



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



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر
تخصص قانون إداري
بعنوان:

النظام القانوني للمحاسب العمومي في التشريع الجزائري

إشراف الأستاذة:
الدكتورة محرز مبروكة

إعداد الطالبتان:
- حفظ الله محمد

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة في البحث
شنيخر هاجر	أستاذة محاضرة -أ-	رئيسا
محرز مبروكة	أستاذة مساعدة -أ-	مشرفا ومقرا
رايس سامية	أستاذة محاضرة -أ-	ممتحنا

السنة الجامعية 2021-2022

الكلية لا تتحمّل أي مسؤولية على ما
يرد في هذه المذكرة من آراء

شكر و عرفان

الحمد لله نعمده ونستعينه ونستهديه ونستغفره، حمداً كثيراً يليق بجلال وجهه وعظيم سلطانه وواسع كرمه وعطاءه، الحمد لله الذي وفقني لهذا ولولاه ما كنت لأهتدي. اعترافاً بالفضل والجميل وبكل ما تحمله عبارات التقدير والانتان أوجه بحزبيل الشكر إلى الأستاذة التيصوبت وصحت ونصحت بحثي هذا. كما أوجه بالشكر إلى أعضاء اللجنة المحترمة على مناقشتهم بحثي فلمم الفضل والتقدير على الملاحظات التي سيقدمونها والتي ستثري بلا شك هذه الدراسة. ولا يفوتني أن أتقدم بالشكر إلى كل من أعانني في إنجاز هذا البحث.

الإهداء

أهديك ثمرة جهدي يا من جعل الله الجنة تحت أقدامك ،

شكرا لكي أمي...

إلى أبي

أهديك نجاحي يا أبي..

إلى كل العائلة الكريمة.

قائمة المختصرات

ص: صفحة.

ط: طبعة

د. ط: دون طبعة

د. س. ن: دون سنة النشر

د. ب. ن: دون بلد النشر

مقدمة

كرست الدولة الجزائرية نظام اللامركزية الإدارية كأسلوب للتنظيم الإداري الذي من خلاله إكتسبت الجماعات الإقليمية مكانة هامة وإعتبرت الولاية والبلدية هيئات إدارية مستقلة تتمتع بالشخصية المعنوية والإستقلال المالي مدعمة بميزانية محلية التي عرفتها المادة 176 من قانون البلدية¹ "ميزانية البلدية هي جدول تقديرات الإيرادات والنفقات السنوية للبلدية وهي عقد ترخيص وإدارة يسمح بسير المصالح البلدية وتنفيذ برامجها للتجهيز والإستثمار" وفي نفس السياق عرفت المادة 158 من قانون الولاية² ميزانيتها كما يلي: ميزانية الولاية هي جدول تقديرات الإيرادات و النفقات السنوية الخاصة بالولاية، وكما هي عقد ترخيص وإدارة يسمح بسير مصالح الولاية وتنفيذ برنامجها للتجهيز والإستثمار".

فكانت الجماعات الإقليمية على هذا الأساس الركيزة الأساسية لتحقيق التنمية والنهوض بالدولة في مختلف المجالات الإقتصادية، السياسية وخاصة منه الجانب المالي، إذ تسعى الحكومة إلى العمل على الحفاظ وحسن تسيير مالية الجماعات المحلية كجزء لا يتجزأ من المال العام، ويظهر ذلك جليا من خلال إتجاه الحكومة إلى العمل على تجسيد مختلف البرامج المتعلقة بالإصلاح المالي من خلال محاولة ترشيد نفقات الجماعات المحلية ومحاولة الرفع من مستوى تعبئة الموارد المالية بغية تحقيق الأمن المالي بالتحكم الأفضل في المخاطر المهددة لمالية الدولة، مثلما هو الحال بالنسبة للوضعية التي تعرفها الجزائر حاليا نتيجة تراجع الجباية البترولية وتأثر موازنات الجماعات الإقليمية كنتيجة حتمية لمختلف هذه التفاعلات الإقتصادية.

كل هذا لن يتأتى إلا إذا دعمت الدولة ميزانية الجماعات المحلية بنظام رقابي يسهر على المنع والوقوف في وجه تفشي ظاهرة الفساد، وسوء الإستعمال، داخل النظام المالي للجماعات الإقليمية حفاظا على المال العام الذي أكدت عليه تعليمة السيد الوزير الأول حيث جاء فيها " من الحتمي أن يتم تعزيز أدوات رقابة الدولة ولاسيما في المجال المالي

¹ - قانون رقم 11-10 المؤرخ في 22 جوان 2011، المتعلق بالبلدية، ج.ر.ج.د.ش عدد 14، الصادر بتاريخ 03 جويلية 2011.

² - قانون رقم 12-07 المؤرخ في 21 فيفري 2012، المتعلق بالولاية، ج.ر.ج.د.ش عدد 12، الصادر بتاريخ 29 فيفري 2012.

والضريبي....، ويكلف السيد وزير المالية شخصيا وتحت سلطتي بالسهر على التنفيذ الصارم للأحكام الميزانية والمالية"¹

فالرقابة المالية وسيلة تبنتها الجزائر منذ الإستقلال بهدف ضمان حسن سير وإستعمال الأموال العمومية، سواءا كان ذلك في خضم جهاز مستقل مثلما هو الحال بالنسبة لمجلس المحاسبة، الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته و المفتشية العامة للمالية التي تمارس رقابة مالية لاحقة على النظام المالي والمحاسبي للميزانية المحلية²، أو من طرف موظفين مختصين داخل الهيئة في إطار مؤسساتي مثلما هو الحال بالنسبة للمراقب المالي والمحاسب العمومي يختصون بالرقابة المالية السابقة للتحقق من حسن إستعمال الإعتمادات سواءا تعلق الأمر بالنفقات أو بالإيرادات المحلية.

وتظل الرقابة المالية على ميزانية الجماعات المحلية على هذا الاساس تقنية هادفة إلى كشف الإنحرافات والأخطاء المادية، والتأكد من قيام الأعوان المكلفين بالعمليات المالية والإدارية المحاسبية بمهامهم بكل نزاهة ومصداقية والسير الحسن للأموال المحلية وبالتبعية السهر على ضمان السير الحسن للمال العام.

مما سبق تظهر أهمية هذا الموضوع في الدور الأساسي الذي تلعبه الرقابة المالية على ميزانية الجماعات المحلية سواءا رقابة مالية داخلية أو خارجية بمختلف أجهزتها وأعاونها في تحقيق إستقرار إقتصادي، سياسي وإجتماعي على المستوى المحلي والوطني، خاصة في ظل الأوضاع الراهنة التي تعرف فيها الجزائر التراجع في الإيرادات، لذا ينبغي التعامل مع العمل الرقابي برؤية واضحة المعالم والأهداف وتجاوز كل المعوقات والإكراهات التي تواجهها الرقابة المالية على ميزانية الجماعات المحلية.

¹ - تعليمة صادرة عن الوزير الأول تحت رقم 442، المؤرخة في 25 ديسمبر 2014، بخصوص تدابير تعزيز التوازنات الداخلية والخارجية للبلاد.

² - جاء ضمن المادة 192 من القانون رقم 16-01 مؤرخ في 6 مارس 2016، يتضمن التعديل الدستوري، ج.ر.ج.د.ش عدد 14، الصادر بتاريخ 7 مارس 2016، على " يتمتع مجلس المحاسبة بالإستقلالية ويكلف بالرقابة المالية البعدية لأموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية، وكذلك رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة. يساهم مجلس المحاسبة في تطوير الحكم الراشد والشفافية في نسيير الأموال لعمومية" وهذا ما يظهر إهتمام المشرع بالرقابة المالية والإصرار على تكريسها لما تلعبه من دور في الحفاظ على الأموال العمومية على مختلف المستويات منها الجماعات الإقليمية .

ولعل الدور الحيوي والهام للرقابة المالية المحلية التي تنظمها وتمارسها وزارة المالية على مستوى أعوانها الدائمين، المبعوثين وهي رقابة المراقب المالي وبعدها رقابة المحاسبين العموميين تعد أكثر أهمية، لأن هذه الأجهزة أنشأت خصيصا لهذا الغرض وأن وزارة المالية نصبت لهؤلاء جهاز المفتشية العامة للمالية يتولى رقابتهم مركزيا وجهويا¹، وهذا كان الدافع الرئيس لإختيارنا لموضوع رقابة المحاسب العمومي والمفتشية العامة للمالية على المالية المحلية، ومحاولة إظهار مدى مساهمة تنظيم هذه الهيئات في التكريس الفعلي للأحكام القانونية المنظمة لهذه الرقابة في وضع حد لكل التجاوزات التي من شأنها خلق إختلالا في توازن ميزانية الجماعات المحلية بين الإيرادات والنفقات في الوقت الذي تحتاج فيه الجزائر إلى فرض رقابة مالية فعلية على أموال الجماعات المحلية كجزء من المال العام، وذلك من خلال طرح الإشكالية التالية:

إلى أي مدى وفق المشرع الجزائري في تكريس دور رقابي فعال للمحاسب العمومي والمفتشية العامة للمالية على ميزانية الجماعات الإقليمية ؟

وللإجابة على هذه الإشكالية إرتأينا الإعتماد على المنهج الوصفي من خلال التعرض للإطار التنظيمي لكل من المحاسب العمومي للمفتشية العامة للمالية وكذا المنهج المقارن عند البحث في تطور النصوص القانونية ومختلف التعديلات التي طرأت عليها إضافة إلى مقتونتها بالقانون الفرنسي والمغربي، قصد الوصول إلى مدى نجاعة الأداء الرقابي بتحليل مدى إنسجام التنظيم مع المهام الرقابية، وعليه تم تقسيم الموضوع إلى فصلين الأول تطرقنا من خلاله إلى البحث في محدودية الرقابة المالية السابقة للمحاسب العمومي على المالية المحلية، أما الفصل الثاني فقد تعرضنا من خلاله إلى قصور الاداء الرقابي للمفتشية العامة للمالية في الحفاظ على المالية المحلية.

¹ - فنيش محمد صالح، الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في القانون الجزائري، رسالة لنيل درجة دكتوراه دولة في القانون العام، كلية الحقوق جامعة الجزائر (1) بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2012، ص7.

الفصل الاول

محدودية الرقابة المالية السابقة للمحاسب العمومي على
المالية المحلية

تُعرف الرقابة المالية السابقة على ميزانية 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 إنحرافات مستقبلية، وهذا ما يضمن السير المالي والمحاسبي الحسن للأموال العامة، قصد الحفاظ أساسا على المال العام¹.

سعى المشرع الجزائري إلى تكريس فكرة الرقابة المالية السابقة، كرقابة مانعة² تهدف إلى منع وقوع الأخطاء وتلافها منذ الإستقلال، وهذا ما يظهر جليا من خلال توالي إصدار مجموعة من القوانين أولها القانون رقم 63-198 المتضمن تأسيس الوكالة القضائية للخرينة³، يليه في سنة 1965 المرسوم رقم 65-259 المحدد للإلتزامات ومسؤولية المحاسبين⁴، بعدها القانون رقم 84-17 المتعلق بقوانين المالية المتضمن أحكاما متعلقة بكيفية دفع النفقات العمومية⁵، وبتاريخ 15 أوت 1990 صدر

¹ زيوش رحمة، الميزانية العامة للدولة في الجزائر، رسالة لنيل درجة دكتوراه في العلوم، تخصص قانون، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2010-2011، ص 216. وللتفصيل أكثر راجع في هذا الشأن إلى بصديق محمد، النفقات العامة للجزائر في ظل الإصلاحات الاقتصادية، رسالة تدخل ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التحليل الاقتصادي، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008-2009، ص 31.

² - للتفصيل في الرقابة المانعة عد في هذا الشأن إلى حمدي سليمان سمحات القبيلات، الرقابة الإدارية المالية على الأجهزة الحكومية دراسة تحليلية وتطبيقية، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999، ص 153.

³ - قانون رقم 63-198 المؤرخ في 8 جوان 1963 المتضمن تأسيس الوكالة القضائية للخرينة، ج.ر.ج.د.ش عدد 38 صادر بتاريخ 11 جوان 1963، (ملغى).

⁴ - مرسوم رقم 65-259 المؤرخ في 14 أكتوبر 1965 المحدد للإلتزامات ومسؤولية المحاسبين، ج.ر.ج.د.ش عدد 92، الصادر بتاريخ 9 نوفمبر 1965، (ملغى).

⁵ - قانون رقم 84-17 المؤرخ في 7 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية، ج.ر.ج.د.ش عدد 28، الصادر بتاريخ 10 جويلية 1984 .

قانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية¹، الذي بموجبه أسندت مهام الرقابة المالية السابقة لكل من المراقب المالي² والمحاسب العمومي.

والجدير بالذكر أنه قبل صدور هذا القانون لم يوجد أي نص تشريعي أو تنظيمي يكون بمثابة الإطار العام للمحاسبة العمومية، والجامع لمبادئها وقواعدها والمرجع الأساسي لها³.

وعليه فإن البحث في هذا النوع من الرقابة خلال هذه الدراسة يكون بالتطرق للمحاسب العمومي كعون مكلف بالسهر على الرقابة السابقة على المالية المحلية، فكيف أطر المشرع الجزائري فكرة منصب المحاسب العمومي على المستوى المحلي؟ (مبحث أول)، هل هذا التأطير يحقق رقابة مالية فعالة على نفقات وإيرادات أموال الجماعات المحلية باعتبارها قاعدة أساسية في التقسيم الإداري وخليّة الدولة؟ (مبحث ثان).

¹ - قانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 يتعلق بالمحاسبة العمومية، ج.ر.ج. ج.د.ش عدد 35، الصادرة في 15 أوت 1990.

² - المراقب المالي عون إداري تابع لوزارة المالية يتم تعيينه بموجب قرار وزاري يمضيه الوزير المكلف بالمالية، يمارس رقابة مسبقة على النفقات التي يلتزم بها إذ تخضع القرارات المتضمنة إلتزاما بالنفقات مسبقا قبل التوقيع عليها لتأشير المراقب المالي وفق لما هو منصوص عليه في المواد 4 و5 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992، يتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، ج.ر.ج.ج.د.ش عدد 82، الصادر بتاريخ 15 نوفمبر 1992 المعدل والمتمم بموجب المرسوم التنفيذي رقم 09-374 المؤرخ في 16 نوفمبر 2009، ج.ر.ج.ج.د.ش عدد 67، الصادر بتاريخ 19 نوفمبر 2009.

³ - شويخي سامية، أهمية الإستفادة من الآليات الحديثة والمنظور الإسلامي في الرقابة على المال العام، رسالة لنيل شهادة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه تخصص تسيير المالية العامة، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية، جامعة أبو بكر بلقاسم، تلمسان، 2010-2011، ص8.

المبحث الأول

تكريس وظيفة المحاسب العمومي على المستوى المحلي

تُعرّف المحاسبة العمومية أنها جملة من القواعد التي تحكم التصرف في الأموال العمومية من حيث إنجاز العمليات المالية ومسك الحسابات في شأنها ومراقبتها ومسؤوليات تنفيذها¹، تفرض على الأمرين بالصرف² والمحاسبين العموميين عند أداء مهامهم قصد إستيفاء كل من الإيرادات والنفقات العامة حفاظا على الأموال العمومية وهذا ما يفهم من خلال نص المادة 2 من قانون المحاسبة العمومية³.

وعليه حتى يكتسب العون صفة محاسب عمومي ويقوم بالمهام الموكلة إليه وفقا لقواعد المحاسبة العمومية يجب أن يتم تأهيله وفقا لمجموعة من الإجراءات المتعلقة بكيفية تعيينه وأصنافه وكذا ما يقع على عاتقه من إلتزامات (مطلب أول) وما يترتب عنها من مسؤولية (مطلب ثان).

¹ - الميزوني السعدي، ميزانية الدولة من التشريع إلى التنفيذ والمحاسبة والمراقبة، مركز النشر الجامعي، د ب ن، 2011، ص 308.

² - يعرف الأمر بالصرف وفقا للمادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 97-268 المؤرخ في 21 جويلية 1997، يحدد الإجراءات المتعلقة بالتزام بالنفقات العمومية وتنفيذها ويضبط صلاحيات الأمر بالصرف ومسؤولياتهم، ج.ر.ج.د.ش العدد 48، الصادر بتاريخ 23 جويلية 1997 كمايلي "يعتبر أمرا بالصرف حسب مفهوم هذا المرسوم الموظف المعين قانونا في منصب مسؤول تسيير الوسائل المالية والبشرية والمادية الذي تفوض له السلطة وفقا للمواد 26، 28، 29 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 ويكون معتمدا قانونا طبقا للتنظيم الجاري به العمل"، بالتالي يكون أمرا بالصرف على مستوى الجماعات الإقليمية كل من الوالي وفقا للمادة 121 من قانون رقم 12-07، مرجع سابق ورئيس المجلس الشعبي البلدي وفقا للمادة 81 من قانون رقم 11-10، مرجع سابق.

³ - تنص المادة 2 من القانون رقم 90-21، مرجع سابق على " يجب عى الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين كل فيما يخصه، مسك محاسبة تحدد إجراءاتها و كفيياتها ومحتواها عن طريق التنظيم" .

المطلب الأول

الإطار التنظيمي لمنصب المحاسب العمومي

نظم منصب المحاسب العمومي بصفة منفردة في الجزائر بموجب المرسوم التنفيذي رقم 90-334 المؤرخ في 27 أكتوبر 1990 المتضمن القانون الأساسي الخاص بالعمال التابعين للأسلاك الخاصة بالإدارة المكلفة بالمالية¹، ثم تم إلغائه وإصدار مرسوم تنفيذي آخر خاص بإدارة الخزينة والمحاسبة والتأمينات يحمل رقم 10-298 مؤرخ في 29 نوفمبر 2010² الذي نظم هذا المنصب في عدة أسلاك³، إلا أن القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية السالف الذكر يبقى المرجع الرئيسي للمحاسب العمومي، إلى جانب مجموعة من المراسيم التنفيذية التي سنبينها بالتبعية خلال هذه الدراسة.

الفرع الأول

تأهيل المحاسب العمومي

يشترط إكتساب الموظف لصفة المحاسب العمومي على مستوى مختلف الهيئات مثلما هو الحال بالنسبة للجماعات المحلية أن يتم تأهيله وفقا للشروط التي يستلزمها القانون، وهذا ما سيتم تبياناه من خلال التعريف بالمحاسب العمومي (أولا)، ثم التطرق للكيفيات المعتمدة لتعيينه (ثانيا).

أولا : تعريف المحاسب العمومي

يُقصد بالمحاسب العمومي في أغلب تشريعات الدول العون الذي يتداول الأموال العامة وفقا للنصوص والقوانين المعمول بها، وهي وظيفة شهدت تطورا ملحوظا في

¹ - مرسوم تنفيذي رقم 90-334 المؤرخ في 27 أكتوبر 1990 يتضمن القانون الأساسي الخاص بالعمال التابعين للأسلاك الخاصة بالإدارة المكلفة بالمالية، ج.ر.ج.د.ش عدد 46، الصادر بتاريخ 31 أكتوبر 1990.

² - مرسوم تنفيذي رقم 10-298 المؤرخ في 29 نوفمبر 2010 يتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بإدارة الخزينة والمحاسبة والتأمينات، ج.ر.ج.د.ش عدد 74، الصادر بتاريخ 5 ديسمبر 2010.

³ - راجع في هذا الشأن، السويقات أحمد، الرقابة على أعمال الإدارة المحلية في الجزائر، أطروحة لنيل دكتوراه في العلوم القانونية، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014-2015، ص181.

القانون الفرنسي، حيث كان مجرد موظف تنفيذي بسيط نظرا لعدم تقريره للنفقات والإيرادات، القرار متخذ من قبل السلطة المختصة وما عليه إلا التنفيذ. ثم أضحى بفضل إختصاصاته المالية أحد الموظفين الأكثر نفوذا في الإدارة الفرنسية، من خلال قيامه بالتحقق من صحة عملية الإنفاق قبل إجراء الدفع، وفي حالة إكتشاف الخطأ يرفض الدفع¹. وهذا ما يظهر جليا من خلال التعريف المقدم في مضمون القانون الفرنسي أين عرف المحاسب العمومي في نص المادة 11 من المرسوم المؤرخ في 29 ديسمبر 1962² من خلال تعداد الصلاحيات المخولة له، التي تقوم على مجموعة من العناصر الأساسية المتمثلة في:

- إحتكار المحاسبون في مجال معالجة الأموال العامة من حيث الإيرادات، النفقات والحفظ.

- وضعيتهم المدعومة من الإجراءات والطبيعة الملزمة والضرورية لتأسيس عمل المحاسبة.

- دورهم في مسك المحاسبة وحفظ الوثائق المثبتة لها³.

في حين ورد في القانون المغربي تعريف المحاسب العمومي لجماعة محلية على أنه "كل موظف أو عون مؤهل لتنفيذ عمليات المداخيل أو النفقات لحساب هذه الهيئة أو التصرف في السندات إما بواسطة أموال أو قيم يتولى حراستها وإما بتحويل داخلي لحسابات وإما بواسطة محاسبين عموميين آخرين أو حسابات خارجية للأموال المتوفرة والتي يأمر بها أو يراقب حركاتها"⁴.

¹ - زيوش رحمة، المرجع السابق، ص 236.

² - <http://www.legifrance.gouv.fr> / . Décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique, version consolidée au 31 mai 2016, consulter le: 31 mai 2016.

³ - ANDARE Barilari , Les controles financiers comptables, administratifs et juridictionnels des finances publiques(L.G.D.J), Paris, 2003, p 30 .

⁴ - المادة 11 من المرسوم رقم 2.09.441 صادر في 3 جانفي 2010، المتعلق بسن نظام للمحاسبة العمومية للجماعات المحلية ومجموعاتها، الجريدة الرسمية عدد 5811 بتاريخ 8 فيفري 2010.

على غرار المشرعين الفرنسي والمغربي فقد جاء تعريف المشرع الجزائري للمحاسب العمومي في المادة 33 من قانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية السالف الذكر وذلك بتعداد الإختصاصات المخولة له كما يلي: "يعد محاسبا عموميا كل شخص يعين للقيام بالعمليات التالية :

-تحصيل الايرادات ودفع النفقات،

- ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها وحفظها،

- تداول الأموال والسندات والقيم و الممتلكات والعائدات و المواد،

- حركة حسابات الموجودات".

ثانيا : تعيين المحاسب العمومي

إشترط المشرع لتقلد وظيفة المحاسب العمومي مؤهلات تتلائم مع طبيعة المهام الموكلة إليه¹، ويلاحظ في هذا الصدد أن سلك محاسبي الدولة تدعم تدريجيا بكثير من النصوص التنظيمية²، لا سيما المرسوم التنفيذي رقم 91-129 المؤرخ في 11 ماي 1991 المتعلق بالمصالح الخارجية للخرينة وصلاحياتها المعدل والمتم بموجب المرسوم رقم 03-40 المؤرخ في 19 جانفي 2003³.

¹ - شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه شهادة الدكتوراه، شعبة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2013-2014، ص109.

² - فنينش محمد صالح، المرجع السابق، ص 134.

³ - مرسوم تنفيذي رقم 91-129 المؤرخ في 11 ماي 1992، يتعلق بالتنظيم المصالح الخارجية للخرينة وصلاحياتها وعملها، ج.ر.ج.د.ش عدد 23، الصادر بتاريخ 22 ماي 1991، المعدل والمتم بموجب المرسوم التنفيذي رقم 03-40 المؤرخ في 19 جانفي 2004، ج.ر.ج.د.ش عدد 04، الصادر بتاريخ 22 جانفي 2004.

بالرجوع إلى القانون رقم 90-21 تم تنظيم تعيين المحاسب العمومي في المادة 34 منه حيث جاءت كمايلي: "يتم تعيين المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية ويخضعون أساسا لسلطته.

يمكن اعتماد بعض المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية .

تحدد كفاءات تعيين بعض المحاسبين العموميين واعتمادهم عن طريق التنظيم".

من خلال إستقراء هذه المادة يتضح أن تعيين المحاسب العمومي على المستوى المحلي يتم وفقا للتعيين المباشر من طرف الوزير المكلف بالمالية، بناء على إختياره هو دون حاجة لإقتراح من جهة إدارية أخرى¹، وهذا ما يحيلنا إلى أحكام المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 11-331 المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم² التي تبين المحاسبين العموميين الذين يتم تعيينهم مباشرة من الوزير المكلف بالمالية وهم :

- العون المحاسب المركزي للخزينة .

- أمين الخزينة المركزي .

- أمين الخزينة الرئيسي .

- أمناء الخزينة في الولايات.

- أمناء الخزينة في البلديات³.

- أمناء الخزينة في المراكز الإستشفائية الجامعية والمؤسسات العمومية الاستشفائية

والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية .

¹ - تياب نادية، آليات مواجهة الفساد في مجال الصفقات العمومية، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم، تخصص قانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري-تيزي وزو، 2013، ص 175 .

² - مرسوم تنفيذي رقم 11-331 المؤرخ في 19 سبتمبر 2011، يعدل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 والمتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم ج.ر.ج.د.ش عدد 52، الصادر بتاريخ 21 سبتمبر 2011.

³ - أمناء خزينة البلديات يتم تعيينهم وفقا لمجموعة من الشروط والتي تم النص عليها في المرسوم التنفيذي رقم 06-326، المؤرخ في 18 سبتمبر 2006، ج.ر.ج.د.ش عدد 56، الصادر في 24 سبتمبر 2006. الذي يحدد قائمة المناصب العليا المصالح الخارجية للخزينة وشروط التعيين فيها وتصنيفها وذلك في المواد 3، 7 مكرر 4، مكرر 5 ومكرر 6، تبعا لمختلف الأصناف.

- قابضوا الضرائب.

- قابضوا املاك الدولة.

- قابضوا الجمارك.

- محافظوا الرهون.

يظهر تحليل المادة 34 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية باللغة الفرنسية بعض التناقضات، فتحليل عبارة "يخضع أساسا" المنصوص عليها باللغة العربية هو إمكانية خضوع المحاسب العمومي لسلطة رئاسية أخرى غير سلطة الوزير المكلف بالمالية هو ما يتوافق مع الفقرتين 2 و 3 منها، وكان من الأجدر أن يُعبر عنه قانونا باللغة الفرنسية بلفظ *fondamentalement* إلا أن المشرع باللغة الفرنسية قد استعمل لفظ *exclusivement* وهذا ما يعني أن المحاسب العمومي يخضع لسلطة رئاسية واحدة وهي سلطة الوزير المكلف بالمالية¹.

وتطبيقا لذلك فإن السلطة الرئاسية التي يخضع لها المحاسبون العموميون على المستوى المحلي هي الوزير المكلف بالمالية، وأنه في حالات إستثنائية وخاصة يخضع هؤلاء المحاسبين لسلطة رئاسية أخرى، وفي هذه الحالات يقتصر دور الوزير المكلف بالمالية أو من يمثله قانونا على منح الإعتماد أو سحبه بناءا على إقتراح السلطة السلمية أو السلطة التي لها صلاحية التعيين² وهي الحالات المتعلقة بالمحاسب العمومي على مستوى الهيئات القنصلية والديبلوماسية في الجزائر، إلا أن هناك هياكل خارج عن النظام المحلي يعين المحاسب العمومي عن طريق الإعتماد³.

¹-راجع في هذا الإطار: بلخضر عبد الحفيظ، الرقابة الوصائية على الجماعات المحلية في الجزائر، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص منازعات القانون العمومي، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد لمين دباغين، سطيف، 2014-2015، ص ص 60 - 61 .

²- فنينش محمد صالح، مرجع سابق، ص 134.

³- هذا ما نصت عليه ذات المادة 34 الفقرة 2 و 3 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية حيث يقتصر دور الوزير المكلف بالمالية في هذا النوع من التعيين على الاعتماد فقط بالنسبة للأعوان المحاسبين العاميين لدى الهيئات الدبلوماسية أو القنصلية الجزائرية في الخارج.

الفرع الثاني

أصناف المحاسبين العموميين

تنص المادة 9 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313¹ التي تنص على: "يكون المحاسبون العموميون إما رئيسيين أو ثانويين و يتصرفون بصفة مخصص أو مفوض"، يتضح من خلال النص أن المحاسبون العموميون يصنفون إلى صنفين رئيسيين (أولاً) وثانويين (ثانياً).

أولاً: المحاسبون العموميون الرئيسيون

يعتبر محاسباً عمومياً رئيسياً كل من يتكفل بتنفيذ العمليات المالية التي تجرى في إطار المادة 26 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية²، إلا أنه وبالرجوع إلى ذات المادة نجد أنها تخاطب الأمرين بالصرف وليس المحاسبين العموميين فكان يجدر الإحالة إلى نص المادة 33 من القانون رقم 90-21 السالف الذكر، هذا من حيث المهام، أما المحاسبون العموميون الذين يأخذون صفة محاسب عمومي رئيسي فيتمثلون بالإستناد إلى المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313³ في كل من:

- العون المحاسب المركزي للخزينة.
- أمين الخزينة المركزي.
- أمين الخزينة الرئيسي.
- أمين الخزينة في الولاية.

¹-مرسوم تنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991، يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمر بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةها ومحتواها، ج.ر.ج.د.ش عدد 43، الصادر بتاريخ 17 سبتمبر 1991.

²- المادة 10 من القانون رقم 90-21، مرجع سابق.

³- المادة 31 المرسوم التنفيذي رقم 91-313، مرجع سابق.

وباستقراء نص المادة 31 السالفة الذكر نستخلص أنه على مستوى الولاية يتمتع بصفة المحاسب العمومي أمين خزينة الولاية كمحاسب عمومي رئيسي وهذا ما أكدته المادة 53 من ذات المرسوم التي تنص على " أمين خزينة الولاية هو المحاسب الرئيسي لميزانية الولاية".

ثانيا : المحاسبون العموميون الثانويون

يتولى المحاسبون العموميون الثانويون تجميع عملياتهم محاسب عمومي رئيسي¹، وعليه فيمكن تعريفه على هذا الأساس أنه الشخص الذي يتولى القيام برقابة وتنفيذ العمليات المالية في وحدة من وحدات الجهة الإدارية التي يشرف عليها كليا محاسبا رئيسيا، ويتصرف بصفته محاسبا عموميا مساعدا عند قيامه بتلك العمليات المالية لحساب المحاسب العمومي الرئيسي².

ويتمثل المحاسبون العموميون الثانويون في كل من :

- أمين الخزينة في البلدية.
- أمناء خزائن القطاعات الصحية والمراكز الإستشفائية الجامعية.
- قابضي أملاك الدولة.
- قابضي الجمارك.
- محافظي الرهون.
- قابضو الضرائب.

وعليه يكون أمين خزينة البلدية محاسبا عموميا على مستوى البلدية وهذا ما أكدته المادة 205 من قانون البلدية رقم 11-10 كميالي: " يمارس مهام أمين خزينة البلدية محاسب عمومي معين طبقا للتنظيم".

¹ - المادة 11، المرسوم التنفيذي رقم 91-313، مرجع سابق.

² - تياب نادية، المرجع السابق، ص ص 177-178.

تجدر الإشارة إلى أن كل شخص يقوم بهذه العمليات دون أن يكون معيناً قانوناً، يعتبر محاسباً فعلياً أو شبه محاسب وذلك حسب المادة 51 من قانون المحاسبة العمومية السالف الذكر، وهذا الأخير يخضع لنفس إلتزامات ومسؤوليات المحاسب العمومي، كما يخضع لنفس الرقابة ونفس العقوبات المطبقة على المحاسب العمومي¹، وتكمن أهمية التمييز بين المحاسب القانوني والفعلي في تحديد مسؤولية كل محاسب.

الفرع الثالث

إلتزامات المحاسب العمومي

المحاسب العمومي موظف عمومي، وهو بهذه الصفة يلتزم بجميع الإلتزامات المقررة في القوانين والأنظمة المعمول بها، كبقية الموظفين العموميين²، ولكن وظيفته المتميزة تجعله يلتزم بالإلتزامات خاصة بهذه الوظيفة³ وذلك بغض النظر عن طريقة تأهيله وكذلك الصنف الذي ينتمي إليه، فيلتزم المحاسب العمومي بتأدية اليمين (أولاً)، إضافة إلى تقديم ضمانات مالية (ثانياً) ليلتزم بعد ذلك بتسلم مهامه (ثالثاً).

¹ - بري دلال، الإستقلال المالي للبلدية، مذكرة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، تخصص قانون إداري، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013-2014، ص 42 .

² - أمر رقم 03-06 المؤرخ في 15 جويلية 2006 المتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، جريدة رسمية عدد 46، الصادر بتاريخ 16 جويلية 2006.

³ - فنينش محمد صالح، مرجع سابق، ص 137.

أولا : تأدية اليمين

تأدية اليمين القانونية يعد ضمانا والتزاما معنويا يقدمه المحاسب العمومي بشكل رسمي في أول تنصيب له أمام محكمة الإقامة الإدارية مقارنة مع النظام الفرنسي الذي يتم أمام محكمة الحسابات، غير أنه من الناحية العملية رغم أهمية هذا الإلتزام يبقى هذا الإجراء غير مطبق في الجزائر¹.

ثانيا :تقديم ضمانات مالية

يُفرض على المحاسب العمومي تقديم ضمانات مالية تتمثل في إكتتاب تأمين قبل تسلم المهام، وهذا تطبيقا لأحكام المادة 54 من قانون المحاسبة العمومية² التي تنص على "يتعين على المحاسب العمومي قبل مباشرة وظيفته أن يكتتب تأمينا على مسؤوليته المالية".

يتحقق هذا التأمين إما بعقد تأمين فردي يكتتب لدى هيئة التأمين وإما بالإنضمام إلى جمعية تعاضدية لمحاسبين عموميين³، وقد نظم القانون الفرنسي هذه المسألة بصرامة كونه أكد في ممارسة وظيفة المحاسب العمومي على فرض جملة من الإحتياجات لضمان الحماية الكافية للأموال العمومية تتمثل في:

- ضرورة إكتتاب تأمين مالي على العقارات التي يمتلكها المحاسب العمومي أو التي هي موجودة بإسم زوجته يغطي مسؤوليته المالية.

¹- عزة عبد العزيز، قواعد الرقابة المالية العليا وأجهزتها في القانون الوضعي، التشريع الإسلامي-دراسة مقارنة-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه (علوم) في العلوم الإسلامية، تخصص: الشريعة والقانون، كلية الشريعة والقانون، جامعة الأمير عبد القادر، قسنطينة، 2014-2015، ص 538.

²- القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، مرجع سابق .

³- راجع في هذا الشأن المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 91-312 مؤرخ في 7 سبتمبر 1991، يحدد شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين، وإجراءات مراجعة باقي الحسابات، وكيفيات إكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين، ج.ر.ج.د.ش. عدد 43، الصادر بتاريخ 17 سبتمبر 1991.

-إلى جانب إقرار حق الرهن الرسمي وحق الإمتياز على المنقولات التي هي باسمه أو تلك التي هي باسم زوجته¹.

ثالثا: التنصيب وتسلم المهام

إثر التنصيب الفعلي والرسمي للمحاسب العمومي من قبل الوزير المكلف بالمالية وبعد تقديم نسخة من قرار التعيين، محضر تأدية القسم ونسخة من عقد التأمين يتم تحرير محضر تسلم المهام موقع من طرف المحاسب الذي تم تنصيبه والمحاسب الذي انتهت عهده ويحمل تاريخ هذا التوقيع أهمية بالغة من حيث تحديد المسؤولية المالية والشخصية للمحاسب العمومي²، بالتالي تحديد مدى مسؤولية المحاسب الجديد عن تسيير سلفه³.

المطلب الثاني

نظام مسؤولية المحاسب العمومي

حرص على حسن أداء المهام أم تضيق على الرقابة؟

نظرا لأهمية وحساسية الأهداف المسطرة من المحاسبة العمومية وهي أساسا الحفاظ على المال العام تم تكريس مبدأ مساءلة أعوان الرقابة المالية الممثلين في المراقب المالي والمحاسب العمومي عن الأخطاء التي قد ترتكب أثناء أداء مهامهم، فتطبق على المراقب المالي مسؤولية إدارية أمام الوزير المكلف بالمالية، وأخرى جزائية تنتج عن كل تأخير غير شرعي في إعطاء التأشيرة، إذ يعرض المراقب المالي لمتابعة مجلس المحاسبة لأن التأخير في منح التأشيرة يعطل مصالح المرافق العمومية⁴، أما المحاسب

¹ - عزة عبد العزيز، المرجع السابق، ص 538.

² - المادة 44 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، مرجع سابق.

³ - شويخي سامية، المرجع السابق، ص 20 .

⁴ - تجدر الإشارة في هذا الصدد إلى أن المراقب المالي لا يخضع للمسؤولية الشخصية والمالية لأنه لا يعتبر عونا محاسبيا .

العمومي فبالإضافة إلى المسؤولية المدنية والجزائية فتطبق عليه مسؤولية مالية وشخصية خاصة مرتبطة بجميع العمليات المكلف بها قانوناً¹ من تاريخ تنصيبه إلى تاريخ نهاية مهامه.

تجد هذه المسؤولية المالية والشخصية أساسها القانوني في المواد 38 إلى 46 من قانون المحاسبة العمومية²، هذه المسؤولية التي قد تمتد إلى عدد من الأشخاص التابعين له (الفرع الأول) ، لكن مقابل ذلك فإن مسؤولية المحاسب العمومي ونظراً لحساسية منصبه تخضع للحماية بالإعتماد على إجرائين (الفرع الثاني) .

الفرع الأول

أنواع المسؤولية

يرتبط نطاق مسؤولية المحاسب العمومي بالوظائف المكلف بها والنتيجة عن الممارسة النظامية للرقابة، فهي لا تقتصر فقط على أعماله الشخصية (أولاً) والتي تمس ذمته المالية في إطار ما يعرف بالمسؤولية المالية (ثانياً) وإنما تمتد إلى عمل الغير الذين هم تحت سلطته³ (ثالثاً).

تثار المسؤولية المالية والشخصية للمحاسب العمومي من جهات محددة وهذا يعتبر أهم ضمانة يتمتع بها المحاسب العمومي أثناء أداء مهامه. وتكون من طرف الوزير المكلف بالمالية وذلك في إطار الرقابة الإدارية الممارسة على المحاسب العمومي ، أو

¹ - راجع في هذا الشأن المواد 35 و36 من قانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتي تتضمن مجموع العمليات التي يلتزم المحاسب العمومي القيام بها.

² - القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، مرجع نفسه.

³ - راجع في هذا الشأن المادة 40 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، مرجع نفسه .

من طرف مجلس المحاسبة وهذا عملاً بنص المادة 68 من القانون المتعلق بتنظيم مجلس المحاسبة وسيره، في إطار رقابة الإنضباط وفقاً للإجراءات القضائية¹ ،

أولاً: المسؤولية المالية

عند ثبوت نقص في الأموال و القيم، يكون المحاسب العمومي مسؤولاً عن تعويض الأموال والقيم الضائعة أو الناقصة من الخزينة لتغطية العجز الذي سببه² وليس بإمكانه إصلاح الإجراءات، فبمجرد ثبوت وجود خلل في الحسابات³ يجب عليه التعويض، الذي تدفعه إما شركة التأمين التي تعاقد معها المحاسب أو تعاضدية المحاسبين العموميين.

ثانياً: المسؤولية الشخصية

تكون مسؤولية المحاسب العمومي شخصية عندما يثبت وجود مخالفة في تنفيذ العمليات المنصوص عليها في المواد 35 و 36 من قانون المحاسبة العمومية⁴، وتجد فكرة المسؤولية الشخصية أساسها القانوني في المادة 43 من ذات القانون " يكون المحاسب العمومي مسؤولاً شخصياً عن كل مخالفة في تنفيذ العمليات المشار إليها في المادتين 35 و 36 من هذا القانون ".

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

² - تنص المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 91-312 السالف الذكر على أنه "يتعين على المحاسب العمومي الأخذ بمسؤوليته المالية أن يسدد وجوباً من أمواله الخاصة مبلغاً يساوي البواقي الحسابية المكلف بها ".

³ - راجع في هذا الشأن فتاوى فنيش محمد صالح ، مرجع سابق، ص 140.

⁴ - راجع المواد 35 و 36 قانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية ، مرجع سابق.

ثالثا : المسؤولية عن عمل الغير

تمتد مسؤولية المحاسبين العموميين إلى عدد من الأشخاص التابعين لهم والذين هم تحت سلطته، كما يمكن أن تكون مسؤولية تضامنية بين المحاسبين العموميين والأشخاص الموضوعين تحت أوامرهم¹.

وتجدر الإشارة إلى أن مسؤولية المحاسب الفعلي لا تقع على المحاسب القانوني، إلا إذا ثبت عملهم بالتسيير الفعلي (غير الشرعي) وتسترهم عليه.

يلاحظ من خلال القواعد التقليدية المطبقة في مجال المساءلة المالية للمحاسبين العموميين أنها محافظة على صلاحياتها إلى جانب ما إستجد من قواعد جديدة في هذا الخصوص، كما هو الحال في كل من فرنسا والمغرب و التي يؤمل أن يستفيد منها النظام المالي الجزائري، فتصبح مساءلة المحاسب العمومي وكل الفاعلين في مجال تنفيذ النفقات العمومية على أساس الأداء في تحقيق الأهداف فضلا عن قيامها على أساس القواعد التقليدية².

الفرع الثاني

الإجراءات القانونية لحماية المحاسب العمومي من المسؤولية

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

¹ - شويخي سامية، مرجع سابق، ص 22 .

² - فنيتش محمد صالح، مرجع سابق، ص ص 144-145.

أولا : إعفاء المحاسب من المسؤولية

ويكون ذلك عندما تنتفي مسؤولية المحاسب العمومي في حالات محددة :

1/ حالة تسخير المحاسب العمومي من طرف الأمر بالصرف: يقصد بالتسخير الوسيلة القانونية الممنوحة للأمر بالصرف للوقوف ضد الرفض النهائي للمحاسب العمومي بمنح التأشيرة بدفع النفقة أين يقوم الأمر بالصرف بتوجيه الأمر كتابيا وتحت مسؤوليته حتى يقوم بالدفع عملا بأحكام القانون 90-21 المتعلقة بالمحاسبة العمومية وكذا المرسوم التنفيذي 91-314 المتعلق بإجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين¹، وهذه المسألة سنحاول التطرق إليها بالتفصيل في المبحث الثاني.

2/ إثبات المحاسب العمومي أن ارتكاب الخطأ كان نتيجة لقوة قاهرة: يمكن أن يحصل المحاسب العمومي على إعفاء جزئي من مسؤوليته تطبيقا لنص المادة 8 من المرسوم التنفيذي رقم 91-312 السالف الذكر² بموجب مقرر يترتب عليه الإعفاء من الفوائد المطابقة.

ثانيا : الإبراء الرجائي

تنص المادة 10 من المرسوم 91-312 على أنه "يمكن للمحاسب العمومي الذي لم يقدم طلبا بالإعفاء الجزئي من المسؤولية أو الذي رفض طلبه كليا أو جزئيا أن يطلب من الوزير المكلف بالمالية إبراء رجائيا من المبالغ المتروكة على عاتقه"، ولا يتحقق ذلك إلا بعد النظر إلى الوضعية المالية للمحاسب العمومي للتأكد من إمكانية المحاسب العمومي الدفع من عدمه .

¹ - المادة 47 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، مرجع سابق .

² - تنص المادة 8 من المرسوم التنفيذي رقم 91-312 على " يمكن المحاسب العمومي المأخوذ بمسؤوليته أن يحصل على إعفاء جزئي من المسؤولية وفقا لأحكام المادة 68 من القانون رقم 90-32..."، مرجع سابق.

مما سبق يتضح جليا أن طبيعة المسؤولية المالية والشخصية المفروضة على المحاسب العمومي كونه ملزم بالتعويض على الأضرار التي تلحق بالخزينة العمومية من ماله الخاص تجعله من جهة، حريصا على التأكد من توفر كل الشروط القانونية لقبول تنفيذ العمليات الموكلة له¹، ومن جهة أخرى تجعله حريصا أكثر على الحفاظ على أمواله ونفسه كون ان المسؤولية تمس شخصه وأملاكه، ما يدفع به إلى اتخاذ قرارات الرفض لتفادي العقوبات التي قد تسلط عليه وهذا ما يعرقل السير الحسن والسريع للعمليات المالية على المستوى المحلي.

يظهر من خلال دراسة الإطار التنظيمي للمحاسب العمومي في الجزائر من حيث التعريف، التعيين، المسؤولية والالتزامات التي تقع على عاتقه أن المشرع الجزائري لم ينظم فكرة المحاسب العمومي على المستوى المحلي في قانون خاص يجمع فيه جل الأحكام المتعلقة بالأعوان المختصين بتنفيذ والرقابة على الميزانية المحلية أو إدماجها ضمن قوانين الولاية والبلدية² وهذا ما ذهب إليه القانون المغربي المرسوم رقم 2.09.441 السالف الذكر³، وهو الأمر نفسه بالنسبة إلى الإختصاصات كما سنظهره في المبحث الثاني من هذا الفصل.

¹ - شلال زهير، المرجع السابق، ص 123.

² - قانون 10-11 المتعلق بالبلدية والقانون رقم 07-12 المتعلق بالولاية، مرجع سابق.

³ - مرسوم رقم 2.09,441 المؤرخ في 3 جانفي 2010 المتعلق بسن نظام للمحاسبة العمومية للجماعات المحلية ومجموعاتها، مرجع سابق.

المبحث الثاني

الأداء الرقابي المتعثر للمحاسب العمومي في الحفاظ على المالية المحلية

يهدف تواجد المحاسب العمومي على مستوى الجماعات المحلية إلى إتمام تنفيذ العمليات المالية ووصفها ومراقبتها وإطلاع سلطات الرقابة والتسيير عليها، وهذا ما تضمنته صراحة أحكام المادة الثانية من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المحدد لصلاحيات كل من الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين¹ وفقا لمرحلتين إدارية ومحاسبية على التوالي² والتي تليها عملية الرقابة على تنفيذ الميزانية المحلية الموكلة للمحاسب العمومي بعد المراقب المالي، فمن خلال ما سبق يظهر أنه من جانب المهام الموكلة للمحاسب العمومي تمتعه بالإختصاصات المحاسبية (مطلب أول)، إلى جانب تدخله في المجالات الرقابية (مطلب ثان).

المطلب الاول

مهام المحاسب العمومي في تنفيذ الميزانية المحلية

-مهام مرافقة للرقابة-

إن تحليل نص المادة 33 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية يمكن ملاحظة أن المحاسب العمومي يختص بتنفيذ المراحل المحاسبية للعمليات المالية لوحدات القطاع العام لأنه العون المكلف قانونا بقبض وصرف المال العام³ إلى جانب الأمر بالصرف، فما هي حدود الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي في تنفيذ

¹ - تنص المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 على " تتمثل المحاسبة الخاصة بالإدارات التابعة للدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والمصالح المزودة بالميزانيات الملحقة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري في وصف العمليات المالية و مراقبتها وإطلاع سلطات الرقابية والتسيير عليها".

² - راجع في هذا الشأن المادتين 3 و 4 من المرسوم التنفيذي 91-313، مرجع سابق.

³ - شلال زهير، مرجع سابق، ص 109.

الميزانية؟ (الفرع الأول) وما الدور المحاسب العمومي في تنفيذ الميزانية على المستوى المحلي؟ (الفرع الثاني).

الفرع الأول

حدود الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

يقوم نظام المحاسبة في القانون الجزائري على مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسب العمومي، يهدف إلى تقسيم العمليات المالية لتنفيذ الميزانية بين أعوان المحاسبة العمومية إلى مراحل إدارية من إختصاص الأمر بالصرف¹، ومهام محاسبية يضطلع من خلالها المحاسبون العموميون إلى إخراج النفقات وتحصيل الإيرادات، يتناول هذا الفرع تحديد المفاهيم الأساسية لهذا المبدأ وذلك بتعريف المبدأ (أولاً)، الإستثناءات الواردة عليه (ثانياً) ونتائج تطبيق المبدأ (ثالثاً).

أولاً : تعريف مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

كرس هذا المبدأ في نظام المحاسبة العمومية الجزائرية وفقاً للقانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية السالف الذكر، إذ جاءت المادة 55 منه بمايلي: "تتألف وظيفة الأمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي"، وقد ذهب المشرع إلى أبعد من ذلك حرصاً منه على الفصل بين الوظيفتين ضمن ما جاء في المادة 56 من ذات القانون التي تنص " لا يجوز لأزواج الأمرين بأي حال من الأحوال أن يكونوا محاسبين معينين لديهم" وكان على المشرع ألا يقف على شرط الزواج وإنما على وجود علاقة أدبية حتى

¹ - المرحلة الإدارية يختص الأمر بالصرف بتنفيذها من خلال ثلاثة مراحل وفقاً لما هو منصوص عليه في المادة 15 من قانون المحاسبة العمومية رقم 90-21، مرجع سابق، وهي الإثبات كالإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي، تليها مرحلة التصفية ثم أخيراً الأمر بالتحصيل، بالنسبة للإيرادات أما النفقات فتتم وفقاً لمرحلة الإثبات، الإلتزام، التصفية وأخيراً الأمر بالصرف.

يفهم النص بمفهومه الواسع ليدخل في طياته علاقة القرابة والزواج والولاء¹. وهذا التحديد لمجال وإختصاص كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي يمنع تدخل أي عون في مجال إختصاص العون الآخر.

يقوم أساسا هذا المبدأ على التقسيم في المهام والسلطات والمسؤوليات بين كلا من العونين فكل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي سلطة مستقلة عن الآخر دون أن يكون هناك علاقة رئاسية بينهما حيث يختص الأمر بالصرف وتحت مسؤوليته الشخصية بتنفيذ إجراءات الإلتزام والتصفية وإصدار سند الأمر بالدفع من جانب النفقات وتنفيذ إجراءات الإثبات والتصفية وإصدار سند الأمر بالتحصيل من جانب الإيرادات في حين يختص المحاسب العمومي وتحت مسؤوليته الشخصية والمالية بتنفيذ مرحلة تسديد النفقات وتحصيل الإيرادات²، وهو نفس النهج الذي إعتمده المشرع المغربي ضمن الفصل الرابع من المرسوم الملكي المتعلق بالنظام العام للمحاسبة العمومية فلا يمكن الجمع بين وظيفتي الأمر بالصرف والأداء³.

ثانيا : أهمية تطبيق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

يؤدي تطبيق هذا المبدأ إلى تقسيم المهام بحيث من يتداول المال العام (المحاسب العمومي) لا يملك سلطة التصرف فيه ومن يملك سلطة التصرف في المال العام لا يملك سلطة حيازة وتداول المال العام ونتيجة لذلك فإن تطبيق مبدأ الفصل يسمح بتحقيق مجموعة من الأهداف نلخصها فيمايلي⁴:

¹ - تياب نادية، مرجع سابق، ص 184.

² - شلال زهير، مرجع سابق، ص 118.

³ - جيري نجيب، الرقابة المالية بالمغرب بين الحكامة المالية ومتطلبات التنمية : دراسة تحليلية ونقدية، الإصدار الرابع، دار نشر المعرفة، المغرب، 2011، ص 40.

⁴ - شلال زهير، مرجع سابق، ص 118.

أ-التبرير الفني لتقسيم العمل: تتضمن كل عملية الإنفاق أو التحصيل نوعين من التصرفات تشكل مصدر الديون التي على الدولة أو إحدى المؤسسات الإدارية الأخرى أو لصالحها وتعتبر أعمال قانونية وإدارية، هذا من جهة ومن جهة أخرى تتضمن تصرفات حسابية تقضي بالاستخدام المادي للأموال مما يتطلب إسنادها إلى موظفين متميزين عن الأولين¹، وهذا التوزيع في المهام الإدارية والمحاسبية يؤدي إلى توازن تلقائي يجعل كل وظيفة في مقابل وظيفة أخرى مما يحد من إمكانية حدوث المخالفات القانونية عند أداء النفقات العمومية أو تحصيل المداخل العمومية².

ب-تسهيل الرقابة : يلتزم الأمرون بالصرف بمسك حسابات إدارية وهي حسابات الإلتزام بالنفقة و أوامر الصرف أما المحاسبون فعليهم مسك حسابات التسيير وتجري المراقبة بمقارنة حسابات الأمر بالصرف بحسابات المحاسب للتأكد من مدى تطابق الحسابين عند أداء مجلس المحاسبة لمهامه الرقابية³ وهذا ما يصعب عملية التلاعب بالأموال العمومية⁴.

ج-تطبيق وحدة الصندوق: تستوجب هذه القاعدة أن تودع جميع الأموال العامة في صندوق واحد الخزينة العمومية ويوضع هذا الأخير تحت رقابة الوزير المكلف بالمالية الشيء الذي يستوجب إخضاع المحاسبين المسيرين لهذا الصندوق لسلطة الوزير المكلف بالمالية⁵.

¹ - العابد رياض، الرقابة المالية على نفقات البلدية، مذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، قسم الحقوق، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014، ص 60.

² - جيري نجيب، المرجع السابق، ص 41.

³ - المادة 55 من الأمر رقم 95-20، تتضمن الرقابة على نوعية التسيير وأيضا رقابة الإنضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية وأيضا مراجعة حسابات المحاسبين العموميين والأميرين بالصرف.

⁴ - عد في هذا الشأن إلى فرحاوي عبد القادر، تنفيذ النفقات العمومية، مذكرة نهاية التكوين، تخصص المالية العمومية وتسيير الميزانية، المدرسة الوطنية للإدارة، جوان 2014، ص 8.

⁵ - BISSAAD Ali, Droit de la comptabilite publique, edition Houma, Alger, 2004, p 18.

ثالثا : الاستثناءات الواردة على مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

رغم كل الإيجابيات التي تتأتى بتطبيق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي إلا أن جعله مطلقا قد يعيق السير الحسن لتسيير الأموال العمومية لذا سعي إلى تطبيقه بمرونة وذلك بوضع مجموعة من الإستثناءات المرخصة قانونا قصد تنفيذ عمليات ذات طابع خاص ومواكبة السرعة في التسيير الإداري وهي إستثناءات محددة من جانب النفقات ومن جانب الإيرادات.

أ/في مجال النفقات : تشمل الإستثناءات في مجال النفقات الحالات التالية :

1- حالات دفع النفقات بدون أمر بصرف مسبق: وتتميز هذه النفقات بصغر حجمها

والتعجيل في التنفيذ وهي عمليات محصورة بدقة وتتمثل في:

-الدين الأصلي والفوائد واجبة الدفع الخاصة بديون الدولة وأيضا خسائر الصرف على رأس المال الأصلي .

-النفقات ذات الطابع الأصلي التي نفذت بعنوان عمليات التجهيز العمومي التي إستفادت من تمويلات خارجية¹.

-المدفوعات التي تمت عن طريق صندوق التسيقات وفي هذا الإطار تحدد المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 93-108² صيغة النفقات التي تدفع عن طريق الوكالات على النحو التالي :

- نفقات صغيرة تخص الأدوات والتسيير .

- أجور الموظفين العاملين بالساعة أو اليوم.

- تسيقات عن مصاريف المهمات.

¹- تضمنت أحكام المادة 153 من المرسوم التشريعي رقم 93-01 المؤرخ في 19 جانفي 1993 المتضمن قانون المالية لسنة 1993، ج.ر.ج.د.ش عدد 04، الصادر بتاريخ 20 جانفي 1993.

²- مرسوم تنفيذي رقم 93-108 المؤرخ في 5 ماي 1993، يتعلق بكيفيات إحداث وكالات الإيرادات والنفقات وتنظيمها وسيرها، ج.ر.ج.د.ش عدد 30، الصادر بتاريخ 9 ماي 1993.

- الأشغال المنجزة في الوكالات.

إن تنفيذ هذه العمليات لا يكون مباشرة من طرف المحاسب العمومي وإنما من طرف موظف عامل بالإدارة معين من طرف الأمر بالصرف ومعتمد من طرف المحاسب العمومي¹.

2- حالات دفع النفقات بدون أمر بصرف: هذا النوع من النفقات لا يتطلب صرفها تدخل الأمر بالصرف، وإنما يقوم المحاسب العمومي مباشرة بدفع النفقات بالاستناد إلى نصوص تشريعية وتنظيمية تحدد نوع النفقات، شروط تنفيذها، تاريخ دفعها، مبالغها² وتتضمن النفقات التالية:

- معاشات المجاهدين ومعاشات التقاعد المدفوعة من ميزانية الدولة.

- المرتبات المدفوعة لأعضاء القيادة السياسية وأعضاء الحكومة.

- المصاريف والأموال الخاصة³.

ب/في مجال الإيرادات:

يستبعد تطبيق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي في حالتين وهما:

1- الجباية نقدا: بعض الإيرادات التي يكون بتصريح المدنيين أنفسهم مثل ذلك الضرائب غير المباشرة، يكون تحصيلها من طرف المحاسبين دون تدخل الأمرين بالصرف.

2- وكالات الإيرادات: يعين الأمر بالصرف وكيلا للإيرادات يقبض مباشرة حصيلة الإيرادات المعينة ثم يقوم دوريا بنقلها إلى صندوق هذا الأخير⁴.

¹- فرحاوي عبد القادر، المرجع السابق، ص 8.

²- المرجع نفسه، ص 8.

³- شلال زهير، مرجع سابق، ص 121.

⁴- شويخي سامية، مرجع سابق، ص 14.

وعلى هذا الأساس يسمح للأمر بالصرف القيام بتنفيذ مرحلة تحصيل الإيرادات والتي تعتبر في الأصل مهمة المحاسب العمومي ، بالتالي دمج الموظفين في شخص واحد.

رابعا : النتائج المترتبة عن مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

يؤدي تطبيق المبدأ إلى تقسيم وحدة النشاط الإدارة إلى مهام إدارية وأخرى محاسبية والفصل التام بين كلا المرحلتين، إلا أن كل مرحلة تعتبر مكملة للأخرى فمن جهة لا يمكن للأمر بالصرف القيام بنفسه بالتسديد كونه لا يتداول بصفة مباشرة المال العام ولا يمسك قيود وسجلات محاسبية، حيث تعتبر المحاسبية التي يمسكها الأمر بالصرف محاسبية ذات أغراض إحصائية بهدف إعداد حساب إداري¹، من جهة أخرى لا يستطيع المحاسب العمومي أن يدفع من دون إستيلاء على سند الأمر بالصرف .

خامسا : الإنتقادات الموجهة لمبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

ينتج عن تطبيق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي ازدواجية في القرارات المتخذة من كل عون أثناء تنفيذ العمليات المالية لإختلاف اختصاصا² ووجهات نظر كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، وهذه الازدواجية ينتج عنها حتما البطء في تنفيذ العمليات المالية للدولة³.

إضافة إلى أن التباين في المسؤوليات يؤثر على القرارات المتخذة من طرف المحاسب العمومي، فطبيعة المسؤولية المالية والشخصية تجعله في مركز قوة مقارنة

¹ - راجع في هذا الشأن شلال زهير، مرجع سابق، ص 122.

² - إن أولويات الأمر بالصرف تختلف عن أولويات المحاسب العمومي، بينما يسعى الأمر بالصرف إلى ضمان حسن سير الموافق العمومي وصرف الإعتمادات المالية وتجسيد برنامج الحكومة، يهدف المحاسب العمومي إلى التأكد من مطابقة العمليات المالية للقوانين والتنظيمات.

³ - صدر في هذا الصدد المرسوم التنفيذي رقم 93-46 المؤرخ في 06 فيفري 1993 المتعلق بتحديد أجال دفع النفقات وتحصيل وهذا طبقا لأحكام المواد 2،3،4 منه.

مع الأمر بالصرف، وللمحد من هذه السلطة فقد وضع المشرع إجراء خاصا يسمح من خلاله للأمر بالصرف بتجاوز رقابة المحاسب العمومي وهو ما يعرف بإجراء التسخير¹ الذي سنتطرق إليه بالتفصيل في المطلب الثاني من هذا المبحث .

الفرع الثاني

دور المحاسب العمومي في تنفيذ الميزانية على المستوى المحلي

تعد مرحلة التنفيذ المرحلة الأخيرة التي تمر بها الميزانية المحلية، والهدف منها هو التأكد من أن عملية التنفيذ قد تمت على الوجه المحدد وفقا للسياسة التي وضعتها السلطة التنفيذية²، يختص بالقيام بهذه المرحلة على مستوى البلدية أمين خزينة البلدية بصفته محاسبا عموميا (أولا) وعلى مستوى الولاية أمين خزينة الولاية يؤدي مهام محاسبية (ثانيا).

أولا :على مستوى البلدية

يتولى أمين خزينة البلدية كمحاسب رئيسي بالنسبة للبلدية تحصيل إيرادات ودفع النفقات وتصفياتها بالإضافة إلى ذلك فهو مكلف بتحصيل مداخيل البلدية وكل المبالغ العائدة لها وصرف النفقات المأمور بصرفها، وهذا ما جاءت به المادة 206 من القانون 10-11 المتعلق بالبلدية السالف الذكر والتي تنص " يتولى أمين خزينة البلدية تحصيل الإيرادات وتصفية نفقات البلدية، وهو مكلف وحده وتحت مسؤوليته بمتابعة تحصيل مداخيل البلدية وكل المبالغ العائدة لها وصرف النفقات المأمور بدفعها" وعليه فإن أمين خزينة البلدية يقوم بالمهام التالية :

- القيام تحت مسؤولية بكل الإجراءات الضرورية لتحصيل الإيرادات والهبات والعطايا والمواد الأخرى

¹ - شلال زهير، مرجع سابق، ص123.

² - محرز محمد عباس، إقتصاديات، المالية العامة، النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة للدولة، الطبعة ، السادسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2015، ص 372.

- 2- القيام بالإعلانات والمتابعات الضرورية ضد المدنيين المتأخرين عن التسديد .
- 3- تنبيه الأمرين بالصرف بإنهاء أجل الإيجارات.
- 4- منع سقوط حقوق البلدية بالتقادم .
- 5- تسجيل أو تحديد الإمتيازات أو الرهون¹ .

يمارس أمين خزينة البلدية مهامه كمحاسب عمومي طبقا للتنظيم المعمول به إستخلاص جميع مداخل البلدية وجميع المبالغ التي ترجع إليها وكذا وفاء النفقات التي يصدرها رئيس المجلس الشعبي البلدي بصفته أمرا بالصرف وذلك إلى غاية الإعتمادات المصادق عليها فـللمحاسب البلدي وحده صفة تحصيل الإيرادات بدفع نفقات البلدية المنصوص عليها من طرف القوانين واللوائح التنظيمية².

ثانيا : على مستوى الولاية

- يعتبر المحاسب العمومي على مستوى الولاية محاسبا رئيسيا بصفته رئيس على تحصيل الموارد وصرفها و يقوم بالعمليات التالية:
- تركيز العمليات المحاسبية التي يجريها المحاسبون الثانويون والتابعون.
 - تنفيذ الإيرادات والنفقات لميزانية الدولة على المستوى المحلي .
 - يتكفل بتوزيع المعاشات على مستوى ولايته .
 - تنفيذ ميزانية الولاية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي يسيرها³ .

وعليه فإن المحاسب العمومي يختص حصريا بعملية تحصيل النقدي المستحقة من طرف الدولة وبتسديد النفقات وذلك بتحويل الأموال إلى المدين وتصفية ذمة الدولة، إلا أن مهام المحاسب العمومي التي يقوم بتنفيذها سواءا تعلق الأمر بالنفقات

¹ - حمامة معتز، الرقابة المالية على الإدارة المحلية، مذكرة مقدمة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014، ص 52.

² - عباس عبد الحفيظ، تقييم فعالية النفقات العامة في ميزانية الجماعات المحلية دراسة حالة: نفقات ولاية تلمسان وبلدية منصور، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة أوبكر بلقايد، تلمسان، 2011-2012، ص 46.

³ - المرجع نفسه، ص 45.

أوالإيرادات¹ يجب عليه التحقق من توفر كافة الشروط القانونية التي تستلزمها عملية التحصيل والدفع ، حيث يضطلع المحاسب العمومي بصلاحيات الرقابة أثناء التنفيذ قبل تحصيل أي إيراد أو تسديد أية نفقة عمومية وذلك تحت مسؤوليته فبهذا الشكل يمارس رقابة حذرية وأنية على النفقات والإيرادات ، لذا فإن الإختصاصات المحاسبية للمحاسب العمومي هي إختصاصات مرافقة للمهام الرقابية ويصعب في كثير من الأحيان الفصل بينهما .

المطلب الثاني

المجالات الرقابية للمحاسب العمومي

يستلزم البحث في موضوع الإختصاصات الرقابية التي يمارسها المحاسب العمومي إظهار طبيعة هذه الرقابة ويكون ذلك من خلال التطرق للعناصر التي تنصب عليها هذه الرقابة سواءا تعلق الأمر بالنفقات أو الإيرادات (فرع أول) ثم إظهار النتائج المترتبة عن هذه الرقابة (الفرع الثاني).

¹ - سواءا مرحلة تحصيل ذات طابع جبائي او الإيرادات الخارجة عن الضرائب وأملاك الدولة او مرحلة دفع النفقات.

الفرع الأول

طبيعة الرقابة الممارسة من طرف المحاسب العمومي

تظهر الطبيعة القانونية للرقابة الممارسة من طرف المحاسب العمومي من خلال مجموعة العناصر المحددة قانونا والتي يلتزم التأكد من صحتها أثناء ممارسة مهامه الرقابية، سواء تعلق الأمر بالعناصر الواجب توافرها في النفقات (أولا) أو العناصر الواجب توافرها في الإيرادات المحلية أثناء ممارسة الرقابة (ثانيا).

أولا: رقابة واسعة على النفقات

بالرجوع إلى أحكام المادة 36 من القانون المحاسبية العمومية نستخلص أن العناصر التي تنصب عليها هذه الرقابة تتمثل في:

1/مطابقة العملية مع القوانين والأنظمة المعمول بها: هذه المطابقة يعني بمفهومها أن العملية المالية المتمثلة في تنفيذ النفقة التي صدر الأمر بدفعها من طرف الأمر بالصرف للمحاسب العمومي، هي عملية تتطابق مع جميع النصوص التشريعية والتنظيمية المرعية في المجال المالي والمحاسبي¹، ومن خلال ذلك يمكن القول أن المحاسب العمومي يركز دوره بشكل أساسي على مدى شرعية الأمر بالصرف ولا يتعدى دوره إلى مراقبة مدى ملائمة² ويتحقق ذلك من خلال التأكد من قانونية الوثائق الخاصة بعملية الأمر بالصرف .

2/صفة الأمر بالصرف أو المفوض له : مضمون هذا العنصر هو التأكد من طرف المحاسب العمومي أن المعلومات المتعلقة بالأمر بالصرف وتوقيعه وكذلك المفوض له

¹ - فنيش محمد صالح، مرجع سابق، ص150.

² - موفق عبد القادر، الرقابة المالية على البلدية في الجزائر: دراسة تحليلية ونقدية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التدبير، قسم علوم التدبير، شعبة تدبير المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التدبير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2014-2015، ص152.

مطابقة مع المعلومات التي قدمت للمحاسب العمومي عند إعتقاد هذا الأمر بالصرف طبقا للمادة 24 من القانون المتعلق بالمحاسبة العمومية¹.

3/توفر الإعتمادات : يتم التحقق خلاله من عدم صرف أية نفقة بقيمة تفوق مبلغ الإعتمادات المفتوحة لها ، وأن هذه الإعتمادات مخصصة لهذه النفقة .

4/شرعية عمليات تصفية النفقات : والتي هي من المداخل الإدارية التي يختص بها الأمر بالصرف ومن خلالها يتم التأكد من أداء الخدمة أي أن الإدارة لا تلتزم بالدفع إلا بعد أن يتم إنجاز العمل المتفق عليه مع الدائن القائم بأعمال².

5/أن آجال الديون لم تسقط: نجد في هذا الإطار أن كلا من قانوني البلدية و الولاية قد تطرقا لمدة سقوط الدين، إذ تنص المادة 201 من قانون البلدية³ على " تتقادم الديون التي لم يلزم بصرفها وتصفيتها ودفعها في أجل 04 سنوات من إفتتاح السنة المالية المتعلقة بها ... " كما تنص المادة 174 من قانون الولاية⁴ " ترفع الولاية الديون المستحقة على الولاية التي لا تتم تصفيتها أو الإذن بصرفها أو دفعها في أجل 04 سنوات من بداية المالية التي ترتبط بها " .

6/ألا تكون الديون محل معارضة: وإلا إمتنع المحاسب العمومي عن الدفع إلا بعد حل المنازعات المعروضة⁵.

¹ - إن عملية إعتقاد الأمرين بالصرف من طرف المحاسبين العموميين منصوص عليها في إعادة 24 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية السالف الذكر والتي تنص على : " يجب إعتقاد الأمرين بالصرف لدى المحاسبين العموميين المكلفين بالإيرادات والنفقات الذين يأمرهم بتنفيذها تحديد كيفية الإعتماد عن طريق التنظيم "

² - حمادو دحمان، الوسائل غير القضائية للرقابة على أعمال الإدارة المحلية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام ، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2010-2011، ص 86.

³ - المادة 201 من القانون رقم 11-10 المتعلق بالبلدية، مرجع سابق.

⁴ - المادة 174 من القانون رقم 12-07 المتعلق بالولاية، مرجع سابق.

⁵ - بن داود إبراهيم، الرقابة المالية على النفقات العامة، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2009، ص 142.

7/ الطابع الإبرائي للدفع : يقصد به أن تسديد قيمة النفقة يؤدي حتما إلى إبراء ذمة البلدية والولاية لذا يجب على المحاسب العمومي قبل إجراء عملية الدفع التحقق من عدة نقاط منها أن مبلغ النفقة ثابت ومحدد المقدار ومستحق الدفع التحقق من هوية الدائن .

8/ مراقبة التأشيرات: عملية المراقبة المنصوص عليها في القوانين والأنظمة المعمول بها المتعلقة بتأشير المراقب المالي وتأشير لجنة الصفقات .

9/ الصفة القانونية للمكسب الإبرائي : أن ذمة الجهة الإدارية لا تبرأ إلا بعد التأكد من أن الأمر بالدفع الموجه يكتسي طابع الشرعية .

من خلال ما سبق يظهر أن رقابة المحاسب العمومي على النفقات متنوعة بالنظر إلى تعدد العناصر الواردة ضمن المادة 36 السالفة الذكر إلا عنصر مطابقة العملية للقوانين والتنظيمات جاء شامل، وما العناصر الأخرى إلا جزء من الكل لأن التأكد من مطابقة العمليات القانونية هو التأكد من مجمل العناصر المتبقية لذلك فباقي العناصر هي تحصيل حاصل¹، ضف إلى ذلك أن الرقابة التي يوفرها المحاسب العمومي على النفقات تعد مراقبة حسابات و تطرح السؤال التالي: هل صرفت النفقة في مجالها و مبلغها ؟ دون طرح إشكالية هذه النفقة ومدى ملائمتها لتحقيق الهدف منها وإمكانية وجود نفقة تحدد الهدف بطريقة أفضل²، وهذا الأمر يعد تقليد لما هو عليه الشأن في الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية التي يجريها المحاسب العمومي في فرنسا³.

يلاحظ في مقارنة رقابة المراقب المالي بالمقارنة مع إختصاصات المحاسب العمومي، في إطار نظام عدم التركيز وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 92-414 يتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها⁴، على فحص بطاقات الإلتزام وسندات الإثبات المرفقة بها والمقدمة من طرف الأمرين بالصرف حيث يتم التحقق من صفة الأمر

¹ - راجع في هذا الشأن بلخضر عبد الحفيظ، مرجع سابق، ص 61.

² - المرجع السابق، ص 37.

³ - فنينش محمد صالح، مرجع سابق، ص 153.

⁴ - مرسوم تنفيذي رقم 92-414

بالصرف ومطابقة النفقة للقوانين والتنظيمات السارية المفعول وتوفر الإعتمادات والصحة القانونية لحسم النفقة والصحة المادية لمبلغ الإلتزام ووجود التأشيرة أو الأراء الإستشارية المسبقة لمختلف السلطات الهيئات المختصة إذ كانت مفروضة قانوناً¹.

فتتصب رقابة المحاسب العمومي في مجال النفقات تقريبا على نفس العناصر التي تتصب عليها رقابة المراقب المالي، لذا فرغم أن الرقابة في مجال تنفيذ النفقات العمومية بإعتبارها الحلقة الأخيرة المرافقة لها، فإنها تبقى توصف بأنها روتينية من جهة، وفيها تكرر لرقابة المراقب المالي من حيث العناصر التي تتصب عليها والوثائق والمستندات المطلوبة لممارستها مما يزيد في تباطؤ عمليات تنفيذ النفقات العمومية، خاصة وأن نفس العمليات يمكن أن تقع على نفس الهيئة التي خضعت للرقابة عند إجراء الرقابة اللاحقة للدفع².

ضف إلى ذلك أن هذه الرقابة المزدوجة في مجال النفقات قد تخلق عدة إشكالات منها أن النفقة قد يؤشر عليها من طرف المراقب المالي إلا أنها قد ترفض من طرف المحاسب العمومي وذلك لمجموعة من الأسباب:

1/ لخطأ في الإسناد : ويرجع ذلك لسبب المدونة المالية التي تعود إلى سنة 1966

ولم يتم تحديثها لذاك تتعارض الأراء حول تكييف العملية وطبيعتها وإسناد العملية إلى الباب والبند المخصص في الميزانية³.

2/ نقص خبرة الموظفين : تعاني الأجهزة الرقابية من نقص كبير في الإطار

المتخصصة مما ينعكس سلبا على فعالية العملية الرقابية وغير خفي أن معظم موظفي الأجهزة الرقابية المالية يحملون درجات جامعية غير مخصصة في المجال المالي ولم

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

² - فنينش محمد صالح، مرجع سابق، ص 161.

³ - زيوش رحمة، مرجع سابق، ص 242.

تكلف الأجهزة الرقابية المالية عناء تكوينهم في المجال المالي على الإطلاق¹ ، وهذا ما يفتح المجالي واسعا أمام عدة تأويلات باختلاف الكفاءات الموظفين وبالتبعية تثار مشاكل أثناء ممارسة المحاسب العمومي لمهامه .

3/إنعدام التنسيق بين مختلف المصالح الرقابية: كمصالح التوظيف العمومي مع مصلحة المراقب المالي مما يؤدي كذلك إلى إرتكاب الأخطاء، لذا فإن الإختصاصات المزدوجة لكل من المحاسب العمومي وكذلك المراقب المالي لا يقوم برقابة تؤهله للحفاظ على المال المحلي بحيث أن الرقابة الشكلية هي الهدف في حد ذاتها خاصة على مستوى الإلتزام بالنفقات المحلية .

كما أن المحاسبة العمومية وبحكم الطابع البروقراطي الذي أصبحت تتميز به ستبقى محلا للانحرافات لا سيما انحرافات الميزانية منها فالمحاسب يفضل الاتفاق الشكلي على مردودية ونوعية الخدمة العمومية وهذا ما يؤدي إلى كبح المبادرة بحكم المراقبة الشديدة للمسيرين المحليين و تدفع بهم إلى التنفيذ الحرفي عوض تحسين مستواهم².

لهذا ينبغي أن تكون رقابة المحاسب العمومي مكملة للرقابة التي يمارسها المراقب المالي كي يضمن السير الحسن للأموال العامة بما يحقق فعالية الإقتصاد والكفاية³.

¹ - أوديع عيسى وعبد الحق علاء الدين، إشكالية الرقابة المالية على تنفيذ الميزانية العامة في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص الجماعات المحلية والهيئات الإقليمية، قسم القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2013-2014، ص38.

² - جيري نجيب ، مرجع سابق، ص 36.

³ - زيوش رحمة، مرجع سابق، ص243.

ثانيا: محدودية الرقابة على الإيرادات

تنص المادة 35 من القانون رقم 90-21 على "يتعين على المحاسب العمومي قبل التكفل بسندات الإيرادات التي يصدرها الأمر بالصرف أن يتحقق من أن هذا الأخير مرخص له بموجب القوانين والأنظمة بتحصيل الإيرادات.

وفضلا عن ذلك يجب عليه على الصعيد المادي مراقبة صحة إلغاءات سندات الإيرادات والتسويات وكذا عناصر الخصم التي يتوفر عليها"

يظهر الدور الرقابي للمحاسب العمومي في مجال إيرادات الميزانية المحلية في التحقق من أن الأمر بالصرف مرخص له بموجب القوانين والتنظيمات بتحصيل الإيرادات إلا أن هذه الرقابة لا تكون إلا في الحدود المرسومة لصلاحيات المحاسب العمومي وفي إمكانية إجرائها ومن ثم فإن الدور الرقابي للمحاسب العمومي فيما يتعلق بتحصيل الإيرادات هو دور محدود جدا لأن الرقابة على الإيرادات لا تشكل جزءا من أصول التنفيذ بحيث يتعذر صرف أي مبلغ ما لم يكن قد سبق وخضع لمراقبة دقيقة في مختلف المراحل السابق ذكرها¹. ففكرة محدودية و إمتداد رقابة المحاسب العمومي تظهر جليا في مجال تطبيق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي وذلك عند تنفيذ عمليات الإيرادات أين يصعب في كثير من الأحيان الفصل بين المرحلة الإدارية والمحاسبية في عمليات تنفيذها².

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

¹ - موفق عبد القادر، المرجع السابق، ص 154.

² - هناك في هذا المجال حالتين شائعتين وهما حالة الجباية نقدا ووكالات الإيرادات السابق التطرق إليهما عند دراسة مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي عد إلى ص 24.

المعمول بها، دون أن يتدخل في مجال حسن تسيير المال العام الذي هو من إختصاص الأمر بالصرف¹.

ضف إلى ذلك أن المحاسبات العمومية المحلية الحالية ليست إلا أداة لمراقبة شرعية العمليات وليس لها كهدف مركزي المساهمة في تحقيق الأهداف الخاصة بالجماعات المحلية دافعة في الغالب إلى عدم تحضير وعدم تحمل المسؤولية من قبل الموظفين المحليين².

الفرع الثاني

إعدام رقابة المحاسب العمومي بإمكانية تجاوزها

يتصف المحاسب العمومي بكونه المنفذ للميزانية المحلية والمراقب عليها في الوقت نفسه، فالمحاسب العمومي يمارس على هذا الأساس رقابة تشمل كل التصرفات المالية للجماعات المحلية، فلا يتسنى للأمر بالصرف تنفيذ المالية من دون موافقته³، وعليه فإن نتائج رقابة المحاسب العمومي هي إختصاصات مقيدة بنص فإما يأمر بدفع النفقة (أولا) أو يرفض دفعها (ثانيا) بالنظر إلى مدى توافر العناصر المنصوص عليها ضمن المادة 36 من القانون المتعلق بالمحاسبة العمومية وذلك خلال آجال محددة، إلا أن هذه القرارات يمكن للأمر بالصرف أن يتجاوزها بواسطة إجراء التسخير (ثالثا).

¹ - شلال زهير، مرجع سابق، ص111.

² - رحمانى شريف، أموال البلديات الجزائرية، الاعتلال، العجز، التحكم الجيد في التسيير، دار القصة للنشر، الجزائر، 2003، ص104.

³ - تسمبال رمضان، إستقلالية الجماعات المحلية في الجزائر: "وهم أم خيال"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع "تحولات الدولة"، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2009، ص122.

أولا : قبول دفع النفقة

تهدف مراقبة المحاسب العمومي إلى دفع النفقات وتحصيل الإيرادات وذلك في الأجل المحددة قانونا¹، فإذا كان ملف الإلتزام بالنفقة مطابق للقوانين والتنظيمات المعمول بها فإن المحاسب العمومي يقوم بإتمام المرحلة الأخيرة من عملية الدفع وذلك بتسديد المبلغ المشار إليه في حوالة الدفع وأوامر الدفع² وبالتالي تكون المراحل الخاصة بتنفيذ النفقة العمومية قد إنتهت³.

أ/- طبيعة عملية الدفع

تنص المادة 22 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبية العمومية على: "يعد الدفع الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي"، وعليه تعتبر عملية الدفع:

(1) - عملية قانونية :

قبل قبول المحاسب العمومي لأية نفقة يجب أن يتحقق من قانونيتها وهو لا يخضع في هذا المجال لأية سلطة، ولقد وفق المشرع الجزائري في هذه النقطة إلى حد بعيد لكون أن ذات الأمر يقي من الفساد الذي يمكن أن يحصل نتيجة تواطئ المحاسب العمومي مع الأمر بالصرف⁴.

¹ - شفشوفي عمار، تسيير الأموال العمومية في البلديات الجزائرية، مذكرة تخرج، تخصص إدارة محلية، دفعة 39، المدرسة الوطنية للإدارة، الجزائر، 2006، ص29.

² - في حالة قبول تسديد الأمر بالدفع من طرف المحاسب العمومي وفي حالة توافق ذات الأمر مع كافة الجوانب القانونية، فإنه يتم وضع تأشيرة " قابل للدفع" على حوالة الدفع التي تم إعدادها من طرف الأمر بالصرف ومن ثم فإن كل معاملة مالية لم يقترن بهذه التأشيرة تعتبر غير نافذة إلا في الحالات الإستثنائية التي حددها القانون كالحالات الإستعجالية.

³ - فرحاوي عبد القادر، مرجع سابق، ص 32.

⁴ - تياب نادية، مرجع سابق، ص185.

(2) - عملية مادية :

أوجب القانون على المحاسب العمومي المختص التأكد من هوية الدائن الذي حررت له حوالة الدفع وهذا قبل دفع مبلغ النفقة، لهذا على الدائن أن يسلم إلى المحاسب إيصال الدفع الذي بلغ له من طرف الأمر بالصرف¹.

وتجدر الإشارة إلى أن المحاسب العمومي بهذه الوظيفة قد يتم التسديد نقدا في حالة المبالغ الخطيرة وعن طريق تحويل الحسابات البنكية والبردية في حالة المبالغ الكبيرة².

(ب) - آجال الدفع : يقوم الأمر بالصرف بإصدار الأوامر بالصرف والحوالات وإرسالها إلى المحاسبين العموميين بين اليوم الأول واليوم العشرين (1 إلى 20) من كل شهر³.

ويحول المحاسبون العموميين أوامر الصرف وحوالات الدفع في أجل أقصاه 10 أيام من تاريخ إستلامها ويتم إحتسابها ابتداء من تاريخ إصدارها⁴.

في هذا الصدد وبالعودة إلى التشريع الفرنسي فإننا لا نجد أي أجل محدد للمحاسب العمومي لإنجاز رقابته على العملية المالية فإذا قدر أن النفقة صحيحة من الناحية القانونية أشر عليها وقام بالدفع وإن قدر أن النفقة غير صحيحة قانونا رفض الدفع وبلغ قرار الرفض إلى الأمر بالصرف⁵.

ثانيا : حالة عدم قبول الدفع

يقوم المحاسب العمومي عند عدم مطابقة ملف الإلتزام برفض إجراء عملية الدفع الخاصة الملتزم بها وهذا بعد قيامه بإعلام الأمر بالصرف بقرار رفض النفقة الملتزم بها

¹-تياب نادية، مرجع سابق، ص185.

²- موفق عبد القادر ، مرجع سابق، ص 163.

³- فيما يخص الصفقات العمومية فإن المحاسب العمومي يمارس مهمة الرقابة على الصفقة العمومية بعد أن يصله الملف من الأمر بالصرف بعد مرورها على لجان الصفقات العمومية والمراقب المالي.

⁴-المادة رقم 02 و 10 من المرسوم التنفيذي رقم 93-46 المؤرخ في 1993/02/06 يحدد آجال دفع النفقات وتحصيل الإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراء قبول القيم المنعدمة، ج.ر.ج.ح.د.ش، الصادر بتاريخ 10 فيفري 1993.

⁵- فنينش محمد الصالح، مرجع سابق، ص 159.

مع ذكر الأسباب المبررة لذلك ، وهنا نكون أمام حالتين إما أن يكون الرفض مؤقتا وإما أن يكون الرفض نهائيا.

أ/الرفض المؤقت للدفع :

إن من واجبات المحاسب العمومي أن لا يقبل صرف أي أمر بالدفع يكون معيبا أو ناقصا غير مطابق للقوانين واللوائح الجاري العمل بها، ويكون الرفض المؤقت للسماح للأمر بالصرف بتكملة أو تصحيح الأمر بالصرف المرفوض من طرف المحاسب العمومي وفقا للقانون ثم يأمر بدفعها من جديد¹.

ويستلزم القانون أن يكون الرفض المؤقت بواسطة مذكرة الرفض موضوع إرسال واحد يشمل كل الأخطار ومبرراتها ويرسله إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي لتصحيحه².

ب/ الرفض النهائي للدفع :

إذا لاحظ المحاسب العمومي أن الحوالات تتضمن أخطاء أو أنها مخالفة للقوانين والأنظمة المعمول بها في مجال المحاسبة العمومية أو أن الملاحظات المدونة بمذكرة الرفض لم تؤخذ بعين الاعتبار يقوم المحاسب العمومي بإصدار مذكرة الرفض النهائية تكون مرفقة بالحوالات موضوع الرفض النهائي ويبلغها إلى المجلس الشعبي المختص³.

خول القانون في هذه الحالات للأمر بالصرف كونه الساهر على السير الحسن والمضطرد للمرافق العامة ولتلبية المصلحة العامة،وسيلة أخرى تمكنه من تمرير الامر بالصرف رغم رفض المحاسب العمومي هذا ما يعرف بالتسخير المكتوب⁴ عملا بنص

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

² - لونيبي عبد اللطيف، الرقابة على مالية البلدية، مذكرة، لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012-2013، ص 93.

³ - المرجع نفسه، ص ص 93-94.

⁴ - العابد رياض، المرجع السابق، ص 86.

المادة 47 من قانون المتعلق بالحاسبة العمومية¹، فكيف يتم ذلك وما حدود هذه الإمكانية؟

ثالثا: تسخير المحاسب العمومي: تجاوز للرقابة

يعتبر التسخير إجراء إستثنائي من خلاله يمكن للأمر بالصرف أن يتجاوز قرار المحاسب العمومي المتضمن رفض الدفع ويضع بذلك حدا للرقابة المحاسب العمومي ، بموجب يوجه الأمر بالصرف وتحت مسؤوليته أمر للمحاسب العمومي لكي ينفذ عملية دفع كان قد رفض القيام بتنفيذها² وذلك تحت مسؤوليته فتبرأ بذلك ذمة المحاسب العمومي عملا بالمادة 48 من القانون 90-21 المتعلق بالحاسبة العمومية³ إذا إمتثل للتسخير بعد تقديمه تقريرا بذلك إلى الوزير المكلف بالمالية خلال 15 يوما وهذا عملا بنص المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المتعلق بإجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين⁴.

إلا أنه بالرجوع إلى المادة 48 الفقرة الثانية من قانون رقم 90-21 المتعلق بالحاسبة العمومية نفهم من خلالها أن إجراء التسخير ليس مطلقا فنجدها تحصر لنا الحالات التي لا يمكن فيها تسخير المحاسب العمومي والمتمثلة في الحالات التالية:

- عند عدم توفر الإعتمادات المالية ما عدا بالنسبة للدولة .
- عند عدم توفر الأموال في خزينة .
- عند إنعدام أداء الخدمة .

¹ - تنص المادة 47 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالحاسبة العمومية "إذا رفض المحاسب العمومي القيام بالدفع يمكن للأمر بالصرف أن يطلب منه كتابيا و تحت مسؤوليته أن يصرف النظر عن هذا الرفض"

² - راجع في هذا الشأن بولرواح محمد، عمليات الميزانية وعمليات الخزينة، مذكرة نهائية الدراسة، المدرسة الوطنية للإدارة، مديريةية التدريبات الميدانية، السنة 4 تخصص ميزانية الدفعة 39، الأغواط 2006، ص 26.

³ - تنص المادة 48 فقرة الأولى من القانون رقم 90-21 المتعلق بالحاسبة العمومية على "إذا امتثل المحاسب العمومي للتسخير تبرأ ذمته من المسؤولية الشخصية والمالية، وعليه أن يرسل حينئذ تقريرا حسب الشروط و الكيفيات المحددة في التنظيم".

⁴ - مرسوم تنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 المتعلق بإجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين، ج.ر.ج.د.ش عدد 43، الصادر بتاريخ 18 سبتمبر 1991.

-طابع النفقة غير الإبرائي.

-إنعدام تأشيرة مراقبة النفقات الموظفة أو تأشيرة لجنة الصفقات المؤهلة إذا كان ذلك منصوصا عليه في التنظيم المعمول به.

من كل ما سبق يتضح لنا جليا أنه على الأمر بالصرف أن يتوخى الدقة في علاقاته مع المحاسب العمومي كما يجب أن يكون ملما بالنواحي القانونية المتعلقة بالعمليات المالية حتى لا يدخل في متاهات المواجهة مع المحاسب العمومي والتي ستؤدي إلى عرقلة السير العادي لمختلف المصالح¹.

¹ - عبد القادر موفق، مرجع سابق ، ص 154.

خلاصة الفصل

تهدف الدولة من خلال تكريس رقابة المحاسب العمومي أساسا إلى المحافظة على أموال الجماعات المحلية وتجنب مسؤولية الدفع أو التحصيل غير القانونين، إلا أن المشرع قد أهمل فكرة تنظيم الرقابة محليا خاصة أن الميزانية المحلية تتميز بخاصية إلزامية التوازن بين الإيرادات والنفقات وهذا ما يصعب تحقيقه باعتبار أن الرقابة الممارسة على الإيرادات تبقى محدودة بالمقارنة مع النفقات، وكونها تبقى رقابة شرعية لا يتعدى الهدف منها التحقق من قانونية العمليات المالية دون البحث في مدى ملائمتها مع الأوضاع الإقتصادية المستجدة خاصة وأنه من المبادئ التي تقوم عليها المحاسبية هو تغليب الواقع الإقتصادي على الواقع القانوني، بل حتى وإن قام المحاسب العمومي بالمهام الرقابية الموكلة إليه ورفض الدفع فإن منح المشرع للأمر بالصرف سلطة إجراء التسخير وإن كان غير مطلق يبقى حجر عثرة أمام المحاسب العمومي ويضع حدا نهائيا للرقابة السابقة على المالية المحلية.

الفصل الثاني

قصور الأداء الرقابي للمفتشية العامة للمالية في الحفاظ على
المالية المحلية

دُعمت الرقابة المالية السابقة على مالية الجماعات المحلية برقابة المالية لاحقة بإعتبارها مجموعة من الإجراءات الهادفة إلى إكتشاف الإنحرافات على الخطط المرسومة وتحديد أسبابها وطرق علاجها ومواجهتها والإستفادة من كل ذلك عند التخطيط للمستقبل، وتُتخذ هذه الإجراءات عند تنفيذ التصرفات المالية وإتخاذ القرار بصرف النفقات وتحصيل الإيرادات، وهي مهام أوكلت في النظام الجزائري لمجموعة من الأجهزة الهامة نذكر منها المفتشية العامة للمالية موضوع دراستنا في هذا الفصل.

أنشأت المفتشية العامة للمالية كهيئة تابعة لوزارة المالية، تعمل تحت السلطة المباشرة لوزيرها¹، مهمتها السهر على إتخاذ الإجراءات اللازمة والمخولة لها قانونا لتحقيق رقابة مالية لاحقة فعالة قصد الحفاظ على المال العام، تم إستحداثها فعليا² بموجب المادة الأولى من المرسوم رقم 80-53 المتضمن إستحداث المفتشية العامة للمالية³، أعيد تنظيمها في أكثر من مناسبة كنتيجة حتمية للتغيرات السياسية التي عاشتها الجزائر على إثر التعديلات الدستورية على إثر صدور الدستورين 1989⁴

¹ - DIDOUH Karimane, Le contrôle préalable des dépenses engagées, stage de quatrieme année, Ecole Nationale D'administration, Alger 2003-2004, p 9.

² - إن فكرة المفتشية العامة للمالية كانت موجودة منذ الاستقلال فقد سعت الجزائر بعد أقل من سنة إلى إنشاء الوكالة القضائية للخزينة بموجب القانون رقم 63-198 المتضمن انشاء الوكالة القضائية للخزينة، يليها بعد ذلك صدور المرسوم رقم 71-259 المؤرخ في 19 أكتوبر 1971 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية والتي تنص على وجود مديرية للتفتيش المالي والتي لم يكن لها نفس المهام الرقابية المنوطة بالمفتشية العامة للمالية، وقد شهد المرسوم التنفيذي رقم 80-53 عدة تعديلات آخرها المرسوم التنفيذي رقم 08-272، مسابرا بذلك النظام الفرنسي المكرس لرقابة المفتشية العامة للمالية منذ سنة 1816 بصدور القرار المؤرخ في 25 مارس 1816 وكذا القانون المغربي بموجب المرسوم الصادر سنة 1978 المتعلق بإختصاصات وتنظيم وزارة المالية

³ - مرسوم رقم 80-53 المؤرخ في 1 مارس 1980، يتضمن إستحداث مفتشية عامة للمالية، ج.ر.ج.د.ش عدد 10، الصادر بتاريخ 4 مارس 1980.

⁴ - مرسوم رئاسي رقم 89-18، المؤرخ في 28 فيفري 1989، المتضمن دستور 1989، بموجب ج.ر.ج.د.ش عدد 09، صادر في 01 مارس 1989.

و1996¹، وكان آخرها صدور المرسوم التنفيذي رقم 08-272 المحدد لصلاحيات المفتشية العامة للمالية²

وبهدف البحث في كيفية ممارسة المفتشية العامة للمالية الرقابة على ميزانية الجماعات المحلية ومدى نجاعة إختصاصاتها وجب أولا التطرق إلى الإطار التنظيمي لهذه الهيئة من الناحيتين البشرية والهيكلية (مبحث أول) ثم كيفية سير العمل الرقابي للمفتشية العامة للمالية من خلال التطرق إلى المهام الموكلة إليها والوسائل القانونية المتاحة للقيام بهذه الإختصاصات (مبحث ثان).

¹ - مرسوم رئاسي رقم 96-483، المؤرخ في 7 سبتمبر 1996، المتضمن دستور سنة 1996، ج.ر.ج.د.ش عدد 76، الصادر بتاريخ 07 ديسمبر 1996 المعدل و المتمم بموجب القانون رقم 02-03 المؤرخ في 10 أبريل 2002، ج.ر.ج.د.ش عدد 25، الصادر بتاريخ 14 افريل 2002، المعدل والمتمم بموجب القانون العضوي رقم 08-19، مؤرخ في 15 نوفمبر 2008، ج.ر.ج.د.ش عدد 63، الصادر بتاريخ 16 نوفمبر 2008، المعدل و المتمم بموجب القانون رقم 16-01 مؤرخ في 6 مارس 2016، ج.ر.ج.د.ش عدد 14، الصادر بتاريخ 7 مارس 2016.

² - مرسوم تنفيذي رقم 08-272 مؤرخ في 6 سبتمبر 2008، يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية، ج.ر.ج.د.ش عدد 50، الصادر بتاريخ 7 سبتمبر 2008.

المبحث الأول

تعثر المشرع في تنظيم المفتشية العامة للمالية لضمان حسن سير مهامها

يُعد التنظيم الداخلي لأية هيئة الدعامية الأساسية لها فبقدر ما يكون التنظيم محكما ومتوازنا بقدر ما يكون عمل الهيئة ناجحا وفعالاً¹، لذلك فإن الحرص على تدعيم المفتشية العامة للمالية بالعنصر البشري الكفاء وهياكل ذات تنظيم محكم هو وسيلة أساسية لضمان حسن سير المفتشية العامة للمالية وتأدية رقابة فعالة تضمن الحفاظ على الأموال المحلية.

وعليه فإن البحث في مدى نجاعة وفعالية المهام الرقابية، للمفتشية العامة للمالية يستلزم منا بالضرورة البحث في مدى فعالية تنسيق التنظيم القانوني للموظفين (مطلب أول) وكذا تنظيم القانوني لهياكلها (مطلب ثان) مع المهام الرقابية المنوطة بالمفتشية العامة للمالية.

المطلب الأول

التنظيم القانوني للعضوية في المفتشية العامة للمالية

-تبعية لوزارة المالية-

تعتمد أية هيئة على تشكيلة بشرية مهمة في إدارة أعمالها وعلى قدراتهم العلمية والعملية لبلوغ الأهداف المسطرة، لذلك قامت المفتشية العامة للمالية كغيرها من الهيئات بوضع قانون أساسي يبين وضعية العمل داخل مصالحها المركزية والخارجية التابعة لها، بحيث يتوافق هذا القانون والمتغيرات التي مست جميع القطاعات على جميع

¹ - فنيش محمد صالح، مرجع سابق، ص 171.

المستويات¹، يبين نظام التوظيف المعتمد داخل هيكلها (فرع أول) والمناصب العليا المعتمدة داخل النظام الوظيفي للمفتشية العامة للمالية (فرع ثان).

الفرع الاول

نظام قانوني مزدوج للتوظيف داخل المفتشية العامة للمالية

ينفرد التوظيف داخل المفتشية العامة للمالية عن باقي الوظائف بأسلاك خاصة منظمة وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 10-28 المتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بالمفتشية العامة للمالية²، أين تم تحديد الأسلاك الخاصة بالمفتشية العامة للمالية (أولا)، إضافة إلى أسلاك مشتركة مع باقي الهيئات في مختلف الوزارات (ثانيا).

أولا : الأسلاك الخاصة بالمفتشية العامة للمالية

خلفا للمفتشيات العامة على مستوى الوزارات التي تفتقد إلى قانون خاص يحكم موظفيها³، فإن المفتشية العامة للمالية تتمتع بقانون أساسي خاص يحكم الأسلاك الخاصة التابعة لها وتتمثل هذه الأسلاك⁴ في:

أ/ سلك مفتشي المالية

يضم هذا السلك مفتشي المالية بثلاثة رتب وهم على التوالي: رتبة مفتش المالية من الدرجة الأولى وهي في طريق الزوال، رتبة مفتش المالية، رتبة مفتش مالية رئيس،

¹ - زطيطو حورية، الآليات المنحصصة لحماية المال العام في التشريع الجزائري، مذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، قسم الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014، ص 90.

² - مرسوم تنفيذي رقم 10-28 المؤرخ في 13 جانفي 2010، يتضمن القانون الاساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بالمفتشية العامة للمالية، ج.ر.ج.د.ش عدد 5، الصادر بتاريخ 29 جانفي 2010.

³ - تعرف المفتشية العامة بأنها هيكل إداري دائم للمراقبة والتفتيش تعمل تحت السلطة الرئاسية المباشرة للوزير المعني بالأمر، وغالبا ما تدعى مفتشيات عامة تقوم بالصلاحيات المخولة اليها بمقتضى القوانين المحددة لإختصاصات وتنظيم الوزارات التي تنتمي إليها، فمهام هذه المفتشيات تنحصر في المراقبة الداخلية للمصالح المركزية .

⁴ - المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 10-28، مرجع سابق.

ويتم توظيفهم وفقا للشروط المنصوص عليها ضمن المادة 28 من المرسوم التنفيذي المتضمن القانون الاساسي الخاص بالموظفين المنتمين للاسلاك الخاصة بالمفتشية العامة للمالية¹ كمايلي: "يوظف ويرقى مفتشو المالية :

1- على أساس الشهادة من بين المترشحين الذين تابعوا تكويننا بنجاح لمدة سنتين (2) على الأقل بمعهد تمويل التنمية أو معهد الإقتصاد الجمركي و الجبائي أو أي مؤسسة تكوين عمومية أخرى مؤهلة،

2- عن طريق المسابقة على أساس الإختبارات من بين المترشحين الحائزين شهادة الماجستير أو شهادة معادلة لها في أحد التخصصات التالية:

- العلوم الإقتصادية،

- العلوم المالية،

- العلوم القانونية والإدارية ،

- العلوم التجارية،

يمكن أن تعدل أو تتم قائمة الإختصاصات المذكورة أعلاه عند الإقتضاء، بقرار

مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والسلطة المكلفة بالوظيفة العمومية،

3- عن طريق الإمتحان المهني في حدود 30% من المناصب المطلوب شغلها، من بين مفتشي المالية من الدرجة الأولى الذين يثبتون خمسة (5) سنوات من الخدمة الفعلية بهذه الصفة،

4- على سبيل الإختيار وبعد التسجيل، في حدود 10 % من المناصب المطلوب شغلها، مفتشو المالية من الدرجة الأولى الذين يثبتون عشر (10) سنوات من الخدمة الفعلية بهذه الصفة".

¹ - مرسوم تنفيذ رقم 10-28، مرجع سابق.

ويكون نظام الترقيّة بالنسبة لهذه الرتب، لصفة مفتش المالية، مفتشوا المالية من الدرجة الأولى المرسمون الذين تحصلوا بعد توظيفهم على شهادة الماجستير أو شهادة معادلة لها في إحدى الإختصاصات المذكورة في نص المادة 28 المذكورة أعلاه¹. كما يرقى لصفة مفتش المالية رئيس إما عن طريق الإمتحان المهني للمفتشون الذين يثبتون خمس (5) سنوات من الخدمة الفعلية بهذه الصفة، أو على سبيل الإختيار بعد التسجيل في قائمة التأهيل في حدود 20٪ من المناصب المطلوب شغلها، مفتشوا المالية الذين يثبتون 10 سنوات من الخدمة الفعلية بهذه الصفة².

ب/سلك المفتشي العاميين للمالية

ويضم هذا السلك ربتين ولا يتم الإلتحاق بها إلا عن طريق التوظيف الداخلي.

1-رتبة مفتش عام للمالية تتم فيها الترقيّة إما عن طريق الإمتحان المهني، ويترشح لها من لهم رتبة مفتش مالية رئيس لمدة 5 سنوات من الخدمة الفعلية بهذه الصفة أو على سبيل الإختيار بالنسبة لمفتشي المالية الرؤساء.

2-رتبة مفتش عام للمالية خارج الصنف: فتم ترقيته إما عن طريق الإمتحان المهني بالنسبة للمفتشين العاميين الذين يثبتون 7 سنوات من الخدمة الفعلية بهذه الصفة، أو على سبيل الإختيار بالنسبة للمفتشين العاميين الذين يثبتون 15 سنة من الخدمة الفعلية بهذه الصفة³.

يلزم المفتشون العامون للمالية وقبل البدء بمهامهم بأن يحلفوا ويؤدوا اليمين القانونية أمام مجلس القضاء المختص إقليمياً، ويزودون ببطاقة تفويض الوظيفة التي تشهد بهذه الصفة وتمنح المفتشون أثناء ممارسة وظائفهم حق إطلاع عام على الوثائق

¹ - المادة 29 من المرسوم التنفيذي رقم 10-28، مرجع سابق.

² - المادة 30، المرجع نفسه.

³ - المادة 37، المرجع نفسه.

على مستوى مختلف الهيئات الخاضعة لرقابة المفتشية العامة للمالية، ويلزمون بإرجاع هذه البطاقات إلى مسؤوليهم عند توقفهم عن العمل ولو بصفة مؤقتة¹.

يلتزم المفتشون الماليون في جميع الأحوال عند تنصيبهم بمجموعة من الإلتزامات

نلخص أهمها في:

- إنجاز الأعمال والمهام الموكلة له في إطار صلاحيات المفتشية العامة للمالية وبكل موضوعية .

- إبداء الجاهزية وإنجاز كل المهام المتعلقة بالتدخلات الموكلة اليهم في الآجال المطلوبة.

- التكتم والحفاظ على السر المهني.

- إحترام قواعد وأخلاقيات المهنة التي تحكم الوظيفة².

- يلتزم المفتشون الماليون باحترام مبدأ التنافي بين الوظائف، إذ تتنافى وظيفة المفتش المالي مع ممارسة أي تكليف آخر لدى مؤسسة أو هيئة سبق لهم أن راقبوها إلا بعد مرور 3 سنوات ابتداء من تدخلهم الأخير، كما لا يجوز لهم قبول أية عهدة في مجلس ادارة و/ أو رقابة مؤسسة عمومية إقتصادية أو أي كيان آخر خاضع لرقابة المفتشية العامة للمالية³.

- لا يجوز لهم مراقبة هيئة سبق وأن انتدبوا فيها أو وضعوا فيها في وضعية خارج الإطار إلا بعد مرور 3 سنوات⁴.

ثانيا: الأسلاك المشتركة

تتواجد الأسلاك المشتركة في مختلف الإدارات وتتمثل في سلك الإدارة العامة

سلك الإعلام الآلي، سلك التوثيق والأرشيف وكل سلك يضم كذلك مجموعة من الرتب.

¹ - المادة 4، من المرسوم التنفيذي رقم 10-28، مرجع سابق

² - المادة 5، المرجع نفسه.

³ - المادة 7 و 8، المرجع نفسه.

⁴ - المادة 9 ، المرجع نفسه.

الفرع الثاني

المناصب العليا في المفتشية العامة للمالية

تضم المفتشية العامة للمالية مجموعة من المناصب العليا يمكن حصرها في رئيس المفتشية العامة للمالية (أولاً)، المفتش الجهوي (ثانياً)، رؤساء البعثة والفرق التفتيشية (ثالثاً) .

أولاً: محدودية دور رئيس المفتشية العامة للمالية

يختص بإدارة المفتشية العامة للمالية رئيساً معيناً بموجب مرسوم رئاسي يعمل تحت وصاية الوزير المكلف بالمالية ويعد هذا المنصب وظيفية عليا للدولة¹، يكلف رئيس المفتشية العامة للمالية بمجموعة من المهام والتمثلة في:

- السهر على حسن تنفيذ عمليات الرقابة التدقيق، التقييم والخبرة المنوطة بالهيكل المركزي والجهوية المشكلة للمفتشية العامة للمالية ويسهر على حسن سيرها.
- ضمان إدارة وتسيير المستخدمين والوسائل بالمفتشية العامة للمالية.
- ممارسة السلطة السلمية على جميع المستخدمين الموضوعين تحت سلطته.
- ممارسة إختصاصات بواسطة أقسام الرقابة والتقييم وعن طريق المصالح الخارجية التابعة للمفتشية.

ثانياً: المفتش الجهوي للمالية

يعد منصب المفتش الجهوي وظيفية عليا يستند في تصنيفها وتحديد راتبها إلى وظيفة مدير بإدارة مركزية، يدير المفتشية الجهوية ويمارس السلطة السلمية على المستخدمين التابعين للمفتشية الجهوية، يختص في جميع الأحوال بتنظيم وقيادة عمليات الرقابة الموكلة إلى المفتشية الجهوية إلى نهايتها².

¹ - المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 08-273 المؤرخ في 6 سبتمبر 2008، يتضمن تنظيم الهياكل المركزية للمفتشية العامة للمالية، ج.ر.ج.د.ش عدد 50، الصادر بتاريخ 7 سبتمبر 2008.

² - المادة 8، المرجع نفسه.

ثالثاً: رئيس البعثة ورئيس الفرقة التفتيشية

إن كلا من وظيفتا رئيس الفرقة التفتيشية ورئيس البعثة التفتيشية المحدثتان في المادة 25 من المرسوم رقم 80-53 السالف الذكر، من الوظائف العليا يستند في تصنيفها ودفن راتبها إلى وظيفة مدير بإدارة مركزية¹.

أ/ رئيس الفرقة التفتيشية

يتم دمج برتبة رئيس الفرقة التفتيشية مفتشوا المالية من الدرجة ثانية الذين لهم ثلاث سنوات من الأقدمية على الأقل بهذه الصفة أو الذين لهم ثمان سنوات من الأقدمية بالمفتشية العامة للمالية وهذا بعد تسجيلهم في قائمة التأهيل والذي يختص رئيس الفرقة التفتيشية بأعداد العمليات التي تجريها فرقته والسهر على مراقبتها².

ب/ رئيس البعثة التفتيشية:

يوظف رؤساء الفرق التفتيشية من بين المفتشين العامين الذين لهم اقدمية ثلاثة سنوات بهذه الصفة أو 8 سنوات من الأقدمية بالمفتشية العامة للمالية وهذا بعد تسجيلهم في قائمة التأهيل، يتابع تنظيم كل عمليات الفحص و المراقبة التي تقوم بها البعثة التفتيشية وتنشيطها والسهر على إنجازها³.

من خلال إستقراء الشروط الخاصة بالتوظيف وكذا مختلف المناصب العليا المكرسة قانوناً والمسيرة للمفتشية العامة للمالية المنصوصة أعلاه نستخلص بعض النقائص التي تكبح السير الحسن لمهام المفتشية العامة للمالية نخلصها في :

¹ - المادة 11، المرسوم التنفيذي رقم 08-273 ، مرجع سابق.

² - بن شيخ هشام وعمري مراد، المفتشية العامة للمالية بين الرقابة والتقييم، مذكرة نهاية دراسة لنيل شهادة الدراسات العليا في المالية، فرع خزينة، المعهد الوطني للمالية، 1998، ص 20.

³ - المرجع نفسه، ص 21.

1- تبعية المناصب العليا في المفتشية العامة للمالية لوزارة المالية: يتضح

جليا من خلال كل الصلاحيات الواسعة والمهمة الممنوحة لرئيس المفتشية العامة للمالية إلى أن الدور الرئيسي والفعلي يبقى دائما للوزير المكلف بالمالية¹، الذي يصدر القرارات وعلى الرئيس تنفيذها بالرغم من أن موقعها القانوني كان محل نص خاص²، وهذا ما يحد من استقلالية المفتشية العامة للمالية ويقلل من فعالية أداء المهام الرقابية المكلف بها.

كما أن تبعية نظام التوظيف لوزارة المالية بصفة عامة والوزير المالية بصفة خاصة يؤدي إلى تقزيم دورها الفعلي في مراقبة وزارة المالية والمصالح التابعة لها، ويؤثر على دورها في التأكد من أن المشروع المالي والعاملين فيه يسير في الإتجاه المرسوم والبحث عن الإنحرافات والأخطاء ومعالجتها ومنع الفساد والتلاعب بالمال العام³.

2- إعتداد تخصصات لا تتماشى حتما والمهام الموكلة لمفتشي المالية: تحصر

التخصصات المشروطة للإلتحاق بأسلاك المفتشية العامة للمالية في بعض التخصصات، التي تدور حول التكوين في المجالات المالية والإقتصادية أو العلوم القانونية والإدارية، غير أن هذه التخصصات إذا وجهناها بمجالات تدخل المفتشية العامة للمالية نجدها لا تف بالغرض المطلوب، لا سيما عندما تقوم بفحص وضعيات تتميز بنوع من التقنيات الخاصة كتقييم السياسات العمومية الخاصة بالإنجازات الكبرى التي تتطلب تخصصات أخرى⁴.

3- إنعدام التكريس الفعلي لطرق التوظيف المنصوص عليها قانونا: تنتوع من

حيث النصوص القانونية طرق التوظيف داخل جهاز المفتشية العامة للمالية، إلا أنه من

¹ - مرسوم تنفيذي رقم 95-54 المؤرخ في 15 فيفري 1995، يحدد صلاحيات وزير المالية، ج.ر.ج.د.ش عدد 15، الصادر في 19 مارس 1995.

² - فنيش محمد صالح، مرجع سابق، ص ص 176-177.

³ - جيري نجيب، مرجع سابق، ص 52.

⁴ - سويقات أحمد، مرجع سابق، ص 243.

الناحية الواقعية والعملية تبقى الطريقة الوحيدة المعتمدة في التوظيف هي وساطة المدرسة الوطنية للإدارة وهذا مالا يتوافق بالضرورة مع إختصاصات المسندة للمفتشية العامة للمالية¹.

المطلب الثاني

التنظيم الهيكلي اللامركزي للمفتشية العامة للمالية

سعت الجزائر إلى إعتقاد تنظيم هيكلية خاص للمفتشية العامة للمالية وذلك بتنظيمها على المستويين المركزي والجهوي قصد تغطية شاملة لمهامها على الجماعات المحلية خاصة وعلى مختلف القطاعات الخاضعة لرقابتها عامة بهدف التمكن من الإطلاع على كيفية تسيير هذه المصالح ومدى إحترامها للقوانين والتنظيمات. ولإظهار مدى مساهمة هذا التنظيم في تحقيق رقابة مالية فعالة خاصة على المستوى المحلي وجب التطرق إلى تنظيم الهياكل المركزية (فرع أول) ثم البحث في تنظيم الهياكل الجهوية (فرع ثان).

¹- راجع في هذا الشأن زطيطو حورية، المرجع السابق، ص 117.

الفرع الأول

الهيكل المركزي

يخضع تنظيم الهياكل المركزية للمفتشية العامة للمالية لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 273-08 المتضمن تنظيم الهياكل المركزية للمفتشية العامة للمالية¹ على مجموعة من هياكل الرقابة، التدقيق والتقييم (أولاً) ، الوحدات العملية (ثانياً) وهياكل الدراسات، التقييس والإدارة والتسيير (ثالثاً).

أولاً: هياكل الرقابة والتدقيق والتقييم

توكل مهمة الرقابة، التدقيق، التقييم والخبرة المنوطة بالمفتشية لمراقبين عاميين للمالية موضوعيين تحت سلطة رئيس المفتشية العامة للمالية وعددهم أربعة²، يمارسون اختصاصات على عدة قطاعات ويتولون القيام بمجموعة من المهام المحددة قانوناً³ والمتمثلة في:

- إقتراح البرامج الرقابية القطاعية.
- تأطير ومتابعة عمليات الرقابة والتدقيق والتقييم والخبرة والاشراف عليها، والمنفذة في إطار البرنامج أو خارجه.
- المصادقة على المذكرات المنهجية للتدخل و كذا التقارير التي تعرض عليهم .
- السهر على تطبيق القواعد العامة لتنفيذ رقابة المفتشية العامة للمالية.
- إعداد الحصائل والتلخيصات القطاعية الدورية.
- إنجاز كل دراسة وتحليل لملفات خاصة موكلة للمفتشية العامة للمالية⁴.

¹ - مرسوم تنفيذي رقم 273-08 ، مرجع سابق.

² - المادة 5، المرجع نفسه.

³ - المادة 6، المرجع نفسه.

⁴ - المادة 7، المرجع نفسه.

ثانيا:الوحدات العملية

يختص بإدارة فرق الرقابة مكلفون بالتفتيش تحت إدارة مديري البعثات. **أ/المكلفون بالتفتيش:** يدير فرق الرقابة مكلفون بالتفتيش محدد عددهم بثلاثين، ويمارسون تحت إدارة مديري البعثات الموكلة لهم عمليات الرقابة¹ يختص بتحضير الرقابة المسندة إلى الفرقة، ينظمها، يتابعها، يقودها ويكلف خصوصا بضمان تحضير أعمال الفرقة، تنظيمها وتنسيقها، تقديم الإقتراحات المتعلقة بقوام ومدة ومناطق تدخل المفتشية العامة للمالية مراقبة سير الأعمال وتوزيع المهام بين هيئات التفتيش، السهر على إحترام القواعد العامة لتنفيذ رقابة المفتشية العامة للمالية وهذا وفقا لما تم تنظيمه ضمن المادة 13 من ذات المرسوم².

ب/مديرو البعثات: تهدف هذه الوظيفة أساسا إلى ضمان السير الحسن والفعال للمهام الرقابية للمفتشية العامة للمالية إذ يختص مديرو البعثة أساسا باقتراح عمليات الرقابة لوحدات العملية التابعة للهيكل المركزية ويحددها ويؤطرها وينظم ويقود إلى النهاية عمليات الرقابة المكلف بها كما يضمن تنسيقا قطاعيا مع جميع الهياكل الجهوية للمفتشية العامة للمالية كما يختص بتحضير أشغال المهمات وتنظيمها وتنسيقها، إقتراح الوحدات العملية التي تتكفل بعمليات الرقابة كما من شأنها القيام بمجموعة من المهام وفقا لما تضمنته أحكام المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 08-273 السالف الذكر³، هذا ويلتزم المفتشون بالقيام بما يلي:

- تجنب كل تدخل تسيير الإدارات والهيئات التي تجري مراقبتها.
- المحافظة في كل الظروف على السر المهني.
- القيام بمهامهم بكل موضوعية وتأسيس طلباتهم على وقائع ثابتة.

¹ - المادة 12، مرسوم تنفيذي رقم 08-273 ، مرجع سابق.

² - راجع في هذا الشأن المادة 13، المرجع نفسه.

³ - راجع في هذا الشأن المواد 10 و 11، المرجع نفسه.

- تقديم تقرير كتابي عن معياناتهم مع الإشارة إلى النواحي الإيجابية والسلبية للتسيير الذي تمت مراقبته¹.

ثالثا: هياكل الدراسات والتقييس والإدارة والتسيير

تضم المفتشية العامة للمالية، علاوة عن الهياكل العملية السالف ذكرها هياكل للدراسات والتقييس والإدارة والتسيير منظمة في شكل مديريات.

أ/ مديرية البرامج والتحليل والتلخيص: تضم هذه المديرية ثلاثة رؤساء دراسات، رئيس دراسات مكلف بالبرامج والتلخيص، رئيس دراسات مكلف بالتحليل وجمع المعطيات ورئيس دراسات مكلفا بمتابعة التقارير، حفظها وأرشفتها، وتهتم بإقتراح وتحضير يومي للتدخلات وتركيب البعثات والفرق التقنية الضرورية لتنفيذ برامج الرقابة السنوية، كما تهتم أيضا بصياغة التقارير المهمة وضمان نقلها إلى الهيئات والمصالح المعنية بالرقابة، دراسة وتحليل كل الوثائق والمعطيات الإحصائية من أجل تحسين عمل المفتشية العامة للمالية، كما تقوم بالسهر على تنفيذ كل الأعمال الداخلة في مجال إختصاصها.

ب/ مديرية المناهج والتقييس والإعلام الآلي: تضم كل من رئيس دراسات مكلف بالمناهج والتقييس وكذا رئيس دراسات مكلفا بمتابعة التقارير وحفظها وأرشفتها.

ج/ مديرية ادارة الوسائل: تتكون مديرية ادارة الوسائل من أربعة مديريات فرعية تتمثل في المديرية الفرعية للمستخدمين، المديرية الفرعية للميزانية والمحاسبة، المديرية الفرعية للوسائل العامة والمديرية الفرعية للتكوين وتحسين المستوى² وتختص بالمهام التالية:

- دراسة وتهيئة كل النصوص واللوائح المتعلقة بتنظيم وتسيير وسائل المفتشية.

¹ - زطيطو حورية، المرجع السابق، ص 96.

² - راجع في هذا الشأن المادة 16، من المرسوم التنفيذي رقم 08-273، مرجع سابق.

- دراسة وتحضير برنامج التكوين وتحسين المستوى لدى المستخدمين.
 - إجراء التحليل الشامل لكل اعمال المفتشية.
 - تسير الوسائل الموضوعة تحت تصرف المهمات التفتيشية.
 - تنفيذ ميزانية المفتشية.
 - تسيير وظائف ومستخدمي المفتشية¹.
- ويجوز لكل رئيس دراسات الإستعانة بمكلفين بدراسات ،كما يجوز كذلك لكل مدير الإستعانة برؤساء المكاتب شرط ألا يتجاوز في كلا الحالتين عددهم الأربعة².

الفرع الثاني

مصالح خارجية للمفتشية العامة للمالية لا تغطي رقابة المالية المحلية

يمتد نشاط المفتشية العامة للمالية إلى جميع القطاعات على التراب الوطني لذا وجب العمل على إيجاد تقنية لتفعيل هذه الرقابة على المستوى المحلي وهي المفتشيات الجهوية³.

يقصد بالمصالح الخارجية التابعة للمفتشية العامة للمالية الهيئات اللامركزية الدائمة المتواجدة إقليميا على مستوى التراب الوطني، حيث تمثل المفتشية العامة للمالية على المستوى الجهوي في صلاحيات محدودة تقوم بمهام في مجال الرقابة والتقويم عن طريق وحدات متنقلة سواء على شكل فرق أو بعثات تفتيشية حسب الإحتياجات ومتطلبات البرنامج السنوي للتدخل⁴، وقد تمت هيكلة هذه المصالح الخارجية للمفتشية العامة للمالية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 08-274 والذي يحدد تنظيم المفتشيات

¹- زطيطو حورية، مرجع سابق، ص 97.

²- المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 08-273، مرجع سابق.

³- جيري نجيب ، مرجع سابق، ص 46.

⁴- ملياني عبد الرحمان محمد، المفتشية العامة للمالية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، فرع الإدارة والمالية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، الجزائر، 2001-2002، ص 20.

الجهوية للمفتشية العامة للمالية¹ على شكل مفتشيات جهوية يبلغ عددها 10، يحدد إختصاصها الإقليمي بقرار من الوزير المكلف بالمالية² تقع مقراتها بالولايات التالية: الأغواط، تلمسان، تيزي وزو، سطيف، سيدي بلعباس، عنابة، قسنطينة، مستغانم، ورقلة ووهران³. يدير كل مفتشية جهوية مفتش جهوي يمارس سلطة سلمية على المستخدمين التابعين للمفتشية الجهوية الى جانب المكلفين بالتفتيش.

إنطلاقا من هذا التقديم للتنظيم الهيكلي يظهر أن التكريس لفكرة لامركزية هياكل المفتشية العامة للمالية أمر في غاية الأهمية للحفاظ وحسن سير مال الجماعات المحلية، إلا أن هذا التنظيم تعثره بعض النقائص تكمن أساسا في الضعف وعدم تناسب الوسائل المادية والبشرية وضخامة وتعدد وتعقد الإختصاصات⁴ وهذا ما يمكن تلخيصه في النقاط التالية:

أولا: قلة عدد المفتشين على المستوى المحلي

إن مجال تدخل المفتشيات الجهوية واسع جدا ويتطلب إمكانيات بشرية هامة وواسعة لكن بالمقابل نلاحظ قلة عدد المفتشين المتواجدين على المستوى المحلي إذ نجد أن عدد القائمين بالتفتيش على المستوى المحلي لا يتجاوز 60 مكلفا بالتفتيش مقابل حوالي 70 مفتش للقيام بالمهام على المستوى المركزي، مما يؤكد عدم تكافؤ الإمكانيات الموضوعية على مستوى المصالح المركزية للمفتشية العامة للمالية من جهة

¹ - مرسوم تنفيذي رقم 08-274 المؤرخ في 6 سبتمبر 2008، يحدد تنظيم المفتشيات الجهوية للمفتشية العامة للمالية وصلاحياتها، ج.ر.ج.د.ش عدد 50، الصادر بتاريخ 7 سبتمبر 2008.

² - قرار وزاري مؤرخ في 2 جانفي 1999، يحدد مقر المديرية الجهوية للمفتشية العامة للمالية وإختصاصاتها الإقليمية، ج.ر.ج.د.ش عدد 4، الصادر بتاريخ 20 جانفي 1999.

³ - المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 08-274، مرجع سابق.

⁴ - دريوش مصطفى، " الجماعات المحلية بين القانون والممارسة"، مجلة الفكر البرلماني، العدد الأول، 2002، ص

والمديريات الجهوية من جهة أخرى مع مراعاة أن أكثر من 80 ٪ من الأعمال التفتيشية أو الأعمال المقررة في البرنامج السنوي تتجز على مستوى المديريات¹.

ثانيا: إختصاص إقليمي واسع لكل مديرية جهوية

وهذا الإتساع يجعلها غير قادرة على تنفيذ البرنامج المسطر من قبلها ومثال ذلك البرنامج السنوي لسنة 1998 حيث اضطرت إلى التخلي وإغلاق عمليات رقابية مهمة، كل ذلك يشكل دليلا على عدم إمكانية المفتشية أو قدرتها على تنفيذ البرنامج السنوي لتدخلها بنسبة 100%²، فهذا الإمتداد اللامركزي يستلزم الرفع من الوسائل البشرية حتى لا تشكل عائقا أمام تطور هذه الهيئة والذي لا يغطي المجال الإقليمي المحدد ضمن نشاطها في القرار الوزاري السالف الذكر.

ثالثا: عدم إنتظام الرقابة على البلديات

تخضع البلديات والولايات في الجزائر على هذا الاساس إلى رقابة المفتشيات الجهوية إلا أن الرقابة على البلديات تتميز بعدم الإنتظام نظرا لكون العمل الرقابي لهذه المديريات يخضع أولا للبرنامج المسطر من طرف وزير المالية والمفتشية العامة للمالية ومن ثم فإنه قد يتضمن رقابات العمليات المالية جزئيا أو كليا على بعض البلديات فقط، كما يخضع للرقابة بناء على طلبات التحري من أطراف خارجية كالشكاوي التي تقدم من طرف أعضاء من المجلس الشعبي البلدي³.

¹- زطيطو حورية، مرجع سابق، ص118.

²- فنينش محمد صالح، مرجع سابق، ص199.

³- موفق عبد القادر ، مرجع سابق، ص161.

المبحث الثاني

رقابة المفتشية العامة للمالية لا تقيس فعالية الإنفاق العام

تشكل المفتشية العامة للمالية دعامة أساسية للحفاظ على مالية الجماعات المحلية كجزء من المال العام قياسا للمهام الرقابية والإخبارية التي تقوم بها وفقا لبرنامج سنوي¹، لذا فإن تدعيم هذه الهيئة بوسائل قانونية عملية لتولي هذه المهام ضرورة حتمية لتحقيق النجاعة في الأداء.

وعليه فإن البحث في إختصاصات المفتشية العامة للمالية (مطلب أول) يستلزم بالضرورة التطرق إلى الإجراءات والوسائل القانونية المعتمدة للقيام بالعمليات التفتيشية (مطلب ثان).

المطلب الأول

المهام الرقابية للمفتشية العامة للمالية

ظلت المفتشية العامة للمالية جهازا رقابيا حصريا منذ تأسيسها الفعلي سنة 1980 بموجب المرسوم التنفيذي رقم 80-53 السالف الذكر وحتى نهاية الثمانينات، ولكن التطورات التي عرفت الجزائر في تلك المرحلة أدت إلى ظهور مفاهيم ومعطيات جديدة تطلبت تطور أجهزة الدولة ووظائفها بما في ذلك جهاز المفتشية العامة للمالية، ما أدى إلى صدور عدة مراسيم مرورا بالمرسوم التنفيذي رقم 92-78 المحدد لإختصاصات المفتشية العامة للمالية²، وكذا المرسوم التنفيذي رقم 92-79 الذي يؤهل

¹ - يقوم الوزير المكلف بالمالية في بداية كل سنة بتحديد برامج عمل يراعي فيها طلبات أعضاء الحكومة والمجالس المحلية و المجلس الشعبي الوطني وبذلك فإن برنامج عمل المفتشية العامة للمالية يكون على أساس إختيار مسبق في بداية السنة لقضايا ومواضيع معينة تتم مراقبتها على أساس المعلومات المتوفرة . للتفصيل عد في هذا الشأن إلى زغودو علي، المالية العامة، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص 145.

² - مرسوم تنفيذي رقم 92-78 المؤرخ في 22 فيفري 1992، يحدد إختصاصات المفتشية العامة للمالية، ج.ر.ج.د.ش عدد 15، الصادر بتاريخ 26 فيفري 1992.

المفتشية العامة للمالية للتقويم الإقتصادي للمؤسسات العمومية الإقتصادية¹ وكان آخرها المرسوم التنفيذي رقم 08-272 المحدد لصلاحيات المفتشية العامة للمالية²، إستوجبت إضافة للمهام الأصلية المنوطة بها (فرع أول) إستحداث مهام جديدة للمفتشية العامة للمالية (فرع ثان).

الفرع الأول

المهام الأصلية للمفتشية العامة للمالية

تعرف المهام الأصلية للمفتشية العامة للمالية على أنها تلك الإختصاصات الموكلة والمسندة إليها منذ أول تكريسها الفعلي للمفتشية العامة للمالية ويمكن تصنيفها الى رقابة التدقيق والمحاسبية (أولا) ومهمة الدراسات والخبرات (ثانيا).

أولا: مهمة الرقابة والتدقيق

يقصد بالرقابة والتدقيق، التفتيش والمتابعة والملاحظة والتحقق من الإستعمال العقلاني لكافة الموارد البشرية والاستغلال الأمثل لكل الإمكانيات المادية والمالية، والإستخدام الرصين لجميع الوسائل والوثائق والحسابات، وإحترام القوانين والتنظيمات والتعليمات الموضوعة كمقاييس لعمل الهيئة الخاضعة للرقابة³.

أ/الهيئات الخاضعة للرقابة والتدقيق

تنص المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272 السالف الذكر " تمارس رقابة المفتشية العامة للمالية على التسيير المالي والمحاسبي لمصالح الدولة والجماعات

¹ - مرسوم تنفيذي رقم 92-79 المؤرخ في 22 فيفري 1992، يؤهل المفتشية العامة للمالية للتقويم الإقتصادي للمؤسسات العمومية الإقتصادية، ج.ر.ج.د.ش عدد 15، الصادر بتاريخ 26 فيفري 1992.

² - مرسوم تنفيذي رقم 08-272، مرجع سابق.

³ - فنينش محمد صالح، مرجع سابق، ص 200.

الإقليمية وكذا الهيئات والأجهزة والمؤسسات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية وتمارس الرقابة أيضا على:

- المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.
- هيئات الضمان الإجتماعي التابعة للنظام العام والإجباري وكذا كل الهيئات ذات الطابع الإجتماعي والثقافي التي تستفيد من مساعدة الدولة أو الهيئات العمومية.
- كل مؤسسة عمومية أخرى مهما كان نظامها القانوني."

كما تراقب المفتشية العامة للمالية إستعمال الموارد التي جمعتها الهيئات أو الجمعيات مهما كانت أنظمتها القانونية بمناسبة حملات تضامنية والتي تطلب الهبة العمومية خصوصا من أجل دعم القضايا الإنسانية، الإجتماعية، العلمية، التربوية، الثقافية والرياضية.

ويمكن كذلك أن تمارس رقابتها على كل شخص معنوي آخر يستفيد من المساعدة المالية من الدولة أو جماعة محلية أو هيئة عمومية بصفة تساهمية أو في شكل إعانة أو قرض أو تسبيق أو ضمان¹.

يظهر من نص المادة 2 فقرة 4 السالفة الذكر أنها قد أدخلت تعديلا هاما كونه أخضع المؤسسات العمومية الإقتصادية ذات النظام القانوني المميز لرقابة المفتشية العامة للمالية على غرار مؤسسة سونطراك ومؤسسة سونلغاز².

أما بالنسبة للأشخاص أو الفئات المعنية برقابة المفتشية العامة للمالية فالأمر يتعلق بمناصب المحاسبة و مرؤوسيهام وهي أساسا فئتي الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون سواءا تعلق الأمر بالمحاسب العمومي الرئيسي أو المحاسب

¹ - المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272، مرجع سابق.

² - بوسعيدة محمد سعيد، مدخل الى دراسة قانون الرقابة الجزائري، المبادئ الدستورية، الأسس القانونية والتنظيمية، أنواع الرقابة ومؤسساتها، وآلياتها وقطاعاتها، دار القصة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص 132.

العمومي الثانوي وكل شخص مكلف بمسك محاسبة نوعية أو تسيير مخزونات¹. فالمفتش المالي يخول له القانون سلطة محاسبة وإجراء الفحص المالي على موظف أو عون للدولة أو من يمارس مهمة باسمها ويتصرف في المال العام سواء من حيث تحصيل الإيرادات العمومية أو من حيث إصدار الإنفاق العمومي وإنجازه على المستوى المحلي².

ب/ من حيث موضوع الرقابة

يرتكز موضوع الرقابة على مجموعة من العناصر المحصورة في البحث في مدى شرعية ودقة الحسابات دون أن يكون لها صلاحية النظر و البحث في مدى ملائمتها³. فتمثل تدخلات المفتشية العامة للمالية في مهام الرقابة أو التدقيق أو التقييم أو التحقيق والتحليل المالية على مجموعة من المجالات والتي يمكن حصرها في:

- سير الرقابة الداخلية و فعالية هيكل التدقيق الداخلي.
- شروط تطبيق التشريع المالي والمحاسبي.
- التسيير المالي والمحاسبي وتسيير أملاك.
- إبرام الصفقات والطلبات العمومية وتنفيذها.
- دقة المحاسبات وصدقها وانتظامها.
- مستوى الإنجازات مقارنة مع الأهداف.
- شروط تعبئة الموارد المالية وتسيير إعتمادات الميزانية وإستعمال وسائل السير.
- شروط منح وإستعمال المساعدات والإعانات التي تقدمها الدولة والجماعات الإقليمية والهيئات والمؤسسات العمومية.

¹ - راجع في هذا الشأن زغدود علي، المرجع السابق، ص 146.

² - جيري نجيب، مرجع سابق، ص 46.

³ - للتفصيل عد في هذا الشأن إلى سناطور خالد، الرقابة على النفقات العمومية : دراسة دور المفتشية العامة للمالية، مذكرة تخرج، تخصص ميزانية المدرسة العليا للإدارة، الجزائر، 2005-2006، ص 37.

- رقابة تطابق النفقات المسددة مع الأهداف المتبعة بطلب الهيئة العمومية¹.

كما تمارس المفتشية العامة للمالية حق مراجعة جميع العمليات التي أجراها المحاسبون العموميون ومحاسبو الهيئات المذكورة في المادة 2 من المرسوم 08-272 السالف الذكر وهنا تظهر جليا الرقابة الممارسة من طرف المفتشية العامة للمالية على كل من المحاسب العمومي والأميرين بالصرف، إلا أن الملاحظ والمأخوذ عليه في هذه المسألة أنه لا يمكن مراجعة الحسابات التي تمت تصفيتها نهائيا طبقا للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها².

يظهر مما سبق أن رقابة المفتشية العامة للمالية لا تعدو أن تكون رقابة على الحسابات فقط أو مراجعة للحسابات، يتم التأكد فيها من أن المبلغ قد صرف في الأوجه المخصصة له دون معرفة ما إذا كانت هذه الموارد المنفقة قد حققت الهدف المرجو منها وبالتالي لا يمكن من خلالها قياس كفاءة وفعالية الإنفاق العام³.

ثانيا: مهام التحقيق والدراسات والخبرات

لا يقتصر دور المفتشية العامة للمالية على رقابة التسيير المالي والمحاسبي لأجهزة الدولة ومصالحها الإدارية ورقابة وتدقيق التسيير في المؤسسات العمومية الإقتصادية، وإنما يمتد ليشمل مجال ذا أهمية معتبرة، وهو مجال الدراسات والخبرة والمشاركة في اللجان⁴، وهذا ما تضمنته مهام الدراسات والخبرات ثم البحث في كيفية مشاركة المفتشية العامة للمالية في اللجان.

¹ - المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272، مرجع سابق.

² - المادة 6، المرجع نفسه.

³ - شعبان فرح، الحكم الراشد كمدخل حديث لترشيد الإنفاق العام والحد من الفقر: دراسة حالة الجزائر (2000-2010)، رسالة لنيل درجة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، تخصص نقود ومالية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2012، ص 274.

⁴ - فنينش محمد صالح، مرجع سابق، ص 207.

أ/ مهام التحقيقات والخبرات

يمكن للمفتشية العامة للمالية أن تقوم بإنجاز دراسات أو خبرات¹ ذات طابع إقتصادي أو مالي أو تقني بطلب منها²، وتتم تدخلات المفتشية العامة للمالية في عين المكان وعلى الوثائق بصفة فجائية³ وتتمثل مهمة الدراسة والخبرة في القيام بتحليل مالية وإقتصادية مقارنة بأصناف التسيير على الصعيد الداخلي والخارجي وهذا بعد طلب من الهيئة أو المؤسسة المعنية بالأمر، حيث يمكنها في الأخير إعطاء الحلول الممكنة لإخراج المؤسسة من الصعوبات، كما يمكن لهذه الصلاحيات أن تأخذ صورة إقتراحات من شأنها تحسين فعالية ونجاعة المؤسسة مع الإعتماد على المقاييس والنظم المأخوذة في إطار أهداف السياسة العامة⁴.

ب/ المشاركة في لجان إعادة الهيكلة والخصوصية

تشارك المديرية العامة للمالية بصفتها رئيسة لجنة إعادة الهيكلة وتتمثل إعادة الهيكلة في تحويل ممتلكات بعض المؤسسات من وزارة لأخرى أو إدماجها في بعض المؤسسات الأخرى أو تقسيم مؤسسة كبيرة الى عدة مؤسسات او تصفية بعضها⁵، كما تشارك المفتشية العامة للمالية في عضوية لجنة مراقبة الخصوصية⁶.

¹ - تعتبر مهمة الدراسة والخبرة حديثة باعتبار أنها لم تندرج ضمن صلاحياتها في المرسوم التنفيذي رقم 80-53 السالف الذكر ولم تكلف بهذه المهمة إلا بعد صدور المرسوم التنفيذي رقم 92-78 المؤرخ في 22 فيفري 1992 يحدد إختصاصات المفتشية العامة للمالية، ج.ر.ج.د.ش عدد 14، الصادر بتاريخ 26 فيفري 1992.

² - راجع في هذا الشأن: بن شيخ هشام وعمرى مراد، مرجع سابق، ص 28.

³ - المادة 14 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272، مرجع سابق.

⁴ - ملياني عبد الرحمان محمد، المرجع السابق، ص 48.

⁵ - فنينش محمد صالح، مرجع سابق، ص 209.

⁶ - مرسوم تنفيذي رقم 96-105 المؤرخ في 11 مارس 1996، يحدد لكيفيات تنظيم لجنة مراقبة عمليات الخصوصية وتسييرها، ج.ر.ج.د.ش عدد 18، الصادر بتاريخ 20 مارس 1996.

الفرع الثاني

تطور مهام المفتشية العامة للمالية

نتيجة للتطورات السياسية، الإجتماعية والإقتصادية التي شهدتها الجزائر ، والإنتقال من النظام الإشتراكي إلى النظام الليبرالي ، وإنفتاح الإقتصاد الوطني أصبح من الضروري تطوير أجهزة الدولة بما يتماشى مع إقتصاد السوق، وفي هذا الإطار عرفت المفتشية العامة للمالية إستحداث صلاحيات ومهام جديدة تتمثل في مهمة التقييم (أولا)، مهمة تقييم السياسات العمومية (ثانيا)، الرقابة على عمليات الصرف وحركة رؤوس الأموال (ثالثا) ومهمة التدقيق في القروض الدولية (رابعا).

أولا: مهمة التقييم

أوكلت للمفتشية العامة للمالية مهمة التقييم التي بالرجوع إلى أحكام المرسوم التنفيذي رقم 272/08، والتي تتجسد فيما يلي :

- تقديم أداء أنظمة الميزانية .
- التقييم الاقتصادي والمالي لنشاط شامل أو قطاعي أو فرعي أو كان إقتصادي .
- تقييم شروط تسيير وإستغلال المصالح العمومية من طرف المؤسسات الإمتيازية مهما كان نظامها¹.

ثانيا: تقييم السياسات العمومية

تقوم المفتشية العامة للمالية بتقييم شروط السياسات العمومية كذا النتائج المتعلقة بها، ذلك أن الرقابة على الأموال العمومية بالطريقة الكلاسيكية القائمة على التأكد من سلامة المستندات المحاسبية ومشروعيتها يمكن أن لا تحقق الفعالية المطلوبة، لذلك

¹ - المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 272-08، مرجع سابق.

يصبح من الضروري تجاوزه إلى تقييم النشاط العمومي نفسه، التصور المستقبلي للمهمة التي يفترض أن تقوم بها المفتشية العامة للمالية¹.

لذلك فإن تقييم السياسات العمومية يهدف إلى البحث حول مدى تحقيق الميزانية للأهداف الإقتصادية والمالية والإجتماعية المسطرة يتم من خلال إنجاز دراسات، وتحاليل مالية إقتصادية لتقدير فعالية التسيير ونجاعته².

ثالثا: الرقابة على عمليات الصرف و حركة رؤوس الأموال

تعد مهمة الرقابة على عمليات الصرف وحركة رؤوس الأموال مهمة إستثنائية مقارنة بالمهام الأخرى خاصة منها الرقابية، لأن هناك هيئات أخرى تختص بذلك، إذ يتم تأهيل موظفي المفتشية العامة للمالية المعينون بقرار وزاري مشترك بين وزيري المالية ووزير العدل لمعاينة جرائم مخالفة التشريع والتنظيم الخاصين بالصرف وحركة رؤوس الأموال من وإلى الخارج³.

تعتبر هذه الإختصاصات ثانوية حيث إستخلصت من خلال مختلف النصوص القانونية التنظيمية والتنفيذية والتي لم تذكر في القانون المنظم للمفتشية العامة للمالية والغرض والهدف ربما من عدم إلزامية هذه المهام هو حفاظ المفتشية العامة للمالية على مهامها الأصلية وهي المهام الرقابية⁴.

رابعا: التدقيق في القروض الدولية

تنصب مهمة الرقابة على القروض الدولية بصفة عامة على تقييم المعلومات والإتصالات إضافة إلى إنجاز عمليات المتابعة والسبب في هذا النوع من الرقابة هو

¹-المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272، مرجع سابق

²- شويخي سامية، مرجع سابق، ص 69.

³- زطيطو حورية، مرجع سابق، ص 106.

⁴- شطارة نبيلة، مرجع سابق، ص 140.

إزدياد حجم القروض العمومية وزيادة تقلب الاسواق الدولية وكثرة التعقيدات في مجال القروض وإنعدام التنسيق في تقييمها وقلة الشفافية حولها¹.

المطلب الثاني

فقدان القواعد والاساليب الضابطة لعملية التفتيش والرقابة للإجراءات الردعية

تخضع هياكل المفتشية العامة للمالية أثناء أداء مهامها الرقابية المسطرة وفقا لبرنامج سنوي² إلى مجموعة من الإجراءات والمبادئ التي تحكم عملية التفتيش ولذلك فإن تقدير مدى فعالية المهام الرقابية يستلزم منا أولاً إظهار المبادئ التي تقوم عليها هذه الرقابة (فرع أول) ثم تبيان مختلف مراحل عملية التفتيش (فرع ثان).

الفرع الأول

المبادئ التي تقوم عليها عملية التفتيش

تقوم عملية التفتيش على مجموعة من المبادئ منها ما يمكن تصنيفها كحدود لعملية التفتيش من شأنها التقليل من فعالية عملية الرقابة التي تقوم بها (أولاً) ومنها ما يعتبر كقواعد أساسية تم الاستقرار عليها عند القيام بعملية التفتيش (ثانياً).

¹ - سناطور خالد، المرجع السابق، ص 40.

² - كما سبق ذكره يتم ضبط برنامج سنوي يحدد من خلاله مهام ومجالات تدخل المفتشية العامة للمالية الذي يكون حسب الأهداف المسطرة وتبعاً لطلبات أعضاء الحكومة أو الهيئات والمؤسسات المؤهلة قانوناً، غير أنه يمكن القيام بعمليات الرقابة خارج البرنامج بطلب من السلطات المخولة لها قانوناً وهذا بالإستناد الى المادة 13 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272 السالف الذكر، عد في هذا الشأن إلى شطارة نبيلة، مرجع السابق، ص 141.

أولاً: الحدود القانونية

تتقيد رقابة المفتشية العامة للمالية بمجموعة من الحدود التي يفرض على المفتشون المكلفون بالمالية إحترامها أثناء أداء مهامهم وتشمل:

أ/الفصل بين وظائف المسير والمفتش

يجد المفتش المالي نفسه عند البدء بعملية التفتيش في وضعية خاصة إنطلاقاً من مبدأ الفصل بين وظائف المسير والمفتش، حيث يجد نفسه خارج السلطة الرئاسية للمصلحة المراد مراقبتها.

ويطبق هذا المبدأ بحذافيره بحيث لا يتدخل المفتش في تسيير هيئة المراقبة ولا يتخذ أية تدابير من شأنها المساس بإدارة المصلحة أو الهيئة ولا يمكنهم إعطاء أوامر للموظفين¹، لأن دوره يقتصر هنا على المعاينة² فالمفتش لا يمكن له أن يأمر أو يمنع أو يوقف تنفيذ أية عملية حتى ولو لاحظ عدم شرعيتها وتطابقها والمقاييس القانونية، فالهدف المنشود من هذه القاعدة هو إنجاز الرقابة دون عرقلة أو تأخير سير المصالح المراقبة، إلا أن هذا لا يمنع المفتش من إدلاء النصح والإرشادات إلى الأمر بالصرف³.

ب/عدم جواز مراجعة الحسابات المؤشر عليها من طرف مجلس المحاسبة:

التأشير على الحسابات هو من صلاحيات مجلس المحاسبة، وهذا ما يمنع مراجعة هذه الحسابات المؤشر عليها من طرف المفتش المالي و التحقيق في شرعيتها إلا إذا كانت هناك حالات إستثنائية كإختلاس الأموال العمومية أو خطأ اكتشف بعد أن تم التأشير على الحسابات⁴ وهنا يظهر عدم وجود تنسيق بين مختلف هياكل الرقابة خاصة منها مجلس المحاسبة⁵.

¹ - ملياني عبد الرحمان محمد، مرجع سابق، ص 56 .

² - المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 08-273، مرجع سابق.

³ - بن شيخ هشام وعمرى مراد، مرجع سابق، ص 78.

⁴ - المرجع نفسه، ص 78.

⁵ - شويخي سامية، مرجع سابق، ص 73 .

ويبقى هذا المبدأ غير مطلق فقد أعطى المشرع صلاحية للمفتش أنه عند إكتشاف تأخيرات خطيرة على مستوى المحاسبة أو خطأ فاضح يهدد مال العام يحق للمفتش أخذ التدابير الإحتياطية والأمر بتدقيق المحاسبة أو إعادة وضعها حالاً لتنظيمها وقد تصل إلى طرد المحاسب العمومي¹.

ثانياً: تراجع في تكريس القواعد الأساسية لعملية التفتيش

ترتكز عملية التفتيش على مجموعة من القواعد التي تحكم سير ومشروعية عملها ويمكن إعتبار أهمها مبدأ الفجائية إلى جانب مجموعة من المبادئ الأخرى التي استقر عليها عند القيام بعملية التفتيش.

أ/ تراجع في تكريس مبدأ المباغثة (الفجائية)

من أهم قواعد التفتيش المالي عنصر المباغثة والمفاجئة عند تدخل المفتش المالي أو فريق التفتيش لدى الموظف أو المرفق المراد تفتيشه فالمفتشية العامة للمالية كجهاز مراقبة وتفتيش خارجي عن المصلحة المراد تفتيشها وإختبار ممارستها المالية، يحرص أشد ما يكون على قاعدة المباغثة والتدخل دون سابق إعلام²، بذلك تجعل الموظف يسهر على حسن سير المهام بسبب خوفه الدائم من حدوث عملية التفتيش كما أن الإنتقال الفجائي يظهر للمفتش المالي الوضعية الحقيقية للهيئة المراد تفتيشها لهذا فقد أصاب المشرع الجزائري بتكريسه لهذا المبدأ في المادة 14 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272 السالف الذكر " تتم تدخلات المفتشية العامة للمالية في عين المكان وعلى الوثائق وتكون الفحوصات والتحقيقات فجائية.

وتكون مهمات الدراسات أو التقييمات أو الخبرات موضوع تبليغ مسبق."

¹ - ملياني عبد الرحمان محمد، مرجع سابق، ص 56.

² - جيري نجيب ، مرجع سابق، ص 50.

الملاحظ من ذات المادة أن مبدأ الفجائية لا يسري على كافة الأعمال المفتشية إذ تستثنى من إلزامية الإشعار المسبق مهمات الدراسات أو التقييمات أو الخبرات كما هو منصوص عليه في الفقرة 3 من المادة 14 السالف ذكرها.

لكن يلاحظ عمليا تلاشي تطبيق هاته القاعدة رغم أهميتها، حيث تُخطر المفتشية العامة للمالية الهيئة المعنية بالتفتيش بإنقال فرقة التفتيش إلى مصالحها¹.

ب/المبادئ الأخرى لعملية التفتيش

استقر العمل أثناء القيام بعملية التفتيش على إحترام مجموعة من القواعد تهدف في مجملها إلى ضمان حسن سير العملية ونجملها في:

1/ مبدأ الإثبات: مفاده أن يخطر المسؤول بوصول الفرق التفتيشية إلى المؤسسة أو الهيئة المكلف برقابتها لتمكينهم من ممارسة مهامهم على أحسن وجه².

2/ مبدأ الإتهام: إحتراما لمبدأ أن الشخص بريء حتى تثبت إدانته فقد خول القانون الأعوان محل الرقابة أن ينفي عن نفسه الاتهام الموجه اليه بالدليل العكسي وهذا عن طريق الإجابة عما ورد في التقرير الأساسي الذي لا يكون نهائيا إلا إذا تم تثبيت وتأكيد المعايينات التي تضمنها بعد إتمام الاجراء التناقضي التي تمكن الأعوان محل الرقابة من الدفاع عن طرق تسييرهم بالرد على ملاحظات المفتشين العاميين للمالية وتقديم رأيهم حول الآراء والملاحظات التي تضمنتها التقارير³، كما أن هذا الإجراء يجعل من المراقب المالي يتوخي الحذر والتدقيق في الملاحظات التي يدونها لأنه يعلم مسبقا بأنها ستعرض على الشخص محل الرقابة الأمر الذي يجعل من هذه الوسيلة ناجعة في كيفية أداء الرقابة التي تقوم بها المفتشية العامة للمالية⁴.

¹ - عد في هذا الشأن إلى ملياني عبد الرحمان محمد، مرجع سابق، ص 57.

² - زيوش رحمة، مرجع سابق، ص 245.

³ - المادة 23 من المرسوم التنفيذي رقم 08-273، مرجع سابق.

⁴ - سويقات أحمد، المرجع السابق، ص 234.

3/ مبدأ الاستعلام: يقصد بهذا المبدأ ضرورة تقديم الوثائق المطلوبة من الشخص الخاص للرقابة وفرض عليه الرد على كل الأسئلة والإستفسارات التي يطرحها المفتش المراقب، ولا يمكن لمسؤولي المصالح أو الهيئات الخاضعة لرقابة المفتشية العامة للمالية، وكذا الأعوان الموضوعين تحت سلطتهم ومسؤوليتهم أن يتحججوا بإحترام الطريق السلمي أو السر المهني، أو الطابع السري للمستندات الواجب فحصها أو العمليات اللازم رقابتها عند المطالبة بالقيام بواجبتهم والمتمثلة في:

- تقديم الأموال والقيم التي بحوزتهم وإطلاعهم على كل الدفاتر أو الوثائق أو التبريرات أو المستندات المطلوبة.

- الإجابة على طلبات المعلومات المقدمة.

- إبقاء المحدثين في المناصب طيلة مدة المهمة¹.

ويمكن أن يتيح هذا الحق للمفتش:

- اكتشاف الموجودات واحصائها وتبيان حالة الصندوق المالي والمخازن.

- التحقق من الكتابات الحسابية وضمان التأكد من صحة الوثائق التي شرعتها ومادية العمليات التي قامت بتغطيتها تلك الحسابات.

- الحصول على المعلومات والوثائق المكملة غير المتوفرة².

إلا أنه إذا تعلق الأمر بفحص ملفات محاطة بسر الدفاع الوطني، تقوم الوحدات العملية للمفتشية العامة للمالية بتحرياتها تبعاً لرسالة مهمة مشتركة بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالدفاع الوطني³.

¹ - المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272، مرجع سابق.

² - زطيطو حورية، مرجع سابق، ص 109.

³ - المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272، مرجع سابق.

الفرع الثاني

القيام بعملية التفتيش

بعد إقرار البرنامج السنوي يتولى رؤساء الأقسام بالتنسيق مع المدراء الجهويين توزيع المهام على الفرق والبعثات التفتيشية¹ التي تبادر بالتحضير لها وتنظيمها من أجل تنفيذها²، تبدأ بالمرحلة التحضيرية لعملية التفتيش (أولا) ثم مرحلة تنفيذ عملية التفتيش (ثانيا) تليها مرحلة إعداد التقارير (ثالثا).

أولا: المرحلة التحضيرية لعملية التفتيش

تحدد عمليات التفتيش في برنامج سنوي يعد ويعرض على الوزير المكلف بالمالية خلال الشهرين الأولين من كل سنة، ويتم تحديد هذا البرنامج حسب الأهداف المحددة وتبعا لطلبات أعضاء الحكومة أو الهيئات والمؤسسات المؤهلة³ وتجدر الإشارة في هذا السياق أن المشرع الجزائري لم يحدد الهيئات والمؤسسات المؤهلة قانونا في كما حددها من قبل وهي مجلس المحاسبة والبرلمان بغرفتيه حاليا أن كان يقصد ذلك⁴، يتضمن البرنامج السنوي مختلف المهام التي ستنجج خلال السنة حيث يتم توزيعها على مدار السنة، وعلى مختلف المديرية الجهوية، وهذا حسب المناطق وحسب النشاط أما تاريخ القيام بالمهمة فيتولى كل مدير بعثة تحديده مع الأخذ بعين الاعتبار سلم الأولويات⁵.

¹ تعتبر البعثة التفتيشية الوحدة الأساسية لتدخل المفتشية العامة للمالية يرأسها أحد المفتشين العامين المسجلين في قائمة التأهيل وهي تتكون من فرقتين الى ثلاثة فرق، أما فرق التفتيش فتعتبر الخلية القاعدية لتدخل المفتشية العامة للمالية تؤدي عملها في إطار البعثة التفتيشية ويمكن الإستعانة بها في حالة المهام التفتيشية البسيطة، يرأسها مفتش المالية من الدرجة الثانية على الأقل وهي تتكون من مفتشين إلى ثلاث مفتشين كما نجد في الهياكل اللامركزية الممثلة في المفتشيات الجهوية التي يختلف عددها من مفتشية جهوية لأخرى تبعا لكثافة العمل، عد في هذا الشأن الى سناطور خالد، مرجع سابق، ص42.

² شويخي سامية، مرجع سابق، ص70.

³ المادة 13 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272، مرجع سابق.

⁴ فنينش محمد صالح، مرجع سابق، ص218.

⁵ زطيطو حورية، مرجع سابق، ص110.

وبعد مرحلة مهمة من التحضير يقوم رئيس المهمة بإعداد ملاحظات حول تنظيم المراقبة ويقدمها إلى المفتشين المكونين لفرقة التفتيشية على شكل معلومات أساسية متمثلة في تحديد طبيعة النقاط التي تجري راقبتها، ومدة تنفيذ المهمة التفتيشية التي لا تتعدى شهرين في أحسن الظروف، وقابلة للتعدد في الحالات الاستثنائية كما يقوم أيضا بتقسيم المهام بين المفتشين لتفادي التداخل أثناء تنفيذ المهمة التفتيشية¹.

ثانيا: مرحلة التنفيذ مهمة التفتيش

تلي المرحلة التحضيرية مرحلة التنفيذ عن طريق تدخل الفرق والبعثات التفتيشية سواء على المستوى المركزي أو بواسطة الوحدات العملية بالنسبة للهيكل اللامركزية الممثلة في المفتشيات الجهوية التي يختلف عددها من مفتشية جهوية لأخرى تبعا لكثافة العمل، ويتم ذلك من خلال الانتقال إلى الهيئة المعنية بالتفتيش والفحص ومراجعة الوثائق من خلال التأكد من وجود الوثائق المالية والمحاسبية ومدى مطابقتها للقوانين والتنظيمات المعمول بها وهذا من الناحية الشكلية².

يقوم المكلفون بالتفتيش على المستويين المركزي واللامركزي بقيادة عملية التفتيش ويكلف من ناحية موضوع الرقابة على وجه الخصوص بما يلي:

- رقابة تسيير الصناديق، وفحص الأموال، القيم، السندات والموجودات من أي نوع والتي يحوزها المسيرين أو المحاسبون.
- الحصول على كل المستند أو وثيقة تبريرية ضرورية لفحوصهم، بما في ذلك التقارير التي تعدها أية هيئة رقابية وأية خبرة خارجية.
- تقديم أي طلب معلومات شفاهي أو كتابي.
- القيام في الأماكن بأي بحث و إجراء أي تحقيق بغرض رقابة التصرفات أو العمليات المسجلة في المحاسبات.

¹ - ملياني عبد الرحمان محمد، مرجع سابق، ص 61.

² - عد في هذا الشأن إلى شويخي سامية، مرجع سابق، ص 71.

- الإطلاع على السجلات والمعطيات أيا كان شكلها.
 - التيقن من صحة المستندات المقدمة وصدق المعطيات والمعلومات الأخرى المبلغة.
 - القيام في عين المكان بأي فحص، بغرض التيقن من صحة وتام التقيد المحاسبي لأعمال التسيير ذات التأثير المالي، وعند الإقتضاء معاينة حقيقية الخدمة المنجزة¹.
- ومما سبق يتضح ان المفتش يقوم بالتحقيق من مدى مشروعية المحاسبة العمومية التي أمر بتنفيذها الأمر بالصرف لتلك الهيئة المراقبة ومقارنتها بالتشريع المالي والحسابي التي لها أثر مالي ومباشر على الهيئة كالقانون التجاري، المخطط الوطني للمحاسبة إضافة إلى القوانين المالية والجبائية السارية المفعول.²
- وبعد ذلك يُعقد اجتماع مع مسؤولي الهيئة الخاضعة للرقابة لإعلامهم بتقدم بعثة التحقيق وهذا لتسهيل عملية الرقابة ومعرفة تنظيم الهيئة، لتنتقل الرقابة بعد ذلك إلى المسيرين من خلال التحقيق في المحاسبة المادية والعمليات المسجلة ووثائق الثبوتية المرافقة لها ومدى مطابقتها³.

¹ - المادة 6 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272، مرجع سابق.

² - زطيطو حورية، مرجع سابق، ص 113.

³ - شويخي سامية، مرجع سابق، ص 71.

ثالثاً: إعداد التقارير

تُختم عملية التفتيش بتحرير تقارير من طرف المفتشون الماليون إذ تعتبر الإجراء الأخير بعد نهاية تدخلاتهم.

أ/ مضمون التقارير

تُبرز المعايير والتقديرات حول فاعلية التسيير بصفة عامة، تتضمن هذه التقارير إقتراحات التدابير التي من شأنها أن تحسن تنظيم وتسيير وكذا نتائج المؤسسات والهيئات المراقبة، كما يمكن أن يتضمن أيضاً كل اقتراح كفيل بتحسين الأحكام التشريعية والتنظيمية التي تحكمها¹.

يبلغ مسير المؤسسة أو الهيئة المراقبة وكذا وصايته بالتقرير الأساسي الذي لا يصبح نهائياً إلا بعد تأكيد وثبيت المعايير التي يتضمنها وذلك عند نهاية الإجراء التناقضي في أجل أقصاه 2 شهر ثم يرسل التقرير المعد إلى السلطة المؤهلة دون سواها².

يترتب عن جواب المسير عن التقرير الأساسي، إعداد تقرير تلخيصي يختم الإجراء التناقضي ويبلغ مرفقاً بجواب المسير للسلطة السلمية أو الوصية للكيان المراقب دون سواها³.

تعد المفتشية العامة للمالية تقريراً سنوياً يتضمن حصيلة نشاطها وملخص نشاطها والأجوبة المتعلقة بها وكذا الإقتراحات ذات الأهمية العامة التي إقتبسها من ذلك، خصوصاً بغرض تكييف أو تحسين التشريع والتنظيم اللذين يحكمان النشاطات

¹ - المادة 21 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272، مرجع سابق.

² - المادة 22، المرجع نفسه.

³ - المادة 24، المرجع نفسه.

الخاضعة لرقابتها، ويسلم التقرير السنوي إلى الوزير المكلف بالمالية خلال الثلاثي الأول من السنة الموالية للسنة التي أعد بخصوصها¹.

بمجرد إنتهاء عملية المراقبة على ميزانية الجماعات المحلية، تحرر المفتشية العامة للمالية تقريراً تسجل فيه ملاحظات والمعائنات التي قام مفتشي المالية بجمعها أثناء القيام بممارسة مهامهم في كل من مقر الولايات أو البلديات، حيث يحتوي هذا التقرير على إقتراح تدابير من شأنها أن تحسن تنظيم المصالح والهيئات موضوع الرقابة وتسييرها ونتائجها، كما يمكن أن تحتوي على إقتراح من طبيعته أن يحسن الأحكام التشريعية والتنظيمية التي تطبق عليها، ويبلغ هذا التقرير لمسيري المصالح والهيئات المعنية الذين يقومون بالإجابة عليه خلال مدة أقصاها 2 شهر، مع إمكانية تمديد هذه المدة من طرف الوزير المكلف بالمالية².

تجمع التقارير القاعدية ويتم تلخيصها في تقرير شامل، تقوم لجنة خاصة موجودة على مستوى المفتشية العامة للمالية بتقييم الأعمال التفتيشية المنجزة من طرف مختلف المهمات، تكلف هذه اللجنة بتقدير نوعية هذه التقارير وكل الأعمال المنجزة التي لها نفس الطبيعة وتضمن على هذا المنوال تطابق هذه الأعمال مع القواعد العامة التي تحكم وتنظم سير أعمال المفتشية والأحكام التشريعية والتنظيمية السارية المفعول³.

ب/ مصير تقارير المفتشية العامة للمالية

تتجزأ المفتشية العامة للمالية في آخر مرحلة تقريرين أحدهما يرسل إلى الجهات الوصية أو السلطة السلمية للجهات محل الرقابة، وتدون فيه مدى الإستجابة للمعائنات التي أثارها التقرير الأساسي المعد من قبل فرق التفتيش، أما التقرير الثاني فهو التقرير النهائي الذي تعده المفتشية العامة للمالية الذي يتضمن كل المعائنات والأجوبة المتعلقة

¹ - المادة 26، المرسوم التنفيذي رقم 08-272، مرجع سابق.

² - عباس عبد الحفيظ، مرجع سابق، ص 74.

³ - زطيطو حورية، مرجع سابق، ص 116 .

بها ثم ترسل إلى الوزير المكلف بالمالية حول نتيجة المراقبة¹، وحول مدى كفاءة الوحدة المحلية في استعمال أموالها المالية².

ينص المرسوم المتضمن إحداث المفتشية العامة للمالية على أن التقرير النهائي يحال إلى السلطة السلمية أو السلطة الوصية وإلى رئيس مجلس المحاسبة³، أما آخر نص لسنة 2008 لم يشر إلى ذلك، وكان بالأحرى أن يتضمن بأن يرسل التقرير السنوي إلى البرلمان على غرار تقارير مجلس المحاسبة أو أن تنشر في الجريدة الرسمية، عوض أن تتداوله وسائل الإعلام دون معرفة مصدر حصولها على تلك التقارير⁴.

ج/ القيمة القانونية لتقارير المفتشية العامة للمالية

لا ترقى تقارير المفتشية العامة للمالية إلى قيمة القرار الذي يعطي أوامر وإنما تبقى ملاحظات ونتائج فقط ولا يمكن أن تكون ملزمة للهيئة المعنية أو السلطات الوصية أو السلمية بالأخذ بهذه الاقتراحات وتطبيقها مستقبلا وإنما يبقى حبرا على ورق وحتى في حالة إكتشاف أخطاء جسيمة في المحاسبة فإن المفتش لا يمكن إتخاذ تدابير إستعجالية ردعية إنما يكتفي بتبليغ ذلك إلى السلطات المعنية والوصية وكذلك إلى رئيس المفتشية⁵.

سلك المشرع الجزائري في هذا الشأن سلوكا مغايرا عن الذي انتهجه المشرع الفرنسي، فيما يخص تمكين المفتشية العامة للمالية من إتخاذ الإجراءات العقابية في حق الخارجين عن القواعد القانونية، بحيث أن التشريع الفرنسي يسمح للمفتشين بحق توقيف المحاسب العمومي إذا أضر بالمال العام⁶، أما القانون الجزائري فإنه يكتفي بإحالة التقرير إلى الجهة المختصة والمتمثلة في السلطة الوصية أو السلمية، وهذا ما

¹ - سويقات أحمد، مرجع سابق، ص 244.

² - عزيز محمد الطاهر، آليات تفعيل دور البلدية في إدارة التنمية بالجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2009-2010، ص 109.

³ - المادة 21 من المرسوم التنفيذي رقم 80-53، مرجع سابق.

⁴ - سويقات أحمد، مرجع سابق، ص 244-245.

⁵ - ملياني عبد الرحمان حميد، المرجع السابق، ص 74.

⁶ - جيري نجيب، مرجع سابق، ص 53.

يؤثر سلبا على الرقابة المخولة للمفتشية العامة للمالية لأن سلطة العقاب هي التي تمنح للرقابة الفعالية.

علاوة عن النقائص التي تعترى المفتشية العامة للمالية كجهاز رقابي نجد أن نوع الرقابة المالية الممارسة من طرفه في حد ذاته معيبا ، فالرقابة المالية اللاحقة وإن كانت تتمتع بمجموعة من الخصائص إلا أنها لا تكشف الأخطاء إلا بعد وقوعها، ولا يعقل على هذا الأساس أن يطالب المسؤولون من الرقابة اللاحقة التنبأ ومعالجة الخطأ¹، فما ينقص من فعالية المفتشية العامة للمالية، هو إضافة لكونها رقابة مالية لاحقة تركز على مبادئ الشرعية، النظامية، الفعالية والمردودية دون البحث في الملائمة وإنما يقتصر دورها في البحث في مدى مطابقة أوامر الصرف للقواعد المالية المقررة في الميزانية².

وحتى الاعلام الفوري للسلطة الوصية لإتخاذ التدابير في حالة وقوع مخالفات فان المفتشية العامة لا يمكن لها إتخاذ تدابير إستعجالية ردية وتكتفي فقط بالتبليغ.

فالمشرع الجزائري على هذا الأساس قد سائر الإتجاه الحديث في خصوص التفتيش المالي الذي جعل منه وسيلة للنصح والإرشاد والتوجيه أكثر منه للتصدي للأخطاء³.

¹- سعيد يحي، الرقابة على القطاع العام، مدى تأثيرها على إستقلاله (دراسة مقارنة)، المكتب المصري الحديث للنشر والطباعة، مصر، 1969، ص 113 .

²- صرامة عبد الوحيد، "الرقابة على الأموال العمومية كأداة لتحسين التسيير الحكومي"، مداخلة في المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات الدولية والحكومات، المنظم من طرف قسم علوم التسيير، كلية الحقوق، جامعة ورقلة، يومي 8 و9 مارس 2005، ص ص 135-143،

³- خالد سمارة الزغبي، تشكيل المجالس المحلية وأثره على كفايتها في نظم الإدارة المحلية، دراسة مقارنة : المملكة المتحدة- فرنسا- يوغسلافيا - مصر - الأردن، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع الطبعة الثالثة، الاردن، 1993، ص 206.

خلاصة الفصل الثاني

نخلص إلى القول بعد إظهار البعد التنظيمي للتشكيلة البشرية والهيكلية للمفتشية العامة للمالية أنها من الناحية القانونية من أهم الأجهزة التي تسهر على الحفاظ على المالية المحلية، بالنظر إلى الدور الحساس الذي تلعبه من خلال المهام المنوطة إليها خاصة المهام الكلاسيكية الرقابية والموكل إليها بموجب مختلف النصوص القانونية.

ضف إلى ذلك أن مفتشوا المالية قد زُودوا أثناء أداء مهامهم بمجموعة من المبادئ والإجراءات التي من شأنها تدعيم السير الحسن للمهام الرقابية على المالية المحلية للمفتشية العامة للمالية، خاصة بتكريس تنظيم هيكلي لا مركزي في إطار المفتشيات الجهوية ولعل أهم هذه المبادئ التي تقوم عليها عملية التفتيش هي قاعدة الفجائية في الانتقال إلى الهيئة المعنية بالتفتيش.

هذا التنظيم من شأنه التقليل إلى حد كبير من الإختلالات وسوء إستعمال أموال الجماعات الإقليمية وتبديدها، لولا الإختلالات كثيرة، فمن ناحية المجال الإقليمي يلاحظ أن عدد المفتشيات الجهوية والتي يقدر عددها بعشر مديريات يستحيل عليها إجراء رقابة دائمة على كل البلديات ما يترجم باتساع الإختصاص الإقليمي الممنوح للمفتشيات الجهوية، أما من ناحية المجال العملي فإن إختصاصات المفتشية العامة للمالية شهدت توسيعا خارج الإختصاصات الرقابية، وكذا تراجعا في تطبيق مبدأ فجائية عملية التفتيش وهذا أكثر ما يطعن في مصداقية المهام الرقابية .

ولعل أكثر ما يؤخذ على رقابة المفتشية العامة للمالية، أن العملية التفتيشية مآلها هو صدور تقارير تسلم للسلطة الوصية ووزارة المالية ممثلة في وزيرها دون أن يكون لها أثر ردعي للمخالفات المالية المرتكبة ما ينعكس سلبا على نجاعة وفعالية المهام الرقابية للمفتشية العامة للمالية ويُلزم بالضرورة إعادة النظر في التنظيم الفعلي لهذه الهيئة .

الخاتمة

يُظهر النظام القانوني المؤطر للمحاسب العمومي والمفتشية العامة للمالية بصفتهم مكافئين بالرقابة المالية على ميزانية الجماعات الإقليمية رغم سعي الجزائر إلى تكريسها ومحاولة إصلاحها عبر مختلف القوانين والمراسيم عدة إختلالات سواءا كانت قانونية، تنظيمية من الناحية البشرية والهيكلية أو إدارية، غالبا ما تكون موحدة بين هاته الأجهزة أثناء القيام بالرقابة ولعل السبب الرئيسي في هذا التوحيد هو عدم تفريد الرقابة المالية على المالية المحلية بأحكام خاصة تدخل ضمن القانون المؤطر للولاية وبالبلدية لأنه بذلك سيتم مراعاة خصوصية هذه الهيئات مقارنة بالهيئات الأخرى الخاضعة لذات الرقابة .

يتسم التنظيم البشري بإنعدام الكفاءة والتي يعود سببها أساسا لعدم مراعاة إمام الموظفين بكل الجوانب التي تستلزمها عملية الرقابة وذلك بسبب حصر التخصصات المدمجة في شروط التوظيف في بعض المجالات، فلا يكفي أن يتقن المحاسب العمومي مبادئ المحاسبية لأن الجانب القانوني لا يقل أهمية لحسن سير الرقابة والأمر سيان بالنسبة للمفتشية العامة للمالية حيث تتميز إختصاصاتها بإتساع موضوعاتها وبالمقابل حصر التخصصات وطرق التوظيف التي وإن كانت واسعة قانونا إلا أنها تبقى مجرد حبر على ورق.

كما أن عدم تمتع الأعوان المكلفون بالرقابة بالإستقلالية الكافية لأداء مهامهم يؤثر سلبا على ضمان نجاعة الرقابة المالية المحلية، حيث يجد العون نفسه دائما خاضعا للجهة الوصية التي يلتزم بالقيام بأوامرها وتنفيذ قراراتها، دون أن يكون هناك أي تنسيق من طرف السلطة الوصية لهذه الأجهزة الرقابية مما يسبب تداخل في الإختصاصات بين هذه الأجهزة كما يظهر جليا في تداخل الإختصاصات بين المحاسب العمومي والمراقب المالي وتكرار العملية الرقابية فما الجدوى من وجود جهازين يقومان بنفس المهام عوض الجعل من هذه الأجهزة مجموعة عمل متناسقة.

إضافة إلى كل ماسبق فإنه أكثر ما يعتبر حجر عثرة أمام الرقابة المالية على ميزانية الجماعات الإقليمية هو الهدف من هذه الرقابة التي لا تتعدى التحقيق في مدى مطابقة ومشروعية العمليات المالية والمحاسبية للقوانين والأنظمة المعمول بها، مما يجعل عمل كل

من المحاسب العمومي والمفتشين الماليين مجرد إستنتاجات وتقارير ترفع إلى السلطة الوصية دون أن تتمتع هذه الهيئات بسلطة البحث في مدى الملائمة أو تمكينها من إتخاذ الإجراءات الردعية اللازمة ضد مرتكبي المخالفات المالية، لذا يجب العمل على توسيع من سلطات الهيئات الرقابية في مواجهة المرتكبين للمخالفات المالية.

وعليه لتحقيق رقابة مالية ناجحة تؤدي الدور المنشود من وراء تكريسها لابد من العمل على إتخاذ بعض الإجراءات التي من شأنها وضع حد لهذه الثغرات وذلك أولاً بمحاولة تأطير الرقابة المالية المحلية في منظومة خاصة تتماشى والمميزات التي تتمتع بها ميزانية الجماعات المحلية وكذا السهر على إتسام أحكام هذه الرقابة بنوع من المرونة غير معقدة في إجراءاتها حتى تتماشى والوضع الإقتصادي الذي تعيشه مختلف البلديات والولايات في الفترة الحالية.

كذلك السعي إلى ضرورة إعادة تنظيم نظام التوظيف خاصة داخل جهاز المفتشية العامة للمالية فيما يتعلق بفتح الباب أمام تخصصات أكثر، وكذا الإعتماد الفعلي على طرق التوظيف المنصوص عليها في القانون لا سيما المرسوم التنفيذي رقم 10-28 المرسوم التنفيذي المتضمن القانون الاساسي الخاص بالموظفين المنتمين للاسلاك الخاصة بالمفتشية العامة للمالية. والسعي إلى تنمية العنصر البشري بتكوينه باستمرار في مختلف المجالات وبمحاولة جعل من النظام الرقابي نظام معلوماتي يحقق رقابة مالية محلية سريعة ومتطورة .

إضافة إلى العمل على منح هذه الهيئات سلطات ردعية أثناء القيام بعملية الرقابة قصد منح القرارات الصادرة من طرف المفتشية العامة للمالية والمحاسب العمومي قيمة قانونية حتى لا تبقى مجرد استنتاجات لتصبح قراراتها ملزمة تعطي أوامر، بل تذهب أبعد من ذلك بمنحها إمكانية إتخاذ تدابير إستعجالية ردعية في حالة ما إذا تعلق الأمر بإكتشاف أخطاء وإنحرافات جسيمة، لأن الواقع العملي يثبت أن سلطة العقاب هي التي تمنح للرقابة المالية عامة ومالية الجماعات المحلية خاصة الفعالية في الأداء.

وعليه يلاحظ مما تم عرضه أن العيب لا يكمن إطلاقا في وجود هذا النوع من الرقابة سواء تعلق الأمر برقابة مالية قبلية حين إجراءاتها من طرف المحاسب العمومي، أو رقابة بعدية تقوم بها المفتشية العامة للمالية، بل أن وجودها في المنظومة القانونية الجزائرية إجراء

الخاتمة

يستحيل الإِسْغَاءُ عنه وإنما الإشْكال يكمن في أسلوب تأطيرها والمعتد لممارستها على مستوى الجماعات المحلية خاصة.

قائمة المراجع

أولاً: باللغة العربية

أ- الكتب:

- 1- الميزوني السعدي، ميزانية الدولة من التشريع إلى التنفيذ و المحاسبة و المراقبة، مركز النشر الجامعي، د ب ن، 2011.
- 2- بن داود إبراهيم، الرقابة المالية على النفقات العامة، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2009.
- 3- بوسعيدة محمد سعيد، مدخل إلى دراسة قانون الرقابة الجزائري (المبادئ الدستورية، الأسس القانونية و التنظيمية، أنواع الرقابة و مؤسساتها، و آلياتها و قطاعاتها)، دار القصبه للنشر و التوزيع، الجزائر، 2014.
- 4- جيري نجيب ، الرقابة المالية بالمغرب بين الحكامة المالية ومتطلبات التنمية : دراسة تحليلية ونقدية، الإصدار الرابع، دار نشر المعرفة، المغرب، 2011.
- 5- حمدي سليمان سمحات القبيلات، الرقابة الإدارية المالية على الأجهزة الحكومية دراسة تحليلية وتطبيقية، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999.
- 6- خالد سمارة الزغبى، تشكيل المجالس المحلية وأثره على كفايتها في نظم الإدارة المحلية، دراسة مقارنة : المملكة المتحدة- فرنسا- يوغسلافيا - مصر - الأردن، الطبعة الثالثة، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع ، الاردن، 1993.
- 7- رحمانى شريف، أموال البلديات الجزائرية، الاعتلال، العجز، التحكم الجيد في التسبير، دار القصبه للنشر، الجزائر، 2003.
- 8- زغود علي، المالية العامة، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
- 9- سعيد يحيى، الرقابة على القطاع العام، مدى تأثيرها على استقلاله (دراسة مقارنة)، المكتب المصري الحديث للنشر والطباعة، مصر، 1969.
- 10- محرزي محمد عباس، إقتصاديات، المالية العامة، النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة للدولة، الطبعة السادسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2015.

ب- الرسائل والمذكرات الجامعية

*الرسائل الجامعية:

- 1- السويقات أحمد، الرقابة على أعمال الإدارة المحلية في الجزائر، رسالة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم القانونية، قسم الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014-2015.
- 2- تياب نادية، مواجهة الفساد في مجال الصفقات العمومية، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم، تخصص قانون، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2013.
- 3- زيوش رحمة، الميزانية العامة للدولة في الجزائر، رسالة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم، تخصص قانون، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2011.
- 4- شعبان فرح، الحكم الراشد كمدخل حديث لترشيد الإنفاق العام و الحد من الفقر: دراسة حالة الجزائر (2000-2010)، رسالة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص علوم و مالية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2011-2012.
- 5- شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه شهادة الدكتوراه، شعبة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2013-2014.
- 6- عزة عبد العزيز، قواعد الرقابة المالية العليا وأجهزتها في القانون الوضعي، التشريع الإسلامي-دراسة مقارنة-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه (علوم) في العلوم الإسلامية، تخصص: الشريعة والقانون، كلية الشريعة والقانون، جامعة الأمير عبد القادر، قسنطينة، 2014-2015.

7- فنينش محمد صالح، الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في القانون الجزائري، رسالة من أجل نيل درجة دكتوراه دولة في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، الجزائر، 2011-2012.

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

***مذكرات الماجستير:**

1- بصديق محمد، النفقات العامة للجزائر في ظل الإصلاحات الإقتصادية، رسالة تدخل ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية، فرع التحليل الإقتصادي، قسم العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008-2009.

2- تسمبال رمضان، إستقلالية الجماعات المحلية في الجزائر: "وهم أم خيال"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع "تحولات الدولة"، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2009.

3- حمادو دحمان، الوسائل غير القضائية للرقابة على أعمال الإدارة المحلية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2010-2011.

4- شطارة نبيلة، فعالية تقييم الاداء المالي للمؤسسة العمومية الإقتصادية حسب مقارنة المفتشية العامة للمالية، مذكرة من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص الإدارة المالية للمؤسسات، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2013-2014،

5- شويخي سامية، أهمية الإستفادة من الآليات الحديثة والمنظور الإسلامي في الرقابة على المال العام، رسالة لنيل شهادة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه تخصص تسيير المالية

العامة، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية، جامعة أبو بكر بلقاسم، تلمسان، 2010-2011.

6- عباس عبد الحفيظ، تقييم فعالية النفقات العامة في ميزانية الجماعات المحلية دراسة حالة: نفقات ولاية تلمسان وبلدية منصور، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أوبكر بلقايد، تلمسان، 2011-2012.

7- عزيز محمد الطاهر، آليات تفعيل دور البلدية في إدارة التنمية بالجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مباح، ورقلة، 2009-2010.

8- ملياني عبد الرحمان محمد، المفتشية العامة للمالية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، فرع الإدارة والمالية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، الجزائر، 2001-2002.

*مذكرات الماستر:

1-رياض العابد، الرقابة المالية على نفقات البلدية، مذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014.

2- أوديع عيسى وعبد الحق علاء الدين، إشكالية الرقابة المالية على تنفيذ الميزانية العامة في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص الجماعات المحلية والهيئات الإقليمية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة- بجاية، 2013-2014.

3- أيت الحاج كاتية وأيت وعلي سميحة، الجماعات الإقليمية والإستقلالية المالية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، شعبة قانون عام، تخصص قانون الجماعات المحلية و الهيئات الإقليمية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمن ميرة بجاية، 2011-2012.

4- بري دلال، الإستقلال المالي للبلدية، مذكرة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، تخصص قانون إداري، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مراح، ورقلة، 2013-2014.

5- بلخضر عبد الحفيظ، الرقابة الوصائية على الجماعات المحلية في الجزائر، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص منازعات القانون العمومي، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد لمين دباغين، سطيف، 2014-2015.

6- حمامة معتز، الرقابة المالية على الإدارة المحلية، مذكرة مقدمة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014.

7- زطيطو حورية، الآليات المتخصصة لحماية المال العام في التشريع الجزائري، مذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014 .

8- لونيبي عبد اللطيف، الرقابة على مالية البلدية، مذكرة، لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012-2013.

*مذكرات التخرج :

1- بن شيخ هشام وعمرى مراد، المفتشية العامة للمالية بين الرقابة والتقييم، مذكرة نهاية دراسة لنيل شهادة الدراسات العليا في المالية، فرع خزينة، المعهد الوطني للمالية، 1998.

2- بولرواح محمد، عمليات الميزانية وعمليات الخزينة، مذكرة نهائية الدراسة، المدرسة الوطنية للإدارة، مديرية التدريبات الميدانية، السنة 4 تخصص ميزانية الدفعة 39، الجزائر، 2006.

3- سناطور خالد، الرقابة على النفقات العمومية : دراسة دور المفتشية العامو للمالية، مذكرة تخرج، تخصص ميزانية المدرسة العليا للإدارة، الجزائر، 2005-2006.

- 4- شفشوفي عمار، تسيير الأموال العمومية في البلديات الجزائرية، مذكرة تخرج، تخصص إدارة محلية، دفعة 39، المدرسة الوطنية للإدارة، 2005-2006.
- 5- فرحاوي عبد القادر، تنفيذ النفقات العمومية، مذكرة نهائية التكوين تخصص المالية العمومية وتسيير الميزانية، المدرسة الوطنية للإدارة، 2014.

ت- المقالات والمدخلات

- 1- دريوش مصطفى، " الجماعات المحلية بين القانون والممارسة "، مجلة الفكر البرلماني، العدد الأول، 2002، ص 95.
- 2- صرامة عبد الوحيد، " الرقابة على الأموال العمومية كأداة لتحسين التسيير الحكومي "، مداخلة في المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات الدولية والحكومات، المنظم من طرف قسم علوم التسيير، كلية الحقوق، جامعة ورقلة، يومي 8 و 9 مارس 2005، ص 138.

ث- النصوص القانونية

*الدساتير

- 1- مرسوم رئاسي رقم 89-18، المؤرخ في 28 فيفري 1989، المتضمن دستور 1989، بموجب ج.ر.ج.د.ش عدد 09، صادر في 01 مارس 1989.
- 2- مرسوم رئاسي رقم 96-483، المؤرخ في 7 سبتمبر 1996، المتضمن دستور سنة 1996، ج.ر.ج.د.ش عدد 76، الصادر بتاريخ 07 ديسمبر 1996 المعدل و المتمم بموجب القانون رقم 02-03 المؤرخ في 10 أبريل 2002، ج.ر.ج.د.ش عدد 25، الصادر بتاريخ 14 افريل 2002، المعدل والمتمم بموجب القانون العضوي رقم 08-19، مؤرخ في 15 نوفمبر 2008، ج.ر.ج.د.ش عدد 63، الصادر بتاريخ 16 نوفمبر 2008، المعدل و المتمم بموجب القانون رقم 16-01 مؤرخ في 6 مارس 2016، ج.ر.ج.د.ش عدد 14، الصادر بتاريخ 7 مارس 2016.

*النصوص التشريعية:

- 1- قانون رقم 63-198 المؤرخ في 8 جوان 1963 المتضمن تأسيس الوكالة القضائية للخزينة، ج.ر.ج.د.ش عدد 38 صادر بتاريخ 11 جوان 1963، ملغى
- 2- قانون رقم 84-17 المؤرخ في 7 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية، ج.ر.ج.د.ش عدد 28، الصادر بتاريخ 10 جويلية 1984 .
- 3- قانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، المعدل والمتمم، ج.ر.ج.د.ش عدد 35، الصادر بتاريخ 18 أوت 1990.
- 4- قانون رقم 90-32 مؤرخ في 04 ديسمبر 1990 يتعلق بتنظيم مجلس المحاسبة وسيره، ج.ر.ج.د.ش عدد 53، الصادر في 5 ديسمبر 1990 .
- 5- مرسوم تشريعي رقم 93-01 المؤرخ في، 19 جانفي 1993 المتضمن قانون المالية لسنة 1993، ج.ر.ج.د.ش عدد 04، الصادر في 20 جانفي 1993.
- 6- أمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 يتعلق بمجلس المحاسبة، ج.ر.ج.د.ش عدد 39، الصادر بتاريخ 23 جويلية 1995.
- 7- أمر رقم 06-03 المؤرخ في 15 جويلية 2006 المتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، ج.ر.ج.د.ش عدد 46، الصادر بتاريخ 16 جويلية 2006.
- 8- قانون رقم 11-10، المؤرخ في 22 جوان 2011، المتعلق بالبلدية، ج.ر.ج.د.ش عدد 14، الصادر بتاريخ 03 جويلية 2011.
- 9- قانون رقم 12-07، المؤرخ في 21 فيفري 2012، المتعلق بالولاية، ج.ر.ج.د.ش عدد 12، الصادر بتاريخ 29 فيفري 2012.

*النصوص التنظيمية:

- 1- مرسوم رقم 65-259 المؤرخ في 14 أكتوبر 1965 المحدد للالتزامات ومسؤولية المحاسبين، ج.ر.ج.د.ش عدد 92، الصادر بتاريخ 9 نوفمبر 1965، (ملغى).
- 2- مرسوم رقم 80-53 المؤرخ في 1 مارس 1980، يتضمن إستحداث مفتشية عامة للمالية، ج.ر.ج.د.ش عدد 10، الصادر بتاريخ 4 مارس 1980.
- 3- مرسوم تنفيذي رقم 90-334 المؤرخ في 27 أكتوبر 1990 يتضمن القانون الأساسي الخاص بالعمال التابعين للأسلاك الخاصة بالإدارة المكلفة بالمالية، ج.ر.ج.د.ش عدد 46، الصادر بتاريخ 31 أكتوبر 1990.
- 4- مرسوم تنفيذي رقم 91-129 المؤرخ في 11 ماي 1992، يتعلق بالتنظيم المصالح الخارجية للخزينة وصلاحياتها وعملها، ج.ر.ج.د.ش عدد 23، الصادر بتاريخ 22 ماي 1991، معدل ومتمم بموجب مرسوم تنفيذي رقم 03-40 المؤرخ في 19 جانفي 2004، المتعلق بالتنظيم المصالح الخارجية للخزينة وصلاحياتها وعملها، ج.ر.ج.د.ش عدد 04، الصادر بتاريخ 22 جانفي 2004.
- 5- مرسوم تنفيذي رقم 91-312 مؤرخ في 7 سبتمبر 1991، يحدد شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين، وإجراءات مراجعة باقي الحسابات، وكيفيات إكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين، ج.ر.ج.د.ش عدد 43، الصادر بتاريخ 17 سبتمبر 1991.
- 6- مرسوم تنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991، يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها، ج.ر.ج.د.ش عدد 43، الصادر بتاريخ 17 سبتمبر 1991.
- 7- مرسوم تنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 المتعلق بإجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين، ج.ر.ج.د.ش عدد 43، الصادر بتاريخ 18 سبتمبر 1991.

- 8- مرسوم تنفيذي رقم 92-78 المؤرخ في 22 فيفري 1992، يحدد إختصاصات المفتشية العامة للمالية، ج.ر.ج.د.ش عدد 15، الصادر بتاريخ 26 فيفري 1992.
- 9- مرسوم تنفيذي رقم 92-79 المؤرخ في 22 فيفري 1992، يؤهل المفتشية العامة للمالية للتقويم الإقتصادي للمؤسسات العمومية الإقتصادية، ج.ر.ج.د.ش عدد 15، الصادر بتاريخ 26 فيفري 1992.
- 10- المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992، يتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، ج.ر.ج.د.ش عدد 82، الصادر بتاريخ 15 نوفمبر 1992 المعدل والمتمم بموجب المرسوم التنفيذي رقم 09-374 المؤرخ في 16 نوفمبر 2009، ج.ر.ج.د.ش عدد 67، الصادر بتاريخ 19 نوفمبر 2009.
- 11- مرسوم تنفيذي رقم 93-46 المؤرخ في 06 فيفري 1993 يتعلق بتحديد أجال دفع النفقات وتحصيل أوامر الإيرادات والبيانات التنفيذية و إجراءات قبول القيم المعدومة ، ج.ر.ج.د.ش عدد 9، الصادر في 10 فيفري 1993.
- 12- مرسوم تنفيذي رقم 93-108 المؤرخ في 5 ماي 1993، يتعلق بكيفيات إحداث وكالات الإيرادات و النفقات وتنظيمها وسيرها، ج.ر.ج.د.ش عدد 30، الصادر بتاريخ 9 ماي 1993.
- 13- مرسوم تنفيذي رقم 95-54 المؤرخ في 15 فيفري 1995، يحدد صلاحيات وزير المالية، ج.ر.ج.د.ش عدد 15، الصادر في 19 مارس 1995.
- 14- مرسوم تنفيذي رقم 97-268 المؤرخ في 21 جويلية 1997، يحدد الإجراءات المتعلقة بالتزام بالنفقات العمومية وتنفيذها ويضبط صلاحيات الأمر بالصرف ومسؤولياتهم، ج.ر.ج.د.ش العدد 48، الصادر بتاريخ 23 جويلية 1997.
- 15- مرسوم تنفيذي رقم 06-326، المؤرخ في 18 سبتمبر 2006، يحدد قائمة المناصب العليا المصالح الخارجية للخزينة وشروط التعيين فيها وتصنيفها، جريدة رسمية عدد 56، الصادر في 24 سبتمبر 2006.

- 16- مرسوم تنفيذي رقم 08-272 مؤرخ في 6 سبتمبر 2008، يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية، ج.ر.ج.د.ش عدد 50، الصادر بتاريخ 7 سبتمبر 2008.
- 17- مرسوم تنفيذي رقم 08-273 المؤرخ في 6 سبتمبر 2008، يتضمن تنظيم الهياكل المركزية للمفتشية العامة للمالية، ج.ر.ج.د.ش عدد 50، الصادر بتاريخ 7 سبتمبر 2008.
- 18- مرسوم تنفيذي رقم 08-274 المؤرخ في 6 سبتمبر 2008، يحدد تنظيم المفتشيات الجهوية للمفتشية العامة للمالية وصلاحياتها، ج.ر.ج.د.ش عدد 50، الصادر بتاريخ 7 سبتمبر 2008.
- 19- مرسوم تنفيذي رقم 10-28 المؤرخ في 13 جانفي 2010، يتضمن القانون الاساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بالمفتشية العامة للمالية، ج.ر.ج.د.ش عدد 5، الصادر بتاريخ 29 جانفي 2010.
- 20- مرسوم تنفيذي رقم 10-298 المؤرخ في 29 نوفمبر 2010 يتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بإدارة الخزينة و المحاسبة والتأمينات، ج.ر.ج.د.ش عدد 74، الصادر بتاريخ 5 ديسمبر 2010.
- 21- مرسوم تنفيذي رقم 11-331 المؤرخ في 19 سبتمبر 2011، يعدل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 والمتعلق بتعيين المحاسبين العموميين وإعتمادهم ج.ر.ج.د.ش عدد 52، الصادر بتاريخ 21 سبتمبر 2011.

*** القرارات الوزارية والتعليمات:**

- 1- قرار وزاري مؤرخ في 2 جانفي 1999، يحدد مقار المديريات الجهوية للمفتشية العامة للمالية وإختصاصاتها الإقليمية، الجريدة الرسمية عدد 4، الصادر بتاريخ 20 جانفي 1999.
- 2- تعليمة صادرة عن الوزير الأول تحت رقم 442، المؤرخة في 25 ديسمبر 2014، بخصوص تدابير تعزيز التوازنات الداخلية والخارجية للبلاد.

ج- القانون المغربي:

- مرسوم رقم 2.09.441 صادر في 3 جانفي 2010 بسن نظام للمحاسبة العمومية للجماعات المحلية ومجموعاتها، الجريدة الرسمية عدد 5811 بتاريخ 8 فيفري 2010.

ثانيا : المراجع باللغة الفرنسية

***Les ouvrages**

1- ANDARE Barilari, les controles financiers comptables, administratifs et juridictionnels des finances publiques(L.G.D.J), Paris, 2003.

2- BISSAAD Ali, Droit de la comptabilite publique, edition houma, alger, 2004

*** Thèse**

- DIDOUH Karimane, Le contrôle préalable des dépenses engagées, stage de quatriemme année, Ecole Nationale D'administration , Alger 2003-2004.

*** Loi**

-Décret № 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique,J.O.R .F № 12828 du 30 décembre 1962.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتويات
	إهداء
	شكر وتقدير
1.....	مقدمة.....
4.....	الفصل الأول: محدودية الرقابة المالية السابقة للمحاسب العمومي على المالية المحلية.....
6.....	المبحث الأول: تكريس وظيفة المحاسب العمومي على المستوى المحلي.....
7.....	المطلب الأول: الإطار التنظيمي لمنصب المحاسب العمومي.....
7.....	الفرع الأول: تأهيل المحاسب العمومي.....
8.....	أولاً: تعريف المحاسب العمومي.....
9.....	ثانياً: تعيين المحاسب العمومي.....
12.....	الفرع الثاني: أصناف المحاسبين العموميين.....
12.....	أولاً: المحاسبون العموميون الرئيسيون.....
13.....	ثانياً: المحاسبون العموميون الثانويون.....
14.....	الفرع الثالث: إلتزامات المحاسب العمومي.....
15.....	أولاً: تأدية اليمين.....
15.....	ثانياً: تقديم ضمانات مالية.....
16.....	ثالثاً: التصيب وتسلم المهام.....
	المطلب الثاني: نظام مسؤولية المحاسب العمومي حرص على حسن أداء المهام أم تضيق على
16.....	الرقابة.....
17.....	الفرع الأول: أنواع المسؤولية.....
18.....	أولاً: المسؤولية المالية.....

فهرس المحتويات

18	ثانيا: المسؤولية الشخصية.....
19	ثالثا: المسؤولية عن عمل الغير.....
19	الفرع الثاني: الإجراءات القانونية لحماية المحاسب العمومي من المسؤولية.....
19	أولا: إعفاء المحاسب العمومي من المسؤولية.....
20	ثانيا: الإبراء الرجائي.....
	المبحث الثاني: الأداء الرقابي المتعثر للمحاسب العمومي في الحفاظ على الرقابة على المالية المحلية.....
22	المطلب الأول: مهام المحاسب العمومي في تنفيذ الميزانية: مهام مرافقة للرقابة.....
23	الفرع الأول: حدود الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي.....
23	أولا: تعريف مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسب العمومي.....
24	ثانيا: أهمية تطبيق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي.....
26	ثالثا: الإستثناءات الواردة على مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي.....
28	رابعا: النتائج المترتبة على مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي.....
28	خامسا: الإنتقادات الموجهة لمبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي.....
29	الفرع الثاني: دور المحاسب العمومي في تنفيذ الميزانية على المستوى المحلي.....
29	أولا: على مستوى البلدية.....
30	ثانيا: على مستوى الولاية.....
31	المطلب الثاني: المجالات الرقابية للمحاسب العمومي.....
32	الفرع الأول: طبيعة الرقابة المالية الممارسة من طرف المحاسب العمومي.....
32	أولا: رقابة واسعة على النفقات.....
37	ثانيا: محدودية الرقابة على الإيرادات.....
38	الفرع الثاني: إعدام رقابة المحاسب العمومي بإمكانية تجاوزها.....
39	أولا: قبول دفع النفقة.....

فهرس المحتويات

- ثانيا: حالة عدم قبول دفع النفقة.....41
- ثالثا: تسخير المحاسب العمومي: تجاوز للرقابة الرقابة.....42
- خلاصة الفصل الأول.....44
- الفصل الثاني:قصور الأداء الرقابي للمفتشية العامة للمالية في الحفاظ على المالية المحلية....45
- المبحث الأول: الإطار التنظيمي للمفتشية العامة للمالية كداة لحسن سير المهام47
- المطلب الأول: التنظيم القانوني للعضوية في المفتشية العامة للمالية – تبعية لوزارة المالية-..47
- الفرع الأول: نظام قانوني مزدوج للتوظيف داخل المفتشية العامة للمالية.....48
- أولا: الأسلاك الخاصة بالمفتشية العامة للمالية.....48
- ثانيا:الأسلاك المشتركة للمفتشية العامة للمالية.....51
- الفرع الثاني: المناصب العليا في المفتشية العامة للمالية52
- أولا: محدودية دور رئيس المفتشية العامة للمالية52
- ثانيا: المفتش الجهوي للمفتشية العامة للمالية.....52
- ثالثا: رئيس البعثة ورئيس الفرقة التفتيشية.....53
- المطلب الثاني: التنظيم الهيكلي اللامركزي للمفتشية العامة للمالية55
- الفرع الأول: الهياكل المركزية.....56
- أولا: هياكل الرقابة، التدقيق والتقييم.....56
- ثانيا: الوحدات العملية.....57
- ثالثا: هياكل الدراسات والتقييس والإدارة والتسيير.....58
- الفرع الثاني: مصالح خارجية غير كافية للمفتشية العامة للمالية.....59
- أولا: قلة عدد المفتشين على المستوى المحلي.....60
- ثانيا: إختصاص إقليمي واسع لكل مديرية جهوية مقارنة بعدد الولايات61
- ثالثا:عدم إنتظام الرقابة على البلديات.....61
- المبحث الثاني: رقابة المفتشية العامة للمالية لا تقيس فعالية النظام المالي المحلي.....62

فهرس المحتويات

62.....	المطلب الأول: مهام المفتشية العامة للمالية.....
63.....	الفرع الأول: المهام الأصلية للمفتشية العامة للمالية.....
63.....	أولاً: مهمة الرقابة والتدقيق
66.....	ثانياً: مهام التحقيق والدراسات والخبرات.....
68.....	الفرع الثاني: تطور مهام المفتشية العامة للمالية.....
68.....	أولاً:مهمة التقييم.....
68.....	ثانياً: تقييم السياسات العمومية
69.....	ثالثاً: الرقابة على عمليات الصرف و حركة رؤوس الأموال.....
69.....	رابعاً: التدقيق في القروض الدولية.....
70.....	المطلب الثاني: فقدان القواعد والأساليب الضابطة لعملية التفتيش للإجراءات الردعية.....
70.....	الفرع الأول: المبادئ التي تقوم عليها عملية التفتيش.....
70.....	أولاً: الحدود القانونية
72.....	ثانياً: تراجع في تكريس القواعد الاساسية في عملية التفتيش.....
75.....	الفرع الثاني: مراحل عملية التفتيش.....
75.....	أولاً: المرحلة التحضيرية لعملية التفتيش.....
76.....	ثانياً: مرحلة تنفيذ مهمة التفتيش.....
78.....	ثالثاً: إعداد التقارير.....
82.....	خلاصة الفصل الثاني.....
83.....	الخاتمة.....
86	قائمة المراجع.....
97.....	فهرس المحتويات.....