

مذكرة ماستر

ميدان: الحقوق والعلوم السياسية
فرع: الحقوق
تخصص: قانون إداري

رقم:.....

إعداد الطالب(ة):

(1) فلوسي و داد

(2) عزيزي أسماء

يوم: 2023/06/20

دور مجلس المحاسبة في الرقابة على الحسابات العمومية

لجنة المناقشة

مفتاح عبد الجليل	أستاذ التعليم العالي	بسكرة	رئيسا
شوقي يعيش تمام	أستاذ التعليم العالي	بسكرة	مشرفا
صولي الزهرة	أستاذ محاضر أ	بسكرة	مناقشا

السنة الجامعية: 2022 - 2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قال الله تعالى:

"وَقُلْ أَعْمَلُوا فَسِيرَی اللَّهِ عَمَلِكُمْ وَ
رَسُولِهِ وَ الْمُؤْمِنُونَ وَ سَتُرَدُّونَ إِلَىٰ عَالَمِ
الْغَيْبِ وَ الشَّهَادَةِ فَيُنَبِّئُكُمْ بِمَا كُنْتُمْ
تَعْمَلُونَ"

الآية 105 من سورة التوبة

شكر و عرفان

الحمد لله رب العالمين نحمده ونشكره ونستجيب له استجابة الطائعين ، والصلاة
والسلام على سيدنا محمد إمام المرسلين ، وعلى اله وصحبه الطاهرين وسن تبعهما
بإحسان إلى يوم الدين

نتقدم بجزيل الشكر الى سيادة البروفيسور: شوقي يحيى تمام على اشرافه على اتمام
هذا العمل المتواضع الذي كان فيه نعم المشرف و الموجه فله منا كل الشكر، جزاه
الله كل خيرا، و دام فخرا للعلم

كما أتوجه بالشكر الى كل الاساتذة الافاضل في كلية الحقوق

و كل من ساهم في انجاز هذا العمل المتواضع

اداء

لك الحمد ربي على عظيم فضلك وكثير عطائك الصلاة والسلام على أشرف المرسلين
سيد البشرية وخاتم الأنبياء والمرسلين محمد-صلى الله عليه وسلم أهدي هذا العمل
المتواضع إلى أعز ما لدي:

إلى سر النجاح والفلاح التي حملتني أمي الحبيبة ، وإلى الذي كان سببا في حياتي
فيما وصلت إليه و كان الداعم الأول و الأساسي طيلة مشواري في كلية الحقوق كونه
محام لدى المحكمة العليا و مجلس الدولة أبي العزيز جمال اطال الله عمره

الى نصفي الثاني في هذه الحياة، سندي، قوتي و الذي دائما معي سواء في مشواري
العملي او الدراسي يحفزني و يشجعني: زوجي محمد حفظك الله و رعاك

الى ليلي أول زهرة في حياتي ابنتي حبيبتى صغيرتي حفظها الله

الى اعز ما املك في هذه الحياة إخوتي و أخواتي و أبنائهم جميعا كل باسمه

الى افراد عائلتي الثانية عائلة زوجي الطيبين كل باسمه على مساندتهم طول
مشواري لإعداد مذكرتي

الى كل صديقاتي و رفقاء دربي جميعهم

الى كل الاساتذة الكرام الذين درسوني في كلية الحقوق

الى كل زملائي في الدفعة

و اخيرا الى كل من ساعدني من قريب او بعيد لإتمام هذا العمل المتواضع

أسماء عزيزي

الإهداء

أهدي نجاحي.... إلى من أعطانني وما يزال يعطينني بلا حدود.... إلى من أرفع به رأسي محالبا افتخارا به....

الذي لم يكن يوما رجلا محاديا.... إلى فخري وسعادتي " أبي الغالي "

إلى التي رأيتني بقلبها قبل عينيها.... إلى الظل الذي أوي إليه كل حين إلى أغلى ما في الوجود إلى التي

تعدت أقدامها الجثة إلى الجذع الثابت الذي لا يتزعزع.... إلى التي بفضلها أنا هنا إلى التي ممما

تحدثت لن أوفني حقما....." أمي العزيزة "

إلى الذي لا أخشى شيئا وأنا بقربه.... إلى أمن وأروغ كتفه لم يخذلني يوما.... إلى الذي هو أغلى من

روحي أخي الغالي "توفيق"

إلى أنصاف قلبي إلى أغلى وأجمل أخوات شقيقاتي الغاليات اللواتي من سندي في الحياة

" وردة - سليمة - مفيدة - فميمة "

إلى أعمدة بيتنا إلى من تحملننيفي هذه الفترةو كل الفترات أخواتي الغاليات

" مفيدة - طليحة "

إلى من هم سعادة بيتناإلى أصدقاء روعي أبناء أخواتي

" صهيبيج - عصام - صلاح - منصور - كوثر - رميساء - كاهنة - أسيل "

" هشام - عبدو "

إلى براعم حديقتناإلى ورود بيتنا

" فتية - هديل - إباد "

إلى صديقاتي إلى أخواتيالجميلات

" سلمى ، شجرة ، أمال ، سلمى "

إلى كل من حمله قلبي و لم يكتبه قلبي

قائمة المختصرات

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية	ج.رج ج
الصفحة	ص
الطبعة	ط
الجريدة الرسمية	ج ر

المقدمة

مقدمة :

في خضم التغيرات و التطورات التي يشهدها العالم حاليا ، و التي أدت إلى تطور وظيفة الدولة من اقتصارها على الحفاظ على الأمن الداخلي و الخارجي لها في إطار ما يسمى بالدولة الحارسة إلى التدخل في مختلف الأنشطة الاقتصادية باعتبارها دولة متدخلة ، و كذا ملكيتها للمال العام و إدارته ما أدى إلى اتساع نشاط الإدارة ، و كذا ازدياد حجم المال العام ، و هذا ما استوجب إنشاء نظام الرقابة.

والذي يعد من أهم الوظائف الأساسية في أي مؤسسة و هدفها الرئيسي خدمة الإدارة و مساعدتها فهي تعتبر إحدى مكونات العملية الإدارية و تعتبر صمام الأمان لقدرة المؤسسات على تحقيق أهدافها في التأكد من إنجاز الأهداف المرسومة لمساعدة الإدارة في اتخاذ الإجراءات التصحيحية في حالة وجود ضعف أو قصور في النظام.¹

و بالتالي فالرقابة بمعناها العام تعني التحقق من أن تنفيذ الأهداف يتم حسب التوجه المسطر في خطة العمل ووفقا للقواعد التي تم وضعها مسبقا بدون أخطاء و لا تجاوزات.

و تعتبر الرقابة المالية العمود الفقري لوظيفة الرقابة و التي ارتبطت نشأتها في الأساس بظهور الموازنة العامة السنوية للدولة التي تقرها السلطة التشريعية وتنفذها الحكومة .

وقد عرفها المؤتمر العربي الأول للرقابة المالية المنعقد عام 1977 على أنها "منهج علمي شامل يتطلب التكامل و الاندماج بين المفاهيم القانونية و الاقتصادية و المحاسبية و الإدارية

1- إيريني أكرم كمال، (مدى تطابق إجراءات الرقابة المالية في النظام المحاسبي الحكومي بمصر لمبادئ الأجهزة العليا للرقابة المالية)، مجلة البحوث المالية و التجارية ، كلية التجارة- جامعة بورسعيد- قسم المحاسبة ، المجلد 22 ، العدد الأول ، يناير 2021 ، ص 65.

و يهدف إلى التأكد من المحافظة على الأموال العامة و رفع كفاءة استخدامها و تحقيق الفعالية في النتائج المحققة على أن يقوم بهذه المهمة جهاز مستقل ينوب عن السلطة التشريعية غير خاضع للسلطة التنفيذية.¹

كما تلعب الرقابة المالية دورا محوريا في حماية المال العام من التبذير والإسراف، أو الاختلاس والغش والتلاعب، في أي دولة كانت و لهذا فالجزائر أخذت بمنحى الدول ، فجعلت من الرقابة المالية ركنا أساسيا من أركان المحاسبة العمومية، وقد تكون هذه الرقابة قبلية أو بمعنى آخر رقابة سابقة لصرف الميزانية و هذا النوع لا يخص دراستنا.

و إما رقابة بعدية أو لاحقة على صرف الميزانية العمومية ولهذا النوع من الرقابة ثلاثة صور تتمثل في: - الرقابة السياسية التي يتولاها البرلمان و ذلك في إطار تقديم الحكومة لكل غرفة من البرلمان ملف تعرض فيه استخداماتها للاعتمادات المالية المقررة لها كل سنة مالية على ان تختتم السنة المالية.

و إضافة للرقابة السياسية التي يمارسها البرلمان توجد - الرقابة الإدارية و هي التي تتولاها وتمارسها المفتشية العامة للمالية والقائمة تحت سلطة وزارة المالية .

إلى جانب هاتين الصورتين من الرقابة تبقى أهم صورة و هي محور دراستنا الرقابة الخارجية ، و التي تتولاها هيئات مستقلة حيث تمارس هذه الأخيرة عملا رقابيا بموجب القانون الذي ينظمها و تهدف بالخصوص إلى مراقبة جميع التصرفات المالية للدولة و كشف مختلف التجاوزات و عمليات الفساد المالي

و يطلق على هذه الهيئات المستقلة أو أجهزة الرقابة الخارجية تسميات مختلفة وأشكالا أو نماذج تختلف حسب متبنيات الدول لهذا الجهاز و قد صنفنا إلى ثلاث أشكال رئيسية

1- باسم شناق ، تقرير حول الرقابة المالية على الجهة الحكومية في ظل السلطة الفلسطينية(هيئة الرقابة العامة) ، الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن ، رام الله، حزيران 2001 ، ص 8.

و هي:

- النموذج الأنجلوساكسوني : و يطلق عليه النمط البرلماني parliamentary أو ما يسمى بالنموذج westminster ، و هذا الشكل يتميز بتقارب جهاز الرقابة مع مجلس النواب و يرتبط بشكل كبير بنظام المسائلة الوطنية ، حيث يقوم الجهاز بالرقابة على المال العام نيابة عن اعضاء مجلس النواب المنتخبين من قبل الشعب ، و لا يتمتع الجهاز وفق هذا الشكل بأي سلطات قضائية ، و يطبق هذا النمط في العديد من الدول مثل أمريكا و كندا و بريطانيا و الهند و ليبيا و السودان و الأردن و العراق .

-النموذج الفرنسي : و هو يطلق عليه النمط القضائي judicial و يتمتع جهاز الرقابة وفقا لهذا النموذج بسلطات قضائية مستقلة عن السلطتين التشريعية و التنفيذية ، و له صلاحية التحقيق و فرض العقوبات و بذلك يكون جهاز الرقابة جزءا من النظام القضائي لذلك يدعى بمحكمة التدقيق court of audit ، و يطبق هذا النمط في العديد من الدول مثل فرنسا و المغرب و النمسا و لبنان.

-النموذج مجلس الحكم : و في هذا النوع يتكون الجهاز الرقابي من عدد من الأشخاص (الأعضاء) معينين من قبل مجلس النواب و لفترة معينة ، يتخذون القرارات و يصدرون الأحكام بصورة مشتركة و يهتم هذا النمط بالرقابة على الأداء و رقابة الالتزام ، و ليس للجهاز أي صلاحيات قضائية و إنما يرفع تقاريره إلى البرلمان.¹

قد مرت الرقابة المالية الخارجية هي و الهيئات التي تقوم عليها بمراحل متعددة حتى وصلت إلى الحالة التي نجدها عليها اليوم .

فقد ارتبطت نشأة الأجهزة المختصة بالرقابة المالية في الدول العربية بنشأة واستقلال كل دولة، فعلى سبيل المثال تم في :

1 - فاطمة صالح الغريان وصامد عبد الأمير سعيد ،(تكامل عمل أجهزة الرقابة الخارجية في العراق)، مجلة الإدارة و الاقتصاد ، كلية الإدارة و الاقتصاد جامعة المستنصرية ، العدد 42 ، 2019 ، ص 333.

في دولة الإمارات العربية المتحدة أعتبر ديوان المحاسبة هو السلطة العليا لمراجعة الحسابات ، هيئة مستقلة و ملحقة بالمجلس الوطني الإتحادي ، تأسس بموجب القانون الإتحادي رقم 07 لسنة 1976 بموجب المادة 136 من الدستور ، تم تعديل هذا القانون الإتحادي رقم 8 لسنة 2011 بإلغاء القانون رقم 7 لسنة 1976.¹

وفي جمهورية مصر العربية منذ أكثر من 75 عاما صدر المرسوم الملكي رقم 52 لسنة 1942 بتاريخ 17 أغسطس بإنشاء ديوان المحاسبة كهيئة مستقلة للرقابة على المال العام بهدف الرقابة على إيرادات و مصروفات الدولة ، و يسمى في الأصل (ديوان المحاسبة) ثم غير إسمه بالقانون رقم (129) لسنة 1964 سمي الجهاز المركزي للحسابات.²

في سوريا : كان يقوم بالرقابة على تنفيذ الموازنة ديوان المحاسبات ، و لكن منذ عام 1968 أصبح الجهاز المركزي للرقابة المالية يقوم بهذه المهمة.³

أما فيما يخص الأردن وتعود إلى شهر كانون ثاني عام 1928 حينما تم إنشاء فرع في شرق الأردن سمي بدائرة "مراجعة الحسابات" وذلك من أجل التدقيق في الحسابات المالية في الإمارة. وفي أواخر عام 1930، تم استبدال هذا الفرع بمسمى آخر هو " دائرة تدقيق الحسابات" وذلك بموجب القرار الوزاري المنشور في الجريدة الرسمية رقم (271) تاريخ 1930/8/9.

1 - موقع ديوان المحاسبة دولة الإمارات العربية المتحدة <https://saiuae.gov.ae/ar/Pages/default.aspx>

2- موقع الجهاز المركزي للحسابات جمهورية مصر العربية <https://asa.gov.eg/Page.aspx?id=67>

3- سهاد عبد الجمال عبد الكريم، (الرقابة المالية المستقلة في التشريع العراقي)، مجلة الرافدين للحقوق ، كلية الحقوق جامعة الموصل ، المجلد 14، العدد 51 ، لسنة 2016 ، ص 248

واستمر تطبيق قانون تدقيق الحسابات الى ان صدر قانون ديوان المحاسبة رقم (28) لسنة 1952، مع صدور الدستور الأردني بتاريخ 1952/1/8، تكون المرحلة الثالثة لتأسيس ديوان المحاسبة بصفته الدستورية قد دخلت حيز التنفيذ¹.

أما في تونس فيطلق عليه اسم المجلس الوطني للمحاسبة فهي لم تخصص له بابا خاصا به و إنما أوردته في الباب الرابع المعنون تحت اسم الوظيفة القضائية في الفصل 119 بقولها: "ينقسم القضاء إلى قضاء عدلي وقضاء إداري وقضاء مالي ويشرف على كل صنف من هذه القضية مجلس أعلى يتولى القانون ضبط تركيبته واختصاصاته".²

كما أنه تأسست المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة سنة 1976 تماشيا مع المجتمع الدول الذي أنشأ باسم المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية "أنتوساي" وفقا لمحضر الاجتماع التأسيسي لرؤساء هذه الأجهزة المنعقد بالقاهرة في نفس السنة. وقد تم تنظيم العمل فيها بموجب اللوائح التأسيسية والتنظيمية الصادرة سنة 1976. وقد ألغيت هذه اللوائح وحلّ محلّها النظام الأساسي للمنظمة الذي قد تم إقراره في المؤتمر الثالث المنعقد في تونس سنة 1983. وقد تم ادخال تعديلات على هذا النظام من قبل الجمعية العامة وآخرها تعديل بعض أحكامه خلال الدورة الحادية عشرة للجمعية العامة المنعقدة بدولة الكويت سنة 2013.³

1 - موقع ديوان المحاسبة المملكة الأردنية الهاشمية <https://www.audit-bureau.gov.jo>

2- الأمر الرئاسي ، عدد 691، لسنة 2022 ، مؤرخ في 17 أوت 2022 المتعلق بختم دستور الجمهورية التونسية و إصداره.

3- الموقع الخاص بالمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية <http://arabosai.org>

أما فيما يخص العراق فيسمى بديوان الرقابة المالية الإتحادي تم تأسيسه سنة 1927 هيئة مستقلة ماليا و إداريا له شخصية معنوية و هو أعلى هيئة رقابية مالية يرتبط بمجلس النواب العراقي استنادا للمادة 103 من دستور جمهورية العراق لسنة 2005 يمثله رئيس الديوان أو من يخوله يتولى الرقابة على المال العام أينما وجد من خلال الرقابة على أعمال الجهات الخاضعة لنطاق رقابته بموجب قانون رقم 31 سنة 2011 المعدل.¹

و بالتركيز على الوضع في الجزائر فإن مهمة الرقابة الخارجية على الميزانية العمومية أوكلت إلى هيئة دستورية مستقلة تعرف باسم مجلس المحاسبة و كغيرها من الدول مرت بالعديد من التغييرات وتوالي الدساتير، ولقد تم تأسيس مجلس المحاسبة لأول مرة بموجب المادة 190 من دستور² 1976 التي نصت على أنه: "يؤسس مجلس المحاسبة مكلف بالرقابة اللاحقة لجميع النفقات العمومية للدولة". وجاء بعدها مباشرة القانون رقم 01/80 المؤرخ في 12 جانفي 1980 المتضمن التعديل الدستوري، والذي بدوره عدل الفقرة الأولى من المادة 190 من الدستور كما يلي: "يؤسس مجلس المحاسبة مكلف بمراقبة كل العمليات المالية للدولة"، وبعدها صدر دستور³ 1989 والذي نص بدوره في المادة 160 منه على إنشاء مجلس للمحاسبة، يتولى وظيفة الرقابة المالية اللاحقة على الأموال العمومية، و هو نفس التصور الذي أقره فيما بعد دستور⁴ 1996 في المادة رقم 170 منه، وكذلك دستور 2008 في نفس المادة، لكن مع وجود بعض الاختلاف في الصياغة التي تضمنتها الفقرة الثالثة من هذه المادة

1- الموقع الخاص بديوان الرقابة المالية الإتحادي العراق <https://www.fbsa.gov.iq/>

2- دستور 1976، الصادر في 22 نوفمبر 1976، بموجب الأمر 67-76، ج ر ج ج، عدد 94، صادرة في 24 نوفمبر 1976

3- دستور 1989، الصادر في 28 فيفري 1989، بموجب المرسوم الرئاسي 18-89، ج ر ج ج، عدد 09، الصادرة في 01 مارس 1989

4- دستور 1996، المؤرخ في 07 سبتمبر 1996، بموجب المرسوم الرئاسي رقم 96-483، ج ر ج ج، عدد 76، الصادرة في 07 ديسمبر 1996

الأخيرة، وفي التعديل الدستوري الأخير الذي شهدته البلاد بموجب القانون رقم 16-01 المؤرخ في 6 مارس 2016¹ الذي جاء بتعديل جديد في نص المادة 192 التي نصت وأكدت على استقلالية مجلس المحاسبة على خلاف الدساتير الأخرى التي لم تنص على الاستقلالية مع إضافة فقرة جديدة إلى هذا النص فأصبحت تتضمن أربعة فقرات بدل 3 فقرات والفقرة الجديدة هي الفقرة الثانية بنصها: "..... يساهم مجلس المحاسبة في تطوير الحكم الراشد والشفافية في تسيير الأموال العمومية .

كما أنه يقوم بإعداد تقرير سنوي يرسله إلى رئيس الجمهورية وإلى رئيس مجلس الأمة ورئيس المجلس الشعبي الوطني والوزير الأول.²

وقد جاء في تعديل الدستور³ 2020 المادة 199 التي نصت على ان مجلس المحاسبة مؤسسة عليا مستقلة للرقابة على الممتلكات و الأموال العمومية يكلف بالرقابة البعدية على أموال الدولة و الجماعات المحلية و المرافق العمومية، وكذلك رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة.

فهذه الرقابة البعدية لأموال الدولة و التي نصت عليها مختلف الدساتير و القوانين المنظمة لمجلس المحاسبة أوكلت له اختصاصات منها الاختصاص الاستشاري و الذي يعد اختصاصا ثانويا ، فإنه لم يرد صراحة في الدستور و لم يظهر على أرض الواقع رغم أن القانون رقم 95-20 أقر حدود صلاحيات مجلس المحاسبة الاستشارية سواء باستشارته بخصوص قانون المالية أو بخصوص المسائل ذات الصلة باختصاصه ، إلا أنه و كما سبق أن قلنا أنه لا يوجد

1- قانون رقم 16-01، مؤرخ في 6 مارس 2016، يتضمن التعديل الدستوري، ج ر ج ج، عدد 14، الصادرة في 7 مارس 2016

2- زينب حديدان، اختصاص مجلس المحاسبة في مجال مراقبة الميزانية العامة للدولة، مذكرة تكميلية لنيل شهادة الماستر، - تخصص منازعات عمومية، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي ص 10

3- دستور 2020، الصادر في 30 ديسمبر 2020، ج ر ج ج، عدد 82

في واقع الحال ما يكشف أن مجلس المحاسبة تمت استشارته و هذا من خلال ديباجة النصوص الخاصة بقانون المالية التي لم تشر إلى إشراك مجلس المحاسبة في صياغته.

ولهذا فإن أساس اختصاص مجلس المحاسبة يتمثل في الرقابة الإدارية و القضائية و هي رقابة مزدوجة ، فبالنسبة للرقابة الإدارية فهي من أهم الاختصاصات الإدارية التي تتطوي على التأكد من الأهداف و الخطط المرسومة إذا ما كانت قد نفذت من خلال قياس و تصحيح الأعمال المالية ، و من خلال هذه الرقابة يساهم مجلس المحاسبة في الوقاية من مختلف الأضرار التي يلحق بالأموال العمومية.

أما الاختصاص القضائي و الذي يعد المهمة الأساسية التي يؤديها مجلس المحاسبة على كافة المصالح و المؤسسات و الهيئات العمومية المنصوص عليها في القانون باعتباره هيئة عمومية ذات طابع قضائي .

فلكون الدولة أنشأت هذا الجهاز و أوكلته هذا الاختصاص و نظمته على شكل محكمة حسابات تجسيدا لدوره الرقابي و ذلك بهدف حماية المال العام ، فقد خصصته بقوانين له و لعمله و كذا بآليات و جب إتباعها من أجل رقابة فعالة تفي بمتطلبات الحياة الاقتصادية و الاجتماعية .

* أهمية الدراسة :

تكتسي هذه الدراسة أهمية من خلال إبراز الدور الرقابي الذي يلعبه مجلس المحاسبة باعتباره أعلى هيئة رقابية في الدولة لكونها أحد أهم الوظائف الأساسية في الدولة و ذلك لارتباطها بالعنصر المالي .

كما تبرز أهمية هذا الموضوع في تحديد الآليات التي يعتمدها مجلس المحاسبة في الرقابة على الحسابات العمومية و القوانين الضابطة لها، و ذلك من خلال الكشف عن مدى تنفيذها للخطط المسطرة من طرف الدولة.

كما تبرز أهميته كذلك من خلال إبراز اهم التجاوزات الخاصة بعملية إيداع و مراجعة الحسابات العمومية و التي تؤدي إلى إهدار و تبذير المال العام ، و كذا بيان النتائج المترتبة عنها و الجزاءات المترتبة عنها وكذا تحديد مدى فعالية القوانين التي تنظم الدور الرقابي لمجلس المحاسبة و دقتها.

*أسباب اختيار الموضوع :

تعود أسباب اختيارنا لهذا الموضوع هو الدور الذي يلعبه مجلس المحاسبة في الرقابة على المال العام و كونها من المواضيع المثيرة للاهتمام في خضم انتشار ظاهرة الفساد المالي و انتشار اختلاسات المال العام و لكونه يعتبر من الآليات الحديثة في مجال القانون.

أما السبب الرئيسي الذي جعلنا نختار هذا الموضوع هو افتقار المكتبات لهذا النوع من

الدراسات و إن وجدت فهي قليلة و أغلبها يتحدث عن الموضوع بصفة عامة بمعنى تناول مجلس المحاسبة من ناحية الهيكله و الصلاحيات بصفة عامة دون الخوض في جزئيات

العمل الرقابي بصفة خاصة ، و بالتالي عدم إعطائه حقه الكافي كهيئة مستقلة عن باقي السلطات، و كذا لإثارة هذا الموضوع الرغبة لدينا من التعرف بصفة خاصة على هذا الهيكل الإداري القضائي الذي لم يسלט على الدور الذي يلعبه الضوء بالشكل الكاف.

الإشكالية :

نظرا لأهمية المال العام في المجتمع في المجتمع ذهبت الدولة إلى العناية به عناية كاملة و ذلك بتسخير قوانين ، تنظيمات و ميكانيزمات لحمايته و من بين هذه الآليات إنشاء مجلس المحاسبة كهيئة عليا للرقابة .

فما مدى دقة الأحكام القانونية و التنظيمية المتصلة بعمل جهاز مجلس المحاسبة في الجزائر ، و ما مدى وفعاليتها و فاعليتها في الرقابة على الحسابات العمومية؟

* تقسيم الدراسة:

للإجابة على هذه الإشكالية قمنا بتقسيم الموضوع إلى ثلاث فصول فصل تمهيدي تناولنا فيه الإطار العام للمحاسبة العمومية من خلال مبحثين (الأول) مفهوم المحاسبة العمومية و نطاق تطبيقها و (الثاني) تناولنا فيه أعوان المحاسبة العمومية ، وفصلين رئيسيين حيث تناولنا في الفصل الأول آليات الرقابة على إيداع الحسابات العمومية من خلال ثلاث مباحث (الأول) تطرقنا إلى تقديم حسابات تسيير المحاسبين العموميين ، (الثاني) تقديم الحسابات الإدارية للآمرين بالصرف ، (الثالث) إجراءات الرقابة على عملية إيداع الحسابات العمومية و الآثار المترتبة عنها ، أما فيما يخص الفصل الثاني فقد خصصناه لآليات الرقابة على مراجعة و تدقيق الحسابات العمومية ، من خلال مبحثين يتمثل في (الأول) مراجعة و تدقيق حسابات المحاسبين العموميين و النتائج المترتبة عنه ، (الثاني) يخص إجراءات مراجعة حسابات المحاسبين الفعليين .

* منهجية الدراسة:

بغرض تناول جزئيات و مفاصل الموضوع ، و بما يخدم و يحقق أهداف البحث تم اللجوء إلى المنهج الوصفي تارة و منهج تحليل المضمون تارة أخرى ، على اعتبار أن هذا الأخير يناسب

كثيرا استخلاص مواطن القوة و الضعف بخصوص النصوص القانونية و التنظيمية محل الدراسة و كذا آراء الفقه و الباحثين و كذا محتوى القرارات الصادرة في الموضوع.

***الدراسات السابقة:**

من خلال إطلاعنا على محتوى المكتبة القانونية الجزائرية و على دراسات مفردة و محكمة و مطابقة لعنوان مذكرتنا ، إلا أننا في المقابل سجلنا بعض عناوين المذكرات و البحوث التي تقترب و تتقاطع مع عنوان مذكرتنا و التي كانت بمثابة مادة علمية مرجعية بالنسبة لمذكرتنا مع وجود الكثير من اختلافات في طريقة بناء الموضوع و عرضه و مضامينه مقارنة مع ما اعتمدها من طريقة التقسيم و عرض الأفكار ، و فيما يلي نورد بعض هذه المذكرات :

- أمجوج نوار ، مجلس المحاسبة نظامه و دوره في الرقابة على المؤسسات الإدارية ، بحث مقدم لنيل شهادة الماجستير في القانون العام فرع المؤسسات السياسية و الادارية ، كلية الحقوق، جامعة منتوري - قسنطينة- 2007/2006.

- زينب حديدان ، اختصاص مجلس المحاسبة في مجال مراقبة الميزانية العامة للدولة ، مذكرة تكميلية لنيل شهادة الماستر ، جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي- 2016/2015.

-شلال زهير ، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائر الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة ، أطروحة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراة ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، تسيير المنظمات ، جامعة أحمد بوقرة -بومرداس- 2014/2013.

-يعيش تمام شوقي ، مجلس المحاسبة الجزائري التنظيم و الإختصاصات ، دار الوفاء لنديا الطباعة و النشر و مكتبة الوفاء القانونية -الأسكندرية - 2021.

- مسعي محمد ، المحاسبة العمومية ، دار الهدى للطباعة و النشر و التوزيع -الجزائر-
2003.

***صعوبات الدراسة:**

- من بين الصعوبات التي تعرضنا لها أثناء إنجازنا للبحث و أهمها :
- قلة المراجع و المصادر فيما يخص هذا النوع من المواضيع و إن وجدت فكانت تخص الموضوع بصفة عامة دن أن تتناول نقاط بحثنا .
 - كذا ضيق الوقت لارتباطه بظروف وظيفية.
 - عدم القدرة على السفر إلى مكاتب خارج الولاية لظروف عائلية و أخرى وظيفية.

الفصل التمهيدي :

الإطار المفاهيمي لنظام

للمحاسبة العمومية

تمهيد:

مع تطور مفهوم المحاسبة و تزايد دور الدولة الحديثة في الحياة اليومية للمواطنين أصبح الشغل الشاغل للحكومات في جميع بقاع العالم منذ أمد بعيد التحكم في إدارة الأموال العامة و العمل على الاستخدام الأفضل لها.

لذلك نجد أن المحاسبة العمومية بدأت تتطور تقنيا، لتكون الوسيلة التي لا بد منها من أجل متابعة و مراقبة هذه الأموال و ترشيد إنفاقها، و لهذا كان لزاما أن تكون لها أسس و قواعد محاسبية تحكمها، و تقوم على أداء وظيفتها بكل كفاءة و مصداقية

و على هذا الأساس سنتعرف في هذا الفصل التمهيدي في بادئ الأمر على المحاسبة العمومية من خلال تحديد مفهومها في المبحث الأول ثم على مقتضياتها و سماتها في المبحث الثاني

المبحث الأول: ضبط مدلول نظام المحاسبة العمومية و حدود تطبيقها

يتناول هذا المبحث عرض المفاهيم الأساسية للمحاسبة العمومية و ذلك عن طريق بيان ماهية المحاسبة العمومية و أنواعها، إضافة إلى تحديد أهداف و خصائص نظام المحاسبة العمومية.

المطلب الأول: مفهوم نظام المحاسبة العمومية

سنتعرف من خلال هذا المطلب على المحاسبة العمومية من خلال التعريف بها و سوف

نتطرق للعديد من التعريفات التي سنحاول الإلمام بأبرزها:

- تعرف هيئة الأمم المتحدة المحاسبة العمومية بأنها:

المحاسبة التي تختص بقياس (تبويب وتقسيم) ومعالجة و تحصيل و مراقبة و تأكيد صحة الإيرادات و النفقات للأنشطة المرتبطة بالقطاع الحكومي¹

- كما تعرف على أنها:

مجموعة من القواعد و الإجراءات الخاصة بتنفيذ الموازنة العامة للدولة و هذه الأخيرة تخرج من زاوية كونه اعتماد ينبغي صرفه في الأغراض المخصصة كما أنها من زاوية أخرى تمثل إيرادات ينبغي تحصيلها تخضع كلا من إجراءات الصرف و التحصيل لقوانين و تشريعات قائمة تفسرها و توضحها مجموعة من القواعد الصادرة لأجهزة الصرف و التحصيل و التي تحدد كيفية التقييد في سجلات المحاسبة المعمول بها في جميع الوحدات الحكومية²

1- سليمة بوشنطر ، المحاسبة العمومية و دورها في حماية أملاك الدولة دراسة حالة (الاقامة الجامعية)، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ، فرع محاسبة و تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2010/2011، ص 59

2- شبري عزيزة، (دور مجلس المحاسبة الجزائري في الرقابة على الحسابات العمومية -مقاربة تحليلية) ،مجلة الفكر القانوني و السياسي، جامعة الأغواط، المجلد 6، العدد الأول، 12-05-2022، ص 1051.

- كما تعني المحاسبة العمومية كل القواعد و الأحكام القانونية التي تبين و تحكم كيفية تنفيذ و مراقبة الميزانيات و الحسابات و العمليات الخاصة بالدولة و المجلس الدستوري و المجلس الشعبي الوطني و مجلس الحسابات و الميزانيات الملحقة و الجماعات الإقليمية أي المحلية و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري كما تبين أيضا التزامات الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين و مسؤولياتهم و يقصد بتنفيذ الميزانية كل من تنفيذ النفقات و تحصيل الإيرادات كما تبين المحاسبة كذلك كيفية مسك الحسابات سواء بالنسبة للأمرين بالصرف أو المحاسبين العموميين¹
- كما يمكن تعريف المحاسبة العمومية بأنها فرع من فروع المحاسبة يشمل المبادئ و القواعد التي تبحث في مجال تحليل و تسجيل و تبويب عمليات تحصيل الموارد الحكومية و صرفها و إعداد التقارير و القوائم المالية التي تمثل هذه الأنشطة و تنظم نتائجها.
- وفي تعريف آخر ، تعتبر المحاسبة العمومية بأنها " مجموعة القواعد التي تنظم وتقن مدخلات و مخرجات الأموال العمومية ، و بالتالي يمكن تقديم ثلاث مفاهيم للمحاسبة العمومية:
- المفهوم التقني، و يقصد به مجموعة المبادئ التقنية التي تستعمل من أجل القيد المحاسبي للعمليات المالية للدولة في السجلات المحاسبية للمحاسبة العمومية و طرق تنفيذها و مراقبتها
- المفهوم الإداري، و هو عبارة عن مجموعة القواعد التي تنظم تسيير و تقسيم الإدارة المالية للدولة و توزيع المهام على مستوى شبكة المحاسب العمومي.
- المفهوم القانوني، وهو مجموعة القيود القانونية التي تعين مهام و التزامات و مسؤولية كل من المحاسب العمومي و الأمر بالصرف في تنفيذ العمليات المالية²

1- مولود قنوش ، ملخص محاضرات مقياس المحاسبة العمومية ، ، قسم المالية و المحاسبة ، السنة الثالثة ليسانس محاسبة و مراجعة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة ألكلي محند أولحاج لبويرة-، 2020/2019 ص 3

2- زهير شلال ، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في شعبة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير تخصص تسيير المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، 2014/2013 ، ص3.

المطلب الثاني: حدود تطبيق نظام المحاسبة العمومية

نتناول من خلال هذا المطلب حدود نطاق أو مجال تطبيق المحاسبة العمومية:

يتم تطبيق نظام المحاسبة العمومية على الوحدات الإدارية الحكومية غير الهادفة لتحقيق الربح ، و التي تتداول المال العام من اجل تقديم خدمة عامة او تحقيق منفعة عامة ، بغض النظر عن مفهوم الربح أو الخسارة ، حيث تمويل نشاطها من الاعتمادات المالية المخصصة لتنفيذ الميزانية العامة للدولة .

و على هذا الأساس فإن المحاسبة العمومية تطبق في وحدات الجهاز الإداري للدولة و هي وحدات تقدم خدماتها للجمهور من دون مقابل أو بمقابل رمزي ليس له علاقة بالتكلفة¹

من خلال نص القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية يمكن أن نستنتج منه مجال تطبيق المحاسبة العمومية :

يقصد بالمحاسبة العمومية في كل القواعد و الأحكام القانونية التي تبين و تحكم كيفية تنفيذ و مراقبة الميزانيات و الحسابات و العمليات الخاصة بالمجلس الدستوري ، و المجلس الشعبي و مجلس المحاسبة و الميزانيات الملحقة و ميزانيات الجماعات المحلية و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري و نستنتج من تطبيق هذه المعايير المؤسسات الاقتصادية العمومية²

فلقد حصر المشرع مجال تطبيق المحاسبة العمومية على تنفيذ الميزانيات و العمليات المالية الخاصة بالدولة ، الميزانيات و العمليات المالية الخاصة بالمجلس الدستوري ، العمليات المالية للميزانية الملحقة ، العمليات المالية للجماعات الإقليمية (ميزانية الولايات و البلديات)، المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

1- زهير شلال، مرجع سابق، ص 28

2- خبيطي خضير ، مونه يونس ، (آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام) و دورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية (الجزائري) ، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية و المالية ، جامعة ورقلة ، العدد رقم 02 ، 2016 ، ص 100.

و بناء على ذلك يمكن الاستنتاج بأن مجال اختصاص المحاسبة العمومية يمتد ليشمل مختلف وحدات القطاع العام المستفيد من ميزانية عمومية لتمويل نشاطها بهدف تحقيق خدمة عامة.¹

المبحث الثاني: مقتضيات و سمات نظام المحاسبة العمومية

بعد أن تناولنا في المبحث السابق مفهوم المحاسبة العمومية وتعرفنا على مجال تطبيقها نصل إلى بيان مقتضيات المحاسبة العمومية و سمات و التي نتطرق إليها بشكل من التفصيل في مطلبين الأول (مقتضيات نظام المحاسبة العمومية) ، الثاني (سمات نظام المحاسبة العمومية).

المطلب الأول: مقتضيات المحاسبة العمومية

نتناول مقتضيات المحاسبة العمومية في هذا المطلب في العديد من النقاط التي نحددها كما يلي:

- تسعى المحاسبة العمومية باعتبارها نظام محاسبي من حيث التسيير و المراقبة و الإعلام إلى تحقيق العديد من الأهداف نوضحها من خلال هذا الفرع في مجموع من النقاط:
- المحاسبة العمومية لا تهدف إلى تحقيق الربح ، بل إلى تقديم خدمات عامة .
- ضمان مشروعية العمليات المالية للدولة و مطابقتها للقوانين و التنظيمات المعمول بها .
- إظهار نتائج تفيد قانون المالية مع تقديم البيانات اللازمة لتوضيح النتائج الاقتصادية و المالية المترتبة على أنشطة الحكومة²

1 - زهير شلال ، مرجع سابق ص 280.

2 - إيهاب بططة ، المحاسبة العمومية كآلية للمحافظة على المال العام ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر تخصص دولة مؤسسات ، قسم الحقوق ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة محمد بوضياف المسيلة ، 2015/2016، ص 18.

- فرض الرقابة المالية و القانونية على إيرادات الدولة و ذلك بنتبع عمليات تحصيل الإيرادات و التأكد من أن جميع الإيرادات المستحقة للدولة قد تم تحصيلها وفق القوانين و التنظيمات المعمول بها .
- فرض الرقابة المالية و القانونية على مصروفات الدولة و ذلك بتسجيل عمليات الإنفاق بحيث لا تتجاوز المصروفات الاعتمادات المخصصة من قبل السلطة (أي ان الإنفاق تم في الأوجه المخصصة لها).
- المساعدة في اتخاذ القرار و ذلك عن طريق توفير البيانات التحليلية اللازمة
- تعريف الاعتماد المالي: عبارة عن مبلغ من النقود أو أي مصدر آخر يتم احتجازه بغرض القيام بنشاط محدد و الوصول إلى هدف يتفق مع التنظيمات و القيود الخاصة بها
- تحديد العلاقة بين كل أعوانها خاصة الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين.
- إظهار نتائج تفيد قانون المالية مع تقديم البيانات اللازمة لتوضيح النتائج الاقتصادية و المالية المترتبة على أنشطة الدولة و تقييم تسيير الأموال العمومية¹

المطلب الثاني: سمات المحاسبة العمومية

- بعد بيان أهداف المحاسبة العمومية ارتأينا إلى تناول خصائصها من خلال هذا المطلب و ذلك في العديد من النقاط كآتي :
- تتميز المحاسبة العمومية بمجموعة من الخصائص التي نوجزها فيما يلي :
- لا تهدف إلى تحقيق الربح بل إلى تقديم خدمة للمجتمع بمقابل رمزي أو بدون مقابل.
 - لا توجد أي ارتباط بين إيرادات الدولة و مصروفاتها، فالمصروفات في الدولة لا تعمل على خلق إيرادات.
 - لا يوجد رأس مال للهيئات العمومية (و هو الفرق بين الأصول و الخصوم)²

1- سليمة بوشنطر، مرجع سابق، ص 62

2- مولود قنوش، مرجع سابق، ص 03

كما تتميز المحاسبة العمومية كتقنية كمية لتسيير المال العام للدولة بالخصائص التالية:

- كونها إطار محاسبي متميز موجهة لتنفيذ الميزانيات العمومية.
- كونها تجمع بين قواعد قانونية و قواعد تقنية : القواعد القانونية من حيث الشكل و القواعد التقنية من الإجراءات .
- تحدد مجالها في العمليات المالية و نطاقها الدولة و مصالحها.
- تتأسس من عمليات على الميزانية و عمليات على الخزينة¹
- تشترك في الوظائف الأساسية مع المحاسبة العامة ، و هي قياس و تسجيل و تبويب و توصيل المعلومات المالية التي تفيد متخذي القرار.
- تعتبر التشريعات و النصوص القانونية كمرجعية للمحاسبة العمومية بالدرجة الأولى²

1- محمد الصالح بلول ، ميلود عبود ، (الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر)، مجلة المنهل الاقتصادي ، جامعة الوادي ، المجلد 02، العدد 01 ، جوان 2019 ، ص 180.

2- محمد بن بيا ، محمد عدي ، واقع المحاسبة العمومية في المؤسسة العمومية (دراسة حالة) ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة أحمد دراية أدرار ، 2016/2017 ، ص 07.

الفصل الأول: حدود آليات
الرقابة على إيداع الحسابات
العمومية

تمهيد

إن الرقابة و التحكم في الأموال العمومية تعد مهمة أساسية للدولة لا يمكن أن نفصلها عن المنظومة التشريعية بحيث تحيط بكل العمليات المالية للدولة و بمختلف وحداتها. وهذا تقاديا لأي خطر يهدد الاقتصاد الوطني إذا تركت المسؤولية في يد الذين يسرون رؤوس الأموال و الممتلكات العامة.

فالرقابة البعدية التي منحها المؤسس الجزائري للسلطة التشريعية على السلطة التنفيذية في صرف الموال العمومية ، تقتضي أن تقدم الحكومة حساباتها للهيئة البرلمانية عن كيفية صرفها للاعتمادات المالية التي أقرتها لها لكل سنة مالية ، و في إطار مهامه الدستورية في الرقابة المالية البعدية القضائية لمجلس المحاسبة ، ألزم المشرع جميع الهيئات الخاضعة لقواعد الحسابات العمومية بتقديم حساباتها إلى مجلس المحاسبة انطلاقا من اختصاصه القضائي المتعلق بعملية الرقابة التي يمارسها بصفته هيئة من هيئات القضاء الإداري الخاصة و من بين مجالات الرقابة على إيداع الحسابات العمومية وهذا ما سنخوض فيه بشكل من التفصيل في هذا الفصل متطرقين إلى آليتين من آليات الرقابة على إيداع الحسابات العمومية في مبحثين(الأول) تقديم حسابات تسيير المحاسبين العموميين (الثاني) تقديم الحسابات الإدارية للآمرين بالصرف، و في الأخير نتناول المبحث(الثالث) الخاص بإجراءات الرقابة على عملية إيداع الحسابات العمومية و الآثار المترتبة عنها.

المبحث الأول: تقديم حسابات تسيير المحاسبين العموميين

نسلط الضوء في هذا المبحث على آلية من آليات الرقابة على إيداع الحسابات العمومية و هي آلية تقديم حسابات التسيير بالنسبة للمحاسب العمومي ، و ذلك من خلال التعريف بالأشخاص الخاضعين لهذه الرقابة ولأعمالهم من خلال مطلبين نعرف بالمحاسب العمومي (المطلب الأول) و بحساب التسيير في (المطلب الثاني).

المطلب الأول : مفهوم المحاسب العمومي

سنتناول في هذا المطلب الأول عون من أعوان المحاسبة العمومية و هو المحاسب العمومي باعتباره هو من يقوم بعمليات حساب التسيير الخاضعة لرقابة مجلس المحاسبة نتعرف إليه بشكل من التفصيل من خلال الفرعين التاليين:

الفرع الأول: تعريف المحاسب العمومي

من خلال هذا الفرع سنتناول تعريف المحاسب العمومي محاولين أن نورد أهم التعاريف التي تناولته بدقة موضحين تصنيفاته .

عرف المحاسب العمومي على أنه كل شخص او عون له الصفة القانونية لممارسة باسم الدولة و الجماعات المحلية و الهيئات العمومية عمليات الإيرادات و النفقات و حيازة تداول الأموال و القيم العمومية ، و الذي يتحدد مركزه القانوني من خلال تعيينه بمقتضى قرار وزاري يمضيه الوزير المكلف بالمالية ، و الذي يتم تأهيله وفقا لمجموعة من الإجراءات المتعلقة بكيفية تعيينه ، و عليه سيتم دراسة تعيين المحاسب العمومي و مسؤولياته العناصر الخاضعة لرقابته و كذلك المهام الموكلة إليه.¹

1- طارق بن الصديق ، العيد بركان ، المسؤولية المشتركة بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي في تنفيذ النفقات العمومية (دراسة ميدانية لكلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة المسيلة) مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمي ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة ،

كما يقصد بالمحاسب العمومي في أغلب تشريعات الدول العون الذي يتداول الأموال العمومية و فقا للنصوص و القوانين المعمول بها.

وإن وظيفة المحاسب العمومي شهدت تطورا ملحوظا في القانون الفرنسي، حيث كان مجرد موظف تنفيذي بسيط نظرا لعدم تقريره للنفقات و الإيرادات، ثم أضحى بفضل اختصاصاته المالية أحد الموظفين الأكثر نفوذا في الإدارة الفرنسية¹

وقد أوردت المادة 09 من المرسوم التنفيذي 313-91 تصنيف المحاسب العمومي بحسب نوعية العمل و الوظيفة الموكلة له " يكون المحاسبون العموميون إما رئيسيين أو ثانويين و يتصرفون بصفة مخصص او مفوض " ²

1- المحاسبون العموميون الرئيسيون : المحاسبون العموميون الذين يأخذون صفة محاسب

عمومي رئيسي فيتمثلون بالاستناد إلى المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم 313-91 في كل من :

- العون المحاسب المركزي للخرزينة، أمين الخزينة المركزي، أمين الخزينة الرئيسي و أمين الخزينة في الولاية³

- المحاسبون العموميون الثانويون : و هو كل محاسب يتولى تجميع محاسبته محاسب رئيسي ، حيث يقوم بتنفيذ العمليات الخاصة بالإيرادات و النفقات لفائدة المحاسب الرئيسي الذي يقوم بدوره شهريا بتدقيق و دمج القيود المحاسبية التي قام بها المحاسب الثانوي الواضع في إقليم سلطته المحاسبية⁴

1- عبد المطلب ببيصار، (دور عون المحاسبة العمومية في فعالية تنفيذ ميزانية الجماعات المحلية دراسة تحليلية لتنفيذ ميزانية البلدية)، مجلة الدراسات المالية و المحاسبية ، جامعة المسيلة، مجلد 12 ، العدد 01 ، 30-11-2021، ص 151.

2- المادة 09 من المرسوم التنفيذي 313-91، المؤرخ 28 صفر عام 1412 الموافق ل 07 سبتمبر 1991 ، الذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف و المحاسبون العموميون و كفياتها و محتوياتها، ج ر ج بتاريخ 1991/09/10

3- محمد حفظ الله ، النظام القانوني للمحاسب العمومي في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة

ماستر تخصص قانون إداري ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة العربي التبسي تبسة ، 2021/2022 ، ص 12

4- زهير شلال، مرجع سابق، ص 110

فالمرسوم التنفيذي 91-313 المحدد للإجراءات المحاسبية ذكر في مادته 32 أصناف المحاسبون الثانويين إلا ان هناك تعديل وقع على هذا التصنيف بموجب المرسوم التنفيذي 03-42 ، و يتمثلون في :

. قابض الضرائب: les receveur des impôts يقوم بتفصيل الإيرادات ذات الطابع الجبائي كان سابقا ينفذ ميزانية البلدية و المؤسسات الصحية اما حاليا فقد أوكلت المهمة إلى محاسبين ثانويين آخرين.

. قابض أملاك الدولة: أصبح بموجب المرسوم التنفيذي 03-42 يسمى مفتش أملاك الدولة.

. قابض الجمارك: le receveur de douane

. محافظ خزينة البلدية: le trésorier de la commune يقوم بتنفيذ ميزانية البلدية ، كما ينفذ النفقات التي تدخل في إطار المخطط البلدي للتنمية.

. أمين خزينة المراكز الاستشفائية الجامعية و المؤسسات الصحية المتخصصة .

. امين خزينة القطاعات الصحية : le trésorier des secteurs sanitaires¹

الفرع الثاني: مهام المحاسب العمومي ومسؤولياته

بعد بيان تعريف المحاسب العمومي و تصنيفاته نصل إلى تحديد مهامه والتزاماته وما يترتب عنها من مسؤوليات من خلال هذا الفرع.

نجد مهام و التزامات في نصت المادة 14 من القانون 90-21 على أنه " يتولى الآمرون بالصرف و المحاسبون العموميين بتنفيذ الميزانيات و العمليات المالية"²

¹ - مريم عدالة ، سجية كروم ،مكأنة المحاسبة العمومية في التسيير المالي للأملاك العمومية (دراسة حالة لمؤسسة ولاية جيجل) مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة ماستر تخصص محاسبة و جباية معقمة ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد الصديق بن يحيى جيجل، 2020/2019، ص 47.

2- المادة 14 من القانون رقم 90-21، المؤرخ في 15 أوت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية، ج ر ج ج، عدد 35، الصادرة في 18 أوت 1990.

وقد نصت المادة 36 من القانون 90-21 فيما يخص المهام المتعلقة بالنفقات على انه:

" يجب على المحاسب العمومي قبل قبوله لأي نفقة أن يتحقق مما يلي:

- مطابقة العملية مع القوانين و الأنظمة المعمول بها.
- صفة الامر بالصرف أو المفوض له.
- شرعية عمليات تصفية النفقات وتوفر الاعتمادات .
- أن الديون لم تسقط آجالها أو انها محل معارضة .
- تأشيرات عملية المراقبة التي نصت عليها القوانين و الأنظمة المعمول بها .
- الصحة القانونية للمكسب الإبرائي¹

أما بالنسبة لتحصيل الإيرادات فتعرف الإيرادات على أنها :

و يقصد بها: " مجموعة الدخول التي تحصل عليها الدولة من المصادر المختلفة من اجل نفقاتها العامة و تحقيق التوازن الاقتصادي او الاجتماعي"

إذ يختص المحاسب العمومي حصريا بعملية التحصيل النقدي للديون المستحقة من طرف الدولة و الهيئات العمومية المرخصة للميزانية ، حيث يقوم هذا الأخير بعملية التكفل بسندات الأمر بتحصيل الإيرادات في حساباته و يصبح عندئذ مسؤولا شخصيا و ماليا بمتابعة تحصيلها².

يتم تعيين المحاسبين العموميين بمعرفة وزير المالية و يخضعون لسلطته و بالتالي فهم تحت حمايته كذلك وفي بعض الأحيان يكتفي الوزير باعتماد تعيين المحاسبين فقط كان يضع

1- المادة 36 من القانون رقم 90-21 ، مصدر سابق.

2- زغبة سامية ، النظام القانوني للمحاسب العمومي ، مذكرة نيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية الحقوق و العلوم السياسية ميدان الحقوق التخصص إداري ، جامعة محمد بوضياف-المسيلة -، 2022/2021، ص 14.

تأثيرته أو رأيه الموافق على قرار التعيين ، و مهما كان المنصب الذي يباشرون فيه اعمالهم و يعتبر المحاسبون العموميون مسؤولون مسؤولية مالية و شخصية عن الأموال و الحقوق المالية التي تحت تصرفهم¹

– المسؤولية المالية: فالمادة 42 صريحة في تطبيق المسؤولية النقدية ، حيث ان المحاسب مسؤول عن تعويض الأموال و القيم الضائعة أو الناقصة من الخزينة العمومية ، و تغطية العجز الذي بسببه و ليس بإمكانه ان يصلح الإجراءات بمجرد وجود خلل في الحسابات يجب عليه التعويض مباشرة ، أي لا يؤخذ بالنسبة في الأخطاء ، غالبا ما يكون إثبات حالة العجز من طرف المحاسب العمومي نفسه ، إضافة إلى ذلك يمكن ان تكون المسؤولية تضامنية بين المحاسبين العموميين و الموظفين الموضوعين تحت أوامرهم²

2- المسؤولية الشخصية: و في هذا الخصوص تنص المادة 43 من القانون 90-21 على أن المحاسب مسؤول شخصيا عن كل مخالفة في تنفيذ العمليات المالية ، و لا يمكننا إرجاع هذه المسؤولية على موظف أو عون ينتمي إليه³

و لا يمكن أن تقوم المسؤولية الشخصية و المالية للمحاسب العمومي إلا من طرف الوزير المكلف بالمالية او مجلس المحاسبة .

و يعفى المحاسب العمومي من المسؤولية في حالة إثبات الخطأ المرتكب كان ناجما عن قوة قاهرة و هذا حسب المادة 38 من القانون 91-21 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1992 أما عن قرار الإعفاء يتخذه الوزير المكلف بالمالية و يمكن ان يكون كلياً أو جزئياً⁴

1- جهاد سعيد خصوانة ، علم المالية العامة و التشريع الضريبي بين النظرية و التطبيق العلمي، دار وائل للنشر و التوزيع، ط1 ، الأردن عمان، 2011، ص 65

2- خميرة ياسمين ، حنون بثينة ، المركز القانوني للمحاسب العمومي ، مذكرة ماستر ، قسم الحقوق ، تخصص إداري، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2020/2021 ، ص 44.

3- طارق بن الصديق ، العيد بركان، مرجع سابق ، ص 29.

4- صبرينة بن عكوش، ليندة عياش ، الرقابة القضائية و الإدارية لمجلس المحاسبة على ميزانية الدولة ، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق تخصص إداري، قسم القانون العام ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة أكلي محند أولحاج البويرة

، 2020/2019 ، ص 70.

المطلب الثاني: مفهوم حساب التسيير

سنقوم بعرض العمل الذي يخضع للرقابة من طرف مجلس المحاسبة بعد ان تناولنا سابقا الأشخاص القائمين به و ذلك من خلال بيان تعريف حساب التسيير في(الفرع الأول) و أهميته في(الفرع الثاني).

الفرع الأول: تعريف حساب التسيير

في هذا الفرع سنحاول الإلمام بطبيعة هذا العمل ألا وهو حساب التسيير الذي يخضع من طرف مجلس المحاسبة للرقابة للتأكد من مدى احترامه للتشريعات المعمول بها .

يراقب مجلس المحاسبة طائفة أخرى من المستندات المتعلقة بالمرحلة المحاسبية من تنفيذ النفقات و تحصيل الإيرادات و تسمى بحسابات التسيير و يلزم تنفيذها لمجلس المحاسبة المحاسبون العموميون¹.

و إن الهدف الأساسي لنظام المحاسبة العمومية هو حماية المال العام و ضمان التصرف فيه وفقا لما ينص عليه القانون ، و التأكد من حسن سيرها و التصرف فيها طبقا للغايات المحددة لها².

و كما نعلم و تطرقنا إليه سابقا فالمحاسب العمومي هو كل شخص يقبض إيرادات و يدفع نفقات و يحوز اموالا أو قيما ، و يكون المحاسب العمومي معين من قبل الوزير المكلف بالمالية و يخضعون أساسا لسلطته ، و يمكن ان يعتمد بعضهم ، و تحدد كفاءات تعيين بعض المحاسبين أو اعتمادهم عن طريق التنظيم ، و تقتضي وظيفة المحاسب العمومي ، مسك محاسبة اكثر دقة من تلك التي يمسكها الآمرون بالصرف ، و هذا بالنظر إلى طبيعة المهام الموكلة إليهم و التي لا تتوقف فقط على التنفيذ المادي للعمليات المالية و تقييدها في سجلات المحاسبة.

1- محفوظ بقة، الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر الأكاديمي، قسم العلوم القانونية، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد بوضياف- المسيلة -، 2018/2019، ص 44.

2 - زينب حديدان، مرجع سابق، ص 43

إنما يقتضي كذلك السهر على مراقبة تلك العمليات المنجزة و من ثم فإنهم ملزمون بإعداد حسابات تسيير ختامية عند غلق كل سنة مالية¹

وكون المحاسبين العموميين المشرفين المباشرين على تنفيذ العمليات المالية ملزمين بمسك ثلاثة أنواع من الحسابات ذات وظائف مختلفة، حددتها المادة 35 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313² على الشكل التالي:

1-محاسبة عامة: تسمح بمعرفة و مراقبة عمليات تنفيذ الميزانية و عمليات الخزينة و تحديد النتائج السنوية المترتبة عن ذلك.

2-محاسبة خاصة: تسمح بمتابعة حركات الأموال المنقولة للهيئات العمومية من عتاد و مواد و سلع و قيم و مستندات.

3-محاسبة تحليلية: و تسمى كذلك بمحاسبة التكاليف باعتبارها تهدف إلى تحديد تكلفة المنتجات من سلع و خدمات و تحديد مدى ربحيتها ، و الملاحظ ان هذه المحاسبة تستمد قواعدها من حيث المبدأ العام من المحاسبة التحليلية التي تخضع لها المؤسسات الاقتصادية ، و لكن تختلف عنها من حيث الكيفية و الغرض و هذا بالنظر إلى طبيعة نشاط الهيئات العمومية ، و الذي يقدم خدمات ذات منفعة عامة³

وعند غلق كل سنة مالية يلتزم المحاسبون العموميون بإعداد حسابات ختامية عن تسييرهم المالي ، و هي حسابات مماثلة لتلك التي يقدمها الآمرون بالصرف ،

1- حمو عبدلي ، أمير مهني ، دور مجلس المحاسبة في مراقبة الأموال العمومية ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في القانون العام ، قسم القانون العام ، تخصص قانون الجماعات المحلية ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة عبد الرحمان ميرة بجاية-، 2016/2015، ص 68.

2- محمد عبد الباسط لطفراوي ، (مجلس المحاسبة أعلى هيئة رقابية على المال العام) ، مجلة دراسات و أبحاث المجلة العربية في العلوم الإنسانية و الإجتماعية ، جامعة الجلفة، المجلد 12 ، عدد 3 ، جويلية 2020 ، ص 133.

3- محمد مسعي ، المحاسبة العمومية ، دار الهدى للطباعة و النشر و التوزيع ، عين مليلة ، ط 2 ، 2003 ، ص 130.

و لكنها تعتبر أكثر تفضيل منها ، بحيث تتضمن على عرض شامل و مفصل لجميع العمليات المالية (عمليات الميزانية ، عمليات الخزينة) المنجزة مباشرة من طرفهم او من طرف المحاسبين الملحقين بهم ، مع إبراز نتائجها السنوية في شكل أرصدة ختامية¹

الفرع الثاني: أهمية حساب التسيير

يكتسي حساب التسيير أهمية بالغة وهذا ما سنبينه من خلال هذا الفرع وسنتاوله من الناحيتين المالية و القانونية :

1- من الناحية المالية:

يسمح هذا الحساب بمعرفة المركز القانوني للهيئة العمومية المعينة و ضبط التكلفة الحقيقية للخدمات أو السلع التي تقدمها و معرفته مردودها و لذلك فإن إعداد مثل هذه الحسابات يتطلب الدقة و الأمانة في تقييد المعلومات و ان يشرف على إعدادها أعوان مختصون يتمتعون بالخبرة اللازمة و الكفاءة العالية².

-من الناحية القانونية:

فمن هذه الناحية فإن هذا النوع من الحسابات هو موجه بطبيعته إلى أغراض الرقابة التي تمارسها مصالح وزارة المالية، كما يشكل الوسيلة السياسية التي يعتمد عليها قضاة مجلس المحاسبة في مراجعة الحسابات العمومية³.

1-أنور أمجوج ، مجلس المحاسبة : نظامه و دوره في الرقابة على المؤسسات الإدارية ، بحث مقدم لنيل شهادة الماجستير في القانون العام فرع المؤسسات السياسية و الإدارية ، كلية الحقوق ، جامعة منتوري قسنطينة ، 2016، 2017 ، ص 106 .

2-زينب حديدان ، مرجع سابق ، ص 44 .

3- أنور أمجوج ، مرجع سابق ، ص 106

حيث تشكل الوسيلة الأساسية التي يعتمد عليها قضاة مجلس المحاسبة في مراجعة الحسابات العمومية إلى جانب الوثائق الثبوتية التي ينبغي أن ترفق بهذا الحساب و التي تعتبر سند إثبات لتبرير مختلف العمليات المنجزة و تتوقف عليها المالية و الشخصية للمحاسب العمومي أمام قضاة المجلس¹.

المبحث الثاني: تقديم الحسابات الإدارية للآمرين بالصرف

من خلال هذا المبحث نتناول آلية من آليات الرقابة على إيداع الحسابات العمومية و هي آلية تقديم حسابات و التي تخص الحسابات الإدارية للآمرين بالصرف، و ذلك من خلال بيان مفهوم القائمين بهذا العمل وهم الأمرين بالصرف (المطلب الأول) وكذا مفهوم الحساب الإداري (المطلب الأول) .

المطلب الأول : مفهوم الأمر بالصرف

سنتعرف على الأمر بالصرف في هذا المطلب من خلال تناوله في فرعين تعريفه (الفرع الأول) مهامه في (الفرع الثاني).

الفرع الأول: تعريف الأمر بالصرف

من خلال هذا الفرع سنعرض أدق التعريفات الخاصة بالأمر بالصرف و تصنيفاته حسب ماتم النص عليه.

- عرف الأمر بالصرف على أنه شخص يرأس هيئة إدارية عمومية و يتمتع بسلطة إنشاء دين على عاتق تلك الهيئة أو الأمر بتحصيل دين لصالحها²

1- الهادي منصورى ، مجلس المحاسبة في التشريع الجزائري ، مذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق ، تخصص إداري ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة محمد خيضر بسكرة 2014/2015 ، ص 39.

2- أنور أمجوج ، مرجع سابق ، ص 107

- وعرف المشرع الجزائري الأمر بالصرف في المادة 23 من قانون المحاسبة العمومية كما يلي: "يعد أمر بالصرف في مفهوم هذا القانون كل شخص يؤهل لتنفيذ العمليات المشار إليها في المواد 16-17-19-20-21

" يخول تعيين أو الانتخاب لوظيفة لها من بين الصلاحيات تحقيق العمليات المشار إليها في الفقرة أعلاه، صفة الأمر بالصرف قانونا ، و تزول هذه الصفة مع انتهاء هذه الوظيفة¹

كما عرفته المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 268/97 : " يعتبر الأمر بالصرف حسب مفهوم هذا المرسوم ، الموظف المعين قانونا في منصب مسؤول تسيير الوسائل المالية " ² ، و البشرية و المادية الذي تفوض له السلطة وفقا للمواد : 26-28-29 من القانون رقم 21-90 المؤرخ في 15 غشت سنة 1990 و المتعلق بالمحاسبة العمومية ، و يكون معتمدا قانونا طبقا للتنظيم الجاري به العمل

كما ورد تصنيفه بالرجوع إلى المادة السادسة من المرسوم التنفيذي 91-313 المؤرخ في 07-10-1991 الذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمر بالصرف و المحاسبون العموميون و كفاءاتها و محتوياتها فإنه : "يكون الأمر بالصرف إما ابتدائيين أو رئيسيين أو ثانويين" ³

-الأمر بالصرف الرئيسي أو الابتدائي: الأمر بالصرف الرئيسي أو الابتدائي هو ذلك الشخص الذي يصدر أمرا بالدفع لفائدة الدائنين و أوامر الإيرادات ضد المدينين و أوامر تفويض الاعتمادات لفائدة الأمرين بالصرف الثانويين⁴

1- القانون رقم 21-90، مصدر سابق

2- المرسوم التنفيذي رقم 97-268 المؤرخ في 16 ربيع الأول عام 1418 الموافق ل 21 يوليو سنة 1997، الذي يحدد -2 الإجراءات المتعلقة بالالتزام بالنفقات العمومية و تنفيذها و يضبط صلاحيات الأمرين بالصرف و مسؤولياتهم ، ج ر ، عدد 48.

3- المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313، مصدر سابق، ص 1648.

4- هدى حيفان ، دور مجلس المحاسبة في الرقابة على المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر تخصص قانون إداري ، قسم الحقوق، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة العربي السبتي - تيسة - ، 2020/2019 ، ص 09

و هم : - الوزراء - الولاة عندما يتصرفون لحساب الولاية

- رؤساء المجالس الشعبية البلدية عندما يتصرفون لحساب البلديات .

- المسؤولون المعنيون قانونا على مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة.

- المسؤولون على الوظائف المحددة في الفقرة 2 من المادة 23 من القانون 90-21 و هم

المعنيون أو المنتخبون لوظائف لها من الصلاحيات تنفيذ عمليات الالتزام و التصفية في إطار إنجاز النفقات و الإيرادات العمومية¹

2 - الأمرون بالصرف الثانويون: يباشرون هذه المهمة بصفتهم رؤساء المصالح غير المركزة و ينجزون عمليات الميزانية في حدود مجال اختصاصهم و في الإطار الإقليمي المعين فيه، و بتفويض من الأمر بالصرف الرئيسي ، و بالتالي الأمرين بالصرف الثانويين مكونين من المدراء الجهويين و المدراء الذين يمثلون المصالح الغير ممركرة لكل وزارة على مستوى الولاية في حدود الاعتمادات المفوضة لهم.²

3 - الأمر بالصرف الوحيد: و يعتبر الأمر بالصرف الوحيد فئة ثالثة متميزة عن الأمرين بالصرف الرئيسيين، و الثانويين ، و فئة تميز النظام المحاسبي الجزائري تميزا عن باقي النظم المحاسبية الأخرى التي لا تعرف سوى الفئتين التقليديتين للأمرين بالصرف³ .

4 - الأمر بالصرف المفوض: يعطي قانون 91-21 لكل أمر بالصرف الحق أن يفوض صلاحية المحاسبية في حدود اختصاصه ، و تحت مسؤولياته في إعطاء تفويض بالإمضاء إلى موظفين دائمين (مرسمين) يكونون تحت سلطته المباشرة وفق ما تنص عليه المادة 29⁴

1- مولود قنوش ، مرجع سابق ، ص 13.

2- سليمة بوشنطر ، مرجع سابق ، ص 80-79

3- يوسف جيلالي ، (النظام القانوني للأمرين بالصرف في القانون الجزائري)، مجلة القانون ، جامعة الشلف، العدد 06 ، جوان 2016 ، ص 85.

4- المادة 29 من القانون 90-21، مصدر سابق .

4 - الأمر بالصرف المستخلف: هو الذي يتم تعيينه قانونا في حالة وجود مانع قانوني أو غياب الأمر بالصرف الرئيسي أو الثانوي أو الأحادي ، مع وجوب إشعار كل من المراقب المالي و المحاسب العمومي ، يعين الأمر بالصرف المستخلف حسب قانون المؤسسة و حسب القانون المنصوص عليه و يقوم بجميع المهام¹ .

الفرع الثاني: مهام الأمر بالصرف و مسؤولياته

في هذا الفرع سنتطرق إلى مهام الأمر بالصرف ومسؤولياته من خلال العنصرين التاليين:

لقد حددت مهام الأمرين بالصرف في قانون 90-21 من المادة 14 إلى غاية المادة 22.

حيث نصت المادة 14 من القانون السالف الذكر على أنه: " يتولى الأمر بالصرف

المحاسبون العموميين بتنفيذ الميزانيات و العمليات المالية²"

أما المواد من 15 إلى غاية 22 من نفس القانون فقد حددت هذه المهام من حيث تحصيل

الإيرادات العمومية و التي تقتضي أن يقوم الأمر بالصرف بإثبات حقوق الدائن العمومي و

تصفيتها ثم الأمر بتحصيلها أم من حيث النفقات العمومية فالأمر بالصرف هو الذي يلتزم

بالنفقة العمومية و يقدر مبلغها و يأمر بتسديدها بموجب تحرير حوالات لدفع هذه النفقة³

ومن مهامه كذلك مسك المحاسبة الإدارية من قبل مصلحة المالية و المحاسبة التابعة له و

التي تعمل على تنفيذ العمليات و تسجيلها في وثائق قانونية و تعد في الأخير الحساب

الإداري.

1- سليمة بوشنطر ، مرجع سابق ، ص ص 80-81.

2- المادة 14 من القانون رقم 90-21،المصدر السابق

3 - عمر بن عطاء الله ، طه بن مائدي ، مجلس المحاسبة و دوره الرقابي على المال العام ، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر حقوق تخصص إدارة ومالية ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة ريان عاشور الجلفة، 2016/2015 ،

مسك سجل الجرد الذي يتضمن المحافظة على الممتلكات التي بحوزته تحت رقابة مديرية الأملاك و تبعا لقانون الأملاك العمومية¹

و من بين الالتزامات المرتبطة كذلك بالوظيفة المالية للأمرين بالصرف الامتناع عن إدارة او مراقبة مشاريع و اعمال تكون لهم فيها مصلحة شخصية أو أن تكون لهم حصص و مساهمات في المقالات و الشركات التي يبرمون معها اتفاقيات و صفقات باسم الهيئة التي يعملون لحاسبتها²

و تقع على الأمر بالصرف عدة مسؤوليات حسب طبيعة المهام الموكلة له و هي:

1 - المسؤولية السياسية: تشمل هذه المسؤولية خصوصا أعضاء الحكومة و المنتخبين الذين لهم صفة الأمر بالصرف لا سيما رؤساء المجالس الشعبية البلدية ، و تستند إلى فكرة أن الميزانية هي عبارة عن الترجمة المالية لسياسة معينة ، و بالتالي المكلفين بتنفيذ هذه الميزانية يكونون محل مسائلة من طرف الهيئة التي أقرت الاعتمادات المالية و رخصت لهم باستعمالها في إطار أهداف تلك السياسة ، فبالنسبة لأعضاء الحكومة يحق للبرلمان في إطار أهداف تلك السياسة ، فبالنسبة لأعضاء الحكومة يحق للبرلمان دستوريا مساءلة أي وزير عن الانحرافات في استعمال الاعتمادات المقررة لدائرته الوزارية ، كما يمكن مبدئيا أن يعرض الوزير إلى العزل من طرف رئيس الجمهورية بسبب المخالفات المالية التي يمكن أن يرتكبها³

¹ - زينب حديدان ، مرجع سابق، ص 29.

2 - أنور أمجوج ، مرجع سابق ، ص 84.

3 - كنزة بلجين ، عبد المجيد لخداري ، (رقابة المجلس العمومي على النفقات العمومية بين الفعالية و إمكانية التسخير) ، مجلة الحقوق و العلوم الإنسانية ، جامعة خنشلة، المجلد 15 ، العدد 01 ، 27-04-2022 ، ص 1614

المطلب الثاني: تعريف الحساب الإداري

سنتطرق من خلال هذا المطلب لتعريف العملية الثانية التي تخص هذا الفصل و التي يمارس عليها مجلس المحاسبة الرقابة و هي تقديم الحساب الإداري و ذلك من خلال تناول مفهومه و بيان أهميته.

الفرع الأول: تعريف الحساب الإداري

إن كما سبق و أن تطرقنا إلى الأمر بالصرف في المطلب السابق مما لا يدعو منا ان نفصل فيه و لهذا سنتطرق إليه باختصار فقط لارتباطه بعملية إيداع الحساب الإداري و قبل أن نعرف بهذا الأخير .

و باعتبار الأمرين بالصرف مسيرو الهيئات و المرافق العمومية و بالتالي فهم لا يمارسون وظيفة محاسبية بالشكل الذي يمارسه المحاسبين العموميين و رغم ذلك فهم ملزمون بمسك محاسبة إدارية و التي تهدف أساسا إلى تمكينهم من متابعة استعمال الإعتمادات المالية المرخص بها في الميزانية التي يشرفون على تنفيذها و الاطلاع بسهولة على مجمل العمليات المالية.¹

فقانون المحاسبة الوطنية يلزم الأمر بالصرف بمسك محاسبة إدارية لجميع العمليات التي ينجزها في إطار تنفيذ الموازنة العمومية ،و يحتفظ بالوثائق و المستندات التي تبرر شرعية تلك العمليات المنجزة سواء في إطار الموازنة الأولية أو في إطار الموازنة الإضافية في شكل جدول عام يتشكل في فصول و مواد مرتبة حسب نفس ترتيب الموازنة ، و من جهة ثانية العمليات التي تم إنجازها بصفة فعلية و تحديد باقي لإنجازها²

1-سندس آية عزي ، خديجة خلفاوي ، دور مجلس المحاسبة في الرقابة على ميزانية الدولة (دراسة حالة رقابة المطابقة)، مذكرة مكلة لمقتضيات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية و المحاسبية ، فرع علوم مالية و محاسبة ، تخصص محاسبة جباية معمقة ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد البشير الإبراهيمي ، 2021/2022 ، ص 61-62.

2-محمد عبد الباسط لظفاوي ، مرجع سابق ، ص 133.

تتم مراقبة الأمرين بالصرف من خلال المستندات الملزمين بمسكها و هي :

. مسك حسابات التعهد.

. الأمر بتنفيذ النفقات العمومية.

. الأمر في مجال النفقات العمومية¹

1- لخضر فراحتية ، الهيئات العليا للرقابة المالية في الجزائر، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر أكاديمية في تخصص القانون الإداري ، تخصص إداري ، قسم الحقوق و العلوم السياسية ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2020/2021 ، ص 42

الفرع الثاني: أهمية الحساب الإداري

و تظهر أهمية الحسابات الإدارية في ممارسة الرقابة المالية الخارجية ، و تظهر بشكل أفضل في مجال الرقابة القضائية التي يمارسها مجلس المحاسبة ، حيث أن القانون يلزم جميع الامرين بالصرف بإعداد هذه الحسابات عند غلق كل سنة مالية و إيداعها على مستوى كتابة الضبط في مجلس المحاسبة بهدف مراقبة نشاطهم المالي¹ ، حيث يمكن هذا الحساب الإداري من ضبط و تقييم مردودية الهيئات العمومية و تقدير مدى فعالية نشاطها المالي ، باعتبارها تسمح مع نهاية كل سنة من إجراء مقارنة التقديرات المالية التي تتضمنها الميزانية².

كما أن هذه الحسابات الإدارية ليست مجرد وسيلة لضبط الأخطاء و المخالفات المرتكبة و إنما تمكن من توقيع العقوبات عليها ، و تقييم مردود الهيئات العمومية و تقدير مدى فعالية نشاطها المالي ، باعتبار أنها تسمح بإجراء مقارنة بين التقديرات المالية التي تضمنتها الميزانية مع النتائج المنجزة فعلا³.

كما تكتسي الحسابات الإدارية من كونها حسابات ختامية شاملة ، أهمية بالغة في ممارسة وظيفة الرقابة المالية بأشكالها المختلفة ، و ذلك انها تشكل إحدى الوسائل التي تمكن السلطات الرئاسية و الوصائية من الاطلاع على مستوى الأداء المالي لمختلف الهيئات التابعة لها مع نهاية كل سنة مالية ، و تقدير نشاطها و ما يسمح لها بوضع التدابير التي تمكن من تفادي الصعوبات و النقائص المسجلة أثناء تنفيذ الميزانيات المقبلة، كما تعتبر كذلك وسيلة لتمكين المجالس المحلية ، المنتخبة من الاطلاع على كيفية تنفيذ الميزانيات المحلية و مدى الالتزام بالقرارات التي تم التصويت عليها أثناء عرض الميزانية الأولية و الميزانية الإضافية⁴

1-حمو عبدلي، أمير مهني ، مرجع سابق ، ص 67.

2-زينب حديدان ، مرجع سابق ، ص 44.

3-محمد عيد الباسط لظاوي ، مرجع سابق ، ص 133.

4-أنور أمجوج ، مرجع سابق ، ص 104.

المبحث الثالث: إجراءات الرقابة على عملية إيداع الحسابات العمومية و الآثار المترتبة عنها

في هذا المبحث نتناول الإجراءات الخاصة بآلية الرقابة على إيداع الحسابات العمومية و الآثار المترتبة عنها ، و ذلك من خلال مطلبين الأول يخص الإجراءات و الثاني الآثار المترتبة و هذا بشيء من التفصيل.

المطلب الأول: إجراءات الرقابة على عملية إيداع الحسابات العمومية

حسب ما نصت المادتين 60 و 63 من الأمر 95-20 كما يلي :

. المادة 60 : " يتعين على كل محاسب عمومي أن يودع حسابه لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة بحفظ المحاسبون العموميون المستندات الثبوتية لحسابات التسيير و يضعونها تحت تصرف مجلس المحاسبة .

يمكن مجلس المحاسبة إلزام المحاسبين العموميين بإرسال المستندات الثبوتية لحسابات التسيير إليه.

تحدد آجال و طريقة تقديم حسابات التسيير و قائمة المستندات الثبوتية لهذه الحسابات عن طريق التنظيم"¹

و نفس الشيء بالنسبة لعملية الرقابة في العراق بحيث تتم بعد إكمال المعاملات و الأعمال و تثبيتها في المستندات و السجلات و إكمال جميع الإجراءات الإدارية و القانونية ، وقد خول قانون رقم 31 لسنة 2011 ديوان الرقابة المالية الاتحادية ممارسة هذا النوع من الرقابة²

1-المادة 60 من الأمر رقم 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة، الأمر 95-20، المؤرخ في 17 جويلية 1995، المتعلق بمجلس المحاسبة، ج ر ج ج، عدد 39، الصادرة في 23 جويلية 1995، المعدل و المتمم بموجب الامر رقم 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010، ج ر ج ج، عدد 50، الصادرة في 01 سبتمبر 2010.

2- صفوان قصي عبد الحليم و حسين شاكور محمود ،(نماذج معيارية مقترنة لتفعيل دور ديوان الوقاية المالية الاتحادي في فحص التقديرات الموازنة العامة الاتحادية)،مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية، جامعة بغداد ، المجلد 24 ، العدد 106، سنة 2018، ص 488.

أما بالنسبة للمادة 63 فنصت على " يتعين على الأمرين بالصرف في الهيئات المذكورة في المادة 7 من هذا الأمر تقديم حساباتهم الإدارية إلى مجلس المحاسبة حسب الكيفيات و الآجال المحددة عن طريق التنظيم"¹

ما يلاحظ على هذين المادتين أن عملية تقديم الحسابات تقع على عاتق المحاسبين العموميين و للأمرين بالصرف، و هذا لما يتمتعون به من صلاحيات مالية.

و على هذا يتعين على كل محاسب عمومي إيداع حساب التسيير لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة و الاحتفاظ بكل الوثائق الثبوتية التي قد يطلبها منه عند الاقتضاء و كذا يتعين على الأمر بالصرف التابع إيداع حساباته الإدارية بنفس الآلية²

حيث نصت المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 56-96 على أنه : " يجب على الأمرين بالصرف الرئيسيين و الثانويين و على المحاسبين العموميين التابعين لمصالح الدولة و الجماعات الإقليمية ، و مختلف المؤسسات و الهيئات العمومية لقواعد المحاسبة العمومية أن يودع حساباتهم لدى كتابة الضبط لمجلس المحاسبة في أجل أقصاه 30 يوليو من السنة المالية للميزانية المقفلة"³.

باستثناء حسابات السير الخاصة بالمحاسب المركزي للخزينة العمومية و المحاسب المركزي لوزارة البريد و المواصلات، فهي تقدم قبل تاريخ 01 سبتمبر من السنة المالية الموالية، حسب نص المادة 05 من المرسوم 96-56⁴

1- المادة 63 من الأمر 95-20، مصدر سابق

2- محمد عبد الباسط لظاوي ، مرجع سابق ، ص 133.

3- المرسوم التنفيذي رقم 56-96 المؤرخ في 02 رمضان 1416 الموافق ل 22 يناير 1996 يحدد انتقاليا الأحكام المتعلقة بتقديم الحسابات إلى مجلس المحاسبة ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، عدد 06 بتاريخ 24 جانفي 1996. ص 19.

4- المادة 05، المصدر نفسه.

فبالنسبة للأجال المذكورة أعلاه فإن تحديدها يخضع إلى اعتبارات عملية يقتديها النظام الذي يخضع له تسيير الأموال العمومية و طبيعية نشاط الهيئات العمومية ، فمبدأ السنوية الذي تخضع له الميزانية العمومية يقتضي أن تمنح الترخيصات المالية العمومية لسنة مالية واحدة وأن تنفذ كذلك خلال نفس السنة المالية ، لكن بما أن بعض العمليات المالية الموالية لها ، فقد أفرد المشرع استثناء لهذا المبدأ و أقر فترة تكميلية لتنفيذ الميزانيات و تصل إلى غاية تاريخ 31 مارس من السنة الموالية¹

و يتوقف قبول إيداع هذه الحسابات على ضرورة توفرها على البيانات الشكلية التي يقتضيها التنظيم المعمول به ، بحيث ينبغي أن تحمل توقيع و ختم الهيئة التي أصدرته ، مصادقة سلطات الوصاية بالنسبة للبعض منها ، كما ينبغي كذلك أن تكون مرتبة وواضحة و خالية من كل أشكال الحشر و الشطب و ما إلى ذلك من المظاهر التي تجعلها غير قابلة لاستغلالها من طرف قضاة مجلس المحاسبة²

و من ناحية ثانية فإن الأمور بالصرف و المحاسبون العموميون هم موظفون عموميون و يخضعون لحركات نقل مستمرة تقتضيها الخدمة العمومية ، و قد يحدث قبل غلق السنة المالية أن يتم تحويل محاسب معين و تعويضه بآخر ، و هذا يستدعي التساؤل على من تقع مسؤولية تقديم الحسابات ، و يلاحظ في هذا المجال ان النصوص القانونية لا تتضمن على إيضاحات كافية حول كيفية تحديد المسؤوليات في مثل هذه الحالات ، و لا توجد مساهمات تمكن معرفة موقف مجلس المحاسبة منها ، عكس ما هو عليه الوضع في القانون الفرنسي الذي عرف تطوراً مثالياً بهذا الشأن ، و ساهم مجلس المحاسبة بقرارات ابرز فيها بوضوح موقفه في عدة مسائل من هذا النوع³

1- حمو عبدلي ، أمير مهني ، مرجع سابق ، ص 66.

2- نوار أمجوج ، مرجع سابق ، ص 108-109.

3- حمو عبدلي ، أمير مهني ، مرجع سابق ، ص 70.

فالمبدأ الذي كان سائدا في القانون الفرنسي ، هو تقديم حسابات منفصلة من قبل المحاسبين العموميين ، أي أن المحاسب الذي يتم تحويله أو نقله إلى وظيفة أخرى ملزم بتقديم حساب حول مجمل العمليات المالية التي أنجزها ، منذ بداية السنة المالية و إلى غاية تاريخ توقفه عن أداء وظائفه في ذلك المنصب ، بينما يقدم المحاسب الذي استخلفه حسابات حول العمليات التي أنجزها منذ تاريخ تنصيبه إلى غاية السنة المالية .

و استثناء لذلك ، اجاز القانون في الظروف التي يتعذر فيها على المحاسب الذي تم تحويله ، تقديم حساباته إلى رقابة مجلس المحاسبة ، أن يتم تكليف المحاسب الذي يخلفه في المنصب للقيام بذلك نيابة عنه و هذا بقرار من وزير المالية .

لكنه في مرحلة لاحقة تم التخلي عن فكرة تقديم الحسابات المنفصلة و إقرار تقديم حساب واحد فقط من قبل المحاسب الذي يشغل المنصب ، باعتبار انه من السهل عليه إعداد حساب واحد يتضمن العمليات المنجزة من طرف سابقه و التي أنجزها شخصيا منذ تعيينه في ذلك المنصب¹.

تحدد المادة 43 من الأمر 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة المعدل و المتمم بالأمر 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010 مهام الناظر العام و التي تتمحور في ممارسة الرقابة على شروط تطبيق القوانين و الأنظمة سارية المفعول داخل المجلس و في هذا الصدد:

. يسهر على تقديم الحسابات بانتظام² وفي الآجال المقررة لها ، و في الحالات التي يثبت فيها تأخير أو رفض تقديم هذه الحسابات فإنه يتعين عليه ان يطلب توقيع الغرامات المالية المقررة قانونا³

1- نوار أمجوج ، مرجع سابق ، ص 109-110.

2- منشور في الموقع الإلكتروني لمجلس المحاسبة ، النظارة العامة dz //www.ccomptes https

3- نوار أمجوج ، مرجع سابق ، ص 110.

وبموجب أحد اجتهاداته (مجلس المحاسبة) أخضع عملية تقديم الحسابات إلى نفس الإجراءات التي تخضع لها عملية مراجعة الحسابات، الأمر الذي يمكن من خلال القول أن مجلس المحاسبة باجتهاده هذا أقر بتطبيق القرار المزدوج في مجال إصدار الغرامات المالية على الأشخاص الذين يخالفون الأحكام 18 القانونية المقررة حيال هذه النقطة .

وعلى هذا الأساس يصدر مجلس المحاسبة على إثر فصله في إحدى القضايا المعروضة عليه قرار مؤقتا يقضي من خاله بتوقيع غرامة مالية ضد المحاسب العمومي أو 19 والمتعلقة بتقديم الحسابات الأمر بالصرف المعني مع إبراز الأسباب المؤدية إلى ذلك مع تبليغهم بهذا القرار من أجل اتاحة الفرصة لهم لتقديم آرائهم وتوضيحاتهم حول ما يسجله ضده من تفسير في تقديم الحساب والرد عليها في أجل ال يقل عن شهر لتجمع التشكيلة المعنية من جديد بعد انتهاء الآجال السابقة للفصل في القضية بشكل نهائي، وفقا لما تم تقديمه من طرف المحاسب العمومي والأمر بالصرف من تفسيرات واقتراحات المقرر المكلف بالدراسة بالإضافة إلى استنتاجات الناظر العام¹

بانتهاء الأجل السالف ذكره، تجتمع التشكيلة المعنية من جديد للفصل في القضية بشكل نهائي، على ضوء ما قدمه المحاسب أو الأمر بالصرف المعني من توضيحات و اقتراحات المقرر المكلف بدراسة القضية، و استنتاجات الناظر العام ، فإذا تبين لهذه التشكيلة أن التبريرات المقدمة مقنعة و تبرر التأخير الحاصل في تقديم الحساب، يتم إلغاء الغرامة التي كانت مقررة عن طريق قرار نهائي، و في الحالات التي يتبين فيها وجود ظروف تقتضي تخفيف العقوبة يتم تخفيض مبلغ الغرامة المالية المقررة، و يملك مجلس المحاسبة في هذا المجال الحرية الكاملة في تقدير الظروف و في تحديد الغرامة التي يراها مناسبة لذلك، و يمكن له حتى إعفاء المحاسب أو الأمر بالصرف المعني من تسديد الغرامة في الحالات التي يتبين له فيها وجود أسباب و ظروف قاهرة أدت إلى تأخير تقديم الحساب .

1- عزيزة شيري ، مرجع سابق ، ص 1054.

وإذا أتضح لها أن التبريرات المقدمة غير مقنعة، يتم تثبيت العقوبة المقررة بإصدار قرار نهائي و يبلغ من جديد إلى المحاسب أو الأمر بالصرف المعني و إلى الناظر العام لمتابعة تنفيذه، و في حالة حصول تأخير جديد في تقديم الحساب، فإنه يترتب عليه بالإضافة إلى العقوبة الأولى المقررة بشكل نهائي، توقيع غرامة مالية جديدة بنفس الكيفيات و الإجراءات السالفة الذكر¹

المطلب الثاني: الآثار المترتبة عن إجراءات الرقابة على عملية إيداع الحسابات العمومية

تناولنا سابقا أن المشرع يلزم كل أمر بالصرف أو مسؤول في المؤسسات الخاضعة لرقابة مجلس المحاسبة ، و كل محاسب عمومي او محاسب فعلي ان يقدم حساباته في الآجال القانونية و إلا تمت معاقبته، و هذا بحكم الصلاحيات المالية التي خولها لهم المشرع في تسيير الأموال العمومية.

ففي مجال تقديم حسابات المحاسبين العموميين و الأمرين بالصرف فإن مجلس المحاسبة: . يصدر غرامات ضد المحاسبين و الأمرين بالصرف المعنيين في حالة تأخير إيداع الحسابات و المستندات الثبوتية .

. تطبيق إكراهات مالية على المحاسبين و الأمرين بالصرف المعنيين إذا انقضت الآجال المحددة لإيداع حساباتهم لدى مجلس المحاسبة²

1- نوار أمجوج ، مرجع سابق ، ص 111.

2- عبد المطلب بيبصار ، مرجع سابق ، ص 148.

و انطلاقا من هذا سنتناول النتائج المترتبة عن إيداع الحسابات لمجلس المحاسبة بحسب الشخص المودع للحسابات العمومية :

1- بالنسبة للمحاسب العمومي و المحاسب الفعلي :

في كل الأحوال تتحدد قيمة الغرامة التي يصدرها مجلس المحاسبة بين 5000 و 50.000 دج ضد المحاسب العمومي الذي يتسبب في تأخير إيداع حساب التسيير أو عدم إرسال المستندات الثبوتية أو عدم تقديمها ، و يمكن مع الغرفة المختصة أن ترسل المجلس لمجلس المحاسبة أمرا صريحا و مكتوبا لتقديم حسابه في الأجل الذي تحدده له ، و إذا انقضى الأجل المحدد تصدر الغرفة المختصة غرامة مالية على المحاسب يقدر ب 500 دج عن كل يوم تأخير لمدة لا تتجاوز 60 يوما¹

و يصدر مجلس المحاسبة نفس الغرامة المقررة للمحاسب العمومي في حق المحاسب الفعلي، كما يعاقبه جراء تدخله في وظائف المحاسب العمومي بصفة غير قانونية، بغرامة مالية يصل قدرها الى 10.000 دج حسب اهمية المبلغ محل التهمة، او يتخذ المجلس الإجراءات المنصوص عليها في المادة 07 من الأمر رقم 59-03 المعدل والمتمم .

2- بالنسبة للأميرين بالصرف و مسؤولي الهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة:

حيث يعاقب مجلس المحاسبة بغرامة مالية تتراوح بين 5000 و 50.000 دج في حق كل عون اداري رفض اداع حساباته الإدارية ، او المستندات او الوثائق الى المجلس ، او سعى لكسب مالي او عيني غير مبرر لصالحه ، أو لم يقدم دون مبرر المعلومات الضرورية لممارسة مهامه او عرقلتها، و اذا تكررت هذه العرقلة يعاقب عليها طبقا للمادة 50 الفقرة 4 الثالثة من قانون الإجراءات الجزائية².

1- شوقي يعيش تمام ، مجلس المحاسبة الجزائري التنظيم و الاختصاصات، مكتبة الوفاء القانونية، ط الاولى ، الإسكندرية، 2021 ، ص ص 108-109.

2- محفوظ بركة ، مرجع سابق ، ص 57.

و لهذه الغرامات الموقعة من طرف مجلس المحاسبة خصوصيات نلخصها فيما يلي :

1-الطابع الشخصي في توقيع الغرامة :

و يترتب على الطابع الشخصي في توقيع هذه الغرامات، أنه لا يمكن إقرارها بعد وفاة الشخص المعني، و لا يمكن تثبيتها بقرار نهائي إذا توفى المحاسب بعد صدور القرار المؤقت، كما أنها تزول بوفاة الشخص المعني و لا تنتقل آثارها إلى ورثته .

2-الغرامات تنصب على أخطاء واقعة :

بمعنى أنها غرامات تشمل أخطاء ثبت وقوعها لحظة توقيعها و إصدارها، و لا تشمل الأخطاء المحتملة كما هو الحال بالنسبة للغرامات التهديدية، و يترتب على ذلك أن 115 القاضي ليس ملزما بتوقيع هذه الغرامات بطريقة آلية في جميع الحالات التي يقع فيها تأخير في تقديم الحساب، إنما يملك سلطة تقدير الظروف المحيطة و التي أدت إلى وقوع ذلك التأخير، ففي الحالات التي يثبت فيها وجود قوة قاهرة يمتنع القاضي عن إقرار توقيع هذه الغرامة على المحاسب أو الأمر بالصرف المعني .

3-الطابع التأديبي في توقيع الغرامة :

إن هذه الغرامات ليست عقوبات جزائية يمكن تسجيلها في شهادة السوابق العدلية للشخص المعني، إنما تعتبر عقوبات تأديبية تهدف إلى ردع كل أشكال التقصير في أداء الواجبات المهنية المفروضة، و بالتالي فهي لا تشمل إلا أشخاصا محددين بحكم وظائفهم و هم المحاسبين العموميين و الأمرين بالصرف، و تمتد إلى فئة أخرى من الأشخاص الذين يتدخلون عن جهل أو عن قصد في وظائف المحاسبين القانونيين وهم المحاسبون الفعليون¹.

1- نوار أمجوج ، مرجع السابق ، ص ص 114-115.

إضافة إلى هاتين الحالتين التأخير و الامتناع عن تقديم الحسابات العمومية المنصوص عليهما صراحة، فإنه يمكن أن نستخلص حالة أخرى تستدعي توقيع الغرامات المالية، تتمثل في حالة تقديم حسابات غير مطابقة من حيث شكلها أو مضمونها للشروط التي يقتضيها التنظيم المعمول به، و التي تعتبر غير قابلة للمراقبة من حيث المبدأ و بذلك تستوجب تطبيق نفس العقوبة على العون الذي قام بإيداعها¹

ما يمكن التنويه إليه في هذا الجانب أن ممارسة مجلس المحاسبة للرقابة على تقديم الحسابات تجعل منه القاضي المختص في الشؤون المالية على غرار ما هو سائد في فرنسا ، حيث يحاكي دور قاضي محكمة الحسابات ، القاضي الإداري ، و إن كان قاضي محكمة المحاسبة يمتلك تأهيلا خاص يخوله مرونة سلطة البت في الأمور مقارنة بنظيره الإداري و هو ما تضطلع به الغرف الجهوية على وجه التحديد²

وما يلاحظ من خلال ما سبق أن مجلس المحاسبة في الجزائر باعتباره أعلى هيئة رقابية فإنه يمارس اختصاصات قضائية ويعتبر محكمة حسابات يصدر الجزاءات بنفسه إلى جانب اختصاصاته الإدارية .

على غرار فرنسا فيما يتعلق بالرقابة المستقلة فيلاحظ أن المشرع الفرنسي قد تفوق على باقي التشريعات المقارنة لكون (محكمة ديوان المحاسبات الفرنسية) لها استقلالها التام لارتباطها بالسلطة التشريعية و تمارس اختصاصات قضائية .

1- محفوظ بنقّة ، مرجع سابق ، ص 58.

2- شوقي يعيش تمام ، مرجع سابق ، ص 109.

أما ديوان الرقابة المالية العراقي فإن له الاستقلال بارتباطه بالبرلمان إلا أنه لا يمارس اختصاصات قضائية كما في التشريعين السابقين ، و يلتسق مع المشرع المصري (الجهاز المركزي للمحاسبات) الذي يرتبط بمجلس الشعب و لا يمارس اختصاصات قضائية¹

1- عبد الباسط جاسم ،(الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة في التشريع العراقي - دراسة مقارنة) ، مجلة الرافدين للحقوق ، ، جامعة الموصل ، المجلد 12 ، العدد 47 ، 2011 ، ص 147

خلاصة الفصل:

نستنتج من خلال هذا الفصل أن مجلس المحاسبة باعتباره مؤسسة عليا للرقابة المالية البعدية ، فقد تعين في إطار مهامه الدستورية إلزام جميع الهيئات الخاضعة لقواعد الحسابات العمومية إلى تقديم حساباتها له ، و باعتباره هيئة قضائية متخصصة في الرقابة البعدية على صرف الأموال فقد حدد الأمر 20-95 المعدل و المتمم صلاحياته و سلطاته القضائية و مجال رقابته من حيث الهيئات و الأشخاص الخاضعين لرقابته و المتمثلين أساسا في المحاسبين العموميين و الأمرين بالصرف و الذين يقع على عاتقهم الإلتزام بإيداع حساباتهم الإدارية الختامية بالنسبة للأمرين بالصرف و حسابات التسيير بالنسبة للمحاسبين العموميين لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة .

أين يقوم هذا الأخير بممارسة رقابته القضائية خلال مراجعته للحسابات المودعة لديه ، و ذلك بالحكم على سلامتها و مطابقتها للتشريع المعمول به أو اكتشاف الأخطاء و المخالفات التي تضر بالخرينة العمومية من خلال فحص هذه الحسابات .

كما أنه بالنسبة لهذه العملية الخاصة بإيداع الحسابات العمومية تخضع لإجراءات معينة و كذا لآجال قانونية كما سبق و ان تناولنا محددة تقع تحت طائلة العقوبة في حالة عدم تقديمها أو إخلال المحاسبين العموميين و الأمرين بالصرف بواجباتهم .

حيث يوقعها مجلس المحاسبة بنفسه و تتمثل أساسا في توقيع الغرامات المالية التي يحدد قيمتها الأمر رقم 20-95 المعدل و المتمم.

الفصل الثاني: الرقابة على

مراجعة و تدقيق الحسابات

العمومية

تمهيد

يتولى مجلس المحاسبة تقييم الحسابات المقدمة من طرف المحاسبين العموميين ومراجعتها، وذلك بصريح نص المادة 74 من الأمر رقم 95-20 السالف الذكر التي جاء فيها: يراجع مجلس المحاسبة حسابات المحاسبين العموميين ويصدر أحكاما بشأنها ومن المفيد التنويه في هذا الخصوص إلى أنه في مجال مراجعة حسابات التسيير يدقق مجلس المحاسبة في صحة العمليات المادية الموصوفة فيها ومدى مطابقتها مع الأحكام التشريعية والتنظيمية المطبقة عليها¹

و بخصوص مراجعة حسابات المحاسبين العموميين فإن مجلس المحاسبة يمارس رقابته المنصوص عليها في الفصل الثالث من الباب الثالث في المواد من 74 الى 86 من الأمر 95-20 و يصدر قرارات بشأنها و بما أن رقابة مجلس المحاسبة تعتبر من النظام العام، و أن الدور الأول للمحاسب العمومي هو احترام تنفيذ الميزانية و الاستعمال الحسن للمال العام.

تنص المادة الثانية من المرسوم التنفيذي رقم 96-56 المؤرخ 22 يناير سنة 1996 "يحدد انتقاليا للأحكام المتعلقة بتقديم الحسابات إلى مجلس المحاسبة على " يجب على الأمرين بالصرف الرئيسيين والثانويين ، ومع مراعاة أحكام المادة 9 أدناه على المحاسبين العموميين التابعين المصالح الدولة والجماعات الإقليمية و مختلف المؤسسات والهيئات العمومية الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية ، أن يودعوا حساباتهم الإدارية وحسابات التسيير لدى كتابة الضبط مجلس المحاسبة في أجل أقصاه 30 يونيو من السنة الموالية للميزانية المقفلة" ومن هنا نرى أن الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين ملزمون بأداء حساباتهم لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة، والذي بدوره يقوم بمراجعة تلك الحسابات وبهذا يدقق في صحة العمليات المادية ومدى تطابقها مع النصوص والتنظيمات المعمول بها²

1- شوقي يعيش تمام، عزيزة شبري، (دور مجلس المحاسبة في مكافحة الفساد المالي في التشريع الجزائري)، مجلة الحقوق

و الحريات، جامعة بسكرة، العدد 02، مارس 2016، ص 538

2- المادة 02 من المرسوم التنفيذي 96-56، مصدر سابق

و سندرس من خلال هذا الفصل الرقابة على مراجعة و تدقيق الحسابات العمومية بحيث نتعرض لآليات مراجعة و تدقيق حسابات المحاسبين العموميين والنتائج المترتبة عنها في المبحث الأول و إجراءات مراجعة حسابات المحاسبين الفعليين في المبحث الثاني

المبحث الأول: آليات مراجعة و تدقيق حسابات المحاسبين العموميين والنتائج المترتبة عنها

ألزم المشرع الجزائري جميع الهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية بتقديم حساباتها إلى مجلس المحاسبة مع نهاية كل سنة مالية، ويقع هذا الإلزام على طائفة أولى من أعوان الدولة حددتها الفقرة الأولى من المادة 60 من الأمر 20-95 السالف الذكر، وهم المحاسبون العموميون، حيث نصت على ما يلي:

"يتعين على كل محاسب عمومي أن يودع حسابه عن التسيير لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة"¹

كما يقع هذا الإلزام كذلك على طائفة ثانية من الأعوان وهم الذين يكتسبون صفة الأمرين بالصرف وهذا بموجب المادة رقم 63 من نفس الأمر السالف الذكر والتي تنص على ما يلي:

" يتعين على الأمرين بالصرف في الهيئات المذكورة في المادة 07 من هذا الأمر تقديم حساباتهم الإدارية إلى مجلس المحاسبة حسب الكيفيات والآجال المحددة عن طريق التنظيم"²

سوف نقوم بدراسة إجراءات مراجعة الحسابات العمومية في المطلب الأول و النتائج المترتبة عن مراجعة الحسابات في المطلب الثاني

1- المادة 60 من الأمر 20-95 المتعلق بمجلس المحاسبة، مصدر سابق

2- المادة 63 ، المصدر نفسه

المطلب الأول: إجراءات مراجعة الحسابات العمومية

تخضع عملية مراجعة الحسابات العمومية لإجراءات أساسية حددها الأمر 20-95 السالف ذكره، و لقد حاولنا توزيعها على ثلاث مراحل أساسية و هي مرحلة معاينة الحسابات، مرحلة الحكم على الحسابات، مرحلة إصدار القرار النهائي

الفرع الأول: مرحلة معاينة الحسابات

سوف نتناول في هذا الفرع مرحلة معاينة الحسابات و التي تتم وفق ما يلي:

تسند عمليات المراقبة التي يمارسها مجلس المحاسبة على حسابات المحاسبين العموميين إلى مقررين بحيث يتولى كل رئيس غرفة في إطار تنفيذ البرنامج السنوي لمجلس المحاسبة تخطيط برنامج الرقابة وتوزيع المهام على القضاة الذين سيشرفون على إنجاز مهمة الرقابة وتوفير كل الوسائل الضرورية لذلك

قبل البدء في عمليات التدقيق ، ينبغي على المحاسب المعني أن يضع تحت تصرف قضاة مجلس المحاسبة الوثائق والمستندات المطلوبة لإجراء عمليات الرقابة منها ما يتعلق بوضعية المحاسب نفسه ، قرار التعيين، محضر التصيب، محضر استلام المهام، اكتاب التأمين على المسؤولية المالية ، و منها ما يتعلق بالعمليات المالية المنجزة الوثائق الثبوتية للنفقات و الإيرادات العمومية، إلى جانب بطبيعة الحال، نسخة من الميزانية الأولية و الإضافية للسنة المالية موضوع الرقابة

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

أولاً: معاينة مدى مطابقة حسابات التسيير للتنظيم المعمول به و يعمل القاضي خلال هذه العملية على التأكد من توفر المعلومات التالية:

1- أن الحساب المقدم يتوفر على جميع الشروط الشكلية

- 2- أن الحساب محل الرقابة يتوفر على البيانات المطلوبة التي تمكن من معرفة الجهة التي أصدرته و السنة المالية المعنية
- 3- أن الحساب محل الرقابة يحمل الاسم الكامل للمحاسب الذي قدمه و يحمل توقيعيه و ختمه
- 4- أن جميع الصفحات التي يتضمنها حساب التسيير، قد تم ترقيمها بشكل متسلسل التأشير عليها من طرف المحاسب المعني
- 5- أن الحساب خالي من التشطيب والحشر والكتابة بين الأسطر و ما شابه ذلك من المظاهر التي قد تمس بسلامة المعلومات المدونة
- 6- التأكد من كتابة المبالغ الإجمالية للإيرادات و النفقات بالأحرف
- 7- توفر المستندات الثبوتية المطلوبة

ثانيا: المراجعة الحسابية للمبالغ المسجلة

و يتم خلال هذه المرحلة إنجاز عمليات تدقيق ومراجعة بهدف التأكد من:

- 1- صحة المبالغ المالية المسجلة مادة بمادة و فصل بفصل
- 2- نقل نتائج التسيير المالي للسنة السابقة بشكل صحيح و مضبوط
- 3- مطابقة مبالغ الحوالات و مختلف المستندات للحسابات المدونة في حساب التسيير

ثالثا: مراجعة مدى تطابق الحسابات وانسجامها وتشمل هذه المرحلة على العمليات

الأساسية التالية:

- 1- مقارنة حساب التسيير مع الحساب الإداري
- 2- مقارنة النتائج المسجلة مع نتائج و أرصدة حساب التسيير للسنة المالية السابقة
- 3- مقارنة الحسابات المسجلة مع الاعتمادات المالية المقررة في الميزانية الأولية

و الميزانية الإضافية

رابعاً: ضبط مبالغ الاعتمادات المالية المخصصة وتهدف هذه العملية إلى مراقبة الجوانب التالية:

1- مراجعة عمليات تحويل و نقل الاعتمادات المالية بين المواد و الفصول

2- الرخص المالية المقررة خارج الميزانية

خامساً: مراجعة العمليات المالية المنجزة

1- مراقبة المستندات الثبوتية لكل عملية و التأكد من صحة البيانات والمبالغ تتضمنها تلك المستندات

2- مدى شرعية العمليات المنجزة ومطابقتها مع التنظيم المعمول به مقارنة الحسابات المسجلة مع البيانات المسجلة في مختلف السجلات المحاسبية

سادساً: مراقبة العمليات المالية المنجزة خارج الميزانية و حسابات التسبيقات

سابعاً: مراقبة عمليات الخزينة حركات الأموال نقداً، حسابات الإيداع، الحسابات الجارية حسابات الديون المستحقة للهيئات العمومية أو عليها

عقب انتهاء عمليات التدقيق و المراجعة، يحرر المقرر تقريراً يدون فيه النتائج المتوصل إليها اقتراحاته و يعرضه على رئيس الفرع المعني ويمكن لهذا الأخير إن رأى ذلك ضرورياً أن يأمر بإجراء تدقيق إضافي لتحسين نوعية التقرير

يبلغ رئيس الفرع تقرير الرقابة إلى رئيس الغرفة و هذا الأخير يحيله بدوره بواسطة أمر تبليغ مرفقاً بكافة العناصر التي يتضمنها الملف إلى الناظر العام لتمكينه من تقديم استنتاجاته الكتابية وملاحظاته¹

1- أمجوج نوار، المرجع السابق، ص ص 117، 119

الفرع الثاني: الحكم على الحسابات:

في حالة عدم تسجيل خطأ أو مخالفة على مسؤولية المحاسب العمومي، يصدر قرار الإبراء من طرف تشكيلة لمداولة، أما في حالة وجود مخالفات في حساباته يصدر قرار مؤقت يتضمن أوامر توجه إلى المحاسب لتقديم التبريرات الناقصة أو إكمال تلك التي يراها المجلس غير كافية أو تقديم أية توضيحات أخرى لتبرئة ذمته، ويتم تبليغ القرار للمحاسب للإجابة عليها في أجل شهرين كاملين يحسب من تاريخ التبليغ

الفرع الثالث: إصدار القرار النهائي

بانقضاء الأجل المحدد للإجابة يعين رئيس الغرفة مقرر مراجع و يكلفه بدراسة الملف على ضوء الإجابات المستلمة وتقديم اقتراحاته، وبعده يرسل الملف كاملاً إلى الناظر العام لتقديم استنتاجاته ويعرضه بعد ذلك على تشكيلة المداولة¹

المطلب الثاني: النتائج المترتبة عن مراجعة الحسابات العمومية

وفي كل الأحوال يترتب على رقابة مراجعة و تدقيق الحسابات العمومية ما يلي:

الفرع الأول: إبراء ذمة المحاسب العمومي:

إذا ما اتضح بعد إجراء عملية مراجعة للحسابات المحاسب العمومي سلامة وصحة جميع العمليات المالية التي قام بها يمنح له مجلس المحاسبة إبراء للذمة بموجب قرار نهائي يقتضي من خلاله وفقاً لمبدأ سنوية الميزانية أن يتعلق هذا الإبراء بالتسيير المالي الذي تم فحصه فقط والذي يدخل في طياته كل العمليات المنجزة خلال تلك السنة المالية سواء من طرف المحاسب المعني أو من طرف محاسبين الذين كانوا في نفس المنصب وخلال نفس الفترة.

كما يأخذ هذا القرار نفس القوة القانونية في مواجهة جميع الأطراف حتى مجلس المحاسبة نفسه الذي أصدره فلا يمكن له بعد الرجوع فيه وتقرير مسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي فيما يخص نفس التسيير المالي الذي تحصل من خلاله المحاسب على إبراء ذمته المالية

1- لطفاوي محمد عبد الباسط ، المرجع السابق ، ص 134

الفرع الثاني: وضعه في حالة مدين:

يضع مجلس المحاسبة المحاسب العمومي في حالة مدين إذا سجل على ذمته نقص مبلغ أو صرف نفقة غير قانونية أو غير مبررة أو إيراد غير محصل

يتضح سبق أن المشرع الجزائري قد أغفل مسألة التعويض الناتج عن الأضرار التي يتسبب فيها المحاسبون العموميون ، فإن أقر من حيث المبدأ بضرورة وضع المحاسب في حالة مدين بملغ يساوي المبلغ الناقص، إلا أنه لم يحدد طريقة حساب المبلغ المستحق تسديده من طرف المحاسب ، حيث منح السلطة التقديرية الكاملة لقاضي الحساب لتقديرها وهو ما قد ينجر عنه مجموعة من الإشكالات، فإن كان من السهل تحديد النفقات المستحقة بالنسبة للعمليات المتعلقة بتنفيذ الميزانية، فإن الأمر لا يبدو كذلك في حالة العمليات المتعلقة بالخزينة العمومية والتي تتصف بالتعقيد¹

المبحث الثاني: إجراءات مراجعة حسابات المحاسبين الفعليين

من أجل ضمان الشرعية اللازمة في تسيير الأموال العمومية أوجد المشرع الجزائري نظام قانوني يحدد شروط استعمال هذه الأخيرة من أجل تنفيذ الإيرادات والنفقات العمومية مما يقتضي الحصول على ترخيص مسبق من المجالس الشعبية المحلية بالنسبة لميزانية الولاية والبلدية، والمجلس الشعبي الوطني بالنسبة لميزانية الدولة، إلا أنه كاستثناء يجوز تدخل الأمر بالصرف بتنفيذ عمليات مالية دون الحاجة إلى ترخيص من الهيئات المختصة، وهذه الحالة تجعل من هذا الأخيرة محاسبا فعليا من الهيئات المختصة، ويلتزم بتقديم حساباته لمجلس المحاسبة من أجل مراجعتها و مراقبتها¹.

وسنحاول في هذا المبحث تحديد مفهوم التسيير الفعلي وإبراز مختلف العناصر المكونة له في المطلب الأول، والنتائج المترتبة عن إخطار مجلس المحاسبة في المطلب الثاني.

المطلب الأول: مفهوم التسيير الفعلي و عناصره

الفرع الأول: مفهوم التسيير الفعلي

ظهرت نظرية التسيير الفعلي في القانون الفرنسي، و تطورت على مراحل متتالية و بشكل تدريجي تفعيل مساهمة كل من القضاء و الفقه، ما يعتبر القرار الذي أصدره مجلس المحاسبة بتاريخ 23 أوت 1834 في قضية ville de roubaix التي أسست لنشأة و تطور هذه النظرية

أما في الجزائر فمنذ الإقرار الفعلي بإنشاء مجلس المحاسبة بموجب القانون 80-05 في سنة 1980 و الذي أقر في المادة 40 باختصاص مجلس المحاسبة بمراجعة التسيير الفعلي

كما خول المشرع الجزائري بموجب المادة 86 الفقرة 03 من الأمر رقم 95-20، لمجلس المحاسبة توقيع عقوبات على المسيرين الفعليين في حالة تشكيل خرق لقواعد المحاسبة العمومية والتعدي على وظيفة المحاسب العمومي²، وتتمثل هذه العقوبات في غرامات مالية

1- أمجوج نوار، المرجع السابق، ص 123

2- المادة 86 الفقرة 03 من الأمر 95-20، المصدر السابق

تصل إلى مائة ألف دينار جزائري (100.000 دج) حسب أهمية المبالغ محل التهمة، وتكون العقوبة جزائية إذا تبين أن هذا التعدي يفرض تحقيق أهداف وغايات شخصية لمصلحة عامة، وتتم إحالة الملف إلى القضاء المختص من أجل المتابعات القضائية المطلوبة التي يقرها قانون العقوبات، وهذا بناء على نص المادة 27 من الأمر رقم 95-20¹

الفرع الثاني: عناصر التسيير الفعلي

لابد من توفر عناصر أساسية للقيام بتسيير فعلي صحيح وهي الآتي:

- أن يوجد هناك تصرف في أموال عمومية سواء تعلق الأمر بتحصيل إيرادات أو تسديد نفقات معينة أو تداول قيم وأموال عمومية.
- عدم توفر صفة المحاسب العمومي في الشخص الذي يتصرف في الأموال العمومية وعدم الترخيص له للقيام بذلك.
- أن يتم استعمال تلك الأموال لأغراض المصلحة العامة وليس لأغراض شخصية بحتة ، لأنه في مثل هذه الحالة يكتف سلوك المحاسب الفعلي على أساس أنه اختلاس أو تحويل أموال عمومية و يخضع لأحكام قانون العقوبات.²

1- المادة 27 من الأمر 95-20، المصدر السابق

2- مسعي محمد، المرجع السابق، ص 145

المطلب الثاني: طرق إخطار مجلس المحاسبة بالتسيير الفعلي و النتائج المترتبة عنه

الفرع الأول: طرق إخطار مجلس المحاسبة بالتسيير الفعلي

من حيث طرق إخطار مجلس المحاسبة بالتسيير الفعلي لم يحدد المشرع طرق محددة لإخطار مجلس المحاسبة بشأن التسيير الفعلي من خلال القواعد والآليات التي تحكم عمل هذا الجهاز، نستخلص بأنه يمكن إخطاره بوجود تسيير فعلي، إما بطريقة مباشرة وهذا من خلال تقارير الرقابة المنبثقة عن عمليات المراجعة والتدقيق التي يباشرها قضاة المجلس على حساب المحاسبين العموميين والأميرين بالصرف، وإما بطريقة غير مباشرة وهذا عن طريق الناظر العام، وهذا بناء على طلبات مقدمة من هيئة عمومية معينة أو من طرف السلطات السلمية أو الوهمية لها ويمكن أن يقدم الطلب من الشخص نفسه أي الشخص الذي قام بالتسيير الفعلي ، إذا كان يرغب في تسوية وضعيته و تقديم حساباته لرقابة مجلس المحاسبة، لكن هذه الحالة الأخيرة من النادر جدا حدوثها.

ويتعين على الهيئات التي تتقدم بهذا الطلب إلى مجلس المحاسبة أن تقدم الأدلة الكافية على وجود تسيير فعلي من قبل شخص أو أشخاص معينين ذلك أن مجرد وجود شكوك أو اتهامات غير مؤمنة قد تؤدي بالناظر العام إلى إقرار عدم المتابعة¹

الفرع الثاني: النتائج المترتبة عن إخطار مجلس المحاسبة بالتسيير الفعلي

إذا توافرت الأدلة الكافية على وجود تسيير فعلي، يتم فتح تحقيق حول هذه القضية ، يباشر خلاله قضاة مجلس المحاسبة الإجراءات المتعلقة بذلك مع الأشخاص المعنيين بها، بحيث يتم إصدار في بداية الأمر قرار مؤقتا يتم فيه التصريح بالتسيير الفعلي ويتضمن على أمر موجه تسييره إلى مجلس المحاسبة في أجل محدد، و ، وإذا امتثل الشخص المعني لهذا الأمر يصبح هذا القرار نهائيا، أم إذا أبدى معارضة لذلك ينظر المجلس في التفسيرات المقدمة من طرفه،

1-عبدلي حمو، مهني أمير، مرجع سابق ، ص 77

فإذا كان هناك ما يبرر موقفه، يتم إقرار عدم متابعته وفي حالة العكس يصدر مجلس المحاسبة قرار نهائيًا، يتضمن التصريح بالتسيير الفعلي ويلزمه بتقديم حساباته في الآجال المقررة لذلك لرقابة مجلس المحاسبة¹.

1- أمجوج نوار ،مرجع سابق، ص 127

المطلب الثالث: حصيلة عمل مجلس المحاسبة (2018-2022)

يعد مجلس المحاسبة تقريراً سنوياً يرسله إلى رئيس الجمهورية وإلى رئيس مجلس الأمة ورئيس المجلس الشعبي الوطني والوزير الأول حيث أن هذا التقرير هو عبارة عن عرض حال مرفق بتوصيات يتضمن المعاينات والملاحظات والتقييمات الرئيسية الناجمة عن أشغال تحريات مجلس المحاسبة يجب تقديمها، وكذلك ردود المسؤولين والممثلين القانونيين والسلطات الوصية المعنية المرتبطة، ثم ينشر هذا التقرير في الجريدة الرسمية¹

التقرير السنوي لسنة 2018:

يجتهد المجلس لضمان أوسع تغطية لمجالات رقابته التابعة النطاق اختصاصاته، وممارسة صلاحياته القضائية والإدارية كاملة، خلال انتقاء العمليات الرقابية التي يتم برمجتها في تحسين فعالية تدخلات المجلس عن طريق تسجيل هيئات عمومية تتبع لمختلف القطاعات، حسب معايير غايتها تحسين تسيير المالية العمومية ونتائج تدقيقاته

في هذا السياق، أدى تنفيذ برنامج سنة 2016 إلى مباشرة 1070 عملية رقابية مقابل 1003 عملية سنة (2015) من بين 1112 عملية مسجلة أي نسبة التزام تقدر بـ (96%)، و ما يخص دراستنا حول الرقابة على الحسابات العمومية يتمثل في:

مراجعة الحسابات : 918 عملية

وتهدف مراجعة حسابات التسيير للمحاسبين العموميين إلى التأكد من الصحة المادية للعمليات الموصوفة في الحساب ومطابقتها مع الأحكام التشريعية والتنظيمية المطبقة عليها وتؤدي إلى الحكم على الحساب الذي تمت مراجعته

إن القرارات الصادرة عن مجلس المحاسبة في هذا المجال سواء بالإبراء أو بإقحام مسؤولية

المحاسبين العموميين هي جزءاً من التحقيقات المنجزة بمناسبة مراجعة هذه الحسابات

1- احمد بلودنين، (صلاحيات مجلس المحاسبة و أوجه مراقبته)، مجلة صوت القانون، جامعة البليدة، العدد الثالث، افريل

اسفر تنفيذ برنامج الرقابة لسنة 2016 عن إعداد 1137 تقرير رقابة منها:

979 تقرير حول مراجعة حسابات المحاسبين العموميين

في مجال ممارسة المجلس لصلاحياته القضائية فقد أصدر 1591 قرار موزعة كما يأتي:

709 قرار مؤقتا حول تسيير حسابات المحاسبين العموميين

842 قرار نهائي حول مراجعة حسابات المحاسبين العموميين منها 772 قرار إبراء، و 70 في

حالة مدين تقم المسؤولية الشخصية و المالية للمحاسبين العموميين المعنيين بمبلغ كلي قدره
16.235.989.03 دج¹

التقرير السنوي لسنة 2019:

أسفر تنفيذ برنامج الرقابة لسنة 2017 عن أعداد 936 تقرير رقابة مقابل 1137 سنة 2016
منها:

792 تقرير حول مراجعة حسابات المحاسبين العموميين

وأما في مجال ممارسة صلاحياته القضائية، فقد أصدر مجلس المحاسبة 1370 قرار، موزعة
كما يأتي :

474 قرار مؤقت حول مراجعة حسابات المحاسبين العموميين، وتهدف هذه الأعمال الإجرائية

إلى تطبيق الإجراء الحضوري، حتى يتسنى للمحاسبين المعنيين تقديم أجوبتهم لتبرئة ذمتهم
بعنوان التسيير المعني

809 قرار نهائي حول مراجعة حسابات المحاسبين العموميين، منها 717 قرار إبراء، و 92

قرار وضع في حالة مدين تقم المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسبين العموميين المعنيين
بمبلغ كلي قدره 38.707.862,35 دج²

1- التقرير السنوي لمجلس المحاسبة لسنة 2018 انظر موقع مجلس المحاسبة [https:// www .ccomptes.dz](https://www.ccomptes.dz)

2- التقرير السنوي لمجلس المحاسبة لسنة 2019 انظر موقع مجلس المحاسبة [https:// www .ccomptes.dz](https://www.ccomptes.dz)

التقرير السنوي لسنة 2020:

وفي هذا السياق، أدى تنفيذ برنامج سنة 2018 إلى مباشرة 874 عملية رقابية من بين 889 عملية مسجلة أي بنسبة التزام تقدر بـ (98%)، منها :

مراجعة الحسابات: 659 عملية

أسفر تنفيذ برنامج الرقابة لسنة 2018، عن إعداد 1077 تقرير رقابة، منها:

908 تقرير حول مراجعة حسابات التسيير للمحاسبين العموميين

من جانب آخر، أصدر مجلس المحاسبة بمختلف تشكيلاته المداولة 1577 عمل ناتج عن ممارسة صلاحياته الإدارية والقضائية على حد سواء

أما في مجال ممارسة صلاحياته القضائية، فقد أصدر مجلس المحاسبة 1 390 قرارا، موزعة كما يأتي:

1303 قرارا تتعلق بمراجعة حسابات المحاسبين العموميين، منها 468 قرارا مؤقتا و 835

قرارا نهائيا تتوزع بين 782 قرار إبراء، و 53 قرار وضع في حالة مدين تقحم المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسبين العموميين المعنيين بمبلغ إجمالي قدره 8452835,68 دج¹

التقرير السنوي لسنة 2021

وفي هذا السياق، ترتب عن برنامج سنة 2019 تسجيل 856 عملية رقابية، منها:

664 عملية تخص مراجعة الحسابات

1-التقرير السنوي لمجلس المحاسبة لسنة 2020 انظر موقع مجلس المحاسبة [https:// www .ccomptes.dz](https://www.ccomptes.dz)

أما في مجال ممارسة صلاحياته القضائية، فقد أصدر مجلس المحاسبة 169 1 قرارا، موزعة كما يأتي:

1087 قرارا تتعلق بمراجعة حسابات التسيير المحاسبين العموميين، منها 311 قرارا مؤقتا و 776 قرارا نهائيا تتوزع بين 721 قرار إبراء ، و 55 قرار وضع في حالة مدين تقحم المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسبين العموميين المعنيين بمبلغ إجمالي قدره 676627825,83 دج¹

التقرير السنوي لسنة 2022:

وفي هذا السياق، ترتب عن برنامج سنة 2020 تسجيل 662 عملية رقابية منها:

505 عملية تخص مراجعة الحسابات

تم تنفيذ برنامج الرقابة لسنة 2020 ، في ظرف استثنائي تميز بانتشار جائحة كوفيد 19. وقد تم بعنوان هذا البرنامج الشروع في تنفيذ 560 عملية رقابية من أصل 662 عملية مبرمجة أي بنسبة 85%، وكانت حصيلته إعداد 649 تقرير رقابة، موزعة كما يأتي:

492 تقرير حول مراجعة حسابات التسيير للمحاسبين العموميين

أما في مجال ممارسة صلاحياته القضائية، فقد أصدر مجلس المحاسبة 1 009 قرارا، موزعة كما يأتي:

940 قرارا تتعلق بمراجعة حسابات التسيير المحاسبين العموميين، منها 280 قرارا مؤقتا و

594 قرارا نهائيا و 66 قرار مراجعة لقرارات نهائية تتعلق بمراجعة حسابات التسيير.

تتوزع القرارات النهائية بين 553 قرار إبراء ، و 41 قرار وضع في حالة مدين تقحم المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسبين العموميين المعنيين بمبلغ إجمالي قدره 32 401 623,3 دج²

1-التقرير السنوي لمجلس المحاسبة لسنة 2021 انظر موقع مجلس المحاسبة [https:// www .ccomptes.dz](https://www.ccomptes.dz)

2 - التقرير السنوي لمجلس المحاسبة لسنة 2022 انظر موقع مجلس المحاسبة [https:// www .ccomptes.dz](https://www.ccomptes.dz)

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل تم التعرف حول الرقابة على مراجعة و تدقيق الحسابات العمومية التي يقوم بها مجلس المحاسبة و أنه هو المسؤول الوحيد عن التحقق من صحة الحسابات و أن الآليات و الإجراءات المتبعة بمناسبة عمليات التدقيق تتنوع و تتعدد من حيث معاينة الحسابات و الحكم عليها و قبل أن يصدر القرار النهائي يقوم بالتدقيق في صحة العمليات المادية الموصوفة فيها و مدى مطابقتها مع الأحكام التشريعية و التنظيمية المطبقة عليها، ثم يمنح مجلس المحاسبة الإبراء بقرار نهائي الى المحاسب الذي لم تسجل على مسؤوليته أية مخالفة بصدد التسيير الذي تم فحصه، و يضعه في حالة مدين اذا سجل على ذمته مبلغ او صرف او نفقة غير قانونية أو غير مبررة أو ايراد غير محصل و في بعض الأحيان يتدخل أشخاص آخرون لا يملكون صفة المحاسب العمومي و لا يعملون تحت رقابته فيصبحون محاسبين فعليين و يسمى تصرفهم بالتسيير الفعلي و في حالة وجود تسيير فعلي يتم إخطار مجلس المحاسبة و يتم صدور قرار نهائي يتضمن التصريح بالتسيير الفعلي

خاتمة

خاتمة

يعتبر مجلس المحاسبة الجهاز الرائد في الرقابة على مدى تسيير الأموال العمومية بما يتماشى و الأحكام التنظيمية و التشريعية و من خلال دراستنا لموضوع مجلس المحاسبة و دوره في مراقبة الاموال العمومية فإن الرقابة على المال العام تستوجب من مجلس المحاسبة إتباع الإجراءات المنصوص عليها في الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة و الأمر 95-377 المتعلق بنظامه الداخلي

تظهر أهمية الموضوع من حيث دور هذا الجهاز كأعلى هيئة رقابية على المال العام و النظر في كيفية تنظيمه و العمل على ازالة جميع الصعوبات التي تعيق نشاطه

إن رقابة التي يمارسها أي جهاز في الدولة سواء مجلس المحاسبة أو غيره من الأجهزة، تبقى مرتبط بطبيعتها بمدى استعداد السلطات العمومية على تقبلها، والعمل على ممارستها على جميع مصالح الدولة دون استثناء، والعمل على تنفيذ نتائجها والأخذ بتوصياتها دون أي إهمال، وبهذا الشكل يصبح الدور الذي تؤديه الهيئات الرقابية له معنى، وفي المقابل فإنه يتولد لدى جميع الأشخاص الذين توكل لهم مهمة تسيير المال العام والتصرف فيه الإحساس بالزامية تطبيق القانون، وأن التجاوزات التي قد يرتكبونها ستؤدي حتما إلى إقحام مسؤوليتهم المالية وإلى توقيع العقوبات التي يقرها القانون.

بالرغم من هذه الشفافية في التسيير والمراقبة والتحقيق فان دور الذي يلعبه مجلس المحاسبة لم يرقى بعد لبلوغ هذا المستوى من التصور والشفافية التي يسعى إلى تحقيقها في تسيير الأموال العمومية، مازالت تبدو مجرد فكرة حاملة، فلا يمكن أن ينتظر من هذا الأخير الكثير في ظل ما يتخبط فيه من مشاكل داخلية وأوضاع التدهور والتهميش التي لا تساعد على أداء مهامه على أكمل وجه.

النتائج:

- ضمان تحقيق الشفافية المطلوبة في تسيير المال العام
- إن الصلاحيات الرقابية لمجلس المحاسبة ترتبط بالتحقيق في العمليات المالية للأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، ويختلف دور مجلس المحاسبة بحسب ما إذا كان يرمي إلى تقييم ظروف استخدام وتسيير الأموال العمومية
- إن الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة من خلال النتائج التي يتوصل إليها تهدف إلى تشجيع الاستعمال المنتظم والصارم للموارد والوسائل المادية والأموال العمومية،
- في حالة وجود مخالفات أو تأخير في تقديم الحسابات، سواء بالنسبة للمحاسبين العموميين أو في رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية، يصدر المجلس عقوبات على شكل غرامات للخاضع في الرقابة الحق في الاعتراض عليها
- محدودية الوسائل المادية التي يتوفر عليها مجلس المحاسبة مقارنة مع حجم المهام الموكلة إليه
- إن مجلس المحاسبة يتولى التدقيق في شروط استعمال وتسيير الموارد والوسائل المادية والأموال العمومية التابعة للهيئات التي تدخل في نطاق اختصاصه، ويتأكد من مطابقتها المالية والمحاسبية للقوانين والتنظيمات
- تتنوع الآليات والإجراءات المتبعة أمام مجلس المحاسبة بمناسبة عمليات تدقيق ومراجعة العمليات المالية المنجزة وهو ما يتيح مجال واسع له في سبيل ممارسة المهام الموكلة إليها بكل شفافية و موضوعية
- بالرغم من هذه الشفافية في التسيير و المراقبة و التحقيق، فإن الدور الذي يلعبه مجلس المحاسبة لم يرق بعد لبلوغ هذا المستوى من الشفافية التي يسعى إلى تحقيقها

المقترحات :

- يجب ان توفر لمجلس المحاسبة جميع الوسائل المادية و البشرية التي تساعده في مزاوله مهامه بأكمل وجه و توظيف اطارات ذو كفاءة عالية
- اعاده النظر في القوانين المتعلقة بالرقابة المالية و خصوصا رقابة المجلس بصفة خاصة باعتباره اعلى هيئة للرقابة في البلاد
- زيادة كفاءة و فعالية مجلس المحاسبة لمواكبة التطورات التي تشهدها البلاد
- تبني استراتيجية شاملة في مجال إنتاج المعلومات المتعلقة بالحسابات العمومية و تفعيل دور اجهزة الرقابة المالية
- نشر كل تقارير مجلس المحاسبة المتعلقة باستخدام المال العام بدون استثناء هذا لتعزيز قيمته و مصداقيته
- وجوب تعميم الرقمنة في مجلس المحاسبة من أجل عصرنه عملية الرقابة
- إجراء دورات تكوينية للأعوان الخاضعين لرقابة مجلس المحاسبة من خلال إشراك قضاة مجلس المحاسبة في هاته الدورات

قائمة المصادر و المراجع

قائمة المصادر و المراجع

أولاً: المصادر

الدرساتير:

درساتير الجمهورية الجزائرية

- 1- دستور 1976، الصادر في 22 نوفمبر 1976، بموجب الأمر 67-76، ج ر ج ج، عدد 94، صادرة في 24 نوفمبر 1976
- 2- دستور 1989، الصادر في 28 فيفري 1989، بموجب المرسوم الرئاسي 18-89، ج ر ج ج، عدد 09، الصادرة في 01 مارس 1989
- 3- دستور 1996، المؤرخ في 07 سبتمبر 1996، بموجب المرسوم الرئاسي رقم 96-483، ج ر ج ج، عدد 76، الصادرة في 07 ديسمبر 1996
- 4- قانون رقم 16-01، مؤرخ في 6 مارس 2016، يتضمن التعديل الدستوري، ج ر ج ج، عدد 14، الصادرة في 7 مارس 2016
- 5- دستور 2020، الصادر في 30 ديسمبر 2020، ج ر ج ج، عدد 82

درساتير الجمهورية التونسية:

- 1- الأمر الرئاسي ، عدد 691، لسنة 2022 ، مؤرخ في 17 أوت 2022 المتعلق بختم - دستور الجمهورية التونسية و إصداره

النصوص القانونية

أ- النصوص التشريعية:

- 1- القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية، ج ر ج ج، عدد 35، الصادرة في 18 أوت 1990.
- 2- الأمر 95-20، المؤرخ في 17 جويلية 1995، المتعلق بمجلس المحاسبة، ج ر ج ج، عدد 39، الصادرة في 23 جويلية 1995
- 3- الامر رقم 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010، المعدل و المتمم للأمر 95-20، ج ر ج ج، عدد 50، الصادرة في 01 سبتمبر 2010.

ب- النصوص التنظيمية

- 1- المرسوم التنفيذي رقم 91-313 ، المؤرخ 28 صفر عام 1412 الموافق ل 07 سبتمبر 1991 ، الذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف و المحاسبون العموميون و كفياتها و محتوياتها، ج ر ج ج بتاريخ 10/09/1991
- 2- المرسوم التنفيذي رقم 96-56 المؤرخ في 02 رمضان 1416 الموافق ل 22 يناير 1996 يحدد انتقاليا الأحكام المتعلقة بتقديم الحسابات إلى مجلس المحاسبة ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، عدد 06 بتاريخ 24 جانفي 1996
- 3- المرسوم التنفيذي رقم 97-268 المؤرخ في 16 ربيع الأول عام 1418 الموافق ل 21 يوليو سنة 1997، الذي يحدد الإجراءات المتعلقة بالالتزام بالنفقات العمومية و تنفيذها و يضبط صلاحيات الأمرين بالصرف و مسؤولياتهم ، ج ر ، عدد 48

ثانيا: المراجع

أ- الكتب:

- 1- شوقي يعيش تمام ، مجلس المحاسبة الجزائري التنظيم و الاختصاصات، مكتبة الوفاء القانونية، ط الاولى ، الإسكندرية، 2021
- 2- محمد مسعي ، المحاسبة العمومية ، دار الهدى للطباعة و النشر و التوزيع ، عين مليلة ، ط 2 ، 2003
- 3- جهاد سعيد خصوانة ، علم المالية العامة و التشريع الضريبي بين النظرية و التطبيق العلمي، دار وائل للنشر و التوزيع ، ط1 ، الأردن - عمان- ، 2010

ب- المذكرات الجامعية

1- رسائل الماجستير

- 1-سليمة بوشنطر ، المحاسبة العمومية و دورها في حماية أملاك الدولة دراسة حالة (الاقامة الجامعية)، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ، فرع محاسبة و تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2010/2011
- 2- أنور أمجوج ، مجلس المحاسبة : نظامه و دوره في الرقابة على المؤسسات الإدارية ، بحث مقدم لنيل شهادة الماجستير في القانون العام فرع المؤسسات السياسية و الإدارية ، كلية الحقوق ،جامعة منتوري قسنطينة ،2017،2016

2- أطروحات الدكتوراه:

1- زهير شلال ، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في شعبة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير تخصص تسيير المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، 2014/2013

3- مذكرات الماستر:

1- إيهاب بططة ، المحاسبة العمومية كآلية للمحافظة على المال العام ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر تخصص دولة مؤسسات ، قسم الحقوق ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2016/2015 .

2- محمد بن بيا ، محمد عدي ، واقع المحاسبة العمومية في المؤسسة العمومية (دراسة حالة) ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة أحمد دراية أدرار ، 2017/2016

3- هدى حيفان ، دور مجلس المحاسبة في الرقابة على المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر تخصص قانون إداري ، قسم الحقوق، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة العربي السبتي تبسة ، 2020/2019

4- زينب حديدان ، اختصاص مجلس المحاسبة في مجال مراقبة الميزانية العامة للدولة ، مذكرة تكميلية لنيل شهادة الماستر ، تخصص منازعات عمومية ، قسم الحقوق ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة محمد العربي بن مهيدي ، 2016/2015

5- عمر بن عطالله ، طه بن مائدي ، مجلس المحاسبة و دوره الرقابي على المال العام ، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر حقوق تخصص إدارة ومالية ، قسم الحقوق ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة ريان عاشور الجلفة، 2016/2015 ،

قائمة المصادر و المراجع

6- طارق بن الصديق ، العيد بركان ، المسؤولية المشتركة بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي في تنفيذ النفقات العمومية (دراسة ميدانية لكلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة المسيلة) مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمي ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير تخصص تسيير عمومي ، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة ، 2012/2011

7- محمد حفظ الله ، النظام القانوني للمحاسب العمومي في التشريع الجزائري ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر تخصص قانون إداري ، قسم الحقوق ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة العربي التبسي تبسة ، 2022/2021

8 - مريم عدالة ، سجية كروم ، مكانة المحاسبة العمومية في التسيير المالي للأعمال العمومية (دراسة حالة لمؤسسة ولاية جيجل) مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة ماستر تخصص محاسبة و جباية معمقة ، قسم علوم مالية و محاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد الصديق بن يحيى جيجل ، 2020/2019

9- عمر بن عطاءالله ، طه بن مائدي ، مجلس المحاسبة و دوره الرقابي على المال العام ، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر حقوق ، تخصص إدارة مالية ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة زيان عاشور-الجلفة -، 2016/2015 ، ص 55.

10- زغبة سامية ، النظام القانوني للمحاسب العمومي ، مذكرة نيل شهادة ماستر أكاديمي ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ميدان الحقوق التخصص إداري ، جامعة محمد بوضياف- المسيلة -، 2022/2021

11- خميرة ياسمين ، حنون بثينة ، المركز القانوني للمحاسب العمومي ، مذكرة ماستر ، قسم الحقوق ، تخصص إداري ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2021/2020،

قائمة المصادر و المراجع

- 12- طارق بن الصديق ، العيد بركان، المسؤولية المشتركة بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي في تنفيذ النفقات العمومية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمي ،قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد بوضياف المسيلة ،2022/2021
- 13- صبرينة بن عكوش، ليندة عياش ، الرقابة القضائية و الإدارية لمجلس المحاسبة على ميزانية الدولة ، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق تخصص إداري، قسم القانون العام ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة أكلي محند أولحاج البويرة ،2020/2019
- 14- محفوظ بنتقة ،الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة ،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر الأكاديمي ،قسم العلوم القانونية ، تخصص قانون إداري ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة محمد بوضياف- المسيلة - ، 2019/2018
- 15- حمو عبدلي ،أمير مهني ، دور مجلس المحاسبة في مراقبة الأموال العمومية ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في القانون العام ،قسم القانون العام ، تخصص قانون الجماعات المحلية ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة عبد الرحمان ميرة بجاية-، 2016/2015
- 16- الهادي منصوري ، مجلس المحاسبة في التشريع الجزائري ، مذكرة مكتملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق ، تخصص إداري ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة محمد خيضر بسكرة 2015/2014
- 17- سندس آية عزي ، خديجة خلفاوي ، دور مجلس المحاسبة في الرقابة على ميزانية الدولة (دراسة حالة رقابة المطابقة)، مذكرة مكلة لمقتضيات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية و المحاسبية ، فرع علوم مالية و محاسبة ، تخصص محاسبة جبائية معمقة ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد البشير الإبراهيمي ، 2022/2021،

قائمة المصادر و المراجع

18- لخضر فراحتية ، الهيئات العليا للرقابة المالية في الجزائر، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر أكاديمية في تخصص القانون الإداري ، تخصص إداري ، قسم الحقوق و العلوم السياسية ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة ، 2021/2020

ج- المقالات:

1- عزيزة شبري ،(دور مجلس المحاسبة الجزائري في الرقابة على الحسابات العمومية -مقاربة تحليلية) ،مجلة الفكر القانوني و السياسي، جامعة الأغواط، المجلد 6 ،العدد الأول ، 12- 2022-05

2- محمد الصالح بلول ، ميلود عبود ،(الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر)، مجلة المنهل الاقتصادي ، جامعة الوادي، المجلد 02، العدد 01 ، جوان 2019

3- يوسف جيلالي ،(النظام القانوني للآمرين بالصرف في القانون الجزائري)، مجلة القانون، جامعة الشلف، العدد 06 ، جوان 2016

4- كنزة بلجين ، عبد المجيد لخزاري ،(رقابة المجلس العمومي على النفقات العمومية بين الفعالية و إمكانية التسخير)، مجلة الحقوق و العلوم الإنسانية، جامعة خنشلة ، المجلد 15 ، العدد 01 ، 2022-04-27

5- عبد المطلب ببيصار،(دور عون المحاسبة العمومية في فعالية تنفيذ ميزانية الجماعات المحلية دراسة تحليلية لتنفيذ ميزانية البلدية)، مجلة الدراسات المالية و المحاسبة، جامعة المسيلة، مجلد 12 ، العدد 01 ، 2021-11-30

6- محمد عبد الباسط لظفاوي ،(مجلس المحاسبة أعلى هيئة رقابية على المال العام) ، مجلة دراسات و أبحاث المجلة العربية في العلوم الإنسانية و الاجتماعية ، جامعة الجلفة، المجلد 12 ، عدد 3 ، جويلية 2020

قائمة المصادر و المراجع

- 7- شوقي يعيش تمام، عزيزة شبري، (دور مجلس المحاسبة في مكافحة الفساد المالي في التشريع الجزائري)، مجلة الحقوق و الحريات، جامعة بسكرة، العدد 02 ، مارس 2016
- 8- خبيطي خضير ، مونه يونس ، (آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام) ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري) ، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية و المالية ، جامعة ورقلة ، العدد رقم 02 ، 2016
- 9- إيريني أكرم كمال ، (مدى تطابق إجراءات الرقابة المالية في النظام المحاسبي الحكومي بمصر لمبادئ الأجهزة العليا للرقابة المالية) ، مجلة البحوث المالية و التجارية ، كلية التجارة- جامعة بورسعيد- قسم المحاسبة ، المجلد 22 ، العدد الأول ، يناير 2021
- 10 - فاطمة صالح الغريان وصامد عبد الأمير سعيد ، (تكامل عمل أجهزة الرقابة الخارجية في العراق)، مجلة الإدارة و الاقتصاد ، كلية الإدارة و الاقتصاد جامعة المستنصرية ، العدد 42 ، 2019
- 11- سهاد عبد الجمال عبد الكريم ،(الرقابة المالية المستقلة في التشريع العراقي)، مجلة الرافدين للحقوق ، كلية الحقوق جامعة الموصل ، المجلد 14، العدد 51 ، لسنة 2016
- 12- باسم شناق ، تقرير حول الرقابة المالية على الجهة الحكومية في ظل السلطة الفلسطينية(هيئة الرقابة العامة) ، الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن ، رام الله، حزيران 2001، ص 8.
- 13- صفوان قصي عبد الحليم و حسين شاكر محمود ،(نماذج معيارية مقترنة لتفعيل دور ديوان الوقاية المالية الاتحادي في فحص التقديرات الموازنة العامة الاتحادية)، مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية، جامعة بغداد ، المجلد 24 ، العدد 106، سنة 2018
- 14- عبد الباسط جاسم ، (الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة في التشريع العراقي - دراسة مقارنة) ، مجلة الرافدين للحقوق ، ، جامعة الموصل ، المجلد 12 ، العدد 47 ، 2011

قائمة المصادر و المراجع

15- احمد بلودنين، (صلاحيات مجلس المحاسبة و أوجه مراقبته) ، مجلة صوت القانون،
جامعة البليدة، العدد الثالث، افريل 2015

د - المحاضرات:

1- مولود قنوش ، ملخص محاضرات مقياس المحاسبة العمومية ، ، قسم المالية و المحاسبة
، السنة الثالثة ليسانس محاسبة و مراجعة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ،
جامعة أكلي محند أولحاج لبويرة-، 2020/2019

هـ - المواقع الإلكترونية:

Cours des Comptes Algérienne , [http// www .ccompts.org](http://www.ccompts.org)

<https://saiuae.gov.ae/ar/Pages/default.aspx>

<https://asa.gov.eg/Page.aspx?id=672>

<https://www.audit-bureau.gov.jo>

<http://arabosai.org>

<https://www.fbsa.gov.iq>

الفهرس

الفهرس

المحتويات	الصفحة
مقدمة.....	01
الفصل التمهيدي: الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبة العمومية	
تمهيد.....	14
المبحث الأول: ضبط مدلول نظام المحاسبة العمومية و حدود تطبيقها.....	15
المطلب الأول: مفهوم نظام المحاسبة العمومية.....	15
المطلب الثاني: حدود تطبيق نظام المحاسبة العمومية.....	17
المبحث الثاني: مقتضيات و سمات نظام المحاسبة العمومية.....	18
المطلب الأول: مقتضيات نظام المحاسبة العمومية.....	18
المطلب الثاني: سمات نظام المحاسبة العمومية.....	19
الفصل الأول: حدود آليات الرقابة على إيداع الحسابات العمومية	
تمهيد.....	22
المبحث الأول: تقديم حسابات تسيير المحاسبين العموميين.....	23

- 23.....المطلب الأول: مفهوم المحاسب العمومي
- 23.....الفرع الأول: تعريف المحاسب العمومي
- 25.....الفرع الثاني: مهام المحاسب العمومي و مسؤولياته
- 28.....المطلب الثاني: مفهوم حساب التسيير
- 28.....الفرع الأول: تعريف حساب التسيير
- 30.....الفرع الثاني: أهمية حساب التسيير
- 31.....المبحث الثاني: تقديم الحسابات الإدارية للآمرين بالصرف
- 31.....المطلب الأول: مفهوم الأمر بالصرف
- 31.....الفرع الأول: تعريف الأمر بالصرف
- 34.....الفرع الثاني: مهام الأمر بالصرف و مسؤولياته
- 36.....المطلب الثاني: تعريف الحساب الإداري
- 36.....الفرع الأول: تعريف الحساب الإداري
- 38.....الفرع الثاني: أهمية الحساب الإداري
- المبحث الثالث: إجراءات الرقابة على عملية إيداع الحسابات العمومية و الآثار المترتبة عنها
- 39.....
- 39.....المطلب الأول: إجراءات الرقابة على عملية إيداع الحسابات العمومية

المطلب الثاني: الآثار المترتبة عن إجراءات الرقابة على عملية إيداع الحسابات

العمومية.....44

خلاصة الفصل.....49

الفصل الثاني: الرقابة على مراجعة و تدقيق الحسابات العمومية

تمهيد.....51

المبحث الأول: آليات مراجعة و تدقيق حسابات المحاسبين العموميين و النتائج المترتبة

عنها.....52

المطلب الأول: إجراءات مراجعة الحسابات العمومية.....53

الفرع الأول: مرحلة معاينة الحسابات.....53

الفرع الثاني: الحكم على الحسابات.....56

الفرع الثالث: إصدار القرار النهائي.....56

المطلب الثاني: النتائج المترتبة عن مراجعة الحسابات العمومية.....56

الفرع الأول: إبراء ذمة المحاسب العمومي.....56

الفرع الثاني: وضعه في حالة مدين.....57

المبحث الثاني: إجراءات مراجعة حسابات المحاسبين الفعليين.....58

المطلب الأول: مفهوم التسيير الفعلي و عناصره.....58

الفرع الأول: مفهوم التسيير الفعلي.....58

59.....	الفرع الثاني: عناصر التسيير الفعلي
60.....	المطلب الثاني: طرق إخطار مجلس المحاسبة بالتسيير الفعلي و النتائج المترتبة عنه
60.....	الفرع الأول: طرق إخطار مجلس المحاسبة بالتسيير الفعلي
60.....	الفرع الثاني: النتائج المترتبة عن إخطار مجلس المحاسبة بالتسيير الفعلي
62.....	المطلب الثالث: حصيلة عمل مجلس المحاسبة (2018-2022)
66.....	خلاصة الفصل
68.....	خاتمة
72.....	قائمة المصادر و المراجع
82.....	الفهرس

الملخص:

يعتبر مجلس المحاسبة مؤسسة عليا للرقابة المالية البعدية ، فقد تعين في إطار مهامه الدستورية إلزام جميع الهيئات الخاضعة لقواعد الحسابات العمومية إلى تقديم حساباتها له ، و باعتباره هيئة قضائية متخصصة في الرقابة البعدية على صرف الأموال فقد حدد الأمر 20-95 المعدل و المتمم صلاحياته و سلطاته القضائية و مجال رقابته من حيث الهيئات و الأشخاص الخاضعين لرقابته

إن الآليات و الإجراءات المتبعة بمناسبة عمليات التدقيق تتنوع و تتعدد من حيث معاينة الحسابات و الحكم عليها و يقوم بالتدقيق في صحة العمليات المادية الموصوفة فيها و مدى مطابقتها مع الأحكام التشريعية و التنظيمية

Résumé :

La Cour des comptes est considérée comme une institution suprême de contrôle post-financier. Elle a été désignée dans le cadre de ses attributions constitutionnelles pour obliger tous les organismes soumis aux règles des comptes publics à lui soumettre leurs comptes. En tant qu'organe judiciaire spécialisé dans post-contrôle du décaissement des fonds, l'Ordonnance Modifiée et Complémentaire 20-95 a déterminé ses attributions et attributions judiciaires L'étendue de son contrôle en termes d'organes Les mécanismes et procédures utilisés à l'occasion des audits varient et se multiplient en termes d'examiner les comptes et de les juger, et il vérifie la validité des opérations matérielles qui y sont décrites et leur degré de conformité aux dispositions législatives et réglementaires et les personnes sous sa surveillance