها التطبيقي بوضع تأشيرة على بطاقة التزام النفقة وهي عملية يختص بها المراقب المالي<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني : تطور الرقابة الوقائية للأمر بالصرف التي يخضع لها أمين الخزينة

نظرا لأهمية النفقات الخاصة بالبلدية، فإن النظام المالي الجزائري قد حرص على حمايتها من الأخطاء والتلاعبات، ولهذا أقر المشرع الجزائري رقابة مضاعفة على المالية المحلية للبلديات تضمنها هياكل للرقابة المختلفة وعلى رأسها رقابة المراقب المالي والذي يمثل أحد أهم أجهزة الرقابة المالية القبلية، حيث يسهر على ممارستها وفق القوانين والتنظيمات المعمول بها، وتأخذ رقابته شكل المتابعة والمطابقة وتترجم في منح التأشيرات القانونية، التي يجب على البلديات الحصول عليها قبل القيام بأي عملية مالية، فهي شرط مسبق لصحة قبول النفقات الملتمزم بها<sup>2</sup>.

حيث قبل سنة 2009 كانت ميزانية البلدية خاضعة لرقابة أمين الخزينة فقط، حيث عرفت نوع من سوء التسيير والتجاوزات في الاعتمادات المالية، أدخلت ذممها المالية في ديون انتهت بتحمل الخزينة العامة أعبائها المالية، أو بتدخل الدولة بالإعفاء ومسح هذه الديون، مما شكلت عبئا ماليا ثقيلًا على عاتق الدولة إذ وصلت ديونها الإجمالية لغاية تاريخ 31-12-

<sup>1</sup> عقيلة حاج ميهوب سيدي موسى، دور المراقب المالي في الرقابة على النفقات العمومية الملتمزم بها للجماعات المحلية ترشيدا لعملية تنفيذ السياسة المحلية، مقال منشور بمجلة اكايميا للدراسات السياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية بجامعة حسيبة بن بوعلي شلف، المجلد 06، العدد 2، 2020، ص 281.

<sup>2</sup> عوالي بلال، حوكمة الجماعات المحلية كآلية لتفعيل الرقابة المالية القبلية على النفقات العمومية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2018، ص 216 ..

1999 إلى ما يقارب 22 مليار دينار<sup>1</sup>، وبسبب سوء التسيير والتجاوزات المالية التي عرفتھا أغلب بلديات الوطن لعدم فعالية الرقابة المالية، جاء المرسوم التنفيذي رقم 09-374 المؤرخ في 16-11-2009<sup>2</sup> بغرض توسيع مجال الرقابة المالية، ولتشمل ميزانيات البلديات وبإخضاعها إلى رقابة المراقب المالي لتجنب التجاوزات المالية .

وتطبيقا للمرسوم التنفيذي السالف الذكر وبالتحديد للمادة الثانية منه، فقد حددت عملية الإخضاع للرقابة وفقا لبرنامج تنفيذ عبر مراحل.. تمتد لمدة ثلاثة سنوات<sup>3</sup>.

ففي المرحلة الأولى المحدد بمدة سنة، شملت خلالها الرقابة المالية البلديات مقر الولايات المتمثلة في 48 ولاية لما لها من إمكانيات مادية وبشرية .

أما المرحلة الثانية لتوسيع الرقابة المالية فقد بدأ سريانها من سنة 2011 وخصت بلديات مقر الدوائر والمقاطعات الإدارية.

في المرحلة الثالثة والأخيرة توسعت الرقابة المالية لتشمل باقي البلديات المتبقية، وعلى أن تسري خلال السنة المالية 2012 إن ظهور العراقيل والصعوبات أثناء الانطلاق في ممارسة الرقابة المالية السابقة على النفقات الملتزم بها للبلديات خصوصا منها عوائق الجانب البشري، أدى إلى صدور قرار تعديلي بتمديد تاريخ سريان الإخضاع للرقابة المالية للمراقب المالي<sup>4</sup>، بجعل بلديات مقر الدوائر فإن يسري تاريخها ابتداء من شهر أفريل 2012 بعد أن كان مبرمج

<sup>1</sup> مبارك لسوس، الإدارة الرشيدة للجماعات المحلية بين إلزامية الخدمة وحتمية التوازن المالي مجلة الإدارة - الجزائر، عدد 40، 2010، ص ر 27 .

<sup>2</sup> نصت المادة 2 من المرسوم رقم 09-374 المؤرخ في 16-11-2009، المعدل والمتمم للمرسوم 92-414 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، ج ر عدد 67 لسنة 2009 . على أنه " يتم تنفيذ إجراء توسيع الرقابة السابقة على البلديات تدريجيا وفقا لبرنامج تنفيذي تحدد من طرف الوزيرين المكلفين على التوالي بالميزانية والجماعات المحلية" .

<sup>3</sup> القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 09/05/2010 المتضمن تحديد برنامج تنفيذ الرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها والمطبقة على ميزانيات البلديات .

<sup>4</sup> القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 02-03-2011 المتضمن تعديل برنامج المراحل المتعلقة ببلديات مقر الدوائر وبإقاي البلديات .

للسنة المالية 2011 أما فيما يتعلق بباقي البلديات فقد بدء السريان من أفريل 2013 بعد أن كان مبرمج للسنة المالية 2012 .

### المطلب الثاني : الإجراءات الرقابية الوقائية للمراقب المالي

نظير الأهمية التي تحظى بها الرقابة المالية السابقة على النفقات الملتزم بها من طرف السلطات ولتسهيل سير هذه الأخيرة أعطى المشرع الجزائري للمراقب المالي المكلف بها صلاحيات إضافة إلى مهام تسمح بتحقيق الأهداف المرجوة من هذه الرقابة (فرع أول)، وتتوج رقابة المراقب المالي بمنح التأشيرة أو رفضها وهي تمر بعدة مراحل وسنقوم في هذا المطلب بالتفصيل في كيفية منح المراقب المالي للتأشيرة بصفة عامة مبينين الدلائل القانونية لذلك ومحتوى الرقابة السابقة للنفقات الملتزم بها ( فرع ثاني) .

### الفرع الأول : محتوى رقابة المراقب المالي

تتضمن الرقابة المالية الخاصة بالمراقب المالي الإجراءات التالية :

#### أولا : الالتزام بالنفقة

تتمثل مهمة المراقب المالي أساسا في مراقبة عمليات تنفيذ النفقات العمومية ومدى مطابقتها للقوانين المعمول بها وهذا قبل تنفيذها ويكون عن طريق التحقق من مشروعية إجراء الالتزام بالدفع وعليه يقوم المراقب المالي قبل التأشيرة على الالتزام بالدفع أن يتحقق على ما يلي<sup>1</sup> :

- التأكد من صفة الأمر بالصرف : يجب على المراقب المالي التأكد جيدا من الصفة القانونية للأمر بالصرف الذي التزم مبدئيا، تماشيا مع نص المادة 23 من قانون المحاسبة العمومية .

- مطابقة مشروع الالتزام بالنفقة للقوانين و التنظيمات المعمول بها : من هنا يقوم المراقب المالي بمراقبة مدى صحة و قانونية النفقة الملتزم بها من طرف الأمر بالصرف، بحيث

<sup>1</sup>المادة 9من المرسوم التنفيذي 92-414 .

يتفحصها جيدا منعا لعدم المطابقة، بغض النظر عن تقييم مدى ملائمة النفقة التي تبقى من مهام و مسؤولية الأمر بالصرف<sup>1</sup>.

- توفر الإعتمادات أو المناصب المالية : حيث يقصد به توافر المبالغ المالية المخصصة لتغطية النفقة الملتمزم بها من قبل الأمر بالصرف سواء تعلق الأمر بنفقات التسيير أو التجهيز أو الاستثمار.

- التخصيص القانوني للنفقة يقصد به تفحص المراقب المالي للنفقة الملتمزم بها من قبل الأمر بالصرف و التأكد من مدى مطابقتها لما هي مخصصة له قانونا .

- مطابقة مبلغ الالتزام للعناصر المبينة في الوثيقة المرفقة .

- وجود التأشير والآراء التي سلمتها السلطة الادارية المؤهلة لهذا الغرض :أحيانا يقتضي الالتزام بالنفقة وجوب التأشير عليها أو الحصول على رأي سابق معين يحدده القانون، كما هو الحال مثلا فيما يخص الالتزام بنفقات الصفقات العمومية التي تخضع لتأشيرة لجان الصفقات العمومية ، لذلك يتعين على المراقب المالي أن يتأكد من وجود هذه التأشيرة على ملف مشروع الصفقة لأنها إلزامية على المراقب المالي<sup>2</sup> .

ثانيا: بطاقة الالتزام (كشف الارتباط )

هي وثيقة موضوعة من طرف الإدارة تسمح بمعرفة طبيعة النفقة الإلزامية ومتابعة اعتمادات الميزانية، جميع الالتزامات بالنفقة تتطلب إعداد بطاقة التزام من طرف الأمر بالصرف في نسختين وتكون هذه البطاقة مؤرخة ومختومة موقعة من طرف الأمر بالصرف ويجب أن تشير إلى النشاط ومحرر وعنوان المادة والباب وكذا الاعتماد الذي استندت إليه النفقة وتحتوي البطاقة على الرصيد القديم ومبلغ العملية الذي يشار إليه بالحروف وبالأرقام إضافة إلى الرصيد الجديد وترفق هذه البطاقة بالوثائق الثبوتية<sup>3</sup> .

<sup>1</sup> المادة 23 من القانون 90-21 .

<sup>2</sup> المادة 02 من المرسوم التنفيذي 92-414.

<sup>3</sup> عوالي بلال، مرجع سابق، ص 208 .

## ثالثاً: وثائق الإثبات

وهي الوثائق التي بواسطتها يثبت الآمرون بالصرف مشروعية عملياتهم المحاسبية وهي موصوفة بالقوانين والتنظيم الساري المعمول به تتغير حسب طبيعة العملية.

## الفرع الثاني: تأشيرة المراقب المالي

تختم الرقابة السابقة للنفقات الملتزم بها، في إطار الإجراءات العادية للرقابة، وبغض النظر عن تقييم ملائمة النفقة، التي هي من مسؤولية المصلحة المتعاقدة بتأشيرة وهي تعد تصرفاً بواسطته يخضع المراقب المالي الوثائق المتضمنة للالتزام بالنفقة (بطاقة الالتزام) لختمه وإمضائه وختم التأشير

أن الالتزامات ومشاريع القرارات التي تخضع لتأشيرة المراقب المالي محددة كما يلي<sup>1</sup>:  
مشاريع قرارات التعيين والترسيم والقرارات التي تخص الحياة المهنية ومستوى المرتبات للمستخدمين باستثناء الترقية في الدرجة.

- مشاريع الجداول الاسمية التي تعد عند قفل كل سنة مالية.
- مشاريع الجداول الأصلية الأولية التي تعد عند فتح الاعتمادات وكذا الجداول الأصلية المعدلة خلال السنة المالية .
- مشاريع الصفقات العمومية والملاحق، الالتزام بنفقات التسيير والتجهيز أو الاستثمار. وكذلك يخضع لتأشيرة المراقب المالي الالتزامات والمشاريع التالية<sup>2</sup>:
- كل التزام مدعم بسندات الطلب والفاترات الشكلية، والكشوف أو مشاريع العقود، عندما لا يتعدى المبلغ المستوى المحدد من قبل التنظيم المتعلق بالصفقات العمومية
- كل مشروع مقرر يتضمن مخصصات ميزانية، وكذا تفويض وتعديل الاعتمادات المالية.
- كل التزام يتعلق بتسديد المصاريف والتكاليف الملحقة وكذا النفقات التي تصرف عن طريق الوكالات والمثبتة بفاترات نهائية.

<sup>1</sup> المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 09-374 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي 92-414 .

<sup>2</sup> المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 09-374 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي 92-414 .

ويتحقق المراقب المالي من توفر كل الشروط المذكورة سابقا في مشاريع القرارات المذكورة في أجل أقصاه 10 أيام، ويمكن أن يمددها إلى 20 يوم أخرى وهذا في الحالات الاستثنائية بالنسبة للملفات التي تتطلب التدقيق المعمق فيها، ويوقع التأشير على بطاقة الالتزام وهذا عن طريق وضع ختم والترقيم وتاريخ التأشير من طرف مصلحة المراقب المالي، حيث تسجل كل تأشير وفقاً للترتيب التسلسلي ويكون في سجلات تدوين التأشير والرفض لكل سنة مالية<sup>1</sup>.

في حالة رفض المراقب المالي وضع التأشير على بطاقة الالتزام لعدم شرعية الملف المقدم له، ولأي سبب سواء كان قانونياً أو مالياً، فإنه في نفس الوقت مطالب بالرد في الآجال القانونية وذلك بإصدار مذكرة رفض، ويجب أن تكون في هذه الحالة المذكرة مكتوبة ومؤرخة، وحاملة للختم وممضية، سواء من طرف المراقب المالي .

يفهم مما سبق أن الرفض يكون في حالة عدم شرعية اعتماد النفقة المراد صرفها، وذلك عندما تكون الالتزامات غير قانونية أو غير مطابقة للتنظيم<sup>2</sup>، إلا أن هذا الرفض يتضمن نوعين أحدهما رفض مؤقت والثاني رفض نهائي، والذي يبلغ حسب الحالة المعروضة وحسب أسباب الرفض والوصف المعطى لها وفقاً لما يلي :

### أولاً : الرفض المؤقت

وهو أن يرفض المراقب المالي منح تأشيرته بحجة أن الملف غير جاهز على الحالة التي هي عليه، إلا أنها قابل لإعادة إخضاعه إلى طلب التأشير ثانية، بعد تدارك وتصحيح ما أثاره المراقب المالي من ملاحظات والتي قد تكون شكلية أو موضوعية، وهي في مجملها كأصل عام أسباب قابلة للتصحيح، وهو الأمر الذي استوجب إخضاعها لرفض مؤقت، وعلى أن يذكر

<sup>1</sup> المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 09-374 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي 92-414 .

<sup>2</sup> المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 .

ويحدد المراقب المالي في مذكرة الرفض التي يرسلها إلى الأمر بالصرف، الملاحظات والأسباب القانونية التي عاينها مع ذكر النصوص ومراجعتها والتي كانت سببا لرفض منح التأشير<sup>1</sup> .  
وقد حددت قانونا الحالات التي يمكن للمراقب المالي بموجبها إصدار مذكرات الرفض المؤقت، وقد جاءت على سبيل الحصر لمنع إعاقة تنفيذ الميزانية، وبالتحديد نفقاتها الملتزم بها، وتتمثل في الحالات التالية<sup>2</sup> :

- اقتراح التزام مشوب بمخالفات للتنظيم قابلة للتصحيح.
- انعدام أو نقص الوثائق الثبوتية المطلوبة .
- نسيان بيان هام في الوثائق المرفقة.

وبعد تحرير مذكرة الرفض المؤقت، يبلغها المراقب المالي للأمر بالصرف، وعلى هذا الأخير أن يطلع عليها ويعرف أسباب الرفض<sup>3</sup> وإذا كانت الأسباب قانونية ومبررة، فعليه حينها العمل على تصحيحها وإذا ما إذا تمكن الأمر بالصرف من تدارك هذه الملاحظات، وزالت على إثرها أسباب الرفض المؤقت، فإنه يجوز له بعدها إعادة الملف إلى المراقب المالي الذي يستطيع على إثرها منح تأشيرته، أما إذا بقيت أسباب الرفض على حالها أو بقي جزء منها وأعيد الملف للمراقب المالي، فإنه يستطيع أن يصدر مذكرة رفض، إلا أنه في هذه الحالة تكون في شكل مذكرة رفض نهائي وغير قابلة لإعادة النظر فيها بعد أن سبق وأن كانت محل رفض مؤقت، ولم يتم تدارك وتجنب تلك الملاحظات من طرف الأمر بالصرف، لأنه لا يجب أن يكون الرفض المؤقت الذي سبق للمراقب المالي أن أصدره وبلغه للأمر بالصرف محل رفض مؤقت مكرر<sup>4</sup> .

### ثانيا :الرفض النهائي

<sup>1</sup> المادة 08 من المرسوم التنفيذي رقم 09-374 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي 92-414 .

<sup>2</sup> المادة 11 من المرسوم التنفيذي 92-414 .

<sup>3</sup> المادة 13 من المرسوم رقم التنفيذي 92-414 .

<sup>4</sup> المادة 08 فقرة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 09-374 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي 92-414 .

هو رفض المراقب المالي لوضع تأشيرته للالتزام بالنفقة، إلا أن هذا الرفض ذو صبغة نهائية، وبذلك فهو يختلف عن الرفض المؤقت كونه غير قابل للتصحيح أو التدارك، ولا يمكن إعادة عرض نفس الملف أو الحالة على المراقب المالي، ما دام أن العملية جاءت مخالفة للقانون حسب ما يرد في تعليل وتأسيس مذكرة الرفض النهائي، وبالتالي لا يمكن أن تصبح مشروعة لاحقا، وفي أي وقت تم تقديمها طوال السنة المالية إلا في حالة تدخل الوزير المكلف المالية<sup>1</sup>. وقد أرجع المرسوم التنفيذي 92-414 حالات إصدار مذكرات الرفض النهائي إلى ثلاثة أسباب تتمثل فيما يلي<sup>2</sup>:

- عدم مطابقة اقتراح الالتزام للقوانين والتنظيمات المعمول بها .
  - عدم توفر الاعتمادات أو المناصب المالية .
  - عدم احترام الأمر بالصرف للملاحظات المدونة في مذكرة الرفض المؤقت.
- ويصدر المراقب المالي مذكرة الرفض النهائي في وثيقة مكتوبة ومعللة بتحديد سبب الرفض الغير قابل للتصحيح وفقا للحالات المذكورة سابقا على سبيل الحصر، وتبلغ للأمر بالصرف ليتخذ ما يراه بشأنها مناسبا، دون أن يحق له الرجوع إلى المراقب المالي حول ذات النفقة ولنفس الملف وبنفس الإجراء، إلا إذا تدخل الوزير المكلف بالمالية أو سلك الأمر بالصرف طريق آخر يخوله القانون والمتمثل في التناضي .

### ثالثا : التناضي

حتى يتفادى الرفض النهائي ووضعية الانسداد للالتزام بالنفقة، يمكن للأمر بالصرف طلب استعمال إجراء التناضي ويكون تحت مسؤوليته الشخصية والمالية، وهذا لأجل الحصول على تأشيرة الالتزام بالنفقة موضوع الرفض من المراقب المالي الذي ترفع مسؤوليته عند قبول تنفيذ إجراء التناضي، ويشترط أن يقوم بإرسال نسخة من ملف النفقة موضوع التناضي إلى وزير المالية والوالي للإعلام، ونجد أن المشرع الجزائري قد قيد حالات اللجوء إلى التناضي من

<sup>1</sup> المادة 08 من المرسوم التنفيذي رقم 09-374 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي 92-414 .

<sup>2</sup> المادة 12 من المرسوم رقم التنفيذي 92-414 .

طرف الأمر بالصرف، وهذا حفاظا على المال العام حيث لا يستطيع هذا الأخير طلب استعمال هذا الإجراء الاستثنائي في الحالات التي يكون فيها الرفض النهائي للمراقب المالي مبررا بالعناصر التالية<sup>1</sup>:

- صفة الأمر بالصرف
- عدم توفير الإعتمادات أو انعدامها
- انعدام التأشيرات أو الآراء المسبقة المنصوص عليها في التنظيم المعمول به
- انعدام الوثائق الثبوتية التي تتعلق بالالتزام.
- التخصيص الغير قانوني للالتزام بهدف إخفاء أو تجاوزا للإعتمادات أو تعديلا لها أو تجاوزا لمساعدات مالية في الميزانية .

ونذكر في الأخير إلى انه بمقابل الصلاحيات التي يتمتع بها المراقب المالي، فإنه يخضع كذلك إلى المحاسبة عبر تحميله المسؤولية عن التجاوزات التي يرتكبها بمناسبة تأدية مهامه ، وقد جاءت صياغة المادة 31 من المرسوم 92-414 المتعلق بالرقابة السابقة على النفقات التي يلتزم بها كآلآتي: "المراقب المالي مسؤول عن سير مجموع المصالح الموضوعة تحت سلطته وعن التأشيرات التي يسلمها" و مع التعديل الذي أدرج عبر المرسوم التنفيذي رقم 09-374 تم تكييف نوع المسؤولية على أنها مسؤولية شخصية ، كما أضاف التعديل مذكرات الرفض التي يبلغها المراقب المالي ضمن مجال مسؤوليته .

لذا فالمراقب المالي مطالب بالتمعن والتدقيق والدراسة اللازمة للملف كما سلف التوضيح سابقا رفقة أعوانه، من الناحية القانونية والمحاسبية، قبل الإقدام على منح التأشيرة التي يكون مسؤولا عنها بمفرده إذا كان هو مصدرها شخصيا، باعتباره المسؤول الأول عن المصلحة أثناء تأدية مهامها .

<sup>1</sup>المادة 02 من المرسوم رقم التنفيذي 92-414 .

كما نستخلص إلى أنه لا شك في أن رقابة المراقب المالي تهدف إلى الحيلولة دون التجاوزات المالية بكل أنواعها وإلى مدى تطابق العمليات الواردة على النفقات المالية والتنظيمات المعمول بها، ولأجل هذا اعتبرت هذه الرقابة رقابة وقائية تمكن من اكتشاف الخطأ قبل وقوعه والسعي إلى تصحيحه. كما تعمل هذه الرقابة إلى لفت انتباه الأمر بالصرف في حالة خطئه عن حسن نية أو سوء نية أو في حالة تغيير التخصيص القانوني للنفقات<sup>1</sup>. وعلى هذا الأساس، لا توجد علاقة رئاسية تربط المراقب المالي مع الأمر بالصرف أو أمين الخزينة، حيث لا يخضع كل واحد منهم لسلطة الآخر أن رغم هم يمارسون مهاماً متكاملة فيما بينها في مجال تنفيذ النفقات.

كما أنه من خلال ما سبق ذكره حول رقابة المراقب المالي وصلاحيات أمين الخزينة على تنفيذ النفقات العمومية يتضح لنا أن كل العناصر الخاضعة لرقابة المراقب المالي، تعاد رقابتها من جديد من قبل المحاسب العمومي قبل قبوله لأمر صرفها، وذلك لكون المحاسب العمومي تثار مسؤوليته المالية و الشخصية، عند صرف نفقة عن طريق الخطأ، رغم وجود تأشيرة المراقب المالي، كما يحق للمحاسب العمومي رفض صرف نفقة قد أُشِرَ عليها من طرف المراقب المالي عند وجود ما يعابها من الناحية القانونية، إلا أن تأشيرة المراقب المالي تبقى من أهم العناصر التي يقوم المحاسب العمومي من التحقق من وجودها لأجل قبول تنفيذ أمر صرف النفقة.

### المبحث الثاني: الرقابة الخارجية لأمين الخزينة البلدي

يقصد بالرقابة الخارجية بصفة عامة قيام الأجهزة الرقابية بمراجعة الدفاتر المحاسبية والمستندات المالية والتدقيق فيها، والتعرف على مدى مطابقتها للاعتمادات المرصودة في الميزانية العمومية، والتأكد من سلامة الإجراءات المتبعة في إنجازها، وكذا التحقق من صحة تطبيق القوانين والتنظيمات وتعليمات وزارة المالية، والتأكد من كونها صرفت بموجب مستندات

<sup>1</sup> بن داود إبراهيم:، مرجع سابق، ص 138 .

سليمة من أجل كشف الأخطاء الفنية أو الغش أو التزوير. وما يلاحظ أن هذا النوع من الرقابة يقع على المستندات والسجلات والدفاتر اليومية، للتأكد من أن الإيرادات والنفقات تم تنفيذها وفقاً للأصول التي حددها القانون والتشريع المعمول به، لذا يسميها بعض الباحثين بالرقابة المستندية وتمثل الرقابة الخارجية التي يخضع لها أمين الخزينة البلدي في العمليات الخارجية التي تقوم بها أجهزة متخصصة ومستقلة عن السلطة التنفيذية وهدفها هو مراجعة عمليات المالية والحسابات وحتى تتحقق من صحتها وشرعيتها، وهي رقابة تمارس من خارج التنظيم من قبل أجهزة رقابية متخصصة، وهي تتمثل في رقابة مجلس المحاسبة (مطلب أول) ورقابة المفتشية العامة (مطلب ثاني)

### المطلب الأول: رقابة مجلس المحاسبة

يعتبر مجلس المحاسبة جهة قضائية إدارية متخصصة، وهو من أهم المؤسسات الدستورية التي تم إنشاؤها بموجب الدستور 1976، فهو مؤسسة عليا للرقابة البعدية، وقد كرس تأسيسه كل من دستور 1989 بموجب المادة 160 والدستور الحالي<sup>1</sup> بموجب المادة 192 التي نصت على أنه " يتمتع مجلس المحاسبة بالاستقلالية ويكلف بالرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية، وكذلك رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة. يساهم مجلس المحاسبة في تطوير الحكم الراشد والشفافية في تسيير الأموال العمومية. وعرفت المادة 03 من الأمر 20-95 مجلس المحاسبة<sup>2</sup> على أنه "مؤسسة تتسع باختصاص إداري وقضائي في ممارسة المهمة الموكلة لها وهو يتمتع بالاستقلال الضروري ضمانا للموضوعية والحياد والفعالية في أعماله"، وقد وسع الأمر 02-10<sup>3</sup> مجال تدخل

<sup>1</sup> دستور 1996، المعدل وفقا للقانون رقم 16-01 المؤرخ في 06 مارس 2016، ج ر عدد 14 لسنة 2016.

<sup>2</sup> الأمر رقم 20-95 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة، المعدل والمتمم، ج ر عدد 39 لسنة 1995.

<sup>3</sup> الأمر رقم 02-10 المؤرخ في 26 أوت 2010 المعدل والمتمم للأمر رقم 20-95 المتعلق بمجلس المحاسبة، ج ر عدد 50 لسنة 2010.

مجلس المحاسبة من أجل تشجيع الاستعمال المنتظم والصارم للموارد والوسائل المادية والأموال العمومية وترشيد عملية الإنفاق بغية تحقيق تسيير فعال للموارد المالية للدولة. وعليه فمجلس المحاسبة هيئة مستقلة ذات صلاحيات واسعة في ميدان الرقابة اللاحقة لمالية الدولة ، والجماعات المحلية والمرافق العمومية وكل الهيئات الخاضعة لقواعد القانون الإداري والمحاسبة العمومية،. وكذلك رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة .

كما يختص مجلس المحاسبة بمراقبة مختلف الحسابات ويتحقق من دقتها وصحتها ونزاهتها التي يقدمها الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون، وتكون الرقابة مستخلصة باتهام أو إبراء كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، وعليه يمكن تقسيم الرقابة البعدية التي يخضع لها أمين الخزينة من طرف مجلس المحاسبة لجانبين، يتعلق الجانب الأول في إلزامية تقديم حساب التسيير من طرف أمين الخزينة إلى مجلس المحاسبة (فرع أول)، أما الجانب الثاني مرتبط بمراقبة ومراجعة حسابات أمين الخزينة (فرع ثاني)

### الفرع الأول : الرقابة على تقديم الحسابات ونتائجها

تستوجب الشفافية في تسيير الأموال العمومية أن تقدم الحكومة حساباتها للهيئة التشريعية عن كيفية استعمالها للإ اعتمادات المالية التي أقرتها لها لكل سنة مالية و انطلاقا من هذا المبدأ العام الذي أقره الدستور<sup>1</sup>، ألزم المشرع جميع الهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية بتقديم حساباتها إلى مجلس المحاسبة مع نهاية كل سنة مالية، و يقع هذا الإلزام على طائفة أولى من أعوان الدولة حددتها الفقرة الأولى من المادة 60 من الأمر 95-20 المعدل والمتمم بالأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 أغسطس 2010 المتعلق بمجلس المحاسبة، ومن بينهم أمناء الخزينة البلدية باعتبارهم احد المحاسبون العموميون حيث نصت على ما يلي "

<sup>1</sup> نصت الفقرة الثانية من المادة 192 من دستور 1996، المعدل وفقا للقانون رقم 16-01 المؤرخ في 06 مارس 2016، ج ر عدد 14 على أنه "يعدّ مجلس المحاسبة تقريرا سنويًا يرفعه إلى رئيس الجمهورية وإلى رئيس مجلس الأمة ورئيس المجلس الشعبي الوطني والوزير الأول".

يتعين على كل محاسب عمومي أن يودع حسابه عن التسيير لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة".

في هذا الإطار تدخل المشرع وحدد الآجال والأشكال لتقديم الحسابات والمستندات المثبتة. ففي المرسوم التنفيذي رقم 96-56 المؤرخ في 22 جانفي 1996 المحدد بصفة انتقالية للأحكام المتعلقة بتقديم الحسابات إلى مجلس المحاسبة، جاء أنه يجب على الأمرين بالصرف الرئيسيين والثانويين والمحاسبين العموميين التابعين لمصالح الدولة والجماعات الإقليمية ومختلف المؤسسات والهيئات العمومية الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية أن يودعوا حساباتهم الإدارية وحسابات التسيير لدى كتابة الضبط على مستوى المجلس في أجل ثلاثين يوما من السنة المالية للميزانية المقفلة<sup>1</sup>، كما نصت المادة 55 من القانون 91-313 على أنه "يعدّ المحاسبون العموميون للجماعات الإقليمية عند غلق السنة المالية حساب للتسيير يشمل فترة تنفيذ الميزانية التي تمتد حتى 31 مارس من السنة المالية"<sup>2</sup>

ويجب أن تقدم هذه الحسابات مصحوبة بالوثائق والتقارير والمحاضر والمستندات الثبوتية المنصوص عليها في المواد 64 و 67 من الأمر 20/95 وفقا للأشكال المحددة في التشريع والتنظيم المعمول بهما، وفي الأجل الذي يحدده المجلس.

بالنظر إلى طبيعة المهام الموكلة لأمين الخزينة والتي لا تتوقف فقط على تنفيذ المادي للعمليات المالية وتقييدها في السجلات المحاسبية، إنما تقضي كذلك السهر على مراقبة تلك العمليات المنجزة ومن ثم فإنه ملزم بإعداد حساب التسيير عند غلق كل سنة مالية .

ويهدف نظام المحاسبة العمومية أساسا إلى حماية الأموال العمومية وضمان التصرف فيها طبقا لما تقتضيه النصوص القانونية، والتأكد من حسن تسييرها والتصرف فيها طبقا لما تقتضيه

<sup>1</sup> المرسوم التنفيذي رقم 96-56 المؤرخ في 22 جانفي 1996 المحدد بصفة انتقالية للأحكام المتعلقة بتقديم الحسابات إلى مجلس المحاسبة، ج ر عدد 6 لسنة 1996 .

<sup>2</sup> المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمر بالصرف و المحاسبون العموميون و يضبط كفاءتها و محتواها، المعدل والمتمم، ج ر عدد 15 لسنة 1991 .

النصوص القانونية والتأكد من حسن تسييرها والتصرف فيها طبقاً للغايات المحددة لها، وتماشياً مع ذلك فإن أمناء الخزينة البلدية بصفتهم المشرفين المباشرين على تنفيذ العمليات المالية، ملزمين بمسك ثلاثة أنواع من المحاسبات ذات وظائف مختلفة، حددتها المادة 35 من المرسوم التنفيذي 91-313 على الشكل التالي :

- محاسبة عامة: تسمح بمعرفة ومراقبة عمليات تنفيذ الميزانيات وعمليات الخزينة العمومية، وتحديد النتائج السنوية المترتبة عن ذلك.

- محاسبة خاصة: تسمح بمتابعة حركات الأموال المنقولة للهيئات العمومية من عتاد ومواد وبيع وقيم ومستندات .

- محاسبة تحليلية وتسمى كذلك بمحاسبة التكاليف باعتبارها تهدف إلى تحديد تكلفة المنتجات من سلع وخدمات وتحديد مدى ربحيتها .

وعند غلق كل سنة مالية، يلتزم أمناء الخزينة البلدية بإعداد حسابات ختامية عن تسييرهم المالي، وهي حسابات مماثلة لتلك التي يقدمها الآمرون بالصرف، لكنها تعتبر أكثر تفصيلاً منها، بحيث تتضمن على عرض شامل ومفصل لجميع العمليات المالية (عمليات الميزانية، عمليات الخزينة) المنجزة مباشرة من طرفهم أو من طرف المحاسبين الملحقين بهم ، مع إبراز نتائجها السنوية في شكل أرصدة ختامية<sup>1</sup> ، ويكتسي حساب التسيير أهمية بالغة من ناحيتين :

أ- من الناحية المالية : يسمح الحساب بمعرفة المركز المالي للبلدية وضبط التكلفة الحقيقية للخدمات والسلع التي تقدمها ومردودها ، ولذلك فإن إعداد مثل هذه الحسابات يتطلب الدقة والأمانة المطلقة في تقييد المعلومات وأن يشرف على إعداده أعوان مختصون يتمتعون بالخبرة والكفاءة العالية.

<sup>1</sup> نوار أمجوج ، مجلس المحاسبة ، نظامه ودره في الرقابة على المؤسسات الإدارية ، مذكرة ماجستير ، القانون العام ، تخصص مؤسسات دستورية وإدارية ، جامعة منتوري ، قسنطينة ، 2006 ، ص 103 .

ب- من الناحية القانونية : هذا النوع من الحساب موجه بطبيعته لأغراض الرقابة التي يمارسها قضاة مجلس المحاسبة في مراجعة الحسابات العمومية ، إلى جانب الوثائق الثبوتية التي ينبغي أن ترفق بهذا الحساب والتي تتوقف عليه المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي أمام مجلس المحاسبة كسندات إثبات لتبرير مختلف العمليات المنجزة<sup>1</sup>

ويكتسي تاريخ الإيداع أهمية بالغة في مجال تقديم الحسابات، لما يترتب عنه من آثار، ولا يعتقد مجلس المحاسبة في هذا المجال بتاريخ إعداد تلك الحسابات، إنما بتاريخ إيداعها بصفة فعلية على مستوى كتابة الضبط. ومن ناحية ثانية، فإن الآمرين بالصرف والمحاسبون العموميون، هم موظفون عموميون ويخضعون لحركات نقل مستمرة تقتضيها ضرورة الخدمة العمومية، و قد يحدث قبل غلق السنة المالية أن يتم تحويل محاسب معين و تعويضه بآخر، وهذا يستدعي التساؤل على من تقع مسؤولية تقديم الحسابات. ويلاحظ في هذا المجال، أن النصوص القانونية لا تتضمن على إيضاحات كافية حول كيفية تحديد المسؤولية في مثل هذه الحالات، ولا توجد مساهمات تمكن من معرفة موقف مجلس المحاسبة، عكس ما هو عليه الوضع في القانون الفرنسي الذي عرف تطورات متتالية بهذا الشأن، وساهم مجلس المحاسبة بقرارات أبرز فيها بوضوح موقفه في عدة مسائل من هذا النوع<sup>2</sup>.

ولقد خول القانون لمجلس المحاسبة صلاحية توقيع غرامات مالية ضد الأمرين بالصرف أو المحاسبين العموميين، في حالة تأخيرهم أو رفضهم تقديم الحسابات والمستندات الثبوتية اللازمة لذلك في الآجال المحددة ، تتراوح ما بين 1000 دج و 10.000 دج، ويمكن أن تشدد العقوبة في حالة تجاوز الآجال الجديدة المقررة و هذا عن طريق توقيع إكراه مالي يقدر ب100 دج عن كل يوم تأخير لمدة لا تتجاوز ستين 60 يوما<sup>3</sup>، و بتجاوز هذه المدة يمكن أن

<sup>1</sup> مزيتي فاتح، مذكرة سابقة، ص130

<sup>2</sup> نوار أموج، مذكرة سابقة، 105 .

<sup>3</sup> نصت المادة 61 من الأمر رقم 95-20 على أنه " يمكن مجلس المحاسبة إصدار غرامة مالية تتراوح بين 1000 دج و 10.000 دج ضد المحاسب المتسبب في تأخير إيداع حسابات التسيير أو عدم إرسال المستندات الثبوتية أو

يكيف موقف هذا المحاسب أو الأمر بالصرف على أنه عرقلة لسير العدالة، و تطبق عليه بالتالي الأحكام التي يقرها قانون العقوبات ،و يطلب مجلس المحاسبة من السلطات الإدارية المعنية تعيين عون جديد يكلف بتقديم الحسابات بدلا منه في أجل محدد<sup>1</sup>.

ونذكر في هذا الإطار انه في ظل أزمة جائحة كورونا (كوفيد -19) قد علق مجلس المحاسبة إيداع الحسابات الإدارية و حسابات التسيير بداية شهر مارس، ليرفع التعليق بعد ذلك، حيث جاء في بيان مجلس المحاسبة أنه "يعلم مجلس المحاسبة جميع الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين أن التعليق المؤقت لإيداع الحسابات الإدارية وحسابات التسيير قد تم رفعه. و عليه يتعين عليهم إيداع حساباتهم وفق الإجراءات المعمول بها و في ظل الإحترام الكامل و الصارم للإجراءات الوقائية الرامية إلى مكافحة انتشار فيروس كورونا (كوفيد 19) ولا سيما تلك المتعلقة بارتداء الكمامات و التباعد الإجتماعي".<sup>2</sup>

ونذكر في الأخير أن هذه الغرامات ليست عقوبات جزائية يمكن تسجيلها في شهادة السوابق العدلية للشخص المعني، إنما تعتبر عقوبات تأديبية تهدف إلى ردع كل أشكال التقصير في أداء الواجبات المهنية المفروضة، و بالتالي فهي لا تشمل إلا أشخاصا محددين بحكم وظائفهم وهم المحاسبين العموميين ( أمين الخزينة) و الأمرين بالصرف، كما أنها تعتبر ذات طابع شخصي في التوقيع، ويسددها أمين الخزينة من ماله الخاص، كما أنه لا يمكن إقرارها بعد وفاة

---

عدم تقديمها. يمكن مجلس المحاسبة أن يرسل المحاسب أمرا بتقديم حسابه في الأجل الذي يحدده له. إذا انقضى الأجل المحدد يطبق مجلس المحاسبة إكراهها ماليا على المحاسب بقدر بمائة دينار (100 دج) عن كل يوم تأخير لمدة لا تتجاوز ستين (60) يوما. يمكن تطبيق أحكام الفقرة الثالثة من المادة 68 من هذا الأمر على المحاسب المعني بمجرد انقضاء مدة الستين (60) يوما"

<sup>1</sup> نصت المادة 62 من من الأمر رقم 95-20 " يتعين على السلطة الإدارية المؤهلة قانونا، إذا لم يتم تسليم الحسابات بعد مضيّ الستين يوما المذكورة في الفقرة الرابعة من المادة 61 أعلاه، أن تعين محاسبا جديدا بطلب من مجلس المحاسبة . يكلف هذا المحاسب بإعداد الحسابات وتقديمها في الأجال المحددة من قبل مجلس المحاسبة ."

<sup>2</sup> موقع مجلس المحاسبة الجزائري : <https://www.comptes.dz> ، تم الاطلاع عليه بتاريخ 18 جويلية 2020 ، على الساعة 14.23 .

الشخص المعني، ولا يمكن تثبيتها بقرار نهائي إذا توفى المحاسب بعد صدور القرار المؤقت، كما أنها تزول بوفاة الشخص المعني و لا تنتقل آثارها إلى ورثته<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني : مراجعة ومراقبة حسابات أمين لخزينة

نصت المادة 210 من قانون البلدية 10-11 على أنه تتم مراقبة وتدقيق الحسابات الإدارية للبلدية وتطهير حسابات التسيير الخاصة بها من طرف مجلس المحاسبة طبقاً للتشريع الساري المفعول، ولقد نصت المادة 74 من الأمر 20-95 على أنه: "يراجع مجلس المحاسبة حسابات المحاسبين العموميين و يصدر أحكاماً بشأنها". فمراجعة الحسابات هي التدقيق في شرعية العمليات المحاسبية والمالية لحساب التسيير، حيث يدقق مجلس المحاسبة في صحة العمليات المادية الموصوفة فيها ومدى مطابقتها مع الأحكام التشريعية و التنظيمية المطبقة عليها.

وتخضع عمليات التدقيق التي يمارسها مجلس المحاسبة في إطار هذه الرقابة إلى إجراءات إلزامية حددها الأمر 20-95 (أولاً) ويترتب عليها إما إبراء ذمة أمين الخزينة أو إقحام مسؤوليته المالية الشخصية (ثانياً).

### أولاً: إجراءات مراجعة حسابات أمين الخزينة.

بعد حصول مجلس المحاسبة على حسابات أمناء الخزينة وقبل أن يصدر أحكاماً عليها، يقوم بالتدقيق في صحة العمليات المادية الموصوفة فيها ومدى مطابقتها مع الأحكام التشريعية والتنظيمية المطبقة عليها. وتتم عملية التحقيق والحكم على حسابات المحاسبين العموميين على النحو التالي<sup>2</sup>:

- يعين رئيس الغرفة المختصة مقررًا بموجب أمر يكلف بإجراء التدقيقات لمراجعة حساب أو حسابات التسيير.

<sup>1</sup> نوار أموج ، مرجع سابق، 110 .

<sup>2</sup> نصت عليها المواد من 76 إلى 86 من الأمر 20-95 المعدل والمتمم .

- يقوم المقرر بمفرده أو بمساعدة قضاة آخرين أو مساعدين تقنيين في مجلس المحاسبة، بالتدقيقات في الحسابات والوثائق الثبوتية المرتبطة بها.
- يدون المقرر في تقرير كتابي عند نهاية التدقيقات معايناته وملاحظاته والاقتراحات بالردود الواجب تخصيصها إياها.
- يرسل رئيس الغرفة هذا التقرير بعد إتمام التدقيق الإضافي، المحتمل عند الاقتضاء، إلى الناظر العام لتقديم استنتاجاته الكتابية، ثم يعرض كل الملف على التشكيلة المدولة للنظر والبت فيه بقرار نهائي إذا لم يسجل أية مخالفة على مسؤولية المحاسب، وبقرار مؤقت في الحالات الأخرى.
- يبلغ القرار المؤقت إلى المحاسب، الذي له أجل شهر من تاريخ التبليغ، لإرسال إجابته إلى مجلس المحاسبة، مرفقة عند الاقتضاء بكل المستندات الثبوتية لإبراء ذمته، كما يمكن أن يمدد رئيس الغرفة هذا الأجل بطلب معلل يقدمه المحاسب المعني.
- بعد استلام الإجابات أو عند انقضاء الأجل المحدد، يعين رئيس الغرفة بموجب أمر مقورا مراجعا يكلف بتقديم الاقتراحات للفصل نهائيا في تسيير المحاسب المعني، ويعرض كل الملف على رئيس لغرفة، كما يرسل رئيس الغرفة كل الملف إلى الناظر العام لتقديم استنتاجاته الكتابية.
- يحدد رئيس الغرفة تاريخ جلسة التشكيلة المدولة المدعوة للبت نهائيا، ويحضر الناظر العام أو يكلف من يمثله فيها ويقدم استنتاجاته الكتابية أو الشفوية دون أن يشارك في المدولة، ويحق للمقرر حضور الجلسة دون أن يشارك في المدولة.
- تتداول التشكيلة المختصة، بعد الاطلاع على اقتراحات المقرر المراجع والتفسيرات والإثباتات المحتملة لأمين الخزينة المعني واستنتاجات الناظر العام، في كل اقتراح من اقتراحات المقرر المراجع، وتبت بأغلبية الأصوات، ويتم في هذه الحالة البت بقرار نهائي.
- يقرر مجلس المحاسبة مسؤولية المحاسب العمومي الشخصية والمالية في حالات السرقة أو ضياع الأموال أو القيم أو المواد التي يمكن المحاسب العمومي أن يحتج فيها بعامل القوة

القاهرة أو يثبت بأنه لم يرتكب أي خطأ أو إهمال في ممارسة وظيفته، ويمكنه عند الاقتضاء، أن يحمل المسؤولية الشخصية والمالية .

- يمنح مجلس المحاسبة الإبراء بقرار نهائي إلى المحاسب الذي لم تسجل على مسؤوليته أية مخالفة بصدد التسيير الذي تم فحصه، ويضع مجلس المحاسبة المحاسب العمومي في حالة مدين إذا سجل على ذمته نقص مبلغ أو صرف نفقة غير قانونية أو غير مبررة أو إيراد غير محصل.

- يوقع كل من رئيس الجلسة والمقرر والمراجع وكاتب الضبط على القرار النهائي، الذي يكتسي الصيغة التنفيذية قياسا على قرارات لجهات القضائية الإدارية، كما يبلغ هذا القرار إلى الناظر العام والمحاسبين أو الأعوان المعنيين والوزير المكلف بالمالية لمتابعة التنفيذ بكل الطرق القانونية.

من خلال هذه المراحل، تبدو العلاقة الوطيدة بين مجلس المحاسبة والمحاسب العمومي، فحفاظا على المال العام يأخذ مجلس المحاسبة صفة المراقب المدقق بتشكيلة خاصة، وصورة المقرر لمسؤولية أمين الخزينة بموجب قرار يكتسي صيغة تنفيذية قياسا على قرارات الجهات القضائية الإدارية<sup>1</sup> .

وتكون القرارات النهائية قابلة للمراجعة والاستئناف أمام مجلس المحاسبة نفسه طبقا للإجراءات المقررة التي نصت عليها المواد 102 إلى 110 من الأمر رقم 20/95 ، وللطعن بالنقض أمام مجلس الدولة طبقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية .

و يلاحظ أن المشرع، لم يعالج بشكل دقيق مسألة التعويض الناتج عن الأضرار التي يتسبب فيها المحاسبون العموميون، فهو إن أقر من حيث المبدأ بضرورة وضع المحاسب في حالة مدين بمبلغ يساوي المبلغ الناقص، فإنه لم يبين كيفية حساب المبلغ لمستحق تسديده من طرف المحاسب، ومنح في هذا المجال الحرية الكاملة لقاضي الحسابات لتقدير ذلك، فإذا كان من

<sup>1</sup> أحمد بلودنين، صلاحيات مجلس المحاسبة وأوجه مراقبته، مقال منشور بمجلة صوت القانون، جامعة الجبيلي بونعامة بخميس مليانة، 2015، ص 255 .

السهل تحديد المبلغ المستحق بالنسبة للعمليات المتعلقة بتنفيذ الميزانية، فإن الأمر لا يبدو بهذه الكيفية بالنسبة للعمليات المتعلقة بالخبزينة العمومية نظرا لطبيعتها المعقدة، و يحتاج إلى ضبط دقيق حتى يتسنى ضمان الحماية الكافية للأموال العمومية التي يتم تداولها في هذا المجال<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني : رقابة المفتشية العامة للمالية

المفتشية العامة للمالية هيئة إدارية للرقابة اللاحقة على الأموال العمومية تابعة للإدارة المركزية لوزارة المالية، أنشأت بموجب المرسوم 80-53<sup>2</sup> المتضمن إحداه المفتشية العامة للمالية، تخضع لسلطة الوزير المكلف بالمالية و تعد مؤسسة رقابية دائمة أساسية و هامة للدولة،

وتتصب رقابتها على التسيير المالي والمحاسبي لمختلف مصالح الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات ذات الطابع الصناعي والتجاري إلى جانب صناديق الضمان الاجتماعي وكذا الهيئات ذات الصبغة الاجتماعية والثقافية، التي تستفيد من مساعدات مالية من الدولة أو من الجماعات المحلية أو هيئة عمومية.

وأعيد تنظيمها وتحديد صلاحياتها من جديد بموجب المرسوم التنفيذي<sup>3</sup> الذي يتضمن تنظيم الهياكل المركزية للمفتشية العامة للمالية. حيث تشمل المفتشية العامة للمالية على هياكل عملية الخاصة بالرقابة والتقويم وهياكل للدراسات والإدارة والتسيير، ويشرف على إدارتها وتنظيمها رئيس المفتشية العامة للمالية الذي يسهر على تنفيذ البرنامج المسطر للرقابة والتقويم، وتسخير الوسائل المادية والمالية الموضوعة تحت تصرفه، فهو يمارس السلطة السلمية على مجموع مستخدمي المفتشية، إذ أن اختصاصه يمارس بواسطة أقسام المراقبة والتقويم ومديريات

<sup>1</sup> نوار أمجوج ، مرجع سابق، 120 .

<sup>2</sup> المرسوم الرئاسي 80-53 المؤرخ في 1مارس 1980 يتضمن استحداث مفتشية عامة للمالية، ج ر عدد 10 لسنة 1980 .

<sup>3</sup> المرسوم التنفيذي 273/08 المتضمن تنظيم الهياكل المركزية للمفتشية العامة للمالية ، المؤرخ في 06 سبتمبر 2008 ، ج ر عدد 50 لسنة 2008 .

الدعم والمديريات الجهوية، ولممارسة المفتشية العامة للمالية اختصاصها الإداري نظم المشرع هياكل مركزية على مستواها و هياكل جهوية موزعة عبر تراب الوطن في شكل مفتشيات جهوية وعددها عشر (10) تقع مقراتها بولايات التالية : الأغواط، تلمسان، تيزي وزو، سطيف، سيدي بلعباس، عنابة، قسنطينة، مستغانم، ورقلة و وهران و ترك تحديد الاختصاص الإقليمي لهذه الأخيرة للوزير المكلف بالمالية بقرار منه<sup>1</sup>.

### الفرع الأول : مجال تدخل المفتشية العامة المرتبط بأمين الخزينة

تتمتع المفتشية العامة للمالية بالرقابة المالية الإدارية اللاحقة و التي تم إصلاح التنظيم الخاص بها بموجب المرسوم التنفيذي رقم 08-272 الذي وسع من صلاحياتها ومجال إختصاصها فقد حددت المادة 02 منه الهيئات الخاضعة لرقابتها و يركز عمل المفتشية حول تنفيذ برنامجها الرقابي المحدد من طرف الوزير المكلف بالمالية و الذي يتم تسطيره وفقا لأهداف معينة وحسب طلبات المراقبة التي يعبر عنها أعضاء الحكومة أو الهيئات المخول لها قانونا و منحت المادة 12 من المرسوم السالف ذكره صلاحية المفتشية لتنسيق نشاطها مع نشاطات المفتشيات العامة للدوائر الوزارية القطاعية التي يجب عليها تبليغ المفتشية ببرنامج تدخلها، وكذا بحصائل النشاطات المتعلقة بها، و ذلك بغرض إعطاء صورة في قيادة برنامج التدخل المخولة لهذه الهيئات الرقابية. وإختصاصها الرقابي يتمحور حول الرقابة التفتيشية على التسيير المالي و لمحاسبي وعمليات رقابة التدقيق بشكل أساسي والقيام بالدراسات والخبرات ذات طابع اقتصادي أو مالي أو تقني بشكل ثانوي كما خول للمفتشية صلاحية أخرى بموجب نصوص قانونية متفرقة .

وتختص المفتشية العامة بفحص ومراجعة التسيير المالي للجماعات وتعد هذه الرقابة هي المهمة الأساسية لها نظرا لاتساع مجال التدخل فيها، وهي تنصب على

<sup>1</sup> المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 08-274

مراجعة جميع العمليات التي يقوم بها المحاسبون العموميون<sup>1</sup>، وتخص القيام بأي تدقيق في البلدية من أجل مراقبة أعمال التسيير التي قامت بها البلدية ذات الأثر المالي والتأكد من أن محاسبتها تمت على أسس صحيحة ، واثبات حقيقة الخدمة المنتهية عند الاقتضاء وأنها تستلزم صرف النفقة مقابل الخدمة المقدمة<sup>2</sup> .

كما يمارس المفتشون حق مراجعة جميع العمليات التي قام بها أمين الخزينة البلدي بصفته محاسب عمومي للبلدية لأنه لا يمكن مراجعة الحسابات التي وقعت تصفيتها نهائيا طبقا للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها عند تأدية المفتشون العموميون مهامهم لأبد لهم من توفير ظروف العمل اللازمة لأداء المفتشين لمهامهم وتقديم الأموال والقيم التي بحوزتهم وكل السجلات والأوراق والإثباتات بالإضافة إلى مطالبهم المقدمة في شكل معلومات دون تأخير من طرف البلدية<sup>3</sup>.

وبالتالي فهي رقابة صحة قانونية تهدف إلى التحقق من أن جميع العمليات المالية و المحاسبية تتم وفقا لمايلي<sup>4</sup>:

- شروط تطبيق التشريع المالي و المحاسبي.
- التسيير المالي و المحاسبي ، وكذا تسيير الأموال.
- إبرام الصفقات و الطلبات العمومية و تنفيذها.
- دقة المحاسبات و صدقها و انتظامها .
- شروط تعبئة الموارد المالية.
- تسيير اعتمادات الميزانية، و كيفية استعمال وسائل التسيير.

<sup>1</sup> ملياني عبد الرحمان حميد، المفتشية العامة للمالية، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2002 ، ص 46.

<sup>2</sup> المادة 10 من المرسوم \_ التنفيذي 92 -78 المؤرخ في 22 فيفري 1992 ، المتضمن اختصاصات المفتشية العامة للمالية، ج ر عدد 15 ، لسنة 1992

<sup>3</sup> المادة 12 - و 13 من المرسوم التنفيذي 92-78 السابق ذكره .

<sup>4</sup> المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272، السابق ذكره.

- تطابق النفقات المسددة مع الأهداف المسطرة لطلب الهبة العمومية .  
وحتى تتحقق المفتشية العامة المالية من أن العمليات المذكورة أعلاه محترمة من طرف الهيئات الخاضعة لرقابتها خول لها القانون التدخل عن طريق مفتشيها قصد قيام بمراجعة جميع تلك العمليات التي قام بها أمين الخزينة والمتمثلة في<sup>1</sup> : مراقبة تسيير الصناديق وفحص الأموال والقيم و السندات والموجودات على اختلاف أنواعها، والحصول على كل مستند أو وثيقة تبريرية ضرورية لفحوصهم، بما في ذلك التقارير التي تعدها أية هيئة رقابية و أية خبرة خارجية، تقديم أي طلب معلومات، سواء كان شفويا أو كتابيا، القيام في عين المكان بأي بحث و إجراء أي تحقيق، بغرض رقابة التصرفات أو العمليات المسجلة في الحسابات الاطلاع على كافة السجلات والمعطيات مهما يكن شكلها، التأكد والتيقن من صحة المستندات المقدمة وصدق المعطيات والمعلومات الأخرى المبلغة .

أما ما تعقل بطرق رقابة المفتشية العامة للمالية، فتكون من خلال قيام وزير المالية في بداية كل سنة وذلك بتحديد البرنامج للعمل ، ولا بدّ من توفر هذا البرنامج طلبات أعضاء الحكومة ومجلس المحاسبة والمجلس الشعبي الوطني أي أن الرقابة تجرى على أساس الاختيار في بداية كل سنة قضايا معينة تتم مراقبتها على أساس المعلومات المتوفرة مسبقا<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني : النتائج المترتبة عن رقابة المفتشية العامة للمالية

بعد الانتهاء من عملهم الرقابي، يقوم المفتشين بتحرير تقرير يتضمن ملاحظاته ، وتتمثل في التقارير الأولية والأساسية والتقرير النهائي .

#### 01: التقرير الأولي

هو ذلك التقرير الذي يحرره كل مفتش مشارك في عمليات التحقيق و التفتيش والرقابة ضمن الفرقة أو الوحدة يبين فيه كل الجوانب المعينة سواء كانت ايجابية أم سلبية للتسيير المعين ويتحمل النتائج المترتبة عن التقرير وعند الانتهاء منه يوقعه يسلمه للمكلف بالتفتيش أو

<sup>1</sup> المادة 06 الفقرة الأولى من نفس المرسوم التنفيذي رقم 08-272 .

<sup>2</sup> مليوني عبد الرحمان حميد، مذكرة سابقة، ص 50.

لمدير البعثة أو المفتش الجهوي و ذلك تبعا لوضعية تركيب الوحدة التفتيشية. معلوم أنه باستثناء مهام التحقيقات التي تقوم بها المفتشية العامة للمالية بناء على طلب الهيئات المعنية، يجب إعلام المسير بالمعاينات التي كشفت عنها الفرق و الوحدات العملية قبل تدوينها في التقارير الأولية<sup>1</sup>.

## 02: التقرير الأساسي

هو التقرير الذي تجمع فيه كافة التقارير الأولية لأعضاء الفرقة أو الوحدة و يكون نهائيا إلا بعد تأكيد وثبيت المعاينات يتضمنها بتمام الإجراء التناقضي<sup>2</sup> المتمثل في الرد الذي تقدمه المؤسسة أو الهيئة المراقبة و وصايتها(أمين الخزينة) إجابة عن ما احتواه التقرير الأساسي المرسل أو المبلغ لها من قبل المفتشية العامة للمالية.

و للتمكن من تنفيذ الإجراء التناقضي أوجب القانون على الهيئات الخاضعة للرقابة ووصايتها بأن ترد لزوما ضمن مهلة شهرين، قابلة للتمديد استثنائيا بشهرين كذلك من طرف المفتشية العامة للمالية بعد موافقة الوزير المكلف بالمالية، على المعاينات والملاحظات التي يتضمنها التقرير الأساسي، و إحاطة المفتشية العامة للمالية علما بالتدابير المتخذة أو المرتقب اتخاذها بخصوص الوقائع المدونة في التقرير، وعند انقضاء مهلة شهرين أو أربعة أشهر عند تمديدها يصبح التقرير الأساسي الذي لم يرد عليه نهائيا.

أما الجهات التي يبلغ إليها التقرير الأساسي هي<sup>3</sup>: مسير المؤسسة أو الهيئة المراقبة و كذا إلى الجهة الوصية عليه، أما إذا كان التقرير معد على إثر مهمة قامت بها المفتشية العامة للمالية بناء على أمر من السلطة المؤهلة قانونا فإن هذا التقرير يبلغ إلا للسلطة دون سواها.

## أولا : التقرير التلخيصي أو النهائي

<sup>1</sup> المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272 السابق ذكره.

<sup>2</sup> المادة 23 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272 من نفس المرسوم .

<sup>3</sup> المادة 22 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272 السابق ذكره.

هو ذلك التقرير الذي تعده المفتشية العامة للمالية بعد تلقيها جواب مسير الهيئة المراقبة على التقرير الأساسي، حيث يتم فيه إجراء مقارنة بين المعايينات المدونة في التقرير الأساسي وجواب مسير الهيئة المراقبة ختاماً للإجراء التناقضي<sup>1</sup>.

أما الجهة التي يبلغ إليها التقرير التلخيصي، مرفقا بجواب المسير هي السلطة الرئاسية السلمية إن وجدت أو السلطة الوصية على الهيئة الخاضعة للرقابة، كما يجب على هذه الأخيرة الرد على ما ورد في التقرير التلخيصي<sup>2</sup> من الملاحظات التي أبدتها المفتشية العامة للمالية و بالتدابير التي أثارها هذا التقرير.

وبالتالي فإن تقارير المفتشية العامة للمالية ترقى إلى قيمة القرار الذي يعطي أوامر، وليس مجرد ملاحظات ونتائج فقط وبالتالي تكون ملزمة للهيئة المعنية أو السلطة الوصية أو السلمية وهذا ما نصت عليه المادة 07 من المرسوم التنفيذي 272-08 التي نصت على أنه " عند معاينة ثغرات أو تأخيرات هامة في محاسبة الهيئة المراقبة، يطلب مسؤولو الوحدات العملية للمفتشية العامة للمالية من المسيرين المعنيين القيام دون تأخير بأعمال تحيين هذه المحاسبة أو إعادة ترتيبها"

والملاحظ أن المفتشية العامة للمالية ليست لديها أي صلاحيات في اتخاذ قرارات بخصوص ما توصل إليه مفتشيها، حيث انه بعد تحويل التقارير للسلطة السلمية أي للوزارة الوصية، تفقد المفتشية كل سلطة على الملاحظة والاقترحات. وهذا ما يؤكد انه في حالة انحرافات أو مخالفات ارتكبتها أمين الخزينة، فإنه ليس للمفتشية العامة للمالية أي سلطة في اتخاذ إجراءات عقابية، لان دوره يتوقف عند إعداد التقارير وإرسالها لوزير المالية<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> المادة 24 من المرسوم التنفيذي رقم 272-08 السابق ذكره.

<sup>2</sup> أنظر المادة 25 من المرسوم التنفيذي رقم 272-08، السابق ذكره.

<sup>3</sup> أبو بكر الصديق بن يحيى، المحاسبة العمومية للأجهزة الإدارية وطرق مراقبتها، أطروحة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة البلدية، 2019، ص 216.

**خلاصة الفصل الثاني :**

في هذا الفصل قمنا بدراسة الرقابة التي يخضع لها أمين الخزينة والتي تهدف إلى التحقيق من النشاط المالي حسب ما تحدده الميزانية وفقا لما تنص عليه النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة العمومية، والمتمثلة في الرقابة السابقة (مانعة أو وقائية) والتي تتجسد في رقابة المراقب المالي، والتي تتجلى في الرقابة الإدارية المتمثلة في منح التأشيرة أو رفضها، كما درسنا الرقابة الخارجية المتمثلة في رقابة مجلس المحاسبة هي رقابة قضائية اتضحت في تمتعه بالضبطية القضائية، ورقابة المفتشية العامة للمالية من خلال مراقبة عمل أمين الخزينة والتي لا يتمتع بالضبطية القضائية على عكس رقابة مجلس المحاسبة .

الختمة

## الخاتمة

من خلال هذه الدراسة تعرضنا الى المركز القانون للامين الخزينة من خلال التطرق إلى مركزه ضمن الخزينة العامة للدولة، والتعريف بمنصبه وكيفية تعيينه على ضوء طبقا لقانون 90 / 21 من قانون المحاسبة العمومية، والتعرض إلى صلاحياته، كما وضحنا مسؤولية أمين الخزينة الشخصية والمدنية، كما تعرضنا الى الرقابة التي يخضع لها أمين الخزينة والتي تهدف إلى التحقيق من النشاط المالي حسب ما تحدده الميزانية وفقا لما تنص عليه النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة العمومية، وعلى هذه الدراسة من مختلف الجوانب سواء النصوص القانونية المنظمة له، توصلنا إلى مجموعة من النتائج وارتأينا إلى مجموعة من التوصيات نعرضها كما يلي :

### أولا : النتائج

- الخزينة العمومية تعتبر من أهم مصالح الدولة في تسيير وتنفيذ الميزانية العامة، من خلال تحصيلها للإيرادات وصرف النفقات .
- يعتبر أمين الخزينة البلدي الموظف أو العون العمومي المرخص له قانونا للتصرف في أموال البلدية من خلال ضمان وحراسة الأموال أو السندات أو القيم، وكذا القيام بحركة حسابات الموجودات ودفع النفقات وتحصيل الإيرادات العمومية، كما أنه على العكس من الأمر بالصرف يمارس صلاحيات أصلية حيث أن دوره ومهامه تكمن في تنفيذ ميزانية البلدية ومختلف العمليات.
- يتميز أمين الخزينة بمسؤولية ذات طابع خاص تتوافق مع طبيعة المهام الموكلة له، فهو يعتبر صمام الأمان الأخير خاصة قبل صرفه للمال العام، لهذا السبب وصفت مسؤوليته بأنها مسؤولية شخصية ومالية، والذي ينتج عنها ضرورة تعويض الضرر الذي لحق

بخزينة البلدية من ماله الخاص في حالة التأكد من ارتكابه لمخالفات صريحة للقوانين والتنظيمات المعمول .

- تمر عملية تنفيذ النفقات العمومية بإجراءات إدارية يتكفل بها الأمر بالصرف و أخرى محاسبية يتكفل بها أمين الخزينة وهو ما أكدناه في دراستنا وذلك من خلال الفصل بين المهام .

- يؤدي أمين الخزينة رقابة وقائية والتي تتمثل في اكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل عملية الدفع .

- مهام الأمر بالصرف وأمين الخزينة البلدي متكاملة فيما بينها، بالرغم من كون أمين الخزينة هو الذي يتحمل الجزء الأكبر من عملية الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية وذلك لكونه يحمل المسؤولية المالية والشخصية

- اقتصر دور المراقب المالي على أمين الخزينة في حماية المال العام والحد من تبذيره، كما له دور في منح أو رفض التأشيرة على عملية الصرف .

- لمجلس المحاسبة رقابة ذات طبيعة قضائية أي له صفة الضبطية القضائية في رقابته على أمين الخزينة البلدي بإصدار أحكام قضائية أو غرامات في ممارسته للرقابة .

### ثانيا : التوصيات

- تحيين قوانين جديدة فيما يخص تحصيل الإيرادات وإعطاء أمين الخزينة البلدي صلاحيات واسعة من حيث الصرف والتحويل.

- منح استقلالية أكبر للمفتشية العامة للمالية، وإعطائها سلطة الردع ضد الأخطاء والمخالفات، وضمان حريات أكبر للمفتشين .

- تدعيم مصالح الرقابة المالية بآليات حديثة من إعلام آلي وشبكات إتصال مع الهيئات المراقبة وهذا ربحا للوقت وسهولة في التعامل وتقليل الأخطاء.

- التخفيف من المسؤولية المالية والشخصية الموضوعة على عاتق أمين الخزينة البلدي وذلك بإقحام المراقب المالي معه في هذه المسؤولية.
- إن مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي يهدف إلى تطبيق رقابة متبادلة تحد من مكافحة الغش والاختلاس وكذا ارتكاب الأخطاء والمخالفات المالية.
- إلزام الأمرين بالصرف على معرفة مبادئ وقوانين ذات الصلة لباحاسبة العمومية والمالية العامة لخلق تكامل بين أعوان تنفيذ الميزانية.
- على أمين الخزينة البلدي والأمر بالصرف وكذلك المراقب المالي الخضوع للتكوين الدائم بغية مواكبة التغيرات التي تحصل في القوانين والأنظمة المحاسبية والإدارية
- على المفتشية العامة للمالية أن تعمل وفق برنامج فجائي بدلا من الروتيني وذلك بغية تفعيل الرقابة.

# فائمة المصادر والمراجع

## قائمة المصادر والمراجع

أولاً: المصادر

### 01- الدساتير

- دستور سنة 1996، المعدل بموجب القانون رقم 01-16 المؤرخ في 06 مارس 2016، ج ر عدد 14 لسنة 2016 .

### 02- القوانين والأمر

- القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984، المتعلق بقانون المالية المعدل والمتمم، ج. ر عدد 28 لسنة 1984 .

- القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، ج ر عدد 35 لسنة 1990 المعدل والمتمم .

- الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة، المعدل والمتمم، ج ر عدد 39 لسنة 1995 .

- الأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010 المعدل والمتمم للأمر رقم 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة، ج ر عدد 50 لسنة 2010 .

- القانون رقم 11-10 المؤرخ في 22 يونيو 2011، المتعلق بالبلدية، ج ر عدد 37 لسنة 2011 .

### 03- المراسيم

- المرسوم الرئاسي 80-53 المؤرخ في 01 مارس 1980 يتضمن استحداث مفتشية عامة للمالية، ج ر عدد 10 لسنة 1980.

- المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتضمن تحديد شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مرجعة باقي الحسابات وكيفيات اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين، ج ر عدد 43 لسنة 1991 .
- المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون ويضبط كفياتها ومحتواها، المعدل والمتمم، ج ر عدد 15 لسنة 1991 .
- المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 يتعلق بإجراء تسخير الآمرين بالصرف للمحاسبين العموميين، ج ر عدد 43 لسنة 1991 .
- المرسوم التنفيذي رقم 92/414 المؤرخ 14 نوفمبر 1992، المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، المعدل والمتمم، ج ر عدد 82 لسنة 1992.
- المرسوم التنفيذي 93-46 المؤرخ في 06 فيفري 1993 الذي يحدد آجال دفع ونفقات وتحصيل الأوامر بالإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المنعدمة، ج ر عدد 9 لسنة 1993 .
- المرسوم التنفيذي رقم 96-56 المؤرخ في 22 جانفي 1996 المحدد بصفة انتقالية للأحكام المتعلقة بتقديم الحسابات إلى مجلس المحاسبة، ج ر عدد 6 لسنة 1996 .
- المرسوم التنفيذي رقم 03-40 المؤرخ 19 جانفي 2003 والمتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للخزينة وصلاحياتها وعملها، ج. ر عدد 04 صادرة في 22 جانفي 2003 .
- المرسوم التنفيذي 273/08 المتضمن تنظيم الهياكل المركزية للمفتشية العامة للمالية، المؤرخ في 06 سبتمبر 2008 ، ج ر عدد 50 لسنة 2008 .
- المرسوم رقم 09-374 المؤرخ في 16-11-2009، المعدل والمتمم للمرسوم 92-414 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، ج ر عدد 67 لسنة 2009

- المرسوم التنفيذي رقم 11-331 المؤرخ في 19 سبتمبر 2011 المعدل والمتمم  
للمرسوم التنفيذي رقم 91-311 المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم، ج ر  
عدد 52 لسنة 2011 .

- المرسوم التنفيذي رقم 11-333 المؤرخ في 19 سبتمبر 2011 المعدل والمتمم  
للمرسوم التنفيذي رقم 91-313 المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف  
والمحاسبون العموميون ، ج ر عدد 52 لسنة 2011

**ثانيا: المراجع:**

### **1- الكتب:**

- ابن داود إبراهيم، الرقابة المالية على النفقات العامة، دار الكتاب الحديث، القاهرة،  
2009 .

- جمال لعمارة، أساسيات الموازنة العامة للدولة المفاهيم والقواعد والمراحل والإتجاهات  
الحديثة، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2004 .

- حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.

- حمد مسعي ، المحاسبة العمومية، دار الهدى، الجزائر، 2003 .

- دنيدي يحي، المالية العمومية، دار الخلدونية، الجزائر، 2010 .

- علي أنور العسكري، الرقابة المالية على الأموال العامة في مواجهة الأنشطة غير  
المشروعة. الإسكندرية: مكتبة بستان المعرفة، 2008.

- Kobtan Mohamed , tresor public Algerian. OPU. Alger. 1990.

### **2- الرسائل والمذكرات الجامعية:**

أ- أطروحات الدكتوراه:

- أبو بكر الصديق بن يحيى، المحاسبة العمومية للأجهزة الإدارية وطرق مراقبتها، أطروحة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة البلدية2، 2019.

- عوالي بلال، حوكمة الجماعات المحلية كآلية لتفعيل الرقابة المالية القبلية على النفقات العمومية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البلدية 2، 2018.

- شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، جامعة بومرداس ، 2014 .

#### ب-مذكرات الماجستير :

- ابن داود إبراهيم، الرقابة المالية على النفقات العامة بين الشريعة الإسلامية والتشريع الجزائري، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر1، 2003 .

- بوشنطر سليمة، المحاسبة العمومية ودورها في حماية املاك الدولة، دراسة حالة إقامة جامعية ، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، 2011.

- سكوتي خالد، الدور التكاملي بين أعوان الخزينة وأعوان التنفيذ في مراقبة وتنفيذ الميزانية، مذكرة ماجستير في القانون العام، تخصص الدولة والمؤسسات، كلية الحقوق، جامعة الجزائر1، 2013.

- مزيتي فاتح، الرقابة على ميزانية البلدية، مذكرة ماجستير في قانون الإدارة العامة، كلية الحقوق، جامعة العربي بن مهيدي ام البواقي، 2014.

- ملياني عبد الرحمان حميد، المفتشية العامة للمالية، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2002 .

- ناصر نايلي، لنظام القانوني للخرينة العمومية، مذكرة ماجستير، قانون عام ، كلية الحقوق ، جامعة عنابة، 2007 .

- نوار أمجو، مجلس المحاسبة، نظامه ودره في الرقابة على المؤسسات الإدارية، مذكرة ماجستير، القانون العام، تخصص مؤسسات دستورية وإدارية ، جامعة منتوري، قسنطينة ، 2006 .

### 3- المقالات العلمية:

- أحمد بلودنين، صلاحيات مجلس المحاسبة وأوجه مراقبته، مقال منشور بمجلة صوت القانون، جامعة الجيلالي بونعامة بخميس مليانة، 2015 .

- عقيلة حاج ميهوب سيدي موسى، دور المراقب المالي في الرقابة على النفقات العمومية الملتزم بها للجماعات المحلية ترشيدا لعملية تنفيذ السياسة المحلية، مقال منشور بمجلة اكادميا للدراسات السياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية بجامعة حسيبة بن بوعلي شلف، المجلد 06، العدد 2، 2020 .

- مبارك لسوس، الإدارة الرشيدة للجماعات المحلية بين إلزامية الخدمة وحتمية التوازن المالي، مقال منشور بمجلة الإدارة - الجزائر، عدد 40، 2010 .

### 4- محاضرات :

- عبد الحميد مرغيث، محاضرات في المحاسبة العمومية، مطبوعة جامعية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، الجزائر، 2018-2019 .

- عفان يونس، محاضرات في مقياس الرقابة ، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد دباغين سطيف، 2020 .

### 5- مواقع الانترنت

- موقع مجلس المحاسبة الجزائري : <https://www.ccomptes.dz>

الفهرس

الصفحة	المحتوى
01	مقدمة
05	الفصل الأول: النظام القانوني لأمين الخزينة البلدي
06	المبحث الأول: مفهوم منصب أمين الخزينة البلدي
06	المطلب الأول: مفهوم الخزينة العمومية
06	الفرع الأول: تطور الخزينة العمومية في الجزائر
07	الفرع الثاني: تعريف الخزينة العمومية
09	الفرع الثالث : مهام الخزينة العمومية
10	المطلب الثاني: التعريف بمنصب أمين الخزينة
14	المبحث الثاني: وظيفة أمين الخزينة وفصلها عن وظيفة الأمر بالصرف
14	المطلب الأول : مهام أمين الخزينة
20	المطلب الثاني: مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب (أمين الخزينة)
24	المبحث الثالث : مسؤولية أمين الخزينة
24	المطلب الأول : طبيعة مسؤولية أمين الخزينة
25	الفرع الأول : أنواع مسؤولية أمين الخزينة
27	الفرع الثاني : إقحام المسؤولية المالية والشخصية لأمين الخزينة
29	المطلب الثاني : الإعفاء من مسؤولية أمين الخزينة وضمائنه
29	الفرع الأول : أنواع الإعفاء من المسؤولية
31	الفرع الثاني: موانع المسؤولية
33	ملخص الفصل الأول
34	الفصل الثاني: آليات الرقابة على أمين الخزينة البلدي
35	المبحث الأول: الرقابة المالية السابقة (المانعة أو الوقائية) التي يخضع لها أمين الخزينة
36	المطلب الأول : هيئة الرقابة المالية السابقة (المانعة أو الوقائية) .

36	الفرع الأول: المراقب المالي بصفته كهيئة وقائية وتكميلية لعمل أمين الخزينة
38	الفرع الثاني : تطور الرقابة الوقائية للأمر بالصرف التي يخضع لها أمين الخزينة
40	المطلب الثاني : الإجراءات الرقابية الوقائية للمراقب المالي
40	الفرع الأول : محتوى رقابة المراقب المالي
42	الفرع الثاني: تأشيرة المراقب المالي
48	المبحث الثاني: الرقابة الخارجية لأمين الخزينة البلدي
48	المطلب الأول: رقابة مجلس المحاسبة
49	الفرع الأول : الرقابة على تقديم الحسابات ونتائجها
54	الفرع الثاني : مراجعة ومراقبة حسابات أمين لخزينة
57	المطلب الثاني : رقابة المفتشية العامة للمالية
58	الفرع الأول : مجال تدخل المفتشية العامة المرتبط بأمين الخزينة
61	الفرع الثاني : النتائج المترتبة عن رقابة المفتشية العامة للمالية
64	ملخص الفصل الثاني
65	الخاتمة
68	قائمة المصادر والمراجع
74	الفهرس

## المخلص

يعتبر أمين الخزينة البلدي بصفته محاسب عمومي للبلدية، عون من أعوان المحاسبة العمومية في تنفيذ ميزانية البلدية، حيث يلعب دور جد هام وفعال في مجال الرقابة وحماية المال العام، فقد خصه المشرع بترسانة من النصوص القانونية والتنظيمية والتي تتعلق بتحديد كيفية تعيينه ومهامه والتزاماته خاصة في نصوص قانون المحاسبة العمومية، بالإضافة إلى المسؤوليات التي تقع على عاتقه والضمانات والالتزامات المكرسة لحمايته، كما يخضع بدوه لجملة من الآليات الرقابية، منها ما تعلق بالرقابة المانعة للمراقب المالي ومنها الرقابة الخارجية البعدية المتجسدة في رقابة مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية .

## **Abstract**

The municipal treasurer, as a public accountant of the municipality, is considered a public accountant in the implementation of the municipality's budget, as he plays a very important and effective role in the field of control and protection of public money. Public accountability, as well as the responsibilities incumbent on it and the guarantees and obligations devoted to its protection, and is also subject to a set of control mechanisms, including those related to the control of the financial controller such as the external dimensional control embodied in the audit of the Accounting Board and the General Inspectorate of Finance.