

*Dirassat & Abhath*  
The Arabic Journal of Human  
and Social Sciences



مجلة دراسات وأبحاث  
المجلة العربية في العلوم الإنسانية  
والاجتماعية

*EISSN: 2253-0363*  
*ISSN : 1112-9751*

مجلس المحاسبة أعلى هيئة رقابية على المال العام

The Accounting Board is the highest control

body of public funds

لطفاوي محمد عبد الباسط *latfaoui mohamed abdel basset*

جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، مخبر القانون البحري والنقل

Abi Bakr Belkaid University of Tlemcen, Maritime and Transportation Law Laboratory

*mohamed.lmab@gmail.com*

تاريخ القبول : 2020-04-18

تاريخ الاستلام : 2020-02-03

## ملخص:

يعتبر مجلس المحاسبة سلطة مستقلة تعتبر أعلى هيئة للرقابة البعدية على أموال الدولة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية، حيث تهدف هذه الرقابة التي تمارسها هذه الهيئة إلى تشجيع الاستعمال الفعال والصارم للموارد والوسائل المادية والأموال العمومية، وقد استخدمنا المنهج الوصفي التحليلي للتصدي لموضوع بحثنا هذا من خلال إظهار وتبيان التنظيم القانوني لمجلس المحاسبة وكذا دوره الرقابي على الأموال العمومية، وقد توصلنا إلى أن مجلس المحاسبة الجزائري يأتي على رأس هيئات الرقابة التي استحدثها المشرع للرقابة البعدية الخارجية على المال العام.

كلمات مفتاحية: مجلس المحاسبة، الرقابة، المال العام، النفقات العمومية.

## Abstract

The Accounting Council is an independent authority that is considered the highest dimensional oversight body for state funds, regional groups, and public institutions. As this control exercised aims to encourage the effective and strict use of resources, material means, and public funds, we have used the descriptive and analytical approach to address this research topic by showing and demonstrating The legal organization of the Accounting Council as well as its oversight role over public funds. We have come to the conclusion that the Algerian Accounting Board is at the head of the oversight bodies that the legislator has created for external dimensional oversight of public funds.

Key words: Accounting Board, Control, Public Fund, Public Expenses.

مقدمة:  
يعتبر مجلس المحاسبة المؤسسة العليا للرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية، حيث تهدف الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة إلى تشجيع الاستعمال الفعال والصارم للموارد والوسائل المادية والأموال العمومية، وبذلك نجد أن مجلس المحاسبة الجزائري يأتي على رأس هيئات الرقابة التي استحدثها المشرع للمحافظة على المال العام.  
إن من بين أسباب تطور الدول يعود إلى مدى استعمالها العقلاني والرشيد لمواردها الطبيعية والمالية والبشرية والمادية ولا يمكن التأكد من تحقيق ذلك إلا بفضل استعمال تقنية الرقابة، فإذا كان مفهوم الرقابة واسع ويختلف تعريفه باختلاف مجال استعماله، فإن مفهومه محدود في المجال المالي.  
إن المشرع بإصداره للأمر رقم 20/95 المعدل بموجب الأمر رقم 10-02 أعاد تنظيم مجلس المحاسبة ليكرس بعض الصلاحيات بشكل أوسع في مجال الرقابة على استعمال الأموال العمومية والقيم والوسائل العمومية للدولة والجماعات المحلية والمؤسسات، مهما كان الوضع القانوني لمسير هذه الأموال، كما أعاد هذا الأمر الاختصاصات القضائية لمجلس المحاسبة.  
وتظهر أهمية الموضوع من حيث دور هذا الجهاز كأعلى هيئة رقابية على المال العام، والنظر في كيفية تنظيمه والعمل على إزالة مختلف الصعوبات التي كانت تعيق نشاطه، وهو ما تم تكريسه والتأكيد عليه من خلال الأمر 20/95 والذي أعاد هيكلة مجلس المحاسبة ومنحه صلاحيات بشكل أوسع، بما يتوافق والتطورات الراهنة في البلاد وجعله هيئة ذات فعالية في مراقبة الأموال العمومية والسهر على حمايتها من التبذير والاختلاس، وهذا ما يجعلنا نطرح الإشكالية التالية:

يعتبر مجلس المحاسبة الهيئة العليا للرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات المحلية والإقليمية والمرافق العامة<sup>3</sup>.

ثانيا. الطبيعة القانونية لمجلس المحاسبة في ظل الأمر 20-95 المعدل بالأمر<sup>4</sup> 02/10 :

يصدر الأمر 20-95، تم إعادة هيكلة مجلس المحاسبة، وتم توضيح المسائل التي كانت غامضة في القانون الصادر سنة 1990 سواء على مستوى طبيعته القانونية، تشكيلته أو اختصاصاته.

مجلس المحاسبة يعتبر كهيئة ذات اختصاصات قضائية وهذا ما أكدته المادة 03 بنصها على أن " مجلس المحاسبة مؤسسة تتمتع باختصاص إداري وقضائي في ممارسة المهمة الموكلة إليه . وهو يتمتع بالاستقلال الضروري ضمانا للموضوعية والحياد و الفعالية في أعماله".

ومن خلال استقراءنا لهذه المادة تتضح الطبيعة القضائية لمجلس المحاسبة كما كان معمول به في القانون<sup>5</sup> 05-80 ، حيث وضع المشرع في المادة 38 اكتساب أعضاء مجلس المحاسبة الصفة القضائية بنصه على أن " مجلس المحاسبة يتكون من القضاة الاتي ذكرهم : رئيس مجلس المحاسبة، نائب الرئيس، رؤساء الغرف، رؤساء الفروع، المستشارون، المحاسبون، الناظر العام، النظار المساعدون"<sup>6</sup>.

هذه التشكيلة من قضاة مجلس المحاسبة مشابهة لتشكيلة الهيئات القضائية، لكن رغم اكتسابهم لهذه الصفة فلا يخضعون للقانون الأساسي للقضاء، بل يحكمهم قانون خاص وهو الأمر 95-23<sup>7</sup>.

أما فيما يتعلق بالإختصاصات المتعلقة بقضاة مجلس المحاسبة يوجد اختصاصين ، اختصاص قضائي واداري ، مع توسيع للاختصاصات لتشمل:

- مراقبة المساعدات الممنوحة من طرف الدولة أو الجماعات الاقليمية مهما كان المستفيد منها.

- مراقبة الهيئات المكلفة بالحماية الاجتماعية .

- مراقبة التبرعات الخاصة بحملات التضامن الوطني .

وبالتالي فإن الطبيعة القانونية لمجلس المحاسبة في ظل الامر 95-20 المعدل والمتمم هي ذات قبعة مزدوجة بين الاختصاص القضائي والإداري.

2.1.2 مجال وطبيعة الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة

أولا. مجال الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة

- من حيث الهيئات الإدارية الخاضعة لرقابته: نطاق اختصاص مجلس المحاسبة تم تحديدها بموجب الامر 95-20 في المواد من 7 إلى 12 منه، بحيث تخضع لرقابة مجلس المحاسبة :

- مصالح الدولة المتمثلة في رئاسة الجمهورية، الحكومة، الوزارات.

- الجماعات الاقليمية المتمثلة في الولايات والبلديات.

مامدى فعالية مجلس المحاسبة باعتباره أعلى هيئة لمراقبة الأموال العمومية؟

وفي إطار تصدينا للبحث في هذا الموضوع وبغرض الوصول إلى الحلول المناسبة للإشكالية المطروحة، فإننا استخدمنا المنهج الوصفي التحليلي وذلك نظرا لطبيعة الموضوع التي تستدعي تحليل النصوص ذات العلاقة بالمهام الرقابية لمجلس المحاسبة كما أن إتباع هذا المنهج كان ضروريا للتصدي لفعالية هذه الهيئة في رقابتها على حسن استخدام المال العام.غير أننا تصدينا لهذا الموضوع في مبحثين اثنين علجنا في المبحث الأول الرقابة الإدارية لمجلس المحاسبة، أما المبحث الثاني تم التطرق إلى الرقابة القضائية لمجلس المحاسبة.

2. الرقابة الإدارية لمجلس المحاسبة

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى الرقابة الإدارية لمجلس المحاسبة، من خلال مطلبين، المطلب الأول يتمحور حول المفهوم العام لمجلس المحاسبة، أما المطلب الثاني يتحدث عن الدور الرقابي لمجلس المحاسبة وقد تمت معالجته كما يلي:

1.2 مدلول مجلس المحاسبة

سنستصدى لهذا المطلب من خلال فرعين ، نتطرق في الفرع الأول إلى مفهوم مجلس المحاسبة، أما الفرع الثاني نتطرق إلى بحث مجال وطبيعة الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة وقد تمت معالجته كما يلي:

1.1.2 مفهوم مجلس المحاسبة

أولا. تعريف مجلس المحاسبة:

يعتبر مجلس المحاسبة المؤسسة العليا للرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الاقليمية والمرافقة العمومية. وهذه الصفة يدقق في شروط استعمال وتسيير الموارد والوسائل المادية والأموال العمومية من طرف الهيئات التي تدخل في نطاق اختصاصه ويتأكد من مطابقة عملياتها المالية والمحاسبية للقوانين والتنظيمات المعمول بها.

تهدف الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة من خلال النتائج التي يتوصل إليها، إلى تشجيع الاستعمال المنتظم والصارم للموارد والوسائل المادية والأموال العمومية وترقية إجبارية تقديم الحسابات وتطوير شفافية تسيير المالية العمومية. و يساهم مجلس المحاسبة في مجال اختصاصه ومن خلال ممارسة صلاحياته في تعزيز الوقاية<sup>1</sup> ومكافحة جميع أشكال الغش والممارسات غير القانونية أو غير الشرعية التي تشكل تقصيرا في الأخلاقيات وفي واجب النزاهة أو الضارة بالأموال العمومية<sup>2</sup>.

و ما يميزه عن غيره من الهيئات الرقابية هو تمتعه بالاستقلال العضوي وتمتعه بالسلطات والصلاحيات الكفيلة بقيامه برقابة بعدية فعالة على تسيير الأموال العمومية.

ثانيا. طبيعة القرارات الصادرة عن مجلس المحاسبة والجزاءات المترتبة عنها

- طبيعة قرارات مجلس المحاسبة : تتميز الطبيعة القانونية لقرارات مجلس المحاسبة بأنها قرارات إدارية ، باعتباره هيئة دستورية تتمتع بصلاحيات إدارية وبالطابع القضائي على أساس أن الإجراءات التي يتبعها في ممارسة مهامه الرقابية مشابهة للقضاء العادي، سواء من حيث حق الدفاع أو العلانية في إصدار القرارات، وحق الطعن الذي لا يختلف كثيرا عما هو معروف في القضاء العادي، فإذا كان موضوع الطعن يتمحور حول الفصل في خصومة مطروحة بين الاطراف على حق شخصي، فان قرارات مجلس المحاسبة تهدف إلى حماية الاموال العامة للدولة<sup>14</sup>.

أما بالنسبة للقرارات الصادرة على أساس ممارسة الصلاحيات الادارية كمعيار للفعالية والاقتصاد في مجال التسيير فإنها ذات طبيعة توجيهية تسمح للهيئة الخاضعة للرقابة من إصلاح الأخطاء، فهي ذات طبيعة توصيات توجه إلى الهيئة المعنية أو تقارير توجه إلى رئيس الجمهورية<sup>15</sup>.

- الجزاءات المترتبة عن قرارات مجلس المحاسبة : إن تنوع السلطات القضائية والادارية لمجلس المحاسبة، يقابلها تنوع في النتائج المترتبة عنها، حيث يصدر عنه عقوبات من نوع خاص<sup>16</sup>، تشمل العقوبات التأديبية والغرامات المالية. وقد تحرك الدعوى الجنائية، وهذا عند تأكيد المجلس من ارتكاب المخالفات المالية.

أما الجزاءات المترتبة عن الصلاحيات الادارية تتمثل في المذكرة التقييمية وتوصيات الغرض منها تصحيح الأخطاء وتداركها، إضافة إلى التقارير المتعلقة بالتسيير، وتتمثل في التقرير الفصلي و السنوي<sup>17</sup>.

## 2.2 الدور الرقابي لمجلس المحاسبة

سننصدي لهذا المطلب من خلال فرعين ، نتطرق في الفرع الأول إلى رقابة نوعية التسيير، أما الفرع الثاني نتطرق إلى بحث إجراءات رقابة نوعية التسيير ونتائجها وقد تمت معالجته كما يلي:

يقوم المجلس برقابة حسن استعمال الأموال العمومية من طرف الهيئات التي تخضع لرقابته وتقييمها من ناحية الفعالية مع إعداده لتقارير، يوصي بكل الإجراءات والاقتراحات الواجب اتخاذها قصد تحسين فعالية ومردودية تسيير المصالح المراقبة أو إلى المصالح والهيئات المعنية أو السلطات الوصية لتقديم إجاباتهم<sup>18</sup>.

يمارس المجلس مهامه عن طريق مراقبة<sup>19</sup> حسن استعمال الهيئات الخاضعة لرقابته للموارد، الأموال، القيم والوسائل المادية العمومية وتقييم نوعية سيرها من حيث الفعالية والأداء والاقتصاد<sup>20</sup>.

كما يؤهل لمراقبة تسيير الأسهم العمومية في المؤسسات<sup>21</sup> أو الشركات والهيئات مهما كان وضعها القانوني، والتي تملك فيها الدولة أو الجماعات المحلية أو المرافق والهيئات العمومية جزءا من رأس مالها<sup>22</sup>.

- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الإداري.

كذلك يراقب مجلس المحاسبة تسيير المؤسسات العمومية والشركات و الهيئات مهما يكن وضعها القانوني، التي تملك فيها الدولة أو الجماعات اقليمية أو المرافق أو الهيئات العمومية الاخرى جزء من رأس مالها، كذلك يراقب مجلس المحاسبة نتائج استعمال المساعدات المالية (إعانات و ضمانات أو رسوم)<sup>8</sup>.

كما تجدر الإشارة إلى أنه كان يدخل ضمن اختصاصاته رقابة مالية المؤسسات العمومية<sup>9</sup> ذات الطابع الصناعي والتجاري بمقتضى القانون<sup>10</sup> رقم 32-90، تم استبعادها بمقتضى التعديلات اللاحقة

- من حيث الزمن الذي تمارس فيه رقابة مجلس المحاسبة: تخضع الميزانية العمومية لمبدأ السنوية وهذا من حيث الإعداد والتنفيذ، وعليه فإن مجلس المحاسبة لا يمارس رقابة مسبقة على النفقات العمومية ، وإنما هذه الهيئة مكلفة بالرقابة البعدية أي أنه يتدخل بعد انقضاء السنة المالية بإلزام الهيئات العمومية بتقديم حساباتها لرقابته بصفة دورية ومنتظمة.

- من حيث الأشخاص الخاضعين لرقابة مجلس المحاسبة: اعتمد قانون المحاسبة العمومية<sup>11</sup> مبدأ الفصل بين وظيفة الأمر بالصرف والمحاسب العمومي وهذا المبدأ قرره المادة<sup>12</sup> 55 والتي نصت على أن "وظيفة الأمر بالصرف تتنافى مع وظيفة المحاسب العمومي"، أيضا نص قانون الانتخابات على مبدأ التنافي أي تنافي العضوية في المجالس الشعبية البلدية مع ممارسة وظيفة المحاسب العمومي في نفس دائرة الاختصاص ، ويعني هذا المبدأ، أن تنفيذ الميزانية العمومية يستدعي تدخل عونين من أعوان المحاسبة العمومية مستقلتان عن بعضهما البعض وهما الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، بحيث يختص الأول بتنفيذ الإجراءات المتعلقة بالمرحلة الإدارية، بينما يختص الثاني بإجراءات المرحلة المحاسبية .

فعمليات تحصيل الإيرادات العمومية تقتضي أن يقوم الأمر بالصرف بإجراءات إثبات حق الدائن العمومي وتصفيته ثم الأمر بتحصيلها ويتكفل المحاسب العمومي بإجراءات تحصيلها في الأجل القانونية المحددة لها. وفي مجال النفقات العمومية، الأمر بالصرف يلتزم بالنفقة العمومية و يقدر مبلغها ويأمر بتسديدها بعد التأكد من تنفيذ موضوعها، أما المحاسب العمومي يقوم بمراقبة مدى مطابقة النفقة للقوانين والتنظيمات المعمول بها ويتولى دفعها.

إن الفصل بين الوظيفة الإدارية والمحاسبية لا يكمن في كونه مجرد توزيع للوظائف بين مختلف الأجهزة الإدارية لتسهيل تنفيذ الميزانية العمومية، بل يساعد على ممارسة رقابة مالية وقائية قبل تنفيذ النفقات العامة<sup>13</sup>.

مع الطبيعة والقواعد التي تحكم تنظيم وتسيير الإدارة العمومية، ثم البحث عن مدى إمكانية تجسيد هذه الرقابة في ظل نمط التسيير الذي تعتمده الإدارة العمومية<sup>28</sup>.

#### ثانياً. الرقابة على المشاريع والبرامج والسياسات العمومية

وذلك بغرض تحقيق أهداف ذات منفعة وطنية والتي تقوم بها بصفة مباشرة أو غير مباشرة مؤسسات الدولة أو المرافق العمومية الخاضعة لرقابته<sup>29</sup>، ويتأكد من مطابقة عملياتها للقوانين والتنظيمات المعمول بها، والتي بادرت بها على المستوى الاقتصادي والمالي لتحقيق أهدافها، حيث يقوم بإعداد التقارير الخاصة بالأشغال التقييمية والتي تحتوي على معانيات وملاحظات يقوم بإحالتها إلى مسؤولي المصالح والهيئات المعنية، وعند الضرورة إلى سلطاتهم السلمية أو الوصية من أجل تقديم إجاباتهم وملاحظاتهم، بعد ذلك تقيمه النهائي ويصدر كل التوصيات والاقتراحات قصد تحسين فعالية ومردوديتها<sup>30</sup>.

إن للرقابة الإدارية في مجال المشاريع والبرامج والسياسات أثر و دور فعال، حيث أنه وبداية من سنة 2010 أصبحت الميزانية السنوية للحكومة خاضعة إلى استشارة مجلس المحاسبة، حيث تعتبر هذه الاستشارة بمثابة آلية من الآليات التي تمكن مجلس المحاسبة من الاطلاع على مختلف المشاريع والبرامج والسياسات المسطرة من قبل الدولة، وهذا ما تم تأكيده في المادة 185 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010، حيث نلاحظ أن هذه الآلية فعالة في الواقع، حيث و بالرجوع إلى أحد التقارير التقييمية لمجلس المحاسبة نلاحظ أن هذا الأخير قد حذر حول طريقة صرف ميزانية الدولة لسنة 2011 من مخاطر اقتصادية بسبب زيادة الإنفاق ووضخ الأموال لإسكات الجهة الاجتماعية دون أي برنامج أو سياسة منتهجة مخطط لها مسبقاً، وهذا كله يؤدي إلى زيادة الأعباء العمومية<sup>31</sup>.

#### 2.2.2 إجراءات رقابة نوعية التسيير ونتائجها

##### أولاً. إجراءات رقابة نوعية التسيير

تخضع عمليات الرقابة التي ينفذها قضاة مجلس المحاسبة إلى ثلاثة مراحل وهي:

- إجراء التحقيق وإعداد تقرير الرقابة: تبدأ مرحلة إجراء التحقيق، بعد إصدار رئيس مجلس المحاسبة أمر يتضمن تعيين مقرر لإجراء رقابة على التسيير المالي لهيئة عمومية معينة والأجال المحددة لإبداء تقرير الرقابة، وقبل مباشرة عملية التحقيق والتدقيق يتولى المقرر جمع المعلومات اللازمة حول الهيئة التي ستخضع للرقابة، بعد ذلك يشرع في تنفيذ البرنامج المقرر حسب الآجال المحددة له، ويتم من خلاله مراجعة:
- الحسابات المقدمة والتأكد من مدى سلامتها وكذا مطابقتها للمستندات الثبوتية.

#### 1.2.2 رقابة نوعية التسيير

##### أولاً. مفهوم رقابة التسيير

هي الرقابة الممارسة من قبل مجلس المحاسبة على الهيئات العمومية من أجل مراقبة مدى شرعية نفقاتها، وكذا العمل على تحسين مستوى أدائها ومردودها، وهذا بتقييم شروط استعمالها للموارد والوسائل العمومية الموضوعة تحت تصرفها، من حيث الفعالية والنجاعة والاقتصاد، كما جاء في المادة<sup>23</sup> 06 "رقابة نوعية التسيير"<sup>24</sup>.

تتمثل مراقبة نوعية التسيير في تقييم المهام والأهداف والوسائل المستعملة من طرف الهيئات العمومية لأداء نشاطها، وعلى الرغم من تمتعه بهذه الرقابة إلا أنه لا يمكن له التعدي على حدود تقييم قواعد عمل وتنظيم الهيئات الخاضعة لرقابته والتأكد من وجود آليات رقابية داخلية فعالة، وهذا الشكل من الرقابة يقوم على ثلاثة عناصر أساسية وهي:

- الاقتصاد والفعالية والنجاعة، وذلك من خلال التحريات الرقابية والتدقيق الداخليين التي يقوم بها مجلس المحاسبة.
- إقامة الأنظمة والإجراءات على مستوى الإدارات والهيئات الخاضعة لرقابة المجلس.

- كما يقوم بتقديم التوصيات التي يراها ملائمة، لتدعيم آليات الرقابة والحماية والتسيير الأمثل للمال العام والممتلكات العمومية<sup>25</sup>.

- يراقب المجلس شروط استعمال الإعانات والمساعدات المالية التي تمنحها الدولة، الجماعات الإقليمية، وتهدف إلى التأكد من مدى توفر الشروط المطلوبة لمنح هذه المساعدات، ومطابقة استعمالها مع الغايات التي منحت لأجلها، وعند الاقتضاء مدى اتخاذ هذه الهيئات الترتيبات اللازمة قصد الحد من اللجوء إلى هذه المساعدات، والوفاء بالتزاماتها المحتملة، إزاء الدولة والجماعات الإقليمية أو المرافق العمومية التي منحت لها هذه المساعدات<sup>26</sup>.

ومن خلال استقراء نص المادة 06 من الأمر 20-95 يتضح أن رقابة نوعية التسيير تهدف إلى تحقيق هدفين:

- الهدف الأول اقتصادي يتمثل في تقييم مردود الهيئات وكذلك قياس لفعالية النشاط المالي لهذه المؤسسات لتحقيق الأهداف المسطرة لها.
- الهدف الثاني قانوني يتمثل في مراقبة شرعية النشاط المالي لهيئات العمومية، بمعنى مدى مطابقتها أعمالها ونشاطاتها للنصوص القانونية.
- و يلاحظ أن المشرع وان منح لمجلس المحاسبة ممارسة هذا النوع من الرقابة<sup>27</sup>، فإنه لم يحدد المعايير اللازمة لكيفية ممارستها واكتفى بالإشارة إلى العناصر الأساسية التي تقوم عليها وهي الفعالية والنجاعة والاقتصاد، دون أن يحدد مفهوم هذه العناصر وتقدير مدى ملائمتها

- التقارير: تسجل الوقائع في التقرير المفصل ، ويلاحظها مجلس المحاسبة أثناء ممارسة رقابته<sup>36</sup> ، يستعمل التقرير في حالتين أساسيتين وهما:

- الحالة الأولى: إذا تم الكشف عن وقائع قابلة للوصف الجزائي حسب قانون العقوبات تصادق التشكيلة المداولة المختصة على التقرير المفصل، وتدون فيه جميع الوقائع ويتم التوقيع عليه من طرف رئيس التشكيلة والمقرر وكاتب الضبط، ويرسل رفقة عناصر الإثبات اللازمة إلى رئيس مجلس المحاسبة والذي يوجهه إلى الناظر العام قصد إحالته على الهيئات القضائية المختصة<sup>37</sup>.

- الحالة الثانية: إذا تم الكشف عن مخالفات لقواعد الانضباط في مجال التسيير حسب الحالات المنصوص عليها في المادتين 88 و91 من الأمر رقم 20-95 ترسل إلى رئيس مجلس المحاسبة الذي يحيله إلى الناظر العام مرفقا بكل العناصر التي تثبت طبيعة المخالفة المرتكبة قصد إحالته على غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية<sup>38</sup>. أما التقرير السنوي فيعتبر من جهة وسيلة لتمكين الحكومة من الوقوف على حقيقة النقائص التي تقع أثناء تنفيذ الميزانية ، و العمل على تصحيحها ، ومن جهة أخرى يعتبر وسيلة هامة لتمكين الهيئة التشريعية من الاطلاع بصفة دورية على النشاط المالي للحكومة وتقدير مستوى أدائها.

### 3. الرقابة القضائية لمجلس المحاسبة

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى الرقابة القضائية لمجلس المحاسبة، من خلال مطلبين، المطلب الأول يتمحور حول مضمون الرقابة القضائية لمجلس المحاسبة، أما المطلب الثاني يتحدث عن طرق الطعن في قرارات مجلس المحاسبة وقد تمت معالجته كما يلي:

1.3 مضمون الرقابة القضائية لمجلس المحاسبة

ستنصدي لهذا المطلب من خلال فرعين ، تنطرق في الفرع الأول إلى مفهوم حق الإطلاع و التحري وتقديم الحسابات للمجلس، أما الفرع الثاني تنطرق إلى بحث الرقابة على الحسابات التي يمارسها مجلس المحاسبة وقد تمت معالجته كما يلي:

يمارس مجلس المحاسبة اختصاصات قضائية، حيث يملك صلاحية توقيع الجزاءات بنفسه وتمثل أساسا في توقيع الغرامات المالية، وهذا ما يميزه عن أجهزة الرقابة الإدارية و يجعله من قبيل الهيئات القضائية، لكن و ان كان المجلس يتمتع بسلطة فرض الغرامات فإن هذا لا يجعل منه قاضيا جنائيا فهو يعتبر كقاضي حسابات، تتمثل وظيفته أساسا في مراقبة الهيئات العمومية بغرض مراجعة حسابات المحاسبين العموميين ومراقبة الانضباط في مجال تسيير الموازنة والمالية ،

- تحليل أساليب الرقابة الداخلية وكيفية ممارستها من قبل الأعوان المكلفين بها ومستوى أدائهم الوظيفي

- إجازة تقييم شامل لمختلف العمليات المالية المنجزة

- ضبط النقائص المسجلة وتقييم الأثار المترتبة على نتائج التسيير.

بعد انتهاء عمليات التدقيق يحرر المقرر تقرير يدون فيه نتائج الرقابة ويعرض فيه الواقع بشكل واضح ودقيق، ويقترح الإجراءات التي يجب اتخاذها بشأن كل حالة، مع تقديم الأدلة الكافية لتبرير جميع الملاحظات والاقتراحات التي يتضمنها التقرير، ثم يرفع هذا التقرير و يرسله إلى التشكيلة المختصة لدارسته والمصادقة عليه<sup>32</sup>.

- المصادقة على التقرير وتبليغه إلى الهيئات العمومية: بعد الحصول على الملف تجتمع التشكيلة المختصة لدراسة ومناقشة الملاحظات التي يتضمنها تقرير الرقابة حالة بحالة والمصادقة عليها، وبعد عملية المصادقة يبلغ التقرير إلى الهيئات المعنية، بغرض تقديم إجاباتهم حول مختلف الملاحظات المسجلة، وهذا ضمن آجال يحددها مجلس المحاسبة<sup>33</sup>.

- المداولة والتقييم النهائي: عقب انتهاء الأجال المحددة للرد، يقوم المقرر بفحص الأجوبة ، ومن ثم إعداد مشروع مذكرة تقييم حول الملف، ويعرضه على رئيس التشكيلة لتقرير تنظيم نقاش مباشر يشارك فيه مسيرو الهيئات المعنية بالرقابة وأعضاء التشكيلة المتداولة .

تجتمع التشكيلة المختصة من جديد، لدراسة الملف ، وتضبط بشكل نهائي تقييمها النهائي وترفضه بالتوصيات والاقتراحات التي تراها لازمة قصد تحسين فعالية ومردودية تسيير الهيئات المعنية. عقب انتهاء أشغال المداولة، يتولى المقرر إعداد وتحضير مذكرة التقييم النهائية ويسلمها إلى رئيس التشكيلة المختصة لمراجعتها والتأكد من مطابقتها مع نتائج المداولة، ثم يشرف على تبليغها بشكل لى السلطات الرئاسية أو رسمي إلى مسؤولي الهيئات المعنية بالرقابة او الوصية التي تتبع لها تلك الهيئات<sup>34</sup>.

ثانيا . نتائج رقابة نوعية التسيير

- رسالة رئيس الغرفة: وهي رسالة رئيس الغرفة المختصة للهيئات التي خضعت للرقابة وكذا سلطاتها السلمية، توضح النقائص المتعلقة بجوانب التنظيم والتسيير الداخلي والتي تلحق ضرر ار بالخرزينة العمومية أو بأمالك تلك الهيئات وهذا بغرض اتخاذ التدابير اللازمة لتصحيح الوضع<sup>35</sup>.

- المذكرات: تتمثل في المذكرة الاستعجالية (أ)، المذكرة الاستعجالية (ب) وهي وسيلة يستعملها المجلس كتكسب أهمية أكثر من رسالة رئيس الغرفة ، وذلك نظرا للجهة الموقعة عليها والجهة التي ترسل إليها هذه المذكرات.

التابعين لمصالح الدولة والجماعات الإقليمية، ومختلف المؤسسات والهيئات العمومية لقواعد المحاسبة العمومية أن يودعوا حساباتهم لدى كتابة الضبط لمجلس المحاسبة في أجل أقصاه 30 يوليو من السنة المالية للميزانية المقفلة<sup>45</sup>، باستثناء حسابات التسيير الخاصة بالمحاسب المركزي للخزينة العمومية والمحاسب المركزي لوزارة البريد والمواصلات فهي تقدم قبل تاريخ 01 سبتمبر من السنة المالية المالية، حسب ما تنص عليه المادة 05 من نفس المرسوم.

- تقديم الحسابات الإدارية الأمرين بالصرف: يلزم قانون المحاسبة الوطنية الأمر بالصرف بمسك محاسبة إدارية لجميع العمليات التي ينفذها في إطار تنفيذ الموازنة العمومية، ويحتفظ بالوثائق والمستندات التي تبرر شرعية تلك العمليات المنجزة سواء في إطار الموازنة الأولية أو في إطار الموازنة الإضافية في شكل جدول عام يتشكل من فصول ومواد مرتبة حسب نفس ترتيب الموازنة، ومن جهة ثانية العمليات التي تم إنجازها بصفة فعلية وتحديد باقي الإنجازات.

وتكتسي الحسابات الإدارية<sup>46</sup> كونه حسابات ختامية أهمية بالغة في ممارسة وظيفة الرقابة المالية، ذلك أنها تشكل إحدى الوسائل التي تمكن السلطات من الاطلاع على مستوى الأداء المالي لمختلف الهيئات التابعة لها مع نهاية كل سنة مالية، وتقدير نشاطها وهو ما يسمح بوضع التدابير التي تمكن من تفادي الصعوبات المسجلة أثناء عرض الموازنة الإضافية<sup>47</sup>.

كما أن هذه الحسابات الإدارية<sup>48</sup> ليست مجرد وسيلة لضبط الأخطاء والمخالفات المرتكبة وإنما تمكن من توقيع العقوبات عليها، وتقييم مردود الهيئات العمومية وتقدير مدى فعالية نشاطها المالي، باعتبار أنها تسمح بإجراء مقارنة بين التقديرات المالية التي تضمنتها الميزانية مع النتائج المنجزة فعلا<sup>49</sup>.

- تقديم حسابات تسيير المحاسبين العموميين: المحاسبين العموميين بصفتهم المشرفين المباشرين على تنفيذ العمليات المالية، ملزمين بمسك ثلاثة أنواع من الحسابات ذات وظائف مختلفة، حددها المادة 35 من المرسوم التنفيذي رقم 50313/91 على الشكل التالي:

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

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

- محاسبة تحليلية: وتسمى كذلك بمحاسبة التكاليف باعتبارها تهدف إلى تحديد تكلفة المنتجات من سلع وخدمات وتحديد مدى ربحيتها، والملاحظ أن هذه المحاسبة تستمد قواعدها من حيث المبدأ العام، من المحاسبة التحليلية التي تخضع لها المؤسسات الاقتصادية، ولكن تختلف عنها من حيث الكيفية والغرض وهذا بالنظر إلى طبيعة نشاط

ويتمتع بسلطة إجبار الأمر بالصرف والمحاسبين العموميين على إجراء ما يراه مناسباً من تصحيحات، كما يتمتع بسلطة جزائية تخوله إصدار قرارات قضائية مؤقتة أو نهائية<sup>39</sup>، بالإضافة إلى رقابة نظامية ومطابقة القوانين والأحكام التنظيمية والتي يؤدي بالمجلس إلى ممارسة صلاحياته القضائية. وبهذا فهو يشبه إلى حد كبير القضاء الإداري<sup>40</sup>.

### 1.3.3 حق الإطلاع والتحري وتقديم الحسابات للمجلس

#### أولاً. حق الإطلاع وسلطة التحري

أعطى المشرع الجزائري مجلس المحاسبة حق الإطلاع على كل الوثائق التي من شأنها أن تسهل مراقبة العمليات المالية والمحاسبية، سلطة الاستماع إلى أي عون في الجماعات والهيئات الخاضعة لرقابته، إجراء كل التحريات الضرورية من أجل الاطلاع على الوسائل المنجزة بالاتصال مع إدارت ومؤسسات القطاع العام، مهما تكن الجهة التي تعاملت معها مع مراعاة التشريع الجاري العمل به<sup>41</sup>.

حتى يتمكن مجلس المحاسبة من أداء عمله ومن أجل ضمان الطابع السري المرتبط بالوثائق أو المعلومات التي تمس بالدفاع أو الاقتصاد الوطني، يجب على المجلس إتخاذ كل الاحتياطات اللازمة للحفاظ على سرية الوثائق والمعلومات، ويمارس مجلس المحاسبة رقبته على أساس الانتقال إلى عين المكان فجائياً أو عند التبليغ<sup>42</sup>.

كما يمكن لمجلس المحاسبة، استشارة اختصاصيين أو تعيين خبير أو من شأنها مساعدته في أشغال إذا كانت العمليات الواجب مراقبتها أو الواجب تقييمها تقتضي ذلك<sup>43</sup>.

يلعب قضاة المجلس دوراً هاماً في المراقبة المالية من خلال سلطة التحري من أي شكل من أشكال التلاعب، أو الاختلاس مما يساعد على توصل المجلس إلى اكتشاف العديد من الخروقات المالية والتلاعب.

وبما أن الرقابة المالية بصفة عامة تهدف إلى المحافظة على المال العام وحمايته من التلاعبات، يجب متابعة تنفيذ الخطة الموضوعية من قبل الدولة وتقييم الأداء للتأكد من أن التنفيذ يسير وفق السياسات المقررة<sup>44</sup>.

وفي الأخير نستنتج أن مجلس المحاسبة أنه يقوم بمهامه، ومن خلال نشره العديد من التقارير التي تؤكد على وجود العديد من الخروقات المالية والمطالبة بتصحيحها وتداركها، إلا أنه يحتاج إلى صلاحيات أوسع وتمويل أكبر لمواصلة هذه الجهود.

#### ثانياً. تقديم الحسابات للمجلس

يتعين على كل محاسب عمومي إيداع حساب التسيير لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة والاحتفاظ بكل الوثائق الثبوتية التي قد يطلبها منه عند الاقتضاء، وكذا يتعين على الأمر بالصرف التابع إيداع حساباته الإدارية بنفس الآلية، حيث نصت المادة 02 على أنه "يجب على الأمرين بالصرف الرئيسيين والثانويين وعلى المحاسبين العموميين

المداولة، أما في حالة وجود مخالفات في حساباته يصدر قرار مؤقت يتضمن أوامر توجه إلى المحاسب لتقديم التبريرات الناقصة أو إكمال تلك التي يراها المجلس غير كافية أو تقديم أية توضيحات أخرى لتبرئة ذمته، ويتم تبليغ القرار للمحاسب للإجابة عليها في أجل شهرين كاملين بحسب من تاريخ التبليغ.<sup>57</sup>

إصدار القرار النهائي: بانقضاء أجل المحدد للإجابة يعين رئيس الغرفة مقرر مراجع و يكلفه بدراسة الملف على ضوء الإجابات المستلمة وتقديم اقتراحاته، وبعده يرسل الملف كاملاً إلى الناظر العام لتقديم استنتاجاته، و يعرضه بعد ذلك على تشكيله المداولة لإصدار القرار النهائي.<sup>58</sup>

-النتائج المترتبة عن مراجعة حسابات المحاسبين العموميين: يتربط عن مراجعة حسابات المحاسبين العموميين نتيجتين مهمتين:

إبراء ذمة المحاسب العمومي: يمنح مجلس المحاسبة إبراء ذمة المحاسب العمومي بقرار نهائي إذا كانت عمليات المراجعة لحسابات المحاسب العمومي صحيحة وسليمة.<sup>59</sup>

وبناء على نص المادة 84 من الأمر 20/95، فإن القرارات التي يصدرها مجلس المحاسبة هي قرارات تكتسي الطابع القضائي، أي الصيغة التنفيذية قياساً على قرارات الجهات القضائية الإدارية الأخرى.

وضع المحاسب العمومي في حالة مدين: إذا تبين من عمليات المراجعة وجود مخالفات في التسيير، ولم يقم المحاسب العمومي بالتسديد من أمواله وضع في حالة مدين.

الملاحظ من خلال النصوص القانونية أن المشرع الجزائري لم يعالج بشكل واضح ودقيق مسألة التعويض عن الأضرار التي بتسبب بها المحاسبون العموميون، فالمشرع أقر وضع المحاسب في حالة مدين بمبلغ يساوي المبلغ الناقص، فهو لم يبين كيفية حساب المبلغ المستحق تسديده من طرف المحاسب، وقد أعطى السلطة التقديرية لقاضي الحسابات لتقدير المبلغ المستحق تسديده.<sup>60</sup>

ويجب الإشارة إلى أنه لضمان الاستخدام الأمثل في تسيير الأموال العامة أوجد المشرع الجزائري منظومة قانونية يحدد من خلالها شروط استعمالها من أجل تنفيذ الإيرادات والنفقات مما يقتضي الحصول على ترخيص مسبق من المجالس المحلية بالنسبة لميزانية الولاية والبلدية، والبرلمان بالنسبة لموازنة الدولة، إلا أنه كاستثناء يجوز للأمر بالصرف تنفيذ عمليات مالية دون ترخيص، وهذه الحالة تجعل منه محاسباً فعلياً<sup>61</sup>، ويلتزم بتقديم حساباته لمجلس المحاسبة من أجل مراجعتها ومراقبتها.<sup>62</sup>

ثانياً. رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية

الهيئات العمومية، والذي يهدف إلى تقديم خدمات ذات منفعة عامة.<sup>51</sup>

وعند غلق كل سنة مالية يلتزم المحاسبون العموميون بإعداد حسابات ختامية عن تسييرهم المالي، وهي حسابات<sup>52</sup> مماثلة لتلك التي يقدمها الأمرون بالصرف لكنها تعتبر أكثر تفصيلاً منها.<sup>53</sup>

### 2.3.3 الرقابة على الحسابات

#### أولاً. مراجعة حسابات المحاسبين العموميين

يقوم مجلس المحاسبة بمراجعة حسابات المحاسبين العموميين ويصدر قرارات بشأنها<sup>54</sup>، وبما أن رقبته تعتبر من النظام العام، وأن الدور الأول للمحاسب العمومي هو احترام تنفيذ الميزانية، حيث يقوم بمراجعة كل حسابات التسيير والتدقيق في صحة العمليات ومدى مطابقتها مع الأحكام التشريعية والتنظيمية المطبقة عليها.<sup>55</sup>

حيث تنص المادة الثانية من المرسوم التنفيذي رقم 56/96 على أنه " يجب على الأمرين بالصرف الرئيسيين والثانويين، ومع مراعاة أحكام المادة 9 أدناه على المحاسبين العموميين التابعين لمصالح الدولة والجماعات الإقليمية ومختلف المؤسسات والهيئات العمومية الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية، أن يودعوا حساباتهم الإدارية وحسابات التسيير لدى كتابة الضبط مجلس المحاسبة في أجل أقصاه 30 يونيو من السنة الموالية للموالية للمقفل"، ومن هنا نرى أن الأمر بالصرف والمحاسب العمومي ملزومون بأداء حساباتهم لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة، والذي بدوره يقوم بمراجعة تلك الحسابات وهذا يدقق في صحة العمليات المادية ومدى تطابقها مع النصوص والتنظيمات المعمول بها.<sup>56</sup>

- إجراءات مراجعة حسابات المحاسبين العموميين: تخضع عملية مراجعة حسابات المحاسب العمومي لإجراءات أساسية حددها الأمر رقم 20-95 وقد تم توزيع هذه الإجراءات إلى ثلاث مراحل وهي:

معاينة الحسابات: وتتم عن طريق

- معاينة مدى مطابقة حسابات التسيير للتنظيم المعمول به.

- المراجعة الحسابية للمبالغ المسجلة.

- مراجعة مدى تطابق الحسابات وانسجامها.

- ضبط مبالغ الإعتمادات المالية المخصصة.

- مراجعة العمليات المالية المنجزة.

- مراقبة العمليات المالية المنجزة خارج الموازنة وحسابات التسبيقات.

-مراقبة عمليات الخزينة (حركات الأموال نقداً، حسابات إيداع الحسابات الجارية، حسابات الديون المستحقة للهيئات العمومية أو عليها).

الحكم على الحسابات: في حالة عدم تسجيل خطأ أو مخالفة على مسؤولية المحاسب العمومي، يصدر قرار الإبراء من طرف تشكيلة



من قبل الناظر العام، كما يمكن أن تكون المراجعة من الغرفة أو الفرع الذي اصدر الحكم وذلك تلقائيا، المراجعة على سبيل الحصر وتعلق إما بوجود أخطاء، أو إغفال أو تزوير، أو ظهور عناصر جديدة تبرر ذلك، ويستلزم طلب المراجعة أن يشتمل على الوقائع والأسباب التي تم الاستناد إليها بالإضافة إلى المستندات والوثائق الثبوتية<sup>69</sup>.  
يوجه طلب المراجعة إلى رئيس مجلس المحاسبة، في أجل أقصاه سنة واحدة من تاريخ تبليغ القرار موضوع الطعن، استثناء يمكن إجراء المراجعة بعد الأجل المحدد إذا صدرت القرارات على أساس وثائق اتضح أنها خاطئة، بحيث يقوم رئيس الغرفة بتعيين قاضي يتولى دراسة ملف طلب المراجعة، ويقدم الملف مرفق بأرائه إلى الناظر العام الذي بدوره يقدم ملاحظاته المكتوبة.

ثانيا، الاستئناف: يعتبر طريقة ثانية للطعن في قرارات مجلس المحاسبة حيث أن كل قراراته قابلة للاستئناف في أجل أقصاه شهر من تاريخ تبليغ القرار موضوع الطعن، فلا يقبل الاستئناف إلا من قبل المتقاضي المعني أو السلطة السلمية أو الوصية المعنية أو الناظر العام، ويتم ذلك بواسطة إيداع عريضة الطعن والتي تكون كتابية وموقعة من صاحب الطلب أو ممثله القانوني، مرفقة بعرض دقيق ومفصل للوقائع والدفع المسندة إليها لدى كتابة ضبط المجلس أو ترسل إليها مع وصل إيداع أو إشعار بالاستلام.

للاستئناف اثر موقف لتنفيذ القرار موضوع الطعن، حيث يقوم المجلس بدراسة الاستئناف، يطلع في جلسته على العريضة والوسائل المسندة إليه في دعم الاستئناف ومقترحات المقرر واستنتاجات الناظر العام، باستثناء الغرفة المصدرة للقرار محل الاستئناف.

ما يمكن الإشارة إليه من خلال المادة 21 من الأمر 20/95، أن المشرع لم يحدد نوع القرارات التي تخضع للاستئناف، بل اكتفى بالنص على أنه "تكون قرارات مجلس المحاسبة قابلة للاستئناف".

### 2.2.3 الطعون الخارجية

إضافة إلى قابلية قرارات مجلس المحاسبة للطعون الداخلية والتي تكون داخل المجلس نفسه، فإن هذه القرارات قابلة لنوع آخر من الطعون المتمثل في الطعون الخارجية والتي تجرى أمام جهة قضائية غير مجلس المحاسبة .

- الطعن بالنقض : بالاعتماد على القانون العضو المتعلق بمجلس الدولة، وهذا ابتداء من تبني المشرع الجزائري لمبدأ ازدواجية القضاء، أضغى هو المختص بالنظر في الطعون بالنقض والتي يكون موضوعها قرارات مجلس المحاسبة حيث نصت المادة 77 منه " يفصل مجلس الدولة في الطعون بالنقض في قرارات الجهات القضائية الإدارية الصادرة نهائيا، وكذا الطعون بالنقض في قرارات مجلس المحاسبة "، ونصت المادة 72 الفقرة الأولى من الأمر 20/59 " تكون قرارات مجلس

- رقابة الانضباط: تعتبر مخالفات لقواعد الانضباط الأخطاء أو المخالفات التي تكون خرقا صريحا للأحكام التشريعية والتنظيمية التي تسرى على استعمال وتسيير الأموال العمومية أو الوسائل المادية و تلحق ضررا بالخزينة العمومية أو هيئته عمومية<sup>63</sup>.

حسب نص المادة 2/87 من الأمر 20/95 أقر المشرع لمجلس المحاسبة ممارسة الرقابة القضائية على التسيير المالي للأمر بالصرف. حيث يقصد برقابة الانضباط في تسيير الميزانية، تلك الرقابة الممارسة من طرف مجلس المحاسبة على التسيير المالي للأمر بالصرف بغرض رقابة مدى احترامهم للأحكام التشريعية، ويملك فيها سلطة توقيع الجزاء في حالة ارتكابهم لأخطاء ألحقت أضرارا بالخزينة ولا يهدف المجلس عند ممارسته هذه الرقابة، إلى إلغاء أو تعديل القرار التي يصدر عن الهيئات العمومية الخاضعة للرقابة، لأن ذلك يشكل تدخل في نشاطها، ويعتبر كذلك تعديا على اختصاصات القضاء الإداري الذي يملك وحده سلطة إلغاء القرار الإداري غير المشروع<sup>64</sup>.

وإذا ما وجد خرق صريح لقواعد الانضباط في مجال التسيير وألحق ضررا بالخزينة العمومية، يختص مجلس المحاسبة بتحصيل كل مسير<sup>65</sup> خاضع للرقابة مسؤولية هذا الخطأ<sup>66</sup>، حيث يشمل هذا النوع من الرقابة أي مسؤول أو عون في الأجهزة المركزية للدولة، أو في الأجهزة اللامركزية<sup>67</sup>، وهذا وفقا لأحكام المادة 07 و المادة 86 من نفس الأمر.

-النتائج المترتبة عن رقابة الانضباط: في حالة ارتكاب الأعوان للأخطاء والمخالفات المنصوص عليها في المادة 88 والتي تشكل خرقا لقواعد الانضباط المالي، فإن المجلس يسلط غرامة مالية في حق مرتكبي هذه المخالفات ولا يمكن لهذه الغرامة المالية أن تتعدى مبلغ المرتب السنوي الإجمالي الذي يتقاضاه العون المعني عند تاريخ ارتكاب المخالفة.

و يضاعف المبلغ المقرر في المادة 89، في حق كل مسؤول أو عون أو ممثل أو قائم بالإدارة خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة في حالة إثبات أن هذه الأخطاء المرتكبة تهدف إلى تحقيق مكاسب مالية أو عينية شخصية على حساب الدولة أو الهيئة العمومية، دون المساس بالمتابعات الجزائية، ولا تتعارض الغرامات المالية التي يصدرها مجلس المحاسبة مع تطبيق العقوبات الجزائية والتعويضات المدنية<sup>68</sup>.

### 2.3 طرق الطعن في قرارات مجلس المحاسبة

سنتصدى لهذا المطلب من خلال فرعين، نتطرق في الفرع الأول إلى مفهوم الطعون الداخلية، أما الفرع الثاني نتطرق إلى الطعون الخارجية وقد تمت معالجته كما يلي:

#### 1.2.3 الطعون الداخلية

تتمثل هذه الطعون: في المراجعة والاستئناف.

أولا المراجعة : كل قرار يصدر عن مجلس المحاسبة يكون قابلا للمراجعة من قبل المتقاضي المعني أو السلطة السلمية أو الوصية أو

والمساهمة في إنتاج القواعد القانونية في كل المسائل والقضايا المتعلقة بالمالية العمومية.

- في حالة وجود مخالفات أو تأخير في تقديم الحسابات، سواء بالنسبة للمحاسبين العموميين أو في رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية يصدر المجلس عقوبات في شكل غرامات.

- للخاضع للرقابة الحق في الاعتراض عليها بالمراجعة والاستئناف.

إقتراحات:

- إن رقابة المال العام تستوجب من مجلس المحاسبة إتباع الإجراءات المنصوص عليها في الأمر 20/95 المتعلق بمجلس المحاسبة والأمر 377/95 المتعلق بنظامه الداخلي.

- يعتمد مجلس المحاسبة على مجموعة من الأسس لإضفاء طابع الدقة والشرعية على الأعمال التي يقوم بها

- أن يكون للإجراءات التي يقوم بها مجلس المحاسبة طابع كتابي

- أن تكون الإجراءات التي يقوم بها مجلس المحاسبة سرية تعتمد على مبدأ المواجهة

#### 5. قائمة المراجع:

أولا/ قائمة المصادر

أ- النصوص القانونية

- 1- القانون العضوي رقم 98- 01 المؤرخ في 4 صفر عام 1419 الموافق 30 مايو سنة 1998 والمتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله
- 2- القانون رقم 63- 198 المؤرخ في 8 يونيو سنة 1963 والمتضمن تأسيس الوكالة القضائية للجزيرة.
- 3- القانون رقم 80-05 المؤرخ في 01 مارس 1980 المتعلق بمجلس المحاسبة.
- 4- القانون رقم 90- 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 يتعلق بالمحاسبة العمومية.
- 5- القانون رقم 90-32 المؤرخ في 17 جمادى الأولى عام 1411 الموافق 4 ديسمبر سنة 1990 والمتعلق بتنظيم مجلس المحاسبة وعمله.
- 6- القانون رقم 06- 01 المؤرخ في 21 محرم عام 1427 الموافق 20 فبراير سنة 2006 والمتضمن الوقاية من الفساد ومكافحته.
- 7- الأمر رقم 95- 20 المؤرخ في 19 صفر عام 1416 الموافق 17 يوليو سنة 1995 والمتعلق بمجلس المحاسبة
- 8- الأمر رقم 95- 23 المؤرخ في 26 أوت 1995 المتضمن القانون الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة.
- 9- الأمر رقم 01- 04 المؤرخ في أول جمادى الثانية عام 1422 الموافق 20 غشت سنة 2001 والمتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية وتسييرها وخصصتها المعدل والمتمم

المحاسبة الصادرة عن تشكيلة كل الغرف مجتمعة، قابلة للطعن بالنقض طبقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية." -  
كيفية الطعن بالنقض: بالإضافة إلى الطريقتين السالفتين الذكر يمكن الطعن بالنقض في قرارات مجلس المحاسبة الصادرة عن تشكيلة كل الغرف مجتمعة، طبقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية ، فحسب المادة 59-02 من الأمر 20-95 يمكن تقديم الطعن بناء على طلب الأشخاص المعنيين ، أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية، أو الناظر العام.

أن المشرع الجزائري نص على الطعن بالنقض في قرارات مجلس المحاسبة بصفة عامة ، فهل تتمثل في القرارات المؤقتة، النهائية أم الصادرة بعد المراجعة أو الصادرة بعد الاستئناف، أما المادة 72 أشار المشرع إلى نوع محدد من قرارات مجلس المحاسبة وهي القرارات الصادرة من الغرف مجتمعة، ولكن لم يحدد ميعاد الطعن بالنقض، ولا الحالات التي يجوز فيها الطعن بل اكتفى بإحالتها إلى قانون الإجراءات المدنية.

#### 4. خاتمة:

من خلال دراستنا لرقابة مجلس المحاسبة في إطار الرقابة البعدية للأموال العامة، وبعد تحديد المهام الموكلة للمجلس والتي تستوجب ظروف ملائمة للقيام بنشاطه، نستخلص من خلال بحثنا هذا وجود رغبة صريحة للمشرع الجزائري في تأسيس رقابة مالية لاحقة يختص بها مجلس المحاسبة، وهو نفس الطريق التي عملت على تكريسها مختلف النصوص التشريعية التي صدرت في هذا الإطار والمتعلقة بتنظيم مجلس المحاسبة، حيث تعتبر الاختصاصات المخولة لمجلس المحاسبة من الناحية النظرية كافية بأن يمارس دورا هاما في حماية الأموال العمومية باعتباره أعلى هيئة رقابية على الأموال العمومية .

ومن خلال بحثنا هذا توصلنا إلى :

#### النتائج :

- مساهمة مجلس المحاسبة في تحسين تسيير الأموال العامة.
- الرقابة القضائية التي يتمتع بها مجلس المحاسبة تمكنه من ترقية إجبارية تقديم الحسابات كقاعدة أساسية في نظام المحاسبة العمومية.
- ضمان تحقيق الشفافية المطلوبة في تسيير المال العام.
- تتضمن عملية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة تحقيقا أوليا يقوم به القاضي المقرر الذي يعتمد على مختلف الوسائل المتاحة له للقيام بهذه العملية.
- يساهم من خلال رقبته الإدارية في تحسين النشاط المالي للهيئات الخاضعة لرقابته وهو ما يجعل منه أداة فعالة قادرة على التأثير

- 10- الأمر رقم 03- 11 المؤرخ في 27 جمادى الثانية عام 1424 الموافق 26 غشت سنة 2003 والمتعلق بالنقد والقرض المعدل والمتمم
- 11- أمر رقم 10- 02 مؤرخ في 16 رمضان عام 1431 الموافق 26 غشت سنة 2010 يعدل ويتمم الأمر رقم 95- 20 المؤرخ في 19 صفر عام 1416 الموافق 17 يوليو سنة 1995 والمتعلق بمجلس المحاسبة.
- ب- النصوص التنظيمية
- 1- المرسوم التنفيذي رقم 91-313 يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصراف والمحاسبون العموميون وكيفيةاتها ومحتواها.
- 2- المرسوم الرئاسي رقم 95/377 المؤرخ في 20 نوفمبر 1995 المحدد للنظام الداخلي لمجلس المحاسبة
- 3- المرسوم التنفيذي رقم 96/56 المؤرخ في 02 رمضان 1416 الموافق ل 22 يناير 1996، يحدد انتقاليا الأحكام المتعلقة بتقديم الحسابات إلى مجلس المحاسبة، ج ر ج عدد 06 صادرة في 24 جانفي 1996.
- ثانيا /قائمة المراجع:
- أ-الكتب:
- 1- شهبوب مسعود، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية (الهيئات والإجراءات أمامها)، الجزء الثاني، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
- 2- محيو أحمد، المنازعات الإدارية، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، 1998.
- 3- صدوق عمر، تطور التنظيم القضائي الإداري في الجزائر، ط1، تيزي وزو، 2001.
- 4- زغدود علي، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2005.
- 5- مسعى محمد، المحاسبة العمومية، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2003.
- 6- عوف محمود النقروي، الإدارة المالية في الإسلام، الطبعة الثالثة، مركز الإسكندرية للتراث، مصر، 2006.
- 7- لعمارة جمال، منهجية الميزانية العامة للدولة في الجزائر، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة مصر، سنة 2004
- ب- الرسائل والمذكرات
- 1- امجوج نوار، مجلس المحاسبة نظامه ودوره في الرقابة على المؤسسات الإدارية، مذكرة ماجستير في القانون العام، فرع المؤسسات

<sup>2</sup> - المادة 02 من الأمر رقم 95- 20 المؤرخ في 19 صفر عام 1416 الموافق

17 يوليو سنة 1995 والمتعلق بمجلس المحاسبة

<sup>3</sup> - المادة 2/03 من الأمر 20/95، نفس المرجع.

<sup>1</sup> - أنظر لأكثر توضيح القانون رقم 06- 01 المؤرخ في 21 محرم عام 1427 الموافق 20 فبراير سنة 2006 والمتضمن الوقاية من الفساد ومكافحته.

- <sup>19</sup> - وفي نهاية السنة يتخذ جميع الإجراءات التي يراها مناسبة كما يراقب حسابات المحاسبين العموميين ومراجعتها وكذا بمراقبة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية.
- <sup>20</sup> - سعاد طيبي، الرقابة على ميزانية الجماعات المحلية، مذكرة ماجستير في القانون فرع إدارة محلية، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة الجزائر، 2001-2002، ص 87.
- <sup>21</sup> - كذلك يقوم المجلس بمراقبة استعمال المساعدات المالية الممنوحة من طرف الدولة، الجماعات الإقليمية، المرافق العمومية، التي تكون على شكل إعانات أو ضمانات أو رسوم شبه جبائية، مهما كان المستفيد منها والقيام بتقييمها.
- <sup>22</sup> - بواريب أعمر، الرقابة العمومية على الهيئات والمؤسسات المالية في الجزائر، مذكرة ماجستير في الحقوق، والعلوم الإدارية، فرع الإدارة والمالية، كلية الحقوق، جامعة بن عكنون، الجزائر 2001/2002، ص 87-88.
- <sup>23</sup> - المادة 06 من الأمر رقم 20/95، المرجع السابق.
- <sup>24</sup> - أنظر: المادة 06 من الأمر رقم 20-95، المرجع السابق.
- <sup>25</sup> - المادة 69 من الأمر رقم 20-95، المرجع السابق.
- <sup>26</sup> - بواريب أعمر، المرجع السابق ص 91، 90.
- <sup>27</sup> - إن رقابة نوعية التسيير تعني بشكل عام الوصول إلى مستوى تسيير يحقق حد أقصى من الأهداف المسطرة من الفعالية، وهذا بالاستغلال الأمثل للوسائل والموارد المتاحة (النجاعة) وبأقل التكاليف الممكنة (الاقتصاد)، وهذا التصور يفترض أن يتمتع المسير في أي مستوى كان من المسؤولية بهامش معين من الحرية للقيام بأي مبادرة شخصية في تنظيم الهيئة التي يشرف على تسييرها لقواعد مرنة تسمح له بالتكيف مع المحيط الذي تعمل فيه، لكن نمط التسيير الذي تعتمده الإدارة العمومية، مأخوذ عن : نفاق أكرم، دور مجلس المحاسبة في الرقابة على الأموال العمومية، مذكرة ماستر في الحقوق، تخصص منازعات القانون العمومي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمدلين دباغين، سطيف 2، 2011/2012، ص 25.
- <sup>28</sup> - منصور الهادي، مجلس المحاسبة في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2015-2014، ص 49.
- <sup>29</sup> - شويخي سامية، أهمية الاستفادة من الآليات الحديثة والمنظور الإسلامي في الرقابة على المال العام، مذكرة ماجستير في القانون، تخصص تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2011، ص 108.
- <sup>30</sup> - المواد 71، 72، 73 من الأمر رقم 95 - 20، المرجع السابق.
- <sup>31</sup> - عنقاق أكرم، المرجع السابق، ص 28، 29.
- <sup>32</sup> - أنظر: المادة 36 من المرسوم الرئاسي رقم 37795- المؤرخ في 20 نوفمبر 1995 المحدد للنظام الداخلي لمجلس المحاسبة.
- <sup>33</sup> - مسعى محمد، المحاسبة العمومية، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2003، ص 155.
- <sup>34</sup> - مجوج نوار، المرجع السابق، ص 140.
- <sup>4</sup> - الأمر رقم 10 - 02 مؤرخ في 16 رمضان عام 1431 الموافق 26 غشت سنة 2010 يعيدل ويتمم الأمر رقم 95 - 20 المؤرخ في 19 صفر عام 1416 الموافق 17 يوليو سنة 1995 والمتعلق بمجلس المحاسبة.
- <sup>5</sup> - القانون رقم 80-05 المؤرخ في 01 مارس 1980 المتعلق بمجلس المحاسبة.
- <sup>6</sup> - الأمر رقم 95-20، مرجع سابق.
- <sup>7</sup> - الأمر رقم 95-23 المؤرخ في 26 أوت 1995 المتضمن القانون الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة.
- <sup>8</sup> - صدوق عمر، تطور التنظيم القضائي الإداري في الجزائر، ط 1، تيزي وزو، 2001، ص 30.
- <sup>9</sup> - الأمر رقم 01-04 المؤرخ في أول جمادى الثانية عام 1422 الموافق 20 غشت سنة 2001 والمتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية وتسييرها وخصوصيتها المعدل والمتمم.
- <sup>10</sup> - القانون رقم 90-32 المؤرخ في 17 جمادى الأولى عام 1411 الموافق 4 ديسمبر سنة 1990 والمتعلق بتنظيم مجلس المحاسبة وعمله.
- <sup>11</sup> - القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 يتعلق بالمحاسبة العمومية.
- <sup>12</sup> - المادة 55 من القانون 90-21، نفس المرجع.
- <sup>13</sup> - فالأمر بالصرف وإن كان يتمتع بسلطة تقدير استعمال المال المخصص له، فإنه لا توجد تحت تصرفه مبالغ نقدية يمكن له أن يتصرف فيها مباشرة ولا يمكن له تنفيذ قراراته إلا بتوجيه أمر إلى المحاسب العمومي، وبالمقابل فإن المحاسب العمومي الذي توجد لديه الأموال لا يملك سلطة اتخاذ القرارات لصرفها ولا يمكن له القيام بذلك إلا إذا تحصل على أمر من الأمر بالصرف، وفي حالة مخالفته لذلك فإن المحاسب العمومي ملزم بأن يرفض تنفيذه، وفي هذه الحالة الأمر بالصرف يتخذ قرار تسخير ويتحمل المسؤولية الكاملة، كما يمكن للمحاسب أن يرفض الامتثال للتسخير في خمس حالات وهي: حالة عدم توفر الإعتمادات المالية ما عدا بالنسبة للدولة، عدم توفر أموال الخزينة، انعدام إثبات أداء الخدمة، طابع النفقة غير الإبراني، انعدام تأشيرة المراقب المالي أو تأشير لجنة الصفقات العمومية المختصة إذا كان ذلك منصوص عليه في التنظيم (م 48 قانون المحاسبة العمومية).
- <sup>14</sup> - زغدود علي، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2005، ص 174.
- <sup>15</sup> - زغدود علي، مرجع سابق، ص 173.
- <sup>16</sup> - امجوج نوار، مجلس المحاسبة نظامه ودوره في الرقابة على المؤسسات الإدارية، مذكرة ماجستير في القانون العام، فرع المؤسسات الإدارية والسياسية، كلية الحقوق، جامعة منتوري قسنطينة، سنة 2007-2006، ص 52.
- <sup>17</sup> - علي زغدود، نفس المرجع، ص 174.
- <sup>18</sup> - زقوارن سامية، عملية الرقابة الخارجية على أعمال المؤسسات العامة في الجزائر، مذكرة ماجستير في القانون، فرع قانون المؤسسات، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة الجزائر، 2001-2002، ص 59/85.

- <sup>35</sup> - المادة 25 ، من الأمر رقم 95 - 02 ، المرجع نفسه.
- <sup>36</sup> - بو اريب أعمار ، المرجع السابق ، ص 90.
- <sup>37</sup> - أنظر: المادتين 44.45 من المرسوم الرئاسي 377-95 ، المرجع السابق.
- <sup>38</sup> - أنظر: المادتين 44.46 من المرسوم الرئاسي 377-95 ، المرجع نفسه.
- <sup>39</sup> - تريكي صونيه ، بن معمر تسعديت ، النظام القانوني لمجلس المحاسبة ، مذكرة ماستر فرع القانون العام ، تخصص قانون الجماعات الإقليمية ، كلية الحقوق ، جامعة عبد الرحمان ميرة بجاية ، 2012-2013 ، ص 71.
- <sup>40</sup> - المادة 24 ، 25 من الأمر رقم 20-95 ، مرجع سابق.
- <sup>41</sup> - المادة 55 من الأمر رقم 20-95 مرجع سابق.
- <sup>42</sup> - مادة 14 من الأمر رقم 20-95 مرجع نفسه.
- <sup>43</sup> - المواد 56.58 من الأمر رقم 20-95 ، مرجع لسابق.
- <sup>44</sup> - عوف محمود النقروي ، الإدارة المالية في الإسلام ، الطبعة الثالثة ، مركز الإسكندرية للتراث ، مصر ، 2006 ، ص 25.
- <sup>45</sup> - المرسوم التنفيذي رقم 96-56 المؤرخ في 02 رمضان 1416 الموافق ل 22 يناير 1996 ، يحدد انتقالا الأحكام المتعلقة بتقديم الحسابات إلى مجلس المحاسبة ، ج ر ج عدد 06 صادرة في 24 جانفي 1996.
- <sup>46</sup> - أنظر في هذا : محبو أحمد ، المنازعات الإدارية ، الجزء الثاني ، ديوان المطبوعات الجامعية ، سنة 1998 ، ص 104.
- <sup>47</sup> - شهبو مسعود ، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية (الهيئات والإجراءات أمامها) ، الجزء الثاني ، الطبعة الرابعة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2007 ، ص 104.
- <sup>48</sup> - تظهر أهمية الحسابات الإدارية في ممارسة الرقابة المالية بشكل أفضل في مجال الرقابة القضائية التي يمارسها مجلس المحاسبة ، حيث أن القانون يلزم جميع الأمرين بالصرف بإيداعها لدى كتابة الضبط كل سنة مالية بهدف مراقبة نشاطهم المالي ، ومعاينة مدى انضباطهم في مجال تسيير الموازنة بالقواعد التي تحكم المالية العامة.
- <sup>49</sup> - أمجوج نوار ، المرجع السابق ، ص 105.
- <sup>50</sup> - المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرين بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفية إجرائها ومحتواها.
- <sup>51</sup> - مسعي محمد ، المرجع السابق ، ص 130.
- <sup>52</sup> - يكتسي حساب التسيير أهمية بالغة من الناحيتين المالية والقانونية ، فمن الناحية المالية يسمح بمعرفة المركز المالي للهيئة المعنية وضبط التكلفة الحقيقية للخدمات التي تقدمها ، أما الناحية القانونية تشكل الوسيلة الأساسية التي يعتمد عليها مجلس المحاسبة في مراجعة الحسابات إلى جانب الوثائق الثبوتية التي ينبغي أن ترفق بهذا الحساب والتي تعتبر سندت إثبات لتبرير مختلف العمليات المنجزة وتتوقف عليها المسؤولية المالية والشخصية للمحاسب العمومي أمام مجلس المحاسبة.
- <sup>53</sup> - منصور الهادي ، المرجع السابق ، ص 39.
- <sup>54</sup> - أنظر: المادة 74 من الأمر 20-95 ، المرجع السابق.
- <sup>55</sup> - مكنية فريدة ، شويبر عبد الحليم ، المرجع السابق ، ص 44.
- <sup>56</sup> - المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 96-56 ، المرجع السابق.
- <sup>57</sup> - منصور الهادي ، المرجع السابق ، ص 42.
- <sup>58</sup> - منصور الهادي ، المرجع نفسه ، ص 44.
- <sup>59</sup> - لعمارة جمال ، منهجية الميزانية العامة للدولة في الجزائر ، دار الفجر للنشر والتوزيع ، القاهرة مصر ، سنة 2004 ، ص 121.
- <sup>60</sup> - لعمارة جمال ، المرجع السابق ، ص 129.
- <sup>61</sup> - لا بد من توفر شروط أساسية للقيام بمهمة تسيير فعلي صحيح وهي كالآتي:
- أن يوجد هناك تصرف في أموال عامة سواء تعلق الأمر بتحصيل إيرادات أو تسديد نفقات.
- عدم توفر صفة المحاسب العمومي في الشخص الذي يتصرف في الأموال وعدم وجود ترخيص له للقيام بذلك . - أن يتم استعمال الأموال لأغراض المصلحة العامة ، لأنه إذا استخدمت لأغراض شخصية يكيف سلوك المحاسب الفعلي على أساس أنه اختلاس أو تحويل أموال ويخضع لأحكام قانون العقوبات. (المادة 88 من أمر رقم 20-95).
- إذا توفرت الأدلة على وجود تسيير فعلي ، يفتح تحقيق ، يباشر خلاله قضاة مجلس المحاسبة الإجراءات المتعلقة بذلك ، بحيث يتم إصدار قرار مؤقت يتم فيه التصريح بالتسيير الفعلي ويتضمن أمر موجه إلى الشخص المعني بغرض إلزامه بتقديم حسابات تسييره إلى مجلس المحاسبة في أجل محدد ، وإذا امتثل لهذا الأمر يصبح هذا القرار نهائيا ، أما إذا أبدى معارضة لذلك ينظر المجلس في مضمون المعارضة ، فإذا كان هناك ما يبرر موقفه ، يتم إقرار عدم متابعته وفي حالة العكس يصدر مجلس المحاسبة قرار نهائي ، يتضمن التصريح بالتسيير الفعلي ويلزمه بتقديم حساباته في الأجل المقررة لذلك.
- <sup>62</sup> - أمجوج نوار ، المرجع السابق ، ص 123.
- <sup>63</sup> - المادة 88 من أمر رقم 20-95 ، المرجع السابق.
- <sup>64</sup> - نوار أمجوج ، المرجع السابق ، ص 145.146.
- <sup>65</sup> - وقد عمل المشرع الجزائري على تحديد الأخطاء التي تشكل خرقا لقواعد الانضباط في مجال التسيير كالتالي:
- الأحكام التشريعية أو التنظيمية المتعلقة بتنفيذ الإيرادات والنفقات.
- استعمال الإعتمادات أو المساعدات المالية التي تمنحها الدولة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ، أو الممنوحة بضمن منها لأهداف غير الأهداف التي منحت لأجلها صراحة.
- الالتزام بالنفقات دون الصفة أو السلطة أو خرقا للقواعد المطبقة في مجال الرقابة القبلية.
- الالتزام بالنفقات دون اعتماد أو تجاوز التخصيصات الخاصة بالميزانية.
- خصم نفقة بصفة غير قانونية ، إما تجاوز ما في الاعتماد للتخصيص الأصلي للالتزامات أو القروض المصرفية الممنوحة لتحقيق عمليات محددة.
- تنفيذ عمليات النفقات الخارجية بشكل واضح عن هدف أو مهمة الهيئات العمومية.
- الرفض غير المؤسس للتأشير أو العراقيل الصريحة من طرف هيئات الرقابية القبلية أو التأشير الممنوحة خارج الشروط القانونية.

- عدم احترام الأحكام القانونية أو التنظيمية المتعلقة بمسك المحاسبات وسجلات الجرد، والاحتفاظ بالوثائق والمستندات الثبوتية.
- التسيير الخفي للأموال أو القيم أو الوسائل أو الأملاك العامة.
- كل تهاون يترتب عنه عدم دفع حاصل الإيرادات الجبائية أو شبه الجبائية التي كانت موضوع اقتطاع من المصدر في الأجل، ووفق الشروط التي أقرها التشريع المعمول به.
- التسبب في إلزام الدولة أو الجماعات الإقليمية أو الهيئات العمومية بدفع غرامات تهديدية أو تعويضات مالية نتيجة عدم التنفيذ الكلي أو الجزئي أو بصفة متأخرة لأحكام القضاء.
- الاستعمال التعسفي للإجراء القاضي بمطالبة المحاسب العمومي بدفع النفقات على أسس غير قانونية وغير تنظيمية.
- أعمال التسيير التي تتم خلافا لقواعد إبرام وتنفيذ العقود التي ينص عليها قانون الصفقات العمومية.
- عدم احترام القوانين التي تخضع لها عمليات بيع الأملاك العمومية التي لم تعد صالحة للاستعمال أو المحجوزة من طرف الإدارة والهيئات العمومية .
- تقديم وثائق مزيفة أو خاطئة لمجلس المحاسبة أو إخفاء مستندات عنه (المادة 89 من الأمر رقم 20-95)
- <sup>66</sup> - عاج مريم، ولعموري إيمان، التدقيق المالي الداخلي والخارجي، مذكرة ليسانس في العلوم الاقتصادية، فرع المالية و البنوك، الجزائر، سنة 2012ص41.
- <sup>67</sup> - أنظر: المادة 87 الفقرة 02 من الأمر رقم 20-95، المرجع السابق.
- <sup>68</sup> - المواد 89، 91، 92 من الأمر رقم 20-95، المرجع السابق.
- <sup>69</sup> - المادة 13 من أمر رقم 25-31، مرجع سابق.