



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة الجيلاي بونعامة خميس مليانة

كلية الحقوق والعلوم السياسية.
قسم الحقوق.

الرقابة السابقة على النفقات العامة

مذكرة لنيل شهادة الماستر
تخصص: دولة ومؤسسات

إشراف: أ. بن سالم خيرة

إعداد الطالب(ة): - نقاز حنان
- نقاز سعاد

لجنة المناقشة:

- 1) الدكتور: فلاح حميد رئيسا.
- 2) الأستاذة: بن سالم خيرة مشرفا و مقرا.
- 3) الأستاذ: سعوداوي صديقعضوا مناقشا.

تاريخ المناقشة:.....

السنة الجامعية: 2018/2017

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

" وَالَّذِينَ إِذَا أَنْفَقُوا لَمْ يُسْرِفُوا وَلَمْ يَقْتُرُوا وَكَانَ بَيْنَ ذَلِكَ قَوَامًا "

الآية: 67 من سورة الفرقان

" وَأَتِ ذَا الْقُرْبَىٰ حَقَّهُ وَالْمِسْكِينَ وَابْنَ السَّبِيلِ وَلَا تَبْذُرْ تَبْذِيرًا (26) إِنَّ الْمُبْذِرِينَ

كَانُوا إِخْوَانَ الشَّيَاطِينِ وَكَانَ الشَّيْطَانُ لِرَبِّهِ كَفُورًا (27) "

الآيتين : 26، 17 من سورة الإسراء

" وَلَا تَجْعَلْ يَدَكَ مَغْلُولَةً إِلَىٰ عُنُقِكَ وَلَا تَبْسُطْهَا كُلَّ الْبَسْطِ فَتَقْعُدَ مَلُومًا مَّحْسُورًا "

الآية : 29 من سورة الإسراء

وقال الرسول صلى الله عليه و سلم " ما عال من اقتصد "

(رواه الإمام أحمد عن عبد الله بن مسعود.)

شُكْرُهُ وَعِرْفَانُهُ

نشكر الله عز وجل أن وفقنا لإنجاز هذه الدراسة

وأن سخر لعباده الضعفاء الممكن و المستحيل

عملا بقوله صلى الله عليه وسلم " لا يشكر الله من لا يشكر الناس "

أتوجه بجزيل الشكر وجميل العرفان إلى كل من ساهم في إنجاز هذا البحث المتواضع

ولو بمساعدة بسيطة .

إِهْدَاءٌ

إذا كان الإهداء يعبر ولو بجزء صغير عما يجول في خواطرننا فأتقدم بإهداء هذا العمل إلى :

معلم البشرية ومنبع العلم وحامل الرسالة سيدنا محمد " صلى الله عليه وسلم "

إلى والدي العزيز وأمي الغالية وخاصة أهدي ثمرة جهدي إلى رفيق دربي زوجي العزيز الذي طالما

ساندني في إنجاز هذا البحث المتواضع وإلى نور عيني إبنتي الحبيبة " ندى "

وإلى إخوتي وخاصة نور الهدى التي ساعدتني في إنجاز هذا العمل.

إِهْدَاء

إلى كل من عمل بكد في سبيلي وعلمني معنى الكفاح وأوصلني إلى ما أنا عليه أأبي الغالي أدامه الله

لي وأطال في عمره .

إلى من ربتي وأنارت دربي وأعانتني بالصلوات والدعوات إلى أعلى إنسان في الوجود أمي الحبيبة .

وإلى جميع إخوتي وأخواتي وكافة أفراد العائلة وخاصة الذي كان بمثابة الأخ العزيز زوج أختي

"رضا" الذي ساعدني في إنجاز هذا العمل .

الخطبة

الخطة :

مقدمة :

الفصل الأول : ماهية النفقات العامة

المبحث الأول : مفهوم النفقات العامة

المطلب الأول : تطور النفقات العامة

المطلب الثاني : تعريف النفقات العامة

المطلب ثالث : أركان النفقات العامة

المبحث ثاني : أقسام النفقات العامة

المطلب الأول : التقسيمات العلمية

المطلب الثاني : التقسيمات الوضعية

المبحث الثالث : آثار النفقات العامة

المطلب الأول : الآثار على الإنتاج

المطلب الثاني : الآثار على التوزيع

المطلب الثالث : الآثار على الإستهلاك وعلى الأسعار

الفصل الثاني : الهيكل التنظيمي الرقابي على النفقات العامة

المبحث الأول : الرقابة التي يمارسها المراقب المالي

المطلب الأول : القرارات والعناصر الخاضعة لرقابة المراقب المالي.

المطلب الثاني : آجال إعمال الرقابة المسبقة من المراقبة المالي

المطلب الثالث : سلطة التفاوضي المخولة للأمر بالصرف والتأشيرة

المطلب الرابع : مسؤولية المراقب المالي

المبحث الثاني : الرقابة التي يمارسها المحاسب العمومي

المطلب الأول : تعيين المحاسب العمومي

المطلب الثاني : الدور المزدوج للمحاسب العمومي

المطلب الثالث : المجالات الرقابية للمحاسب العمومي

المطلب الرابع: مسؤولية المحاسب العمومي

المبحث الثالث : الدور الرقابي لمندوب الحسابات (محافظ الحسابات)

المطلب الأول : التعريف بمندوب الحسابات (محافظ الحسابات)

المطلب الثاني : مهام ومسؤولية محافظ الحسابات

المطلب الثالث : مجالات تدخل محافظ الحسابات

المبحث الرابع : رقابة الأمر بالصرف

المطلب الأول : تعريف الأمر بالصرف وأصنافه

المطلب ثاني : دور الأمرين بالصرف

المطلب الثالث : مسؤولية الأمرين بالصرف

المطلب الخامس : إجراءات رقابة وتابعة الأمر بالصرف

خاتمة :

مقدمة

مقدمة :

لقد صاحب تطور المجتمعات وكبر حجمها لتطور الحكومات وأدوارها المنوطة بها في معالجة المشكلات الاجتماعية والاقتصادية والمالية التي تواجه مجتمعنا وكانت الأسباب التي دعمت تطور الحكومات الحديثة متعددة فقد تغيرت وظائف الدولة فيها من دولة حارسة إلى دولة متدخلة في مختلف الجوانب.

إن هذا التطور الذي طرأ على وظيفة الدولة في العصر الحاضر جعل الرقابة من المواضيع الهامة في حقل العلوم الإدارية، ذلك أنها الوظيفة التي تساهم في منبع وقوع الضرر على عدة مستويات منها الاقتصادية والسياسية والاقتصادية والمالية. ومن هذا المنطلق، اهتمت الجزائر كغيرها من الدول والمجتمعات بعملية الرقابة بكل صورها وأشكالها باعتبارها أحد الوظائف والعناصر الأساسية في تحسين وتسيير أداء وفعالية الإدارة العامة.

حيث سمعت منذ الاستقلال إلى وضع نظام الرقابي مالي مبني على أساليب وآليات علمية مدروسة وفق التجربة، للواقع من أجل حراسة و متابعة حركة الأموال على مختلف المؤسسات العمومية لذا كان لما على الدولة الجزائرية التدخل لخلق الآليات المناسبة لذلك والمتمثلة في أجهزتها الرقابية المختلفة والتي تعتبر من أكثر أنواع الرقابة فعالية والمطبقة على جميع المؤسسات العمومية، والهيئات المحلية لضمان حماية الاقتصاد الوطني والمجتمع وإخضاع المؤسسات العمومية والبلديات وكل الكيانات الأخرى إلى المحاسبة العمومية، إلى رقابة مشددة على التسيير وصرف المال العام¹.

أهمية الدراسة :

تكتسي هذه الدراسة أهمية في ضمان نجاعة والدور البارز الذي تلعبه الأجهزة الرقابية من أجل تفادي الفساد ولا عقلانية في الإستهلاك والاعتمادات المالية عند القيام

1 - محمد صالح فنينش، الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية، رسالة من أجل نيل درجة دكتوراه دولة في القانون العام، جامعة الجزائر بن يوسف بن خدة ، سنة 2012 ، ص 3.

بعمليات التنفيذ للإنفاق العمومي وكذلك بروز هذا الموضوع إلى الواجهة عند كل انتخابات محلية أو عند الحديث عن أسباب العجز المالي للمؤسسات العمومية.

أسباب اختيار الموضوع:

إن اختيارنا لهذا الموضوع ليس من قبيل الصدفة ودائما يعود لأسباب موضوعية وأسباب ذاتية.

1- الأسباب الذاتية:

- الميل الشخصي لمعرفة كيفية ممارسة الرقابة على المال العام.
- إدراكنا من مدى أهمية الرقابة المالية والدور الذي تلعبه الأجهزة الرقابية المختلفة من أجل تحسين صورة الإدارة المحلية عموما والبلديات على وجه الخصوص.

2- الأسباب الموضوعية:

- ندرة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع في قسم وخاصة الجانب المالي، وان الحقوق، وإن تطرقت إليه فإنها تهتم بالمؤسسات كهيئة إدارية، أي تركيز على الشق الإداري ومنه كمساهمة منا ارتأينا أن نكتب في هذا الموضوع.

- إثراء المكتبة بهذا النوع من البحوث

الهدف من الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح كيفية مراقبة الميزانية العامة من اجل تفادي الانحرافات والأخطاء الجسيمة التي قد تؤدي إلى تعريض ميزانية البلدية إلى مآهات وعواقب جد وخيمة ومحاولة تنبيه المسؤولين بالجهاز الإداري إلى أهمية الرقابة على مالية العامة، وإعطاء صلاحيات أوسع للأجهزة والهيئات الرقابية لتحسين فعالية وأداء الإدارة.

إشكالية الدراسة :

تتمحور إشكالية هذه الدراسة حول :

ما المقصود بالنفقات العامة ؟ وما مدى فاعلية ونجاعة الرقابة على تنفيذ النفقات العامة ؟

منهج الدراسة :

تحقيقا لهدف البحث وعلى ضوء طبيعته وأهميته ومفاهيمها وفروضه، وحتى نستطيع الإجابة عن إشكالية البحث والإلهام بكل جوانبه وانطلاقا من أن طبيعة البحث ونوعه يحددان نوع المنهج المستخدم، استعمل في هذا البحث.

1- **المنهج الوصفي** : مع الاستعانة بالمنهج من خلال جمع وتحليل مختلف المعلومات

المتعلقة بالمشكلة المطروحة والإلمام بمختلف جوانبها النظرية والعملية.

2- **المنهج التحليلي** :

تقسيمات الدراسة :

وللإجابة على التساؤل (الإشكالية) وضعنا الخطة التالية تماشيا مع ذلك والتي تتضمن فصلين قسم الفصل الأول إلى ثلاثة مباحث يتعلق الأول بمفهوم النفقات العامة أما المبحث الثاني فتطرقنا إلى أقسام النفقات العامة وأخيرا المبحث الثالث الذي تناولنا فيه آثار النفقات العامة.

أما الفصل الثاني تناولنا فيه نظام الرقابة السابقة حيث قمنا بتقسيمه إلى أربعة مباحث، فتطرقنا في المبحث الأول إلى رقابة المراقب المالي أما المبحث الثاني فتناولنا فيه رقابة المحاسب العمومي ، أما في المبحث الثالث فقد تمت دراسة محافظ الحسابات وأخيرا المبحث الرابع الذي تم التطرق إلى رقابة الأمر بالصرف.

صعوبات الدراسة :

من الصعوبات التي واجهتنا في هذه الدراسة :

- صعوبة الموضوع في حد ذاته وقلة المراجع والكتب الملمة بالموضوع.
- يغلب على الموضوع الطابع القانوني لذا من الصعب تفسيره وتحليله.
- إتساع مفهوم الرقابة على الإنفاق العام فحاولنا قدر المستطاع ضبط الإشكالية على أهم الهيئات والأجهزة الرقابية التي تمارسها الرقابة على مختلف المؤسسات العمومية في الدولة .

الفصل الأول

ماهية النفقات العامة

الفصل الأول: ماهية النفقات العامة

تعد النفقات العامة الكفة الثانية للميزانية العامة للدولة في مقابل الإيرادات العامة للدولة لذا سنتناول في هذا الفصل وبإيجاز مفهوم النفقات في المبحث الأول وتحديد أقسام النفقات في المبحث الثاني لنقف على أهم آثارها في المبحث الثالث.

المبحث الأول: مفهوم النفقات العامة

سوف نتناول في هذا المبحث تطور النفقات العامة وكذا تعريف النفقات العامة، كما نتناول أركان النفقات العامة .

المطلب الأول: تطور النفقات العامة

لقد كان للتطور الذي حدث في طبيعة الدولة من دولة حارسة إلى متدخلة إلى منتجة أثر على النشاط المالي. هذا إن لم نسلم بأن الأسباب المالية هي التي أثرت في توجهات الدولة في حد ذاته، فانقلبت طبيعة المالية العامة للدولة من مالية محايدة إلى مالية تدخلية ووظيفة ثم إلى مالية تخطيطية فكان من البدهة أن ينعكس هذا التطور على نظرية النفقات العامة .

ففي الدول الحارسة امتنع على الدول التدخل في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية واقتصر نتيجة لذلك غرض النفقات العامة على ضمان سير المرافق الأساسية التي لها دور إشباع الحاجات العامة الأولية من دفاع وقضاء ، وهذا ما كان له انعكاسه على كتابات فقهاء الإقتصاد والمالية فلم يعط التقليديون النفقات العامة أهميتها التي تستحقها فكانت دراسة النفقات العامة توجه أساسا للمشاكل القانونية المتعلقة بإجراءات الإنفاق العام دون البحث في طبيعته وآثاره في الحياة الاجتماعية والاقتصادية .

ومن هذا أصبحت أهم أهداف النظام المالي بما فيه النفقات العامة في الفكر المالي المعاصر وحتى في الميدان العلمي للدول الرأس مالية حديثا هو الحفاظ على الاستقرار والتوازن الإقتصادي والحيلولة دون الأزمات الاقتصادية المتتالية التي يعاني منها النظام

الرأس مالي وأيضاً بهدف إرساء قدر من العدالة خاصة في توزيع الدخل الوطني وضمان الاستخدام السليم للموارد الاقتصادية و لضمان الحد الأدنى من سير الاستثمار العام¹. ومن منطلق كل هذا هو المنظومة الرقابية وما حققته، فكلما قامت الدولة باعتماد نظام رقابي فعال وسليم كانت النفقات العامة موجهة إلى الوجهة الصحيحة والمواد الوصول إليها، أما إذا تم اعتماد أنظمة رقابية مستوردة دون تطابقها مع اقتصاديات الدولة ومتطلباتها أو كانت أنظمة رقابة غير سليمة فهذا حتما سيؤدي إلى الزيف بالنفقات العامة نحو الاستقرار المالي والاقتصادي.

لكن الملاحظ يرى أن تطور الدولة ودورها قد اخذ مسارا آخر حيث ظهرت إلى الوجود خاصة في العشرية الأخيرة دعوات للتقليص من النشاط الاقتصادي للدول والحد من تدخلها وذلك باللجوء إلى نظام الخصوصية بالتخلي عن مجالات القطاع الخاص فاعتبرت هذه التوجيهات الجديدة بمثابة إيديولوجية حديثة للبلدان الرأس مالية المتقدمة بلغ صداها إلى معظم البلدان النامية وعلى رأسها الجزائر خاصة تحت تأثير المنظمات الدولية و الضغوط الخارجية الناتجة عن مديونية هذه البلدان تجاه دول الاقتصاديات المتقدمة ، ليطالب من هذه البلدان ضرورة خلق توازن في ميزانيتها مما يعني الحد من سياسة الأنفاق الحكومي والتخلي عن بعض وحدات القطاع العام وفتح مجالات المنافسة وتحرير الأسعار وإزالة كل العقبات من وجه القطاع الخاص.

المطلب الثاني: تعريف النفقات العامة

تعرف النفقات العمومية بأنها تلك المبالغ المالية التي تقوم بصرفها السلطة العامة (الحكومة والجماعات المحلية) أو أنها مبلغ نقدي يقوم شخص عام بهدف تحقيق منفعة عامة، كما يمكن تعريفها بأنها استخدام مبلغ نقدي من قبل هيئة عامة بهدف إشباع حاجة عامة². أما من التشريع الجزائري فإنه لم يرد تعريف للنفقات العامة عدا تلك الإشارات

1 - بن داود إبراهيم ، الرقابة المالية على النفقات العامة ، دار الكتاب الحديث ، سنة 2010 ، ص 51 و 52 .

2 - محرز محمد عباس، إقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005، ص

التي تناولها في إطار الميزانية العامة للدولة أو ما تعلق بإعتمادها وهذا ما ورد على وجه الخصوص في المادة 06 من قانون 84 / 217 التي تنص: " تتشكل الميزانية العامة للدولة من الإيرادات والنفقات النهائية للدولة المحددة سنويا بموجب قانون المالية والموزعة وفق الأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها"¹، كما نصت المادة 23 من نفس القانون الواردة في الفصل الثالث المعنون بالنفقات بقولها: " تشمل الأعباء الدائمة للدولة على ما يلي: نفقات التسيير، نفقات الإستثمار، القرض والتسبيقات."

أما عن الفقه جرى كتاب المالية العامة على تعريف النفقة العامة بأنها: " مبلغ من النقود يقوم بأفناقه شخص عام بقصد تحقيق نفع عام"².

المطلب الثالث: عناصر النفقات العامة

هناك مجموعة من العناصر العامة التي تقوم عليها النفقات العامة والتي تم استخلاصها من خلال التعاريف السابقة الذكر والتي تتمثل فيما يلي:

الفرع الأول: الصفة النقدية للنفقة العامة

فالدولة والأشخاص العمومية التابعة لها تعتمد إلى الإنفاق لأجل إشباع الحاجات العامة فهي تنفق بغرض الحصول على سلع أو خدمات أو دراسات لازمة لتسيير المرافق العامة فقد تنفق لمنح مساعدات أو إعانات إقتصادية أو ثقافية أو إجتماعية أو لتمويل إستثمارات عامة وغيرها .

فكل هذه الأشكال من الإنفاق يجب أن تأخذ الصفة النقدية حيث يمكن القول أننا بصدد نفقته عامة ومن هنا يخرج من الوصف السابق المزايا غير النقدية مثل الإعفاءات الضريبية أو التسهيلات الجمركية أو المزايا الشرفية كمنح الأوسمة ، والشرط النقدي للنفقة العامة إستحداث بناء على تطورات أدت إلى ضرورة هذا الإنفاق كونه أنجع الطرق تلبية لحاجيات العامة، وإستثمار مبلغ نقدي وذلك لشراء المواد والأدوات الحديثة

1 - أنظر القانون رقم 84 / 217 المؤرخ في 1984/07/07 يتعلق بالقوانين المالية صادر في الجريدة الرسمية، العدد 28.

2 - بن داود إبراهيم ، مرجع سابق ، ص 53.

عن غيرها من الوسائل التي كانت تستعمل قديما كالعمل أو الحصول على مواد دون ضمان وقد استغني عن هذه الوسائل لمنافاتها لمبادئ الديمقراطية¹.

وأهم نتيجة للاستخدام النقدي هو تسهيل النظام المالي للدولة وإعطائه فعالية أكثر وذلك بإقرار مبدأ الرقابة بصورها المتعددة على النفقات العامة ضمانا لحسن إستخدامها طبقا للمصلحة العامة دائما .

الفرع الثاني : الشخص العام هو القائم بالإنفاق

حتى يمكن إعطاء وصف العموم على النفقة العامة كان لزاما أن تصدر من شخص معنوي عام أي من الدولة أو الولاية أو البلدية أو إحدى الهيئات العامة ومن هنا لا تعتبر من قبيل النفقات العامة النفقات التي يقوم بها الأفراد وإحدى الهيئات الخاصة حتى وإن كانت موجهة لتحقيق منفعة عامة كأن يتبرع أحد الأفراد بمقدار مالي لأجل إقامة مشروع عام كجامعة أو مستشفى وذلك يدخل ضمن الإنفاق الخاص وليس الإنفاق العام.

وإضافة إلى هذا المعيار القانوني تم الأخذ بصفة الشخص القائم بالإنفاق العام فاقترح فقهاء آخرون المعيار الوظيفي القائم على التمييز بين النفقات العامة والخاصة من الجانب الوظيفي للنفقة أي على أساس طبيعة الوظيفة الموجهة إليها .

ويجب أن تتم إستعمال النفقة بمعرفة إحدى مؤسسات الدولة ، والمقصود بمؤسسات الدولة جميع الأشخاص الإدارية العامة وعلى رأسها الدولة أو الهيئات المنبثقة عنها ، البلديات والدوائر والأشخاص المعنوية التابعة لها كالمؤسسات العمومية ذات طابع إداري²

الفرع الثالث: الغرض منه تحقيق النفع العام

فلا بد أن تكون غاية النفقة وهدفها تحقيق نفع عام يعود على جميع المواطنين لا علا فرد أو فئة معينة بذاتها و يقوم هذا الشرط على ثلاثة دعائم :

1 - بن داود إبراهيم ، نفس المرجع ، ص 53.

2- محرز محمد عباس ، مرجع سابق، ص 66.

أولها: يتلخص في تبرير النفقة العامة بتوجيهها لتلبية الحاجات العامة والتي تتولى الدولة أو أحد الأشخاص العامة إشباعها.

ثانيها: كون المنفعة المراد تحقيقها مشروعة ووفق تبرير النفقة المراد تحقيقها مشروعة وفق ما نظمته الأحكام التشريعية و التنظيمية.

ثالثها: المساواة بين المواطنين في النفع العام كنتيجة للمساواة بينهم في تحمل الأعباء العامة.

وفكرة المنفعة هي في تطور مستمر وتختلف من بلد لآخر ومن زمن لآخر في الدولة الواحدة وقد تعددت المعايير في تقدير هذه المنفعة العامة إلا أن المتفق عليه أن تقرير المنفعة العامة متروك أمره للسلطات السياسية التي لها الحق في أن تقرر الحاجات العامة والمنفعة العامة والتي تخضع بدورها لرقابة السلطة التشريعية وهذا ما سدراه في أوامه.

والنفع العام غرضه سد الحاجات العامة لأن معظم قوام هذا الإنفاق هو الضرائب المحصلة من الأفراد فيجب أن يعود عليهم بالنفع جميعا وليس لمصلحة خاصة تحقيقا للمساواة والعدالة فكما يكون العبء عاما يجب أن يكون النفع عاما.

المبحث الثاني: أقسام النفقات العامة

تصنف النفقات العامة إلى تقسيمات مختلفة بعضها علمي (نظري) وبعضها وضي (عملي) .

المطلب الأول : التقسيمات العلمية

تقسم النفقات العامة إلى تقسيمات علمية بحسب طبيعتها إلى أنواع عديدة، كتكرارها الدوري أو أثرها الإقتصادي أو أغراضها أو نوع الهيئة القائمة بها أو بحسب نوعيات الإنفاق، أو حسب نطاق سريانها .

الفرع الأول : تقسيم من حيث التكرار الدوري

تقسم النفقات العامة من حيث تكرارها الدوري ومدى انتظامها إلى نوعين نفقات عادية ونفقات غير عادية.

أولاً: يقصد بالنفقات العادية تلك النفقات التي يتكرر صرفها دورياً على فترة زمنية معينة (شهرياً مثلاً) كمرتبات الموظفين¹.

ثانياً: أما النفقات غير العادية هي تلك النفقات التي لا تكرر بصورة دورية مثل : نفقات مساعدة منكوبي إحدى الكوارث كالزلازل أو الفيضانات أو غيرها من الأحداث . وفائدة هذا التقييم هو تمكن الحكومة من تقدير نفقاتها تقديراً أقرب إلى الصحة، وتبديل ما يلزم لسدادها من الإيرادات العادية وأهمها الضرائب.

وهذا التقييم قد يبدو في مظهره صحيحاً، ولكنه في حقيقته محل نقد، لأنه يعتمد على التكرار السنوي للنفقة في الميزانية في الوقت الذي تكون فيه ميزانيات بعض الدول تزيد مدتها عن العام، كالنفقات الإستثمارية التي تعتبر لازمة على الدوام ويتكرر ظهورها في كل ميزانيات والبرامج الإقتصادية .

الفرع الثاني : التقسيم من حيث الآثار الإقتصادية

أما من حيث آثارها الإقتصادية فالنفقات العامة تقسم إلى ثلاثة أنواع :

نفقات منتجة ونفقات غير منتجة، ونفقات ناقلة ونفقات غير ناقلة ثم نفقات حقيقية ونفقات صورية .

أولاً : النفقات المنتجة والنفقات غير المنتجة

تعتبر النفقة المنتجة إذ أتت بإيراد مالي كنفقات السكك الحديدية، وغير المنتجة إذا لم تأت بإيراد مالي كنفقات إنشاء وصيانة الطرق العامة.

1 - منصور ميلاد يونس ، مبادئ المالية العامة (النفقات العامة ، الإيرادات العامة ، الميزانية العامة) ، المؤسسة الفنية للطباعة والنشر سنة 1991 ، ص 28.

ثانيا : النفقات الناقله وغير الناقله

يقصد بالنفقة العامة الناقله تلك النفقة التي تقوم بها الدولة بهدف إعادة توزيع الدخل القومي كالإعانات الإجتماعية وغيرها من أوجه الإنفاق الذي يحققه هذا الهدف¹.
أما النفقات غير الناقله فيقصد بها تلك النفقات التي تصرف للحصول على مقابل من الأموال أو الخدمات كنفقات الأشغال العمومية.

ثالثا : النفقات الحقيقية و النفقات غير الحقيقية الصورية

يمتد معيار التمييز هنا على مدى إنقاص النفقة المالية للدولة ، حيث يطلق على النوع الذي ينقص نفقا حقيقية كمرتبات الموظفين ، و النوع الذي لا ينجم عنه أي إنقاص نفقات صورية كنفقات إنشاء السكك الحديدية .

الفرع الثالث : تقسيم من حيث المجال الغائي (الهدف)

درج الكثير من الكتاب على التمييز بين ثلاثة وظائف أساسية للدولة، الوظيفة الإدارية والوظيفة الاجتماعية والوظيفة الاقتصادية، ومن ثم يمكن تقسيم النفقات العامة إلى ثلاثة أنواع، النفقات الإدارية، النفقات الاجتماعية والنفقات الاقتصادية .

أولا : النفقات الإدارية

وهي النفقات المتعلقة بسير المرافق العامة، والبالغة لقيام الدولة، حيث تشمل هذه النفقات على نفقات الدفاع والأمن والعدالة والتمثيل السياسي².
ويلاحظ أن أهم بنود هذا النوع من النفقات العامة هي نفقات الدفاع القومي (النفقات العسكرية) حيث تمثل العامة سواء في البلاد المتقدمة أو في البلاد النامية .

1 - محمد الصغير بعلي ، المالية العامة النفقات العامة ، الإيرادات العامة، الميزانية العامة ، دار العلوم للنشر والتوزيع، سنة 2003 ، ص30.

2- محمد ميلاد يونس، مرجع سابق ، ص 32.

ثانيا : النفقات الإجتماعية

وهي النفقات المتعلقة بالأغراض الإجتماعية للدولة والتي تتمثل في الحاجات العامة التي تؤدي إلى التنمية الإجتماعية للأفراد ، وذلك عن طريق تحقيق قدر من الثقافة والتعليم والصحة للأفراد، وكذلك تحقيق قدر من التضامن الإجتماعي عن طريق مساعدة بعض الفئات أو الأفراد التي توجد في ظروف إجتماعية عن طريق تستدعي المساندة (إعانات الأسر الكبيرة الحجم ذات الموارد المحدودة ، إعانة العاطلين...).

وأهم بنود هذه النفقات تلك المتعلقة بمرافق التعليم، الصحة والثقافة العامة وأهم هذه النفقات على الإطلاق هي تلك المتعلقة بمرفق التعليم وذلك في كل مكان من البلاد المتقدمة والبلاد النامية.

وبشكل هذا النوع من الإنفاق في الوقت الحاضر الجزء الأكبر من الإنفاق العام في البلاد المتقدمة وذلك بسبب ضخامة النفقات العامة على التعليم من ناحية وعلى التأمينات الإجتماعية من ناحية أخرى¹.

ثالثا : النفقات الإقتصادية

وهي تلك النفقات التي تتعلق بقيام الدولة بخدمات تحقيقا لأهداف إقتصادية كالإستثمار التي تهدف إلى تزويد الإقتصاد القومي بخدمات أساسية كالنقل والمواصلات ومحطات توليد القوى والري والصرف. ما يدخل في أداء هذه الوظيفة بناء المساكن ومختلف أنواع الإعانات الإقتصادية التي تعطيها الدولة للمشروعات .

الفرع الرابع : تقسيم من حيث المعيار العضوي (الهيئات المكلفة)

تقسم النفقات العامة من حيث الهيئة التي تقوم بها إلى نفقات حكومية (مركزية) ونفقات محلية .

فالأول تشمل نفقات المرافق التي تتولاها الإدارة المركزية (الوزارات، الهيئات العامة الوطنية)، وفقا لميزانية الدولة.

1 - محمد الصغير بعلي ، مرجع سابق، ص 33 .

أما الثانية فتضم نفقات المرافق التي تقوم بها الهيئات المحلية (البلديات، الولايات) وفقا لميزانيات الإدارات المحلية.

وتوزيع المرافق بين الدولة والهيئات المحلية في الدول المختلفة يرجع إلى اعتبارات العامة التاريخية والسياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية الخاصة بكل دولة .

ويوضح كتاب المالية العامة بعض المبادئ للاسترشاد بها عند توزيع المرافق بين الدول والهيئات المحلية، منها: كون المرفق يهيم الشعب في مجموعة أو أنه مرفق فني مدقق يتطلب إدارة موحدة (مرفق الدفاع الوطني) ويخشى عليها من طغيان المصالح المحلية فيعهد بها إلى الحكومة .

أما في الحالات العكسية فيعهد به للإدارة أو المجموعات المحلية بإعتباره من الإهتمامات والشؤون المحلية .

الفرع الخامس : تقسيم من حيث المعيار الشكلي

يمكن تقسيم النفقات العامة من حيث الشكل إلى أربعة أنواع أساسية وتتمثل فيما يلي:

يلي:

أولا : أجور العاملين بالدولة

الموظفون العامون هم القائمون بإدارة المرافق العامة ، وتحصل الدولة على خدماتهم نظير مرتبات و أجور . وينبغي مراعات الحد الأدنى للمعيشة من هذه الأجور، حتى لا يلجأون إلى أساليب غير مشروعة لسد حاجياتهم ، كما يراعي في معاملتهم المساواة والتماثل بوضع نظام عام عادل لهم حتى يتفرغون لأعمالهم كما هو وارد بقانون الوظيف العمومي.

ويحظى هذا النوع من النفقات بحماية خاصة طبقا للمادة 34 من القانون 84- 17

السابقة إذ تنص على ما يلي : " بصرف النظر عن أحكام المادة 33 أعلاه لا يجوز القيام

بالنسبة إلى ميزانية التسيير بأي إقطاع من الفصول التي تتضمن النفقات المخصصة للمستخدمين إلى فصول تتضمن أنواع أخرى من النفقات¹.

ثانيا : أثمان الأشياء والأدوات التي تشتريها الدولة

تشتري الإدارة العامة ما يلزمها من أدوات وأثاث ووسائل مادية وما تحتاجه لتنفيذ الأشغال العامة مثلا .

ويراعي في عمليات الشراء أقل التكاليف والكفاءة، ولذا تنظم هذه العمليات إما بطريق² :

أ- طلب العروض (Appel d'offres (Adjudication) : حيث ينافس المتعاملون الإقتصاديون في تقديم سعرا وإعطاء أقل

ب- أو بطريق التراضي (Gré à gré) : حيث تعهد المصلحة المتعاقدة لمعاملين اقتصاديين أو مورد معين إذا كان يحتكر هذه الأدوات مثلا أو في حالة الإستعجال

ثالثا : الإعانات

وهذا النوع من الإنفاق حديث العهد ، ويهدف إلى تحقيق أغراض إقتصادية واجتماعية معينة كإعطاء إعانات لمساعدة بعض الصناعات الوطنية لتتصد أمام منافسة السلع الأجنبية و إعطائها لأفراد وهيئات عامة يقومون ذات نفع عام . وحتى لا يباد إستخدامها تقرر بعض الدساتير أغلبية برلمانية معينة لإقرارها، وقد زاد نطاق هذه الإعانات في العصر الحديث وخاصة في البلدان ذات الإتجاه الإشتراكي بهدف توفير الضروريات للمواطنين في نطاق دخولهم المحدودة ومكافحة الغلاء .

رابعا : نفقات خدمت الدين العام

وهي النفقات التي تتفقها الدولة لسداد القروض العامة الداخلية والخارجية ونفقات المعاشات وبعض النفقات الأخرى.

1 - أنظر القانون رقم 84 / 17 مؤرخ في 07/07 / 1984 يتصدر في الجريدة الرسمية ، رقم العدد 28 .

2 - محمد الصغير بعلي ، مرجع سابق، ص 35 .

الفرع السادس: التقسيم من حيث نطاق السريان الإقليمي

يعتمد هذا التقسيم على تصنيف النفقات العامة إلى.

1. نفقات عامة مركزية تسري على كافة أفراد الشعب و الدولة وتظهر في ميزانية الدولة من خلال قانون المالية.

2. ونفقات عامة محلية أو مركزية، وتوجه - أساسا- لسكان إقليم معين (ولاية أو بلدية) وتظهر في ميزانية الولاية أو البلدية طبقا لقانون كل منها.

المطلب الثاني: التقسيم الوضعي

يقصد بالتقسيم الوضعي للنفقات العامة للممارسات والتطبيقات العملية التي تعتمد وتلجأ إليها بمختلف الدول بشأن تنظيم نفقاتها العامة بغض النظر عن مدى إلزامها بالتقسيم العلمي السابق¹.

وهكذا فإن ميزانيات الدولة إنما تتبنى على وضعها على جملة من الإعتبارات التاريخية و السياسية والإقتصادية والإدارية التي تسود المجتمع .
- وعلى كل، فإن الدراسة المقارنة لتلك الميزانيات تظهر اعتماد عدة عوامل ومعايير في تقييم وتبويب النفقات العامة، نذكر منها خاصة:

الفرع الأول: التقسيم من حيث المعيار الإداري

يقوم التقسيم الإداري للنفقات العامة على أساسا الجهة أو الهيئة الإدارية التي تقوم بالإنفاق حيث يتم توزيعها حسب الوزارات، كما توزع داخل وزارة حسب أقسامها وأجهزتها.

الفرع الثاني : التقسيم من حيث المعيار الوظيفي

حيث تظهر في وظائف الدولة في شكل قطاعات تبرز بداخلها نفقات كل قطاع وعلى سبيل المثال نجد أن :

- تقسيم النفقات العامة المعمول به في الميزانية الإنجليزية يرجع إلى إعتبارات تاريخية

1 - بن داود إبراهيم ، مرجع سابق ، ص 59 .

- وعلى العكس من ذلك أن التقسيم الذي تأخذ به الميزانية الفرنسية كان يرجع إلى اعتبارات إدارية ثم اتجه العمل إلى إدخال بعض الإعتبارات المتعلقة بالتحليل الإقتصادي.

- وفي الولايات المتحدة الأمريكية أخذ منذ زمن ، بالتقسيم الوظيفي للنفقات العامة ن ثم يجري تقسيم النفقات العامة داخل كل وظيفة إلى أقسام فرعية يتعلق كل منها بقطاع إقتصادي معين يتناسب مع القطاعات التي تنقسم إليها الخطة الإقتصادية .

- وفي مصر أخذ حتى فترة حديثة نسبيا بالتقسيم الإداري للنفقات العامة اتجه العمل للأخذ ببعض الإعتبارات المتعلقة بالتخطيط نظرا إلى أن الميزانية العامة تشكل جزءا من الخطة الإقتصادية.

الفرع الثالث : التقسيم من حيث المعيار الإقتصادي

ويقوم هذا المعيار على الاعتبار الوظيفي ولكن تظهر فيه وظائف الدولة قطاعات متعدد للوظيفة الواحدة. فلا يكفي بالقول بنفقات اقتصادية واجتماعية يظهر توزيعها بحسب أنواع هذا النشاط. ومثال ذلك ميزانية التجهيز حيث يقسم القطاع الإقتصادي إلى المجالات المختلفة التي تدخل في هذا القطاع كجمال الزراعة والصناعة والتجارة والنقل والصيد... إلخ. والاتجاه الحديث في الدول المختلفة هو الجمع بين القسمين الإداري والإقتصادي¹.

المبحث الثالث: آثار النفقات العامة

يترتب على النفقات العامة آثار متعددة الجوانب على إنتاج الدخل القومي وتوزيعه وإستهلاكه وعلى مستوى الأسعار و هذا ما نتناوله من خلال المطالب الثالث.

المطلب الأول : الآثار على الإنتاج

ويتميز في آثار الإنفاق العام على الإنتاج بين الآثار تتحقق في المدى الطويل. ففي المدى القصير ترتبط آثار الإنفاق العام بتحقيق التوازن والإستقرار الإقتصاديين عبر

1 - بن داود ابراهيم ، مرجع سابق ، ص 61 .

الدورات عن طريق التأثير على الطلب الكلي الفعال في الإقتصاد والحيلولة دون قصوره أو تقلب مستواه .

وفيما يتعلق بالمدى الطويل تختلف آثار الإنفاق العام على الإنتاج والدخل تبعاً لطبيعة هذا الإنفاق .

فالإنفاق على المرافق التقليدية كالدفاع الخارجي والأمن الداخلي وإقامة العدالة وإن لم تبدله علاقة مباشرة بالإنتاج. إلا أنه يهيئ الظروف التي لا غنى عنها لقيامه حيث يؤدي إخلال الأمن واختفاء الحماية إلى عدم اطمئنان المنتجين على استثمار أعمالهم مما يعوق سير الإنتاج في مختلف ميادينه¹.

كما يؤثر الإنفاق على التعليم والصحة العامة والتأمينات الإجتماعية ضد المرض والعجز والشيخوخة و البطالة على الإنتاج من خلال تأثيره على قدرة الأفراد ورغبتهم في العمل والإدخار. وكذلك يلعب الإنفاق العام دوراً فعالاً في توجيه الموارد الإنتاجية المتاحة إلى فروع النشاط المرغوب عن طريق التأثير على معدلات الربح فيها بضمان حد أدنى من الأرباح أو سد العجز في ميزانية المشروع خلال فترة معينة وتقديم الإعانات المالية كإعانات الإنشاء والتوسع والتصدير .

المطلب الثاني : الآثار على التوزيع

يؤثر الإنفاق العام في توزيع الدخل القومي بطريقتين:

الأول: تمتع الأفراد بخدمات عامة غير قابلة للتجزئة في حين يتحمل الأغنياء نسبة أكبر من تمويل هذا الإنفاق فيعتبر هذا نقلاً للدخول من أصحاب الدخل الكبير إلى أصحاب الدخل الصغيرة .

1 - محمد الصغير بعلي ، مرجع سابق ، ص 39 .

ولكي يحدث الأثر ينبغي أن يكون معظم الإيرادات مستمدة من الضرائب المباشرة وخاصة التصاعدية لأنه نصيب الطبقات الغنية منها أكبر من الفقيرة ، مما يؤدي عمليا إلى توزيع الدخل القومي¹.

المطلب الثالث : الآثار على الإستهلاك والأسعار

الفرع الأول : الآثار على الإستهلاك

للإنفاق العام آثار مباشرة على الإستهلاك وذلك من خلال نفقات الإستهلاك التي توزعها الدولة على الأفراد في صورة مرتبات وأجور تكاد تشمل الغالبية العظمة منهم في البلاد الإشتراكية .

أولا : شراء الدولة للسلع الإستهلاكية²

ويتخذ هذا النوع من الإستهلاك صورة شراء سلع وخدمات الموظفين العموميين او عمال المرافق العامة ، كنفقات تنظيف وصيانة المباني الحكومية او الخدمات التي تؤدي الدولة لهؤلاء العاملين من الإسكان والوجبات المجانية في بعض الحالات ويرى البعض أن هذا النوع من الإستهلاك يمثل نوعا من تحويل الإستهلاك من الأفراد إلى الدولة، فبدلا من أن تقوم الدولة للأفراد زيادة في مرتباتهم لزيادة استهلاكهم تقوم هي بهذا الإنفاق مما يؤدي إلى زيادة هذا الإستهلاك بطريق غير مباشر³.

ثانيا : توزيع الدولة للدخول

وذلك حينما تؤدي الدولة للأفراد إنفاقها في صورة مرتبات وأجور ومعاشات ثم يخصص الأفراد الجزء الأكبر منها للإستهلاك .

الفرع الثاني: الآثار على الأسعار

1- محمد الصغير بعلي ، مرجع سابق ، ص 39 .

2 - محمد الصغير بعلي ، مرجع سابق ، ص 42 .

3 - محمد الصغير بعلي ، مرجع سابق ، ص 42 .

يؤثر الإنفاق العام في توزيع الدخل القومي بطريقتين:

أولاً: تمتع الأفراد بخدمات عامة غير قابلة للتجزئة في حين يتحمل الأغنياء نسبة أكبر من تمويل هذا الإنفاق فيعتبر هذا نقلاً للدخول من أصحاب الدخل الكبيرة إلى أصحاب الدخل الصغيرة.

الثاني: استفادة الطبقات الفقيرة ببعض الخدمات القاصرة عليها كإعانات البطالة والمستشفيات العامة والملاجئ وغيرها.

ولكي يحدث الأثر ينبغي أن يكون معظم الإيرادات مستمدة من الضرائب.

الفصل الثاني
الهيكل التنظيمي الرقابي على
النفقات العامة

الفصل الثاني: الهيكل التنظيمي الرقابي على النفقات العامة

تهتم الرقابة السابقة بجميع الأنشطة والمهام التي تمارسها المنظمة داخل محيطها كافة المستويات الإدارية مثل الرقابة على العمال، الرقابة الإدارية... إلخ والرقابة السابقة والتي تسمى بالمراجعة الداخلية في بعض الدول تتم عملية مراقبة نشاطات المؤسسة عن طريق جهاز الرقابة السابقة يكون موجود داخل المؤسسة ويمنح في العادة استقلالاً عن الإدارات التي تقوم بمراقبة الأعمال ومن خلال هذا الفصل سنحاول التطرق إلى أساليب الرقابة السابقة على الإنفاق العام والتي سيتم تناولها في أربعة مباحث وهي .

- رقابة المراقب المالي.
- رقابة المحاسب العمومي
- رقابة مندوب الحسابات (محافظ الحسابات)
- رقابة الأمر بالصرف.

المبحث الأول : الرقابة التي يمارسها المراقب المالي

المراقب المالي هو شخص يمارس مهامه بالإدارة المركزية على المستوى الإقليمي (الولاية والبلدية) يتم تعيينه بمقتضى قرار الوزير المكلف بالميزانية¹. ويكون مقره الوزارة المعين بها أو على مستوى الولاية ويعمل بمساعدة مساعدين له يعينون بموجب قرار وزاري ورقابة المراقب المالي وهي رقابة شرعية وليست مراقبة ملائمة إذا أنها تقوم على رقابة الشرعية النفقة².

ويشكل المراقب المالي أحد أهم أعوان الرقابة السابقة على النفقات العمومية للبلدية، يختص بتعيينه وزير المالية بين موظفي المديرية العامة للميزانية حسب الكيفيات والشروط القانونية المنصوص عليها بالمرسوم التنفيذي، رقم 117/42 المؤرخ في 14 مارس 1992 الذي يحدد قائمة المناصب العليا في المصالح الخارجية التابعة للمديرية العامة للميزانية وتصنيفها و شروط التعيين فيها، وكذا المرسوم التنفيذي رقم 11-381 المؤرخ في 2011/11/21 المتعلق بمصالح المراقبة المالية، ولاسيما المادة 11 منه، ويعين المراقب المالي بقرار من الوزير المكلف بالمالية³.

المطلب الأول : القرارات والعناصر الخاضعة لرقابة المراقب المالي

الفرع الأول : القرارات الخاضعة لتأشيرة المراقب المالي

إن الوسيلة المخولة للمراقب المالي في ممارسة رقابته هي التأشيرة التي يمنحها للأمر بالصرف الملتزم بالنفقة بعدما أن يتأكد من مطابقتها للقوانين والتنظيمات المعمول ونجد هنا

1 - المادة 60 من قانون 21/90 المؤرخ في 15/08/1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية .

2 - بن داود إبراهيم ، مرجع سابق ص 125.

3 -أنظر المرسوم التنفيذي رقم 11-381 المؤرخ في 21/12/2011 المتعلق بمصالح المراقبة المالية بالجريدة الرسمية ، العدد 64 ، الصادرة في 2011/11/27 ، المادة 11 .

العديد من القرارات الخاضعة لهذه التأشيرة وهي:

1. القرارات المتعلقة بالحياة المهنية للموظفين كقرارات تعيينهم وتثبيتهم ودفع رواتبهم
عدا ما كان مرتبطا بالترقية في الدرجات¹.
 2. القرارات المتعلقة بتسديد مصاريف التكاليف الملحقة والنفقات التي تصرفها الهيئات
الإدارية مباشرة والثابتة بموجب فواتير نهائية.
 3. كل التزام مدعم بسند طلب أو الفاتورة الشكلية ما لم يتعدى المبلغ المحدد في قانون
الصفقات العمومية التي يشترط فيها وثائق أخرى كالفاتورة وسند الطلب وغيرها، وكذلك
كل قرار وزاري يتضمن تحويل الاعتمادات أو منح تفويض بالاعتماد أو يتضمن إعانات
مالية.
 4. الجداول الاسمية التي تعد عند قفل السنة المالية والجداول الأصلية الأولية والتي تعد
في بداية السنة والجداول الأصلية المعدلة والتي تطرح أثناء قفل السنة.
 5. القرارات المتضمنة لنفقات تسيير أو تجهيز أو استثمار لقطاع من القطاعات².
- وطبقا للمادة 5 المعدل والمتمم للمادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ
في 14 نوفمبر سنة 1992 ومذكور أعلاه على نفس هذه القرارات وكذا المادة 6
تعديل وتتم أحكام المادة 7 من نفس المرسوم.
- غير أن القانون أجاز أحيانا عقد بعض النفقات قبل الحصول على التأشيرة كالنفقات
التي تدفع من أصل سلطات تحدد فيها بعض النفقات المستقبلية، الطارئة والنفقات التي
تدفع من أصل اعتمادات سبق حجزها على سبيل الاحتفاظ.

1 - بن داود إبراهيم ، مرجع سابق ، ص 131.

2 - المادة 5 ، 6 ، 7 من المرسوم ت 614/92 ممضي في 14 نوفمبر 1992 ، الجريدة الرسمية عدد 82 مؤرخة في 15
نوفمبر 1992 ، الصفحة 01 - 21 يتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.

وعليه فقبل الالتزام بالنفقة والأمر بالصرف يجب أن يحصل على موافقة المراقب المالي في شكل تأشيرة المراقب المالي توضع على بطاقة الالتزام وعلى الوثائق الثبوتية عند الاقتضاء وتعتبر التأشيرة لجنة الصفقات العمومية في إطار الرقابة السابقة لمشاريع الصفقات العمومية إلزامية على المراقب المالي و في حالة ما إذا لوحظ نقائص بعد التأشيرة على مشروع الصفقة على المراقب أن يبلغ الوزير المكلف بالميزانية و رئيس الصفقات العمومية و الأمر بالصرف عن طريق إشعار و تكون الالتزامات الغير قانونية محل الرفض

وفي حالة غياب التأشيرة على الالتزام بالنفقة لا يمكن إلا رفض تسديدها¹.

الفرع الثاني: العناصر التي يراقبها المراقب المالي

لقد بينت المادة 29 من المرسوم التنفيذي رقم 414/92 السابق ذكره العناصر التي

تخضع لرقابة المراقب المالي وهي محددة على سبيل الحصر وهي تتمثل فيما يلي :

أولا : الصفة القانونية للأمر بالصرف

أي ضرورة التأكد من ضرورة توافر الصفة القانونية للأمر بالصرف الملتمزم بالنفقة، وقد عرفته المادة 41 من قانون المحاسبة بأنه كل شخص مؤهل قانون للقيام بتنفيذ عمليات الالتزام بالنفقة أو التصفية أو التوجيه بأمر بالدفع وقد يكون هذا الأمر كما رأينا إما رئيسيا أو ثانويا.

ثانيا: تطابق الالتزام بالنفقة مع القوانين والتنظيمات الجاري بها العمل.

ثالثا: مراعات توفر الاعتمادات المالية المرخص بها والاعتماد المالي هو الرخصة القانونية التي تسمح للأعوان المكلفين بالتنفيذ، القيام بالعمليات الموكلة إليهم فعلى الأمر

¹ - سعاد طيبي، الرقابة على ميزانية الجماعات المحلية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، فرع إدارة ومالية، جامعة الجزائر، 2001، ص 39 .

بالصرف عند التزامه بالنفقة أن يستند إلى ذلك الاعتماد المالي المفتوح في حدود الميزانية المخصصة لذلك الغرض.

رابعاً: التخصيص القانوني للنفقة

حيث لا يكفي وجود الاعتماد بل لابد على الأمر بالصرف أن يلتزم بوجه النفقة أي أن يغطي كل اعتماد مفتوح نفقة معينة بأن لا يغطي اعتماد ما نفقة غير مخصصة له.

خامساً: مطابقة مبلغ الالتزام للعناصر المبنية في الوثائق المرفقة معه.

سادساً: التأكد من وجود التأشيرات والترخيصات والآراء المسبقة التي سلمتها السلطة الإدارية المؤهلة قانوناً لهذا الغرض إذا ما نص القانون على إلزاميتها، ويتعلق هذا بالخصوص بنفقات الصفقات العمومية التي تلعب فيها لجان الصفقات دوراً بارزاً بمنح أو رفض التأشيرة.

والملاحظ هنا أن المراقب المالي له وظيفة مزدوجة فهو عضو في لجنة الصفقات التي تختص بالتأشير أو عدم التأشير على قبول الصفقة، كما أنه في ذلك الوقت يراقب النفقات الملتزم بها ويؤشر عليها.

ومن هنا نجد بأن المراقب المالي يسعى إلى التأكد من وجود العناصر السابق ذكرها، فإن توافرت أشر بالموافقة على السجل أو الوثيقة المثبتة للالتزام بالنفقة أو يقوم برفض التأشيرة لانعدام العناصر السابقة مع تعليل الرفض في مدة لا تفوق 20 يوم.

ومن كل هذا نجد أن هناك حالات قد يتم فيها رفض التأشير على الالتزام بالنفقة، غير أن هذا الرفض قد يكتسي طابعاً مؤقتاً كما قد يكتسي طابعاً نهائياً¹.

¹ - بن داود إبراهيم ، مرجع سابق ، ص 132 ، 134 .

1: حالات الرفض المؤقت

لقد بينت المادة 11 من المرسوم 414/91 حالات الرفض المؤقت من

المراقب المالي على النحو الآتي:

✓ حالة اقتراح الالتزام بنفقة لكنه مشوب بمخالفات التنظيم المعمول به غير أنه يمكن تصحيحها.

✓ عدم كفاية أو انعدام الوثائق المثبتة للالتزام بالنفقة والمطلوبة قانونا.

✓ نسيان أحد البيانات الهامة في الوثائق المرفقة للالتزام¹.

2 : حالات الرفض النهائي

وهي مبنية في المادة 14 من ذلك المرسوم على النحو الآتي:

✓ عدم شرعية الالتزام بالنفقة لمخالفته للقوانين والتنظيمات الجاري بها العمل.

✓ عدم توفر الاعتمادات المالية المفتوحة.

✓ عدم تطبيق ملاحظات واقتراحات المراقب المدونة في وثيقة الرفض المؤقت.

وتعد هذه الحالات من الإجراءات الأساسية والجوهرية التي لا يمكن للأمر بالصرف تصحيحها وهذا لا يمكنه الالتزام بالنفقة و أن يبرر المراقب رفضه².

المطلب الثاني: آجال أعمال الرقابة المسبقة من المراقب المالي

يشرع المراقب المالي في تفحص و مراجعة كل الوثائق المتعلقة بالنفقة الملتمزم بها

والتي قدمها الأمر بالصرف في أجل عشرة أيام اعتبارا من تاريخ استلام مصالح المراقبة

المالية لاستمارة الالتزام ويمكن تمديد هذا الأجل إلى عشرين يوما في حال تعقد الملفات

وتطلبها لدراسة و مراجعة مكثفة من المراقب المالي، وهذا ما أكدته المادة 14 من

المرسوم التنفيذي 414/92 .

1 - مادة 11 من المرسوم التنفيذي 414/92 ، مشار إليه

2 - مادة 12 من المرسوم التنفيذي 414 /92 ، مشار إليه.

أما في حالة الرفض المؤقت والمعلل من المراقب المالي فيترتب عنها توقف سريان هذه المواعيد وطبقا للمادة 16 من المرسوم السابق يحدد تاريخ اختتام الالتزام بالنفقات حسب نوعها، فإن كانت نفقات بتسيير فاختم الالتزام بها يكون يوم 10 ديسمبر من السنة التي يتم فيها، ويمدد هذا التاريخ إلى غاية 20 ديسمبر من نفس السنة المتعلقة بما يلي¹:

✓ نفقات التجهيز والاستثمار.

✓ النفقات التي تصرف بواسطة الإدارة مباشرة.

✓ القرارات التي تتعلق بتسيير الحياة المهنية للموظفين.

✓ جداول أجور المستخدمين المؤقتين والمناوبين أي العاملين بالحساب اليومي.

وكذلك نصت المادة 9 المعدل والمتمم لأحكام المادة 14 من المرسوم التنفيذي 414/92 يجب أن تدرس وتفحص ملفات الالتزام التي يقدمها الأمر بالصرف والخاضعة للرقابة السابقة في أجل عشرة أيام.

وتنص المادة 11 المعدل والمتمم للمادة 17 من المرسوم التنفيذي 414/92 تبقى تواريخ اختتام الالتزام التي تقوم بها الولاية والبلدية خاضعة لأحكام التنظيمية في تسييرها.

غير أنه يمكن في حالة الضرورة المبررة قانونا، تمديد هذا التاريخ بمقرر من الوزير المكلف بالميزانية².

1- بن داود إبراهيم ، مرجع سابق ، ص 135 .

2- المواد 9- 11 من المرسوم التنفيذي 374-09 ، ص 5، الممضي في 16 نوفمبر 2009، الجريدة الرسمية، عدد 67 المؤرخة في 14 نوفمبر 2009 ، المعدل و المتمم المرسوم رقم 414- 91 ، المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها

المطلب الثالث : سلطة التفاوض المخولة للأمر بالصرف والتأشيرة

رغم الدور الهام الذي يلعبه المراقب المالي في رقابته النفقات الملتزم بها إلا أن هناك حدود تحد من هذا الدور الرقابي ومنها سلطة التفاوض المخولة للأمر بالصرف، حيث يمكن لهذا الأخير تجاوز حالة الرفض النهائي للالتزام بالنفقة ويعطي الأمر للمراقب المالي للتأشيرة.

وسلطة التفاوض هي إجراء يتم تحت مسؤولية الأمر بالصرف يقوم المراقب المالي بإعداد التقرير المعلن يعلم به الوزير المكلف بالميزانية ويرسل الملف الذي يكون محل التفاوض إلى الوزير أو الوالي أو رئيس المجلس الشعبي البلدي المعني¹ وهذا ما أكدته المادة 12: يمكن للأمر بالصرف في حالة الرفض النهائي للالتزام بالنفقات المنصوص عليها في المادتين 6 و 7 ومن المرسوم التنفيذي 92-414² يتعاضى عن ذلك وتحت مسؤوليته بمقرر معلل.

يرسل الملف الذي يكون موضوع التفاوض مباشرة، حسب كل حالة إلى الوزير أو الوالي أو رئيس المجلس الشعبي البلدي.

يقوم الأمر بالصرف بإرسال الالتزام بالنفقة بمقرر التفاوض إلى المراقب المالي قصد وضع تأشيرته مع الإشارة إلى رقم التفاوض وتاريخه، ليقوم المراقب المالي بعدها بإرسال نسخة من ملف الالتزام بالنفقة محل التفاوض إلى الوزير المكلف بالميزانية والذي يجب عليه إرسال نسخة من الملف إلى الهيئات الرقابية المتخصصة.

1 - بن داود إبراهيم ، مرجع سابق ، ص 135 .

2 - المرسوم التنفيذي 414/92 .

وهذا طبقا للمادة 13 : المعدل والمتمم للمادة 21 من المرسوم التنفيذي 92-414 يجب على المراقب المالي بعد التأشيرة الأخذ بالحسبان إرسال نسخة من ملف الالتزام الذي كان موضوع التعاضي مرفقا بتقرير مفصل إلى الوزير المكلف بالميزانية. والمادة 14: يرسل الوزير المكلف بالميزانية نسخة من الملف الذي كان موضوع التعاضي إلى المؤسسات المتخصصة في رقابة النفقات العمومية¹. غير أن لسلطة التعاضي شروطا تؤدي إلى بروز حالات لا يمكن فيها الحصول على التعاضي وهذه الحالات هي:

- عدم توفر الاعتمادات المالية أو انعدامها أصلا.
- عدم توفر صفة الأمر بالصرف القانونية.
- انعدام التأشيرات أو الآراء المسبقة المنصوص عليها في التنظيم المعمول به.
- انعدام الوثائق والسجلات الثبوتية المتعلقة بالالتزام بالنفقة.
- التخصيص غير القانوني للالتزام².
- ويجب الإشارة إلى أن حق التعاضي الممنوح للأمر بالصرف، من الأمور التي تحد من فعالية الرقابة السابقة بالرغم من أنها تشكل جزءا يسيرا من المراحل الهامة التي تمر بها حياة النفقة إلا أنه وبعد إفراز الميزانية العمومية يصبح دورها حاسما في نشوء النفقة من عدمه³.

المطلب الرابع : مسؤولية المراقب المالي

نظرا للدور الهام والبارز للمراقب المالي من جهة والدقيق والحساس من جهة أخرى، فإنه يقع عليه حسن سير بمجموع المصالح الموضوعة تحت سلطته ومسؤوليته

1- المواد 13-14 من المرسوم التنفيذي 09-374 ، ص 5.

2 - المادة 18 من المرسوم التنفيذي 92-414 .

3 - بن داود إبراهيم ، مرجع سابق ، ص 135 .

عن التأشيرات التي يسلمها كما ينقل عبء هذه المسؤولية إلى المراقب المساعد في حدود الاختصاصات التي يفرضها إليه المراقب المالي والمتعلقة بذات الاختصاص أي بأعمال الموكولة إليه والتأشيرات التي يسلمها بعنوان الرقابة المسبقة¹.

إلا أن هذه المسؤولية الواقعة على للمراقب المالي تسقط في حالة الرفض النهائي للالتزام بالنفقات حتى وان استعمل الأمر بالصرف حق التغاضي².

كما يقع على عاتق المراقبين الماليين سواء أكانوا رئيسيين أو مساعدين الالتزام بالسر المهني لدى دراسة الملفات و القرارات التي يطلعون عنها، كما توفر الحماية القانونية من كل أشكال الضغوط التي قد تقع عليهم في ممارسة مهامهم خاصة عند توقيعهم على التأشيرات أو بعد رفضهم توقيعها وكذا كل تدخل قد يعيق أداء المهام الموكولة إليهم³.

وبعنوان الرقابة السابقة على النفقات العمومية المراقب المالي يكون مسؤولاً على كافة التأشيرات التي يمنحها كما ينتقل، كما أشرنا سابقاً إلى المراقب المساعد في حدود ما يفوضه له من اختصاص. فتقوم مسؤولية المراقب المالي في حالة رفض التأشيرة على النفقة و عرقلة التنظيمات المتعلقة بالرقابة السابقة وكذلك التأشيرات المرتبطة بشروط غير شرعية، فيكون عرضة لعقوبات ذات طابع إداري ومدني وجزائي إلا أن مسؤوليته ليست كبيرة في تنفيذ النفقة على عكس المحاسب والأمر بالصرف فعقوبته تكمن في إرجاعه إلى منصبه الأصلي وهذا في حد ذاته لا يشكل عقوبة إلا أن هذه المسؤولية تسقط في حالة الرفض النهائي حتى ولو استعمل الأمر بالصرف حق التغاضي.

والملاحظ أن رقابة المراقب المالي تنصب في غالب الأحيان على الجانب الشكلي للالتزام بالنفقة دون أن تتعداها إلى رقابة الملائمة غير أن هذه الفرضية ليست صحيحة

1- بن داود إبراهيم ، نفس المرجع ، ص 137 .

2- المادة 31-32 من المرسوم التنفيذي 414/92.

3- بن داود إبراهيم ، نفس المرجع ، ص 136 .

دائماً ومن هنا يطرح تساؤل مهم أين يجب أن يقف المراقب المالي أو ما هي حدود قانونية أو مشروعية النفقة؟

يشتمل الأمرين بالصرف و المسيرين من المراقب المالي لأنه يتدخل غالباً في ملائمة النفقة، و بذلك يخرج عن حدود صلاحيات المسير أو الأمر مما يعتبر بتسيير مشترك للاعتمادات المالية، كما أن المراقب المالي في كثير من الأحيان يجد نفسه مدفوع متدخل في ملائمة النفقة بسبب دوره في حماية المال العمومي، هذا ما يمنحه رفض منح تأشيرة على الرغم من عدم وجود أسباب الرفض المعروفة، مما يجعله يتدخل بصفة مباشرة أو غير مباشرة في صلاحيات الأمر بالصرف و هذا يؤدي إلى وجود شبه سلطتين في اتخاذ القرار لكن هذا التدخل يسمح للأمرين بالصرف والمسيرين من أن يعلقوا أخطائهم و تقصيرهم يردها إلى تعقيدات المراقب المالي، كما أنها رقابة إنفاق لا تحصيل تنصب على جزء من الميزانية فما يتعلق بالنفقات دون الإيرادات. وبهذا نصل إلى أن الرقابة الآنية والمستمرة التي تسيير كل من مراحل الإنفاق لا تحصيل تنصب على جزء من الميزانية فما يتعلق بالنفقات دون الإيرادات.

المبحث الثاني: الرقابة التي يمارسها المحاسب العمومي

طبقاً لأحكام القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية وفقاً للمواد 18 و 22 و 33 منه أن المحاسب العمومي هو كل شخص معين قانونياً ليقوم بالعمليات المحددة بالمواد سابقة الذكر حيث يشغل في مؤسسة عمومية ذات طابع إداري يسمى عواناً محاسباً أو رئيس مصلحة المحاسبة¹.

1 - المواد 18 -22-33 من القانون المتعلق بالمحاسبة 90-21 المؤرخ في 15-08-1990

وبالرجوع إلى نص المادتين يمكن ضبط مفهومه بأنه كل شخص مؤهل للقيام بالعمليات التالية :

1. تحصيل الإيرادات ودفع النفقات كمرحلة حسابية.
2. ضمان دراسة الأموال والسندات والوثائق وكل القيم المكلف بمراقبتها والحفاظ عليها.
3. حركة حسابات الموجودات¹.

المطلب الأول: تعيين المحاسب العمومي

يتم تعيين المحاسب العمومي من طرف وزير المالية الذي يخضع لسلطته جميع المحاسبين العموميين، كما يمكن أن يعتمد محاسبين عموميين آخرين، على أن تحدد كفاءات تعيين المحاسبين عن طريق التنظيم، ويتعين على المحاسب العمومي أن يكتب تأمينا على مسؤوليته المالية، قبل مباشرة وظيفته.

حيث جاء في نص المادة 9 من المرسوم التنفيذي رقم 313/91 المؤرخ في 1991/09/07 على أنه يكون المحاسبون العموميين إما رئيسيين أو ثانويين و يتصرفون بصفة مخصص أو مفوض و حددت المادة 10 من نفس المرسوم فئة المحاسبون الرئيسيون بنصها: المحاسبون الرئيسيون هم المكلفون بتنفيذ العمليات المالية².

أما فئة المحاسبين الثانويين فحدده المادة 11 من نفس المرسوم بأنهم : المحاسبون الثانويين الذين يتولون تجميع عملياتهم محاسب رئيسي.

بناء على المادة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 331/11 المؤرخ في 2011/09/19 المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين اعتمادهم يتم تعيين أمين خزينة

1- المادة 33 من قانون رقم 90-21 المعدل و المتمم، المرجع أعلاه.

2 - المادة 09 من المرسوم التنفيذي 113 /91 المؤرخ في 1991/09/07 المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين.

البلدية، بصفته محاسبا عموميا من طرف الوزير المكلف بالمالية ويتم هذا التعيين وفق الشروط التالية:

يعين أمين خزينة البلدية خارج الصنف من بين¹:

1. الموظفون الحائزون رتبة مفتش مركزي للخرينة والمحاسبة والتأمينات أو رتبة معادلة والذين يثبتون ثلاث سنوات أقدميه بهذه الصفة أو خمس سنوات أقدميه بإدارة المالية.
2. الموظفون الحائزين رتبة مفتش رئيسي للخرينة والمحاسبة والتأمينات أو رتبة معادلة والذين يثبتون خمس سنوات أقدميه بهذه الصفة أو ثمانية سنوات أقدميه بإدارة المالية.
3. الموظفون الحائزون رتبة مفتش الخزينة والمحاسبة والتأمينات أو رتبة معادلة و الذين يثبتون ست سنوات أقدميه بهذه الصفة أو عشر سنوات أقدميه بإدارة المالية.

يعين أمين الخزينة البلدية من الصنف الأول و الثاني من بين:

1. الموظفون الحائزين رتبة مفتش رئيسي للخرينة و المحاسبة و التأمينات أو رتبة معادلة و الذين يثبتون ثلاث سنوات أقدميه بهذه الصفة أو خمس سنوات أقدميه بإدارة المالية.
2. الموظفون الحائزون رتبة مفتش الخزينة والمحاسبة والتأمينات أو رتبة معادلة والذين يثبتون خمس سنوات أقدمية بهذه الصفة أو ثمانية سنوات أقدميه بإدارة المالية.

يعين أمين خزينة البلدية من الصنف الثالث من بين:

- الموظفون الحائزون رتبة مفتش الخزينة والمحاسبة والتأمينات أو رتبة معادلة والذين يثبتون ثلاث سنوات أقدميه بهذه الصفة أو خمس سنوات أقدميه بإدارة المالية.

المطلب الثاني: الدور المزدوج للمحاسبين العموميين

إن دور المحاسب العمومي لا يقتصر على عملية الدفع المادية فقط، بل يتعداها إلى

1 - أنظر المرسوم التنفيذي رقم 326/06 الذي يحدد قائمة المناصب العليا في المصالح الخارجية للخرينة و شروط تعيين فيها و تصنيفها، المادة 6 و المادة 7.

سلطة التدقيق في صحة النفقة وقانونيتها قبل الدفع المادي، ومن خلال ذلك يتضح أن للمحاسب العمومي صفتين هما:

- صفة المدقق أو الدافع.
- صفة أمين الصندوق.

الفرع الأول : صفة المدقق أو الدافع

في إطار هذه الصفة يصبح المحاسب العمومي مسئولاً عن التنفيذ المادي لدفع بناء على الحوالات المودعة من طرف الأمر بالصرف والمرفق بجمع الأوراق الثبوتية، ويقوم بهذه المهمة المحاسب العمومي أو المفوض عنهما بحسب الحالة. ويمارس رقابة على صدق وشرعية تصفية كل نفقة ثم دفعها من الصناديق التابعة للخزينة، فإذا تبين عدم قانونية النفقة وجب عليه أن يمتنع عن دفعها، وفي حالة دفعها تثار مسؤوليته، فمسؤولية المحاسب العمومي كمدقق أو دافع للنفقة تفوق مسؤوليته كأمين صندوق

وتقع على عاتق المحاسب العمومي في إطار هذه الصفة التأكد مما يلي:

1. أن النفقة عقد ترفق للأحكام القانون المعمول به.
2. أن المعاملة قد اقترنت بتأشيرة مراقب عند النفقات في مرحلتي العقد والصرف.
3. أن التسبيب ما يزال متوفراً.
4. أن الاعتماد ما يزال.
5. أن الخدمة قد أدت من قبل أصحاب الاستحقاق¹.
6. عدم وجود معارضة فيما يخص عملية الدفع بمناسبة عملية الدفع قد يلتقي المحاسب العمومي معارضة من صاحب مصلحة مثل دائن المستحق للنفقة والذي له حق الأولوية

1 - بن داود إبراهيم ، مرجع سابق ، ص 139 .

نظرا لطبيعة دينه ومن أجل أن تكون المعارضة مقبولة يجب إجباريا أن يقوم المحاسب العمومي المختص بدفع محل النزاع أي أن المعارضة التي توجه إلى شخص آخر لا ينتج أي أثر.

7. فيما يخص مدة المعارضة فيجب أن تكون قبل الدفع المادي أي قبل أن يؤشر عليها بأنها صالحة للدفع عليه أن يتأكد أثناء عملية الدفع من حرية الدائن المستحق لدين النفقة، وأنها تمت لحسابه وأنه يتمتع بكامل الأهلية.

8. لكن غالبا ما يقوم المحاسب العمومي بتسوية قديمة النفقة مع مستحقائه ولكن هناك حالات الدائن المستفيد لا يستطيع أن يتحصل على النفقة بنفسه، فيقوم بمنع وكالة لشخص آخر لقبض المبلغ وهناك استثناء على هذه القاعدة.

- الدفع الذي يتم لصالح ورثة الدائن مستحق النفقة.

- الدفع الذي يتم للشركة.

الفرع الثاني: بصفته أمين الصندوق

حيث يقوم المحاسب العمومي بدفع المبلغ المسجل فيأمر الصرف بدون نقص أو تجاوز إلى صاحب استحقاق أو وكيله أو ممثله الشرعي، والحصول من القابض على إيصال مبرر للذمة. وتكون عملية الدفع كما يلي:

1. الدفع نقدا: حتى تتم عملية الدفع من طرف المحاسب العمومي يترتب على مستحق النفقة أن يقدم وصل الدفع، وبالمقابل يصدر له المبلغ المبين على سند الدفع، وفي حالة تقدم الممثل القانوني عن الدائن القبض المبلغ عليه أن يلحق بسند الدفع وكالة تسمح له بتلقي المبلغ.

2. الدفع بالتحويل لحساب بريدي أو بنكي أو حساب خزينة، يقوم المحاسب العمومي بدفع المبلغ المستحق لحساب الدائن المفتوح باسمه في مركز بريدي أو بنكي، ويعتبر هذا الدفع الإجراء الأكثر استعمالاً¹.

3. الدفع بأسلوب المقاصة: ويتم هذا الدفع عندما تكون الهيئة المعنية ويسدد له الباقي (الشخص المعني).

فالمقاصة تتم على مستوى المحاسب العمومي الممثل لدولة وليس على مستوى الشخص الدائن وفقاً للمادة 37 من القانون المحاسب العمومي "على المحاسب العمومي بعد التأكد من كل الإلتزامات والإجراءات، ويقوم بدفع النفقات في ظرف 10 أيام من تاريخ الاستلام للإعادة إرسال الأمر بالدفع لأمر بالصرف وعليه تأشيرة التسديد أي القيام بدفعها.

فإذا لم يكن هناك تطابق بين الأمر بالصرف والأحكام الشرعية والتنظيمية المعمول به يقوم المحاسب العمومي بإبلاغ الأمر بالصرف كتابياً برفضه القانوني للدفع في أجل أقصاه 20 يوماً ابتداء من يوم تسلمه الأمر بالدفع².

المطلب الثالث : المجالات الرقابية للمحاسب العمومي

إن مجالات رقابة المحاسب العمومي متعددة، وهي رقابة موائية للرقابة التي يمارسها المراقب المالي على الأمر بالصرف، وتتمثل مجالات رقابة المحاسبة العمومي وفق نص المادة 36 من قانون 21/90 فيما يلي :

1. يراعي المحاسب العمومي مدى مطابقة عملية الأمر بالدفع للقوانين والتنظيمات الجاري بها العمل.

1 - بن داود إبراهيم ، مرجع سابق ، ص 139 .

2 - المادة 2 ، 5 من المرسوم التنفيذي رقم 93-46 المؤرخ في 6 فيفري 1993 ، يحدد آجال الدفع وتحصيل الأوامر بالإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المنعومة ، الجريدة الرسمية ، عدد 9 مؤرخ في 10 فيفري 1993 .

2. التأكد من صفة الأمر بالصرف أو المفوض له، لذا كان من اللازم أن يرسل كل أمر بالصرف قرار تعيينه وعينه من إمضائه للمحاسب العمومي .حتى يتسنى له مطابقتها معا لإمضاء الموجود على الأمر بالدفع وهذا ما جاء في القرار الصادر عن وزير الاقتصاد المؤرخ في 06 جانفي 1991، المبين لكيفية اعتماد الأمرين بالصرف لدى المحاسبين العموميين.
3. كما يراقب المحاسب العمومي شرعية عمليات تصفية النفقات والتي هي من المراحل الإدارية التي يختص بها الأمر بالصرف، ومن خلالها يتم التأكد من أداء الخدمة أي أن الإدارة لا تقوم بالدفع إلا بعدما يتم إنجاز العمل المتفق عليه مع الدائن القائم بأعمال¹.
4. كما يعمل المحاسب العمومي على مراقبة توفر الاعتمادات، أي أن العملية قد تمت وفق الترخيصات الممنوحة في إطار الميزانية.
5. كما يراقب كون آجال الديون المحددة قانون لم يسقط.
6. ألا تكون الديون محل معارضة وإلا أمتنع المحاسب العمومي عن الدفع إلا بعد حل المنازعات المعروضة.
7. الطابع الإجرائي للدفع : أي أن يجرى الأمر بدفع للهيئة الإدارية من الدين القائم عليها نحو الدائن المستحق لمبلغ النفقة.
8. كما يراقب تأشيرات عملية المراقبة المنصوص عليها في القوانين والأنظمة المعمولة بها، كتأشيرة المراقبة المالي وتأشيرة لجنة الصفقات.
9. الصحة القانونية للمكسب الإجرائي : ويقصد من هذا أن الأمر بالدفع والذي سيبرئ ذمة الإدارة يتعلق حقا باسم الدائن الحقيقي، لذا وجب التأكد من العناصر السابقة.

1 - بن داود إبراهيم ، مرجع سابق ، ص 132 .

إضافة إلى هذا يلتزم المحاسب العمومي في تسير الهيئة أو المصلحة المعين بها بعدة إلتزامات هي:

- مسك المحاسبة والمحافظة على الوثائق والمستندات المحاسبية المتعلقة بالعمليات المالية بغرض تحديد النتائج عند قفل السنة المالية.
- كما يقوم بإجراء محاسبة تتعلق بالقيم والمستندات التي تعد شهريا والمشملة على مقدار المبالغ التي أنفقت بالمقارنة مع الاعتمادات المسجلة في الميزانية والخاصة بكل فرع وبكل باب ومادة، بالإضافة إلى الأرصدة المتبقية.
- كما يلتزم بإعداد التسيير بعد قفل السنة المالية في 31 ديسمبر خلافا للحساب الإداري الذي يتولى الأمر بالصرف إعداده، ويتضمن حساب التسيير مقدار الاعتمادات المسجلة في الميزانية ومقدار المبالغ المنفقة ثم يرسله إلى وزير المالية أي سلطة الوصاية وكذلك إلى مجلس الأمة في الآجال المحددة قانون المادة 60 من الأمر 95/20.

" يتعين على كل محاسب عمومي أن يودع حسابه عن التسيير لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة" ، وهذا في أجل أقصاه 30 جوان من السنة الموالية للميزانية المقفلة فيحين يتم تمديد الأجل إلى الفاتح من سبتمبر فيما يختص حسابات تسيير العون المركزية في الحرفية والعون الجامع في وزارة البريد والمواصلات.

المطلب الرابع : مسؤولية المحاسب العمومي وتحديد رقابته

الفرع الأول: مسؤولية المحاسب العمومي

من خلال ما جاء به قانون المحاسبة العمومية وكذا المرسوم التنفيذي 312./91¹ يقع على المحاسب العمومي مسؤولية تكاد تكون من نوع خاص لأن كل الأخطاء التي تقع

1 - المرسوم التنفيذي 91 / 312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 شروط يحدد الأخذ بالمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحسابات.

تحت إشرافه يكون ملزماً بالتعويض عنها من ماله الخاص¹ لأن المهمة التي يتولاها صعبة للغاية تتعلق بتسيير أموال عمومية تتطلب الدقة والحذر الكبريين.

وما يثير مسؤولية المحاسب العمومي هو كل إخلال بالالتزامات التي تقع على عاتقه والتي ذكرت سلفاً، إلا أن الجهة التي يمكنها إقحام وتحريك مسؤولية المحاسب العمومي تتمثل في طرفين وهما الوزير المكلف بالمالية ومجلس المحاسبة وفق نص المادة 46 من قانون المحاسبة العمومي والمادة 24 من مرسوم 312/91.

ووفق نص المادة 08 من ذات المرسوم فإنه يمكن للمحاسب العمومي الذي حركت تجاهه المسؤولية على إعفاء جزئي من مسؤوليته طبق للمادة 68 من ق 32/90 التعلق بتنظيم مجلس المحاسبة وسيره²، ويرسل هذا الطالب الإعفاء الجزئي من المسؤولية إلى مجلس المحاسبة، ويمكن للمحاسب العمومي الذي لم يتقدم بطلبه حتى يستفيد من الإعفاء الجزئي أو تقدم بطلبه لكن تم رفضه بصفة كلية أو جزئية له، أن يطلب من وزير المكلف بالمالية ما يسمى بالإبراء الرجائي بعد استشارة لجنة المنازعات، فإن منح له هذا الإبراء أزيح عنه عبء تحمل المبالغ موضوع الإبراء³.

وهناك إجراء وقائي يتعين على كل محاسب عمومي قبل الالتحاق بوظيفة أن يقوم به وهو اكتساب تأمين يخصه شخصياً ويضمن المخاطر المتعلقة بمسؤوليته والتي تترابط بالمهام المنوطة به، أما عن كيفية هذا التأمين فهو يتم بعقد فردي يكتبه المحاسب العمومي لدى هيئة التأمين، وإما بانضمامه إلى جمعية تعاضدية لمجموعة محاسبين العموميين⁴.

1 - نص المادة 03 من المرسوم 372/91 ، المشار إليه.

2 - المادة 68 من قانون 32/90 المؤرخ في 1991/12/04 بتنظيم المحاسبة.

3 - المادة 10 من المرسوم 313/91.

4 - بن داود إبراهيم ، مرجع سابق ، ص 146 .

- وبالتالي إذا اشتمل المحاسب العمومي لأمر التسخير هذا فستبرأ ذمته من أي مسؤولية شخصية أو مالية والملاحظة أنه حتى وإن كان هناك أمر بالتسخير، فيبقى للمحاسب العمومي سلطة الرفض لصرف النفقة والرفض الامتثال للأمر بالصرف¹، ولكن يبرر هذا الرفض بأحد الأسباب الآتية:
- عدم توافر أموال الخزينة لسداد هذه النفقات.
 - عدم توافر الاعتمادات المالية المخصصة للنفقة الملتزم بها من قبل الدائن المستحق للنفقة.
 - انعدام إثبات الخدمة الملتزم بها من قبل الدائن المستحق للنفقة.
 - طابع النفقة غير الإجرائي: أي أن النفقة المقررة في آخر الدفع لا تبرئ الهيئة الإدارية من هو على عاتقها.
 - إنعدام التأشيرة الخاصة بمراقبة النفقات التي تكون من جهة مختصة كالمراقبة المالي، ولجنة الصفقات.

المبحث الثالث: الدور الرقابي للمندوب الحسابات (محافظ الحسابات)

المطلب الأول: التعريف بمندوب الحسابات (محافظ الحسابات)

لقد جاء المرسوم رقم 173/70 المؤرخ في 16 نوفمبر 1970 منظمًا لواجبات ومهام مندوبي الحسابات المؤسسات العمومية أو الشبه عمومي إلى غاية 1980 لحين إنشاء المفتشية العامة المالية ومجلس المحاسبة حيث تم إلغاء المرسوم رقم 173/70 سابق الذكر، وعليه أصبح مجلس المحاسبة هو المكلف بمراقبة المؤسسات العمومية².

1 - المادة 48 من قانون المحاسبة العمومية 21/90.

2 - بن داود إبراهيم، مرجع سابق، ص 147.

لكن لم يتم التخلي عن الدور البارز لمحافظ الحسابات حيث جاء قانون المالية لسنة 1985 الذي أصلح إلى حد ما هذه المهنة بنصه في المادة 196، يتم تعيين مندوبي الحسابات لدى المؤسسات التابعة لقطاع العام لدى الشركات التي تملك فيها الدولة أو هيئة عمومية حصة من أموالها .

إضافة إلى هذا أدخل المشرع عدة تعديلات على نظام محافظي الحسابات فكانت البداية بإصدار القانون رقم 08/91 المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسب¹ ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والذي اتبع بالمرسوم التنفيذي رقم 20/92 .

وقد عرف هذا القانون الأخير 08/91 محافظ الحسابات في نص المادة 27 بقوله "يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات والهيئات المعنية برقابة محافظ الحسابات" وحسب المادة 22 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29/07/2010 المتعلق بمهنة الخبير والمحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أنه " كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها للأحكام التشريعية المعمول به². من خلال هذه التعاريف نستخلص أن: محافظ الحسابات هو الشخص المؤهل علميا وعمليا لتدقيق حسابات المؤسسة ويتمتع باستقلالية تامة، ويقوم عادة بتدقيق انتقادي قبل إبداء رأيه في عادلة المركز المالي.

1 - القانون رقم 01/88 م المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، عدد 02 .

2 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون 10-01 المؤرخ في 29 جويلية العدد 42 المادة 22، ص 7 .

المطلب الثاني: مهام ومسؤولية محافظ الحسابات

الفرع الأول: محافظ الحسابات.

تتمثل مهام محافظ الحسابات فيما يلي:

1. يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات المؤسسات والهيئات.
2. يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في التسيير الذي يقدم المسكرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
3. يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسيرين.
4. يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسات إلى يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي يكون فيها القائمين بإدارة أو المسيرين للمؤسسة والهيئات التي فيها القائمين بإدارة أو المسيرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير المباشرة.
5. يعلم المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة التداولة المؤهلة بكل نقص قد يكشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.
6. عندما تعد المؤسسة أو الهيئة حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

ويترتب على مهمة محافظ الحسابات إعداد:

- أ- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون على انتظام وصحة الوثائق وصورتها الصحيحة أو عند الإقصاء رفض المصادق المبرر.
- ب- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء.
- ج- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.
- د- تقرير خاص حول تفاصيل على خمسة تعويضات.
- هـ- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- و- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار¹.

الفرع الثاني: مسؤولية محافظ الحسابات

هناك 3 أنواع من المسؤوليات وهي:

أولاً: المسؤولية المدنية : تتعدد المسؤولية المدنية بنوعيتها العقدية أو التقصيرية ضد المحافظ الحسابات يجب توفر ثلاث أركان وهي:

- وصول إهمال وتقصير من جانب محافظ الحسابات في أداء وواجباته المهنية.
- وقوع ضرر لأصحاب الغير نتيجة وإهمال وتقصير محافظ الحسابات.
- رابطة سببية بين الضرر والذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير محافظ الحسابات.

ثانياً: المسؤولية الجزائية: هي التي تتمثل في ارتكاب محافظ الحسابات لبعض التصرفات الضارة بمصلحة المؤسسة عن عمد ومن هذه التصرفات أو الأفعال التي تترتب عليها المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات هي:

1 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10-01 ، مرجع سابق ، ص 07.

أ- تأمر محافظ الحسابات مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي الإهمال في إدارة المؤسسة¹.

ب- تأمر محافظ الحسابات مع مجلس الإدارة من مجال اتخاذ قرارات معنية في ظاهرها أنها في مصلحة المؤسسة ولكن حقيقتها فيها كل الضرر المصلحة المؤسسة أو المساهمين.

ج- تقديم تقارير غير مطابقة للحقيقة.

د- إغفال محافظ الحسابات وتغاضيه عن الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة.

هـ- عدم احترام سر المهنة في حالة تسريب أسرار خاصة بالمؤسسة.

ثالثاً: المسؤولية التأديبية: يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

المطلب الثالث: مجالات تدخل محافظ الحسابات الرقابية:

يعمل محافظ الحسابات على رقابة ما يلي:

- الشركات التجارية: وهذا ما أبرزه المرسوم التشريعي رقم 08/93 المؤرخ في 25 جانفي - أفريل 1995².
- المؤسسة العمومية الاقتصادية، وهذا ما أقرته المادة 17 فقرة من 04/88 المؤرخ التجاري.

1 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10-01 ، مرجع سابق، ص 07.

2 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10-01 ، المادة 63، ص 10 .

- المؤسسات المالية وهذا ما أوضحتها المادة 162 من قانون 10/90 المؤرخ في 15 جانفي 1988 ، منظمة القانون التجاري.
- المؤسسات المالية: وهذا ما أوضحتها المادة 162 من قانون 90/10 المؤرخ في 14 أبريل 1990 المتعلق بالنقد والقرض ويتمتع في هذا الصدد محافظو الحسابات في رقابة الهيئات السابقة بالصلاحيات التالية.
- التأكد من صحة الإحصاءات والحسابات الواردة في المحاسبة العامة هذه المؤسسة.
- متابعة عمليات تنفيذ الميزانيات والحسابات الواردة في المحاسبة العامة لهذه المؤسسة.
- مراقبة العمليات التي يمكن لها تأثير مباشر أو غير مباشر على الهيئة الخاضعة لرقابتهم¹ ويتمتع محافظو الحسابات بل الإمكانيات الوسائل لأجل البحث والتحري في عين المكان على الوثائق والدفاتر ولا يلتزم تجاههم بالسرية المهني، وعبر الآراء التي يقدمها محافظو الحسابات ملزمة في الأخذ بها من قبل الهيئات الخاضعة لرقابتهم.

المطلب الرابع: منهجية مهمة محافظ الحسابات

قبل أن يصادق محافظ الحسابات بتقنية مهمته عليه أن يجمع بمختلف جوانب عمله، حيث انه يباشر مهمته بإتباع منهجية لابد من القيام بها وهي التخطيط العملية التدقيق بجمع أدلة الإثبات وإعداد التقرير النهائي الذي يكمل مهمته وهو ما سنتطرق إليه في هذه المبحث.

1 - بن داود إبراهيم ، مرجع سابق، ص 149.

الفرع الأول: التخطيط عملية التدقيق

يخصص محافظ الحسابات وقتا معيناً للإعداد والتخطيط العملية التدقيق، لأن التخطيط الملائم العمل محافظ الحسابات يساعد في التأكد من أن العناية الملائمة قد أعطيت مجالات هامة في عملية التدقيق، ويساعد على توزيع الأعمال بشكل ملائم. على المساعدين وتنسيق العمل الذي يتم من قبل المحافظين الآخرين والخبراء، أن مدى التخطيط يختلف استناداً إلى حجم المؤسسة تعقيدات التدقيق وخبرة محافظ الحسابات مع المؤسسة ومعرفة بطبيعة العمل.

ويعني التخطيط وضع إستراتيجية عامة ومنهج تفصيلي لطبيعة براءات التدقيق المتوقعة وتوقعها ومدتها، ويخطط محافظ الحسابات لتأدية عملية التدقيق بكفاءة وفي الوقت المناسب، ويكون التخطيط واسعاً في حالة ما إذا كان التدقيق يتم لأول مرة.

أولاً: خطة التدقيق

على محافظة الحسابات وضع وتوثيق الشاملة واصفا المدى المتوقع من عملية التدقيق وكيفية تنفيذها وفي الوقت التي يجب أن تحتوي مذكر خطة التدقيق الشاملة على تفاصيل كافية لاسترشاد بها عند وضع برنامج التدقيق، فإن التحديد الدقيق لشكل ومضمون الخطة استناداً إلى حجم المؤسسة، وتعقيدات عملية التدقيق، والمنهجية التقنية الخاصة المستعملة من قبل محافظ الحسابات.

ثانياً: برنامج التدقيق

يحتاج محافظ الحسابات عند القيام بالتخطيط لعملية تدقيق البيانات المالية إلى تصميم برنامج التدقيق، لذلك يعرف بأنه خطة مرسومة على هذه النتائج التي توصل إليها محافظ الحسابات بعد دراسته وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية وذلك بهدف تدقيق البيانات المالية.

ويمكن أن يعد برنامج التدقيق المكتوب في شكل عام لأية عملية تدقيق الحسابات لأي مؤسسة بغض النظر عن حجمه، وإن كان بعض المحافظين يرون أنه ليس من الضروري إعداد برنامج تدقيق الحسابات رسمية بالنسبة لفحص المؤسسات الصغيرة، إلا أن هناك اتفاق عام بين المحافظين على أن البرنامج الرسمي، ويكون أمرا ضروريا بالنسبة لعمليات التدقيق الحسابات الكبيرة، ومساعدة هذا البرنامج على رقابة العمل وتحديد المسؤولية ويوفر ضبطا تلقائيا للأخطاء الممكنة، وهو بمثابة لموازنة التقديرية لعملية الفحص فهو يخدم كموجه وكمرشد لأداء الفعلي، ويجب أن يكون مكتوبا على الآلة الكاتبة وموقعا من محافظ الحسابات، الذي قام بإعداده.

ثالثا: أوراق العمل

تعرف أوراق العمل على أنها لسجلات التي يحتفظ بها محافظ الحسابات والتي تشمل الإجراءات التي تم تطبيقها والمعلومات التي تم الحصول عليها والاستنتاجات ذات الصلة التي تم التوصل إليها خلال أداء عملية التدقيق.

الهدف منها العمل على مساعدة محافظ الحسابات على تقديم تأكيد مناسب بأن التدقيق قد تم أدائه وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها. توفر أوراق العمل التي تتعلق بالمراجعة القوائم المالية، أساسا للتخطيط، سجلا للأدلة التي تم جمعها ونتائج الاختبارات، بيانات تحدد نوع تقرير التدقيق الملائم.

وتتكون أوراق العمل من ملفين رئيسيين ملف دائم و ملف سنوي.

أ- **الملف الدائم:** يحتوي هذا الملف على عموميات حول المؤسسة، وثائق تتعلق بنظام الرقابة الداخلية، الحسابات السنوية والتقارير، التحاليل الدائمة للحسابات، كل ما يتعلق بالجانب الضريبي والاجتماعي والقانوني، والخصوصيات الاقتصادية.

ب- **الملف السنوي:** يحتوي هذا الملف على مصادقات العملاء وشهادات البنوك، برنامج التدقيق، أي بيانات خاصة بتحليل الحسابات المختلفة، البيانات المستخرجة من العقود والمحاضر والارتباطات الحسابات الختامية، ويجب أن تكون المعلومات سرية.

الفرع الثاني: تجميع أدلة الإثبات

أولاً: طبيعة أدلة الإثبات

تعددت التعاريف التي تناولت تعريف الأدلة لكنها جميعها تشترك في أنها «حصول محافظ الحسابات على أدلة تمكنه من استخلاص وأي في محايد على القوائم المالية التي يقوم بتدقيقها».

وعلى الدليل أن يتضمن درجة عالية من الإقناع، حيث يمكن القول أن أدلة الإثبات تدعم رأي محافظ الحسابات في القوائم المالية.

تنقسم بصفة عامة إلى قسمين الأول يشتمل على البيانات المحاسبة الأساسية، أما الثاني فيتضمن كل المعلومات الإثبات الأخرى.

ويجب على المحافظ الحسابات الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لكي يستطيع أن يتوصل إلى استنتاجات معقولة من خلال مزيج مناسب من اختبارات الرقابة الإجراءات الجوهرية وتشمل البيانات المالية.

ثانياً: كفاية وملائمة أدلة الإثبات:

يقصد بها حجم الأدلة أو كمية الأدلة التي يجمعها محافظ الحسابات لتدعيم رأيه ويتم قياسها بحجم العينة التي يختارها حيث توجد علاقة طردية بين العينة وكفاية الأدلة.

أما الملائمة يقصد بها القياس النوعي لأدلة الإثبات ومدى صلتها باختبار المحافظ الحسابات الإجرائية معينة نساعد على تحقيق خاصية أو الأكثر من خصائص الدليل الملائم، ولكي يتصف دليل ما بأنه ملائم يجب ان تتوفر فيه الشروط التالية:

1. تتناسب الدليل مع الهدف.
2. أن يكون مصدر الدليل مستقل.
3. أن تكون الرقابة الداخلية في المؤسسة فعالة.
4. أن يحصل محافظ الحسابات على دليل مباشرة.
5. أن يكون مصدر الدليل من قبل أشخاص مؤهلين للقيام بذلك.
6. أن يكون توقيت الحصول على الدليل ملائماً، سواء في ما يتعلق بجمعه أو الفترة الزمنية التي تغطيها أعمال التدقيق.
7. أن يأخذ محافظ الحسابات الأثر المشترك لهذه الشروط.

ثالثاً: إجراءات الحصول على أدلة الإثبات

يحصل محافظ الحسابات على أدلة الإثبات بموازنة لكل من الإجراء مادي الالتزام وإجراءات الحصول على أدلة الإثبات الآتية:

أ- **الفحص المادي:** هو اختبار السجلات والمستندات والأصول الملموسة ويوفر ذلك أدلة تختلف في درجة الاعتماد عليها بحسب طبيعتها ومصدرها، ويوفر هذا الفحص دليلاً يمكن الاعتماد عليه، وهو وسيلة موضوعية للتحقق من المزاعم حول كل من مقدار وصف الأصل.

كما أنه في بعض الحالات يفيد في تقييم الجودة أو الحالة التي عليها الأصل.

ب- **المصادقات:** هو الحصول على معلومات سليمة من أشخاص ذوي معرفة سواء من داخل المؤسسة أو من خارجها، ونظراً لأنه يتم الحصول على المصادقات من مصدر

مستقل عن محافظ الحسابات، وينظر إليها على أنها دليل قوي ويستخدم كثيرا بواسطة المحافظين. وتحدد ثلاثة أنواع من المصادقات يمكن المحافظ الحسابات استخدامها، ويتمثل النوع الأول في المصادقة الإيجابية مع طلب معلومات من المصادق والتي يتم من خلالها طلب من الشخص بعد الرد عليها في كافة الأحوال والنوع الثاني في المصادقة الإيجابية مع تضمينها معلومات يجب المصادقة عليها، أما النوع الثالث في المصادقة السلبية ويتم فيها الطلب من المستلم أن يرد فقط في حالة عدم صحة المعلومات. وتعد أقل صلاحية من المصادقات الإيجابية.

ج- **التوثيق:** يتمثل في قيام محافظ الحسابات بفحص مستندات ودفاتر العمل التي تدعم المعلومات المدرجة بالقوائم المالية. للإشارة بأن قد تم بطريقة منظمة ويستخدم كنوع من الأدلة الأكثر إقناعا.

د- **الملاحظة:** تكون الملاحظة من مشاهدة عملية أو إجراء يتم إدارة من قبل آخرين، توفر الملاحظة أدلة التدقيق بشأن أداء عملية أو إجراء إلى جانب الاستفسار، إعداد الاحتساب والإجراءات الداخلية.

الفرع الثالث: إعداد التقارير

هو آخر مرحلة من مراحل محافظ الحسابات في عمله والذي يعبر عن وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلا لإبداء رأي فني محايد عن ما إذا كانت البيانات المالية التي أعدتها المؤسسة تعطي صورة صحيحة عادلة عن المركز المالي لها ونتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق.

المبحث الرابع : رقابة الأمر بالصرف

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى رقابة الأمر بالصرف ونتعرف على الأمر بالصرف وماهي أصنافهم (الأميرين بالصرف) ، كذا الدور الذي يقومون به إلى غير ذلك من المهام المتعلقة بالأمر بالصرف.

المطلب الأول : تعريف الأمر بالصرف وأصنافه

ينقسم هذا المطلب إلى فرعين الفرع الأول يتناول تعريف الأمر بالصرف أما الفرع الثاني فإننا ندرس فيه أصناف الأمرين بالصرف.

الفرع الأول : تعريف الأمرين بالصرف

من خلال نص المادة 23 من قانون المحاسبة العمومية نجد أن الأمر بالصرف "هو كل شخص يؤهل لتنفيذ العمليات المشار إليها في المواد 16، 17، 18، 19، 20، 21¹، ويخول التعيين أو الإلتخاب لوظيفة لها من بين الصلاحيات تحقيق العمليات المشار إليها سلفا صفة الأمر بالصرف قانونا وتزول هذه الصفة من إنتهاء هذه الوظيفة".

ونجد أن هذه المادة قد عرفت الأمر بالصرف إنطلاقا من المهام الموكلة له من الإلتزام بالنفقة و التصفية إلى الأمر بالصرف فيما يخص عمليات النفقات وهذا ما يشكل نقصا في التعريف ، وبصدور المرسوم التنفيذي 268/79 تم تغطية القصور الوارد في تعريف الأمر بالصرف فعرفته المادة 02 من هذا المرسوم بأنه " هو الموظف المعين قانونا في منصب مسؤول الوسائل المالية والبشرية والمادية الذي تفوض له السلطة وفقا للمواد 26،

1 - المقصود بهذه العملية هو الإلتزام بالنفقة وتصفيتهما والأمر بدفعها فيما يخص عمليات النفقات وكذا عمليات الإثبات والتصفية فيما يخص عمليات الإيرادات .

28، 29 من قانون 21/90 والمتعلق بالمحاسبة العمومية ويكون معتمد قانونا طبقا للتنظيم الجاري به العمل".

الفرع الثاني : أصناف الأمرين بالصرف

لقد أبرزت كل من المادة 06 من مرسوم 313/91¹ تعريف لهذه الفئة من الأمرين بالصرف إما رئيسيين أو ثانويين أو ابتدائيين وبصنوع قانون المالية التكميلي لسنة 1992 أو بموجب مادته 02 تم تعديل المادة من قانون 21/90 وأصبح الأمرين بالصرف إما أوليون أو رئيسيون من جهة أولى وإما ثانويون أو حياديون من جهة ثانية².

أولا : الأمرين بالصرف الأساسيون

الأمرين بالصرف الأساسيون هم المسؤولون الموجودون على قمة الهرم الإداري في الهيئات الموكلة لهم أمرها، وقد أوردت المادة 07 من المرسوم 313/91 تعريفا لهذه الفئة من الأمرين بالصرف بأنهم هم الذين يصدرون أوامر بالدفع لفائدة الدائنين وأوامر الإيرادات ضد المدينين أو أوامر تفويض الإعتمادات لفائدة الأمرين بالصرف الثانويين والأمرين بالصرف الأساسيون أو الرئيسيون³ وفق نفس الإصطلاح هم كآآتي :

- المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي بالمجلس الشعبي الوطني ، المجلس الدستوري ومجلس المحاسبة.
- الوزراء على مستوى وزاراتهم.
- الولاية عند ما يتصرفون بإسم الولاية ولحسابهم⁴.

1 - المرسوم 313/91 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 يحدد الإجراءات المحاسبية التي يمسكها الأمرين بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتهم ومحتوياتها، عدد 43 .

2 - المرسوم التشريعي 04/92 المؤرخ في 11 أكتوبر 1992 المتعلق بقانون المالية التكميلي لسنة 1992، عدد 73

3 - المادة 26 من قانون المحاسبة العمومية 21/90.

4 - وفق نص المادة 88 من قانون الولاية 09/90 المؤرخ في 07 أبريل 1990 ، عدد 15.

- رؤساء المجالس الشعبية البلدية عندما يتصرفون بإسم ولحساب بلدياتهم .
- المسؤولون المعنيون قانونا على رأس المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري¹.
- المسؤولون عن الوظائف المحددة في الفقرة الثانية من المادة 23 من قانون المحاسبة العمومية حيث تنص هذه الفقرة على الأشخاص الذين تم انتخابهم أو تعيينهم للقيام بصلاحيات تخص عمليات النفقة غير أن الملاحظ على هذه الفقرة أنه يعترىها الغموض إذا لم تحدد الفقرة المقصودة بدقة.

ثانيا : الأمرين بالصرف الثانويين

الأمرين بالصرف الثانويين هم المسؤولون بصفتهم رؤساء للمصالح غير الممركزة وهذا ما أكدته المادة 27 من قانون 21/90 وقد عرفوا أيضا بالمادة 08 من المرسوم التنفيذي 313/91 المفوضة أو أوامر الإيرادات ضد المدنيين .

وبهذا يمكن القول أن الأمرين بالصرف الثانويين القائمون على رأس المصالح غير الممركزة التي لا تتمتع بالاستقلالية و لا بالشخصية المعنوية ومن خلال تسمية هؤلاء الأمرين بالصرف الرئيسيين الذين لا يمكنهم القيام وحدهم بكل العمليات المرتبطة بتنفيذ الميزانية وكذا للإستجابة لمتطلبات هيئات عدم التركيز والمثال على هؤلاء مدراء المديريات الولائية رؤساء المراكز الدبلوماسية والقنصلية .

وبالإضافة إلى الأمر بالصرف الثانويين وإلى جانبه نجد:

الأمرين بالصرف الأحاديين : وكمثال على الأمرين بالصرف الأحاديين نجد الوالي حيث تمنح له صلاحيات واسعة فيما يخص نفقات التجهيز العمومي غير الممركزة في نطاق وحدود ولايته وقد جاء المرسوم التنفيذي 227/ 98 موضحا في نص مادته 19 بأن

1- وفق نص المادة 60 من قانون البلدية 08/90 المؤرخ في 17 أفريل .

الوزير المكلف بالمالية وحسب كل قطاع فرعي يخصص اعتمادا للدفع للولاية ليقوموا بتوزيع اعتمادات الدفع هذه والمبلغه لهم حسب كل فرع وذلك بموجب قرار¹ .
وبالإضافة إلى هذا نجد الأمرين بالصرف المستخلفين والأمرين بالصرف المفوضين.
فالأمرون بالصرف المستخلفون : هو الذين يحولون محل الأمرين بالصرف الرئيسيين في حالة مانع أو غياب ويتم استخلافهم بموجب عقد تعيين يحد قانونا ويبلغ للمحاسب العمومي وهذا ما بينته المادة 28 من قانون المحاسبة العمومية.
- أما الأمرون بالصرف المفوضون : فهم المستفيدون من تفويض للتوقيع لإستعمال الإعتمادات المالية وهذا التفويض يمنح للموظفين العاملين تحت سلطة الأمر بالصرف وتحت مسؤوليته طبقا لنص المادة 29 من قانون المحاسبة العمومية² .

المطلب الثاني : دور الأمرين بالصرف ومهامهم

أما عن دور الأمرين بالصرف فهم يقومون بالمراحل الإدارية لتنفيذ الميزانية والتي تم توظيفها سابقا من إلتزام بالنفقة وتصفية وامر بالدفع فيما يخص عمليات النفقات وإثبات وتصفية فيما يتعلق بعمليات الإيرادات، وقد تم تسمية الأمرين بالصرف إستنادا للمهمة الثالثة المكلفين بها في إطار تنفيذ النفقات العامة وهي الأمر بالصرف وهذا ما يدل على أهمية هذه المرحلة بالخصوص وأهمية العملية المتعلقة بالنفقات مقارنة بالعمليات التي تخص الإيرادات بوجه عام .

1 - المرسوم التنفيذي 227/98 المؤرخ في 13 جويلية 1998 المتعلق بنفقات الدولة للتجهيز عدد 51 .

2 - داود ابراهيم ، مرجع سابق، ص 53 .

المطلب الثالث : مسؤولية الأمر بالصرف

بالإضافة إلى المسؤولية التأديبية التي قد تقام على الأمرين بالصرف وخاصة الثانويين والمفوضين أي رؤساء المصالح الإدارية الخارجية هناك المسؤولية التي قد يثبت قيامها الرأي العام من جهة أو البرلمان وفق الرقابة التي يمتلكها من جهة أخرى.

هذا كله بغض النظر عن المسؤولية المدنية والجنائية التي كرستها المادة 23 من قانون المحاسبة العمومية بنصها على ان الأمرين بالصرف مسؤولين مدنيا وجزائيا عن صيانة واستعمال الممتلكات المكتسبة من الأموال العمومية لذا فهم ملزمين بمسك جزء من الممتلكات المنقولة والعقارية المخصصة لهم ومن شأن هذا الجزء أن يكشف النقائص إذا ما حدثت ويتعرض الأمر بالصرف إلى مسؤولية شخصية إذا تهاون في مسك هذا الجرد. ونجد أن مجلس المحاسبة الهيئة الرقابة العليا يلعب دورا بارزا في الكشف عن المسؤولية الجنائية حيث أنه إذا ما كشف أثناء ممارسة وظيفة الرقابة وقائع يمكن وضعها فإنه يرسل الملف إلى النائب العام المختص إقليميا لغرض القيام بالمتابعة وهذا ما أكدته المادة 27 من الأمر 20/95 المتعلق بمجلس المحاسبة¹.

أما عن المسؤولية الخالصة بالأمر بالصرف نجد تأكيدا لها في نص المادة 62 من قانون المحاسبة العمومية والتي تخضع الأمرين بالصرف لمراقبة وتحقيقات المؤسسات والأجهزة المؤهلة لهذا الغرض وتجبر المادة 06 من المرسوم التنفيذي 268/97 الأمرين بالصرف على احترام وبدقة التنظيم الجاري به العمل وإلا فستسلط العقوبات المنصوص عليها في المادة 89 من الأمر 20/95 .

ومن هنا نجد أن الأمرين بالصرف يخضعون لرقابة الإنضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية من طرف مجلس المحاسبة وأكثر من هذا فهم ملزمين بتنفيذهم حساباتهم

1 - بن داود إبراهيم، الرقابة على النفقات العامة بين الشريعة الإسلامية والتشريع الجزائري ، مذكرة لنسل شهادة الماجستير فرع الدولة والمؤسسات العمومية ، جامعة الجزائر كلية الحقوق ، سنة 2003 ، ص 54 .

الإدارية له ويعد هذا الإجراء وسيلة رقابية للمجلس وهذا ما سيساعد على إكتشاف مواطن الخلل ويتعرض الأمر بالصرف لعقوبات حالة تأخره في تقديم الحسابات أو عدم تقديمها أصلا لمجلس المحاسبة .

المطلب الرابع : إجراءات رقابة ومتابعة الأمر بالصرف

عندما يتم معاينة المخالفات المرتكبة من الأمرين بالصرف فهنا يتولى رئيس الغرفة المختصة في مجلس المحاسبة توجيه تقرير مفصل إلى رئيس المجلس الذي بدوره يبلغ الناظر العام الذي يلعب دور النيابة العامة لدى المجلس وهنا نكون أمام احتمالين:

- إما أن يقرر بأنه لا وجه للمتابعة وهنا يقوم بحفظ الملف.
- وإما يقرر المتابعة وبالتالي يقوم بتحرير استثناءاته الكتابية ويرجع الملف بكامله إلى رئيس المجلس لمباشرة التحقيق من أحد المستشارين الذين يعينهم المجلس بمثابة مقرر ليختتم التحقيق باستثناءات ويعيده إلى رئيس المجلس الذي بدوره يبلغه إلى الناظر العام الذي يكون أمام احتمالين.
- إما أن يحفظ الملف نتيجة التحقيق بأنه لا وجه للمتابعة
- وغما أن يرسل الملف مدققا باستثناءات معللة إلى رئيس غرفة الإنضباط في مجال تسيير المالية والميزانية ليقوم رئيس هذه الغرفة بتعيين قاض مقرر من بين قضاة الغرفة ويحرر رئيس الغرفة تاريخ الجلسة ويعلم بذلك رئيس المجلس المحاسبة والناظر العام ويتم استدعاء الشخص المتابع الذي له إمكانية الاستعانة بدفاع وله حق الإطلاع على ملفه في اجل لا يقل عن شهر من تاريخ الجلسة بعد استلامه الاستدعاء.

وتطلع الغرفة على اقتراحات المقرر واستثناءات الناظر العام وشروطات الشخص المتابع أو من يمثله ويتم عرض القضية من طرف رئيس الجلسة للمداولة بعد أن تختتم هذه الجلسة ويتم البحث في قرار المجلس بأغلبية الأصوات ويكون صوت الرئيس مرجحاً في حالة ساري الأصوات، ويكتسب القرار الصيغة التنفيذية ويبلغ إلى كل من الناظر العام والشخص المعني ووزير المالية لمتابعة التنفيذ بكل الطرق الثانوية كما يتم تبليغ القرار إلى السلطة السلمية للعون محل العقوبة .

خاتمة

خاتمة :

إن دراسة موضوع الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في القانون الجزائري بينت جملة من الجوانب الإيجابية والكثير من الجوانب السلبية فيما يتعلق بهذه الرقابة تنظيما وهدفا .

ولما كان من غير الممكن هنا منهاجا وموضوعا إعادة استعراض تلك الجوانب التي تمت دراستها أثناء البحث، ومدى تأثيرها إيجابا وسلبا كذلك على فاعلية ونجاعة الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية، فإنه استجابة لهذا المقتضى سيقصر موضوع هذه الخاتمة على الإشارة الخفيفة إلى بعض الحالات السلبية التي لوحظت أثناء الدراسة وكان تأثيرها بارزا في إضعاف فاعلية ونجاعة الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية.

وترجع الحالات السلبية لعدة أسباب، يأتي في مقدمتها عدم تمتع أجهزة الرقابة - خاصة الداخلية منها - بالاستقلال الكافي للقيام بالرقابة على تنفيذ النفقات العمومية، فهي دائما تكون تابعة عضويا إلى جهة تأمر بأوامرها، مما ينقص من فاعلية ونجاعة وقابقتها، وإلى تركيز أجهزة الرقابة بجميع أنواعها تقريبا على فحص الوثائق والمستندات ومدى مطابقتها لما تم رسمه من قبل، دون النظر عمليا إلى ما تم إنجازاه في الواقع.

كما ترجع هذه الحالات السلبية إلى تعدد أجهزة الرقابة الداخلية وعدم التنسيق الجيد فيما بينها، إذ نجد في الجهة الإدارية الواحدة عدة أجهزة للرقابة على تنفيذ النفقات العمومية - رقابة الرئيس الإداري، رقابة المراقب المالي، رقابة المحاسب العمومي، رقابة المفتشية العامة للمالية، رقابة الوصاية ورقابة المفتشية للإدارة على مستوى كل وزارة - مما يؤدي إلى تدخل الإختصاصات بين الأجهزة في بعض الأحيان، فمثلا في الرقابة السابقة على تنفيذ النفقات العمومية التي يجريها المراقب المالي، إشتراط المنظم توفر مجموعة من الوثائق والمستندات، هذه الوثائق المستندات هي نفسها مطلوبة في مجال الرقابة المرافقة من قبل المحاسب العمومي، مما يجعل رقابة المحاسب العمومي مجرد تكرار لرقابة المراقب المالي في كثير من جوانبها. وهذا ما تظن إليه النظام

المغربي في الإصلاح الجديد الذي أصبح المحاسب العمومي في ظلّه يقوم بوظيفتين، فهو مراقبا ماليا للنفقات الملتزم بها (وظيفة المراقب المالي) ومراقبا للأداء في العمليات المالية والمحاسبية في نفس الوقت.

كما ترجع أيضا في كثير من الحالات إلى نقص وغموض التنظيم القانوني لأجهزة الرقابة مما يقف حجة عثرة في طريق الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية، ويقلل بالتالي من فعاليتها ونجاعتها، إضافة إلى كل ذلك، النقائص المسجلة على مستوى النصوص المتعلقة باختبار أعضاء أجهزة الرقابة على الكفاءات اللازمة للقيام بمهام الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية على أحسن وجه.

ولكي تكون الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية ناجحة، لا بد من توفر عوامل نجاحها والتي تتمثل على وجه الخصوص في تمتع أجهزة الرقابة بالاستقلال الكافي للقيام بعمليات الرقابة وفي عدم تركيزها على فحص الوثائق والمستندات فقط، وإنما يجب أن تمتد الرقابة لتمارس عمليا على ما تم إنجازها في الواقع فعليا، وفي تلافي مساوئ تعدد أجهزة الرقابة الداخلية وتداخل صلاحياتها، وذلك بتنظيمها تنظيمًا محكمًا والتنسيق فيما بينها بشكل جيد من جهة أولى وفيما بينها وبين أجهزة الرقابة الخارجية من جهة ثانية، مع ضرورة مراعاة الحفاظ على بقاء هذه الرقابة متصفة بالمرونة وغير مكلفة في نفقاتها، سهلة الفهم غير معقدة في إجراءاتها.

وإذا كان من اللازم أن يكون التنظيم القانوني للأجهزة المكلفة بالرقابة واضحا ودقيقا، فإنه يجب أن ينطبق ذلك أيضا على النصوص المتعلقة باختبار أعضاء أجهزة الرقابة بما فيها النصوص المتعلقة باختبار أعضاء ونواب البرلمان، وأن يراعي في اختيار هؤلاء الكفاءة والخبرة اللازمين، وأن يتم تمكينهم من التدريب اللازم وإعادته كلما تطلب الأمر ذلك، وأن توفر لهم ضمانات كافية أثناء تأديبهم وعزلهم.

وليس من الضروري - كما يدور في ذهن الكثير من القائمين على التنفيذ والرقابة على حد سواء - من أن تقف الرقابة في وجه التنفيذ موقف الخصم المعارض، ولا أن

يقف التنفيذ الموقف نفسه، فإذا تجابهت سلطتان مستقلتان ووقفت كل منهما موقف العداء للأخرى، أدى ذلك إلى تجميد نشاط كل منهما.

لذلك يجب أن يحدد نطاق اختصاص كل من السلطتين بعناية ودقة بحيث لا يحصل اعتداء من سلطة على سلطة أخرى، إذ يخشى أن تتحكم بعض أجهزة التنفيذ الخاضعة للرقابة في الأوضاع الذاتية لموظفي المراقبة مما يمكن أن يؤدي إلى تثبيط همهم هؤلاء الموظفين وشل عزائمهم .

كما أنه يجب أن يشدد على عدم تدخل الرقابة المالية في السير العادي للتنفيذ وذلك في الظروف العادية ، إذ لا يمكن أن تتجاهل الرقابة في مثل هذه الحالة أولوية العمل والتنفيذ، فالعمل والتنفيذ يمكن أن يتما بدون رقابة مع التحفظ لجهة المحاذير المترتبة عن ذلك، في حين أنه لا يمكن تصور رقابة بدون عمل وتنفيذ.

ثم أن الرقابة بصورة عامة وعلى تنفيذ النفقات العمومية بصورة خاصة مهمة شاقة، فالذي يقوم بعمل تنفيذي سلبي يلاقي جزاء فشله، كما ينعم بالمكافأة المعنوية أو المادية عند نجاحه في التنفيذ. أما الذي يتولى أمر الرقابة فقلما يرى جهوده تتخذ صورة إيجابية مرضية في نظره هو، أما في نظر الغير فإن المكافأة تذهب دائماً للقائمين على التنفيذ حتى ولو تم نجاحهم بفضل القائمين على الرقابة. ومن هنا تبدو ضرورة تعزيز مكانة الموظفين المكلفين بالرقابة إما من الناحية المعنوية أو من الناحية المادية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع :

الكتب :

- بن داود إبراهيم، الرقابة المالية على النفقات العامة، دار الكتاب الحديث ، سنة 2010.
- محمد الصغير بعلي، المالية العامة (النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة)، دار العلوم للنشر والتوزيع، سنة 2003 ،
- محرز محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005.
- منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة (النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة) المؤسسة الفنية للطباعة والنشر سنة 1991.

المذكرات :

- بن داود إبراهيم، الرقابة على النفقات العامة بين الشريعة الإسلامية والتشريع الجزائري ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير فرع الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر كلية الحقوق، سنة 2003 .
- سعاد طيبي، الرقابة على ميزانية الجماعات المحلية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير فرع إدارة مالية، جامعة الجزائر، كلية الحقوق، سنة 2003.
- محمد صالح فنينش، الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية، رسالة من أجل نيل درجة دكتوراه دولة في القانون العام، جامعة الجزائر بن يوسف بن خدة ، سنة 2012 .

المراسيم التنفيذية:

- المرسوم التنفيذي 313/91 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين.
- المرسوم التنفيذي رقم 326/06 الذي يحدد قائمة المناصب العليا في المصالح الخارجية للخرزينة و شروط تعيين فيها و تصنيفها.

- المرسوم التنفيذي رقم 93-46 المؤرخ في 6 فيفري 1993 ، يحدد آجال الدفع وتحصيل الأوامر بالإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المنعدمة ، الجريدة الرسمية ، عدد 9 مؤرخ في 10 فيفري 1993 .
- المرسوم التنفيذي 91 / 312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 شروط يحدد الأخذ بالمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحسابات.
- القانون رقم 01/88 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، عدد 02 .
- المرسوم التنفيذي 92-227 المؤرخ في 13 جويلية 1998 المتعلق بنفقات الدلة للتجهيز، عدد 51.
- المراسيم التشريعية :**
- المرسوم التشريعي 92/04 المؤرخ في 11 أكتوبر 1992 المتعلق بقانون المالية التكميلي لسنة 1992، عدد 73 .

الفهرس

الصفحة	العنوان
أ	مقدمة :
8	الفصل الأول : ماهية النفقات العامة
8	المبحث الأول : مفهوم النفقات العامة
8	المطلب الأول : تطور النفقات العامة
9	المطلب الثاني : تعريف النفقات العامة
10	المطلب الثالث : عناصر النفقات العامة
10	الفرع الأول : الصفة النقدية للنفقة العامة
11	الفرع الثاني : الشخص العام هو القائم بالإنفاق
11	الفرع الثالث: الغرض منه تحقيق النفع العام
12	المبحث ثاني : أقسام النفقات العامة
12	المطلب الأول : التقسيمات العلمية
12	الفرع الأول : تقسيم من حيث التكرار الدوري
13	الفرع الثاني : تقسيم من حيث الآثار الإقتصادية
14	الفرع الثالث : تقسيم من حيث المجال الغائي
15	الفرع الرابع : تقسيم من حيث المعيار المعضوي
16	الفرع الخامس : تقسيم من حيث المعيار الشكلي
17	الفرع السادس : التقسيم سريان الإقليمي
18	المطلب الثاني : التقسيمات الوضعية
18	الفرع الأول : التقسيم من حيث المعيار الاداري
18	الفرع الثاني : التقسيم من حيث المعيار الوظيفي
19	الفرع الثالث : التقسيم من حيث المعيار الإقتصادي
19	المبحث الثالث : آثار النفقات العامة
19	المطلب الأول : الآثار على الإنتاج

20	المطلب الثاني : الآثار على التوزيع
20	المطلب الثالث : الآثار على الإستهلاك وعلى الأسعار
20	الفرع الأول : الآثار على الإستهلاك
21	الفرع الثاني : الآثار على الأسعار
23	الفصل الثاني : الهيكل التنظيمي الرقابي على النفقات العامة
24	المبحث الأول : الرقابة التي يمارسها المراقب المالي
24	المطلب الأول : القرارات والعناصر الخاضعة لرقابة المراقب المالي.
24	الفرع الأول : القرارات الخاصة لتأشيرة المراقب المالي.
26	الفرع الثاني : العناصر التي يرقبها المراقب المالي
28	المطلب الثاني : آجال أعمال الرقابة المسبقة من المراقبة المالي
29	المطلب الثالث : سلطة التفاوضي المخولة للأمر بالصرف والتأشيرة
31	المطلب الرابع : مسؤولية المراقب المالي
33	المبحث الثاني : الرقابة التي يمارسها المحاسب العمومي
33	المطلب الأول: تعيين المحاسب العمومي
35	المطلب الثاني : الدور المزدوج للمحاسب العمومي
35	الفرع الأول : صفة المدقق أو الدافع
36	الفرع الثاني : بصفته أمين الصندوق
38	المطلب الثالث : المجالات الرقابية للمحاسب العمومي
40	المطلب الرابع: مسؤولية المحاسب العمومي
40	الفرع الأول : مسؤولية المحاسب العمومي وتحديد رقابته
42	المبحث الثالث : الدور الرقابي لمندوب الحسابات (محافظ الحسابات)
42	المطلب الأول : التعريف بمندوب الحسابات (محافظ الحسابات)
43	المطلب الثاني : مهام ومسؤولية محافظ الحسابات
44	الفرع الأول : محافظ الحسابات
44	الفرع الثاني : مسؤولية محافظ الحسابات
45	المطلب الثالث : مجالات تدخل محافظ الحسابات

46	المطلب الرابع : منهجية مهمة محافظ الحسابات
47	الفرع الأول : التخطيط و عملية التدقيق
49	الفرع الثاني : تجميع أدلة الإثبات
51	الفرع الثالث : إعداد التقارير
52	المبحث الرابع : رقابة الأمر بالصرف
52	المطلب الأول : تعريف الأمر بالصرف وأصنافه
52	الفرع الأول : تعريف الأمر بالصرف
53	الفرع الثاني : أصناف الأمر بالصرف
55	المطلب ثاني : دور الأمرين بالصرف ومهامهم
56	المطلب الثالث : مسؤولية الأمرين بالصرف
57	المطلب الرابع : إجراءات رقابة ومتابعة الأمر بالصرف
60	خاتمة :
64	قائمة المراجع
67	الفهرس