وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة يحي فارس بالمدية



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم مالية ومحاسبة

العنوان

دور مجلس المحاسبة في الرقابة على المال العام

دراسة الحالة: الغرفة الإقليمية لمجلس المحاسبة بالجزائر العاصمة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر
قسم علوم مالية ومحاسبة, تخصص محاسبة

اعداد الطلبة:

- نزليوي مريم
- زميرني اية

اشراف الأستاذ :

- أحمد يوسف سعيدي

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من :

أ. أحمد يوسف سعيدي	مشرفا
أ.	
أ.	

السنة الجامعية : 2025/2024


بسم الله الرحمن الرحيم

الشكر و العرفان

قال الله تعالى " لئن شكرتم لازيدنكم"

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: " لا يشكر الله من لا يشكر الناس"

الحمد والثناء والشكر الله العلي القدير على نعمه الظاهرة والباطنة وتوفيقي لانجاز هذا البحث.

واعترافا بالفضل وتقديرا للجميل ليسعني إتمام إعداد هذا البحث إلا أن أتوجه إلى الأستاذ المشرف الذي كان حافزا ومنبعا لجهدي الأستاذ الدكتور: "أحمد يوسف سعيدي " لقبوله الإشراف على الرسالة، وعلى توجيهاته السديدة، ونصائحه الدقيقة، وملاحظاته القيمة، وتساؤله المستمر عن هذا العمل الذي اعتبره عمله فلم يدخر جهدا لأجله حتى يتم في أحسن الظروف، وكل ذلك بطلاقة وجه ورحابة صدر، فجزاه الله عني خير الجزاء، وبارك الله له في وقته وعمله، مع التمني له دوام التفوق والنجاح إلى أعلى المراتب في مشواره العلمي.

كما أتقدم بالشكر وعظيم الامتنان لأساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة يحي فارس بالمدية

وأتقدم بالشكر والعرفان إلى الأساتذة "لجنة المناقشة" الذين تحملو ا عناء قراءة وتفحص المذكرة

كما اشكر جميع موظفي المجلس الوطني للمحاسبة بالاخص الغرفة الإقليمية للجماعات المحلية – الجزائر – على استقبالهم تعاونهم معنا، وعلى المعلومات المقدمة من طرفهم،

والى كل اللذين غمروني برحابة صدر وتابعوني بصدق ويسرو لي الطريق في إعداد هذه المذكرة التي نرجوا أن تكون مرجعا يستفاد منه.

اهداء

حمد لله الذي جعل العلم النافع طريقاً موصلاً لرضاه، وصراطاً يتبعه من أراد هداه، ويحيد عنه من ضل واتبع هواه، ومن أضل ممن اتبع هواه بغير هدىً من الله

اهدي هذا العمل إلى أمي الحبيبة، التي منحتني حبها ودعاءها الصادق، وأبي العزيز، الذي كان دائمًا مصدر دعمي وقوتي. هذا المشروع هو ثمرة تعبكما وجهودكما، وأهديه لكما مع خالص الحب والتقدير

إلى أخواتي الأعزاء توأمي فاطمة الزهراء والى امينة و خديجة و هاجر ، الذين كانوا السند لي في كل لحظة. شكرًا لأنكم كنتم دائمًا إلى جانبي بدعمكم وتشجيعكم.

و الى الأيدي الصّغيرة التي تطرق بابنا زائرة؛ لتدخل الأنس والحياة إلى أيامي ابن اختي أحمد

الى أصدقائي الأعزاء، الذين جعلوا من هذه الرحلة مغامرة مليئة بالضحك والدعم. شكرًا لأنكم كنتم العائلة التي اخترتها

إلى كل من آمن بي وبدعمي، شكرًا لكونكم جزءًا من رحلتي. هذا المشروع هو هديتي لكم

مريم نزليوي



اهداء

الحمدلله الذي بفضله تتحقق الغايات من بعد الاستعانة به و انهاء الدرب بتوفيقه و تحقيق الحلم بفضله لم يكن الطريق سهلا ولا الرحلة قصيرة لكنني فعتلها فالحمدالله الذي يسر لنا البدايات و بلغنا النهايات

اهدي هذا النجاح أولا لنفسي ثم الى كل من سعى معي لاتمام مسيرتي

الى من انار دربي و الذي بذل جهد السنين من اجل ان اعتلي سلالم النجاح الى من احمل اسمه بكل فخر لطالما عهدته بهذا النجاح ها انا اتممت وعدي و اهديته اليك ابي الغالي

الى من جعل الجنة تحت اقدامها الى الجوهرة النادرة منبع الحنان و نبع العطاء امي الغالية رحمة الله عليها

الى من علمتني الاخلاق قبل الحروف الى الداعمة الأولى في حياتي التي ازالت عن طريقي الاشواك و المصاعب امي الثانية خالتي مسعودة

الى اخوتي و اخواتي الأعزاء انتم السند و الدعم حفظكم الله ووفقكم

الى زوجة اخي العزيزة رحاب اختي الثانية التي لم تنجبها امي

الى خالي مراد الذي ساعدني في مسيرتي بتقديم المعرفة و الارشاد

الى صديقاتي الذين جعلو هذه الرحلة اكثر متعة و اقل صعوبة شكرا لكل لحظة

الى سبب سعادتي و سكر دنياتي ابنة اخي لجين

الى خطيبي و شريكي المستقبلي الذي أمن بي و دعمني في كافة الأوقات لأصل الى ما انا عليه شكرا لك

الى كل من كان له فضل في تعليمي منذ البداية الى النهاية شكرا لكم

أية زميرني



المستخلص

المستخلص

المستخلص:

تهدف هذه الدراسة الى معرفة دور ومكانة مجلس المحاسبة في تحسين وتفعيل نظام الرقابة على المال العام، وهذا راجع لأهمية الأموال العمومية في تنفيذ الأهداف الاستراتيجية والسياسات العمومية للدولة.

عالجت هذه الدراسة الإطار النظري والعملي للمجلس الوطني للمحاسبة في الجزائر، من خلال مختلف أنواع الرقابة التي يمارسها القضائية منها والإدارية، حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي من خلال الاعتماد على التقارير التي يصدرها المجلس بالإضافة إلى الوثائق والدلائل الثبوتية لفترات متباينة محل الدراسة، كما تم التركيز على مدى التزام المجلس بالمعايير الدولية للرقابة على القطاع العام.

تم التوصل من خلال هده الدراسة إلى أن مجلس المحاسبة يعتمد على أساليب حديثة في الرقابة على المال العام بالاعتماد على بعض المعايير الدولية للرقابة, كما يلعب دورًا أساسيًا في حمايته بالإشراف على مراقبة كيفية تسيير الأموال العمومية. كما يمتد الى ما هو أبعد من الرقابة البعدية كتقدّيم توصيات وتقاريره الدورية الموجهة إلى السلطات العليا التي تعزّز فعاليته، والتي تساهم في كشف النقائص وتدفع نحو ضمان الاستعمال الرشيد للموارد.

الكلمات المفتاحية: مجلس المحاسبة, معايير الرقابة على القطاع العام, الرقابة البعدية, معايير دولية, تقارير , المال العام.

RESUME:

This study aims to examine the role and position of the Court of Accounts in enhancing and activating the system of public financial oversight, which is of particular importance due to the critical role public funds play in achieving the strategic objectives and public policies of the state.

The research addresses both the theoretical and practical frameworks of the National Court of Accounts in Algeria, through the various types of audits it conducts—both judicial and administrative. The study adopts a descriptive and analytical methodology, relying on reports issued by the Court as well as supporting documents and evidence from various periods under review. Particular emphasis is placed on evaluating the Court’s adherence to international standards for public sector auditing.

The findings reveal that the Court of Accounts employs modern auditing methods in overseeing public funds, drawing on selected international

standards in the field. It plays a fundamental role in safeguarding public funds by monitoring how these resources are managed, based on internationally recognized criteria. Moreover, its role extends beyond ex-post auditing, as it issues recommendations and periodic reports to higher authorities, which reinforce its effectiveness. These reports contribute to identifying shortcomings and help ensure the rational and efficient use of public resources.

فهارس

فهارس المحتويات

الاهداء	
الشكر والتقدير	
الملخص	
الفهرس	I
قائمة الجداول	VII
قائمة الاشكال	VIII
قائمة المختصرات والملاحق	IX
المقدمة	أ
الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة المالية العمومية	
تمهيد	1
المبحث الأول: ماهية الرقابة المالية	2
المطلب الأول: مفهوم الرقابة المالية ونشأتها	2
أولا – تعريف الرقابة المالية	2
ثانيا – نشأة الرقابة المالية	2
المطلب الثاني: أنواع الرقابة المالية	3
أولا – الرقابة المالية من حيث الزمن	3
ثانيا – الرقابة المالية من حيث الجهة التي تمارسها	4
ثالثا – الرقابة المالية من حيث الجهة المخولة للجهة الرقابية	4
رابعا – الرقابة المالية من حيث دور الدولة في عملية الرقابة	4
خامسا الرقابة المالية من حيث وجهة نظر المحاسبية والاقتصادية	5
المطلب الثالث: اهداف الرقابة المالية	6
أولا – الاهداف العامة للرقابة المالية	6
ثانيا – الأهداف الخاصة للرقابة المالية	6

فهارس المحتويات

ثالثا – الأهداف الاستراتيجية للرقابة المالية	6
المطلب الرابع: مراحل تنفيذ الرقابة المالية	7
أولا – مرحلة الاعداد	7
ثانيا – مرحلة البيانات والفحص	7
المبحث الثاني: معايير الرقابة في القطاع العام	8
المطلب الأول: مفهوم المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة	8
أولا – تعريف المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة	8
ثانيا –اهداف المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة	8
ثالثا – نشأة المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة	9
رابعا – الهيكل التنظيمي لمنظمة الدولية للرقابة المالية	9
المطلب الثاني: ماهية المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية	10
اولا – المفهوم المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية	11
ثانيا – أهمية المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية	11
ثالثا – اهداف المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية	12
رابعا – مبادئ الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية	13
المطلب الثالث: معايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية 140 و150	14
اولا – رقابة الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ISSAI140	14
ثانيا – كفاءة مراجع الحسابات ISSAI 150	15
المبحث الثالث: تصنيف معايير الرقابة في القطاع العام	16
المطلب الاول: المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العامISSAI 100	16
اولا– تعريف المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام ISSAI 100	16
ثانيا – أهداف رقابة القطاع العام	17
ثالثا –عناصر مرقابة القطاع العام	17
رابعا– مبادئ رقابة القطاع العام	17

فهارس المحتويات

خامسا – المبادئ المتعلقة بعملية الرقابة	18
المطلب الثاني: المعيارISSAI200 المبادئ الاساسية للرقابة المالية	19
اولا – تعريف المبادئ الاساسية للرقابة المالية ISSAI 200	19
ثانيا – إطار عمل الرقابة المالية واهدافها	19
ثالثا – عناصر الرقابة المالية	20
رابعا– المبادئ الأساسية للرقابة المالية	20
المطلب الثالث: تعريف معيار مبادئ رقابة الأداء ISSAI300	20
اولا – تعريف معيار مبادئ رقابة الأداء ISSAI300	21
ثانيا – الاقتصاد والكفاءة والفعالية	21
ثالثا – اهداف رقابة الاداء	21
رابعا – عناصر رقابة الأداء	22
خامسا – مبادئ العامة لرقابة الأداء	22
سادسا – المبادئ المتعلقة بعملية الرقابة	23
المطلب الرابع: معيار المبادئ الاساسية لرقابة الالتزامISSAI 400	23
اولا – تعريف مبادئ رقابة الالتزام	23
ثانيا – غاية وسلطة المبادئ الأساسية لرقابة الالتزام	23
ثالثا – هدف رقابة الالتزام	24
رابعا – نطاق رقابة الالتزام	24
خامسا – الأطراف الثلاثة في رقابة الالتزام	24
سادسا – مبادئ رقابة الالتزام	25
خلاصة الفصل	26
الفصل الثاني: مساهمة مجلس المحاسبة في الرقابة على المال العام	
تمهيد	27
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي المجلس المحاسبة	28

فهارس المحتويات

المطلب الاول: ماهية مجلس المحاسبة	28
اولا – نشأة مجلس المحاسبة	28
ثانيا – تعريف مجلس المحاسبة	28
ثالثا – اهداف مجلس المحاسبة	29
رابعا – مبادئ مجلس المحاسبة	29
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمجلس المحاسبة	30
اولا – الغرف مجلس المحاسبة	31
ثانيا – النظارة العامة	33
ثالثا – كتابة الضبط	33
رابعا – التشكيلة البشرية لغرف مجلس المحاسبة	33
خامسا – الامانة العامة	35
المطلب الثالث: مجال اختصاص مجلس المحاسبة	35
المبحث الثاني: انماط رقابة مجلس المحاسبة على المال العام	37
مطلب الأول: الاعوان المكلفون من طرف مجلس المحاسبة بالرقابة المالية	37
اولا – الامرون بالصرف	37
ثانيا – المحاسبون العموميون	40
ثالثا – المراقب الميزانياتي	41
المطلب الثاني: الرقابة القضائية	43
اولا – تقديم الحسابات	43
ثانيا – مراجعة الحسابات	44
ثالثا – رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية	45
المطلب ثالث: الرقابة الإدارية	45
اولا – رقابة نوعية التسيير	46
ثانيا– تقييم البرامج والسياسات العمومية	47

فهارس المحتويات

المبحث الثالث: فعالية مجلس المحاسبة في الرقابة على المال عام	48
المطلب الاول: أهمية مجلس المحاسبة في الرقابة	48
مطلب الثاني: دور الإيجابي لمجلس المحاسبة في مكافحة الفساد المالي	49
مطلب الثالث: النقائص الموجهة لمجلس المحاسبة	50
خلاصة الفصل	51
الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لمجلس الوطني للمحاسبة في الغرفة الاقليمية	
تمهيد	52
المبحث الأول: الغرفة الإقليمية لمجلس المحاسبة بالجزائر	53
المطلب الأول: تشكيلة الغرفة الإقليمية لمجلس المحاسبة بالجزائر	53
أولا – نشاة وتعريف الغرفة الإقليمية لمجلس المحاسبة	53
ثانيا –المقر الجغرافي للغرفة الإقليمية للجزائر	53
ثالثا – تكوين الغرفة الإقليمية للجزائر	53
رابعا – الاختصاص الجغرافي للغرفة الإقليمية للجزائر	54
المطلب الثاني: صلاحيات الغرفة الإقليمية لمجلس المحاسبة	54
اولا – تتولى الرقابة القضائية لحسابات تسيير الجماعات المحلية	54
ثانيا – تقوم الغرفة برقابة نوعية التسيير	55
المطلب الثالث: مهام الغرفة الإقليمية لمجلس المحاسبة	55
اولا –رقابة قضائية	56
ثانيا –رقابة نوعية التسيير	56
ثالثا –دعم الغرف الوطنية	56
رابعا –تعزيز الوقاية	56
خامسا – ترقية الشفافية	56
المبحث الثاني: الرقابة القضائية والإدارية لاحدى بلديات ولاية الجزائر	56
المطلب الأول: إجراءات الرقابة القضائية	56

فهارس المحتويات

أولا – تقديم الحسابات	56
ثانيا – مراجعة الحسابات	57
ثالثا – غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية	64
المطلب الثاني: إجراءات الرقابة الإدارية	64
أولا– رقابة نوعية التسيير	65
ثانيا – تقييم البرامج والسياسات العمومية	76
المطلب لثالث: نتائج الرقابة القضائية والادارية لمجلس المحاسبة	76
اولا – نتائج الرقابة القضائية	76
ثانيا – نتائج الرقابة الادارية	77
المبحث الثالث: تشخيص واقع الرقابة في مجلس الوطني للمحاسبة	77
المطلب الاول: بالنسبة لرقابة الالتزام	77
المطلب الثاني بالنسبة لرقابة الاداء	80
المطلب الثالث: بالنسبة للرقابة المالية والمبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام	83
اولا – بالنسبة لرقابة القطاع العام	83
ثانيا – بالنسبة للرقابة المالية	83
خلاصة الفصل	85
الخاتمة	86
قائمة المراجع	
قائمة الملاحق	

قائمة الجداول

قائمة الجداول:

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
جدول 01	المبادئ الأساسية لرقابة الالتزام	25
جدول 02	الاختصاص الإقليمي للغرفة الاقليمية	31
جدول 03	تكوين الغرفة الإقليمية لمجلس الوطني للمحاسبة	53
جدول 04	التعداد الحقيقي في شعبة الاعلام الالي	68
جدول 05	التعداد تطبيقات المتواجدة على مستوى البلدية	68
جدول 06	المخطط السنوي لتسيير الموارد البشرية لسنة2023	73
جدول 07	الملاحظات والنتائج المتوصل اليها بالنسبة لتطبيق مبادئ رقابة الالتزام	78
جدول 08	الملاحظات والنتائج المتوصل اليها بالنسبة لتطبيق مبادئ رقابة الأداء	80

قائمة الاشكال

قائمة الإشكال:

رقم الشكل	العنوان	رقم الصفحة
01	الهيكل التنظيمي للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية وأهدافه الاستراتيجية	10
02	الهيكل التنظيمي لمجلس المحاسبة	31
03	أصناف الامرين بالصرف	38
04	أصناف المحاسبون العموميون	41
05	العناصر المكونة لرقابة نوعية التسيير	47
06	الدائرة الإقليمية للغرفة الإقليمية لمجلس الوطني للمحاسبة	54

قائمة المختصرات

والملاحق

قائمة المختصرات:

الاختصار	المدلول
ط	الطبعة
ص	الصفحة
دج	دينار جزائري

قائمة الملاحق:

الرقم	العنوان
01	الحساب الإداري
02	حساب التسيير
03	القرار النهائي لتقديم الحسابات

المقدمة

مقدمة:

يعتبر المال العام من الآليات التي تستخدمها الدولة وتديرها بهدف تحقيق المنفعة العامة، فهو يشكل حجز الزاوية في تمويل السياسات العمومية وتحقيق التنمية المستدامة وكل سوء استغلال أو اعتداء يطاله يترتب على مرتكب هذا الفعل تحمل عواقب وجزاءات نتيجة إقدامه على هذا الفعل كون أن هذا الأخير يعد تدمير للمصلحة العامة للوطن. لذلك تعتبر الرقابة المالية ضرورة لازمة لحماية المال العام لأنها تمكن من الاطلاع على الخلل والتعرف على الأخطاء التي تحدث قبل وأثناء وبعد صرف النفقات العمومية وتحصيل الإيرادات العمومية، ولترشيد نفقاتها وذلك من خلال إحداث هيئات رقابية تقوم بمراقبة الإدارات العمومية التابعة لها من أجل الحد من أشكال الانحراف والغش والتلاعب في انجاز وصرف هذه النفقات والسهر على معرفة وجهة ومصير هذه الأموال. وذلك من خلال استحداث العديد من الهيئات الرقابية التي تعمل على متابعة ومراقبة مدى تقيد الإدارات والمؤسسات العمومية بالقوانين في الالتزام بنفقاتها والوقوف على مصداقية الإجراءات المعتمد عليها في انجازها.

وفي الجزائر يمثل مجلس المحاسبة احد الهيئات الرقابية التي تتمع بالاستقلالية و الصلاحية الواسعة و الشاملة للقيام برقابة فعالة على تسيير الأموال العمومية وهذا حسب الدستور 1996 بتعديله الأخير المؤرخ في 06 مارس 2016 الذي نصت عليه المادة 198 (يتمتع مجلس المحاسبة بالاستقلالية و يكلف بالرقابة البعدية لأموال الدولة و الجماعات الإقليمية و المرافق العمومية و كذلك رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة)؛ فهي رقابة أداء من خلال مراقبة مدى التزام الأمرين بالصرف بالقوانين وإسداء النصح والتوجيه لهم في تسيير المصالح التابعة لهم.

لذلك تبنى مجلس الوطني للمحاسبة المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة ISSAI والتي تنظم عمل الأجهزة العليا للرقابة المالية وادارة مهامها ومسؤولياتها، و تعتبر هذه المعايير مرجعا أساسيا للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في العالم يأتي هذا التبني تماشياً مع التوجهات الدولية الرامية إلى توحيد المعايير المهنية للأجهزة الرقابية.

1- إشكالية الدراسة:

بناء على ما سبق ذكره يمكن طرح الاشكالية التالية:

- كيف يمكن أن يساهم مجلس المحاسبة في تحسين الرقابة على المال العام ؟

وللإجابة على التساؤل الرئيسي يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية :

- ماهي المعايير الرقابية الدولية المستخدمة في الرقابة على المال العام؟
- ماهي أنواع الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة؟
- هل يطبق مجلس المحاسبة المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة؟

2- **فرضيات الدراسة:** للإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية يمكن طرح الفرضيات التالية:

- المعايير الدولية المستخدمة في الرقابة على المال العام هي معايير الرقابة في القطاع العام وتسمى بالانتوساي.
- انواع الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة في الرقابة القضائية والإدارية.
- يطبق مجلس المحاسبة المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة.

3- **أهمية الدراسة:** تنبع أهمية الموضوع من كونه يلقي الضوء على دور رقابة مجلس المحاسبة كإحدى أنواع الرقابة على الأموال العمومية، وتزداد أهمية الموضوع من خلال الوقوف على مدى تبنى مجلس المحاسبة للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة وذلك بمساعدة الدولة على توحيد المعايير المهنية للأجهزة الرقابية.

4- **اهداف الموضوع:** تهدف هذه الدراسة:

- إبراز مساهمة مجلس المحاسبة في حماية المال العام.
- تعتمد على تقييم مدى التزام المجلس بتطبيق المعايير الدولية للرقابة، لا سيما معايير الإنتوساي(INTOSAI) .
- تسعى إلى تحليل فعالية الآليات الرقابية التي يعتمدها المجلس.
- تهدف إلى اقتراح سبل تطوير أداء المجلس بما يتماشى مع التحولات الاقتصادية والإدارية.

5- **أسباب اختيار الموضوع:** من أهم المبررات لاختيار هذا الموضوع محل الدراسة:

أ- **اسباب ذاتية:**

- يعد موضوع البحث من الاختصاص.
- تنمية المعارف في مجال تخصص الرقابة القضائية والتمكن منه.

- فضول علمي ورغبة في التعمق في فهم طبيعة ومهام مجلس المحاسبة.

ب-أسباب موضوعية:

- تسليط الضوء على كفاءة مجلس المحاسبة ومدى التزامه بمعايير الدولية.

6-صعوبات البحث:

- قلة الحصول على المعلومات من المؤسسة نظرا لسريتها.
- صعوبة الحصول على بعض المراجع بنسخ كبيرة.
- قصر فترة الدراسة مقارنة بحجم الموضوع.

7-منهج الدراسة: المنهج الذي اعتمدناه في دراستنا فهو المنهج الوصفي التحليلي من خلال وصفنا وصفا دقيقا للهياكل التي يحتويها مجلس المحاسبة وتشكيلته البشرية وكيفية عمله بتجميعنا للبيانات اللازمة للوصول إلى نتيجة لتفعيل هذه الآلية الرقابية وشرح وتفسير للنصوص القانونية وتحليلها، واستنباطنا لوجهة نظر جديدة في الموضوع.، ومنهج دراسة الحالة في الدراسة التطبيقية من خلال تحليل وضعية الغرفة الإقليمية لمجلس المحاسبة في رقابتها لتسليط الضوء على كيفية تطبيق معايير الرقابة ورقابة الأداء.

8-حدود الدراسة:

- **حدود مكانية:** تمت الدراسة على مستوى مجلس المحاسبة (العاصمة شارع 38 احمد رامول -الجزائر).
- **حدود زمانية:** تمت الدراسة خلال الفترة الزمنية الممتدة من 2019 الى 2023.

9- هيكل الدراسة: قسمنا بحثنا الى ثلاثة فصول كما يلي:

- **الفصل الأول:** تم دراسة الاطار النظري للرقابة المالية العمومية حيث تطرقنا الى ماهية الرقابة المالية و معايير الرقابة الدولية في القطاع العام بالإضافة إلى تصنيف معايير الرقابة في القطاع العام.

- **الفصل الثاني:** تم دراسة مساهمة مجلس المحاسبة في الرقابة على المال العام حيث تطرقنا الى التعريف بالاطار المفاهيمي لمجلس المحاسبة و أنماط رقابة مجلس المحاسبة على المال العام بالإضافة الى توضيح فعالية مجلس المحاسبة في الرقابة على المال العام.

- **الفصل الثالث:** تم معالجة الدراسة الميدانية لمجلس المحاسبة بالغرفة الإقليمية بالجزائر حيث تطرقنا الى التعريف بالغرفة الإقليمية لمجلس المحاسبة وكيفية ممارسة رقابة الغرفة الإقليمية لإحدى بلديات ولاية الجزائر بالإضافة إلى تشخيص وتقييم واقع رقابة الغرفة الاقليمية لمجلس الوطني المحاسبة ودورها في حماية المال العام.

10 – دراسات سابقة: تمثلت في ثلاث دراسات سابقة لمجموعة من الباحثين من حيث الزمان والمكان وهي كما يلي:

- **الدراسة الأولى:** خديجة حرمل , دور مجلس المحاسبة في حماية المال عام , مجلة صوت القانون , المجلد 06 العدد 02 , طالبة مدرسة الدكتوراه, جامعة بن يوسف بن خدة الجزائر 1 , 30 نوفمبر 2019 , تهدف هذه الدراسة التحليل الدور الرقابي الذي يقوم به مجلس المحاسبة في الجزائر في إطار الحفاظ على المال العام وضمان حسن تسييره. وقد ركزت على الجوانب القانونية والتنظيمية التي تمنح المجلس صلاحيات قضائية وإدارية للقيام برقابة لاحقة على المؤسسات العمومية، بالإضافة الى إبراز دوره في كشف التجاوزات المالية ومساءلة المسؤولين. كما سلطت الضوء على التحديات التي تواجه فعالية هذا الدور، مثل محدودية تفعيل التوصيات الصادرة عنه وضعف المتابعة والتنفيذ، وتوصلت إلى ضرورة تعزيز استقلاليته وتحيين الإطار القانوني بما يضمن فعالية أكبر في محاربة الفساد وتحقيق الشفافية في تسيير المال العام.

- **الدراسة الثانية:** لطفاوي محمد عبد الباسط , مجلس المحاسبة اعلى هيئة رقابية على المال العام , مجلة دراسة والأبحاث , مجلد 12 عدد 03 جامعة ابي بكر بلقايد تلمسان , 18 افريل 2020 , تهدف هذه الدراسة إلى إبراز الدور المحوري الذي يقوم به مجلس المحاسبة باعتباره الهيئة العليا للرقابة الخارجية على المال العام في الجزائر، وذلك من خلال تحليل إطاره القانوني والتنظيمي، وتوضيح صلاحياته الرقابية والإدارية في مراقبة

تسيير الموارد العمومية. وقد بيّن الباحث أن المجلس يمارس رقابة بعدية تهدف إلى ضمان الشفافية والمساءلة، وكشف أوجه القصور والتجاوزات في التسيير العمومي. وتوصلت هذه الدراسة إلى ضرورة دعم استقلالية المجلس وتعزيز فعالية قراراته لضمان حماية حقيقية للمال العام وتحقيق الحكامة الرشيدة.

- اختلفت دراستنا عن الدراسات السابقة هو أنه في دراستنا قمنا بتسليط الضوء على معايير الدولية للأجهزة العليا الرقابية (انتوساي).
- مايميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة هو اننا في هذه الدراسة سلطنا الضوء على البُعد المعياري والتقني في عمل المجلس، من خلال تحليل مدى التزامه بالمعايير المعتمدة دوليًا ووطنياً في مجال الرقابة، مما يجعل دراستي مكمّلة من جهة، ومختلفة من حيث المنهج والمحتوى من جهة أخرى.

الفصل الأول: الاطار النظري للرقابة المالية العمومية

الفصل الاول: الإطار النظري للرقابة المالية العمومية

تمهيد:

يحظى المال العام بأهمية كبيرة وبالغة فمنذ نشأة الدولة الحديثة شكل حسن التسيير المالي تحديا كبيرا لها لأنه يسمح بالحفاظ على مواردها وحسن إنفاقها وصرفها، نظرا لارتباطه بتحقيق المصالح العامة للمجتمع والدولة ككل، حيث انه لابد لهذه الأموال أن تخضع لحماية أكثر صرامة والتزام من قبل الجهات المختصة والوصية مثلها مثل الذي تخضع له الأموال الخاصة أو أكثر من ذلك، عن طريق توفير أجهزة ومؤسسات مختصة.

لذلك وللإحاطة أكثر بالموضوع من جميع جوانبه ارتأينا أن نقسم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الاول: ماهية الرقابة المالية

المبحث الثاني: معايير الرقابة في القطاع العام

المبحث الثالث: تصنيف معايير الرقابة في القطاع العام

المبحث الاول: ماهية الرقابة المالية

المال العام هو المال الذي تعود ملكيّته للجهات العامة مثل الدولة أو مؤسساتها المختلفة، ولا يخص شخصًا بعينه، بل يخص هذه الجهات. وبالتالي، يجب حماية هذا المال من أي تعدٍ أو تصرف يعرض طبيعته العامة للخطر.

المطلب الاول: مفهوم الرقابة المالية ونشأتها

اولا – تعريف الرقابة المالية: هي منهج علمي شامل يتطلب التكامل بين المفاهيم القانونية والاقتصادية والمحاسبية والإدارية، بغية التأكد من المحافظة على الأموال ورفع كفاءة استخدامها. [1] وحسب تعريف أخر فهي تتمثل في الرقابة التي تستهدف التأكد من حسن استعمال المال العام، بما يتفق مع أهداف التنظيم الإداري، والتأكد من أن النفقات تتم في الأوجه المحددة قانونا وبما يخدم المصلحة العامة.[2]

ثانيا – نشأة الرقابة المالية: إن الرقابة المالية نشأت من الحاجة إلى حماية المال العام الذي يُعد أساس قيام الدول واستمرارها. ومع تطور وظائف الدولة وتوسع نشاطها، ازدادت أهمية وجود رقابة مالية فعالة لضمان سلامة المال العام من العبث والنهب. وقد أولت الشرائع القديمة والحديثة عناية خاصة بتنظيم المال العام، حيث ظهرت مبادئ المحاسبة والرقابة منذ الحضارات القديمة مثل السومريين، الذين استخدموا الكتابة في تدوين المعاملات، وكذلك في تشريع حمورابي الذي أقر عقوبات على السرقة. وفي مصر الفرعونية، وُجدت أنظمة لحصر الأموال والأراضي. أما في روما القديمة، فقد ظهرت وظائف رقابية منذ عام 509 ق.م. وفي التاريخ الإسلامي، حظيت الرقابة بأهمية مستمدة من القرآن والسنة، وظهرت مؤسسات مثل بيت المال ودواوين المظالم. ومع عصر النهضة وتطور علم المحاسبة، أصبحت الرقابة أداة مركزية لضبط حركة الأموال والنشاط الاقتصادي. أما في

---

[1] عبد القادر موفق. **الرقابة المالية من منظور الاقتصاد الإسلامي والاقتصاديات المعاصرة**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الخامس جامعة الحاج لخضر باتنة، جوان 2002، ص 84.

[2] شعيب يونس , **الرقابة المالية كالية لترشيد الإنفاق العام في الاقتصاد الإسلامي** مجلة الشريعة والاقتصاد ,المجلد السابع , الإصدار الأول لسنة 2018 , جامعة الأمير عبد القادر للعلوم الإسلامية – قسنطينة. جانفي 2018 ص 139.

الوقت الحاضر، فقد بلغ التطور في مجال الرقابة درجة متقدمة سواء على النطاق المحلي أو الدولي، فأنشأت منظمات دولية وإقليمية وأجهزة محلية تهتم كلها بالرقابة المالية، ومن أمثلتها المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا.[1]

المطلب الثاني: انواع الرقابة المالية

هناك أنواع عديدة للرقابة وذلك حسب أسس ومعايير مختلفة هي:

اولا- الرقابة المالية من حيث الزمن: وهي ثلاثة أنواع الرقابة السابقة على التنفيذ الرقابة المتزامنة مع التنفيذ والرقابة اللاحقة على التنفيذ.

1- **الرقابة السابقة على التنفيذ:** تتمثل هذه الرقابة في إجراء عمليات المراجعة والرقابة قبل الصرف، إذ لا يجوز وفقا لهذا الأسلوب لأية وحدة تنفيذية القيام بدفع أي مبلغ قبل الحصول على موافقة الجهة المختصة في الدولة ولهذا فهي تسمى بالرقابة الوقائية. [2]

2- **الرقابة المتزامنة مع التنفيذ:** وهي رقابة ذاتية تقوم بها أجهزة داخل الوحدة الإدارية أو الاقتصادية للتأكد من أن ما يجري داخلها يتم وفقًا للتخطيط والسياسات الموضوعة. وتتميز هذه الرقابة بالاستمرار والشمول، حيث تبدأ مع العمل وتساير خطوات تنفيذه، مما يساعد في مقارنة النتائج الواقعية بما هو مقدر، واكتشاف الخطأ أو القصور أو الإهمال، وتحديد نقاط الضعف والحلول المناسبة لكل حالة.[3]

3- **الرقابة اللاحقة على التنفيذ:** وترمي إلى اكتشاف الانحرافات عن الخطط المرسومة وتحديد أسبابها وطرق علاجها ومواجهتها والاستفادة من كل ذلك في التخطيط للمستقبل.[4]

---

[1] عبد القادر موفق. **مرجع سابق ذكره** , ص 86-87.

[2] شعيب يونس , **مرجع سابق ذكره** , ص 140.

[3] عوف محمود الكفراوي، **الرقابة المالية في الإسلام**، ط2، مركز الإسكندرية للكتاب، الإسكندرية، 2006، ص 24

[4] شعيب يونس. **نفس المرجع**, ص 140.

ثانيا – الرقابة المالية من حيث الجهة التي تمارسها: تنقسم الى نوعين وهما: [1]

1- **الرقابة الداخلية:** وهي الرقابة التي تتم من داخل السلطة التنفيذية نفسها فهي رقابة ذاتية تمارسها الوحدات القائمة بالتنفيذ.

2- **الرقابة الخارجية:** هي الرقابة التي تتولاها أجهزة خارجية غير خاضعة للسلطة التنفيذية وهي في الغالب الأعم رقابة لاحقة، وقد تكون هذه الرقابة قضائية أو رقابة تشريعية.

ثالثا – الرقابة المالية من حيث السلطة المخولة للجهة الرقابية: وهي نوعان هما:

1- **رقابة إدارية:** هي تلك الرقابة التي تكون مهمتها جمع البيانات وتحليلها للتأكد من تطبيق اللوائح والتعليمات، وتحقيق الأهداف بكفاءة، مع سلطة التوصية باتخاذ القرارات المناسبة لتجنب الانحرافات أو المخالفات.[2]

2- **رقابة قضائية:** تبرز الرقابة القضائية على المال العام في ممارستها من طرف أجهزة مستقلة عن مختلف السلطات، خاصة التنفيذية، وتتمثل في هيئات تأخذ شكل المحاكم القضائية، حيث تكون لأحكامها قوة تنفيذية شأنها شأن المحاكم العادية.[3]

رابعا – الرقابة المالية من حيث دور الدولة في عملية الرقابة: تقسم إلى رقابة تنفيذية، رقابة تشريعية ورقابة شعبية:[4]

1- الرقابة التنفيذية: وهي رقابة تقوم بها أجهزة حكومية أيا كان نوعها بغرض التأكد من حسن استخدام المال العام وهذه الرقابة تتمثل في الرقابة المستندية السابقة منها واللاحقة ورقابة الأداء.

---

[1] عوف محمود الكفراوي , **مرجع سابق ذكره** , ص 25.

[2] شعيب يونس , **مرجع سابق ذكره**, ص 141.

[3] عبد القادر موفق , **مرجع سابق ذكره** , ص 92.

[4] عوف محمود الكفراوي, **نفس المرجع** , ص27 -28.

2- **الرقابة التشريعية:** وهي تلك التي تتولاها الهيئة التشريعية بمالها من سلطة في الرقابة المالية، وتباشر السلطة التشريعية هذه المهمة بطرق مختلفة إما عن طريق الاستجوابات والأسئلة لممثلي السلطة التنفيذية وإما بتكوين لجان مختصة من بين أعضاء المجلس التشريعي.

3- **الرقابة الشعبية:** هي عبارة عن الرقابة التي يمارسها المجتمع عن طريق الأجهزة الشعبية التي قد توجد في بعض الدول إضافة إلى رقابة السلطة التشريعية مثل رقابة اللجان النقابية ورقابة التنظيمات السياسية المختلفة.

خامسا - الرقابة المالية من وجهة النظر المحاسبية والاقتصادية: تتخذ هذه الرقابة نوعين أو شكلين أساسين الرقابة المستندية ورقابة الأداء، إضافة إلى الرقابة الشاملة.

1- الرقابة المستندية: تقتصر على مراجعة الحسابات فهي مراجعة حسابية مستندية بحتة بقصد التحقق من أن النفقات العامة قد تمت وفقا لبنود اعتمادها وفي الأغراض المخصصة لها، وأنها قد صرفت لمستحقيها بمستندات سليمة معتمدة وفقا للقوانين واللوائح المالية. [1]

2- رقابة على الأداء: هي عبارة عن تلك العمليات التي تقيس الأداء الجاري وتقوده إلى أهداف معينة محددة مسبقا فهذه الرقابة تتطلب وجود أهداف محددة مسبقا لقياس الأداء الفعلي وأسلوبا المقارنة الأداء المحقق بالهدف المخطط لأنه على أساس هذه المقارنة يوجه الأداء بحيث يتفق مع الهدف المحدد ويطلق عليها أيضا رقابة تقييمية.[2]

3- الرقابة الشاملة: هي المراجعة الشاملة ونقصد بها المراجعة والفحص الذي يتم بعد انتهاء السنة المالية، وإعداد القوائم المالية والحسابات الختامية للوحدة للوقوف على حقيقة هذه القوائم المالية والحسابات

[1] شعيب يونس، **مرجع سابق ذكره**, ص 142.

[2] عوف محمود الكفراوي, **مرجع سابق ذكره** , ص21.

الختامية وبيان مدى صحتها ومطابقتها للواقع ومدى تحقيق الوحدة لأهدافها. [1]

المطلب الثالث: اهداف الرقابة المالية

يمكننا تقسيم أهداف المراقبة المالية إلى أهداف عامة وأهداف خاصة كما يلي:[2]

اولا – الأهداف العامة للرقابة المالية: توجز الأهداف العامة التي تشهدها المراقب المالية فيما يلي:

- ضمان شرعية تصرفات الادارة؛
- ضمان عدم وقوع اعتداء على حقوق الأفراد وحرياتهم؛
- التحقق من سلامة الانفاق وفقا للخطط الموضوعة؛
- التحقق من تحصيل الموارد وفقا لما هو مقرر.

ثانيا – الأهداف الخاصة للرقابة المالية: وتتمثل فيما يلي:

–المراقبة على مدى الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة ومدى كفاية وفعالية النفقة؛

–المراقبة على مدى التزام الإدارة في تنفيذها للميزانية المخصصة لها بالسياسات والأهداف العامة للدولة من عدمه

–اكتشاف الأخطاء وتصحيحها بتوجيه المسؤولين إلى مواطن الخلل وكيفية التغلب عليها، فليست المراقبة تصيد للأخطاء بل من أهدافها التوجيه والارشاد.

ثالثا – الأهداف الاستراتيجية للرقابة المالية: وتتمثل في:

–الحفاظ على الممتلكات والموجودات بما يضمن حماية المال العام والحفاظ على حقوق الأطراف ذات العلاقة بالوحدة محل الرقابة؛

–زيادة الفعالية بما يمكن من تحسين الأداء وزيادة الانتاجية واقتراح أفضل السبل لتحقيق الأهداف التي ترمي إليها الخطط والسياسات الاقتصادية الموضوعة؛

---

[1] شعيب يونس، **نفس المرجع**, ص 143.

[2] ساجي فطيمة , **الرقابة المالية في الجزائر بين الواقع والتحديث** , طالبة دكتوراه بجامعة أبي بكر ب القايد – تلمسان 2019, ص292.

-تزويد السلطة التشريعية بالبيانات والمعلومات الأكيدة.

المطلب الرابع: مراحل تنفيذ الرقابة المالية

إن القيام بعملية الرقابة المالية تمر بأربعة مراحل وهي:[1]

اولا – مرحلة الإعداد: قبل القيام بعملية الرقابة يجب تحضير فريق العمل الذي سوف يقوم بعملية الرقابة، وتعد هذه المرحلة من المراحل الهامة لان اختيار أفراد العمل الأكفاء سوف ينعكس بصورة جيدة على باقي المراحل.

ثانيا – مرحلة البيانات والفحص:

1- **مرحلة البيانات :في** هذه المرحلة يقوم فريق العمل بجمع البيانات المالية من مصادرها سواء كانت محفوظة في السجلات المحاسبية أو المحفوظة على أجهزة الحواسب واستخراج هذه البيانات وجودتها للقيام بالعملية التي سجلتها.

2- **مرحلة الفحص: في** هذه المرحلة يقوم المراقب المالي بمقارنة البيانات التي حصل عليها مع ما هو مخطط وهنا يستعين المراقب المالي بأدوات الرقابة المالية وهي كالتالي:

- **الموازنة التخطيطية** :وتعتبر من أهم الأدوات المستخدمة في الرقابة وهي عبارة عن خطة شاملة لجميع عمليات المؤسسة خلال مدة معينة فهي تحتوي على معايير من أجل مقارنة الانجاز الفعلي وقياس الاداء.
- **التحليل المالي:** يعتبر التحليل المالي الخطوة الأساسية في الرقابة المالية لان هذه العملية تتضمن مقارنة الخطط الموضوعة ومستوى تنفيذها والمقارنة بين الفقرات الزمنية المختلفة وبين المؤسسات المماثلة وتتم عملية المقارنة في التحليل المالي من خلال:
  - **تحليل القوائم المالية:** وذلك من خلال الميزانية العمومية حسب الدخل.
  - **التحليل عن طريق النسب المالية المختلفة:** مثل نسب السيولة والربحية والعائد على الاستثمار.

[1] بوعنان سليمة حميزي عائشة , **دور مجلس المحاسبة في تطوير الرقابة المالية في الجزائر ,** مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة , جامعة محمد خيضر بسكرة , 2021 ص 24-25.

- **التقارير المالية:** بعد الانتهاء من العمليات السابقة، يقوم رئيس فريق الرقابة بإعداد التقرير المالي للمدير ليطلع على جميع العمليات المالية أثناء تنفيذ الخطة المالية وعند الانتهاء منها. يجب أن تكون التقارير مختصرة، تُعرض غالبًا عبر رسوم بيانية أو أشكال أخرى توضح التغيرات المالية وأسباب المشكلات المالية في المؤسسة.

المبحث الثاني: معايير الرقابة في القطاع العام: نتيجة لتوسع دور الدولة وتزايد نفقاتها والتطور التكنولوجي، برزت الحاجة إلى تعزيز الرقابة على الأموال العامة، مما دفع لتأسيس هيئات دولية تضع المعايير وتدعم الأجهزة الرقابية محليًا.

المطلب الاول: مفهوم المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

يستعرض في هذا المطلب مفهوم المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

اولا – تعريف المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة: إن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي) هي منظمة مركزية مستقلة وغير سياسية تُعنى بالرقابة المالية الخارجية العامة، وتتمتع بمنصب استشاري لدى المجلس الاقتصادي والاجتماعي بالأمم المتحدة. تقدم الإنتوساي منذ أكثر من 50 سنة إطارًا مؤسسيًا لتبادل المعلومات والخبرات بين الأجهزة الرقابية بهدف تحسين الرقابة المالية الحكومية عالميًا، كما تسهم في تطوير الخبرات الفنية والعلمية وتعزيز مكانة الأجهزة العليا للرقابة في الدول الأعضاء. وقد قامت بصياغة مجموعة من قواعد الرقابة على القطاع الحكومي، إلا أن هذه القواعد ليست ملزمة قانونًا.

ثانيا –اهداف المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة: تسعى منظمة الإنتوساي إلى تحقيق أربعة أهداف رئيسية حددتها ضمن خطتها الاستراتيجية الأولى (2023 – 2028) وتتمثل هذه الأهداف في:[1]

أ- **الهدف الأول:** إعداد وصيانة ومناصرة المعايير المهنية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، حيث تدعم الإنتوساي الأداء الفعّال لهذه الأجهزة لتحقيق المصلحة العامة من

[1] المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية، **الخطة الاستراتيجية** 2023 – 2028. ص8-9 .

خلال توفير ومناصرة المبادئ والمعايير والتوجيهات المهنية المعترف بها دوليًا، والمحافظة عليها، بما يعزز جودة مراجعات حسابات القطاع العام ومصداقيتها واستقلاليتها وأهميتها.

ب-**الهدف الثاني:** تدعم الإنتوساي الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في تطوير قدراتها لتعظيم الفوائد التي تحققها للمجتمع، من خلال تطوير طاقاتها المهنية. ويُوجَّه هدف الإنتوساي نحو التطوير المستدام لتلك القدرات، دعماً لجميع الأعضاء، وتماشياً مع مبدأ "عدم ترك أي أحد خلف الركب."

ت-**الهدف الثالث:** تشجيع التعاون بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة من خلال تبادل المعرفة أي ستشجع الإنتوساي التعاون والتنسيق والتحسين المستمر للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة من خلال تطوير المعرفة وتبادلها وخدماتها.

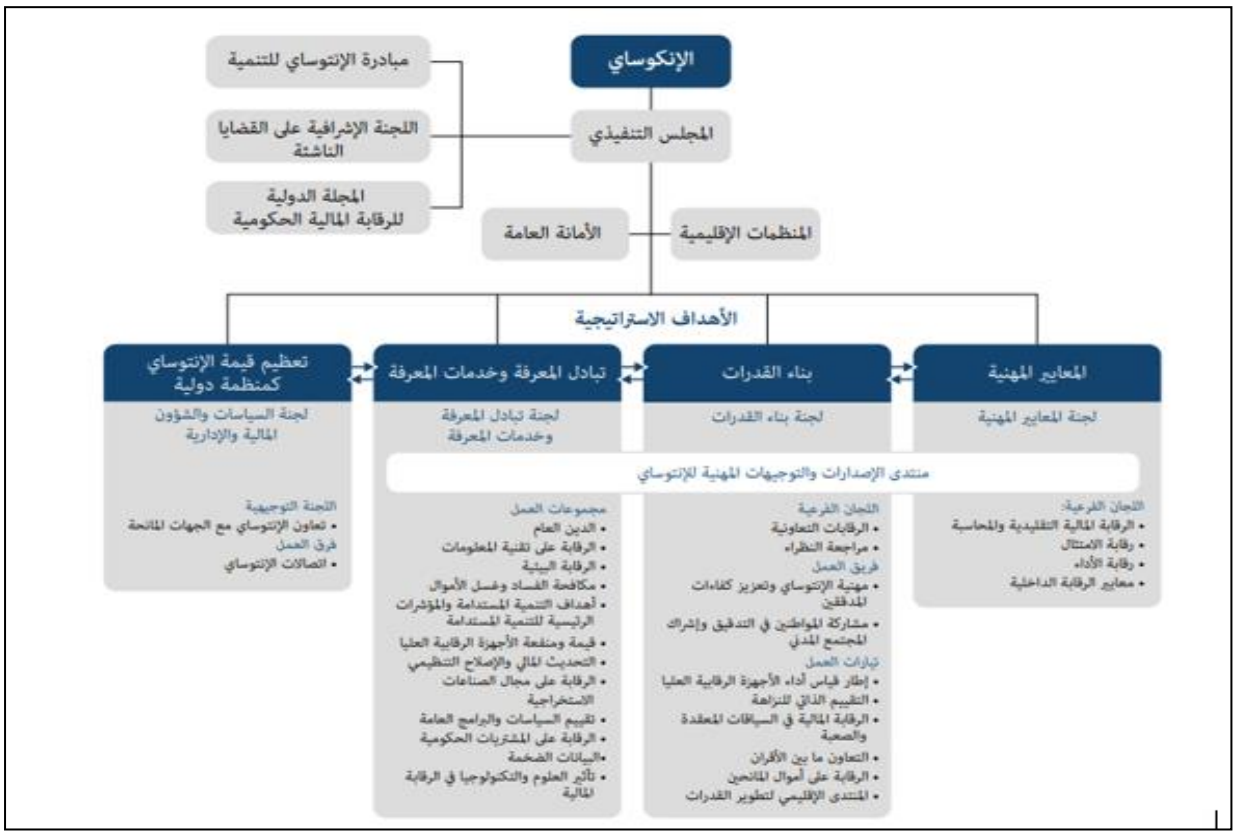
ث-**الهدف الرابع:** يتمثل في تعظيم قيمة منظمة أي ستعمل الإنتوساي على تعزيز ممارسات العمل الاقتصادية ذات الصلة والمبتكرة والتي تتمتع بالفعالية والكفاءة والأهمية، واتخاذ القرارات في الوقت المناسب، واتباع ممارسات الحوكمة المرنة.

ثالثا – نشأة المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة :إن منظمة الإنتوساي هي مؤسسة مستقلة وذاتية السيادة وغير سياسية، ومنظمة غير حكومية ذات مركز استشاري خاص في المجلس الاقتصادي والاجتماعي بالأمم المتحدة، ثم تأسيسها عام 1953 بمبادرة من قبل الرئيس السابق للجهاز الأعلى السيد ايميليو فرناندیث كاموس ولقد اجتمع أنذاك 34 جهازا رقابيا لعقد المؤشر الأول في كوبا، أما حاليا فيبلغ عدد أعضاء الإنتوساي 194 عضوا كاملا بعد ما كان 189 عضو.[1] كانت مبادرة تنمية الإنتوساي منذ نشأتها تركز على تقديم الندوات المهنية والدورات التدريبية بناءً على احتياجات الأجهزة العليا للرقابة في الدول النامية. عُقدت عدة مؤتمرات بين 1986 و2000 في كندا، ثم نُقلت أمانة المبادرة إلى النرويج عام 2001. وفي الفترة من 2007 إلى 2019، تطورت المبادرة من التركيز على التدريب إلى منظور أوسع لبناء القدرات.

رابعا – الهيكل التنظيمي لمنظمة الدولية للرقابة المالية

[1] INTOSAL.org : **مرجع سابق ذكره** www.intosai.org تم اطلاع عليه في 2025/03/29 بتوقيت 21:33

الشكل رقم (1) الهيكل التنظيمي للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وأهدافه الاستراتيجية[1]



المصدر: المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية، الخطة الاستراتيجية 2023 – 2028 ص21

من خلال الهيكل التنظيمي نلاحظ أن منظمة الإنتوساي تتكون من مجلس التنفيذي، المنظمات الإقليمية والأمانة العامة والتي بدورها تتكون من مبادرة الإنتوساي اللجنة الإشرافية على القضايا الناشئة والمجلة الدولية للرقابة المالية. كما نلاحظ تفرع أربعة لجان لجنة المعايير المهنية، لجنة بناء القدرات لجنة تبادل المعرفة ولجنة السياسات والشؤون المالية والادارية.

المطلب الثاني: ماهية المعايير الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية

هي قواعد توجّه عمل هذه الأجهزة لضمان الشفافية والكفاءة في الرقابة على المال العام.

[1] المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية , **مرجع سابق ذكره** , ص 12.

اولا – المفهوم المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية: تعرف معايير الرقابة المالية للأجهزة العليا بأنها "معايير أو مقاييس يسترشد بها المراقب لتقييم نوعية وكفاءة أعمال التدقيق كما أنها تعد الأساس أو الإطار الذي يحدد نوعية وتفاصيل إجراءات الرقابة أو الخطوات التفصيلية التي يقوم بها المراقب"،[1] وهي المعايير الدولية الرسمية للرقابة المالية على القطاع العام. المراقب , كما تمثل الإطار العام لتقييم نوعية وكفاءة العمل، مما يدعم الثقة في هذه المهنة ويجعلها ذات كيان مستقل.

كما ان معايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) لا تنص بشكل صريح على محتوى البرمجة, ومع ذلك فهي تضيع المعايير الأساسية التي يجب ان تبنى عليها الهيئات العليا للرقابة وبرمجتها,[2] ويقصد بالبرمجة بالخطة العمل السنوية التي تضعها هيئة معينة لتنظيم مهام الرقابة والتدقيق التي سيقوم بها خلال فترة زمنية معينة.

ثانيا – أهمية المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية :ويمكن تحديد أهمية المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية كما يأتي:[3]

1. تعد أداة رئيسة في ممارسة العمل الرقابي وتطبيقها من شأنه تحسين كفاءة عمل المراقب وتقوية دور أجهزة الرقابة في المجتمع وتعزيز الثقة في أعمال الرقابة.
2. . تعد مصدراً هاماً لإثراء العمل الرقابي ووضع الأسس العامة لإرساء إجراءات ومهمات الرقابة وتوفر الحد الأدنى من التوجيه للمراقب بما يساعده على تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية التي يجب تطبيقها

---

[1] عمر,شريقي **التنظيم المهني للمراجعة /دراسة مقارنمة بمين الجزائر والتونس والمملكة المغربية** ,أطروحة مقدمة إلى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التيسير/ جامعة السطيف للحصول على درجة "الدكتورة في علوم الاقتصادية ". 2013 ص18.

[2] الدليل المنهجي العام حول **الاختيار حسب المخاطر في مجال مراجعة الحسابات**, مجلس المحاسبة , المطبعة الرسمية,البساتين – دار بئر رايس, ص.4

[3] مصلح, صالح"**أعداد التقارير الرقابية وفق المعايير الدولية** ", ورقة عمل مقدمة في الورشة التدريبية بعنوان مكافحة الفساد للعاملين في الرقابة الداخلية في وزارة التربية والتعليم، المنعقد للمدة 18-2013/02/19. فلسطين. 2013ص3-4 .

3. يمكن الإستناد اليها كمقياس هام يتم على أساسه تقويم جودة نتائج العملية الرقابية والتأكد من أنها لم تخرج عن مسارها الصحيح وأنها تسير وفق للهدف المرسوم لها.
4. تحدد المستلزمات التي يقتضي توفرها في المراقب والجهاز الرقابي لممارسة العمل الرقابي بكفاءة وفاعلية كما توفر المعايير الرقابية الأساس الموضوعي لتقييم موظفي جهاز الرقابة المالية
5. تساعد على تنظيم العلاقة بين الرقابة الخارجية التي تمارسها الأجهزة العليا للرقابة والرقابة الداخلية التي تمارسها الوحدات والمؤسسات التنفيذ.

ثالثا – اهداف المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية: تتمثل في:

1- **توحيد الممارسات المهنية للأجهزة العليا للرقابة:** تسعى المعايير الدولية إلى خلق لغة موحدة للتدقيق المالي وتقييم الأداء، بما يضمن التناسق والشفافية في تنفيذ عمليات التدقيق حول العالم، دون التقييد بنهج وطني ضيق[1].

2- **تعزيز جودة وفعالية التدقيق العام: تهدف** المعايير إلى رفع مستوى أداء الأجهزة الرقابية عبر تزويدها بإرشادات دقيقة ومنهجيات واضحة تؤدي إلى تدقيق عالي الجودة وقائم على معايير عالمية معترف بها[2].

3- **دعم استقلالية ومصداقية الأجهزة الرقابية:** تشجع المعايير الدولية على استقلال الأجهزة العليا للرقابة، وتمنحها أدوات العمل المهني التي تحميها من الضغوط السياسية أو الإدارية، ما يعزز من مصداقيتها أمام المجتمع والدولة[3].

4- **تمكين الأجهزة من إحداث أثر حقيقي في حياة المواطنين:** تسعى المعايير إلى جعل نتائج التدقيق ذات قيمة حقيقية للمواطنين من خلال ضمان أن الأجهزة الرقابية تقدم معلومات دقيقة يمكن أن تؤثر على السياسات العامة وتحسين الخدمات الحكومية[4].

---

[1] INTOSAI، **ISSAI Framework**, p. 2.

[2] INTOSAI، **ISSAI 100– Fundamental Principles of Public–Sector Auditing**, Section 2P04.

[3] INTOSAI–**P 1 (Lima Declaration)**, Paragraph 6 P10.

[4] INTOSAI–**P 12 – The Value and Benefits of SAIs** P08.

5- **تعزيز الشفافية والمساءلة في القطاع العام:** تُعد الشفافية والمساءلة من القيم الجوهرية التي تكرسها هذه المعايير، إذ تُمكّن الرأي العام والبرلمانات من الاطلاع على كيفية إدارة الأموال العامة، وتدفع نحو تحسين الأداء الحكومي[1].

رابعا – مبادئ الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية: تتمثل في:

1- **المبدأ رقم 1 (إعلان ليما):** يتضمن المبادئ الأساسية لاستقلالية الأجهزة الرقابية وأنواع رقابتها، وعلاقتها بالسلطتين التشريعية والتنفيذية، وتنظيم اختصاصاتها. والذي من خلاله تناشد الإنتوساي الدول الأعضاء إنشاء أجهزة فعالة للرقابة العليا وتوفير مبادئ توجيهية بشأن مفاهيم الرقابة، وقد صيغت باقي المستويات إستناداً لهذه المبادئ التأسيسية المتضمنة بالإعلان. [2]

2- **المبدأ رقم 10 (إعلان المكسيك):** الذي صدر في مؤتمر الأنكوساي التاسع عشر بالمكسيك عام 2007 حيث اعتمدت أجهزة الرقابة العليا (INTOSAI) ثمانية مبادئ أساسية جاءت في إعلان ليما[3] حول الأسس والجوانب اللازم توفيرها لضمان استقلالية الأجهزة الرقابية.

3- **المبدأ 12 قيمة ومنافع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة – إحداث الفارق في حياة المواطنين:** أي أن العمليات الرقابة التي تقوم بها الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على الهيئات الحكومية وهيئات القطاع العام تأثير إيجابي يتمثل في بث الثقة في المجتمع.[4]

---

[1] INTOSAI،**ISSAI 100– Ibid**, Section 3 P04.

[2] INTOSAI ،**ISSAI 1– The International Standards of Supreme Audit Institutions** The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts . (2019) p4.

[3] INTOSAI ،**ISSAI 10–The International Standards of Supreme Audit Institutions** The Mexico Declaration on SAI Independence (2019). p1-5.

[4] المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)، المبدأ **12 –قيمة ومنافع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة – إحداث الفارق في حياة المواطنين**, الفقرة 1 ص4.

4- **المبدأ رقم 20 حول مبادئ الشفافية والمساءلة:** وتعد مسؤولة تجاه عدة أطراف بما فيها الأجهزة التشريعية. ويتعلق مفهوم الشفافية بقيام الأجهزة العليا للرقابة بالإفصاح العام بطريقة آنية وموثوقة وواضحة ومفيدة عن أوضاعها وتفويضها القانوني وأنشطتها وأدارتها المالية وعملياتها وأستراتيجيتها وأدائها.[1]

5- **المبدا رقم 50 مبادئ ممارسة المهام القضائية من طرف الأجهزة العليا للرقابة:** يهدف إلى تنظيم الأنشطة القضائية للأجهزة العليا للرقابة المالية لضمان المساءلة القانونية للأفراد وحماية المال العام.[2]

المطلب الثالث: معايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية 140 و150

المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (ISSAIs) التي تحمل الأرقام 130–140 و150 تندرج ضمن المعايير الأساسية التي تصدرها المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الإنتوساي)، وتشمل ما يلي:

اولا – رقابة الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ISSAI140: لكي تنجح الأجهزة العليا للرقابة في أداء مهامها، يجب أن تضمن جودة عالية في جميع عملياتها ومخرجاتها بما يعزز مصداقيتها وفاعليتها.

1- **التعريف:** يركز المعيار 140على إدارة الجودة في الأجهزة العليا للرقابة، مع مراعاة خصوصية كل جهاز من حيث سلطته ونظامه القانوني وهيكله ونوع الرقابة ويوفر مرونة في تطبيق متطلباته.

2- **نطاق تطبيق المعيار ISSAI140:** الغرض من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAI 140) هو تحديد المتطلبات التنظيمية التي يجب على الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة اتباعها لإدارة الجودة.[3]

---

[1] INTOSAI،**ISSAI 20–The International Standards of Supreme Audit Institutions** Principles of transparency and accountability .(2019) p1.

[2] المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)، **المبدأ رقم 50– ممارسة المهام القضائية من طرف الأجهزة العليا للرقابة** , الفقرة 01 ص 4.

[3] المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)، **المعيار الدولي ISSAI140– رقابة الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة,** فقرة 05 ص 05.

3- **المبادئ التي يقوم عليها المعيار ISSAI140:** ينص المعيار 100 (ISSAI) – المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام – على وجوب أن ينفذ الجهاز الأعلى للرقابة المالية جميع عمليات التدقيق والارتباطات الأخرى بجودة عالية وثابتة، وفقًا للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة[1]. يشمل نظام إدارة الجودة في الجهاز العناصر المترابطة التالية بشكل مستمر ومتكرر: تقييم المخاطر، الحوكمة والقيادة، المتطلبات الأخلاقية، قبول وبدء واستمرار الارتباطات، تنفيذ الارتباطات، موارد الجهاز، المعلومات والاتصالات، وآلية المتابعة والتصحيح.

ثانيا – كفاءة مراجع الحسابات ISSAI 150: تعتمد قدرة الجهاز الأعلى للرقابة للوفاء بولايته وإجراء عمليات مراجعة عالية الجودة وفعالة إلى حد كبير على جودة ونزاهة وكفاءة موظفيه.[2]

1- تعريف: توفر معايير المراجعة قاعدة لتنفيذ مهمة وعمل الجهاز، ولكن لا يمكن تنفيذ هذه المهام إلا من قبل موظفين يتمتعون بالكفاءات المناسبة. وتؤكد المعايير الخاصة بكفاءة المراجع على المستوى التنظيمي أن توظيف مراجعين أكفاء هو جزء لا يتجزأ من هوية الجهاز الأعلى للرقابة ومهنيته، ومصداقيته، وأهميته.

2- نطاق تطبيق المعيار ISSAI150 :يتمثل غرض المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة رقم 150 في وضع المتطلبات التنظيمية التي يجب أن يتبعها الجهاز الأعلى للرقابة في تحديد كفاءات المراجع، وتعيينه وتطويره والمحافظة عليه وتقييمه. [3] يتناول المبدأ التوجيهي رقم 150 دور ومسؤوليات الجهاز الأعلى للرقابة على المستوى العام وينطبق على جميع أنواع الرقابة المالي والأداء والالتزام والأنشطة القضائية. [4]

---

[1] المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)، **المعيار الدولي ISSAI 100 – "المبادئ الأساسية لتدقيق القطاع العام"**، الفقرة 36 ص 18.

[2] المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)، **المعيار الدولي ISSAI150– كفاءة مراجع الحسابات** ,فقرة 01 ص04.

[3] المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)، **المعيار الدولي ISSAI 150 , نفس المرجع** , فقرة 06 ص05.

[4] المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)، **المعيار الدولي ISSAI150 , نفس مرجع** , فقرة 07ص05.

3- المبدأ الذي يستند إليه هذا المعيار ISSAI150 :ينص المعيار رقم 100 – المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام – على وجوب أن يضع كل جهاز أعلى للرقابة إجراءات لإدارة الكفاءة ويحافظ عليها على المستوى التنظيمي، لضمان تمتع مراجعي الجهاز بالكفاءات المطلوبة لأداء وظائفهم. وتشمل إدارة الكفاءة تحديد الكفاءات ذات الصلة، توفير ممارسات الموارد البشرية المناسبة، توفير مسارات للتطوير المهني، وتقييم الكفاءات ومراقبتها.

المبحث الثالث: تصنيف معايير الرقابة في القطاع العام

في هذا المبحث سنتطرق الى اهم تصنيفات معايير الرقابة في القطاع العام.

المطلب الاول: المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العامISSAI 100

معيار الرقابة للقطاع العام رقم 100 هو إطار أساسي يحدد المبادئ العامة التي توجه عمل الأجهزة الرقابية لضمان الشفافية والمساءلة في إدارة المال العام.

اولا– تعريف المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام ISSAI 100 : يتضمن المعيار 100 المبادئ العامة التي تنطبق على جميع مهمات رقابة القطاع العام بغض النظر عن شكلها أو سياقها. وتستند المعايير 200 و300 و400 إلى هذه المبادئ لتطبيقها في الرقابة المالية، ورقابة الأداء، ورقابة الالتزام على الترتيب. يجب تطبيق هذه المعايير جنبًا إلى جنب مع مبادئ المعيار 100، ولا تلغي هذه المبادئ القوانين الوطنية أو الأنظمة أو التفويضات، ولا تمنع الأجهزة العليا للرقابة المالية من إجراء التحقيقات أو المراجعات أو المهمات الأخرى التي لا تغطيها المعايير الدولية الحالية.[1]

يمكن وصف رقابة القطاع العام بعملية منهجية من الحصول على الأدلة وتقييمها بصورة موضوعية لتحديد ما إذا كانت المعلومات أو الظروف الفعلية تتماشى مع المعايير المقررة. تعتبر رقابة القطاع العام ضرورية من حيث أنها تزود الهيئات التشريعية والاشرافية والمسؤولين عن الحوكمة والجمهور

[1] المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)، **المعيار الدولي100 ISSAI –مرجع سابق ذكره** , الفقرة 07 ص06.

بمعلومات وتقييمات مستقلة وموضوعية بخصوص إدارة السياسات أو البرامج أو العمليات الحكومية وأدائها.[1]

ثانيا – أهداف رقابة القطاع العام: تبدأ جميع عمليات رقابة القطاع العام بالأهداف التي قد تختلف تبعا لنوع الرقابة المنفذة. غير أن جميع عمليات رقابة القطاع العام تساهم في الحوكمة الرشيدة من خلال ما يلي:[2]

- تزويد المستخدمين المستهدفين بمعلومات أو استنتاجات أو آراء مستقلة وموضوعية وموثوقة تستند إلى أدلة كافية ومناسبة تتعلق بالهيئات الحكومية.
- تعزيز المساءلة والشفافية وتشجيع التحسين المستمر والثقة المستدامة في الاستخدام الملائم للأموال والأصول العامة وأداء الإدارة العامة.

ثالثا – عناصر رقابة القطاع العام: وتتمثل في:

1- **المدقق:** يؤدي رئيس الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة والأشخاص المفوضين مهمة إجراء الرقابة في القطاع العام.
2- **الطرف المسؤول:** تحدد المسؤوليات المعنية في رقابة القطاع العام بترتيب دستوري أو تشريعي وتكون الأطراف المعنية مسؤولة عن معلومات موضوع الرقابة أو عن إدارة موضوع الرقابة أو عن معالجة التوصيات، سواء كانت أفرادً أو مؤسسات.
3- **المستخدمون المستهدفون:** وهم الأفراد أو المؤسسات أو فئاتها التي يعد المدقق تقرير الرقابة لها، وقد يكون المستخدمون المستهدفون هم الهيئات التشريعية أو الاشرافية أو المسؤولون عن الحوكمة أو عامة الناس.

رابعا– مبادئ رقابة القطاع العام: لرقابة القطاع العام مجموعة من المبادئ يمكن تلخيصها في:

---

[1] المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)، **المعيار الدولي ISSAI 100,مرجع سابق ذكره**, الفقرة 18 ص10.

[2] المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)، **المعيار الدولي ISSAI 100 –نفس المرجع** , الفقرة 20ص10.

1- **أخلاقيات المهنة والاستقلالية** :يجب أن تتجسد المبادئ الأخلاقية في السلوك المهني للمدقق، ويجب أن يكون لدى الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة سياسات تتناول متطلبات أخلاقيات المهنة وتؤكد على ضرورة التزام جميع المدققين بها[1].

2- **التقدير المهني والعناية الواجبة والتشكك:** يجب على المدقق ممارسة الشك المهني من خلال التساؤل والإنتباه إلى الظروف الي قد تشر إلى وقوع أخطاء جوهرية،.[2]

3- **رقابة الجودة** :يجب أن تلتزم سياسة رقابة الجودة وإجراءاتها لدى الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة بالمعايير المهنية بغية ضمان إجراء عمليات الرقابة على مستوى عال دائماً

4- **إدارة فريق الرقابة ومهاراته** :يجب أن يمتلك الأفراد في فريق الرقابة مجتمعين المعرفة والمهارات والخبرة اللازمة لإتمام الرقابة بنجاح.

5- **مخاطر الرقابة** :مخاطر الرقابة هي الخطر المتمثل في أن يكون تقرير الرقابة غير ملائم، وينفذ المدقق إجراءات للحد من مخاطر الوصول إلى استنتاجات غير ملائمة.

6- **الأهمية النسبية:** تعتبر الأهمية النسبية مسألة تقدير مهني تعتمد على تفسير المدقق لحاجات المستخدمين وغالباً ما ينظر في الأهمية النسبية من حيث القيمة،.

7- **التوثيق:** يجب أن تتضمن وثائق الرقابة استراتيجية للرقابة وخطة للرقابة، ويجب أن تسجل الإجراءات المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها وأن تدعم النتائج المبينة للرقابة.

8- **التواصل** :من الضروري إبقاء الهيئة الخاضعة للرقابة على اطلاع على جميع المسائل المتعلقة بالرقابة، وذلك أمر مهم لتطوير علاقة عمل بناءة.

خامسا – المبادئ المتعلقة بعملية الرقابة: فيما يلي عرض للمراحل الرقابية الأربع:

1- **مرحلة التخطيط:**

تعتبر مرحلة التخطيط الخطوة الرئيسية لتحديد المخاطر ومواطن الضعف في الجهة الخاضعة للرقابة،[1]

[1] المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)، **المعيار الدولي ISSAI 100 –مرجع سابق ذكره** , الفقرة 37 ص19.

[2] المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)، المعيار **الدولي ISSAI 100 –نفس المرجع** الفقرة 38–44 ص20–23.

2- **مرحلة التنفيذ (التحليل وجمع الأدلة)** : في هذه المرحلة، يجب على الاعضاء تحليل البيانات وجمع الأدلة وتوثيقها لتكوين استنتاج أو رأي فيما إذا كان الموضوع من جميع النواحي المادية يتوافق مع المعايير المعمول بها.

3- **مرحلة إعداد التقارير:** عند إنتهاء أي مهمة رقابة يجب أن يقوم المدقق بإبداء رأيه كتابياً أو بإعداد تقرير، وفقاً لطبيعة المهمة وحجم الموضوع ومدى أهميته، بحيث يسرد النتائج والملاحظات بصيغة مناسبة.

4- **مرحلة المتابعة:** تعتر مرحلة المتابعة من المراحل المهمة والي تجسد نتاج العمل حيث يتم متابعة مدى تنفيذ الجهات للتوصيات الواردة بالتقارير الرقابية.

المطلب الثاني: ال معيار ISSAI200 المبادئ الاساسية للرقابة المالية

يساهم مدققو الحسابات في تعزيز المصلحة العامة من خلال الرقابة المالية التي تؤكد صحة البيانات وتدعم مساءلة المسؤولين عن إدارة المال العام.

اولا – تعريف المبادئ الاساسية للرقابة المالية ISSAI 200: المبادئ الأساسية للرقابة المالية وهي المبادئ المعدة لمعالجة القضايا ذات الصلة بالرقابة على الشؤون المالية الواردة في الكشوفات المالية التي تعد في الوحدات التابعة للقطاع العام[2]

الغرض الأساسي من المعايير الدولية للرقابة المالية هو تزويد الأجهزة الأعضاء بمجموعة شاملة من القواعد والمعايير الخاصة بتدقيق البيانات المالية أو أي تقارير مالية للقطاع العام. ويمكن للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة دمج رقابة الأداء ورقابة الالتزام مع الرقابة المالية، وتطبق القواعد ذات الصلة حسب نوع الرقابة المتبعة.[3]

ثانيا – إطار عمل الرقابة المالية واهدافها: تهدف الرقابة على البيانات المالية إلى تعزيز ثقة المستخدمين من خلال إبداء المدقق رأيه حول مدى التزام البيانات بالإطار المعتمد للتقارير المالية،

---

[1], المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي) , **المعيار الدولي ISSAI 100–مرجع سابق ذكره** , الفقرة 50–51–52 ص 25–26.

[2] INTOSAI،**ISSAI 200–The International Standards of Supreme Audit Institutions** (2013) Fundamental Principles of Financial Auditing p5.

[3] المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)، **المعيار الدولي ISSAI 200 – المبادئ الأساسية للرقابة المالية** , فقرة 04 ص 05.

وفقًا لمعايير ومبادئ الإنتوساي والمتطلبات الأخلاقية. ويُعزز هذا الرأي مصداقية البيانات عبر فحص مدى التزام معدّيها بالقواعد المحاسبية.[1]

تهدف الرقابة المالية من خلال تجميع الأدلة المناسبة والكافية إلى توفير درجة مقبولة من التطمينات لمستخدمي البيانات المالية في هيئة إبداء رأي رقابي أو تقرير يتم فيه بيان ما إذا كانت البيانات المالية تعبر عن حقيقتها بشكل عادل وفق إطار إعداد التقارير المالية.[2]

ثالثا – عناصر الرقابة المالية: تتمثل عناصر الرقابة المالية فيما يلي:

1- **المدقق: هو** الجهة أو الشخص المسؤول عن تنفيذ عملية الرقابة وإبداء الرأي المستقل بشأن البيانات المالية.

2- **المسؤول عن إعداد البيانات المالية: هو** الجهة أو الشخص المسؤول عن تنفيذ عملية الرقابة وإبداء الرأي المستقل بشأن البيانات المالية.

3- **مستخدمون مستهدفون: هم** الأطراف التي تعتمد على تقرير المدقق لاتخاذ قرارات، مثل البرلمان، الحكومة، دافعي الضرائب، أو الجمهور العام. [3]

رابعا– المبادئ الأساسية للرقابة المالية المبادئ العامة للرقابة في القطاع الحكومي متضمنة في المعيار 100 ومعايير أخلاقيات المهنة وجودة العمل الرقابي، وتشمل ميثاق العمل الأخلاقي، الاستقلالية، التقدير المهني، العناية المهنية في جميع مراحل العمل الرقابي، الحس الرقابي أو الشك، ضبط جودة العمل، المهارات والإمكانات الإدارية لفريق التدقيق، مخاطر التدقيق، الأهمية النسبية، التوثيق، إعداد التقارير ورفعها للجهات المختصة، متابعة تسوية الملاحظات، والاتصالات والمراسلات الداخلية والخارجية اللازمة لإتمام العملية الرقابية.

المطلب الثالث: تعريف معيار مبادئ رقابة الأداء issai300

---

[1] المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي),**المعيار الدولي ISSAI 200 – مرجع سابق ذكره**, فقرة07 ص08.

[2] المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)، **المعيار الدولي ISSAI 200–, نفس المرجع ,** فقرة 08 ص 08.

[3] المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)، **المعيار الدولي ISSAI 200– نفس المرجع ,** فقرة 23-22-21 ص11.

ان المعيار 300 مبادئ رقابة الأداء يستند إلى المبادئ الأساسية للمعيار 100 ويطورها لتتلائم مع السياق الخاص برقابة الأداء. ويجب أن يقرأ المعيار 300 ويفهم بالتزامن مع المعيار 100 الذي ينطبق كذلك على رقابة الأداء.

اولا – تعريف معيار مبادئ رقابة الأداء ISSAI300 :رقابة الأداء كما تنفذها الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة هي عبارة عن فحص مستقل وموضوعي وموثوق به وما إذا كانت تعهدات الحكومة أو نظمها أو عملياتها أو برامجها أو أنشطتها أو مؤسساتها تعمل وفقا لمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية وما إذا كان هناك مجال للتحسين.[1]

ثانيا – الاقتصاد والكفاءة والفعالية: يمكن تعريف مبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية على النحو التالي:[2]

- يقصد بمبدأ الاقتصاد الحد من تكاليف الموارد ويجب أن تكون الموارد المستخدمة متوفرة في الوقت اللازم وبالكمية والنوعية المناسبتين وبأفضل الأسعار.
- يقصد بمبدأ الكفاءة استغلال الموارد المتاحة إلى أقصى حد ممكن.
- مبدأ الفعالية هو تحقيق الأهداف المحددة والنتائج المرجوة.

ثالثا – اهداف رقابة الاداء : تتميز رقابة الاداء بمجموعة من الاهداف وهي كما يلي:

- تعزيز الحوكمة الاقتصادية والفعالة والكفاءة بصورة بناءة[3].
- سهم في تحسين المساءلة والشفافية.
- تعزز المساءلة من خلال مساعدة المسؤولين عن الحوكمة والإشراف على تحسين الأداء.

---

[1] المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)، **المعيار الدولي ISSAI300 –مبادئ رقابة الأداء** , فقرة09–10 ص 07.

[2] المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)، **المعيار الدولي ISSAI300 –نفس المرجع** , فقرة 11ص 07.

[3] المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)، المعيار **الدولي ISSAI300 –نفس المرجع** , فقرة12 ص08.

- يتم ذلك بالبحث فيما إذا كانت القرارات الصادرة عن الهيئة التشريعية أو التنفيذية معدة ومنفذة بكفاءة وفعالية.
- تبحث فيما إذا كان دافعو الضرائب أو المواطنون قد حصلوا على قيمة مقابل المال.
- تبحث فيما إذا كانت هناك أوجه قصور في القوانين والأنظمة أو طريقة تنفيذها تحول دون تحقيق الأهداف المحددة.
- تركز رقابة الأداء على المجالات التي يمكنها فيها أن تضيف قيمة للمواطنين والتي يمكن تحسينها بشكل كبير.
- تقدم الرقابة حوافز بناءة للأطراف المسؤولة لاتخاذ الإجراءات المناسبة.

رابعا – عناصر رقابة الأداء الأطراف الثلاثة في رقابة الأداء:

- يتمتع **المدققون** بحرية في اختيار موضوع الرقابة وتحديد المعايير، مما يؤثر على تحديد المسؤولين والمستخدمين المستهدفين. ورغم تقديمهم للتوصيات، يجب ألا يتحملوا مسؤوليات الجهات المعنية. كما يعملون غالبًا ضمن فرق متنوعة المهارات.
- قد يشترك عدد من الأفراد أو الهيئات في دور **الطرف المسؤول** تُقسّم مسؤوليات موضوع الرقابة بين عدة أطراف، فبعضهم مسؤول عن أسباب المشكلات، وآخرون عن تنفيذ التوصيات، بينما يتولى البعض تزويد المدقق بالمعلومات أو الأدلة.
- **المستخدمون المستهدفون** لتقرير رقابة الأداء هم الجهات التي يُعد التقرير لأجلها، مثل الهيئة التشريعية، أو الجمهور. قد يكون الطرف المسؤول أحدهم، لكنه نادرًا ما يكون الوحيد.[1]

خامسا – مبادئ العامة لرقابة الاداء: تقدم المبادئ العامة المذكورة أدناه التوجيه بشأن جوانب رقابة الأداء ذات الصلة طوال عملية الرقابة.[2] هدف الرقابة, نهج الرقابة ,المعايير , مخاطر الرقابة، التواصل، المهارات، الشك والتقدير المهني، رقابة الجودة، الأهمية النسبية، التوثيق.

[1] المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)، **المعيار الدولي ISSAI300 –مرجع سابق ذكره** , فقرة18– 16 ص 10.

[2] المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)، **المعيار الدولي ISSAI300 –نفس المرجع**, فقرة26ص 13.

سادسا – المبادئ المتعلقة بعملية الرقابة: تتألف رقابة الأداء من الخطوات الرئيسة التالية:[1]

1- التخطيط: التخطيط، أي اختيار الموضوعات والدراسة المسبقة وتصميم الرقابة.

2- التنفيذ: أي جمع البيانات والمعلومات وتحليلها.

3- إعداد التقرير: أي عرض نتائج الرقابة والإجابات عن أسئلة الرقابة والنتائج والاستنتاجات.

4- المتابعة: [2]يجب على المدققين أن يتابعوا نتائج وتوصيات الرقابة السابقة عند اللزوم.

المطلب الرابع: معيار المبادئ الاساسية لرقابة الالتزام ISSAI400

يضع المعيار 100 المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام ويوضح سلطة المعايير، ويستند المعيار 400 إلى هذه المبادئ ويطورها ليتلاءم مع رقابة الالتزام.[3]

اولا – تعريف مبادئ رقابة الالتزام: مبادئ رقابة الالتزام في المعيار الدولي 400 تستند إلى المعيار 100، وتهدف إلى توجيه الرقابة على مدى التزام الجهات بالقوانين والأنظمة والشروط.

كما تقدم المبادئ الأساسية لرقابة الالتزام مجموعة شاملة من المبادئ والمعايير والإرشادات بشأن موضوعات ما، ويمكن تناولها من خلال مجموعة من مناهج الرقابة وصيغ إعداد التقارير، ويزود معيار 400 الأجهزة العليا للرقابة المالية بالأساس اللازم للاعتماد أو وضع المعايير والإرشادات ذات الصلة برقابة الالتزام. [4]

ثانيا – غاية وسلطة المبادئ الأساسية لرقابة الالتزام :يزود المعيار 400 الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بالأساس اللازم لاعتماد أو وضع المعايير في رقابة الالتزام وهي:[5] كأساس لوضع

---

[1] المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)، **المعيار الدولي ISSAI300 –مرجع سابق ذكره** , فقرة 35ص 19.

[2] [2] المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)، **المعيار الدولي ISSAI300– ,نفس المرجع** , فقرة39 –42 ص 23–24.

[3] المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)، **المعيار الدولي ISSAI400– مبادئ رقابة الالتزام** , الفقرة 02 ص 04.

[4] INTOSAI،**ISSAI 400– The International Standards of Supreme Audit Institutions** Fundamental Principles of Compliance Auditing (2013). p4–14.

[5] المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)، **المعيار الدولي ISSAI400–نفس المرجع** , الفقرة 05 ص05.

المعايير أو كأساس لاعتماد معايير وطنية متوافقة أو كأساس الاعتماد المعايير الدولية للانتوساي كمعايير رسمية الرقابة الالتزام.

ثالثا – هدف رقابة الالتزام: رقابة الالتزام هي التقييم المستقل لمدى التزام موضوع معين بالمرجعيات المعمول بها المحددة كمعايير.[1]من خلال تقييم الأنشطة والمعاملات المالية والمعلومات ذات الأهمية النسبية. وتعنى رقابة الالتزام بالنظامية أو الانضباط، وقد تدفع الأجهزة العليا لإصدار أحكام أو إحالة وقائع للسلطات القضائية، ما يتطلب من المدقق مراعاة المتطلبات المحددة في جميع مراحل الرقابة.

رابعا – نطاق رقابة الالتزام: الموضوع في مهمات التصديق على الالتزام قد يكون أنشطة أو عمليات مالية أو معلومات. يُفضل تحديد المعلومات المتعلقة بالموضوع، مثل بيان التزام يُعد وفقًا لإطار مقرر وموحد. ويعتمد تحديد الموضوع على تفويض الجهاز الأعلى للرقابة والمرجعيات المعنية ونطاق الرقابة، مما يؤدي إلى اختلاف مضمونه ونطاقه. قد يكون الموضوع عامًا أو محددًا، كمّيًا مثل المدفوعات غير المستوفية للشروط، أو نوعيًا مثل السلوك أو التقيد بالمتطلبات الإجرائية.[2]

خامسا – الأطراف الثلاثة في رقابة الالتزام: تتمثل في:

1- **المدقق** :تتحمل مسؤولية المدقق في رقابة الالتزام تحديد عناصر الرقابة وتقييم مدى التزام موضوع معين بالمعايير المقررة وإصدار تقرير رقابة الالتزام

2- .**الطرف المسؤول** :هو الفرع التنفيذي من الحكومة أو التسلسل الهرمي لموظفي الحكومة والهيئات العامة المسؤولة عن إدارة الأموال العامة وممارسة السلطة القانونية تحت رقابة السلطة التشريعية، ويكون مسؤولا عن موضوع الرقابة في رقابة الالتزام.

3- **المستخدمون المستهدفون** :وهم المستخدمون النهائيون لتقارير رقابة الالتزام، وتصدر الهيئة التشريعية القرارات وتحدد الأولويات الخاصة بنفقات القطاع العام ودخله. [3]

---

[1] المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)، **المعيار الدولي ISSAI400**–, **مرجع سابق ذكره** الفقرة 12 ص 07.

[2] المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)، **المعيار الدولي ISSAI400**– **نفس المرجع**, الفقرة 34–35 ص12.

[3] المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)، **المعيار الدولي ISSAI400**–, **نفس المرجع** الفقرة 36–39 ص12–13.

سادسا – مبادئ رقابة الالتزام: المبادئ الاساسية لرقابة الالتزام:

جدول الرقم (01): يمثل المبادئ الأساسية لرقابة الالتزام

1–الشك والتقدير الهني	2–رقابة الجودة
3– إدارة فريق الرقابة ومهاراته	4–مخاطرة مخاطر الرقابة
5–الأهمية النسبية	6–التوثيق
7–التواصل	8–المبادئ المتعلقة بعملية الرقابة
9–التخطيط لرقابة الالتزام وتصميمها	10–فهم الهيئة
11–فهم الضوابط الداخلية وبيئة الضبط	12–تقييم المخاطر
13–مخاطر الاحتيال	14–استراتيجية وخطة الرقابة
15–أدلة الرقابة	16–المتابعة
17–اعداد التقارير: ويجب أن تتضمن تقارير: –العنوان –المرسل اليه –نطاق الرقابة وتحديد موضوع الرقابة –المعايير المحددة –تحديد المعايير المطبقة عند أداء العمل –ملخص العمل المؤدى –النتائج –الاستنتاج / الرأي –ردود الهيئة الخاضعة للرقابة –التوصيات –تاريخ التقرير والتوقيع	

المصدر: من اعداد الطالبتين وفق المبادئ الأساسية لرقابة الالتزام ص21

خلاصة:

تلعب الرقابة المالية دورا بارزا في الحفاظ على المال العام وضمان حسن ادارته, حيث تتمثل في مجموعة من الإجراءات اللازمة لمتابعة أعمال تنفيذ الخطط والسياسات الموضوعة بقصد التعرف على أسباب الإنحرافات حتى يمكن علاجها, ولضمان فعاليتها تعتمد الرقابة المالية على مجموعة من معايير الرقابة في القطاع العام وهي مجموعة من المبادئ الأساسية التي ينبغي مراعاتها لضمان تحقيق رقابة فعالة وذات كفاءة كما انها تصنف ضمن فئات لتسهيل فهمها وتطبيقها.

الفصل الثاني: مساهمة مجلس المحاسبة في الرقابة على المال العام

الفصل الثاني: مساهمة مجلس المحاسبة في الرقابة على المال العام

تمهيد:

يعد مجلس المحاسبة الأداة الفعالة لممارسة الرقابة بتوليه الرقابة الخارجية الأموال العمومية. وتسمى أيضا بالرقابة البعدية أو اللاحقة، فهذه الأخيرة تكون متبوعة بجزاء توقعه هذه المؤسسة الدستورية على المخالفين من الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، حيث تعد الأكثر جدية ومن أنجح الرقابة التي تمارس على مالية الدولة، وتتم هذه الرقابة بعد تنفيذ العمليات المالية للسنة المالية المعنية، فهيا التي تلي عملية التنفيذ والتي تنصب على قسم النفقات والإيرادات، وتهدف إلى التأكد من صحة هذه العملية والرقابة البعدية أهمية بالغة تتمثل في كشف الأخطاء والمخالفات وتبين أيضا كيفية استعمال وصرف مالية الدولة. وبواسطتها يتم تحديد الأضرار التي لحقت بالدولة من جراء الاختلاسات وتبديد المال العام ومكافحة جرائم الفساد.

نجد أن مجلس المحاسبة من أهم المؤسسات الرقابية التي أولاها المشرع أهمية المتابعة وحفظ المال العام والقيام بالمتابعة الرقابية له مفاده بسط الرقابة المالية على النفقات المالية ومنع كل الممارسات الفاسدة والقيام بمهام الرقابة البعدية الأموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية، فلمجلس المحاسبة كل الصلاحيات والحريات التي تخول له القيام بكل هذا، قصد التوصل للسير الحسن والحفظ الأمثل للمال العام وتحقيق الفعالية والرشاد والتي تتمثل أساسا في الرقابة القضائية والرقابة الإدارية.

لذلك قسمنا هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: الإطار النظري المجلس المحاسبة

المبحث الثاني: انماط رقابة مجلس المحاسبة على المال العام

المبحث الثالث: فعالية مجلس المحاسبة في الرقابة على مال العام

المبحث الاول: الإطار النظري المجلس المحاسبة

تعد الرقابة على مال العام من الركائز الأساسية لضمان النزاهة في تسيير الموارد العمومية لذلك ظهرت هيئة رقابية مستقلة تعمل على حفظ المال العام وقيام بالمتابعة الرقابية له وهيا مجلس المحاسبة كأداة فعالة لتحقيق هذا الهدف

المطلب الاول: ماهية مجلس المحاسبة

في هذا المطلب تطرقنا إلى نشأة وتعريف مجلس المحاسبة اضافتا إلى أهدافه ومبادئه.

اولا – نشأة مجلس المحاسبة :نص هذا الدستور على وظيفة الرقابة في المادة 187 إذ يشير إلى أن الحكومة في نهاية كل سنة مالية تقدم إلى المجلس الشعبي الوطني عرض حول استخدام الاعتماد المالي الذي أقرته بالنسبة للسنة المالية المعنية[1], كما نص صراحة من خلال المادة 190 منه على إنشاء مجلس المحاسبة بصفته جهازا يكلف بمراقبة أموال الدولة والأحزاب ويراقب كذلك المجموعات المحلية والمؤسسات الاشتراكية لجميع أنواعها وفي جانب التنظيم ظهر في الدستور القانون 105-80 في 01 مارس 1980 لممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة الذي نظم صلاحيات مجلس المحاسبة بصفته هيئة إدارية وفضائية كما كرس هذا القانون صفة القاضي لأعضائه، وكان أن مجلس المحاسبة تحت وصاية رئيس الجمهورية كما كان يجري مجلس المحاسبة في ظل هذا القانون الرقابة على المؤسسات التي تستفيد من مساعدات مالية من الدولة أو أي مجموعات محلية أو هيئة عمومية في شكل مساهمة في رأس المال أو المنح أو الفروض أو التسبيقات أو الضمانات .

ثانيا – تعريف مجلس المحاسبة :يمكن تعريف مجلس المحاسبة على أنه [2] المؤسسة العليا للرقابة البعدية الأموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية، وبهذه 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.

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الدستور الجزائري لسنة 1976، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الـ ديمقراطية الشعبية** ، العدد 94، صادر بتاريخ 24 نوفمبر 1976، الأمر رقم 76-97 المتعلق بوظيفة المراقبة لمجلس المحاسبة، ص 1325.

[2] محمد عبد الباسط لطفاوي **مجلس المحاسبة أعلى هيئة رقابية على المال العام** المجلة العربية الأبحاث والدراسات في العلوم الإنسانية والاجتماعية مجلة 12 العدد الجامعة أبي بكر بلقايد المسان الجزائر 2020 ص129.

ثالثا – اهداف مجلس المحاسبة: هناك عدة أهداف يسع المجلس لتحقيقها ومنها: [1]

1. التحقق من مدى تطبيق قوانين المالية وقواعد الميزانية تطبيقا صحيحا، والتحقق من مدى شرعية العمليات وترخيصها، وتبرير الإيرادات والنفقات العمومية والإلتزامات الخاصة بها إضافة إلى مراقبة مدى شرعية الحسابات الخاصة بالعمليات المتعلقة بأملاك الدولة والجماعات المحلية.
2. الكشف عن المخالفات المالية إذا ارتكبت أثناء تنفيذ الميزانية.
3. التأكد من تطبيق السلطة التنفيذية للقوانين وعدم إجحافها في فرض الضرائب وما حصلت عليه من إيرادات ومداخيل.
4. معرفة ما إذا كانت الوحدة الإدارية قادرة أو مؤهلة لاستخدام الأموال العمومية.
5. التحقق من قيام المحتسبين بتقديم الحسابات وجعل سير المالية العامة بصورة واضحة.
6. إبلاغ السلطات بما توصل إليه من نتائج بعدى مطابقة السجلات التي تمنح من طرف الدولة مع الإيرادات المتحصل عليها مقابل تلك النفقات.
7. كما يهدف إلى تقديم نهائي الأعمال الهيئات الخاضعة لرقابته، مع تقديم اقتراحات وتوصيات من أجل ضمان السير الحسن والفعال لأموال الدولة والميزانية العامة.
8. إصدار قرار نهائي يتضمن براءة ذمة المحاسب الذي لم يقم بارتكاب أية مخالفة فيما يتعلق بالتسيير الذي تم فحصه
9. يقر مجلس المحاسبة بعد أداء مهمته بعدى مسؤولية المحاسب العمومي الشخصية والمالية إذا قام بارتكاب مخالفات تتعلق بالأموال والموارد التي يستطيع المحاسب العمومي أن يحتج بظروف القوة القاهرة وانه لم يرتكب أية مخالفة.
10. التأكد من مدى مطابقة النفقات التي تم صرفها والتي تم الحصول عليها عن طريق استعمال الموارد التي تجمعها الهيئات.

رابعا – مبادئ مجلس المحاسبة: يقوم مجلس المحاسبة على مبادئ يعتبرها بمثابة القيم المؤسسة له وهي:[2]

---

[1] راضية مسعود، **دور مجلس المحاسبة في حماية المال العام من الفساد في التشريع الجزائري**، مجلة الاستاذ الباحث الدراسات القانونية والسياسية العدد الجامعة العربي البسي لبسة الجزائر 2018 ص568-569.

[2] راضية سعود **نفس المرجع** ص 570-569.

1- **الاستقلالية:** باعتبار مجلس المحاسبة هو أعلى مؤسسة للرقابة البعدية على الأموال عمومية فهو يعد برامجه الرقابية السنوية بكل حرية ويتمتع بسلطة التحري والجزاء، ولا الدخل في شؤون تسيير الجهات الخاضعة لرقابته.

2- **الموضوعية:** يحرص مجلس المحاسبة من خلال نظام جودته على أن تكون نتائج مهامه الرقابية مبنية على الإثباتات المادية لا غير.

3- **التجرد:** يعمل مجلس المحاسبة على ترسيخ روح الحيادية لدى قضاته حفاظا على أعمالهم من الآراء الشخصية المسبقة أو الميولات السياسية أو المصالح الخاصة.

4- **الكفاءة:** يسهر مجلس المحاسبة على تطبيق المعايير المهنية واكتساب تقنيات جديدة لتوسيع مجالات رقابته، مع الحفاظ على الكفاءة في المحاسبة والتسيير بالقطاع العمومي ومتابعة القوانين.

5- **المهنية: أي** يحرص مجلس المحاسبة على عكس صورة حقيقية عن دوره من خلال الاطلاع بمهامه وفق المعايير المهنية وأخلاقيات المهنة وكذا حسن التواصل مع الجهات الرقابية.

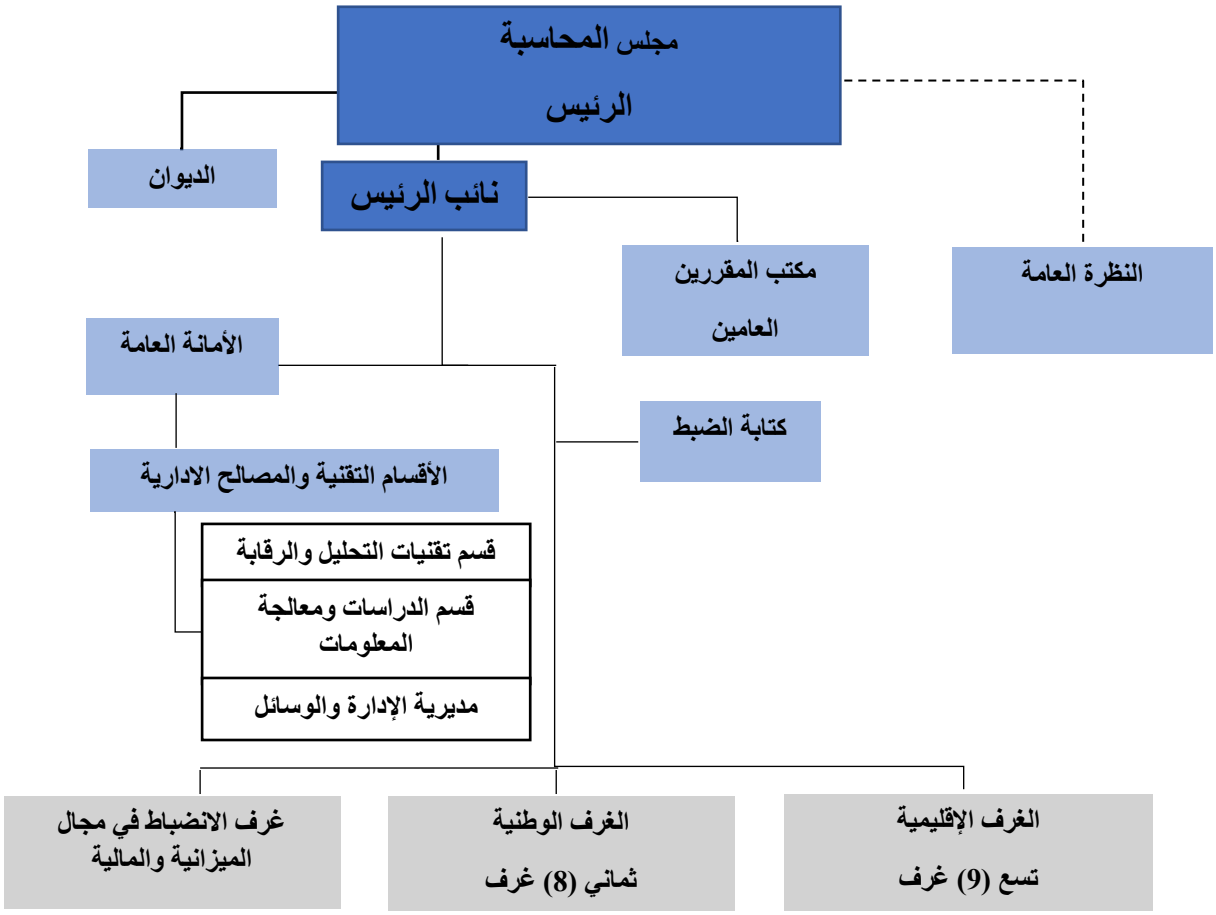
يهدف مجلس المحاسبة إلى حماية الأموال العامة عبر رقابة فعّالة تضمن الشفافية، وتمنع الفساد والتلاعب المالي[1].

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمجلس المحاسبة

يتضمن هيكل التنظيمي لمجلس المحاسبة عدة مستويات وهيئات متخصصة كما موضح في شكل:

[1] راضية سعود **مرجع سابق ذكره** ص 570.

الشكل رقم (02) هيكل التنظيمي لمجلس المحاسبة



المصدر: من اعداد الطالبتين من خلال القانون 23-07

اولا – الغرف مجلس المحاسبة :يتكون مجلس المحاسبة من:

1- **غرفة ذات اختصاص وطني:** عددها ثمانية (08) غرف وهي[1]: غرفة العالية، وغرفة السلطة العمومية والمؤسسات الوطنية غرفة الصحة والشؤون الاجتماعية والثقافية، وغرفة التعليم والتكوين غرفة الفلاحة والري غرفة المنشات القاعدية والنقل، غرفة التجارة والبنوك والتأمينات، غرفة الصناعات والمواصلات.

2- **الغرف الإقليمية ومجال اختصاصها: تكلف** الغرف ذات الاختصاص الإقليمي في دائرة اختصاصها الجغرافي برقابة الحسابات وتسير الجماعات الإقليمية والهيئات والمؤسسات

[1] المادة 9 من المرسوم الرئاسي رقم 95-377 المتعلق بالنظام الداخلي لمجلس المحاسبة، **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، العدد 72، المؤرخ في 20 نوفمبر 1995، الصادر بتاريخ 26 نوفمبر 1995، ص 7.

الخاضعة لرقابة مجلس المحاسبة التابعة له.[1] بناء على قرار رئيس مجلس المحاسبة وبعد أخذ رأي لجنة البرامج والتقارير، يرغب في أن يكلف بمساعدة الغرف ذات الاختصاص الوطني في تنفيذ عمليات الرقابة في برنامج أنشطتها السنوية.[2]

عدد هذه الغرف (9) غرف موزعة على التراب الوطني كما هو موضح في الشكل الأتي:

الجدول رقم (02): الاختصاص الاقليمي للغرفة الاقليمية

الغرفة الاقليمية	الفرع الاول	الفرع الثاني
	الولاية	الولاية
عنابة	عنابة – سكيكدة – الطارف	قالمة – سوق اهراس – تبسة – أم بواقي
قسنطينة	قسنطينة – ميلة – جيجل	باتنة – بسكرة – سطيف – خنشلة
تيزي وزو	تيزي وزو – بجاية – بومرداس	برج بو عريريج – مسيلة – البويرة
البليدة	بليدة – عين الدلفة – المدية	شلف – تسمسيلت –الجلفة
الجزائر	الجزائر	تيبازة
وهران	وهران – مستغانم	غليزان – معسكر – السعيدة
تلمسان	تلمسان – سيدي بلعباس	عين تيموشنت – تيارت – النعامة
ورقلة	ورقلة – غرداية – الاغواط	ايليزي – الوادي – تامنغست
بشار	بشار – تندوف	أدرار – البيض

[1] **الموقع الإلكتروني لمجلس المحاسبة** www.comptes.dz تاريخ الاطلاع: 2025/04/15.

[2] المادة 31 من الأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010، المعدل والمتمم للأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 يوليو 1995، المتعلق بمجلس المحاسبة، **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، العدد 50، الصادرة بتاريخ 29 أوت 2010، **ص 8**.

المصدر: مجلس المحاسبة , المحاور الاساسية على مستوى مجلس المحاسبة , قسم الدراسات ومعالجة المعلومات , الجزائر , جوان 2012 ,ص 29

3- غرفة الانضباط في مجال التسيير الميزانية العالية: هذه الغرفة في تشكيلة متخصصة في مجلس المحاسبة، مكلفة بالتحقيق والحكم في الملفات

التابعة لمجال اختصاصه، ويتم إخطارها من طرف التشكيلات الداخلية لرقابة مجلس المحاسبة أو من طرف السلطات العمومية وأجهزة الرقابة والتفتيش الداخليين في حالة ما إذا سجلت مخالفات أو وقائع من شأنها تبرير استخدام صلاحيتها القضائية.

ثانيا – النظارة العامة: تتشكل من الناظر العام وعدد من مساعدين، وتقوم النظارة العامة حسب المادة 32 و 33 من الأمر 9520 بدور النيابة العامة.[1]

ثالثا – كتابة الضبط: المجلس المحاسبة كتابة ضبط مشكلة من كتاب ضبط رئيسي يساعده كتاب ضبط مساعدون

تحت رئاسة مجلس المحاسبة.[2]

ومن مهامه [3]: يتلقى وتسجل الحسابات والمستندات الثبوتية والأجوبة والطعون، وكل الوثائق الأخرى المودعة لدى مجلس المحاسبة أو المرسل إليه، وتبليغ التقارير والمقررات الأخرى التي يصدرها مجلس المحاسبة، كما يتلقى نسخا أو مستخرجات من القرارات التي يصدرها مجلس المحاسبة بعد تصديقها كذلك التمسك وحفظ أرشيف المجلس الذي يحتوي على الحسابات المحقق فيها والأوامر المبلغ وكل ضرائبه المتعلقة بممارسة الصلاحيات القضائية والإدارية في مجال المحاسبة، كما يحضر جلسات الغرف والفروع وتدون القرارات المتخذة.

رابعا – التشكيلة البشرية لغرف مجلس المحاسبة :يعقد مجلس المحاسبة جلساته لدرسة مختلف القضايا المطروحة عليه والفصل فيها في شكل أربعة تشكيلات مختلفة وهي تشكيلة كل الغرف

---

[1] Remli Mouloud. **Comparative Approach to the French and Algerian Accounting Course**, Office of Publications Universities. Alger. 1986, p. 116.

[2] رشيد خلوفي **قانون المنازعات الإدارية** ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون الجزائر 2008 ص235.

[3] المواد 22.23.24 من المرسوم الرئاسي 95-377 **مرجع سبق ذكره** ص9-8.

مجتمعة، تشكيلة الغرفة وفروعها، تشكيلة غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، تشكيلة لجنة البرامج.

1- **تشكيلة كل الغرف مجتمعة:** تتكون هذه التشكيلة من رئيس مجلس المحاسبة يرأس التشكيلة، ومن نائبه، ورؤساء الغرف، وقاض عن كل غرفة يختار من بين رؤساء الفروع ومستشاري الغرف، بحضور الناظر العام الذي يشارك في المناقشات ولا يشارك في المداولات المتعلقة بالمسائل ذات الاختصاص القضائي لمجلس المحاسبة، ويجب حضور نصف (1/2) حتى تصح مداولة هذه التشكيلة، وتختص في البحث في الاستئنافات التي ترفع أمامها ضد قرارات الغرف وفروعها، كما تبدي الرأي في مسائل الاجتهاد القضائي والقاعدة الإجرائية، كما تقدم الاستشارات لرئيس المجلس إذا ما طلب منها ذلك .[1]

حيث تعتبر تشكيلة كل الغرف مجتمعة أعلى تشكيلة قضائية في مجلس المحاسبة.[2]

2- **تشكيلة الغرف و فروعها:** تتشكل الغرف وفروعها في تشكيلة مداولة، من(3) قضاة على الأقل حسب الشروط التي يحددها النظام الداخلي، وهي التي تفصل في التقارير النهائية للتدقيقات والتحقيقات المعروضة عليها بما يتماشى مع الصلاحيات القضائية لمجلس المحاسبة والتابعة لاختصاصها .

كما تتلقى الطعون من قبل المتقاضي أو من الناظر أو من السلطات السلمية بطلب من المراجعة، وقد تتداول الغرفة الواحدة وفروعها متكونة من رئيس الغرفة ورئيس الفرع المعني والمقرر المراجع والمقرر المضاد أو قاضي آخر من الغرفة في حالة غياب المقرر المراجع. [3]

[1] فاتح مزيتي، **الرقابة على ميزانية البلدية**، رسالة ماجستير، جامعة العربي بن مهيدي–أم البواقي –، السنة الجامعية. 2014–2013، ص 128.

[2] نوار أمجوج، **مجلس المحاسبة نظامه ودوره في الرقابة على المؤسسات الإدارية**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير القانون العام، ، جامعة منتوري بقسنطينة، الجزائر، .2007–2006، ص 30.

[3] حياة بلقوريشي، مجلس **المحاسبة في الجزائر بين الطموحات والتراجع**، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر ، 2011–2012 , ص31 .

3- **تشكيلة غرفة الإنضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية:** تتكون هذه الغرفة من رئيسها، وقضاة من بينهم ستة (6) مستشارين على الأقل حيث يعينهم رئيس مجلس المحاسبة بموجب أمر.

تختص هذه الغرفة بالبث في الملفات التي تخطر بها عملا بأحكام هذا الأمر ، أي التي تحال إليها من قبل الناظر العام للتأكد من مدى احترام قواعد الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، وفي هذا الإطار يتحمل كل عون في المؤسسة أو المرفق العمومي مسؤوليته عند ارتكابه مخالفة لهذه القواعد، منها الخرق الصريح للأحكام التشريعية والتنظيمية التي تسري على استعمال وتسيير الأموال العمومية أو الوسائل المادية وتلحق ضرر بالخزينة العمومية أو بإحدى الهيئات العمومية، إضافة إلى ذلك المخالفات المتعلقة بعدم احترام الأحكام القانونية الخاصة بمسك المحاسبة والسجلات الخاصة بالجرد والاحتفاظ بالوثائق والمستندات الثبوتية.

ويعتبر إنشاء هذه التشكيلة أمرا جديدا بالنسبة لمجلس المحاسبة مقارنة مع القوانين الأخرى السابقة لتنظيمه.[1]

خامسا – الامانة العامة: يترأسها الأمين العام وهو الأمر بالصرف الرئيسي الذي يلحق بمكتب التنظيم العام ومكتب الترجمة ويسهر على السير الحسن لأقسام التقنية والمصالح الإدارية وكذا توفير الوسائل والخدمات الضرورية لهياكل المجلس قصد أداء أعمالها ويسهر على تنفيذ التدابير المناسبة لأمن الممتلكات والأشخاص داخل المؤسسة.[2]

المطلب الثالث: مجال اختصاص مجلس المحاسبة

يمنح الأمر رقم95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة المعدل والمتمم بالأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010 للمجلس اختصاصا شاملا في رقابة الأموال العمومية[3].

[1] حياة بلقوريشي , **مرجع سابق ذكره** , ص35.

[2] المادة 26 المرسوم الرئاسي 377.95 **نفس المرجع** ص 9.

[3] الموقع الالكتروني لمجلس المحاسبة**Www.ccomptes.dz** .

وفي هذا الصدد يراقب المجلس كل الهيئات العمومية باختلاف أنواعها بما فيها المؤسسات المختلطة التي تملك الدولة أو الجماعات المحلية أو المؤسسات والهيئات العمومية جزء من رأس مالها الاجتماعي. كما يؤهل المجلس لمراقبة استعمال الموارد التي تجمعها الهيئات مهما كانت وضعيتها القانونية بمناسبة حملات التضامن على الصعيد الوطني.

بغض النظر عن الإخطارات المحتملة الصادرة عن السلطات العمومية التي قد تحيل إليها ملفات خاصة ذات أهمية وطنية فإن المواد 7، 8، 8 مكرر و9 إلى 12 من الأمر المذكور أعلاه تحدد مجال اختصاص مجلس المحاسبة كما يلي[1]:

- مصالح الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات والمرافق والهيئات العمومية باختلاف أنواعها التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية.

- المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري والمؤسسات والهيئات العمومية التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو ماليا والتي تكون أموالها أو مواردها أو رؤوس أموالها كلها ذات طبيعة عمومية.

- الشركات والمؤسسات والهيئات مهما يكن وضعها القانوني التي تملك الدولة أو الجماعات المحلية أو المؤسسات العمومية الأخرى مساهمة مهيمنة في رأسمالها أو سلطة مرجحة في اتخاذ القرار فيها بطريقة مشتركة أو منفصلة.

- المساهمات العمومية في المؤسسات أو الشركات أو الهيئات مهما يكن وضعها القانوني التي تملك الدولة أو الجماعات المحلية أو المؤسسات أو الهيئات العمومية الأخرى جزء من رأس مالها الاجتماعي.

- الهيئات التي تسير النظم الإجبارية للتأمين والحماية الاجتماعيين.

- نتائج استعمال المساعدات المالية التي تمنحها الدولة أو الجماعات المحلية أو المؤسسات العمومية أو كل هيئة أخرى لا سيما في شكل إعانات أو ضمانات أو رسوم شبه جبائية مهما يكن المستفيد منها.

[1] المواد 7، 8، 8 مكرر و9 إلى 12 من **الامر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة** المعدل والمتمم بالأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010

- استعمال الموارد التي تجمعها الهيئات مهما يكن وضعها القانوني التي تلجأ إلى التبرعات العمومية من أجل دعم القضايا الإنسانية والاجتماعية والعلمية والتربوية والثقافية وذلك بمناسبة حملات التضامن على الصعيد الوطني.

المبحث الثاني: انماط رقابة مجلس المحاسبة على المال العام

في هذا مبحث تطرقنا إلى الاعوان المكلفون من طرف مجلس المحاسبة بالرقابة المالية والرقابة بنوعيها القضائية والإدارية.

مطلب الأول: الاعوان المكلفون من طرف مجلس المحاسبة بالرقابة المالية

الاعوان المكلفون بالرقابة المالية هم:

اولا – الامرون بالصرف: سنستعرض تعرف واصناف الآمرون بالصرف ومسؤولياتهم.

1- **تعريف الامرون بالصرف:** يعتبر أمراً بالصرف[1] بموجب المادة 04 من القانون 07/23 كل شخص معين أو منتخب أو مكلف مخول بتنفيذ العمليات الميزانياتية والمالية والممتلكات للأشخاص المعنوية المحددة وفق القانون والآمرون بالصرف مسؤولون عن العمليات الخاصة ب:[2] تسيير الاعتمادات و تفويض الاعتمادات.

وقد جاء الإصلاح الموازناتي والمحاسبي بفكرة جديدة لم تعتمد في الجزائر من قبل تتمثل في إدخال مفهوم جديد من خلال تغيير تسمية الأمر بالصرف إلى المسير المسؤول ".[3]

2- **اصناف الامرين بالصرف:** يوجد عدة أصناف الامرين بالصرف يمكن توضيحها فهذا الشكل:

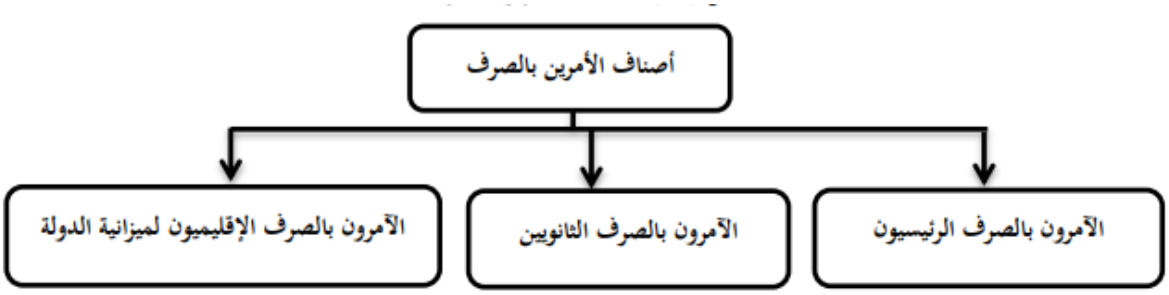
الشكل (03): أصناف الأمرين بالصرف

---

[1] المادة 4 من القانون رقم 23-07 المؤرخ في 3 ذي الحجة عام 1444 هـ الموافق لـ 21 يونيو سنة 2023، والمتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير العالي، **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، العدد 42، الصادرة بتاريخ 21 يونيو 2023، ص 4.

[2] المادة 02 **المرسوم التنفيذي 20-404** مؤرخ في 14 جمادى الأولى عام 1442 الموافق لي 29 ديسمبر سنة 2020 متعلق بكيفيات تسيير وتقويض الاعتمادات العدد 80 ص19.

[3] ميلود عبود **متطلبات تبنى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسب. العمومية واثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر:** دراسة استطلاعية لأراء عينة من الاكاديمين والمهندسين اطروحة دكتوراه, ادرار جامعة احمد دراية 2018-2019 ص 316.



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على القانون 23-07

أ-**الامرون بالصرف الرئيسيون:** المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي للمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة ومجلس المحاسبة والوزراء و الولاة عندما يتصرفون لحساب الولاية و رؤساء المجالس الشعبية البلدية الذين يتصرفون لحساب البلديات و المسؤولون المعينون قانونا على المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري و المسؤولون في الوظائف المحددة في الفقرة 2 من المادة 23 من القانون رقم 21-9.[1]

يعد الوزير أو مسؤول المؤسسة العمومية أمراً بالصرف رئيسياً لنفقات الميزانية العامة للدولة والحسابات الخاصة للخزينة، فيما يخص الاعتمادات المالية الموضوعة تحت تصرفه [2], ويعد الوزير مسؤولاً عن محفظته المالية ويوضع تحت سلطته.[3]

ب-**الامرون بالصرف الثانويون:**من أجل تسهيل مهمة آلامر بالصرف الرئيسي، ولظروف عملية خول في تسيير المصالح الخارجية، تـخول صفة آمرين ثانويين للموظفين المحليين، من أجل ممارسة، في حدود المقاطعات الإقليمية الإدارية، نشاط مالي في إطار التفويض الو ازري الموافق عليه.[4]

وحسب المادة 07 من القانون 07/23 هم الأشخاص الذين يتلقون تفويضاً لاعتمادات مالية من الأمر بالصرف الرئيسي فيما يخص: [5]

-توزيع الاعتمادات المالية للبرنامج وفروعه

---

[1] **الدليل العام لمراجعة الحسابات**, مجلس المحاسبة, المطبعة الرسمية, حي البساتين- بئر مراد رايس, ص23.

[2] مادة 20 المرسوم التنفيذي 404-20 **مرجع سبق ذكره** ص 21.

[3] المادة 21 المرسوم التنفيذي 404-20 **نفس المرجع** , ص 21.

[4] **نفس المرجع**, ص23.

[5] المادة 07 القانون 23-07 **مرجع سبق ذكره** ص 05.

-اعتمادات المالية للبرنامج محل تفويض التسيير.

ج- **الأمرون بالصرف الاقليميون لميزانية الدولة:** هم مسيرو برامج الهيئات الإقليمية في حالة تكليفهم بتنفيذ كل أو جزء من البرنامج.[1]

وينطوي مفهوم الإصلاح على منح الأمرين بالصرف ونوابهم مرونة أكبر للتصرف في الاعتمادات الموضوعة رهن إشارتهم مقابل تحميلهم مسؤوليات مباشرة في تحقيق الأهداف والنتائج المسطرة لهم. [2]

3- مسؤوليات ومهام الامرين بالصرف: تتمثل في:

أ -**مسؤوليات الامرين بالصرف:** حسب المادة 04 من القانون 07/23 فإن الأمر بالصرف يكلف بـ:

-إثبات الحقوق والالتزامات

-تصفية الايردات وإصدار أوامر الإيرادات المتعلقة بها

-ضمان الالتزام والتصفية والأمر بالصرف أو اصدار حوالات الدفع في حدود الاعتمادات المفتوحة أو المفوضة باستثناء الاعتمادات التقييمية.

-إصدار أوامر الحركة التي تمس الممتلكات والمواد الخاصة بالدولة والهيئات العمومية الأخرى المذكورة في المادة الأولى ضمن القانون 07/23.

-الحفاظ على الممتلكات الموضوعة تحت تصرفه.

-كما يضمن الأمر بالصرف برمجة الاعتمادات المالية وتوفيرها وتوزيعها. [3]

ب-مهام الأمرين بالصرف: تتمثل المهام الرئيسية في مايلي:[4]

-الالتزام بالنفقات العمومية.

- ترتيب الالتزامات الإجمالية.

-ترتيب الالتزامات المتعلقة بالنفقات العمومية.

---

[1] المادة 08 القانون 23-07 نفس **المرجع** ص 05.

[2] محمد يكشوا **الإطار القانوني والمؤسساتي لإصلاح الميزانية** مجلة الفقه والقانون 04 فيفري 2013 ص05.

[3] المادة 04 من القانون 07-23 **مرجع سبق ذكره** ص04.

[4] ميلود عبود **مرجع سابق ذكره** ص 331.

ثانيا – المحاسبون العموميون: سنستعرض تعريف ومهام المحاسبون العموميون واصنافهم ومسؤولياتهم.

1- **تعريفه:** المحاسب العمومي هو كل موظف أو عون له الصفة القانونية للممارسة باسم الدولة الجماعات المحلية والهيئات العمومية على عمليات الإيرادات والنفقات وحيازة وتداول الأموال والقيم العمومية.[1] كما يمارسون صلاحيات أصلية، حيث أن دورهم في تنفيذ الميزانيات ومختلف العمليات المالية يعد أساس وظائفهم، يكون المحاسبين العموميين أساسا رئيسيين أو ثانويين.

2- **مهام المحاسب العمومي: هو** كل عون عمومي مكلف بتنفيذ المهام الأتية:[2]

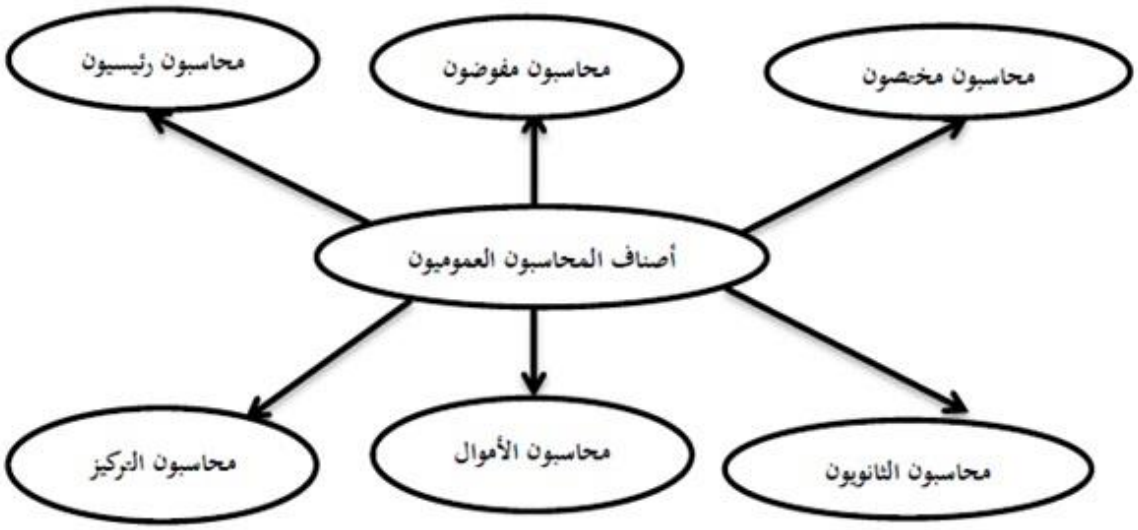
- القيام بالمرحلة المحاسبية للإيرادات والنفقات بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات.
- ضمان الحراسة والحفاظ على كل ما هو مكلف به
- ضمان تداول الأموال والسندات وحركة حسابات الموجودات.
- مسك المحاسبة الميزانياتية وفق لمبدأ محاسبة الصندوق.
- مسك المحاسبة العامة وفق لمبدأ أساس الإستحقاق.
- التسجيل المحاسبي للقيم المتداولة.
- إعداد حساب التسيير، والقوائم المالية

3- **اصناف المحاسبون العموميون:** للمحاسب عدة أصناف يوضحها الشكل الاتي:

الشكل رقم (04): يمثل أصناف المحاسبون العموميون

[1] jcmartnet. **Droit budgetaire**. Paris : .edition L.I.T.C, . 1999. p 745 .

[2] المادة 24 من القانون 23-07 **مرجع سابق ذكره** ص 5-6 .



المصدر :من إعداد الطالبتين اعتمادا على القانون 23-07

نستنتج من الشكل 6 اصناف من المحاسبون العموميون: محاسبون مختصون – محاسبون مفوضون – محاسبون رئيسيون – محاسبون ثانويون – محاسبون الأموال – محاسبون التركيز المحاسبي.

4-مسؤولية المحاسبون العموميون :[1]المحاسبون العموميون ومفوضوهم والأعوان الموضوعون تحت سلطتهم ووكلاء الماليين شخصيا ومالها عن العجز الحاصل في الصندوق يعاقب على هذه الأخطاء والمخالفات عبر إصدار قرارات تصفية باقي الحساب من طرف مجلس المحاسبة أو قرارات تصفية باقي الحساب الصادرة عن الوزير المسؤول المالي لا يوقف الطعن المقدم من قبل المدينين عملية التحريف المحاسبون العموميون ومفوضوهم والأعوان الموضوعون تحت سلطتهم وشخصيا عن الأخطاء والمخالفات التي تشكل خرقا بينا للأحكام التشريعية والتنظيمية التي تتحكم في استخدام وتسيير المال العام الذي من شأنه ان تلحق ضررا بالخزينة العمومية أو بهيئة عمومية .

ثالثا – المراقب الميزانياتي: سنستعرض تعريف واهداف المراقب الميزانياتي ودوره و مسؤولياته.

1-تعريفه: وهو المفهوم الحديث للمراقب المالي حيث ورد ضمن النصوص الصادرة حول الإصلاح الموازناتي وضمن القانون 07/23 استحداث تسمية المراقب المالي بالمراقب

[1] مادة 112 من قانون 23-07 **مرجع سبق ذكره** ص 12.

الميزانياتي .[1]

فيما تم تحديد أشكال الرقابة الميزانياتية كما يلي: تمارس الرقابة الميزانياتية تحت سلطة الوزير المكلف بالميزانية من طرف مراقب ميزانياتي يساعد المراقبين الميزانياتيين مراقبين ميزانياتيين مساعدين.[2]

2- **اهدافه:** تكون كما يلي: [3]

- التأكد من الطابع الدائم للتغطية المالية للبرمجة الميزانياتية.
- المساهمة في التحكم في تنفيذ قوانين المالية
- السهر على احترام البرمجة الميزانياتية وعلى توافق مشاريع الالتزام بالنفقات مع هذه البرمجة
- إعلام الوزير المكلف بالميزانية حول الأخطار الميزانياتية.
- ضمان الرقابة البعدية على الوثائق غير الخاضعة للتأشيرة والرأي المسبق، واللجوء إلى التحليلات المتعلقة بدورة وإجراءات الالتزام بنفقات الأمرين بالصرف وضمان كذلك جودة عناصر محاسبة الالتزامات.
- تقديم النصح للأمر بالصرف من الناحية المالية.
- مسك محاسبة الالتزام بالنفقات ومحاسبة متابعة مناصب الشغل المالية فيما يخصه.

3- **دور المراقب الميزانياتي:** ضمن إصلاحات التي شملها النظام المحاسبي والتي أطرت صورة ودور جديد للمراقب الميزانياتي تمثلت في: الدور الاعلامي والدور الاستشاري

4-مسؤولية المراقب الميزانياتي: ضمن فصل المسؤولية في القانون 23/07 فقد تم في المادة 111 تحديد مسؤولية المراقب الميزانياتي كما يلي: "يعد المراقبون الميزانياتيون ومساعدوهم مسؤولون شخصياً عن التأشيرات والآراء التي يمنحونها، وعن الرفض الذي يبلغونه في ظل احترام القواعد التشريعية والتنظيمية والقواعد المتعلقة بالانضباط الميزانياتي والمالي. ويعاقب على هذه الأخطاء والمخالفات وفقاً للتشريع والتنظيم المعمول بهما".[4]

---

[1] المادة 103 من قانون 23-07 **سابق ذكره** ص 12.

[2] وزارة المالية، **التعليمة رقم 9658** حول كيفيات ممارسة الرقابة الميزانياتية بعنوان نفقات ميزانية الدولة، المديرية العامة للميزانية، الصادرة بتاريخ 15 ديسمبر 2022، ص 2.

[3] المادة 103 من قانون 23-07 **نفس المرجع ص** 12 .

[4] المادة 111 من القانون 23-07 , **مرجع سابق ذكره** ص 12.

المطلب الثاني: الرقابة القضائية

يعد هذا المطلب من اهم المحاور التي تسعى الى تسليط الضوء على الرقابة القضائية

اولا – تقديم الحسابات: يتم تقديم الحسابات إلى مجلس المحاسبة (لدى كتابة الضبط الرئيسية) من خلال إيداع القوائم المالية، يُقدَّم الحساب الإداري من طرف الآمر بالصرف، بينما يُقدَّم حساب التسيير من طرف المحاسب العمومي. وفقًا للمادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 96-56، يجب تقديم الحسابات قبل شهر جوان من السنةN+1 ، باستثناء العون المحاسب المركزي لدى الخزينة والعون المحاسب لبريد والمواصلات، اللذين يخضعان لأحكام المادة 05، حيث يجب عليهم تقديم حساباتهم لدى كتابة الضبط قبل 1سبتمبر من السنةN+1 ، وذلك عن السنة المالية المنصرمة. [1]

1- **تعريف الحساب الإداري:** هو وثيقة محاسبية يعدّها الآمر بالصرف، تتضمن ملخصًا لحركة الإيرادات والنفقات التي تم تنفيذها خلال السنة المالية (من 01/01 N/إلى N/12/31) وتُقارن مع التقديرات المقررة في الميزانية، لتحديد مدى التزام الآمر بالصرف بها[2].

2- **تعريف حساب التسيير:** هو وثيقة محاسبية يعدّها المحاسب العمومي، وتتضمن العمليات الفعلية **لتحصيل الإيرادات وصرف النفقات**، وكذلك العمليات المتعلقة بالأموال العامة، خلال السنة الماليةN ، مع إمكانية أن يمتد التسيير تقنيًا إلى غاية 31/03/N+1بسبب ما يُعرف بـ"فترة تصفية الحسابات."

3- **رقابة الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين** تكلمنا فيما سبق أنه يجب على الأمرين بالصرف الرئيسيين والثانويين والمحاسبين العموميين التابعين المصالح الدولة والجماعات الإقليمية ومختلف المؤسسات والهيئات العمومية الخاضعة. القواعد المحاسبة العمومية أن يودعوا حساباتهم

[1] المرسوم التنفيذي رقم 96-56 المؤرخ في 18 جانفي 1996، الذي يحدد كيفيات إعداد الحسابات وتقديمها إلى مجلس المحاسبة، المادتان 02 و05 منه، **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد 06 لسنة 1996، ص 19.

[2] القانون رقم 10-11 المتعلق بالبلدية، **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد 37، المؤرخ في 22 يونيو 2011، الصادر بتاريخ 03 يوليو 2011، المادة 187، ص 25.

الإدارية وحسابات التسيير لدى كتابة الضبط على مستوى المجلس في أجل (30) ثلاثين يوما من السنة الموالية للميزانية المقفلة، عند التأخير يمكن لمجلس المحاسبة إصدار غرامة مالية. [1]

4- **وسائل الرقابة:** وهي:

- **الرقابة على الوثائق:** تتم بالاعتماد على الوثائق التي تقدمها الهيئات الخاضعة للرقابة.
- **الرقابة الفجائية:** تشمل زيارات ميدانية أو الاستماع للمسؤولين لكشف الأخطاء.
- **التدخل التلقائي:** مبادرة ذاتية من المجلس لتقييم وتصفية الحسابات أثناء التحقيقات.
- **التدخل بطلب:** يتم بطلب من رئيس الجمهورية أو مسؤولين سامين لدراسة ملفات أو نصوص قانونية ذات طابع وطني.

5- **حق اطلاع وسلطة التحري:** يحق لمجلس المحاسبة أن يطلب الإطلاع على كل الوثائق التي من شأنها أن تسهل رقابة العمليات المالية والمحاسبية.[2]

له الحق في إجراء كل التحريات اللازمة التي يراها ضرورية من أجل الإطلاع على المسائل المنجزة وذلك بالاتصال مع الإدارات ومؤسسات القطاع العام.[3]

يجوز لقضاء المجلس الدخول إلى جميع المكاتب التابعة المصالح العمومية لإجراء التحريات ضرورية والقيام في إطار احترام القوانين السارية بكل ما تحتاجه من تحقيقات.

ثانيا – مراجعة الحسابات: سنتطرق الى تعريف مراجعة الحسابات واجراءاتها.

1- **تعريف مراجعة الحسابات:** يمارس مجلس المحاسبة في إطار صلاحياته القضائية سلطة مراجعة حسابات المحاسبين العموميين وهي الرقابة المنصوص عليها في الفصل الثالث من الباب الثالث في المواد 74 إلى 86 من الأمر رقم 20/95 المتضمن، المجلس المحاسبة سلطة مراجعة الحسابات وإصدار الأحكام, والتي تتمثل في:

---

[1] المادة 61 من الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 يوليو 1995، الصادر بتاريخ 23 يوليو 1995، المتعلق بمجلس المحاسبة، **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد 50، سنة 1995، **ص 6.**

[2] المادة 55 من أمر 20/95. نفس **المرجع**. ص 9.

[3] سهيلة بوزيرة، **ملاحظات حول السلطة العليا للشفافية والوقاية من الفساد ومكافحته في ظل القانون 22/08**، جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل , مجلة الحقوق و الحريات , المجلد 11، العدد 1 السنة 2023، ,ص 373.

- التدقيق على صحة العمليات المادية الموصوفة فيها ومدى مطابقتها مع الأحكام التشريعية والتنظيمية المطبقة عليها.[1]
- يتم الوضع في حالة مدين المحاسب العمومي في الحالات التالية: نقص في الصندوق , نفقات غير قانونية أو غير مبررة أو إيراد غير محصل.

2- **اجراءات مراجعة الحسابات:** تمر عملية مراجعة الحسابات المحاسبين العموميين بثلاث مراحل وهي: معاينة الحسابات ,الحكم على الحسابات , إصدار القرار النهائي.

ثالثا – رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية: سنتطرق الى تعريفها واجراءاتها.

1-تعريف رقابة الانضباط: وهي أن يتولى مجلس المحاسبة الرقابة على الموظفين الإداريين وتشمل أيضًا أعمال كل من يقوم بتداول الأموال العمومية، أو يتدخل فيها دون أن يكون له صفة قانونية. ويحمل المسؤولية لكل مسؤول أو عون في المؤسسات أو الهيئات العمومية. [2]

2-إجراءات رقابة الانضباط:

-رئيس المجلس يحيل الملف للناظر العام.

-يُعيَّن مقرر من المستشارين لدراسة الملف ويمكن للشخص المتابع الاستعانة بمحامٍ

-بعد التحقيق، حالتان: اما لا متابعة حيث يُحفظ الملف أو متابعة حيث يُحال لغرفة الانضباط.

-رئيس الغرفة يعيّن قاضيًا مقرّرًا ويحدد تاريخ الجلسة وتُعقد الجلسة بحضور كل الأطراف، ويُعرض الملف.

-بعد المداولة، يُتخذ القرار بالأغلبية، وصوت الرئيس يُرجّح.

-يُعدّ المقرر مشروع القرار ويقدّمه للرئيس الجلسة.

المطلب ثالث: الرقابة الإدارية

سنستعرض في هذا المطلب نوعين من الرقابة الادارية وهما رقابة نوعية التسيير ورقابة السياسات العمومية.

---

[1] الجريدة الرسمية أمر رقم 20/95 **مرجع سبق ذكره** ص 13.

[2] عبد العزيز عزة، **اختصاص مجلس المحاسبة في ممارسة رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية في الجزائر**، مجلة التواصل، جامعة. باجي مختار عنابة، عدد 32، ديسمبر 2012، ص 159.

اولا – رقابة نوعية التسيير

1- تعريف رقابة نوعية التسيير: لقد عرف القانون المتعلق بمجلس المحاسبة رقابة نوعية التسيير وخصص لها فصلا كاملا تحت عنوان رقابة نوعية التسيير وهو الفصل الثاني في الباب الثالث 20 من الامر 95-20 مؤرخ في 17 يوليو 1995 المعدل والمتمم من الامر 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010، فهي تلك الرقابة الممارسة من قبل المحاسبة على الهيئات العمومية من أجل مراقبة مدى شرعية نشاطها المالي، وذلك من خلال رقابة المواد والأموال والقيم والوسائل المادية العمومية وتقييم استعمالها لها من حيث الفعالية والنجاعة والاقتصاد. [1]

ومن خلال هذا التعريف تبين لنا أن هذه الرقابة لها هدفين أساسيين وهما: هدف اقتصادي يتمثل في تقييم مردودية الهيئات التي تخضع لرقابة المجلس وكذلك قياس لفاعلية النشاط المالي لهذه المؤسسات ونجاعة نشاطها لتحقيق الأهداف المنشودة، أما الهدف الثاني فهو هدف قانوني يتمثل في مراقبة شرعية النشاط المالي للهيئات العمومية ومطابقة للنصوص التشريعية والتنظيمية. [2]

2- العناصر المكونة لرقابة نوعية التسيير: إن هذه الرقابة ترمي إلى تقييم شروط استعمال وتسيير الأموال والقيم التي تسيرها مصالح الدولة المؤسسات والهيئات العمومية [3]، فهذه هي العناصر الأساسية المكونة لها:

أ- **الفعالية:** تخص الفاعلية انجاز الأهداف المحددة والحصول على النتائج المرجوة [4]ويقصد بها قياس مدى تحقيق الأهداف المسطرة.

ب- **النجاعة في الأداء:** تتمثل في تحقيق أكبر قدر ممكن من النتائج انطلاقا من الموارد [1]أي التأكد من أن الأهداف المسطرة تتماشى مع الوسائل المتاحة وذلك بـتبني إستراتيجية مدروسة والاستعمال الأمثل للأموال و الوسائل. [2]

---

[1] لمادة 69 من الأمر 95-20 **مرجع سبق ذكره**، ص 11

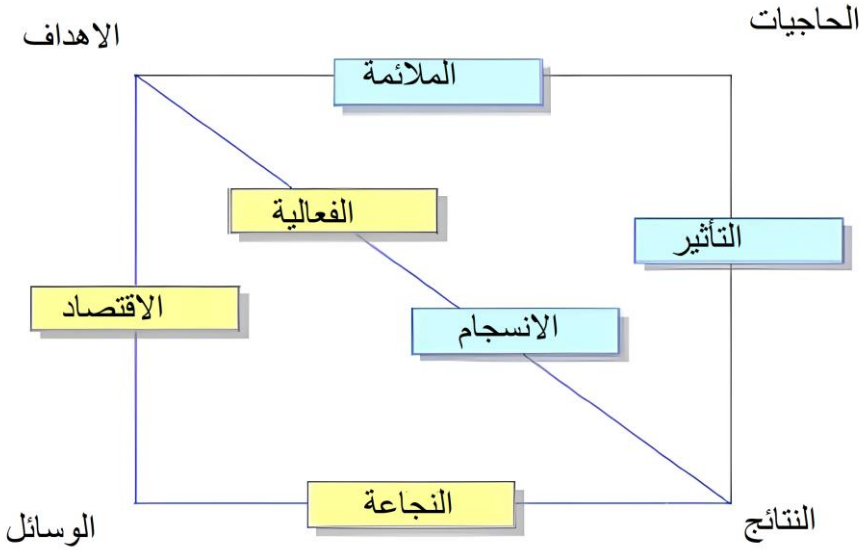
[2] نوار أمجوج، **مرجع سابق ذكره**, ص133.

[3] سهيلة صالحي، **الاستقلالية المالية للمجموعة المحلية في الجزائر**، رسالة الماجستير، جامعة قسنطينة، السنة الجامعية: 2008-2009 ص62.

[4] **الدليل المهني لرقابة نوعية التسيير**, مجلس المحاسبة, المطبعة الرسمية , حي الباستين – بئر مراد رايس ص8.

ج- **الاقتصاد في التسيير:** أي تقليص تكلفة الموارد الضرورية [3] ونعني به تحقيق الأهداف المسطرة بأقل تكلفة ممكنة في استعمال الموارد والوسائل العمومية.[4] يكون دون الإخلال بمعايير الرقابة الأنتوساي.

الشكل رقم (05) يمثل العناصر المكونة لرقابة نوعية التسيير



المصدر: الدليل المهني لرقابة نوعية التسيير لمجلس المحاسبة ص08

ثانيا- تقييم البرامج والسياسات العمومية: هناك عدة تعاريف لمفهوم السياسة العمومية منها :

السياسة العمومية هي عباراة عن عمل برنامج خاص بسلطة او أكثر من السلطات العمومية او الحكومية في قطاع من قطاعات المجتمع او في حيز معين أي تدخل الدولة لحل مشكلة اجتماعية.[5]

يشارك مجلس المحاسبة على الصعيد الاقتصادي والمالي في تقييم فعالية النشاطات والمخططات والبرامج والإجراءات المتخذة من طرف السلطات العمومية بغرض تحقيق أهداف ذات

---

[1] **مرجع سابق ذكره** , ص09.

[2] صفاء لشهب، نظام **مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار** ,دراسة حالة مؤسسة إنتاج المياه المعدنية لموازية-، مذكرة لنيل شهادة. الماجستير، جامعة الجزائر، 2006، ص 10.

[3] **نفس المرجع**, ص09.

[4] نوار أمجوج، **مرجع سابق ذكره** ص133.

[5] **دليل تقييم السياسات العمومية**, مجلس المحاسبة, المطبعة الرسمية, البساتين-بئر مراد رايس,ص08.

منفعة وطنية والتي تقوم بها بصفة مباشرة أو غير مباشرة مؤسسات الدولة أو المرافق العمومية الخاضعة لرقابته والتي بادرت بها السلطات العمومية على المستويين الاقتصادي والمالي بغية تحقيق أهداف المصلحة الوطنية. [1]

المبحث الثالث: فعالية مجلس المحاسبة في الرقابة على المال عام

سنتطرق في هذا المبحث الى مدى مساهمة مجلس المحاسبة وفعاليته في الرقابة على المال العام.

المطلب الاول: أهمية مجلس المحاسبة في الرقابة

يعتبر مجلس المحاسبة السلطة الرائدة في تحسين تسيير الأموال العمومية وهذا من خلال تشجيع الاستخدام القانوني والفعال للموارد والوسائل المادية والأموال العمومية، وترقية الالتزام بتقديم الحسابات والشفافية في إدارة المالية العمومية والمساهمة في تعزيز الوقاية ومكافحة مختلف أشكال التزوير والممارسات غير القانونية أو غير الشرعية

كما يعمل مجلس المحاسبة على ترسيخ روح الحيادية للحفاظ على أعماله من الآراء الشخصية المسبقة والميول السياسية أو المصالح الشخصية، فضلا عن التحكم في قواعد المحاسبة والتسيير العالي في القطاع العمومي والدراية باستمرار بكل القوانين والأنظمة السارية على الجهات الخاضعة لرقابته يحرص المجلس دوما على تطبيق المنهجيات و المبادئ والمفاهيم المحاسبية من ثبات وتجانس و حيطة وحذر والمعايير المهنية واكتساب معارف وتقنيات حديثة تؤهله لتوسيع نطاق تدخله إلى مجالات رقابية جديدة، كما يحرص على عكس صورة حقيقية عن دوره من خلال الاضطلاع بمهامه وفق المعايير المهنية ومراعاة أخلاقيات المهنة وتطوير التواصل الإيجابي مع الجهات الخاضعة للرقابة [2].ويمكننا تلخيصها في عدة نقاط :

- تحسين تسيير الأموال العمومية

---

[1] المادة 72 من الامر 95-20. **مرجع سابق ذكره**. ص11.

[2] حرمل خديجة **دور مجلس المحاسبة في حماية المال العام**، مجلة الصوت القانون جامعة يوسف بن خدة الجزائر 1، العدد 6 نوفمبر 2019 ص1334.

- ترقية الشفافية والالتزام بتقديم الحسابات
- المساهمة في الوقاية ومكافحة التزوير والممارسات غير قانونية
- ترسيخ الحيادية المهنية
- التحكم في القواعد المحاسبية والتسيير المالي
- الاطلاع المستمر على القوانين والأنظمة تطبيع المبادئ المحاسبية مثل التجانس والحيطة
- الالتزام بالمعايير المهنية
- توسيع نطاق الرقابة ليشمل مجالات جديدة

مطلب الثاني: دور الإيجابي لمجلس المحاسبة في مكافحة الفساد المالي

يعد مجلس المحاسبة هيئة عليا للرقابة على المال العام أسندت إليه مهمة السهر على احترام قواعد الشفافية والفعالية في تسيير الموارد العمومية. وقد برز دوره بشكل متزايد في ظل تفشي ظاهرة الفساد المالي خاصة مع تنامي الحاجة إلى آليات رقابية فعالة تواكب تطورات التسيير العمومي. وبفضل طبيعته كجهاز قضائي إداري، لا يكتفي المجلس بمراقبة مدى مطابقة العمليات المالية للقوانين والتنظيمات.[1]

1- محدودية الرقابة اللاحقة لمجلس المحاسبة مقارنة بالرقابة المالية السابقة، حيث تتدخل بعد صرف النفقات وتحقيق الإيرادات.

2- أهمية مجلس المحاسبة تظهر على المدى البعيد، إذ تتجاوز رقابته مجرد المشروعية لتشمل رقابة الملاءمة مما يساهم في تحسين التسيير المالي.

3- اتساع اختصاصات المجلس يجعله أداة فعالة لحماية المال العام ضمن حدود صلاحياته.

4- تعزيز دوره بعد صدور التعليمة الرئاسية رقم 03 التي تدعو إلى تفعيل دوره في مكافحة الفساد من خلال تطبيق قوانين المالية.

5- تشجيع الاستعمال الفعال للموارد العمومية وترشيد الإنفاق وتحقيق الشفافية والنزاهة.

6- الكشف عن أخطاء التسيير والانحرافات التي لا يشملها قانون العقوبات وتوقيع الجزاء عليها كونه هيئة قضائية إدارية.

[1] شوقي يعيش تمام وعزيزة شبري، **دور مجلس المحاسبة في مكافحة الفساد المالي في التشريع الجزائري** مجلة الحقوق والحريات. جامعة خيضرة بسكرة، العدد 6 سنة 2017 ص 113.

7- الوقاية من الفساد المالي والإداري داخل المؤسسات من خلال الرقابة الصارمة ومتابعة أداء الموظفين والمسؤولين.[1]

مطلب الثالث: النقائص الموجهة لمجلس المحاسبة

هناك عدة انتقادات موجهة لمجلس المحاسبة منها:

1- عدم تحقيق مجلس المحاسبة لأهدافه رغم الصلاحيات الواسعة التي يتمتع بها بسبب ضعف فعاليته في محاربة الفساد وتبذير المال العام.

2- تبعيته للسلطة التنفيذية وضعف استقلاليته مما يؤثر سلبا على نزاهة وحيادية عمله ومصداقية تقاريره الرقابية.

3- عدم الاهتمام بالتقارير الصادرة عنه، وتجاهل التوصيات التي تحتوي على ملاحظات هامة لتحسين الرقابة على المال العام.

4- ضعف الأدوات الردعية التي يملكها المجلس، حيث لا تتجاوز العقوبات غرامات مالية بسيطة.

5- افتقاره لآليات فعالة للحد من الإهمال والانحرافات المالية في التسيير الإداري والمالي.

6- عدم اختصاصه بالفصل في قضايا الفساد، حيث يقتصر دوره على إحالة الملفات للنيابة العامة أو الهيئة التأديبية بحسب طبيعة المخالفة.

7- عدم إلزامية توصياته حيث تبقى قابلة للتطبيق فقط إذا وافقت عليها المؤسسات الخاضعة له.

8- تهميش دوره الاستشاري، إذ نادرا ما يتم اللجوء إليه لابداء الرأي في المسائل الوطنية أو مشاريع قوانين المالية.

9- غياب الجزاء المناسب والمتابعة الفعلية للقضايا خاصة إذا كان متورطون من أصحاب النفوذ، وتبعية تنفيذ قراراته لوزير المالية فقط. أمثلة واقعية على ضعف فعاليته مثل قضايا الفساد الكبرى بنك الخليفة سوناطراك الطريق السيار التي لم تفعل بسبب تورط مسؤولين كبار.[2]

[1] عبد اللاوي هشام **الرقابة على المال العام** مذكرة ماستر جامعة ريان عاشور الجلسة، 2021/2020 ص 43.

[2] عبد اللاوي هشام , **نفس المرجع,** ص44.

خلاصة:

من خلال هذا الفصل توصلنا الى ان مجلس المحاسبة هو هيئة قضائية مستقلة مكلف بمراقبة كيفية استخدام المال العام من طرف المؤسسات العمومية بهدف الشفافية والمساءلة وحسن التسيير وقد بينت الدراسة ان المجلس يمارس نوعين من الرقابة أولها قضائية تتمثل في التدقيق على صحة العمليات المادية ومدى مطابقتها مع الاحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها اما الرقابة الإدارية تسعى الى تقييم شروط استعمال وتسيير الأموال والقيم التي تسيرها مصالح الدولة والمؤسسات والهيئات العمومية.

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لمجلس الوطني للمحاسبة في الغرفة الإقليمية في الجزائر

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لمجلس الوطني للمحاسبة في الغرفة الاقليمية

تمهيد:

بعد ما تم التطرق في الجانب النظري للفصل الأول من حيث معايير الرقابة في القطاع العام والفصل الثاني من خلال التعرف على مجلس المحاسبة والتطرق فيه الى الرقابة القضائية والإدارية.

اقتصرت دراستنا على معالجة البيانات المتعلقة برقابة الغرفة الإقليمية لمجلس المحاسبة الجزائر على الجماعات المحلية , لذلك سنحاول من خلال الفصل التطبيقي بالربط بين الفصل الأول والثاني عن طريق دراسة فعالية مجلس المحاسبة في الرقابة على المال العام , ومدى تطبيقه لمعايير الرقابة على القطاع العام.

وعليه سنتناول في هذا الفصل:

المبحث الأول: الغرفة الإقليمية لمجلس المحاسبة بالجزائر

المبحث الثاني: الرقابة القضائية والإدارية لاحدى بلديات ولاية الجزائر

المبحث الثالث: تشخيص واقع الرقابة في مجلس المحاسبة

المبحث الأول: الغرفة الإقليمية لمجلس المحاسبة بالجزائر

كانت محل دراستنا الغرفة الإقليمية لمجلس المحاسبة لذلك سنتطرق في هذا المبحث الى ماهية هذه الغرفة.

المطلب الأول: تشكيلة الغرفة الإقليمية لمجلس المحاسبة بالجزائر

سنعرض في هذا المطلب تشكيلة الغرفة الإقليمية لمجلس المحاسبة بالجزائر

أولا – نشاة وتعريف الغرفة الإقليمية لمجلس المحاسبة: تم تأسيس الغرفة ذات الاختصاص الإقليمي للجزائر بموجب الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 يوليو 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة، المعدل والمتمم بالأمر رقم 10- 02 المؤرخ في 16 اوت 2010 (المادتان 29 و31). وبموجب المادة 09 من المرسوم الرئاسي رقم 95-377 المحدد للنظام الداخلي لمجلس المحاسبة التي تحدد اختصاص كل غرفة وموقعها الإقليمي. تم تنصيب هذه الغرفة بتاريخ 17 ديسمبر 1995 ويوجد مقرها الاجتماعي في الجزائر العاصمة داخل مقر مجلس المحاسبة نفسه, وهي هيئة قضائية تابعة لمجلس المحاسبة، وتختص بالرقابة على الحسابات وتسيير الجماعات المحلية والهيئات والمؤسسات الخاضعة لرقابة مجلس المحاسبة داخل دائرة اختصاصها الجغرافي وهي المؤسسة الدستورية المسؤولة عن الرقابة على المال العام في الجزائر.

ثانيا –المقر الجغرافي للغرفة الإقليمية للجزائر: تقع الغرفة الإقليمية لمجلس المحاسبة محل الدراسة في الجزائر العاصمة مقرها الإجتماعي: 38، شارع أحمد غرمول، الجزائر, ص. ب. 82، ديدوش مراد – الجزائر.

ثالثا – تكوين الغرفة الإقليمية للجزائر: تتكون الغرفة الإقليمية بالجزائر من رئيس الغرفة ورئيس الفرع.

الجدول رقم (03): تكوين الغرفة الإقليمية لمجلس الوطني للمحاسبة الجزائر

قضاة	مدققون ماليون	كاتب الضبط	امانة	الحاجب
5	4	2	2	1

المصدر: من اعداد الطالبتين حسب بناءا على معطيات المتحصل عليها من الغرفة الإقليمية محل الدراسة.

مما يرفع العدد الإجمالي لمستخدمي الغرفة الى 16 شخصا.

رابعا – الاختصاص الجغرافي للغرفة الإقليمية للجزائر: تقتصر اختصاصات الغرفة الإقليمية على دائرة إقليمية محددة , يغطي مجال نشاطات واختصاصات الغرفة ولايتين و85 بلدية موزعة كالآتي:

– ولاية الجزائر: 57 بلدية.

–ولاية تيبازة: 28 بلدية.

تغطي الغرفة بالتالي مجموع 172 حسابا، منها 87 حسابا إداريا (بما فيها حسابين إداريين ولائيين و85 حساب تسيير).

الشكل رقم (06): يوضح دائرة الإقليمية للغرفة الإقليمية لمجلس الوطني .المحاسبة



المصدر: الموقع الإلكتروني لمجلس المحاسبة www.comptes.dz

المطلب الثاني: صلاحيات الغرفة الإقليمية لمجلس المحاسبة:

فيما يتعلق بالصلاحيات، وعلى غرار الغرف الثمانية لمجلس المحاسبة، تمارس الغرفة الإقليمية للجزائر مهمتين أساسيتين:

اولا – تتولى الرقابة القضائية لحسابات تسيير الجماعات المحلية: وتهدف هذه الرقابة إلى التأكد من صحة ونظامية الحسابات المقدمة من طرف المحاسبين العموميين التابعين للجماعات الإقليمية أو كل مؤسسة عمومية تابعة لها، وذلك بمناسبة عمليات تصفية هذه الحسابات طبقا لقواعد المحاسبة العمومية، هذا النوع من الرقابة يمكن أن يسفر إن

اقتضى الأمر، على إقحام مسؤولية المحاسبين العموميين الشخصية والمالية مثلما تنص عليه المواد 75 وما يليها من الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 يوليو 1995 المعدل والمتمم.

ثانيا – تقوم الغرفة برقابة نوعية التسيير: من خلال حسن استعمال الموارد والأموال والقيم والوسائل المادية من طرف الجماعات المحلية والهيئات العمومية التابعة لها. وفي هذا الإطار تقيم نوعية تسييرها من حيث الفعالية والكفاءة والاقتصاد، وتوصي في نهاية رقباتها بكل إجراء ضروري للتحسين من شأنه ضمان الأداء في تسيير الأموال المحلية.

إذا لاحظت الغرفة خلال تحرياتها بعض الوقائع الكفيلة بأن توصف وصفا جزائيا أو تشكل خرقا صريحا للأحكام التشريعية والتنظيمية وتلحق ضررا بالخزينة العمومية آو بهيئة عمومية، تقوم حسب الحالة، بإعداد تقرير مفصل ترسله إلى النائب العام المختص إقليميا إذا كان الأمر يتعلق بوقائع جزائية، أو إحالته إلى غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، إذا تعلق الأمر بوقائع تدخل في إطار تطبيق أحكام المادتين 88 و91 من الأمر السالف الذكر. وفي إطار مجال اختصاصها تقوم الغرفة أيضا من خلال ممارسة صلاحياتها بتعزيز الوقاية ومكافحة مختلف أشكال الغش والأعمال غير القانونية واللامشروعة والتي تشكل خرقا لقواعد الأخلاق والنزاهة أو تلحق ضررا بالأملاك وبالأموال العمومية، وذلك طبقا لأحكام المادتين 2 و26 من الأمر السالف الذكر، المعدل والمتمم بالأمر 10-02 المؤرخ في 26 اوت 2010.

علاوة على ذلك، وبغرض ترقية الشفافية في تسيير الأموال المحلية وتحسين الفعالية ومردودية المصلحة العمومية المحلية، فإن النتائج النهائية للرقابات التي تجريها الغرفة والمبلغة للمسؤولين المعنيين، يبلغها هؤلاء بالضرورة إلى الأعضاء المتداولة للجماعات المحلية (المجالس الولائية والبلدية) التي تقوم بدورها بإطلاع مجلس المحاسبة بها. [1]

المطلب الثالث: مهام الغرفة الإقليمية لمجلس المحاسبة

الغرف الإقليمية للجزائر لمجلس المحاسبة تراقب حسابات وتسيير الجماعات المحلية والهيئات والمؤسسات[12] التابعة لها، وتُعتبر امتدادًا لمجلس المحاسبة في الولايات. تمارس المهام التالية:

[1] **الموقع الإلكتروني لمجلس المحاسبة** www.comptes.dz تاريخ الاطلاع :2025/05/20

[2]

اولا –**رقابة قضائية** لحسابات الجماعات المحلية، للتأكد من صحتها ونظاميتها وفق قواعد المحاسبة العمومية، ويمكن أن تترتب عنها مسؤولية المحاسبين العموميين حسب المادة 75 من الأمر 95–20.

ثانيا –**رقابة نوعية التسيير**، من خلال تقييم فعالية وكفاءة واستعمال الموارد العمومية، وتوصي بإجراءات لتحسين الأداء. كما تُبلّغ الجهات القضائية أو غرفة الانضباط عند اكتشاف خروقات.

ثالثا –**دعم الغرف الوطنية**، حيث يمكن تكليفها بمساعدة غرف ذات اختصاص وطني بناءً على قرار رئيس مجلس المحاسبة.

رابعا –**تعزيز الوقاية** من الغش والأعمال غير المشروعة، وفقًا للمادتين 2 و26 من الأمر 95–20 المعدل والمتمم بالأمر 10–02.

خامسا – **ترقية الشفافية**، حيث تُبلّغ نتائج الرقابات للمسؤولين المعنيين، ويقوم هؤلاء بإحالة النتائج إلى المجالس المنتخبة التي تُعلم بدورها مجلس المحاسبة.[2]

المبحث الثاني: الرقابة القضائية والإدارية لإحدى بلديات ولاية الجزائر

في هذا المبحث اقتصرت دراستنا حول رقابة الالتزام ورقابة الأداء.

المطلب الأول: إجراءات الرقابة القضائية

يوضح هذا المطلب مرحلة تقديم الحسابات ومراجعتها وغرفة الانضباط.

أولا – تقديم الحسابات: يتعين على كل محاسب عمومي إيداع حسابه للتسيير لدى كتابة الضبط لمجلس المحاسبة والاحتفاظ بكل الوثائق الثبوتية التي قد يطلبها منه المجلس عند الاقتضاء.

كما يتعين على الأمرين بالصرف التابعين للهيئات العمومية إيداع حساباتهم الإدارية بنفس الأشكال.

[1] **الموقع الإلكتروني لمجلس المحاسبة** www.comptes.dz تاريخ الاطلاع 2025/05/21

في حالة تأخير في إيداع الحسابات أو عدم إرسال الوثائق الثبوتية، يمكن لمجلس المحاسبة إصدار غرامات في حق المحاسبين العموميين أو الأمرين بالصرف المقصرين. ويمكنه أن يصدر في حقهم أوامر بإيداع حساباتهم في الآجال التي يحددها لهم.

مثال: قام المحاسب العمومي لبلدية x بالتأخر عن إيداع قوائمه المالية (حساب الإداري وحساب التسيير) فأصدرت الغرفة الإقليمية لمجلس المحاسبة قرار نهائي (ملحق رقم 00) يتثمل فيما يلي:

لهذه الأسباب ومن أجلها يقرر نهائيا:

المادة الأولى: الحكم بغرامة مالية قدرها عشرة ألاف (10.000) دينار جزائري ضد السيد: .....بصفته محاسب عمومي لبلدية.....ولاية ..... بسبب عدم ايداع حساب التسيير الخاص بالسنة المالية 2009 في الآجال القانونية، طبقا لأحكام المادتين 61 الفقرة الأولى و63 الفقرة الأولى من الأمر رقم 20/95 المؤرخ في 17 جويلية 1995، المتعلق بمجلس المحاسبة المعدل والمتمم بالأمر رقم 02/10 المؤرخ في 26 أوت 2010.

المادة الثانية: يرسل هذا القرار النهائي المتكون من ثلاث صفحات (03) مرقمة من 01 الى 03 إلى كتابة ضبط الغرفة الإقليمية للجزائر قصد تسجيله وتبليغه إلى السادة:

- الناظر العام.
- وزير المالية.
- وزير الداخلية والجماعات المحلية.

ثانيا – مراجعة الحسابات:

تعد عملا قضائيا يتعلق بالصحة المادية لعمليات الإيرادات والنفقات المسجلة في حسابات المحاسبين العموميين ومدى تطابقها مع القوانين والتنظيمات المعمول بها.

1- إجراءات مراجعة الحسابات:

- يتم معاينة المخالفة تسديد نفقة غير قانونية.
- يتم تقديم تقرير الرقابة الى رئيس الغرفة ورئيس الفرع.
- ارسال التقرير الى الناظر العام لدى مجلس ليقدم استنتاجات كتابية وشفهية.

- تعيين تشكيلة مداولة للمصادقة على التقرير.
- يتم اصدار قرار مؤقت ممضى من طرف المقرر, رئيس الغرفة , كتابة الضبط.
- يتم ارسال القرار المؤقت للمعني من أجل تقديم الإجابات والشروحات اللازمة.
- يتم تعيين مقرر مراجع لمراجعة القرار المؤقت وتقديم الإجابات حوله.
- يقدم المقرر المراجع اقتراحات ويتم ارساله الى الناظر العام لدى المجلس ليقدم استنتاجاته.
- تعيين تشكيلة مداولة للفصل النهائي في الملف القرار النهائي يبلغ الى:
  - ✓ المعني (المتقاضي).
  - ✓ الناظر العام لدى المجلس.
  - ✓ وزير المالية.

2- **صياغة تقرير المراجعة وفق عناصر رقابة الالتزام:**

تأتي صياغة تقرير المراجعة، وفق عناصر رقابة الالتزام، أي التقييم المستقل لمدى التزام موضوع معين بالمرجعيات المعمول بها باعتبارها معايير والتي تحكم عمل الجهة الخاضعة للرقابة.

تم إعداد تقرير مراجعة حساب التسيير لخزينة بلدية .... (ولاية ....) للسنة المالية 2023 والمعد من طرف المحاسب العمومي السيد ....، وفق المعيار رقم 400 والمتعلق بالمبادئ الأساسية لرقابة الالتزام، وفق النسق الآتي:

أ-طبيعة المهمة:

-**مهام التصديق:** تقيس الجهة الخاضعة للرقابة موضوع الرقابة على ضوء المعايير وتقديمها للمعلومات، هنا على مدقق الحصول على أدلة الاثبات.

-**مهام الاعداد المباشر للتقرير:** يقيس المراجع موضوع الرقابة او تقييمه في ضوء المعايير. ومنه يمكن القول ان مهام الاعداد المباشر للتقرير تتمثل في المجلس في مدى شرعية النفقة ومهام التصديق تتمثل في الصحة المادية للحساب (مصداقية ودقة حساب التسيير).

ب-مهمة التأكيد: كل مهمة رقابة التزام هي مهمة تأكيد سواء معقولا ام محددا

تعتبر مراجعة حساب التسيير بمثابة التأكيد المعقول الذي مفاده انه موضوع الرقابة وفق راي المراجع إما ملتزم او غير ملتزم في جميع جوانبه الجوهرية بالمعايير المنصوص عليها، وعليه اصدار الحكم القضائي على مدى التزام المحاسب العمومي بالمرجعيات المعمول بها (القوانين والتنظيمات المعمول بها)؛

ج- تحديد الاطراف الثلاثة

-**الطرف المسؤول:** السيد المتقاضي Xبصفته المحاسب العمومي لبلدية x (ولاية x)؛

-**المدقق:** قاض بالغرفة ومساعده (مجلس المحاسبة)؛

-**المستخدمين المستهدفين:** السلطة السلمية للمحاسب العمومي، ان اقتضى الامر لذلك.

د-تحديد موضوع الرقابة ونطاقها

يحدد موضوع الرقابة من طرف الجهاز الرقابي لإبداء رايه على مدى التزام او عدم الالتزام بالمعايير، ويوضح نطاق الرقابة تغطية فحوصات الرقابة ومداها مع احترام التعليمات التوجيهية الصادرة عن رئيس المجلس ورئيس الغرفة.

ه-تحديد المرجعيات والمعايير

تكمن في المعايير ودلائل والقوانين والتنظيمات المعمول بها ولاسيما ايضا في:

-القانون رقم 11-10 المؤرخ في 20 رجب 1432 الموافق 22 يونيو 2011 المتعلق بالبلدية؛

-القانون رقم 90-21 المؤرخ في 24 محرم 1411 الموافق 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية؛

-الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 19 صفر عام 1416 الموافق 17 يوليو سنة 1995يتعلق بمجلس المحاسبة والمعدل والمتمم بالأمر رقم 10-02 المؤرخ في 16 رمضان عام 1431 الموافق 26 اوت سنة 2010؛

-المرسوم الرئاسي رقم95-377 المؤرخ في27 جمادى الثانية 1416الموافق 20 نوفمبر1995 المحدد للنظام الداخلي لمجلس المحاسبة؛

-المرسوم التنفيذي رقم 15-171 المؤرخ في 6 رمضان عام 1436 الموافق 23 يونيو سنة 2015 الذي يتعلق بالنقل المدرسي؛

-المرسوم التنفيذي رقم 10-298 المؤرخ في 29 نوفمبر 2010 يتضمن القانون الاساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بإدارة الخزينة والمحاسبة والتأمينات؛

-التعليمة الوزارية المشتركة (C1) المتعلقة بالعمليات المالية للبلديات المستحدثة بتاريخ 01 جويلية 1971؛

-المعيار الدولي رقم 400 المتعلق برقابة الالتزام؛

-الدليل العام لمراجعة الحسابات؛

أ-تشكيل فريق للرقابة

يكون فريق رقابي ذو خبرة وعلى درجة كافية ودراية برقابة الالتزام، وتم التعيين بموجب الامر رقم 02 المؤرخ في 08 افريل 2024 الصادر عن السيد رئيس الغرفة الإقليمية للجزائر، المتضمن تعيين ..... قاضيا مقررا وبمساعدة السيد ..... - مدققا ماليا - المتعلقة برقابة الالتزام لمراجعة حساب تسيير .... - ولاية ... للسنة المالية 2023؛

ب-صياغة التقرير:

حيث تمت عملية الرقابة على اساس العينات على مستوى الغرفة الاقليمية للجزائر من خلال المراسلة المحاسب العمومي لتقديمه الوثائق الثبوتية التبريرية للحساب التسيير للسنة المالية المودع لدى كتابة الضبط لدى مجلس المحاسبة،

مثال:

1- بخصوص قسم التسيير:

فيما يتعلق بتموين مطعم الولاية بطريقة غير شرعية:

حيث ان أمين خزينة ولاية .... قام بتسديد نفقات تتعلق بتموين مطعم الولاية بالفواكه والخضر، اللحوم الحمراء، التوابل ومواد الغذائية العامة بموجب ثلاث حوالات بمبلغ اجمالي يقدر بـ 31.894.840,00 دج.

-حيث تتمثل هذه الحوالات في:

- ✓ الحوالة الاولى رقم ... المؤرخة في 11 جويلية 2019 بمبلغ 11.587.790,00 دج تتعلق بالتوابل ومواد الغذائية العامة والمتضمنة الفاتورة رقم 156 المؤرخة في 04 جويلية 2019 لفائدة سيد .....
- ✓ الحوالة الثانية رقم .... المؤرخة في 11 جويلية 2019 بمبلغ 8.327.050,00 دج والمتضمنة الفاتورة رقم 2019/15 المؤرخة في 07 جويلية 2019 تتعلق بالخضر والفواكه لفائدة .....
- ✓ الحوالة الثالثة رقم .... المؤرخة في 11 جويلية 2019 بمبلغ 11.980.000,00 دج والمتضمنة الفاتورة رقم 2019/11 المؤرخة في 07 جويلية 2019 تتعلق باللحوم الحمراء بالجملة لفائدة .....، والتي تم خصمهم من الباب الفرعي 9105 والمادة 601؛

- حيث ان تموين مطعم الولاية من اختصاص لجنة الخدمات الاجتماعية وليس من صلاحيات الولاية تطبيقا لأحكام المرسوم رقم 82-179 المؤرخ في 15 ماي 1982 الذي يحدد محتوى الخدمات الاجتماعية وكيفية تمويلها واحكام المرسوم رقم 82-303 المؤرخ في 11 سبتمبر 1982 المتعلق بتسيير الخدمات الاجتماعية؛
- حيث ان التعليمة الوزارية للعمليات المالية للولاية تنص في الفقرة 21310 (الباب 910) على " في هذا الباب يجمع اصناف الانشطة الادارية المباشرة للولاية، وليس لها طابع ثقافي واجتماعي "
- حيث ان تسديد هذه النفقات من الباب 910 تشكل مخالفة للتعليمة الوزارية للعمليات المالية للولاية؛ كما ان هذا التسديد يعتبر مخالفة بمفهوم المادة 36 من القانون رقم 90-21 السالف الذكر؛

عملا بأحكام المادة 78 من الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 ، المعدل و المتمم بالأمر رقم 02-10 المؤرخ في 26 أوت 2010 ، المتعلق بمجلس المحاسبة ، و كذا المادة 53 الفقرة الأولى من المرسوم الرئاسي رقم 95-377 المؤرخ في 20 نوفمبر 1995 ، المحدد للنظام الداخلي لمجلس المحاسبة ، يؤمر السيد ..... ، أمين خزينة ولاية ....، بصدد تسييره للسنة المالية

2019، بتقديم التبريرات و التفسيرات الضرورية اللازمة بخصوص عدم مطابقة النفقة للنصوص التشريعية و التنظيمية المعمول بها بمبلغ إجمالي يقدر بـ **11.251.160,00 دج**.

2- بخصوص قسم التجهيز:

فيما يخص عدم احترام مدة قانونية بين مقرر الاستعجال وتاريخ ابرام العقد:

-حيث ان أمين خزينة الولاية قام بتسديد اتعاب الوكالة التعمير والتهيئة لولاية الجزائر بواسطة الحوالة رقم 779 المؤرخة في 19 جويلية 2019 بمبلغ 1.635.120,00 دج والمتضمنة مذكرة الاتعاب الاولى والنهائية المؤرخة في 16 مارس 2016 والتي تم خصمها من الباب الفرعي رقم 9790 المادة 133؛

-حيث ان مقرر الاستعجال رقم 47 المؤرخ في 08 فيفري 2016 المتضمن ترخيص تنفيذ الاشغال قبل ابرام العقد والممضى من طرف..... السيد ....، وأما الصفقة المبرمة كانت بتاريخ 27 سبتمبر 2016 بين الولاية والوكالة التعمير والتهيئة لولاية الجزائر وبمبلغ 3.817.000,00 دج، كما ان هذه الصفقة تتضمن الملحق الأول والنهائي مبلغ بنقصان يقدر بـ 2.182.680,00 دج ليصبح مبلغ الصفقة 1.635.120,00 دج.

-حيث ان الفارق بين تاريخ مقرر الاستعجال (08 فيفري 2016) وتاريخ ابرام الصفقة (27 سبتمبر 2016) قدر بـ 07 أشهر و19 يوما اي يفوق مدة 06 أشهر ابتداء من تاريخ إمضاء المقرر المدة القانونية المحدد في الفقرة الاخيرة من المادة 12 من المرسوم الرئاسي رقم 15-247 المؤرخ في 16 سبتمبر 2015 المتضمن بتنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام؛

-حيث ان تسديد الحوالة التي تفوق المدة القانونية بـ شهرا و19 يوما قد خالف احكام المادة 12 من المرسوم الرئاسي رقم 15-247 المذكور اعلاه

-من جهة اخرى قام امين خزينة ولاية بتسديد نفقة تتعلق بإنجاز مدرجات الملعب البلدي بالطاقة الاستيعاب 1000 ببلدية .... بموجب الحوالة رقم 1861 المؤرخة في 02 ديسمبر 2019 بمبلغ اجمالي يقدر بـ 43.800.509,17 دج والمتضمنة

وضعية الاشغال الموقوفة بتاريخ 09 جويلية 2017 والتي تم خصمها من 230/9569

-حيث ان تأشيرة كشف الارتباط رقم 1738 المؤرخة في 27 نوفمبر 2018؛

-حيث ان مقرر الاستعجال رقم 169 المؤرخ في 18 جانفي 2017 المتضمن ترخيص تنفيذ الاشغال قبل ابرام العقد والممضى من طرف ..... السيد .... , وأما الصفقة المبرمة تحت رقم 376 كانت بتاريخها 12 سبتمبر 2018 بين الولاية ومؤسسة..... بمبلغ 79.994.619,59 دج؛

-حيث ان الفارق بين تاريخ مقرر الاستعجال (18 جانفي 2017) وتاريخ ابرام الصفقة (12 سبتمبر 2018) قدر بـ 19 شهرا و 25 يوما اي يفوق مدة 06 اشهر ابتداء من تاريخ إمضاء المقرر المدة القانونية المحدد في الفقرة الاخيرة من المادة 12 من المرسوم الرئاسي رقم 15-247 المؤرخ في 16 سبتمبر 2015 المتضمن بتنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام.

-حيث ان تسديد الحوالة التي تفوق المدة القانونية بـ 13 شهرا و25 يوما قد خالف احكام المادة 12 من المرسوم الرئاسي رقم 15-247 المذكور اعلاه؛

-حيث ان امين خزينة الولاية بتسديده هذه النفقات قد خالف الفقرة الاخيرة من المادة 12 من المرسوم الرئاسي رقم 15-247 المؤرخ في 16 سبتمبر 2015 المتضمن بتنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام؛

-حيث أن تسديد نفقة غير شرعية يعتبر إخلالا بأحكام الفقرة الاولى من المادة 36 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، المعدل والمتمم؛

عملا بأحكام المادة 78 من الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995، المعدل و المتمم بالأمر رقم 02-10 المؤرخ في 26 أوت 2010، المتعلق بمجلس المحاسبة ، و كذا المادة 53 الفقرة الأولى من المرسوم الرئاسي رقم 95-377 المؤرخ في 20 نوفمبر 1995 ، المحدد للنظام الداخلي لمجلس المحاسبة ، يؤمر السيد ....، أمين خزينة ولاية ...، بصدد تسييره للسنة المالية 2019،

بتقديم التبريرات و التفسيرات الضرورية اللازمة بخصوص عدم مطابقة النفقة للنصوص التشريعية و التنظيمية المعمول بها بمبلغ إجمالي يقدر بـ 11,971.114,40 دج .

ثالثا – غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية:

عند مراقبته لتسيير مصالح الدولة والجماعات الإقليمية والمؤسسات والمرافق والهيئات العمومية التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية أو لشروط استعمال الاعتمادات أو المساعدات المالية التي تمنحها الدولة والجماعات المحلية أو أي هيئة عمومية يتأكد من احترام قواعد الإنضباط الميزاني والمالي فإذا عاين مخالفات لهذه القواعد.

مثال : إن منح وصولات الوقود لإدارات خارجية بالنسبة للمصالح اللامركزية للولاية يشكل مخالفة لأحكام المادة 08 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية التي تنص على ما يلي: " لا يجب بأي حال من الأحوال أن تستعمل الاعتمادات المرصودة الميزانية x لتغطية النفقات الموظفة من قبل المصالح غير الممركزة للدولة في مجال الوسائل البشرية والمادية"، ويتمثل إخلالا بالتزامات الأمر بالرف المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساري المفعول، ولا سيما أحكام المادة 32 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية التي تنص على: الأمرون بالصرف مسؤولون مدنيا وجزائيا على صيانة استعمال الممتلكات المكتسبة من الأموال العمومية"، مما يشكل مخالفة لقواعد الميزانية والمالية بالرجوع لأحكام الفقرة الأولى من المادة 88 من الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 ، المتعلق بمجلس المحاسبة، المعدل والمتمم، من جهة، كما أنه ألحق ضررا ماليا إجماليا لميزانية الولاية، خلال السنوات المالية الممتدة من إلى n+1، بمبلغ قدره 3.312.136,20 دج، من جهة أخرى .

كما يمكن أن تكون هذه الوقائع قابلة للإحالة أمام غرفة الانضباط في مجال الميزانية والمالية طبقا لأحكام المادة 88 من الأمر رقم 95-20 المرخ في 17 يوليو 1995 المعدل والمتمم والمتعلق بمجلس المحاسبة.

المطلب الثاني: إجراءات الرقابة الإدارية

تتمثل في:

أولا- رقابة نوعية التسيير:

1-تعريف رقابة نوعية التسيير: هي عبارة عن فحص مستقل وموضوعي وموثوق به اذا كانت تعهدات الحكومة او أنظمتها او عملياتها او برامجها و أنشطتها او مؤسساتها تعمل وفقا لمبادئ الاقتصاد و الكفاءة و الفعالية و ما اذا كانت هناك مجال للتحيين مع معيار رقابة الأداء ISSAI300.

2-إجراءات رقابة نوعية التسيير: تتم رقابة نوعية التسيير إنطلاقا من البرنامج السنوي للغرفة الذي يتم المصادقة عليه من طرف لجنة البرامج والتقارير، يقوم رئيس الغرفة بتعيين قاضي مقرر مع مساعديه للتدقيق على هيئة ما (بلدية، ولاية، مؤسسة عمومية .... إلخ) ويقوم المقرر بإعداد البرنامج الرقابي والتخطيط للعملية الرقابية قبل تنفيذها من خلال التحقق من مدى الإلتزام بالمبادئ المذكورة (اقتصاد، كفاءة، فعالية) وكذلك مدى احترام هذه المؤسسة للقوانين والتنظيمات المعمول بها. يتم إعداد تقرير من طرف قاضي مقرر وصادق عليه تشكيلة المداولة.

بعد المصادقة يرسل إلى كتابة الضبط لدى الغرفة من أجل تبليغه إلى الأمر بالصرف هذا الأخير يقدم إجابته عن التقرير.

-يقوم المقرر بإعداد مذكرة تقييمية.

- الوقائع والحالات والنقائص والمخالفات التي ينبغي أن تكون موضوع مذكرات إستعجالية أو مذكرات مبدئية.

- الوقائع القابلة للإحالة على غرفة الإنضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية.

-الوقائع القابلة للوصف الجزئي التي يتبغى رفعها للجهات القضائية المختصة.

-المعاينات والملاحظات التي قد تكون محل إدراج في التقرير السنوي أو في التقرير التقييمي للمشروع التمهيدي القانون ضبط الميزانية.

-رسالة رئيس الغرفة

-المذكرة التقييمية.

3-جزاءات رقابة نوعية التسيير:

- إحالة الملف إلى غرفة الإنضباط.

- إرسال الملف إلى الناضر العام المختص.
- تقديم توصيات بناء على المذكرة التقييمية.

-إرسال الملف إلى النائب العام المختص إقليميا في حالة وجود وقائع قابلة للوصف الجزائي.

4-**خطة التدقيق:** تم القيام بهذه العملية في إطار البرنامج الرقابي للغرفة الإقليمية للجزائر لبلدية .... لسنة 2024، وتم تنفيذها عن بعد بواسطة الوثائق الثبوتية المقدمة على مستوى الغرفة الاقليمية للجزائر واعتمدنا في هذا التقرير على المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية لاسيما المعيار الدولي رقم 300 و3000 ودليل مبادرة تنمية الأنتوساي.

أ- **تحديد عملية التدقيق:** يتضمن تحديد عملية التدقيق:

- هيكل التدقيق: الغرفة الإقليمية للجزائر
- عنوان عملية التدقيق: رقابة الأداء لبلدية ....
- رقم عملية التدقيق: .....
- سنة تسجيل عملية التدقيق: 2024
- نوع عملية التدقيق: رقابة الاداء من خلال مؤشرات الأداء

ب- أعضاء فريق التدقيق:

- المقرر: قاضي
- المساعد: مدقق

ت- الدراسة الأولية لعملية التدقيق:

- الهياكل التنظيمية، الأدوار والمهام، الأطراف ذات العلاقة، النشاطات والإجراءات، الموارد والاتجاهات
- الرقابة الداخلية
- العوامل الداخلية والخارجية المحيطة والتي لها أثر على الهيئة موضوع التدقيق والبرامج المعنية

- المعوقات الخارجية التي تحول دون تحقيق الأهداف المرجوة
- ماهي الأنشطة التي تسير بشكل جيد والتي لا تسير بشكل جيد في الهيئة موضوع التدقيق
- المؤشرات "المعايير" الموجودة أو تلك التي يمكن اعتمادها لتقييم فعالية الهيئة موضوع التدقيق
- إلى أي مدى يتم إشراك الأطراف ذات العلاقة في أنشطة الهيئة موضوع التدقيق

ث- تصميم التدقيق:

- دافع اختيار عملية التدقيق
- هدف التدقيق
- مدى التدقيق
- مناهج التدقيق (الإشكالية , النتائج , النظم ...): سنقوم اتباع المنهج المستند على النظام ودمجه مع مدى تحقيق النتائج المرجوة من البلدية وتقييم كفاءتها:

✓

قابة على نظام المعلومات:

- التعداد المالي والحقيقي في شعبة الاعلام الالي في البلدية
- فيما يخص عدم التكفل بخلية أو مكتب للإعلام الآلي على مستوى الهيكل التنظيمي للبلدية
- عدم استغلال المنصب العالي ذو الطابع الوظيفي المسؤول عن الشبكة

مثال: التعداد المالي والحقيقي في شعبة الاعلام الالي في البلدية

يتمثل التعداد الحقيقي في شعبة الاعلام الالي في الجدول التالي:

الجدول رقم (04): التعداد الحقيقي في شعبة الاعلام الالي

الفارق	التعداد الحقيقي	التعداد المالي	الرتبة في الادارة الاقليمية
00	01	01	مهندس رئيسي في الاعلام الالي

مساعد مهندس في الاعلام الالي	02	02	00
تقني سامي في الاعلام الالي	04	03	01
تقني في الاعلام الالي	04	04	00
عون حفظ البيانات	02	02	00
المجموع	**13**	**12**	**01**

المصدر: وثائق مأخوذة من الغرفة الإقليمية لمجلس الوطني للمحاسبة الجزائر

علما انه يوجد مهندس الاعلام الالي تابع لميزانية الولاية خارج الجدول

تكمن مهام مهندسي في الاعلام الالي للبلدية في تصميم هندسة منظومات المعالجة الاعلامية وكذا تصميم البرامج المعلوماتية، تحليلها وتطويرها مع مراعاة رقمنة وعصرنة المفروضة من الدولة والجدول التالي يوضح تعداد التطبيقات المتواجدة على مستوى البلدية وعددها 33 تطبيقه كما يلي:

الجدول رقم (05): تعداد التطبيقات المتواجدة على مستوى البلدية

الملاحظات	**العدد**	**الهيئات التابع لها التطبيقات**
تطبيقة الاجور	01	البلدية
/	29	وزارة الداخلية
تطبيقة الخدمة الوطنية	01	وزارة الدفاع الوطني
منحة المعوزين والمسنين	01	وزارة التضامن الوطني
تطبيقة موظفي البلدية	01	المديرية العامة للوظيفية العمومية
33		**المجموع**

المصدر: وثائق مأخوذة من الغرفة الإقليمية لمجلس الوطني للمحاسبة الجزائر

ان توفر البلدية على تطبيقة واحد فقط متعقلة بالأجور الممولة من اموال البلدية بالرغم من توظيفها مهندسي للإعلام الالي من اجل تصميم هندسة منظومات المعالجة الاعلامية وكذا تصميم البرامج المعلوماتية، تحليلها وتطويرها مما يشكل مخالفة لأحكام المادتين 146 و147 من المرسوم التنفيذي

رقم 11-334 مؤرخ في 22 شوال عام 1432 الموافق 20 سبتمبر سنة 2011 يتضمن القانون الاساسي الخاص بموظفي إدارة الجماعات الاقليمية.

وعليه، وتطبيقا لأحكام المادة 73 من الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 يوليو 1995 المعدل والمتمم والمتعلق بمجلس المحاسبة، وأحكام المادة 44 من المرسوم الرئاسي رقم 95-377 المؤرخ في 20 نوفمبر 1995 المحدد للنظام الداخلي لمجلس المحاسبة، يطلب من السيد ..... بصفته رئيسا للمجلس الشعبي البلدي والأمين العام لبلدية .... تقديم كل التوضيحات والتفسيرات حول الملاحظة المسجلة.

✓ **بخصوص تنظيم البلدية وسير المجلس الشعبي البلدي:**

- فيما يخص عدم التكفل ببعض المهام والخدمات على مستوى الهيكل التنظيمي
- فيما يتعلق بعدم إقفال سجل المداولات عند نهاية كل سنة مدنية وعند نهاية العهدة
- فيما يتعلق بعدم انتخاب كل لجنة دائمة لرئيس اللجنة الدائمة ونائب الرئيس ومقرر اللجنة
- فيما يتعلق بغياب رزنامة أنشطة وأشغال اللجان الدائم
- عدم تحيين التنظيم في المداولات الخاصة بالتزويد النظري للسيارات
- فيما يخص تغيب اعضاء المجلس الشعبي البلدي عن المداولات

مثال: فيما يخص عدم التكفل ببعض المهام والخدمات على مستوى الهيكل التنظيمي

كشفت العملية الرقابية أن الهيكل التنظيمي لبلدية .... المحدد بموجب المداولة رقم .... الذي يتضمن الهياكل والمصالح الأتية:

- الأمين العام: 01 منصب.
- المصالح: 06 مصلحة.
- المكاتب: 08 مكتب.
- الفروع: 03 فروع.

كشفت العملية الرقابية أنه لم يتم التكفل بالعديد من المهام الجديدة على مستوى الهيكل التنظيمي للبلدية ويتعلق الأمر بالمصالح والمكاتب الآتية:

- مصلحة البيرومترية (جوزات السفر، بطاقة التعريف الوطنية ورخصة السياقة).
- مصلحة البطاقة الرمادية.

إن عدم تحيين الهيكل التنظيمي للتكفل بالخدمات والمهام الجديدة الملقاة على عاتق البلدية يشكل مخالفة لأحكام المادة 126 من القانون رقم 11- 10 المؤرخ في 22 جوان 2011 المتعلق بالبلدية نصت على أن تحديد تنظيم إدارة البلدية يتم طبقا لقانون البلدية وحجم المهام المسندة إليها.

وعليه فإن المهام الجديدة الملقاة على عاتق البلدية تقتضي ضرورة التكفل بهذه المهام الجديدة على مستوى الهيكل التنظيمي للبلدية.

وعليه، وتطبيقا لأحكام المادة 73 من الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 يوليو 1995 المعدل والمتمم والمتعلق بمجلس المحاسبة، وأحكام المادة 44 من المرسوم الرئاسي رقم 95-377 المؤرخ في 20 نوفمبر 1995 المحدد للنظام الداخلي لمجلس المحاسبة، يطلب من السيد ..... بصفته رئيسا للمجلس الشعبي البلدي والأمين العام لبلدية ... تقديم كل التوضيحات والتفسيرات حول الملاحظة المسجلة.

✓ **بخصوص تسيير الاملاك العقارية:**

- غياب سندات الملكية الخاصة بالأملاك العقارية المدرجة في سجل الاملاك العقارية والملاحق المحاسبية
- إدراج بعض المحلات المنتجة للمداخيل ضمن قائمة الأملاك الغير منتجة للمداخيل
- عدم استغلال بعض الأملاك العقارية
- تغيير اسم المستأجر بدون اجراءات المزايدة
- عدم تحيين ومراجعة مستحقات الإيجار
- فيما يخص ملف ايجار تقاضي حقوق التوقف والاماكن في الاسواق البلدية

مثال: فيما يتعلق بإدراج بعض المحلات المنتجة للمداخيل ضمن قائمة الأملاك الغير منتجة للمداخيل

كشفت العملية الرقابية أنه تم إدراج بعض الأملاك المنتجة للمداخيل ضمن الأملاك العقارية الغير منتجة للمداخيل وفيما يلي حصر لهذه الأملاك:

-فندق التجارة الذي يحتوي على 12 مكتبا بالشارع الرئيسي؛

-المذبح البلدي بحي .... مسكن المنجز سنة 2010؛

-محطة توقف الحافلات بمدخل شرقي للبلدية؛

-السوق المغطاة الجديدة؛

إن عدم إدراج هاته الأملاك العقارية في الجزء المخصص للأملاك المنتجة للمداخيل يشكل مخالفة لشكل ولمحتوى سجل مكونات الأملاك البلدية المرتبط بالتعليمة الوزارية المشتركة (C1) المتعلقة بالعمليات المالية والمحاسبية للبلديات المستحدثة بتاريخ 01 جويلية 1971 وكذا التعليمة الوزارية P1 المتعلقة بتسيير أملاك الجماعات المحلية المستحدثة في شهر مـــارس 1984.

وعليه، وتطبيقا لأحكام المادة 73 من الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 يوليو 1995 المعدل والمتمم والمتعلق بمجلس المحاسبة، وأحكام المادة 44 من المرسوم الرئاسي رقم 95-377 المؤرخ في 20 نوفمبر 1995 المحدد للنظام الداخلي لمجلس المحاسبة، يطلب من السيد ..... بصفته رئيسا للمجلس الشعبي البلدي والأمين العام لبلدية .... تقديم كل التوضيحات والتفسيرات حول الملاحظة المسجلة.

✓ **تسيير الموارد المالية:**

- التأخر المسجل في التصويت على الميزانيات الأولية.
- التأخر في إعداد والمصادقة على الميزانيات الإضافية
- فيما يخص عدم مسك محاسبة الإيرادات.
- فيما يخص عدم مسك محاسبة الالتزامات

مثال: فيما يخص عدم مسك محاسبة الإيرادات.

كشفت العملية الرقابية أن مصالح بلدية .... لا تقوم بمسك السجلات المحاسبية المتعلقة بالإيرادات وهو ما يشكل مخالفة صريحة لأحكام المادة 49 من المرسوم التنفيذي رقم 313/91 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها والتي تنص على: "تعرض المحاسبة الإدارية لإيرادات التي يمسكها الآمرون بصرف ميزانيات الولايات والبلديات ما يأتي:

- التقديرات.
- التحديدات.
- الإنجازات.
- البواقي المطلوب إنجازها

وعليه، وتطبيقا لأحكام المادة 73 من الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 يوليو 1995 المعدل والمتمم والمتعلق بمجلس المحاسبة، وأحكام المادة 44 من المرسوم الرئاسي رقم 95-377 المؤرخ في 20 نوفمبر 1995 المحدد للنظام الداخلي لمجلس المحاسبة، يطلب من السيد .... بصفته رئيسا للمجلس الشعبي البلدي والأمين العام لبلدية .... تقديم كل التوضيحات والتفسيرات حول الملاحظة المسجلة.

✓ **تسيير الموارد البشرية:**

- بخصوص الضعف المسجل في شغل المناصب العليا ذات الطابع الهيكلي
- بخصوص الضعف المسجل في شغل المناصب العليا ذات الطابع الوظيفي
- عدم ضبط تعداد المناصب العليا ذات الطابع الوظيفي
- عدم اعداد مخطط التكوين وتحسين المستوى لسنة 2020
- عدم المصادقة على مخطط التكوين وتحسين المستوى لسنة 2022

مثال: بخصوص الضعف المسجل في شغل المناصب العليا ذات الطابع الوظيفي

كشفت العملية الرقابية تسجيل شغور كبير في العديد من المناصب العليا ذات الطابع الوظيفي حيث أن المداولة رقم 2018/90 المؤرخة في 30 ديسمبر 2018 حدد عدد المناصب العليا بـ 18

منصب نوعي حيث يقدر عدد المناصب المشغولة بـ 03 مناصب فقط أما عدد المناصب الشاغرة فيقدر بـ 15 منصب شاغر وهو ما يمثل نسبة ضعف 61,11 %

الجدول رقم (06): المخطط السنوي لتسيير الموارد البشرية لسنة 2023

نسبة الضعف	المناصب الشاغرة	المناصب المالية المشغولة	المناصب المالية الحقيقية	المناصب العليا الوظيفي
00	**00**	**01**	**01**	منسق أشغال دورات المجلس ولجانه
100	**03**	**00**	**03**	المكلف بالاستقبال والتوجيه في الادرة الاقليمية
100	**02**	**00**	**02**	مساعد المندوب البلدي
00	**00**	**01**	**01**	مسؤول قواعد المعطيات والمنظومات المعلوماتية
100	**01**	**00**	**01**	مسؤول الشبكة
00	**00**	**01**	**01**	مسؤول رقمنة الحالة المدنية
100	**01**	**00**	**01**	رئيس مشروع تقني وحضري
100	**01**	**00**	**01**	منسق الاشغال
100	**03**	**00**	**03**	رئيس فوج تقني وحضري
100	**01**	**00**	**01**	رئيس مهمة النظافة والنقاوة العمومية والبيئة
100	**03**	**00**	**03**	رئيس فرقة النظافة والنقاوة العمومية والبيئة
83,33	**15**	**03**	**18**	المجموع

المصدر: وثائق مأخوذة من الغرفة الإقليمية لمجلس الوطني للمحاسبة الجزائر

إن الضعف المسجل في شغل المناصب العليا ذات الطابع الوظيفي ن شانه عدم ضمان التكفل بتأطير النشاطات الإدارية و التقنية على مستوى البلدية و المرتبطة بمهام و صلاحيات شاغلي المناصب العليا طبقا لأحكام الفقرة الثانية من المادة 10 من الأمر رقم 06 –03 المؤرخ 15 يوليو

سنة 2006، المتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية التي تنص على ما يلي : "المناصب العليا هي مناصب نوعية للتأطير ذات طابع هيكلي او وظيفي و تسمح بضمان التكفل بتأطير النشاطات الادارية و التقنية في المؤسسات و الإدارات العمومية "، وايضا القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 02 ربيع الاول عام 1439 الموافق 21 ديسمبر سنة 2017 المحدد عدد المناصب العليا ذات الطابع الوظيفي بعنوان إدارة الجماعات الاقليمية ؛

وعليه، وتطبيقا لأحكام المادة 73 من الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 يوليو 1995 المعدل والمتمم والمتعلق بمجلس المحاسبة، وأحكام المادة 44 من المرسوم الرئاسي رقم 95-377 المؤرخ في 20 نوفمبر 1995 المحدد للنظام الداخلي لمجلس المحاسبة، يطلب من السيد .... بصفته رئيسا للمجلس الشعبي البلدي والأمين العام لبلدية .....تقديم كل التوضيحات والتفسيرات حول الملاحظة المسجلة.

✓ **رقابة على الطلبات العمومية:**

- اللجوء المفرط لطلب العروض المفتوح مع اشتراط القدرات الدنيا
- قصر مدة تحضير العروض
- غياب محاضر اختيار مواقع مشاريع انجاز المدارس والمطاعم المدرسية
- عمل لجنة فتح الأظرفة وتقييم العروض

مثال: غياب محاضر اختيار مواقع مشاريع انجاز المدارس والمطاعم المدرسية

طبقا للمادة الاولى من القرار الوزاري المتعلق بالبناءات المدرسية التي تبين ان مشروع بناء الاقسام والمرافق والمساكن لا يتم اعداده الا بعد حصول البلدية على ملكية الارض والتصرف الحر فيها، كما تنص المادة 04 منه على ان الملف يتضمن عدة وثائق منها محضر مداولة اللجنة المكلفة باختيار الارض ومخطط يبين فيه موقع المدرسة.

الا ان بلدية ..... لم تقم بأعداد محاضر اختيار مواقع المدارس المراد انجازها وهو ما يتناقض مع احكام المواد 01، 02، 04 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 03 افريل 1968 المتضمن تحديد الكيفيات الخاصة لإنجاز البناءات المدرسية التابعة للتعليم الابتدائي العمومي،

تمثلت هذه المخالفة في المشاريع التالية:

–دراسة، انجاز وتجهيز مجمع مدرسي من نوع أ 1 .....؛

–دراسة، انجاز وتجهيز مجمع مدرسي من نوع ب 1 .....؛

وعليه، وتطبيقا لأحكام المادة 73 من الأمر رقم 95–20 المؤرخ في 17 يوليو 1995 المعدل والمتمم والمتعلق بمجلس المحاسبة، وأحكام المادة 44 من المرسوم الرئاسي رقم 95–377 المؤرخ في 20 نوفمبر 1995 المحدد للنظام الداخلي لمجلس المحاسبة، يطلب من السيد ..... بصفته رئيسا للمجلس الشعبي البلدي والأمين العام لبلدية .... تقديم كل التوضيحات والتفسيرات حول الملاحظة المسجلة.

ج– السؤال الرئيسي والأسئلة الفرعية

ح– مؤشرات "معايير" التدقيق:

- رقابة المطابقة
- معيار دولي ايساي 300 و3000 ودليل تنمية الانتوساي "IDI"؛
- معيار رقابة الداخلية
- مؤشرات الاداء " كفاءة وفعالية

خ– **نتائج تحليل المخاطر:** يمكن استخلاص النتائج التالية :

- رقابة على نظام المعلومات.
- بخصوص تنظيم البلدية وسير المجلس الشعبي البلدي.
- بخصوص تسيير الاملاك العقارية.
- تسيير الموارد المالية.
- تسيير الموارد البشرية.
- رقابة على الطلبات العمومية.

د– منهجية تجميع المعطيات:

- ارسال مراسلة من اجل تحضير للمهمة الرقابية
- البريد الالكتروني المهني

- استعمال فلاش ديك من اجل نقل المعلومات والمعطيات الى رئيس الفريق
- استبانات
- الزيارات الميدانية عند الاقتضاء

ثانيا – تقييم البرامج والسياسات العمومية: يشارك مجلس المحاسبة في تقييم فعالية الأعمال والمخططات والبرامج والتدابير التي قامت بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة مؤسسات الدولة أو الهيئات العمومية الخاضعة لرقابته والتي بادرت بها السلطات العمومية على المستويين الاقتصادي والمالي بغية تحقيق أهداف المصلحة الوطنية.

المطلب الثالث: نتائج الرقابة القضائية والادارية لمجلس المحاسبة

سنستعرض في هذا المطلب نتائج دراستنا الاستطلاعية حول تشخيص واقع الرقابة.

اولا – نتائج الرقابة القضائية:

1– في مجال تقديم حسابات المحاسبين العموميين والأمرين بالصرف فإن مجلس المحاسبة:

– يصدر غرامات ضد المحاسبين والأمرين بالصرف المعنيين في حالة تأخير إيداع الحسابات والمستندات الثبوتية تتراوح بـ 5.000 دج و50.000 دج ضد المحاسب المتسبب في التأخير

– يطبق إكراهات مالية على المحاسبين والأمرين بالصرف المعنيين إذا انقضت الآجال المحددة لإيداع حساباتهم لدى مجلس المحاسبة.

2– في مجال مراجعة حسابات المحاسبين العموميين:

يبت مجلس المحاسبة بقرار نهائي عندما لا يسجل على ذمة المحاسب أية مخالفة ويبت بقرار مؤقت يتضمن أوامر و / أو تحفظات في الحالات الأخرى، ثم يتبع بقرار نهائي لتبرئة المحاسب أو وضعه في حالة مدين.

3– في مجال رقابة الانضباط في تسيير الميزانية والمالية:

يصدر مجلس المحاسبة الغرامات ضد المحاسبين أو أعوان المرافق والمؤسسات والهيئات الذين ارتكبوا خطأ أو مخالفة تلحق ضررا بالخزينة العمومية أو بهية عمومية.

ثانيا – نتائج الرقابة الادارية:

1- **مذكرة التقييم:** عقب مراقبة نوعية التسيير يضبط مجلس المحاسبة تقييمه النهائي ويصدر كل التوصيات والاقتراحات بغرض تحسين فعالية ومردود تسيير المصالح والهيئات المعنية و يرسلها إلى مسئوليها والوزراء و إلى السلطات الإدارية المعنية.

2- **رسالة رئيس الغرفة:** تطلع مسؤولي المصالح والهيئات التي خضعت للرقابة بملاحظات مجلس المحاسبة المتعلقة بالوضعيات أو بالوقائع أو الحالات أو المخالفات التي تلحق ضررا بالخزينة العمومية أو بأملاك الهيئات والمؤسسات العمومية الخاضعة لرقابته بغرض اتخاذ التدابير التي يتطلبها التسيير السليم للأموال العمومية.

3- **التقرير المفصل:** تسجل فيه الوقائع التي يمكن وصفها وصفا جزائيا، والتي يلاحظها المجلس أثناء ممارسة رقابته. يبلغ الناظر العام هذا التقرير إلى وكيل الجمهورية المختص إقليميا مصحوبا بمجمل الملف.

4- **التقرير التقييمي حول المشروع التمهيدي لقانون ضبط الميزانية:** ترسل الحكومة هذا التقرير بعد أن يقوم بإعداده مجلس المحاسبة إلى الهيئة التشريعية بغرفتيها مرفقا بمشروع القانون المرتبط به.

5- **التقرير السنوي:** يعد مجلس المحاسبة تقريرا سنويا يرسله إلى رئيس الجمهورية.

يبين التقرير السنوي أهم المعاينات والملاحظات والتقييمات الناجمة عن أشغال تحريات مجلس المحاسبة مرفقة بالتوصيات التي يرى أنه يجب تقديمها وكذلك ردود المسؤولين والممثلين القانونيين والسلطات الوصية المعنية المرتبطة بذلك.

ينشر هذا التقرير كليا أو جزئيا في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

المبحث الثالث: تشخيص واقع الرقابة في مجلس المحاسبة

سنتطرق الى ما يلي:

المطلب الاول: بالنسبة لرقابة الالتزام (مراجعة الحسابات)

نلاحظ من خلال الدراسة التطبيقية التي أجريت في الغرفة الإقليمية لمجلس المحاسبة بالجزائر وبعد الحصول على مجموعة من تقارير حول رقابة الالتزام لمراجعة حساب تسيير البلدية ..... لولاية .... لسنة 2023 يتضح انه تم الاعتماد في عملية المراجعة التي تستخدم في

عملية الرقابة القضائية على الاعتماد في تقاريرها بشكل أساسي على عناصر ومبادئ رقابة الالتزام والذي يتضمن فحصًا دقيقًا للتأكد من أن العمليات المالية تتم وفقًا للضوابط القانونية. كما يعكس التقرير مدى تطبيق مبدأ الالتزام في مختلف أوجه التسيير المالي، ما يعزز من فعالية الرقابة العامة ويساهم في تحسين الحوكمة المالية داخل المؤسسات العامة. من المهم الإشارة إلى أن هذه المراجعة تشكل خطوة هامة نحو تعزيز الشفافية والمساءلة في إدارة المال العام، مما يعكس الدور المحوري لمجلس المحاسبة في دعم مكافحة الفساد وتحقيق التنسيق بين الهيئات الرقابية.

حيث أن مجلس المحاسبة أعتمد في عملية مراجعة الحسابات على مبادئ رقابة الالتزام والتي تتمثل فيما يلي:

جدول رقم (07): يستعرض الملاحظات والنتائج المتوصل اليها بالنسبة لتطبيق مبادئ رقابة الالتزام

مبادئ رقابة الالتزام	الملاحظات والنتائج
1- **الشك ولتقدير المهني**	حيث أن مجلس المحاسبة قام بتخطيط للرقابة واجراؤها بشك مهني وممارسة التقدير المهني طوال عملية الرقابة.
2- **رقابة الجودة**	نلاحظ أن مجلس المحاسبة وضع في عين الاعتبار الجودة العامة للرقابة للرقابة وتطبيق إجراءات ضمان التزام الرقابة بالمعايير المعمول بها وملاءمة التقرير أو الاستنتاجات.
3- **الإدارة فريق الرقابة ومهاراته**	يستخدم مجلس المحاسبة الموظفين ذوي المؤهلات المناسبة وتوفير التطوير والتدريب للموظفين وإعداد الأدلة
4- **مخاطر الرقابة**	نلاحظ ان المجلس يراعي مخاطر الرقابة طوال عملية الرقابة
5- **الأهمية النسبية**	نرى ان المجلس يأخذ بعين الاعتبار الأهمية النسبية طوال عملية الرقابة.
6- **التوثيق**	يخول لمجلس المحاسبة الحصول على كافة الوثائق اللازمة للقيام بعملية الرقابة على أكمل وجه

7- **التواصل**	قام مجلس المحاسبة بالتواصل الفعال مع الطرف المسؤول طوال عملية الرقاب
8- **التخطيط لرقابة الالتزام وتصميمه**	**نطاق الرقابة:** تحديد نطاق الرقابة. **موضوع الرقابة والمعايير:** تحديد موضوع الرقابة والمعايير المناسبة. **فهم الهيئة:** فهم الهيئة الخاضعة للرقابة في ضوء المرجعيات المعنية. **فهم الضوابط الداخلية وبيئة الضبط:** فهم بيئة الضبط والضوابط الداخلية المعنية والنظر فيما إذا كان من المرجح أنها تضمن الالتزام. **تقييم المخاطر:** إجراء تقييم للمخاطر لتحديد مخاطر عدم الالتزام. **مخاطر الاحتيال:** مراعاة مخاطر الاحتيال.
9- **أدلة الرقابة**	نرى ان مجلس المحاسبة يقوم بجمع أدلة رقابة مناسبة وكافية لتغطية نطاق الرقابة على القاضي أن يجمع أدلة رقابة كافية ومناسبة توفر أساس الاستنتاج أو الرأي.
10- **تقييم ادلة الرقابة والوصول إلى الاستنتاجات**	يقوم مجلس المحاسبة بتقييم ما إذا كان قد تم الحصول على أدلة رقابة كافية ومناسبة وأن يتوصلوا إلى استنتاجات ملائمة.
11- **إعداد التقارير**	يقوم بإعداد تقرير يستند إلى مبادئ الاكتمال والموضوعية ودقة التوقيت والعملية المتناقضة.
12- **المتابعة**	يقوم بمتابعة حالات عدم الالتزام عندما يكون ذلك مناسبا.

المصدر: من اعداد الطالبتين بعد دراسة وثائق مأخوذة من الغرفة الإقليمية لمجلس الوطني للمحاسبة الجزائر

المطلب الثاني: بالنسبة لرقابة الأداء (رقابة نوعية التسيير)

نلاحظ من خلال الدراسة التطبيقية التي أجريت في الغرفة الإقليمية لمجلس المحاسبة بالجزائر وبعد الحصول على مجموعة من تقارير حول رقابة الأداء لرقابة نوعية التسيير لحساب تسيير البلدية ..... لولاية ..... لسنة 2023 ان مجلس المحاسبة له صلاحيات ممنوحة في إطار الرقابة البعدية تحت ما يسمى برقابة نوعية التسيير المتمثلة في رقابة الأداء تقوم بتقييم مدى فعالية وكفاءة البرامج والمشاريع العمومية للجماعات المحلية ونجاعتها. كما تهدف هذه الرقابة إلى التأكد من تحقيق الأهداف المسطرة بأقل تكلفة ممكنة وضمن الآجال المحددة، وتحسين أداء المؤسسات العمومية مع ضرورة احترام مبادئ الرقابة الأداء والتي تمثلت في:

جدول رقم (08): يستعرض الملاحظات والنتائج المتوصل اليها بالنسبة لتطبيق مبادئ رقابة الأداء

مبادئ رقابة الاداء	الملاحظات والنتائج
1- **الرقابة**	يقوم مجلس المحاسبة بوضع هدف محدد يتعلق بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية. ويحدد هدف الرقابة نهج المهمة وتصميمها.
2- **نهج الرقابة**	يقوم المجلس بتحديد نهج يحدد طبيعة الفحص الذي يجب إجراؤه كما يحدد المعرفة والمعلومات والبيانات اللازمة، والإجراءات اللازمة للحصول عليها وتحليلها.
3- **المعايير**	حيث ان مجلس المحاسبة اعتمد على معايير لتقييم موضوع الرقابة والمعايير الأداء وتوفر المعايير أساسا لتقييم الأدلة ووضع نتائج الرقابة والوصول إلى الاستنتاجات حول أهداف الرقابة.

4- **مخاطر الرقابة**	تتسم العديد من موضوعات رقابة الأداء بالتعقيد والحساسية السياسية. وبينما قد يؤدي مجرد تفادي مثل هذه الموضوعات إلى الحد من مخاطر الخطأ أو النقص بذلك فان مجلس المحاسبة يمثل هيئة مستقلة, يجب أن توضح وثائق التخطيط للرقابة المخاطر الممكنة أو المعروفة للعمل المخطط له وأن تبني كيفية التعامل مع هذه المخاطر.
5- **التواصل**	يقوم المجلس بالحفاظ على التواصل الفعال والسليم مع الهيئات الخاضعة للرقابة وأصحاب المصلحة المعنيين طوال عملية الرقابة، وتحديد المضمون، والعملية، والمتلقين للتواصل لكل عملية رقابة.
6- **المهارات**	نرى ان القضاة يمتلكون مهارات محددة عند إجراء رقابة الأداء؛ كالمعرفة بأساليب التقييم وطرائق العلوم الاجتماعية والقدرات الشخصية كمهارات التواصل والكتابة، والقدرة التحليلية والإبداع والتقبل. المعرفة السليمة بالمؤسسات والبرامج والمهام الحكومية ومراجعتها بفعالية.
7- **الشك والتقدير المهني**	يحافظ قضاة مجلس المحاسبة على مستوى عال من السلوك المهني طوال عملية الرقابة بدءا باختيار موضوع الرقابة والتخطيط لها، ومرورا بعملية تنفيذ الرقابة وانتهاء بإعداد التقرير. ولا بد أن يكون العمل بطريقة منهجية مع بذل العناية الواجبة والموضوعية وتحت

	إشراف مناسب.
8- **رقابة الجودة**	رقابة الأداء هي عملية يقوم فريق الرقابة فيها بجمع كمية كبيرة من المعلومات الخاصة بالرقابة ويمارس قدرا كبيرا من التقدير المهني والاجتهاد فيما يخص المسائل المعنية، ويجب أن ينظر إلى ضرورة توفير جو عمل يتسم بالثقة المتبادلة والمسئولية وهو ما راعاه مجلس المحاسبة في رقابة الجودة، وتقديم الدعم فرق الرقابة كجزء من إدارة الجودة.
9- **الأهمية النسبية**	تمس الأهمية النسبية جميع جوانب رقابة الأداء، كاختيار الموضوعات وتحديد المعايير وتقييم الأدلة والتوثيق وإدارة مخاطر إصدار تقارير أو نتائج رقابة غير ملائمة أو ذات تأثير بسيط, يجب على القضاة أن يراعوا الأهمية النسبية في جميع مراحل عملية الرقابة.
10- **التوثيق**	يجب على كتاب الضبط أن يوثقوا الرقابة وفقا للظروف الخاصة بها. ويجب أن تكون المعلومات كاملة ومفصلة بقدر كاف لتمكين المدقق المتمرس الذي لا تربطه صلة مسبقة بعملية الرقابة من تحديد العمل الذي تم القيام به للوصول إلى نتائج الرقابة واستنتاجاتها وتوصياتها.

المصدر: من اعداد الطالبتين بعد دراسة وثائق مأخوذة من الغرفة الإقليمية لمجلس الوطني للمحاسبة الجزائر

المطلب الثالث: بالنسبة لرقابة القطاع العام والرقابة المالية

اولا – المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام: نلاحظ من خلال دراستنا التطبيقية في الغرفة الإقليمية لمجلس الوطني للمحاسبة بالجزائر وبعد الحصول على الوثائق اللازمة ودليل اخلاقيات المهنة وكتب المبادئ ان مجلس المحاسبة يطبق معيار 100 مبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام لكن لايمثل نوع من اليات الرقابة القضائية او الإدارية انما يمثل الهيئة بحد ذاتها أي ان التقارير الرقابة للمجلس تتناول الجوانب المتعلقة بالمشروعية والكفاءة والفاعلية مما يعني مراعاة هذه المبادئ عمليا المذكورة سابقا ونذكر منها:

1- **المساءلة (حق الاطلاع والتحري):** يحرص مجلس المحاسبة على اثبات المسؤولية من خلال فحص الحسابات المالية والإدارية وتحديد الأخطاء والتجاوزات مع تحميل المسؤوليات للأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين عند وقوع المخالفات وهذا يعكس مبدأ المساءلة (يجب تبرير تصرفاتهم امام المجلس).

2- **الشفافية:** ينشر المجلس تقارير سنوية ويقدم ملاحظات وتوصيات للسلطات العليا ويكشف في تقاريره عن أوجه المخالفات في تسيير المال العام وهذا يعكس مبدأ الشفافية.

3- **الكفاءة:** تكون من خلال تقييم أداء التسيير العمومي , حيث يدرس إذا كانت الموارد تستخدم بشكل فعال والنتائج تتناسب مع الوسائل المستخدمة وهذا يعكس مبدأ الكفاءة.

ثانيا- رقابة المالية: نلاحظ من خلال دراستنا التطبيقية في الغرفة الإقليمية لمجلس المحاسبة بالجزائر وبعد الحصول على الوثائق اللازمة لإتمام دراستنا التطبيقية نلاحظ ان إطار عمل الرقابة المالية يكون من خلال ابداء المدقق لرأيه حول مدى التزام البيانات بالإطار المعتمد للتقارير المالية وفقا للمعايير ومبادئ الانتوساي والمتطلبات الأخلاقية. ويُعزز هذا الرأي مصداقية البيانات عبر فحص مدى التزام معدّيها بالقواعد المحاسبية.

أن وزارة المالية الجزائرية لم تُصدر بعد القوائم المالية الخاصة بالدولة وفقًا للمعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، وذلك رغم أن المفروض كان أن يصادق مجلس المحاسبة على

هذه القوائم المالية لسنة 2026 .ولكن بدلاً من ذلك، قامت وزارة المالية بإرسال مراسلة تطلب تأجيل المصادقة، وعلّلت ذلك بعدة أسباب، منها:

- صعوبات في ميزانية الدولة وفي كيفية تنفيذها.
- غموض بعض المفاهيم المحاسبية.
- تعقيد القانون العضوي رقم 15/18 المتعلق بقانون المالية، الصادر في 2 سبتمبر 2018.

وقد جاء في القانون رقم 07/23، المادة 105، أن مجلس المحاسبة هو من يجب أن يصادق رسميًا على القوائم المالية للدولة. وبهدف الاستعداد لذلك، قام المجلس بـ:

- تنظيم دورات تكوينية.
- إقامة توأمة وتعاون مع مجلس المحاسبة الفرنسي ومحكمة الحسابات البرتغالية.

كما أنه يستعد حاليًا لإصدار دليل خاص بكيفية المصادقة على حسابات الدولة .ولهذا، يُعتَبر مجلس المحاسبة في الواقع هو الهيئة المسؤولة عن مراقبة ومصادقة ميزانية الدولة، في انتظار التطبيق الفعلي لما جاء به القانون العضوي المذكور.

خلاصة:

يهدف هذا الفصل الى مدى مساهمة في تطبيق معايير الرقابة في القطاع العام ميدانيا حيث نستنتج ان مجلس المحاسبة قام بدوره في الحفاظ على المال العام بقيامه بتبني المعايير الرقابة في القطاع العام (100-300-400) مثل الاستقلالية الوظيفية والتعدد اشكال الرقابة واستخدام منهجيات التدقيق قائمة على المخاطر الا ان هناك مجموعة من النقائص أبرزها تأخر في نشر التقارير اما بالنسبة للمعيار الرقابة المالية (200) فليس من صلاحيات المجلس بصفته جهة قضائية ابداء رأيه.

الخاتمة

الخاتمة:

في ختام هذه الدراسة ، نكون قد تناولنا موضوع " دور مجلس المحاسبة في الرقابة على المال العام" و للإجابة على الإشكالية "كيف يمكن أن يساهم مجلس المحاسبة في تحسين الرقابة على المال العام " تطرقنا الى معرفة الرقابة المالية و المعايير الرقابة في القطاع العام التي تساعد مجلس المحاسبة على الحفاظ على المال العام من الفساد ، ومكافحة جميع أشكال الغش والممارسات غير المشروعّة التي تضر بأملاك الدولة والأموال العمومية ، و تطرقنا الى البعد التطبيقي من خلال دراسة غرفة الإقليمية للجماعات المحلية المكلفة بالرقابة البعدية المالية لـلجماعات الإقليمية ومجموع المؤسسات والهيئات العمومية التابعة لمجال اختصاصها الإقليمي. مع توضيح طبيعة الرقابة القضائية والإدارية التي تقوم بها ثم حاولنا تشخيص واقع الرقابة ومدى التزام المجلس بالمعايير الرقابة في القطاع العام (معايير انتوساي).

ومن خلال هذه الدراسة النظرية والتطبيقية ذات الصلة والاستعانة بالنصوص القانونية المتعلقة بالمجلس, والمعايير الدوليۃ أمكننا من الوصول إلى مجموعة من نتائج وتوصيات التي تسمح بالإجابة على الإشكالية السابقة وهيا كالاتي:

1- الإجابة على الفرضيات:

- **فرضية اولى:** صحيحة، المعايير الدولية المعتمدة للرقابة على المال العام هي معايير الإنتوساي(INTOSAI) ، وهي موجهة خصيصًا للأجهزة العليا للرقابة في القطاع العام، مثل مجلس المحاسبة.
- **الفرضية الثانية** :صحيحة، أنواع الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة هي الرقابة القضائية التي تقوم بمحاسبة الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين على حسن استعمال المال العام، وفقًا للقانون.و الإدارية هي الرقابة التي يقوم بها المجلس لتحليل وتقييم كيفية تسيير المال العام من حيث الكفاءة، الفعالية، والاقتصاد، دون إصدار أحكام قضائية.
- **الفرضية الثالثة:** خاطئة لا يطبق مجلس المحاسبة كل المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة , حيث تدرج هذه المعايير ضمن اليات الرقابة كالمعيار 400 رقابة الالتزام في مراجعة الحسابات ومعيار 300 رقابة الأداء في رقابة نوعية التسيير والمعيار 100 رقابة القطاع العام لا يمثل نوع من اليات الرقابة المجلس انما يمثل الهيئة بحد ذاتها أي يخص التقارير

الرقابة للمجلس اما المعيار 200 الرقابة المالية يشجع على تبنّي المعايير الدولية في إعداد ومراجعة البيانات المالية. ووزارة المالية لم تصدر بعد القوائم المالية وفق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، ما يُشير إلى تأخر في تنفيذ هذا الجزء من المعيار مما يعوق التطبيق الكامل لهذا المعيار في الوقت الحالي.

2- نتائج الدراسة:

- يركّز المجلس غالبًا على الرقابة اللاحقة بعد تنفيذ العمليات، مما يقلل من فرص منع الفساد أو سوء الإدارة قبل وقوعها.
- لا يستفيد المجلس بعد من الأدوات الرقمية الحديثة في تحليل المعطيات المالية واكتشاف التجاوزات بشكل آلي وسريع.
- لا توجد آليات فعالة تمكن المواطنين أو المجتمع المدني من الإبلاغ عن التجاوزات أو الاطلاع على نتائج الرقابة بسهولة.
- لا يقوم المجلس بإجراء تقييم منتظم وموضوعي لفعالية أعماله وتوصياته مقارنة بمعايير INTOSAIأو مجالس محاسبة أخرى.

3- **توصيات الدراسة:** حسب المعلومات والتوصيات التي تطرقنا إليها توصلنا إلى بعض الاقتراحات نذكر منها:

- تعتمد على الذكاء الاصطناعي لتحليل الصفقات العمومية قبل تمريرها، وتحديد المشاريع عالية المخاطر للرقابة قبل تنفيذها.
- توسيع التعاون الدولي في التحقيقات المالي من خلال اتفاقيات تبادل معلومات مع هيئات رقابية أجنبية لتتبع الأموال المنهوبة أو المهربة خارج البلاد
- تقييم الجهات الخاضعة للرقابة عبر نقاط تُنشر علنًا، مما يخلق نوعًا من الضغط المعنوي لتحسين الأداء المالي والإداري.
- إطلاق بوابة إلكترونية تفاعلية للشفافية والمساءلة تتيح للجمهور متابعة مخرجات المجلس، وتقديم بلاغات أو مقترحات، مما يعزز الرقابة الشعبية.

4- أفاق الدراسة: يمكن ان نقترح مواضيع قصد اثراء هذه الدراسة وهي كما يلي:

- ممارسات عملية لتصديق على حسابات الدولة.
- المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام.
- المعايير الدولية للتدقيق في القطاع العام.

- كيفية تطبيق الهيئة العليا للرقابة في الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولا – مراجع باللغة العربية:

الكتب:

1- **الدليل العام لمراجعة الحسابات**، مجلس المحاسبة، المطبعة الرسمية، حي البساتين – بئر مراد رايس.

2- **الدليل المهني لرقابة نوعية التسيير**، مجلس المحاسبة، المطبعة الرسمية، حي البساتين – بئر مراد رايس.

3- **دليل تقييم السياسات العمومية**، مجلس المحاسبة، المطبعة الرسمية، البساتين – بئر مراد رايس.

4- **رشيد خلوفي**، قانون المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، 2008، ص 235.

5- عوف محمود الكفراوي، **الرقابة المالية في الإسلام**، ط2، مركز الإسكندرية للكتاب، الإسكندرية، 2006.

المقالات:

6- حرمل خديجة، **دور مجلس المحاسبة في حماية المال العام**، مجلة الصوت القانوني، جامعة الجزائر 1، العدد 6، نوفمبر 2019.

7- راضية مسعود، **دور مجلس المحاسبة في حماية المال العام من الفساد في التشريع الجزائري**، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، جامعة العربي بن مهيدي، لبسكرة، 2018.

8- ساجي فطيمة، **الرقابة المالية في الجزائر بين الواقع والتحديث**، طالبة دكتوراه، جامعة أبي بكر بلقايد – تلمسان، 2019.

9- شعيب يونس , **الرقابة المالية كالية لترشيد الإنفاق العام في الاقتصاد الإسلامي** مجلة الشريعة والاقتصاد ,المجلد السابع , الإصدار الأول لسنة 2018 , جامعة الأمير عبد القادر للعلوم الإسلامية – قسنطينة. جانفي.

10- شوقي يعيش تمام، عزيزة شبري، دور **مجلس المحاسبة في مكافحة الفساد المالي في التشريع الجزائري**، مجلة الحقوق والحريات، جامعة خنشلة، العدد 6، سنة 2017.

11- عبد العزيز عزة، **اختصاص مجلس المحاسبة في ممارسة رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية في الجزائر**، مجلة التواصل، جامعة باجي مختار، عنابة، العدد 32، ديسمبر 2012.

12- عبد القادر موفق. **الرقابة المالية من منظور الاقتصاد الإسلامي والاقتصاديات المعاصرة**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الخامس جامعة الحاج لخضر باتنة، جوان 2002.

13- محمد عبد الباسط لطفاوي، **مجلس المحاسبة أعلى هيئة رقابية على المال العام**، المجلة العربية للأبحاث والدراسات في العلوم الإنسانية والاجتماعية، مجلة 12، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2020.

14- محمد يكشوا، **الإطار القانوني والمؤسساتي لإصلاح الميزانية، مجلة الفقه والقانون**، عدد 4، فيفري 2013.

15- مصلح صالح، **إعداد التقارير الرقابية وفق المعايير الدولية**، ورقة عمل مقدمة في الورشة التدريبية حول مكافحة الفساد للعاملين في الرقابة الداخلية في وزارة التربية والتعليم، فلسطين، 18-19 فبراير 2013.

16- هيلة بوزيرة، **ملاحظات حول السلطة العليا للشفافية والوقاية من الفساد ومكافحته في ظل القانون 22/08**، مجلة الحقوق والحريات، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، المجلد 11، العدد 1، 2023.

<u>الأطروحات والمذكرات:</u>

17- بلقوريشي حياة، **مجلس المحاسبة في الجزائر بين الطموحات والتراجع**، رسالة ماجستير، الجزائر، كلية الحقوق، 2011-2012.

18- بوعنان سليمة، حميزي عائشة، **دور مجلس المحاسبة في تطوير الرقابة المالية في الجزائر**، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2021.

19- سهيلة صالحي، **الاستقلالية المالية للمجموعة المحلية في الجزائر**، مذكرة ماجستير، جامعة قسنطينة، 2008-2009.

20- شريقي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة – دراسة مقارنة في الجزائر وتونس والمملكة المغربية**، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف، 2011.

21- صفاء لشهب، **نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار – دراسة حالة مؤسسة إنتاج المياه المعدنية لموازية**، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 2006.

22- عبد اللاوي هشام، **الرقابة على المال العام**، مذكرة ماستر، جامعة ريّان عاشور الجلفة ، 2021/2020.

23- فاتح مزيتي، **الرقابة على ميزانية البلدية**، رسالة ماجستير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي ، 2013-2014.

24- نوار أمجوج، **مجلس المحاسبة نظامه ودوره في الرقابة على المؤسسات الإدارية**، مذكرة ماجستير، جامعة منتوري قسنطينة، 2006-2007.

<u>المراسيم والقوانين والجرائد الرسمية</u>:

25- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الدستور الجزائري لسنة 1976، **الجريدة الرسمية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد 94، صادر بتاريخ 24 نوفمبر 1976، الأمر رقم 76-97 المتعلق بوظيفة المراقبة لمجلس المحاسبة.

26- **المرسوم التنفيذي رقم 96-56** المؤرخ في 18 جانفي 1996، الذي يحدد كيفيات إعداد الحسابات وتقديمها إلى مجلس المحاسبة، المادتان 02 و05، **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد 06 لسنة 1996.

27- وزارة المالية، **التعليمة رقم 9658** حول كيفيات ممارسة الرقابة الميزانياتية بعنوان نفقات ميزانية الدولة، المديرية العامة للميزانية، صادرة بتاريخ 15 ديسمبر 2022.

28- المادة 61 من الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 يوليو 1995، الصادر بتاريخ 23 يوليو 1995، المتعلق بمجلس المحاسبة، **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد 50، سنة 1995.

29- المادة 31 من الأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010، المعدل والمتمم للأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 يوليو 1995، المتعلق بمجلس المحاسبة، **الجريدة الرسمية، الجزائرية الديمقراطية الشعبية** العدد 50، الصادرة بتاريخ 29 أوت 2010.

30- المادة 4 من القانون رقم 23-07 المؤرخ في 3 ذي الحجة عام 1444 هـ الموافق لـ 21 يونيو سنة 2023، والمتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير العالي، **الجريدة الرسمية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد 42، الصادرة بتاريخ 21 يونيو 2023.

31- القانون رقم 10-11 المتعلق بالبلدية، **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد 37، المؤرخ في 22 يونيو 2011، الصادر بتاريخ 03 يوليو 2011، المادة 187.

<u>المراجع الرسمية –المعايير الدولية:</u>

32- لمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)، **المعيار الدولي ISSAI 100 – "المبادئ الأساسية لتدقيق القطاع العام"**.

33- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)، **المعيار الدولي ISSAI 200 – المبادئ الأساسية للرقابة المالية .**

34- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)، **المعيار الدولي ISSAI300 –مبادئ رقابة الأداء .**

35- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)، **المعيار الدولي ISSAI400– مبادئ رقابة الالتزام .**

36- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)، **المعيار الدولي ISSAI150- كفاءة مراجع الحسابات .**

37- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)، **المبدأ رقم 50- ممارسة المهام القضائية من طرف الأجهزة العليا للرقابة .**

38- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)، **المعيار الدولي ISSAI140- رقابة الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.**

39- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)، المبدأ **12 – قيمة ومنافع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة – إحداث الفارق في حياة المواطنين.**

40- **المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية**، الخطة الاستراتيجية 2023 – 2028.

مراجع الإنترنت:

41- الموقع الالكتروني للانتوساي **www.intosai.org.**

42-الموقع الالكتروني لمجلس المحاسبة**Www.ccomptes.dz** .

ثانيا – مراجع باللغة الإنجليزية:

43- INTOSAI ،ISSAI 1 - **The International Standards of Supreme Audit Institutions : The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts** ،(2019).

44-INTOSAI ،ISSAI 10 - **The International Standards of Supreme Audit Institutions : The Mexico Declaration on SAI Independence** ،(2019).

45-INTOSAI ،ISSAI 100 - **Fundamental Principles of Public-Sector Auditing**.

46- INTOSAI ،ISSAI 20 - **The International Standards of Supreme Audit Institutions : Principles of Transparency and Accountability** ،(2019) .

47- INTOSAI ،ISSAI 200 - **The International Standards of Supreme Audit Institutions : Fundamental Principles of Financial Auditing** ،(2013).

48- INTOSAI ،ISSAI 400 - **The International Standards of Supreme Audit Institutions : Fundamental Principles of Compliance Auditing** ،(2013).

49- INTOSAI ،**ISSAI Framework**.

50- INTOSAI-P 1 **(Lima Declaration).**

51- INTOSAI-P 12 – **The Value and Benefits of SAIs**,

52- Jcmartnet ،**Droit budgetaire** ،Paris : Edition L.I.T.C ،1999 .

53- Remli Mouloud ،**Comparative Approach to the French and Algerian Accounting Course** ،Office of Publications Universities ،Alger ،1986 .

قائمة الملاحق

الملحق رقم 01:


الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
ولايـة الجزائر

الحـســاب الإداري

لـولايــة الجزائـر

السنة المالية 2023

الملحق رقم 02:

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série -J . N°15

DIRECTION GENERALE DE COMPTABILITE
DIRECTION REGIONALE DU TRESOR

WILAYA
DE TIPASA

DAIRA
DE SIDI AMAR

COMMUNE
DE MENACEUR

TRESORERIE
INTER COMMUNALE DE TIPASA

BORDEREAU RECAPITULATIF

DES OPERATIONS

EXERCICE 2023

(Du 01/01/2023 au 31/03/2024)

PRESENTE PAR Mr EDDOUH MOURAD
CHARGE DES FONCTION DE TRESORIER COMMUNAL

الملحق رقم 03:

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

مجلس المحاسبة
الغرفة الاقليمية للجزائر

باسم الشعب الجزائري

قرار نهائي رقم.....مؤرخ في .....

يتعلق بتقديم حساب التسيير لسنة المالية 2009

القضية: تقديم الحسابات

البلدية: .....

طبيعة الحساب: حساب التسيير

المتقاضي: .....

إن مجلس المحاسبة / الغرفة الإقليمية للجزائر،

- بمقتضى الأمر رقم 20/95 المؤرخ في 17 جويلية 1995، المتعلق بمجلس المحاسبة المعدل والمتمم بالأمر رقم 02/10 المؤرخ في 26 أوت2010 ،

- بمقتضى القانون رقم 10/11 المؤرخ في 22 جوان 2011، المتعلق بالبلدية،

- بمقتضى القانون رقم 21/90 المؤرخ في 15 أوت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية،

- بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 377/95 المؤرخ في 20 نوفمبر 1995، المحدد للنظام الداخلي لمجلس المحاسبة،

- بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 56/96 الصادر بتاريخ 22 جانفي 1996، المحدد انتقاليا الأحكام المتعلقة بتقديم الحسابات إلى مجلس المحاسبة،

- بناء على القرار الصادر عن رئيس مجلس المحاسبة بتاريخ 16 جانفي 1996 الذي يحدد مجالات تدخل غرف مجلس المحاسبة، ويضبط انقسامها إلى فروع، المعدل.

- بناء على الرأي رقم 97/01 المؤرخ في 30 نوفمبر 1997، الصادر عن مجلس المحاسبة، المجتمع بتشكيلة كل الغرف مجتمعة بمقر مجلس المحاسبة، المتعلق بإجراءات تنفيذ أحكام المادة 61 من الأمر رقم 20/25 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة،

- بناء على المطالبة بدفع غرامة مالية رقم ..... مؤرخة في.....الصادرة عن الناظر العام ضد السيد: .....بصفته محاسب عمومي لبلدية ..... ولاية .....

بسبب عدم تقديمه حساب التسيير للسنة المالية 2009 في الآجال القانونية

- بناء على الأمر رقم .... المؤرخ في..... الصادر عن رئيس الغرفة الإقليمية للجزائر المتضمن تعيين السيد مختار طالب، مستشار اول بصفته مقررا لتقديم اقتراحاته حول الموضوع المشار إليه أعلاه؛

- بناء على القرار المؤقت رقم 224 المؤرخ في 20 جويلية 2011 الصادر عن الغرفة الإقليمية للجزائر المتعلق بتقديم الحساب الاداري لبلدية الجزائر الوسطى ولاية الجزائر الخاص بالسنة المالية 2009 المبلغ للمعني بالأمر وفق الاجراءات القانونية المعمول بها؛

- بناء على اجابة السيد ..... بصفته محاسب عومي لبلدية ..... الواردة الى مجلس المحاسبة بتاريخ ..... تحت الرقم.....؛

- بناء على الأمر بالتبليغ رقم .....المؤرخ في.....الصادر عن رئيس الغرفة الاقليمية للجزائر المرسل الى الناظر العام.

- بناء على الاستنتاجات الكتابية الصادرة عن الناظر العام تحت رقم ..... المؤرخة في .....

-بناء على الامر رقم ..... المؤرخ في.....الصادر عن رئيس الغرفة الإقليمية للجزائر التضمن تعيين السيد .....بصفته مقررا مراجعا لدراسة الملف المذكور أعلاه،

- بناء على لأمر رقم 01 المؤرخ في 01 أفريل 2014 المتضمن تعيين التشكيلة المداولة حول الموضوع المشار اليه أعلاه،

وبعد المداولة طبقا للقانون:

حيث أن السيد: ..... بصفته محاسب عمومي لبلدية .....ولاية ..... قد خالف أحكام المادة 60 من الأمر رقم 20/95 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة، المعدل والمتمم بالأمر رقم 02/10 المؤرخ في 26 أوت 2010 والمادتين 02 و03 من المرسوم التنفيذي رقم 56/96 الصادر بتاريخ 22 جانفي 1996، المحدد انتقاليا للأحكام المتعلقة بتقديم الحسابات إلى مجلس المحاسبة، بسبب عدم ايداع حساب تسييره للسنة المالية 2009 في الآجال القانونية،

لهذه الأسباب ومن أجلها يقرر نهائيا:

المادة الأولى: الحكم بغرامة مالية قدرها عشرة ألاف (10.000) دينار جزائري ضد السيد: .....بصفته محاسب عمومي لبلدية.....ولاية ..... بسبب عدم ايداع حساب التسيير الخاص بالسنة المالية 2009 في الآجال القانونية، طبقا لأحكام المادتين 61 الفقرة الأولى و63 الفقرة الأولى من الأمر رقم 20/95 المؤرخ في 17 جويلية 1995، المتعلق بمجلس المحاسبة المعدل والمتمم بالأمر رقم 02/10 المؤرخ في 26 أوت 2010

المادة الثانية: يرسل هذا القرار النهائي المتكون من ثلاث صفحات (03) مرقمة من 01 الى 03 إلى كتابة ضبط الغرفة الإقليمية للجزائر قصد تسجيله وتبليغه إلـى السادة:

- .....
- النـاظـر العـام.
- وزير المالية
- وزير الداخلية والجماعات المحلية

بهذا تمت المداولة بمقر الغرفة الإقليمية للجزائر بتاريخ 01 أفريل 2014 من طرف التشكيلة المداولة المتكونة من السادة الآتيـة أسمائهم:

- علي مهدي	رئيس غرفة	رئيسا
- رشيد عطابي	رئيس فرع	عضوا
- صالح حزام	قاضي خ/س	مقررا مراجعا
- محند سعيد ماجي	مستشار أول	عضوا

تولت كتابة ضبط الغرفة الإقليمية للجزائر الآنسة كـريمة سعيـدي

رئيس التشكيلة القاضـي المقرر المراجع كاتبة الضبط