

الرقابة على الانفاق العام كآلية لتحديد المسؤوليات والمحافظة على المال العام

أ. حنيش أحمد

جامعة الجزائر 03

hennichea@yahoo.fr

الملخص:

تهدف هذه الورقة إلى إبراز دور الرقابة على الانفاق العام في تحديد مسؤوليات أعوان تنفيذ الموازنة العامة بهدف الحصول على الشفافية في التسيير والمحافظة على المال العام، وذلك بتطبيق الرقابة على اختلاف أنواعها، للتأكد من مدى احترام الضوابط والحدود القانونية، بهدف ضمان سلامة التصرفات المالية وضبط النفقات العامة وتوجيهها نحو تحقيق الأهداف المتوخاة منها، ففي إطار الموازنة القائمة على النتائج تمنح حرية أكبر للمسير تسمح له بإعادة ترتيب الاعتمادات داخل البرنامج مع التزامه بتحقيق الأهداف المحددة للبرنامج والتي يمكن إرفاقها بأهداف وسيطة، أو الوسائل التي تساعد على تحقيق الأهداف الاستراتيجية للبرنامج، مما يسمح بتحقيق الكفاءة والفعالية والاقتصاد في النفقة. الكلمات المفتاح: الرقابة المالية، الإنفاق العام، الأمر بالصرف، المحاسب العمومي، المسير، المال العام.

1- الرقابة المالية: تهتم الرقابة المالية بالكشف عن مواطن الخلل والإضرار بالمال العام، والتأكد من أن ما تحقق مطابق لما خطط لتحقيقه، وإظهار نقاط الضعف في التنفيذ بقصد معالجة هذه الأخطاء ومنع تكرارها، حيث أجمع علماء الاقتصاد والمالية العامة ثم تبعهم علماء الإدارة على أن أي نظام إداري أو مالي لا تتوفر فيه رقابة صحيحة فعالة ومنظمة يعتبر نظاما ناقصا يفتقر إلى المقومات المتكاملة، فقد أصبح للرقابة هدف يتعدى مجرد التأكيد على الحد من التبذير، إساءة استعمال السلطة والتلاعب بالمال العام، بل تهدف الرقابة الآن إلى تحسين الخدمات التي تقدم للمجتمع، وذلك بهدف تحسين مردود الانفاق الحكومي والعمل على رفع أداء الهيئات والمؤسسات العمومية.

1-1- التطور التاريخي للرقابة المالية : وجدت الرقابة المالية مع وجود المجتمعات المنظمة ، وقد مرّت بمراحل متعددة حتى وصلت إلى الحالة التي نجدها عليها اليوم وبعبارة أخرى يمكن القول أن الرقابة المالية تعود في نشأتها إلى نشأة الدولة وملكيته للمال العام وصرفها لهذا المال نيابة عن الشعب ، وبما أن الرقابة المالية هي الوسيلة الأساسية للحفاظ على المال العام فقد مارستها الدول عبر مراحل تاريخية لحفظ ولاء شعبها من جهة، وتقوية أركانها من جهة أخرى، فقد عرف المصريون القدماء رقابة مالية لضبط المحاصيل لأنه كانت أهم مصدر لجباية الضرائب، وكانت مدينة أثينا تمتلك مؤسسة مختصة بالرقابة على أموال الدولة لأكثر من ثلاثمائة سنة قبل الميلاد⁽¹⁾.

وعرفت الرقابة المالية في أوروبا منذ نشوء مجتمعاتها وتنازع سلطاتها التشريعية والتنفيذية وبرزت هذه الرقابة في سنة 1256، التي تمثلت في سلطة رقابة غرفة باريس التي أنشأها الملك سانت لويس لتتولى فحص الحسابات و إصدار الأحكام التي كانت لها أحيانا صيغة جزائية ، ثم تطور هذا النوع من الرقابة على إثر الثورة الفرنسية عام 1789 ليصبح حقا مكتسبا لممثلي الشعب لمناقشة النفقات العامة حتى قبل ظهور مفهوم الموازنة وحساباتها الختامية وأسلوب تنظيمها ومناقشتها من قبل السلطة التشريعية⁽²⁾.

أدى تزايد قوة المؤسسات الديمقراطية إلى تزايد الانفاق العام الذي يعكس اتساع نطاق الخدمات العامة وواكب ذلك تطور آخر في العملية الرقابية، حيث اتسعت الرقابة و أصبح الاهتمام التقليدي بضمان القانونية والنظامية يمارس من خلال الرقابة المحاسبية (تعقب الأخطاء المحاسبية والترقب)والرقابة الإدارية (مراعاة النظم والقوانين) ورقابة المخصصات (التأكد من أن الأموال أنفقت في نفس الأغراض المخصصة لها).

1-2- تعريف الرقابة المالية: تعددت تعاريف الرقابة المالية ومن هذه التعاريف نجد:

-هي الإشراف والمراجعة من جانب سلطة أعلى للتعرف على كيفية سير العمل داخل المشروع والتأكد من أن الموارد تستخدم وفقا لما هو مخصص لها، فالرقابة عملية متابعة دائمة ومستمرة تقوم بها الجهة

الرقابية للتأكد من أن ما يجري عليه العمل داخل الوحدة الإدارية الخدمية أو الاقتصادية يتم وفقاً للخطة والسياسات الموضوعية⁽³⁾.

- الرقابة عبء عن مجهود إنساني يتم وفق خطوات معينة، للوقوف على م - دى اتفاق التنفيذ مع ما تم التخطيط له من أهداف، وتصحيح مسار هذا التنفيذ في حالة وجود انحراف بأسلوب يحقق من ناحية التكيف والتلاؤم مع ظروف وعوامل الموقف، ومن ناحية أخرى التعادل أو التوازن بين كفاءة وفعالية الأداء وبين الاعتبارات السلوكية و الإنسانية للقائمين على هذا الأداء⁽⁴⁾.

- وقد عرفها البعض بأنها "عملية تقييم وفحص ومراجعة تقوم بها أجهزة مختصة للتأكد من تحقيق المشروع للأهداف والسياسات والبرامج الموضوعية بكفاية ، مع إعطاء هذه الأجهزة سلطة التوجيه باتخاذ القرارات المناسبة التي تضمن سير العمل وأن توفر لها المعايير التي تحدّد درجة الانحراف عن الأهداف والبرامج الموضوعية⁽⁵⁾.

- وبشكل عام يمكننا تعريف الرقابة المالية على أنها الإشراف والفحص المراجعة من جانب سلطة لها الحق في ذلك، للتعرف على كيفية سير العمل داخل الجهة محل الرقابة للتأكد من حسن استخدام الأموال العامة للأغراض المخصصة لها، ومن أن التصرفات تحصل طبقاً للقوانين واللوائح والتعليمات المعمول بها، والكشف عن الانحرافات وبحث الأسباب التي أدت إلى حدوثها واقتراح وسائل علاجها لتفادي تكرارها مستقبلاً.

1-3- أهداف الرقابة المالية: تهدف الرقابة المالية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف تتمثل فيما يلي⁽⁶⁾:

-التحقق من صحة وسلامة الإجراءات والتصرفات المالية ومن أنها مطابقة للأنظمة واللوائح والتعليمات المعمول بها؛

- التحقق من دقة التقارير المالية ومن أنها تمثل واقع الوحدة الحكومية بصورة تامة؛

- تطوير الإدارة المالية الحكومية؛

-التحقق من الاستخدام الفعّال والمناسب للأموال العامة الخاصة بالوحدات الحكومية؛

- الوقوف على مبررات وأسباب الممارسات غير الاقتصادية ومعوّقات تحقيق الأهداف؛

- توجيه الموارد العامة إلى أوجه الإنفاق المختلفة بالشكل الذي يحقق الخطة العامة للدولة.

2- النفقات العامة: تمثل النفقات العامة جانباً مهماً في الدراسات المالية تبعا لتطور الفكر المالي

والسياسة المالية، وترجع أهمية النفقات العامة إلى كونها الأداة التي تستخدمها الدولة من خلال تنفيذ الموازنة العامة لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية خلال فترة زمنية معينة، فهي تعكس كافة جوانب الأنشطة العامة، وتبيّن البرامج الحكومية في شتى الميادين في صورة أرقام واعتمادات تخصّص لتلبية الحاجات العامة للأفراد، وسعيًا وراء تحقيق أقصى نفع جماعي ممكن تزايد دور الدول في التدخل لإشباع الحاجات العامة، ولذلك فقد استحال مع تطور دور الدولة الإبقاء على حياد هذه النفقات ممّا أدى إلى خروج الموازنة العامة على منطقتي التوازن الذي كان سائداً في الفكر التقليدي، وأمكن زيادة الانفاق العام لإشباع الحاجات العامة

التزايد وذلك على الرغم من احتمال وجود عجز في الموازنة، وعليه يمكن تعريف النفقات العامة على النحو الآتي:

النفقات العامة بمثابة مبلغ نقدي يقوم بإنفاقه شخص عام بقصد تحقيق نفع عام، فكأنَّ النفقة العامة بهذا التعريف تشتمل على ثلاث عناصر أساسية تعتبر في نفس الوقت صفات مميزة لها عن غير ها من أنواع النفقات التي تقوم بها الدولة والتي تتمثل في الصفة النقدية للنفقة العامة، صدورها عن هيئة عامة وقيامها بإشباع حاجة عامة.

تظهر النفقات العامة في الموازنة على شكل اعتمادات مالية والتي تتمثل في عملية رصد تقديرات لمبالغ نقدية من المتوقَّع صرفها خلال السنة، كتكاليف للعمليات والأشغال الحكومية المختلفة التي تعتمد عليها السلطة التشريعية بموجب قانون الموازنة، ويخوَّل هذا القانون السلطة التنفيذية الصرف من هذه الاعتمادات في الحدود المقررة وفقاً للإجراءات المالية والأصول المحاسبية المعروفة، وبذلك فإنَّ الاعتمادات تعتبر الوسيلة الأساسية التي تجعل الأموال متاحة للإدارات العامة الحكومية، للقيام بالواجبات والأعمال الملقاة على عاتقها ويمكن تلخيص مزايا نظام الاعتمادات بما يلي⁽⁷⁾:

يتم بموجبها تحديد التفويض بحد أعلى للتخصيصات المعتمدة لتحويلها إلى نقود يتم صرفها مقابل تنفيذ الأعمال التي فتحت من أجلها؛

تحديد الصلاحيات والاختصاصات المالية بالنسبة لكل إدارة في كل ما يتعلق بإنشاء عقد النفقة وصرف ودفع المبالغ مقابل تنفيذ الأعمال؛

إرساء أسس المساءلة القانونية عن المخالفات المالية وتحديد المسؤولية عنها؛

توفير بيانات وأسس المراجعة والرقابة المالية والمحاسبية؛

تسهيل وتحقيق عملية متابعة تنفيذ الأعمال السنوية؛

توثيق الربط بين الموازنة والمحاسبة الحكومية في إطار محاسبة الاعتمادات (محاسبة التخصيصات)؛

إتاحة المجال للسلطة التشريعية لفرض رقابتها على أعمال الحكومة بما توفره من معلومات وبيانات

ووضوح للأعمال والنتائج في حسابات الاعتمادات الختامية.

2-1- تنفيذ النفقات العامة:

يتولَّى عملية تنفيذ النفقات العامة كلاً من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي حيث يتولى الأمر بالصرف المرحلة الإدارية أمَّا المحاسب العمومي فيتولى المرحلة المحاسبية، حيث حدد المشرع المالي في الجزائر دور كل منهما في الميزانية وأنَّ عملية الفصل بين الإجراء الإداري الذي يقوم به الأمر بالصرف والتنفيذ المحاسبي الذي يتولاه المحاسبون العموميون يؤدي إلى تنفيذ الميزانية على أساس الرقابة المتبادلة قصد كشف الأخطاء وتحديد المسؤولية، وهو ما يبرر مبدأ الفصل بين وظيفة الأمر بالصرف والمحاسب العمومي.

2-1-1 مبررات الفصل بين وظيفة الأمر بالصرف والمحاسب العمومي:

أ - **تقسيم المهام** : مبدأ الفصل بين التنفيذ الإداري والتنفيذ المحاسبي يؤدي إلى تجزئة الاختصاص وتقسيمه بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، ورغم أن هذا التقسيم يهدف إلى عمل واحد وهو تنفيذ النفقات العامة وذلك من خلال العمليات المتمثلة في الالتزام بالنفقة، تصفية النفقة، الأمر بالدفع والدفع الفعلي، وهذه العمليات تستوجب التخصص في الأدوار التي لا يجوز بمقتضاها أن يملك موظف واحد سلطتي اختصاصاتخاذ القرار والدفع معا وفي آن واحد⁽⁸⁾.

ب - **المراقبة المتبادلة** : حيث أن أسناد عملية التنفيذ المالي إلى صن-فين من الموظفين الآم-رين بالصرف والمحاسبين العموميين له عدة مزايا، منها على وجه الخصوص تأكّد المحاسب العمومي قبل القيام بالدفع الفعلي إذا كان الأمر بالدفع الموجه إليه شرعي و المبلغ المطلوب دفعه متوفّر في نفس البند، لأنّه يتوفر على كل المعلومات المتعلقة بالميزانية المخصصة للهيئة المعنية، وكذلك الأمر بالصرف يراقب الصندوق ويطلع على حركة الأموال.

ج - **وحدة الصندوق أو وحدة العملية المالية** : مما يسمح لوزير المالية باعتباره الرئيس المباشر لكافة المحاسبين من ممارسة الرقابة على مجموع العمليات المالية، وهذا يؤدي إلى توحيد هذه العمليات والاطلاع على الوضعية الاقتصادية والاجتماعية في الدولة، ومن خلال ذلك يسهل أمر اتّخاذ القرارات السياسية على ضوء الحقائق والواقع والاعتبارات المالية.

د- **تيسير الرقابة على تنفيذ الميزانية** : عن طريق تقسيم الأدوار بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، ليسهل كشف الأخطاء المالية على وجه السرعة وتحديد المسؤوليات من خلال الرجوع إلى التزامات وواجبات كل صنف منها، وذلك في إطار الميزانية العامة التي يتولى الأمر بالصرف والمحاسبين العموميين تنفيذها.

2-1-2- **عواقب خرق المبدأ** : قد يحدث أن يتّخّذ ل عن قصد أو عن جهل أحد أعوان المحاسبة العمومية في اختصاصات عون آخر، حيث يعتبر هذا التدخل خرقا لمبدأ الفصل بينهما، ويعرّض المتسبّب للعقوبة مهما كان هذا العون المكلف بتنفيذ قانون المالية.

بالنسبة للأمر بالصرف لما يتّخّذ ل في وظائف المحاسب (في هذه الحالة ينفذ العمليات المتعلقة حصريا بالمحاسب العمومي) يقوم بإجراء يتضمن تسيير فعلي، ويعتبر محاسب فعلي نقحم مسؤوليته أمام مجلس المحاسبة لإخضاعه لنفس العقوبات التي يخضع لها المحاسب العمومي، أمّا بالنسبة للمحاسب عندما ينفذ وظائف الأمر بالصرف ويمكن أن يحدث ذلك في حالتين⁽⁹⁾:

- إمّا المحاسب يحصل إيراد بدون سند تحصيل معد من طرف الأمر بالصرف فيصبح مختلس لمال عمومي؛

- إمّا المحاسب يدفع نفقة بدون الأمر بالدفع أو حوالة الدفع، مما يجعله في حالة مدين وهو مطالب بتعويض المحاميع المدفوعة بطريقة غير شرعية.

2-1-3- **استثناءات مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي:**

حسب المادة 153 من المرسوم التشريعي رقم 93-01 المؤرخ في 19 جانفي 1993 المتضمن قانون المالية لسنة 1993. والتي تنص على أنه: تدفع بدون أمر بالصرف مسبق النفقات الآتية:

- المدفوعات التي تتم عن طريق صناديق التسييقات؛
- الدَّين الأصلي والفوائد الواجبة الدفع بعنوان ديون الدولة وأيضاً خسائر الصرف على رأس المال الأصلي؛
- النفقات ذات الطابع النهائي التي نفذت بعنوان عمليات التجهيز العمومي التي استفادت من تموي لات خارجية؛

وكذلك تدفع بدون أمر بالصرف النفقات الآتية:

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

2-2-2- أعوان تنفيذ النفقات العامة : يتولى عملية تنفيذ الموازنة العامة بما فيها النفقات العامة كلاً من

الآمر بالصرف والحاسب العمومي.

2-2-2-1- الأمر بالصرف : هو شخص يؤهل قانوناً لتنفيذ عمليات تتعلق بأموال الدولة ومؤسساتها وجماعاتها العمومية سواء كانت هذه العمليات تتمثل في الإيجادات أو النفقات ، وقد يكون الأمر بالصرف معيناً مثل الوالي والمدير العام في إدارة عمومية، كما يمكن أن يكون منتخبا كرئيس المجلس الشعبي البلدي⁽¹⁰⁾.

كذلك الأمر بالصرف أعوان عموميون لمختلف الإدارات في صفة موظف، وهو كذلك شخص يملك صفة الإثبات والتصفية والالتزام والأمر بالدفع⁽¹¹⁾، وينقسم الأمر بالصرف إلى صنفين : الأمر بالصرف الرئيسيون والأمر بالصرف الثانويون ويمكن في حالة غيابهم تفويض اختصاصاتهم إلى غيرهم⁽¹²⁾.

2-2-1-1- الأمر بالصرف الرئيسيون : يختلفون حسب النطاق الذي يمارسون في إطاره اختصاصاتهم سواء كان ذلك على مستوى الدولة أو على مستوى الجماعات المحلية أو المؤسسات العمومية الوطنية، أم على مستوى الدولة فالوزراء هم الأمر بالصرف الرئيسيون يأمرهم بصرف النفقات، سواء كان ذلك بالنسبة لميزانية الدولة أو الحسابات الخاصة للميزانية.

الأمر بالصرف مبدئياً مدرءاً هيئات أو مصالح عمومية، أي الأشخ اص المكلفون بإدارة وتسيير هذه الهيئات أو المصالح، حيث أن صلاحياتهم المالية ليست إلا مكتملة أو تابعة لصلاحياتهم الإدارية فهم إذن لا يمثلون سلطاً متخصصاً يضطلع بمهام التسيير المالي للهيئات العمومية، إنما تلحق بهم هذه الصفة لوجودهم على رأس هذه الهيئات.

2-2-1-2- الأمر بالصرف الثانويون : يتواجدون على مستوى الدولة والإدارات المحلية ومن حيث المبدأ فلن كل أمر بالصرف رئيسي يجوز أن يكون له أمر بالصرف ثانوي لأن توزيع الاختصاص بين هذا

الصف من الموظفين يقتضي أن يكون بجانب الأمر بالصرف الرئيسي أمر بالصرف ثانوي، فالأمر بالصرف الثانوي هو الذي تفوّض له الاعتمادات من طرف الأمر بالصرف الرئيسي مثل رئيس مصلحة غير مركزية لوزارة، وعليه فمعايير التفرقة بين الأمرين بالصرف الرئيسيين والأمرين بالصرف الثانويين على أساس تخصيص الاعتمادات مباشرة أو تفويضها يمكن اعتباره معيارا جوهريا وموضوعيا وعماما.

2-2-1-3- الحالة الخاصة بالأمر بالصرف الوحيد : حسب ما تنص عليه المادة 25 من القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالحاسبة العمومية "الأمر بالصرف هم من جهة إتم أو أوليون أو رئيسيون ومن جهة أخرى ثانويون أو أحاديون" ومع ذلك فلننم من ضمن مميزات نظام الحاسبة العمومية المطبق في الجزائر بعد استقلالها تأسيس فئة خاصة من الأمرين بالصرف سميت الأمر بالصرف الوحيد، إذ أنه بموجب أحكام المرسوم 73-135 المؤرخ في 09 أوت 1973 والمتضمن عدم تركيز اعتمادات الدولة الخاصة بالتجهيز والاستثمار لصالح الولايات، والرسوم رقم 73-138 المؤرخ في 09 أوت 1973 المحدد لشروط تسيير اعتمادات التسيير المخصصة للمجالس التنفيذية للولايات، وأكلت صلاحيات تسيير هذه الاعتمادات للوالي بصفتها أمر بالصرف وحيد⁽¹³⁾.

2-2-2-2- الخاسب العمومي: يعد محاسبا عموميا كل شخص يعيّن قانونا للقيام بالعمليات الخاصة بأموال الدولة سواء مباشرة أو بواسطة محاسبين آخرين، وسواء تعلق الأمر بتحصيل الإيرادات أو دفع النفقات، كما يعتبر محاسبا عموميا كل من يكلف قانونا بمسك الحسابات الخاصة بالأموال العمومية أو حراستها، وتعد أموال عمومية كل ما تعلق بميزانية الدولة وحسابات الخزينة أو ميزانية الجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري⁽¹⁴⁾، فحسب المهام الموكلة اليهم والعمليات التي ينجزونها والمسؤوليات التي يضطلعون بها، يتخذ المحاسبون العموميون صفات مختلفة أهمها.

2-2-2-2-1- الخاسبون الرئيسيون : المتعارف عليه أن المحاسبين الرئيسيين هم أولئك الذين يسألون مباشرة من طرف قاضي الحسابات الذي يقدمون له حساباتهم السنوية التي تتضمن العمليات الخاصة بهم وعمليات المحاسبين الثانويين التابعين لهم.

2-2-2-2-2- الخاسبون الثانويون: فهم أولئك الذين يتولى تجميع عملياتهم محاسبون رئيسيون، فحسب هذا المفهوم لا يكون المحاسبون الثانويون مسؤولين أمام قاضي الحسابات أي أنهم لا يقدمون له حسابات عن تسييرهم.

2-3-2- مراحل تنفيذ النفقات العامة: تتم عملية تنفيذ النفقات العامة بأربع مراحل متتالية وهي الالتزام، التصفية، الأمر بالصرف ثم الدفع، تعتبر المراحل الثلاثة الأولى إدارية من اختصاص الأمر بالصرف بينما تعتبر المرحلة الأخيرة محاسبية من اختصاص المحاسب العمومي.

2-3-1- الالتزام: حسب ما تنص عليه المادة 19 من القانون 90-21 المتعلق بالحاسبة العمومية والتي تنص على: يعد الالتزام الاجراء الذي بموجبه إثبات نشوء الدين، وعليه يعرف الالتزام كعقد تقوم من

خلاله هيئة عمومية بإنشاء أو إثبات دين عمومي على عاتقها، ويعتبر الالتزام الحدث المنشئ للنفقة التي تنتج عن عقد تطوعي (ابرام صفقة أو طلبية، تعيين موظف). أو غير تطوعي (الحكم القضائي الصادر عن المحكمة ضد الإدارة بسبب الخطأ) الالتزام يترجم كلياً بتوزيع الاعتمادات الضرورية لتسديد النفقات، ويتم الالتزام في حدود الاعتمادات المتاحة.

2-3-2- التصفية : تهدف التصفية إلى التأكد من حقيقة النفقة وتقرير مبلغها، حيث أن الأمر

بالصرف يجب عليه ضمان أن الخدمة قد تمت تأديتها عموماً بواسطة الوثائق الثبوتية.

2-3-3- الأمر بالدفع : عقد إداري مقدم طبقاً لنتيجة التصفية حيث أن الأمر بالدفع يرفق بوثائق

إثباتية يجب أن تتضمن مسبقاً تأشيرة المراقب المالي قبل إرسالها للمحاسب.

2-3-4- عملية الدفع : تكون هذه المرحلة من صلاحية المحاسب العمومي والتي تشمل على ذلك

الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي أي ذمة الدولة.

3- مسؤولية الأمر بالصرف والمحاسب العمومي:

في إطار الموازنة القائمة على النتائج أو ماتعرف بالموازنة بالأهداف فإن القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية يلزم المحاسب بالسهر على الشرعية والمصادقية وتقدم صورة وفيه عن الأملاك والحالة المالية للدولة، فالمحاسبون العموميون مجبرون على ضمان المعلومات الميزانية التي يمكن أن يعتمد عليها المسيرين، وضمن تماسك مجمل المعلومات الواردة من الأنواع المختلفة للمحاسبة المقررة من طرف القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية⁽¹⁵⁾.

عقود التسيير تترجم بصورة واقعية وفورية بتسجيل محاسبي، أما إنشاء الدين أو الايراد هو من صلاحيات الأمرين بالصرف، أما من جهة أخرى فالرقابة المطبقة على المحاسب العمومي تتطور نحو رقابة أكثر سلمية ومشاركة مع الأمرين بالصرف، هذه المقاربة لوظائف المحاسب والأمر بالصرف وتعاونهم المتزايد يقود إلى المقاربة المادية لهذين العونين، فالمديريات المحاسبية الوزارية تتطور كذلك على مستوى الوزارات، وتلزم الهيئات بالسماح بحوار منظم بين المحاسب والأمر بالصرف⁽¹⁶⁾.

3-1- مسؤولية الأمر بالصرف أو مسير البرنامج : الأمر بالصرف يكون في الواجهة بين سلطة الميزانية

والمحاسب العمومي، فالأمرون بالصرف يوضعون تحت رقابة المراقب المالي والمحاسب العمومي لضمان رقابة الشرعية المالية للنفقات قبل وضعها حيز التنفيذ، هذه الرقابة تجعل الأمر بالصرف يلجأ إلى استعمال التسخير في جانب النفقات في حالة رفض المحاسب للتنفيذ.

مسؤول البرنامج يضمن تنفيذ البرنامج تحت سلطة الوزير ويعد استراتيجيية البرنامج بتحديد الأهداف وتثبيت النتائج المنتظرة للسياسة المالية، يرصد اعتماد اجمالي ويملك القدرة على إعادة توزيع الاعتمادات مع التحفظ على احترام سقف الكتلة الأجرية⁽¹⁷⁾،

فالأمر بالصرف يتحملون كذلك مسؤوليات يمكن أن تكون تأديبية، جزائية، مدنية وكذلك هناك مسؤولية متعلقة بالوزراء منصوص عليها دستوريا هي المسؤولية السياسية التي تنتج عن المسؤولية أمام البرلمان.

3-1-1-1-3 المسؤولية السياسية : تستند إلى فكرة أنَّ الميزانية هي عبارة عن الترجمة المالية لسياسة معينة، فبالنسبة لأعضاء الحكومة يحق للبرلمان مساءلة أيّ وزير عن الانحرافات في استعمال الاعتمادات المقررة لدائرته الوزارية، كما يمكن مبدئيا أن يتعرض الوزير إلى العزل من طرف رئيس الجمهورية بسبب المخالفات المالية التي يمكن أن يرتكبها، أما فيما يتعلق بالمنتخبين يمكن إقحام مسؤولياتهم السياسية عن المخالفات المالية من طرف هيئات المداولة، ويتمثل ذلك في سحب الثقة منهم، فرئيس المجلس الشعبي البلدي يمكن أن يتعرض لهذا الاجراء باعتبار أنه يخضع لرقابة المجلس الشعبي البلدي بصفته الأمر بالصرف لميزانية البلدية، أما الأشخاص غير المعيّنين في المناصب السياسية وغير المنتخبين فيتعرضون إلى مسؤولية تأديبية.

3-1-2-2-3 المسؤولية الجزائية : تكون أمام القضاء، وعليه المسير الذي يرتكب مخالفة في التسيير المالي يكون لها وصف الجريمة الجزائية طبقا لقانون العقوبات الذي يكون مبدئيا محل مساءلة جزائية من طرف الجهة القضائية المختصة، إلا أن إثبات المسؤولية الجزائية في الواقع يمكن أن يطرح صعوبات كبيرة فعلى الرغم من أهمية الأخطاء والمخالفات التي يرتكبها الأمر بالصرف أثناء تنفيذ الميزانية والعمليات المالية فإنه من الصعب عموما إثبات طابعها الجزائي.

3-1-3-3 المسؤولية المدنية : هذه المسؤولية أساسها الخ طأ الشخص الذي قد يرتكبه الأمر بالصرف عند تنفيذه للعمليات المالية الموكلة إليه، والضرر الذي يمكن أن يلحق الهيئة العمومية المعينة من جراء ذلك، فتطبيق العقوبات الناتجة عن إقحام المسؤولية المدنية للأمر بالصرف يعني إجباره على تعويض ذلك الضرر من ماله الخاص، إضافة إلى قواعد القانون المدني العامة⁽¹⁸⁾، فإن أساس المسؤولية المدنية للأمرين بالصرف تظهر من خلال أحكام المادة 31 من قانون المحاسبة العمومية والتي تنص على أنّ "الأمر بالصرف مسؤولون عن الإثباتات الكتابية التي يسلمونها، كما أنهم مسؤولون عن الأفعال اللاش رعية والأخطاء التي يرتكبونها والتي لا يمكن أن تكتسبها المراقبة المحاسبية للوثائق وذلك في حدود الأحكام القانونية المقررة في هذا المجال " وكذلك المادة 32 "الأمر بالصرف مسؤولون مدنيا وجزائيا على صيانة واستعمال الممتلكات المكتسبة من الأموال العمومية" كما أنّ الهدف الأساسي الذي ترمي إليه المسؤولية المدنية هو تعويض الهيئة العمومية عن الضرر الذي يكون قد لحقها من جراء خطأ الأمر بالصرف.

3-1-3-4 المسؤولية عن عدم مراعات الانضباط الميزاني والمالي : إنّ عدم الفاعلية في الأخذ بمختلف أنواع مسؤولية الأمرين بالصرف ضمن قواعد القانون العام، أدى بالمشترع الفرنسي إلى تأسيس مسؤولية خاصة بمسؤولي وأعاون الهيئات العمومية المضطلعين بالتسيير المالي بموجب قانون 1948/09/25 تم إحداث محكمة الانضباط الميزاني التي أصبحت تسمى فيما بعد بمحكمة الانضباط الميزاني والمالي لتختص بجزر المخالفات لقواعد الميزانية والمحاسبة العمومية⁽¹⁹⁾.

أما في الجزائر وبموجب الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 والمتعلق بمجلس المحاسبة، فمسؤولو وأعاون الهيئات العمومية الذين تقحم مسؤوليتهم بسبب الأخطاء والمخالفات لقواعد الانضباط في مجال الميزانية والمالية، أو الخرق لحكم من الأحكام التشريعية أو التنظيمية المعمول بها، أو تجاهل التزاماتهم لكسب امتياز مالي أو عيني غير مبرر لصالحهم أو لغيرهم على حساب الدولة أو هيئة عمومية، فأهم يتعرضون إلى عقوبة الغرامة، التي قد يصل مبلغها الأقصى إلى المبلغ الذي يتقاضاه المسؤول أو الاعون المعني كمرتب سنوي اجمالي عن ارتكاب الخطأ أو المخالفة، بالنسبة للحالات الواردة في المادة 88 من الأمر 95-20 أو إلى ضعف المبلغ في الحالات المقررة في المادة 91 من نفس الأمر.

وتقحم مسؤوليات الأمر بالصرف أمام مجلس المحاسبة في الحالات الآتية⁽²⁰⁾:

- الليّام بالنفقات المنفذة بدون سلطة أوصفة أواختراق القواعد المطبقة بصدد الرقابة القبلية؛
- الالتزام بالنفقات بدون توفر الاعتمادات أو تجاوز رخص الميزانية؛
- التحميل الخاطئ لنفقة بمدف إخفاء تجاوز الاعتمادات.

3-1-5- المسؤولية المرتبطة بتحقيق الأهداف : كل برنامج يسيّر من طرف مسؤول مكلف في إطار

نشاطه وهو مسؤول عن تحقيق الأهداف المحددة تحت سلطة الوزارة بعد إعطاء أو تقديم وسائل إتمام المهمة، فالقانون العضوي المتعلق بقوانين المالية يضمن حرية أكبر للمسؤول التي تسمح له بإعادة إظهار ترتيبه للاعتمادات داخل البرنامج، مع وجود قيود لا تسمح بتجاوز السقف المحدد بالنسبة لنفقات الموظفين مع شرط تقديم حساب في نهاية السنة المالية⁽²¹⁾.

مسؤول البرنامج يوزّع الاعتمادات حسب العمليات الميزانية للبرنامج التي تعد على مستوى ملائم للنشاط العمومي، ويحدد لكل مسؤول للميزانية العملية للبرنامج الأهداف الخاصة بنشاطه وتحديد نظام للحساب المقدم الذي يسمح له بتسيير برنامجه، فالأهداف والمؤشرات يجب أن تضبط حسب كل برنامج ويمكن أيضا إرفاقها بأهداف وسيطة للإنتاج، أي الوسائل التي تساعد على تحقيق الأهداف الاستراتيجية للبرنامج، هذه المسؤولية تنسق في أعلى مستوى باستعمال الوسائل التي تسمح بتطوير التسيير العمومي⁽²²⁾:

-مقاربة قرارات التسيير من المستوى الملائم؛

-إعطاء ليونة إضافية في تسيير الاعتمادات؛

-إثارة اهتمام المسؤولين بالاقتصاد المنجز وتفضيل أحسن عمل.

فقانون المالية أعطى للمسيرين حرية كبيرة في استعمال الاعتمادات من أجل البحث عن الكفاءة والنجاعة في التسيير العمومي والذي يكون بمنح حرية كبيرة واستقلالية لصلاحيات تنفيذ الميزانية، مما يعطي ليونة في التسيير تنشأ على المستوى الكلي، ويجب أن تنعكس على مستوى المصالح المكلفة بالتنفيذ، فالطريقة الجديدة للتسيير تركز على مبدأ استهلاك الاعتمادات الممنوحة للبرنامج ومحتوياته⁽²³⁾.

3-2- مسؤولية الخاسب العمومي:

المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسبين العموميين تقوم على مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، حيث يتوقع جون فاير وجون ماني أن كل وظائف المحاسب العمومي مراقبة سواء كانت متعلقة بالتنفيذ أو الحماية، فالتهاون يجعل المحاسبين العموميين مطالبين بالإجابة عن سبب عدم إتباع القواعد المنظمة في تحصيل الإيرادات وقبول نفقات غير شرعية، بمعنى الشيء العام في هذه المسؤولية أمّا واضحة "إهمال إيراد، دفع غير قانوني" (24)، فالمسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي لا تكون متروكة لتحكم الإدارة بل هي خاضعة لقاضي الحسابات في هيئة الرقابة، هذه الوظيفة الرقابية تضمن نوع من الاستقلالية لأعضاء الهيئة الرقابية عن السلطة السياسية، مضمونة بالنظام الخاص بالقضاة (25).

النظام الخاص بالمسؤولية المالية والشخصية للمحاسبين العموميين والمحاسبين الفعليين دلالة حقيقية للأهمية المعروفة لمبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، هذه المسؤولية تسجل في إطار سنة النشاط المحاسبي مبنية بالنصوص القانونية ويكون تطبيقها الشامل والآلي بمناسبة مراجعة الحسابات من طرف مجلس المحاسبة المكلف بوضع نظام المسؤولية.

وعليه فطبقاً للمادة 38 من القانون 90-21 التي تنص على أن: "المحاسبين العموميين مسؤولون شخصياً ومالياً على العمليات الموكلة اليهم" لذلك يجب على المحاسب العمومي قبل قبوله لأية نفقة أن يتحقق مما يلي:

- مطابقة العملية مع القوانين و الانظمة المعمول بها؛
- صفة الأمر بالصرف أو المفوض له؛
- شرعية عمليات تصفية النفقات؛
- توفر الاعتمادات؛
- أن الديون لم تسقط آجالها أو أمّا محل معارضة؛
- الطابع الإبرائي للدفع؛
- تأشيرات عمليات الرقابة التي نصّت عليها القوانين و الأنظمة المعمول بها؛
- الصحة القانونية للمكسب الإبرائي.

كما نصت المادة 45 من القانون 90-21 على أن المحاسب العمومي يكون مسؤولاً شخصياً ومالياً عن مسك المحاسبة والمحافظة عن سندات الإثبات والوثائق المحاسبية.

مسؤولية المحاسب العمومي تبقى قائمة خلال مدة 10 سنوات وتتعلق هذه المسؤولية بكل المهام التي يضطلع بها المحاسبون العموميون قانوناً، كذلك المحاسب العمومي يكون مسؤولاً على أعوان مصلحة المحاسبة، وكلاء التسيقات والإيرادات في المصالح التي يديرها المحاسبين التابعين والمحاسبين الفعليين الذين تربطهم بهم علاقة عمل، ويمكن أن تكون المسؤولية تضامنية بينهم وهم ملزمون بعد نهاية كل سنة مالية أو عند انتهاء مهامهم بإيداع حسابات تسييرهم لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة.

لا يكون المحاسبون العموميون مسؤولون عن تسيير أسلافهم إلا في حدود العمليات التي يتكفلون بها بعد التحقيق دون تحفظ أو اعتراض عند تسلم المهام، أو بعد انقضاء المدة المقررة لهم قانوناً للقيام بهذا التحقيق، فالمسؤولية المالية تحصل لما يكون هناك عجز مثبت أو هناك إيرادات غير محصلة أو نفقات غير شرعية، وعليه المسؤولية المالية (الوضع في حالة مدين) تكون مثبتة ومعلنة بقرار قاضي الحسابات بعد مراجعة الحسابات أو بمقرر من وزارة المالية مستقل عن

التقديرات للتصرف الشخصي للمحاسب⁽²⁶⁾، وفي الأخير الحكم القانوني بحَقْف أو يلغى بتدخل وزير المالية بصفته السلطة السلمية للمحاسب، ويعلن عن إلغاء مسؤولية المحاسب في حالة القوة القاهرة. كذلك يجب التفرقة بين قيام المسؤولية وإقحامها، حيث تعتبر المسؤولية المالية والشخصية لأي محاسب عمومي قائمة بمجرد إخلاله بأحد التزاماته المهنية، تترتب قرينة على مسؤولية المحاسب المسؤول عنها، أمّا إقحام المسؤولية فمعناه تطبيق الإجراءات القانونية التي تسمح بتطبيق جزاء المخالفة وذلك بوضعه في حالة مدين أجمّ الهيئة المعنية، وتقحم مسؤوليته من طرف الوزير المكلف بالمالية أو مجلس المحاسبة.

فطبقاً للمادة 82 من الامر 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة التي تنص على " يقرّر مجلس المحاسبة مدى مسؤولية المحاسب العمومي الشخصية والمالية في حالات السرقة أو ضياع الأموال أو القيم أو المواد التي يمكن للمحاسب العمومي أن يحتج فيها بعامل القوة القاهرة أو وثبت بأنه لم يرتكب أي خطأ أو إهمال في ممارسة وظيفته، كما يمكنه عند الاقتضاء أن يحتمل المسؤولية الشخصية والمالية الوكلاء أو الأعوان الموضوعين تحت سلطة أو رقابة المحاسب العمومي المعني طبقاً للتشريع والتنظيم المعمول بهما" كما تنص المادة 23 من نفس الأمر "يمنح مجلس المحاسبة الإبراء بقرار نهائي إلى المحاسب الذي لم تسجل على مسؤوليته أية مخالفة بصدد التسيير الذي تمّ فحصه"، ويضع مجلس المحاسب المحاسب العمومي في حالة مدين إذا سجل على ذمته نقص مبلغ أو صرف نفقة غير قانونية أو غير مبرّرة أو إيراد غير محصل.

الخلاصة: نظراً لما تحتله النفقات العامة من مكانة اقتصادية هامة في اقتصاديات مختلف دول العالم، فهي تضمن تسيير مختلف دواليب الدولة والتأثير على الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية، وبما أنّ هذه النفقات في ارتفاع دائم وجب إيجاد آلية تسمح بحسن صرف هذه الأموال، وكذا إيجاد طرق وسبل ناجعة لرقابة صرف هذه النفقات بهدف ترشيد استغلالها وتحقيق أكبر منفعة ممكنة من إنفاقها، وتجنّب كل أشكال الإسراف والاختلاس والتلاعب بالمال العام والتأكد من مدى تحقيق الأهداف المسطرة، ولهذا تمّ أسناد وظيفة تنفيذ النفقات العامة إلى عونين مختلفين بهدف فصل الوظيفة الإدارية عن الوظيفة المحاسبية وتحقيق الرقابة المتبادلة وتحديد المسؤوليات المترتبة عن التنفيذ، وتقحم مسؤولية الأمر بالصرف أو التسيير والمحاسب العمومي من طرف الهيئات المسؤولة عن تتبع ومراقبة حسن استعمال المال العام، وذلك بهدف تحقيق الشفافية والمساءلة في المحافظة على المال العام وتحقيق الكفاءة والفعالية في التسيير، فتكون مسؤولية الأمر بالصرف مدنية، جزائية، تأديبية أو سياسية وكذا مسؤوليته عن تحقيق الأهداف المسطرة للبرامج المسيرة من طرفه، أمّا المحاسب العمومي فهو مسؤول مسؤولية شخصية ومالية.

قائمة المراجع و الهوامش:

- 1- عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية، مؤسسة شهاب الجامعة، الاسكندرية، مصر 1989، ص. 18.
- 2- محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الاردن 2000، ص 164.
- 3- خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص، ط1، مكتبة المجتمع العربي، عمان، 2010 ص 56.

- 4 - سعي د السيد علي، الاصول الحديثة في علم الادارة العامة، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2007، ص. 377.
- 5 - عوف محمود الكفراوي، مرجع سابق، ص. 20.
- 6 - إيمان العقيل، نظم الرقابة والحسابات، على الموقع -faculty.ksu.edu.sa/Eman-Aqeel/.../ch4.pdf
- 7 - فهمي محمود شكري، الموازنة العامة، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، 1410هـ، ص 141، 140.
- 8 - علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2005، ص 130.
- 9 - Cyrille Chatail, **Finances publiques**, édition paradigme, publications universitaires Orléans, France, 2004, p99.
- 10 - حسين صغير، دروس في المالية والحاسبة العمومية، ط1، دار المحمدية، الجزائر، 1999، ص. 136.
- 11- Ministère de finances, manuel de procédure d'exécution des recettes et des dépenses publiques, (DGC), 2007, p07.
- 12 - علي زغدود، مرجع سابق، ص 131.
- 13 - محمد مسعي، الحاسبة العمومية، ط2، دار الهدى عين مليلة الجزائر، 2003، ص 33.
- 14 - حسين صغير، مرجع سابق، ص. 138.
- 15- Charles waline, pascal desrousseaux et Stanislas godfroy, le budget de l'état, nouvelles règles, nouvelles pratiques, la documentation française, paris 2006, p141.
- 16- Ibid, p142.
- 17- Xavier Anglebert, Manager avec la LOLF (lof et développement du contrôle de gestion dans l'administration de l'état) 1er édition groupe revue fiduciaire paris 2005, p238.
- 18 - محمد مسعي، مرجع سابق، ص. 37.
- 19 - نفس المرجع، ص 40.
- 20- Ministère de finances, op, cit, p¹⁹.
- 21- Isabelle, flahault, **les finances publiques et la réforme budgétaire**, 3^{eme} Edition, la documentation française, paris 2007, p⁸³.
- 22- Ibid, p⁸⁴.
- 23- Stéphane Thébault, **l'ordonnateur en droit public**, librairie générale de droit et de jurisprudence EJA paris 2007, p²⁰⁰.
- 24- Djaffar Zioui, **l'évolution du régime de responsabilité des comptables publics au regard de la modernisation de gestion budgétaire**, revue IDARA, n° 32, l'école nationale d'administration, Alger, 2006, p⁵⁶.
- 25- Jacques magnet, **la cour des comptes**, 5^{eme} édition, berger levrault, l'administration nouvelle paris 2001, p²³.
- 26- Henry Michel Crucis, **Finances publiques**, édition Montchrestien, Paris 2003, p²⁰⁷.

- إيمان العقيل، نظم الرقابة والحسابات، على الموقع: faculty.ksu.edu.sa/Eman-Aqeel/.../ch4.pdf
- حسين صغير، دروس في المالية والمحاسبة العمومية، ط1، دار المحمدية، الجزائر، 1999.
- خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص ، ط1، مكتبة المجتمع الغربي، عمان، 2010
- سعيد السيد علي، الاصول الحديثة في علم الادارة العامة، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2007.
- علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2005.
- عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية، مؤسسة شهاب الجامعة، الاسكندرية، مصر 1989.
- فهمي محمود شكري، الموازنة العامة، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، 1410 هـ.
- محمد مسعي، المحاسبة العمومية، ط2، دار الهدى عين مليلة الجزائر، 2003.
- محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان الاردن، 2000.
- القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية.
- الأمر 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة.
- Charles waline, pascal desrousseaux et Stanislas godfroy, **le budget de l'état, nouvelles règles, nouvelles pratiques**, la documentation française, paris 2006.
- Cyrille Chatail, **Finances publiques**, édition paradigme, publications universitaires Orléans, France, 2004.
- Djaffar Zioui, **l'évolution du régime de responsabilité des comptables publics au regard de la modernisation de gestion budgétaire**, revue IDARA, n° 32, l'école nationale d'administration, Alger, 2006.
- Henry Michel Crucis, **Finances publiques**, édition Montchrestien, Paris 2003.
- Isabelle, flahault, **les finances publiques et la réforme budgétaire**, 3^{ème} Edition, la documentation française, paris 2007.
- Jacques magnet, **la cour des comptes**, 5^{ème} édition, berger levrault, l'administration nouvelle paris 2001.
- Ministère de finances, **manuel de procédure d'exécution des recettes et des dépenses publiques**, (DGC), 2007.
- Stéphane Thébaud, **l'ordonnateur en droit public**, librairie générale de droit et de jurisprudence EJA paris 2007.