موقف القضاء المالي المسؤولية المالية والشخصية للمحاسب العمومي بعد تطبيق المراقبة التراتبية على النفقات دراسة مقارنة مع فرنسا

سهام الغنمي كريم

طالبة باحثة بسلك الدكتوراه

كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية السويسي-جامعة محمد الخامس

تقديم:

يعتبر المحاسبون العموميون مسؤولون شخصيا وماليا، في حدود الاختصاصات المسندة إليهم بمقتضى النصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل، عن المحافظة على الأموال والقيم المعهود إليهم بحراستها ووضعية الحسابات الخارجية للأموال المتوفرة التي يراقبونها أو يأمرون بحركاتها والقبض القانوني للمداخيل المعهود إليهم بتحصيلها وأعمال مراقبة صحة النفقة التي عليهم القيام بها بمقتضى القوانين والأنظمة الجاري بها العمل والأداءات التي يقومون بها[1].

وتشكل المسؤولية المالية والشخصية للمحاسب العمومي امتدادا لمبدأ حصرية المهام الموكولة إلى هذا الأخير، إذ يتعين عليه في حالة إخلاله بمهامه الرقابية عند تنفيذه للعمليات المالية المسندة إليه، سواء تعلق الأمر بمداخيل أو بنفقات، وعدم تقديمه للتبريرات الكتابية حول المخالفات المسجلة في حسابه، وإرجاع المبالغ التي يصرح بها المجلس الأعلى للحسابات كمستحقات للجهاز العمومي المعني من أمواله الخاصة[2].

وتعتبر هذه المسؤولية مظهرا أساسيا لحماية الأموال العمومية وضمان شرعية التدبير العمومي حيث تعاقب عن الإخلال بالتزامات وظيفية تروم تدبير الأموال العمومية بنزاهة ووفاء والتقيد الدقيق بالقوانين والأنظمة بشكل يضمن عدم الاعتداء على هذه الأموال.

من خلال سلسلة المراقبات الملزم القيام بها تحت طائلة إثارة مسؤوليته الشخصية والمالية أمام القاضي المالي. فالمحاسب العمومي، في إطار المراقبة المحاسبية الشاملة، ومن خلال المراقبات (مراقبات المشروعية) الملزم القيام بها، يعتبر ضمانا لمدى احترام وتقيد الآمرين بالصرف بالقواعد المحاسبية المؤطرة لتنفيذ العمليات المالية.

وبالتالي، فإن وجود مثل هذه المسؤولية التي يتحملها المحاسب العمومي لا تتماشى وفلسفة وروح التدبير العمومي الحديث والتي ترمي إلى توسيع مجال المسؤولية لتطال المدبرين العموميين ككل لا المحاسبين فقط، لا سيما في إطار الأدوار الجديدة المسندة للمحاسب العمومي، في إطار تطبيق المراقبة التراتبية.

بل إن اعتماد نظام جديد للمحاسبة العمومية يدفع باتجاه التخفيف من وطأة المسؤولية الشخصية والمالية التي يتحملها المحاسب العمومي من خلال إعادة النظر في النتائج المترتبة عن الحكم بالعجز في حالة وجود خصاص أو

1- المادة الثانية من القانون رقم 61.99 المتعلق بتحديد مسؤولية الآمرين بالصرف والمراقبين والمحاسبين العموميين، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.02.25 بتاريخ 19 من محرم 1423 (3 أبريل 2002)؛ الجريدة الرسمية للمملكة المغربية، عدد 5000، بتاريخ 19 صفر 1423 (2 ماي 2002)، ص. 1191.

2- المادة 37 من القانون رقم 62.99 المتعلق بمدونة المحاكم المالية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.02.124 بتاريخ فاتح ربيع الآخر 1423 (13 يونيو 2002)؛ الجريدة الرسمية للمملكة المغربية، عدد 5030، بتاريخ 6 جمادى الآخرة 1423 (15 أغسطس 2002)، ص. 2294.

عجز في حساب تسيير المحاسب العمومي. نتيجة أداء غير مشروع لنفقة عمومية أو عدم تحصيل مورد عمومي ما. وفي هذا السياق قامت فرنسا بالتمييز بين العجز المترتب عنه ضرر مالي والعجز غير المصحوب بضرر مالي. في الحالة الأولى، المحاسب العمومي ملزم بإرجاع المبلغ الناقص مع تمتيعه فقط بإبراء ذمته، وفي الحالة الثانية، الحكم عليه بغرامة لكن غير قابلة لتمتيع المحاسب العمومي بإبراء للذمة على وجه الإحسان الممنوح له من قبل وزير المالية.

أضف إلى ذلك، أن مسؤولية المحاسب العمومي، في إطار المراقبة المحاسبية المخففة، لن يتحمل مسؤوليته إلا في إطار المراقبات الملزم قيام بها.

الإشكالية: إلى أي حد استطاع القضاء المالي التوفيق بين مبدأ المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي وبين المرونة التي يفرضها نظام المراقبة التراتبية في تجربتين.

للإجابة على هذه الإشكالية وتفكيك أبعادها، ينطلق هذا البحث من الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: اختلاف المقاربة المعتمدة للتوفيق بين المسؤولية الصارمة ومرونة المراقبة التراتبية حيث يرتكز هذا التوفيق في التجربة المغربية على المرونة القضائية والاجتهاد العملي للمجلس الأعلى للحسابات لتجاوز جمود النصوص، بينما يرتكز في التجربة الفرنسية على ملاءمة تشريعية جذرية أعادت صياغة مفهوم المسؤولية بالكامل.

الفرضية الثانية: مواجهة القضاء المالي المغربي صعوبة في التوفيق التشريعي نتيجة وجود فجوة قانونية بين مرسوم المراقبة التراتبية وقواعد المسؤولية الكلاسيكية، مما يجعله يتدخل قضائياً لتخفيف هذه المسؤولية وحصرها في حالات الضرر المالي الفعلي.

الفرضية الثالثة: نجاح القضاء المالي الفرنسي في تحقيق توفيق كامل ومقنن بين المسؤولية والمرونة الرقابية، من خلال الانتقال التشريعي الجذري (إصلاح 2022) نحو نظام المسؤولية التدبيرية الموحد الذي يشترط الخطأ الجسيم والضرر المالي الفعلي لمساءلة المحاسب.

المبحث الأول: تطبيق المراقبة التراتبية وتأثيرها على المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي.

تبنى المشرع المغربي نظام للمراقبة التراتبية وذلك وفق شروط محددة ومنهجية تدريجية تستهدف تطبيق مبدأ الميزانية المبنية على النتائج الذي يرتكز بالأساس على المراقبة البعدية بشكل يخفف عبئ مراقبة الالتزام بالنفقات التي يمارسها المحاسب العمومي على مقترحات الالتزام للآمر بالصرف كما يخفف في نفس الوقت من ثقل مسؤوليات المحاسب العمومي.

وفي هذا السياق ترتب عن هذه الإصلاحات آثار على مستوى نطاق ومضمون القواعد والمبادئ الأساسية التي كانت تحكم منظومة الرقابة المالية، وبالتالي على أسس التي تقوم عليها حاليا مسؤولية المدبرين العموميين أمام المحاكم المالية في إطار الاختصاصات القضائية الموكولة إليها، إذ ترتكز هذه الأخيرة على توزيع المهام، طبقا لمبدأ الفصل بين مهام الآمر بالصرف والمحاسب العمومي.

وتهدف هذه المساءلة احترام المساطر والقواعد الشكلية في حين تقتضي المقاربة الجديدة المرتكز على النتائج تقارب وتداخل مهام الآمر بالصرف مع تلك الموكولة إلى المحاسب العمومي، كما تحيل على معايير جديدة للمساءلة يحظى فيها تقييم النجاعة والكفاءة بالأولية مقارنة بهاجس احترام القواعد والمساطر.

المطلب الأول: النظام القانوني للمسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي.

إذا كان نظام المحاسبة العمومية أداة لتتبع العمليات المالية المنجزة على مستوى كل مؤسسة في لإطار تدبير ميزانيتها ومصدرا للمعلومات التي تساعد في تقييم مواردها والتزاماتها ورصد التغيرات التي تطرأ على هذه

الموارد والالتزامات، فإن المحاسب العمومي هو المحرك الرئيسي لهذه المنظومة باعتباره الجهة المسؤولية عن تطبيق الأنظمة القانونية الجاري بها العمل في هذا المجال.

ولضبط مجالات تدخلات المحاسب العمومي في تدبير مالية الهيئات العمومية، فقد لجأ المشرع إلى وضع إطار قانوني لمراقبتها وتنظيم مسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي[1].

الفقرة الأولى: الإطار القانوني للمسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي:

لقد عرف المشرع المغربي المحاسب العمومي في الفقرة الأخيرة من المادة 2 من القانون رقم 61.99 "بأنه كل موظف أو عون مؤهل لأن ينفذ باسم إحدى الهيئات عمليات المداخيل أو النفقات أو التصرف في السندات إما بواسطة أموال وقيم يتولى حراستها وإما بتحويلات داخلية للحسابات وإما بواسطة محاسبين عموميين آخرين أو حسابات خارجية للأموال المتوفرة التي يراقب حركتها أو يأمر بها".

كما صنف المشرع المحاسبين العمومين من خلال المادة 3 من القانون رقم 15-97[2] بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية إذ نصت على ما يلي:

يكلف بتحصيل الديون العمومية المحاسبون الآتي ذكرهم:

- الخازن العام للمملكة؛
- الخزنة الجهويون وخزنة العمالات والخزنة الإقليميون؛
- القباض وقباض الجهة والقباض الجماعيون؛
- قباض الجمارك والضرائب غير المباشرة؛
- قباض التسجيل؛
- كتاب الضبط بمحاكم المملكة بالنسبة إلى الغرامات والإدانات النقدية والصوائر القضائية والرسوم القضائية؛
- الأعوان المحاسبون بالمؤسسات العمومية بالنسبة إلى ديون هذه المؤسسات عندما يتم التنصيص صراحة على تطبيق أحكام هذا القانون في النصوص المحدثة لها.

هذا وقد حددت مقتضيات المادة الأولى من القانون رقم 61.99 أساس مسؤولية المحاسب العمومي بالتنصيص على ما يلي:

يهدف هذا القانون إلى تحديد مسؤولية كل من الأمرين بالصرف والمراقبين والمحاسبين العموميين للدولة والجماعات المحلية وهيئاتها، وكذا المؤسسات والمقاولات العمومية الخاضعة للمراقبة المالية للدولة بالنسبة للقرارات التي يتخذونها أو يؤشرون عليها أو ينفذونها خلال ممارسة مهامهم.

يتعرض الآمرون بالصرف والمراقبون والمحاسبون العموميون للمسؤولية التأديبية أو المدنية أو الجنائية بصرف النظر عن العقوبات التي يمكن أن يصدرها المجلس الأعلى أو المجالس الجهوية للحسابات في حقهم، ما عدا في حالة وجود قوة قاهرة أو استثناءات منصوص عليها في القانون.

1-الحسين كداح، النظام القانوني للمسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي، مجلة الوكالة القضائية للمملكة، العدد الرابع، دجنبر 2020، ص 451.

2- ظهير شريف رقم 1.00.175 صادر في 28 من محرم 1421 (3 ماي 2000) بتنفيذ القانون رقم 15-97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية، الجريدة الرسمية عدد 4800 بتاريخ 28 صفر 1421 (فاتح يونيو 2000).

وإذا كانت مقتضيات المادة الأولى أعلاه قد حددت الجهات المسؤولة والطبيعة القانونية للمسؤولية التي يتعرضون إليها، فقد حددت في المادة 6 من نفس القانون العمليات التي يمكن أن تثير مسؤولية المحاسب العمومي في حدود الاختصاصات المسندة إليه بمقتضى النصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل وذلك من خلال:

- المحافظة على الأموال والقيم المعهود إليهم بحراستها؛
- وضعية الحسابات الخارجية للأموال المتوفرة التي يراقبونها أو يأمرون بحركاتها؛
- القبض القانوني للمداخيل المعهود إليهم بتحصيلها؛
- مراقبة صحة النفقة فيما يتعلق بإثبات العمل المنجز وصحة حسابات التصفية ووجود التأشيرة المسبقة للالتزام والتقيد بقواعد التقادم وسقوط الحق والطابع الإبرائي للتسديد؛
- الأداءات التي يقومون بها.

ويعتبرون فضلا عن ذلك، مسؤولين عن التحقق مما يلي:

- صفة الأمر بالصرف؛
- توفر الاعتمادات؛
- صحة تقييد النفقات في أبواب الميزانية المتعلقة بها؛ ه تقديم الوثائق المثبتة التي يتعين عليهم طلبها قبل أداء النفقات، تطبيقا للنصوص التنظيمية الجاري بها العمل.

وقد حددت المادة 18 من المرسوم رقم 25-07-1235[1] المتعلق بمراقبة نفقات الدولة مجال مسؤولية المحاسب العمومي في مراقبة صحة ومطابقة نفقات الدولة للقوانين الجاري بها العمل في إطار تنزيل مقتضيات القوانين المالية وميزانية مصالح الدولة المسيرة بطريقة مستقلة وعند الاقتضاء برامج استعمال الحسابات الخصوصية للخزينة فيما يلي:

- صحة العمليات الحسابية للتصفية؛
- الصفة الإبرائية للتسديد؛

كما يقوم المحاسب العمومي بالتأكد من:

- إمضاء الأمر بالصرف المؤهل أو مفوضه؛
- الأداء بالوثائق والمستندات المثبتة للنفقة والمنصوص عليها في القوائم المعدة من طرف الوزير المكلف بالمالية، بما في ذلك تلك التي تحمل الإشهاد بتنفيذ الخدمة من طرف الأمر بالصرف أو الأمر بالصرف المساعد المؤهل.

ولا يجوز، في أية حالة من الحالات للمحاسب العمومي أن يقوم أو يعيد القيام بمراقبة مشروعية النفقة في مرحلة الأداء.

ويتعرض المحاسب العمومي وكذا كل موظف أو عون يوجد تحت إمرته أو يعمل لحسابه للعقوبات المنصوص عليها في مدونة المحاكم المالية عملا بمقتضيات المادة 56 من نفس القانون. وإذا كان المشرع في مختلف النصوص السالف الذكر لم يتعرض فيها لتعريف المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي، فإنه حدد مجالها من خلال مقتضيات المادة 6 من القانون رقم 61-99 والمادة 8 من المرسوم رقم المرسوم رقم 2-07-1235

1- مرسوم رقم 2.07.1235 صادر في 5 ذي القعدة 1429 (4 نوفمبر 2008) يتعلق بمراقبة نفقات الدولة؛ الجريدة الرسمية للمملكة المغربية، عدد 5682، بتاريخ 14 ذو القعدة 1429 (13 نوفمبر 2008)، ص. 4163.

السالفي الذكر، والذي يستنتج منهما أن هذه المسؤولية تتعلق بكل حالة تبوث نقص في الأموال كلف بتدبيرها لفائدة هيئة من الهيئات المنصوص عليها في المادة الأولى من القانون رقم 61-99[1].

الفقرة الثانية: نطاق المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي

ينعقد اختصاص القاضي المالي في مجال التدقيق والبت في الحسابات إلى الأجهزة العمومية التي تتوفر على محاسب عمومي. وتمتد ولاية القاضي المالي إلى كل شخص مارس مهمة محاسب بحكم الواقع. ويعتبر الإدلاء بالحساب [2] إلى القاضي المالي من طرف المحاسب العمومي بحكم القانون أو المحاسب العمومي بحكم الواقع أمرا إلزاميا لأن ذلك يشكل أساس اختصاص القاضي المالي ومنطق المراقبة الشاملة.

ويجمع اختصاص التدقيق والبت في الحسابات بين الوظيفتين الرقابية والقضائية، إذا تنصب مراقبة القاضي المالي على أعمال المراقبة التي على المحاسب العمومي القيام بها وفقا للقوانين والأنظمة المعمول بها. والتي تتعلق بالأساس بأداء النفقات وتحميل الديون العمومية.

ونظرا لارتباطه بالأموال العمومية وبوظيفة المحاسب العمومي، يندرج اختصاص القاضي المالي في مجال البت والتدقيق في الحسابات في إطار النظام العام، ويترتب عن هذه الصفة مجموعة من الآثار القانونية:

- إلزامية الإدلاء بالحساب من طرف المحاسب العمومي أو كل شخص تدخل في مهام المحاسب العمومي دون أن يكون مؤهلا لذلك؛
- إلزامية مراقبة جميع العمليات المرتبطة بالحساب من طرف القاضي المالي الذي يتعين عليه رصد تلقائيا الاختلالات التي تشوب هذه الحسابات، لكون عملية الإدلاء بالحساب لا تنشأ عن نزاع بين المحاسب والجهاز المعني[3] ؛
- إلزامية التصريح بالتسيير بحكم الواقع من طرف القاضي المالي متى اكتشف العناصر المكونة لذلك
- إلزامية تنفيذ الأحكام والقرارات القاضية بالعجز في حق المحاسب (سواء بالأداء أو الإدلاء بقرار إبراء الذمة).

وباعتبار مسؤولية المحاسب العمومي مظهرا أساسيا لحماية المال العام وضمانا المشروعية التدبير العمومي[4]، فهي تكتسي طابعا شخصيا وماليا: هي مسؤولية شخصية لكونها مرتبطة بالتزام فردي وشخصي لكل محاسب، ومسؤولية مالية لأن المحاسب ملزم بسد العجز الحاصل نتيجة إخلاله بواجباته الرقابية من ماله الخاص.

تعد المسؤولية المالية والشخصية التي يخضع لها المحاسب العمومي في هذا الإطار مسؤولية موضوعية تثار دون الحاجة إلى إثبات الخطأ. والتي تفيد بأن موضوع البت والتدقيق الذي يمارسه القاضي المالي ليس المحاسب وإنما الحساب. فهذه المسؤولية لا تقوم على إثبات خطأ المحاسب وإنما على مبدأ الخطأ المفترض، ذلك أن القاضي المالي يكتفي بالبت في العناصر المادية للحساب ومراقبة مدى قيام المحاسب بالأعمال الرقابية الموكولة إليه واتخاذ الإجراءات اللازمة من أجل تنفيذ العمليات المالية المسندة إليه.

1- الحسين كداح، مرجع سابق، ص. 457.

2- يقصد بالحساب موضوع الإدلاء من طرف المحاسب العمومي، حسب أحكام المادة 25 من مدونة المحاكم المالية، حساب الجهاز وليس المحاسب العمومي.

3- Jean-Yves Bertucci, Francis Jacques Fabre, Anne Froment-Meurice, Nicolas Hauptmann et Christian Michaut, Les grands arrêts de la jurisprudence financière, Paris, Éditions Dalloz, Coll. « Grands arrêts », 7e édition, 2019, P 730.

4- إبراهيم بن به نظام مسؤولية المديرين العموميين أمام القاضي المالي – دراسة قانونية والقضائية مقارنة، منشورات المجلة المغربية للسياسات العمومية، الطبعة الأولى، ماي 2017، ص 403.

ترتكز المسؤولية المفترضة والموضوعية للمحاسب العمومي من جهة، على ملاحظة وإثبات وقائع معينة كعدم استخلاص دين ما، أو عدم أداء نفقة، عجز في عجز الصندوق ...)، ومن جهة أخرى على التقدير القانوني لهذه الوقائع[1]. بمعنى آخر، في إطار مسؤولية المحاسب العمومي، يتم الاكتفاء فقط برصد وإثبات وجود إخلال من قبل المحاسب العمومي في القيام بأعمال المراقبة الموكولة إليه أو ملاحظة تقصيره في اتخاذ الإجراءات التي يتعين عليه اتخاذها لإثارة مسؤوليته المالية والشخصية.

المطلب الثاني: تطبيق نظام المراقبة التراتبية وتأثيرها على موقف القاضي المالي من المسؤولية المالية والشخصية للمحاسب العمومي.

إن اعتماد آلية المراقبة التراتبية للنفقة سيكون له، لا محالة، تأثير على العلاقة الرقابية الموجودة بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف على مستوى تنفيذ العمليات المالية، لا سيما وأن جانبا من هذه المراقبة (مراقبة المشروعية) سيختص بها الآمرون بالصرف في أفق تبسيط وفعالية المراقبة المحاسبية. كما سيمتد تأثير ذلك إلى العلاقة بين القاضي المالي والمحاسب العمومي حيث أن هذا الأخير لن يكون مطالبا، كما في إطار المراقبة المحاسبية الشاملة والمنتظمة بالقيام بكافة المراقبات الواقعة على عاتقه تجنبا لإثارة مسؤوليته الشخصية والمالية.[2]

الفقرة الأولى: مقومات نظام المراقبة التراتبية للنفقات الدولة

يعد فاتح فبراير 2012 منعطفا هاما في تاريخ المراقبة المحاسبية على الأمرين بالصرف، حيث يعتبر التاريخ الذي سيشهد بداية العمل بالمراقبة التراتبية للنفقة العمومية، وهي مراقبة مخففة تقوم على أساس إسناد مهمة مراقبة مشروعية الالتزام بالنفقة إلى الأمرين بالصرف وهنا لابد من الإدلاء بالملاحظتين التاليتين: الملاحظة الأولى أن العمل بالمراقبة التراتبية للنفقة رهين بتوفر المصالح الأمرة بالصرف على نظام للرقابة الداخلية[3]. والملاحظة الثانية أن تدخل الأمرين بالصرف من أجل مراقبة مشروعية النفقة لا يعني أبدا التخلي عن مراقبة المشروعية، وإنما الغاية من وراء ذلك، إرساء دعائم مراقبة مبسطة وأكثر سرعة وفعالية تأخذ بعين الاعتبار القدرة التدبيرية للأمرين بالصرف ومخاطر النفقات المنجزة[4].

فالمراقبة التراتبية تقوم على أساس تخصيص المراقبة على أساس القدرات التدبيرية للآمرين بالصرف فهي تقوم على تخفيف المراقبة على المصالح التي تتوفر على قدرات معينة في التدبير تمكنها من ضبط إعداد وتنفيذ الميزانية وكذا التحكم في المخاطر التي تهدد الإنفاق وبالمقابل الحفاظ على المراقبة الشاملة بالنسبة للآمرين بالصرف الذين لا يتوفرون على قدرات تدبيرية تمكنهم من التحكم في هذه المخاطر[5].

ويتم تحديد أوليات المراقبة على أساس تحليل المخاطر مع مراعاة كل المعايير الموضوعية نوع النفقة، مدى جودة إجراءات وممارسات المصالح الآمرة بالصرف هكذا فإن إرساء نظام المراقبة التراتبية يتطلب تحديد المخاطر والتحديات فبعضها تستوجب مراقبة مسبقة شاملة بينما خصائص بعض النفقات تتطلب تراتبية في المراقبة.

1- Amicie Maucour-Isabelle, La modernisation de la responsabilité des ordonnateurs et des comptables publics à l'entrée de la nouvelle ère budgétaire et comptable, Revue française de droit administratif (RFDA), mars-avril 2006, p. 394.

2- حسن توراك، عمرو لغليمي، الحكامة الجيدة للمالية العامة على ضوء المفهوم الجديد للمراقبة المحاسبية، الحكامة الجيدة للمالية العامة، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، طبعة 2024، الرباط، ص 39.

3- عبد النبي اضريف، المالية العامة: أسس وقواعد تدبير الميزانية العامة ومراقبتها، طبعة ثالثة، 2012، ص 136.

4- Abdellatif LOUDIYI, La réforme du contrôle de la dépense publique, revue Al Maliya, n° 3 Spécial, Février 2007, P 9.

5- Youssef AKID, le contrôle modulé de la dépense, Editions universitaires européens, 2018 P 16.

فإن تدخل الأمرين بالصرف المصالح الأمرة بالصرف من أجل مراقبة مشروعية مقترحات الالتزام بالنفقة يتم من خلال مرحلتين اثنتين: في مرحلة الالتزام بالنفقة: حيث يقوم الأمر بالصرف بالتأكد من مشروعية الالتزام بالنفقة بالنظر إلى الأحكام التشريعية والتنظيمية ذات الطابع المالي من مجموع النفقة الملتزم بها من طرف الإدارة طيلة سنة الإدراج من انعكاس الالتزام على استعمال مجموع الاعتمادات برسم السنة الجارية والسنوات اللاحقة. أما المحاسب العمومي، فيقع على عاتقه مهمة التأكد من مدى صحة العمليات الحسابية لمبلغ الالتزام، صحة الانتساب (الإدراج) المالي المشروعية بالنظر للأحكام التشريعية والتنظيمية ذات الطابع المالي بالنسبة المقترحات الالتزام بالنفقات المتعلقة بـ:

- بقرارات التعيين والترسيم وإعادة الإدماج وتغيير الدرجة ومغادرة الخدمة الخاصة بموظفي وأعوان الدولة والتحويلات والإعانات المقدمة إلى المؤسسات العمومية والضرائب والرسوم والقرارات القضائية والعقود الأصلية للإيجار والعقود التعديلية المرتبطة بها؛
- : نفقات الموظفين التي يفوق مبلغها 5000 درهم نفقات المعدات والخدمات التي يفوق مبلغها 20000 درهم يحدد أجل وضع تأشيرة الالتزام أو رفضها أو إبداء ملاحظات بشأنها في 10 أيام بالنسبة الصفقات الدولة و 4 أيام فيما يتعلق بباقي النفقات.

إذ تقوم المراقبة التراتبية على تخلي المحاسب عن بعض اختصاصاته في مجال المراقبة لصالح الآمرة بالصرف، تبعا لمدى الكفاءات والقدرات التدبيرية للمصلحة الآمرة بالصرف في هذا المجال فإن المشرع اختار تبني منهج تدريجي في عملية التخفيف يقوم على التمييز بين مستويين للرقابة مستوى أول اصطلح على تسميته بالمراقبة المخففة، ومستوى متقدم ينادي بالمراقبة المخففة الإضافية[1].

أولا: المراقبة التراتبية المخففة.

يقصد بالمراقبة التراتبية للنفقة، المراقبة المخففة المطبقة على نفقات المصالح الآمرة بالصرف التي يجب أن تتوفر على نظام مراقبة داخلية تمكنها من التأكد، من بين عمليات المراقبة المسندة إليها[2].

ويتولى المحاسب العمومي ممارسة المراقبة التراتبية المخففة على نفقات المصالح الآمرة بالصرف مع مراعاة الاستثناءات الواردة في مرحلة الالتزام من خلال التأكد من توفر الاعتمادات والمناصب المالية وصحة العمليات الحسابية المتعلقة بمبلغ الالتزام وكذا صحة الإدراج المالي كما يقوم أيضا بالتأكد من مدى مشروعية مقترح الالتزام بالنظر للنصوص التشريعية والتنظيمية ذات الطابع المالي وذلك بالنسبة لمقترحات للالتزام بالنفقات

ويتحدد آجال وضع أو رفض وضع تأشيرة الالتزام من قبل المحاسب العمومي[3].

وكذا إبداء ملاحظاته في عشر 10 أيام بالنسبة لصفقات الدولة وأربعة 04 أيام بالنسبة للنفقات الأخرى.

كما يمكن تغيير أو تتميم طبيعة وسقف النفقات الواردة ضمن هذه الفقرات بقرار للوزير المكلف بالمالية.

إن إعفاء الآمر بالصرف من المراقبات التقليدية لا يعني إعفاءه من المسؤولية فالأمر يتعلق في الحقيقة، بنقل المراقبة التي يمارسها المحاسب العمومي إلى الآمر بالصرف الذي يتوجب عليه التأكد من أن الالتزام يهم مجموع

1- توفيق ادساسي، المراقبة الإدارية على تنفيذ النفقات نفقات الدولة بالمغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية الاقتصادية والاجتماعية، أكدال، الرباط، السنة الجامعية 2013-2014. ص، 181.

2- المادة 12 من المرسوم المتعلق بمراقبة نفقات الدولة، مرجع سابق.

3- المادة 13 من المرسوم المتعلق بمراقبة نفقات الدولة، مرجع سابق.

النفقة التي تلتزم بها الإدارة المعنية طيلة السنة التي أدرجت خلالها والانعكاس الذي يكون لهذا الالتزام على مجموع اعتمادات السنة الجارية والسنوات اللاحقة كما أن الأمر بالصرف يعتبر مسؤولا عن مشروعية مقترحات الالتزام التي لم تعد تخضع لمراقبة المشروعية[1].

ثانيا: المراقبة التراتبية المقرونة بتخفيف إضافي.

يتمتع الآمر بالصرف بتخفيفات مهمة فالمراقبة المالية التي يمارسها المحاسب العمومي على مقترحات الالتزام بالنفقات تنحصر في التأكد من توفر الاعتمادات والمناصب المالية بينهما يبقى الآمر بالصرف مسؤولا عن نقط المراقبة الأخرى كما أن مراقبة المشروعية بالنظر للأحكام التنظيمية والتشريعية ذات الطابع المالي فلا تشمل سوى قرارات التعيين والترسيم والعقود الأصلية للإيجار والعقود التعديلية المرتبطة بها والصفقات العمومية والعقود الملحقة وكذا الصفقات التفاوضية مهما كان مبلغها وهكذا فالآمر بالصرف في ظل المراقبة الإضافية المخففة يتوفر على حرية واسعة في تدبير نفقاته إذا أن عددا كبيرا من مقترحات الالتزام بالنفقات لن يبقى خاضعا لمراقبة المشروعية[2].

وتجدر الإشارة إلى أن هذا المرسوم استثنى إدارة الدفاع الوطني من تطبيق نظام المراقبة التراتبية، بالإضافة إلى النفقات التي تؤدى بدون سابق بصرفها.

بالإضافة إلى ضرورة توفر المصالح الآمرة بالصرف على نظام مراقبة داخلي فإن المشرع اشترط علاوة على ذلك تطبيق نظام افتحاص داخلي من أجل الاستفادة من المراقبة التراتبية الإضافية.

وحدد آجالا لوضع تأشيرة الالتزام من طرف المحاسب العمومي (سبعة (7) أيام بالنسبة لصفقات الدولة، ثلاثة أيام لباقي النفقات) ويمكنه رفضها أو إبداء ملاحظاته بشأنها.

الفقرة الثانية: تطبيق المراقبة التراتبية وتأثيرها على دور القاضي المالي

خضع نظام المراقبة تنفيذ نفقات الدولة، الذي كانت تحد من فعاليته عوامل متعددة لإصلاحات تهدف إلى التخفيف التدريجي من المراقبة القبلية في أفق حلول المراقبة المواكبة والبعدية محلها، وكذا تبسيط مساطر هذه الأخيرة والتقليص من تكلفتها وإضفاء عنصري السلاسة والمرونة في ممارستها.

أظهرت تجربة المراقبة التراتبية على النفقة أن القاضي المالي الفرنسي مر بمرحلتين متمايزتين. في المرحلة الأولى، قبل الإصلاحات، تمسكت محكمة الحسابات بالتطبيق الصارم للنصوص التقليدية قانون 1962، ورفضت الاعتداد بخطط المراقبة التراتبية باعتبارها مجرد تعليمات إدارية داخلية لا تلزم القضاء. وهكذا ظل المحاسب مسؤولا عن أي دفع غير قانوني، حتى لو تم في إطار خطة المراقبة التراتبية[3].

أما المرحلة الثانية، بعد الإصلاحات (2012-2011)، فقد شهدت تحولا عميقا، حيث اعترف القاضي المالي بالطابع القانوني للمراقبة التراتبية، وبدأ في تقييم مدى احترام المحاسب لهذه الخطط. فأصبح يميز بين الدين الذي

1- هشام وزبير، ميزانية النتائج ورهان إصلاح المالية العمومية بالمغرب، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية مكناس، جامعة مولاي إسماعيل، السنة الجامعية 2021-2022، ص. 259.

2- يوسف دوهو، نظام المراقبة التراتبية بين المقتضيات القانونية والإشكالات العلمية، أعمال الندوة المغاربية حول: الرقابة على الأموال العمومية في البلدان المغاربية المنظمة يومي 18 و19 أكتوبر 2019، مطبعة الأمنية الرباط، ص 335.

3- Jean François Calmette, Le contrôle hiérarchisé de la dépense et son appréhension par le juge financier, Revue française de finances publiques, P281

ألحق ضررا ماليا والدين بدون ضرر، مما منحه سلطة تقديرية أوسع. وهكذا إذا ثبت أن المحاسب التزم بالخطة، وأمكن للقاضي أن يخفف من مسؤوليته أو يقترح إعفاءه كليا[1].

وبذلك لم يتراجع دور القاضي المالي أمام إصلاحات الحكامة المالية الجديدة، بل تجدد ليصبح أكثر مرونة، قائما على مبدأ الإنصاف وحماية المال العام في آن واحد.

فالقاضي لم يعد يكتفي بالتحقق من المشروعية الشكلية للنفقات، بل صار يقيم جودة أنظمة المراقبة الداخلية، ودرجة التزام المحاسب العمومي بها، وهو ما يكرس انتقال الرقابة من منطق الشكليات إلى منطق المخاطر والكفاءة التدبيرية.

وفي هذا الإطار، قامت فرنسا بتوحيد نظام المسؤولية المالية للمسيرين العموميين والذي دخل حيز التنفيذ في فاتح شهر يناير 2023، وعيا منها بأهمية هذا الإنتاج الذي يسلط أضواء المراقبة أكثر على الآمر بالصرف كمدبر عمومي مسؤول عن إعداد برنامج ومشاريع عمومية، ويخفف في المقابل عبء المسؤولية الملقاة على المحاسب ليتحد كل منهما في نظام مساءلة موحد "نظام المسؤولية التأديبية".

وبحكم الروابط التاريخية التي تجمع بين المغرب وفرنسا لاسيما في المجال المالي وفي ظل التحولات التدبيرية التي عرفتها بلادنا في السنوات الأخيرة؛ والمعبر عن فلسفتها من خلال توجهات النموذج التنموي الجديد الذي يحظى بعناية ملكية سامية؛ لما له من وقع إيجابي كبير على المشروع المجتمعي، فالمغرب مطالب هو الآخر بإصلاح القانون المنظم للمسؤولية المالية للمسيرين العموميين تفعيلا لهذا النموذج الذي يضع تحديث التدبير العمومي في قلب أولوياته[2].

وفي سياق التغييرات التي يعرفها السياق الدولي والوطني، فضلا عن توصيات النموذج التنموي الجديد وكذا التطور الذي عرفه تدبير المالية العامة ببلادنا؛ فالمجلس الأعلى للحسابات قد وضع خطة استراتيجية برسم 2022-2026 بهدف الارتقاء بأعمال المحاكم المالية وبأدوار القاضي المالي انسجاما مع رهان تجويد العمل القضائي. وتتمثل أهم هذه التوجهات فيما يلي:

- مقاربة جديدة في برمجة أعمال المحاكم المالية.
- إعداد تقارير نوعية وإصدارها بشكل منتظم.
- تحسين جودة التوصيات الصادرة عن المحاكم المالية وتتبع تنفيذها.
- إرساء السياسة العقابية للمحاكم المالية.
- تأهيل الموارد البشرية وتطوير أساليب اشتغال المحاكم المالية.
- إرساء أسس صلبة من أجل التحول الرقمي للمحاكم المالية[3].

مما يعكس توجه القضاء المالي في إصلاح نظام المسؤولية وما يتعلق بها من طبيعة المخالفات؛ ظروف ارتكابها وكذا نظام العقوبات ليصبح نظاما عادلا يأخذ بعين الاعتبار ملابسات المخالفة ويقدر العقوبة الملائمة للفعل المرتكب، مع صمود المبدأ الدستوري "ربط المسؤولية بالمحاسبة" الذي يشكل جوهر نظام الرقابة على المال العام.

1- Jean François Calmette. Op. Cit. P 284

2- وداد بالعربي، إصلاح نظام المسؤولية المالية وترسيخ ثقافة النتاج، مجلة المعرفة، العدد 31، شتنبر 2025، ص 86.

3- التوجهات والخطة الاستراتيجية للمجلس الأعلى للحسابات 2022-2026، مجلة التدبير والرقابة على المال العام-المجلد الأول- العدد الأول- ربيع 2023، ص، 251.

وما تجدر ملاحظته بخصوص هذه المستجدات، أن الاتجاه الحالي صار يصب أكثر نحو تطوير آليات المراقبة من خلال الاعتماد أكثر على الرقابة بواسطة المخاطر والرقابة الانتقائية عبر تعزيز الرقابة الداخلية. كما أحدثت هذه المستجدات تغييرا في الأدوار الموكولة الأجهزة المراقبة والأجهزة التدبيرية وأرست ثقافة جديدة ترتكز على مبدأي الشراكة والتعاون بين هذه الأجهزة، مما سيؤدي إلى مزيد من التقارب والتداخل في المهام وبالتالي سيحتم تطوير وملاءمة نظام مسئولية هذه الأجهزة أمام القضاء المالي.

المبحث الثاني: موقف القضاء المالي من المسؤولية المالية والشخصية للمحاسب العمومي في ظل المراقبة التراتبية

إن اعتماد نظام المراقبة المحاسبية التراتبية يتطلب بالضرورة إعادة النظر في الاختصاص القضائي للقاضي المالي اتجاه المحاسبين العموميين، ومن ثم في نظام المسؤولية الشخصية والمالية وهو ما نادت به محكمة الحسابات الفرنسية في تقريرها الصادر بتاريخ 10 يونيو 2004 حينما أشارت إلى أنه ": من غير الممكن أن لا يكون للمقاربة الانتقائية الجديدة للنفقة العمومية المنزلة في إطار مخطط المراقبة التراتبية تأثير على تقرير المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي لجعل مساطر المراقبة المحاسبية تنصب أكثر على النظم والمساطر وتقدير نظام الرقابة الداخلية بدلا من تركيزها على عمليات فردية. وأضافت المحكمة المذكورة بأن: " إصلاح نظام المسؤولية الخاص بالمحاسبين العموميين ضرورية ملحة"[1].

المطلب الأول: المسؤولية المالية والشخصية للمحاسب العمومي في ظل المراقبة التراتبية بالمغرب

يترتب عن المقاربة الجديدة تجاوز المراقبة الشاملة التي يقضيها الطابع الموضوعي للمسؤولية المالية والشخصية. فقد أصبحت مراقبة المحاسب العمومي على العمليات المتعلقة بالنفقات المستثناة من مراقبته التلقائية تنصب على الأنظمة والمساطر المتعلقة بتقييم نظام المراقبة الداخلية أكثر من العمليات الفردية وهو ما يتجاوز العناصر المادية للحساب ويستوجب، تبعا لذلك، إثبات تقصير المحاسب في التقيد بواجباته الرقابية المحددة في نظام المراقبة التراتبية المعتمد.

وبالتالي إثارة مسؤولية المحاسب العمومي فلا يجب فقط أن يندرج الأداء ضمن النفقات التي يتعين مراقبته، بل أيضا مدى ملائمة المخطط الرقابي للمخاطر القائمة وصحة تقييم المحاسب لهذه المخاطر. وإذا كان من المنطقي عدم مساءلة الآمر بالصرف عند ارتكابه لمخالفات تتعلق بهذه النفقات، ولا سيما، وأن منتهى المراقبة التراتبية هو مساءلة الآمرين بالصرف[2].

ونتيجة لهذه التحولات في ركائز وقواعد المحاسبة العمومية، أصبح الطابع الموضوعي للمسؤولية المالية والشخصية لا يلائم جميع مهام المحاسب العمومي، الأمر الذي يفرض العمل على ملائمة نظام المسؤولية القائم وفق إصلاح يندرج في إطار نظام عام لمسؤولية المدبرين العمومين، تمكن القاضي المالي من التركيز على المخالفة المرتكبة بغض النظر عن الشخص الذي ارتكبها اعتبارا لكون هذا التغيير في الأدوار والوظائف يستلزم مقاربة جديدة في العلاقة بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي التي يجب أن ترتكز على الثقة والتكامل، وقد تكون تبعا لذلك، نحو التخلي عن مبدأ الفصل بين مهام الآمر بالصرف والمحاسب العمومي على الأقل في صيغته التقليدية[3].

1- Damien Catteau, La LOLF et la modernisation de la gestion publique, fondement d'un droit public financier rénové, éd Dalloz, 2007, P450.

2- ابراهيم بن بيه، "نظام مسؤولية المدبرين العموميين أمام القضاء المالي – دراسة قانونية وقضائية مقارنة". منشورات المجلة المغربية للسياسات العمومية، مطبعة طوب بريس، الرباط، الطبعة الأولى، مايو 2017، ص، 421.

3- إبراهيم بن بيه، مرجع سابق، ص 425.

المطلب الثاني: المسؤولية المالية والشخصية للمحاسب العمومي في ظل المراقبة التراتبية فرنسا

نتيجة لمجموعة من الاعتبارات التي عكست رغبة المشرع المالي في الحفاظ على المال العام، يخضع المحاسب العمومي لمراقبة الشاملة والمنتظمة فهو ملزم بالقيام بكافة المراقبات الملقاة على عاتقه قبل مباشرة عملية الأداء تحت طائلة إثارة مسؤوليته الشخصية والمالية أمام القاضي المالي.

باعتباره الملزم القانوني بالدرجة بمراقبة مشروعية العمليات المالية المنجزة من قبل الآمر بالصرف سواء في مرحلة أداء النفقات أو تحصيل الموارد، وذلك انعكاسا لقواعد المحاسبة العمومية بعدم جعل سلطة القرار قرار الالتزام بالنفقة والتنفيذ في يد نفس الشخص تطبيقا لمبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي باعتباره المبدأ الأساس للقانون العام.

تعتبر مسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي مسؤولية موضوعية، تجسدها المقولة الشهيرة " يراقب قاضي الحسابات الحساب ولا يقاضي المحاسب[1] معنى هذا أن القاضي المالي، في إطار المراقبة المحاسبية الشاملة والمنتظمة الملقاة على عاتق المحاسب العمومي، ولا ينظر إلى الظروف والملابسات التي أدت به إلى مخالفة قواعد المحاسبة العمومية (قواعد تنفيذ الميزانية)، وإنما يبت في الحساب المعروض عليه.

فإن تبين للقاضي المالي بأن المحاسب العمومي قام بأداء نفقات غير مشروعة أو لم يقم بما هو ضروري لتحصيل المداخيل أصدر في حقه قرارا (المجلس الأعلى للحسابات) أو حكما (المجالس الجهوية للحسابات) بالعجز.

ففي إطار المراقبة التراتبية أصبحت المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي في فرنسا خاضعة لتقدير القاضي المالي، لا سيما في ظل ظهور ما يسمى بـ "الضرر المالي" فهو لم يغير من طبيعة المسؤولية الشخصية والمالية التي يتحملها المحاسب العمومي أمام القاضي المالي، وإنما شمل فقط آلية إبراء الذمة على وجه الإحسان التي يمنحها وزير المالية للمحاسب العمومي في حالة ثبوت عجز في حسابه [2]على عكس ما كان معمول به سابقا، في المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي، فثبوت العجز في حقه كان ينتج عنه إلزامه بإرجاع المبلغ الناقص بغض النظر عما إذا لحق ضرر مالي بالجهاز التابع له من عدمه.

وعليه، استفاد المحاسب العمومي من الإصلاحات التي شهدها نظام المحاسبة العمومية في فرنسا المتعلقة بإبراء تام للذمة على وجه الإحسان لن يكون إلا في حالتين اثنتين: وفاته أو تقيده بمخطط المراقبة الانتقائية[3]. فإن تقيد المحاسب العمومي بالمخطط الرقابي الذي يعده، يفتح سياقا جديدا أمام لسلطة التقديرية للقاضي المالي يمارس فيها المراقبة التي يجريها على حساب المحاسب العمومي المعروض عليه[4].

وفي حالة عدم إلحاق أي ضرر مالي بالجهاز العمومي التابع له المحاسب العمومي يكتفي القاضي المالي فقط بالحكم عليه بغرامة مالية في الحدود المنصوص عليها قانونا، لكن هذه الغرامة لا تخول المحاسب العمومي الاستفادة من آلية إبراء الذمة على وجه الإحسان التي يمنحها له وزير المالية.

إن إثارة المسؤولية المالية للمحاسب العمومي ستتوقف على مدى احترامه للمخطط الرقابي الذي سيقوم بإعداده. هذا المخطط ينبغي أن يكون منسقا مع نوعية المخاطر التي سيحددها. وسيكتفي القاضي المالي على

1- Jean Romieu, Conclusions sur CE, 12 juillet 1907, Nicolle (Conseil de préfecture de la Corse), Recueil Lebon, p. 656 (formule inspirée de la doctrine d'Édouard Laferrière : « La Cour des comptes ne juge pas les comptables, elle juge les comptes »).

2- حسن توراك، عمرو لغليمي، مرجع سابق، ص 45.

3- Florent Gaullier-Camus, La responsabilité financière des gestionnaires publics, éd . Lextenso-LGDJ, 2020, P 165.

4- Jean François Calmette. Op. Cit. P 286.

التأكد فقط من المراقبات الإجبارية الملزم المحاسب. وبالتالي انتقال القاضي المالي من منطق مراقبة مشروعية العمليات المالية إلى مراقبة مشروعية المساطر.

خاتمة:

استجابة للتحولات الراهنة في القانون العام المالي، التي تتجاوز التوزيع التقليدي في المهام بين مختلف المسؤولين المتدخلين في مجال التدبير العمومي، أصبح من الضروري ملاءمة نظام مسؤولية المدبرين أمام القاضي المالي للحكامة المالية الجديدة. غير أن نجاح هذا الإصلاح يستلزم، بالإضافة إلى هذه الملائمة، تصحيح وتجاوز الاختلالات والنقائص التي تشوب النظام الحالي.

وفي هذا الإطار، يتجه الفقه نحو إبراز أهمية ونجاعة اعتماد نظام موحد لمسؤولية المدبرين العموميين أمام القاضي المالي، ولا يرتكز على معيار الشخص في توزيع المسؤوليات، بل على المبادئ والقواعد المؤطرة لهذا التدبير.

فلا خلاف أن تعزيز وتقوية نظام المسؤولية المالية للمدبرين العموميين يهدف لتحديث القواعد والمساطر الميزانياتية والمحاسبية، لتحقيق التخفيف التدريجي للمراقبة القبلية الأمر الذي يقتضي تعزيز المساءلة البعدية، فالنظام الجديد للمسؤولية المالية يقتضي لإقامته التنزيل وعدم التساهل مع المدبرين في إلزامية الخضوع للقواعد القانونية.

خاصة تلك المتعلقة بصدقية المعلومة المالية وبمشروعية العمليات المتعلقة بها، بل يتعين ملاءمة مختلف هذه الأصناف من المسؤولية بما يضمن تحقيق التوازن بين احترام المساطر والقواعد المالية وتحقيق الكفاءة والنجاعة في التدبير العمومي بما يتوافق مع الأهداف التي أحدثت من أجلها الأجهزة العليا للرقابة.

وختاما، فإن ملاءمة دور المحاكم المالية يتماشى وفق منطق التدبير المرتكز على النتائج لتقييم المسؤولية التدبيرية من خلال تقوية وتعزيز اختصاصاتها غير القضائية مُوَاكِبَةً فيها مراقبة التسيير وتقييم السياسات والبرامج العمومية.

لائحة المراجع:

المراجع باللغة العربية:

الكتب:

- ابراهيم بن بيه، "نظام مسؤولية المدبرين العموميين أمام القضاء المالي – دراسة قانونية وقضائية مقارنة"، منشورات المجلة المغربية للسياسات العمومية، مطبعة طوب بريس، الرباط، الطبعة الأولى، مايو 2017.
- عبد النبي اضريف، المالية العامة: أسس وقواعد تدبير الميزانية العامة ومراقبتها، طبعة ثالثة، 2012.

الأطروحات والرسائل:

- توفيق ادساسي، المراقبة الإدارية على تنفيذ النفقات نفقات الدولة بالمغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية الاقتصادية والاجتماعية، أكدال، الرباط، السنة الجامعية 2013-2014.
- هشام وزبير، ميزانية النتائج ورهان إصلاح المالية العمومية بالمغرب، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية مكناس، جامعة مولاي إسماعيل، السنة الجامعية 2021-2022.

المقالات:

- وداد بالعربي، إصلاح نظام المسؤولية المالية وترسيخ ثقافة النتاج، مجلة المعرفة، العدد 31، شتنبر 2025
- حسن توراك، عمرو لغليمي، الحكامة الجيدة للمالية العامة على ضوء المفهوم الجديد للمراقبة المحاسبية، الحكامة الجيدة للمالية العامة، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، طبعة 2024.
- مصطفى لغليمي، التطورات الجديدة للنظام المالي العام بالمغرب: نحو وضع أسس نظام المسؤولية التدبيرية وأي دور للقاضي المالي في تقييمها. مجلة الوكالة القضائية للمملكة، عدد خاص بقضايا المسؤولية، العدد الرابع دجنبر 2020.
- الحسين كداح، النظام القانوني للمسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي، مجلة الوكالة القضائية للمملكة، العدد الرابع، دجنبر 2020.
- يوسف دوهو، نظام المراقبة التراتبية بين المقتضيات القانونية والإشكالات العلمية، أعمال الندوة المغاربية حول: الرقابة على الأموال العمومية في البلدان المغاربية المنظمة يومي 18 و19 أكتوبر 2019.

النصوص القانونية والوثائق:

- مرسوم رقم 2.07.1235 صادر في 5 ذي القعدة 1429 (4 نوفمبر 2008) يتعلق بمراقبة نفقات الدولة؛ الجريدة الرسمية للمملكة المغربية، عدد 5682، بتاريخ 14 ذو القعدة 1429 (13 نوفمبر 2008).
- القانون رقم 61.99 المتعلق بتحديد مسؤولية الآمرين بالصرف والمراقبين والمحاسبين العموميين، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.02.25 بتاريخ 19 من محرم 1423 (3 أبريل 2002).
- القانون رقم 62.99 المتعلق بمدونة المحاكم المالية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.02.124 بتاريخ فاتح ربيع الآخر 1423 (13 يونيو 2002).
- ظهير شريف رقم 1.00.175 صادر في 28 من محرم 1421 (3 ماي 2000) بتنفيذ القانون رقم 15-97 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية، الجريدة الرسمية عدد **4800** بتاريخ **28** صفر **1421** (فاتح يونيو **2000**).

- مرسوم رقم 2.07.1235 صادر في 5 ذي القعدة 1429 (4 نوفمبر 2008) يتعلق بمراقبة نفقات الدولة؛ الجريدة الرسمية للمملكة المغربية، عدد 5682، بتاريخ 14 ذو القعدة 1429 (13 نوفمبر 2008).

المراجع باللغة الفرنسية:

OUVRAGUE :

- Florent Gaullier–Camus, La responsabilité financière des gestionnaires publics, éd . Lextenso–LGDJ, 2020.
- Jean-Yves Bertucci, Francis Jacques Fabre, Anne Froment-Meurice, Nicolas Hauptmann et Christian Michaut, Les grands arrêts de la jurisprudence financière, Paris, Éditions Dalloz, Coll. « Grands arrêts », 7e édition, 2019
- Youssef AKID, le contrôle modulé de la dépense, Editions universitaires européens, 2018.

Les articles :

- Jean François Calmette, Le contrôle hiérarchisé de la dépense et son appréhension par le juge financier, Revue française de finances publiques2015
- Abdellatif LOUDIYI, La réforme du contrôle de la dépense publique, revue Al Maliya, n° 3 Spécial, Février 2007.
- Jean François Calmette, Le contrôle hiérarchisé de la dépense et son appréhension par le juge financier, Revue française de finances publiques2015
- Damien Catteau, La LOLF et la modernisation de la gestion publique, fondement d'un droit public financier rénové, éd Dalloz, 2007.