جامعة يحي فارس بالمدية
كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير
قسم علوم التسيير

الموضوع:

دور الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة في مكافحة الفساد المالي وفقا لمقترحات الانتوساي

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير

تخصص : علوم مالية

من إعداد الطالب : نورالدين سعيدي

تحت إشراف الدكتور: سالمي رشيد

أعضاء لجنة المناقشة

أ.د بويهي محمد	أستاذ التعليم العالي	جامعة الجزائر	رئيسا
د سالمي رشيد	أستاذ محاضر أ	جامعة المدية	مقررا
أ.د بن موسى كمال	أستاذ التعليم العالي	جامعة الجزائر	عضوا ممتحنا
د حمادي نبيل	أستاذ محاضر أ	جامعة المدية	عضوا ممتحنا

السنة الجامعية

2016/2015



إلى من قرن الله تعالى الإحسان إليهما بطاعته

إلى من ربياني صغيرا ،إلى الوالدين الكريمين رحمهما الله

إلى من صبرت لأجلي و تحلت الصعاب

إلى زوجتي

إلى ولدي الصغير عبد الرحمن

إلى إخوتي و أخواتي شاكرا لهم مساندتهم و تشجيعهم

إلى كل الأصدقاء و الزملاء

إلى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد

كلمة شكر

أتقدم بداية بالشكر لله سبحانه و تعالى الذي وفقني لانجاز هذا العمل

كما أتقدم بجزيل الشكر و التقدير إلى كل من ساهم في إنجاح هذا العمل المتواضع

وعلى رأسهم أستاذي الفاضل الدكتور /سالمي رشيد الذي ضحى بجهده وطاقته في سبيل تذليل كافة الصعوبات

التي واجهتني أثناء البحث

كما أتقدم بالشكر و التقدير إلى كل من قدم لي النصح و الإرشاد من أساتذة وزملاء

وأصدقاء

فهرس المذكرة

فهرس المذكرة الصفحة

مقدمة ..... أ

الفصل الأول :الرقابة المالية على المال العام

تمهيد 08

المبحث الأول :طبيعة المال العام 10

المطلب الأول :مفهوم المال العام و القطاع العام.....10

أولا : المفهوم التقليدي للمال العام 11

ثانيا : المفهوم المعاصر للمال العام 13

ثالثا : مفهوم المال العام في الإسلام.....16

رابعا : مفهوم القطاع العام.....17

المطلب الثاني : خصائص ومكونات المال العام 18

أولا : خصائص المال العام.....18

ثانيا : مكونات المال العام 20

ثالثا : حماية المال العام 21

المبحث الثاني : ماهية الرقابة المالية 23

المطلب الأول : مفهوم الرقابة المالية 23

المطلب الثاني : تاريخ الرقابة المالية في الجزائر.....25

المطلب الثالث : التمييز بين رقابة المطابقة ورقابة الأداء ورقابة الملائمة 27

أولا : رقابة المطابق.....27

ثانيا : رقابة الأداء 28

ثالثا : رقابة الملائمة 28

المطلب الرابع : المبادئ التي تقوم عليها الرقابة المالية.....28

المبحث الثالث : أنواع الرقابة المالية في التشريع الجزائري.....29

المطلب الأول : الرقابة الداخلية.....29

أولا : الرقابة القبلية على الالتزام بالنفقات 29

ثانيا : رقابة المحاسب العمومي 33

ثالثا : رقابة مصالح وزارة المالية 34

المطلب الثاني : الرقابة الخارجية.....37

أولا :الرقابة البرلمانية.....37

ثانيا :الرقابة القضائية 41

المبحث الرابع : أهداف الرقابة المالية 47

المطلب الأول : الهدف المالي للرقابة المالية 47

المطلب الثاني :الهدف الإداري للرقابة المالية 48

المطلب الثالث : الهدف السياسي للرقابة المالية 49

المطلب الرابع : الهدف الاقتصادي للرقابة المالية 50

خلاصة الفصل الأول.....52

الفصل الثاني : الأجهزة العليا للرقابة المالية و ظاهرة الفساد المالي

تمهيد.....54

المبحث الأول : مجلس المحاسبة الجزائري.....55

المطلب الأول : نشأة مجلس المحاسبة كهيئة عليا للرقابة المالية اللاحقة.....56

أولا :مجلس المحاسبة كهيئة ذات صلاحيات قضائية و إدارية.....56

ثانيا :مجلس المحاسبة كهيئة ذات طبيعة قضائية من حيث تنظيمه و تشكيلته..... 58

المطلب الثاني : مجلس المحاسبة كهيئة إدارية بصلاحيات محدودة.....59

أولا : تضييق مجال رقابة مجلس المحاسبة وتجريده من صلاحياته القضائية.....59

ثانيا : تكريس الطابع الإداري في تنظيم مجلس المحاسبة 60

المطلب الثالث : مجلس المحاسبة كهيئة قضائية بصلاحيات شاملة.....61

أولا : توسيع مجال اختصاص مجلس المحاسبة و استرجاع صلاحياته القضائية 61

ثانيا: إنشاء غرف إقليمية لمراقبة أموال الهيئات المحلية 62

المطلب الرابع : تنظيم مجلس المحاسبة.....62

المطلب الخامس : اختصاصات مجلس المحاسبة 69

المبحث الثاني : المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية.....71

المطلب الأول : لمحة عن الانتوساي.....72

المطلب الثاني : الهيئات الحالية الرئيسية للانتوساي.....73

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي الحالي للمنظمة.....79

المبحث الثالث : ظاهرة الفساد المالي.....80

المطلب الأول : تعريف الفساد المالي.....80

أولا : الرشوة.....82

ثانيا : التهرب الضريبي و الجمركي 83

ثالثا : سرقة أو نهب المال العام والخاص 83

رابعا : تبييض الأموال.....83

المطلب الثاني : أسباب وجود ظاهرة الفساد.....84

المطلب الثالث : الآثار المترتبة عن الفساد المالي.....85

خلاصة الفصل الثاني 89

الفصل الثالث : آليات مكافحة الفساد المالي

تمهيد.....92

المبحث الأول : رقابة نوعية التسيير.....94

المطلب الأول : مفهوم رقابة نوعية التسيير و عناصرها 94

المطلب الثاني : العناصر الأساسية المكونة لرقابة نوعية التسيير 95

المطلب الثالث : صعوبات الرقابة على نوعية التسيير 98

المطلب الرابع : إجراءات رقابة نوعية التسيير و النتائج المترتبة عنها 100

أولا : إجراءات رقابة نوعية التسيير 100

ثانيا : النتائج المترتبة على رقابة نوعية التسيير 102

المبحث الثاني : رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية.....107

المطلب الأول : تعريف رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية 107

المطلب الثاني : نطاق ممارسة رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية.....108

المطلب الثالث : إجراءات رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية و النتائج.....110

أولا : إجراءات رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية 110

ثانيا : النتائج المترتبة على رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية....111

المبحث الثالث : مراقبة حسابات المحاسبين العموميين ورقابة التدقيق.....112

المطلب الأول : معاينة الحسابات 112

المطلب الثاني : الحكم على الحسابات 115

المطلب الثالث : رقابة التدقيق 116

المبحث الرابع : المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية 119

المطلب الأول : لمحة حول أهم المعايير المقترحة 119

أولا : مفهوم المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة 119

ثانيا : أهمية المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة 120

المطلب الثاني : محتويات المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية 121

أولا : المبادئ الأساسية في الرقابة الحكومية 121

ثانيا : المعايير العامة في الرقابة الحكومية 122

ثالثا : المعايير الميدانية في الرقابة الحكومية.....122

رابعا : معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية.....122

المطلب الثالث : المبادئ الأساسية لإعداد التقارير الرقابية 123

المطلب الرابع : المبادئ العامة لشكل و محتوى التقارير الرقابية 127

أولا : شكل ومحتوى التقارير الرقابية.....127

ثانيا : معايير الثقة في التقارير الرقابية 129

ثالثا : متابعة تنفيذ توصيات التقارير الرقابية 134

خاتمة 139

قائمة المراجع 144

قائمة الأشكال

الرقم	العنـــــــــــــــــوان	الصفحة
الشكل 01	الهيكل التنظيمي للمفتشية العامة للمالية	35
الشكل 02	تطور النظام القانوني لمجلس المحاسبة عبر الزمن	45
الشكل 03	الهيكل التنظيمي لمجلس المحاسبة	68
الشكل 04	الهيكل التنظيمي لمنظمة الانتوساي	79
الشكل 05	الحلقة المفرغة للفساد	88

قائمة الجداول

الرقم	العنـــــــــــــــــوان	الصفحة
الجدول01	مجال تدخل الغرف الوطنية	64
الجدول02	توزيع الغرف الإقليمية على مستوى الوطن	66
الجدول 03	جدول تلخيصي لتنفيذ برامج الرقابة	118

مقدمة

يعتبر الفساد ظاهرة قديمة عرفتها البشرية على مر الزمن ، و قد كانت العامل الأساسي في انهيار وسقوط اغلب الأنظمة و المجتمعات ، ومحرك للثورات و الانتفاضات قديما وحديثا ، وتزايدت هذه الظاهرة و كذا الاهتمام بها بشكل ملحوظ في الآونة الأخيرة .

و ظاهرة الفساد لا تعترف بالحدود الزمنية و لا بالحدود المكانية ، حيث وجودها لا يقتصر على مجتمع ما أو دولة دون أخرى ، فلا يوجد على وجه الأرض مجتمع فاضل يخلو من الفساد و المفسدين ، فهذه الظاهرة متفشية في الدول المتقدمة و الدول النامية ، وان كان استفحالها في هذه الأخيرة أكثر تأثيرا .

ويعتبر الفساد المالي من اخطر أنواع الفساد لما له من الآثار السلبية على اقتصاديات الدول ، و التي تهدم كيان المجتمع وتعيق برامج التنمية . كما نجد أن مرتكبو هذا النوع من الفساد قد تفننوا في زيادة ثرواتهم على حساب حقوق الآخرين .

و يعتبر مجلس المحاسبة الهيئة العليا للرقابة المستقلة على الأموال العمومية ، إذ يساهم بحكم صلاحياته الواسعة في تدعيم الوقاية من مختلف أشكال الغش و الممارسات الغير قانونية أو غير الشرعية ، ومكافحتها ، كما انه يراقب شروط استعمال و تسيير الأموال العمومية ، و يساهم في تقييم البرامج و السياسات العمومية، ويهدف مجلس المحاسبة من خلال الرقابة البعدية للأموال العمومية إلى تشجيع الاستعمال الفعال ، و الصارم للموارد و الوسائل المادية المختلفة ، و الأموال العمومية ، وترقية إجبارية تقديم الحسابات و تطوير شفافية تسيير الأموال العمومية ، حيث يخول القانون 95-20 المؤرخ في 17-07-1995 المتعلق بمجلس المحاسبة اختصاصا شاملا لرقابة كل الأموال العمومية مهما كانت الوضعية القانونية ، كما يولي مجلس المحاسبة على غرار الأجزة العليا للرقابة المالية اهتماما كبيرا لتطوير مكافحة الفساد .

ويمكن تسجيل تقدم ملحوظ في المفاهيم المرتبطة بطريقة معالجة و مكافحة الفساد التي أسفرت عنها عدة تجمعات و مؤتمرات ، و ملتقيات ، وجمعيات عامة منها خاصة المنتدى المنظم بالاشتراك بين منظمة الأمم المتحدة ، و الانتوساي بفيينا (النمسا) يومي 21، 25 أكتوبر 1996 حول موضوع " دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في مكافحة الفساد و سوء التسيير" ، و الذي من خلاله قدم مجلس المحاسبة الجزائري مساهم تعكس تجربته في هذا المجال ، وقمة الانتوساي بمنتفيديو (الاوروقواي) سنة 1998 التي سجلت تحت شعار" دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في الوقاية و الكشف عن الغش ، و الفساد .

ومنذ زمن ليس ببعيد يجدر بنا ذكر الندوة الثانية بين الأمم المتحدة و الانتوساي المنعقدة من 11 إلى 13 فبراير 2009 بفيينا (النمسا) المكرسة لمكافحة الفساد و تبييض الأموال ، وخلال العشرية الأخيرة برزت نزعة جد واضحة ترمي إلى العمل على تطوير تنظيم مساهمة الأجهزة العليا للرقابة المالية عن طريق إدخال محاور رقابية مهمة في برامج الرقابة .

ورغم كل الجهود السابق ذكرها فان الجزائر ، وحسب تقرير منظمة الشفافية الدولية لسنة 2013 تحتل المرتبة 94 في مؤشر الدول الأكثر فسادا في العالم يتألف من 177 دولة ، بينما رتبت في المرتبة العاشرة من بين 18 دولة عربية ، و تشير المرتبة الجديدة التي احتلتها الجزائر على أن إجراءات مكافحة الفساد مازالت تراوح مكانها ، ولم تعطي الثمار المرجوة منها

ويرتبط الفساد المالي و الإداري بفكرة أساسية هي فكرة الربح أو الإثراء على حساب المال العام ، و الخدمات العامة إما من خلال اخذ أموال أو فوائد دون وجه حق أو الحصول على خدمات بطرق غير قانونية ، وعلى حساب أفراد آخرين من خلال محاولة استمالة الموظفين بكل الطرق المتاحة ، كما نلاحظ بان الجزائر عرفت فضائح مالية واختلاسات بالجملة يصعب حصرها وعدها.

ومن خلال ما سبق يمكننا طرح الإشكالية التالية :

في إطار رقابة الأموال العمومية ما مدى مساهمة مجلس المحاسبة في الحد من ظاهرة الفساد المالي وفقا لمقترحات الانتوساي ؟

أسئلة الدراسة

إلى جانب هذه الإشكالية ، ومن اجل الإلمام بموضوع الدراسة يمكننا إدراج الأسئلة الفرعية التالية :

1- ما هي أنواع الرقابة المالية المستخدمة في الجزائر للحد من ظاهرة الفساد ؟
2- ما مدى استقلالية مجلس المحاسبة كهيئة رقابية لها صلاحيات واسعة ؟
3- في إطار عضوية الجزائر في منظمة الانتوساي ما هي أهم المقترحات ، التي جاءت بها هذه الأخيرة للحد من ظاهرة الفساد المالي ؟

فرضيات الدراسة

كإجابات قبلية للأسئلة الفرعية قمنا بوضع الفرضيات التالية:

1- تتعدد أنواع الرقابة المالية في الجزائر ، إذ نجد أن الرقابة المالية قد تكون : قبلية ، آنية ، وبعدية .

2-يعتبر مجلس المحاسبة هيئة إدارية ، قضائية تتمتع باستقلالية تامة ، إذ تمثل الهيئة العليا للرقابة المالية البعدية في الدولة .

3-تم استحداث منظمة الانتوساي كمنظمة دولية للأجهزة العليا للرقابة المالية من اجل تبادل الخبرات فيما بين الدول الأعضاء ، وذلك في مجال الرقابة المالية ، و الحرص على المال العام.

أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في أن المال العام ملك للجميع ، وفي نفس الوقت أمانة عند كل مسؤول ، لذلك وجب المحافظة عليه بغية تحقيق النفع العام ، ولكن ما نلاحظه على ارض الواقع لا يعكس ذلك ، ولهذا ارتأينا من خلال هذه الدراسة معرفة تقنيات ، وطرق الفساد المالي المتفشية في البلاد ، وكذا آلية مكافحة هذه الظاهرة التي تمس حق الجميع .

أهداف الدراسة

سنحاول من خلال هذه الدراسة الإجابة على التساؤل الرئيسي الذي طرحناه آنفا ، و كذا الإجابة على الأسئلة الفرعية .

و سنحاول من خلال هذه الدراسة توضيح ، ومعرفة التالي :

- معرفة دور الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة ، وكذا الطرق المستخدمة بغية القضاء على ظاهرة الفساد المالي .
- محاولة التعرف على مجلس المحاسبة كهيئة رقابية مستقلة ، وهل جاءت هذه الاستقلالية بالنتائج المرجوة .
- التعرف على أهم المقترحات التي جاءت بها منظمة الانتوساي في مجال مكافحة الفساد .

أسباب اختيار الموضوع

- رغبة شخصية للبحث في مختلف التطورات التي مر بها جهاز الرقابة المالية في الجزائر .
- محاولة الوقوف عند الأساليب المتبعة من طرف الدولة للقضاء على الفساد ، ومدى فعاليتها .
- يعتبر هذا الموضوع من المواضيع الحيوية و المهمة ، فهو يهتم بالمال العام الذي يمس ، ويعني كل فرد من أفراد الدولة .
- الحرص على معرفة الخلل في وجود الفساد المالي ، و ترتيب الجزائر في مراتب جد خطيرة حسب منظمة الشفافية الدولية ، رغم ما توليه الدولة من أهمية لأجهزة الرقابة ، ورغم الاستقلالية التامة لمجلس المحاسبة .

الدراسات السابقة

توجد مجموعة من الدراسات التي اهتمت بالموضوع نذكر منها :

- **أحسن بوسقيعة :الوجيز في القانون الجزائي الخاص بجرائم الفساد ،جرائم المال و الأعمال ، جرائم التزوير، الجزء الثاني ، دار هومه، الجزائر، 2007**

وقد توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج نذكر منها : توسع المشرع الجزائري في تعريف الموظف العمومي في قانون الوقاية من الفساد ومكافحته الصادر سنة 2006 ، و إلغاء وصف الجناية عن جرائم الفساد و ذلك بإدراجها مع الجنح ، كما توصل الباحث إلى عدم ضرورة سن قانون مستقل لمكافحة الفساد عن قانون العقوبات ، وكذا وجود خلل بخصوص صياغة بعض أحكام القانون السابق أعلاه.

أوجه الاختلاف و الشبه بين الدراستين

من الواضح أن الباحث قد تناول كل أنواع الفساد ، بما فيها تلك الداخلة تحت نطاق الفساد المالي و الإداري ، و التي تعني بحثنا ، أما باقي أنواع الفساد الأخرى فلم نتطرق لها ، هذا من جهة و من جهة أخرى اعتمدت دراسة الباحث على القانون الجزائي فقط ، في حين دراستنا استندت إلى أهم الآليات المتبعة من قبل مجلس المحاسبة ، وكذا المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية ، و التي تلعب دورا هاما في مجال مكافحة الفساد المالي و الإداري خاصة ،

و لاحظنا أن الباحث لم يتناول دور الأجهزة المتخصصة في مكافحة الفساد ، كما لم يولي الباحث اهتماما للجانب النظري للموضوع ، وخاصة ما تعلق بتعريف الفساد ، و أسبابه ، و آثاره .

- **عصام عبد الفتاح مطر: الفساد الإداري ، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية** ، 2011.

توصل الباحث إلى أن للفساد الإداري عدة تعريفات تختلف باختلاف الاتجاهات الفقهية ، و بالتالي فهو مسالة تستعصي الضبط الدقيق ، هذا وتوصل الباحث إلى وجود علاقة مباشرة بين الفساد وانعدام الشفافية و الحوكمة ، كما أن للفساد الإداري عدة أسباب متداخلة كالأسباب الساسية و الإدارية و القانونية و التنظيمية ، الأمر الذي يعقد من مهمة مكافحته ، هذا و قد توصل إلى أن للفساد الإداري آثار سلبية مدمرة للوطن خاصة منها الجانب الاقتصادي ، الأمر الذي يقتضي تضافر عدة جهود و الاعتماد على آليات و أساليب يمكن الاعتماد عليها لمكافحة الفساد بمختلف أنواعه سواء في إطار المنظمات و الهيئات الدولية ، أو المنظمات الغير حكومية .

أوجه الاختلاف و الشبه بين الدراستين

تناولت دراسة الباحث : ماهية الفساد الإداري و أسبابه ومظاهره ، وكذا دور المؤسسات الحكومية و غير الحكومية في مكافحة الفساد بشيء من التفصيل إلا انه لا يعدو أن يكون جزء صغير من دراستنا ، و قد أهمل الباحث الإشارة إلى بعض أجهزة الرقابة التي لها دور كبير في الحد من الفساد المالي و الإداري على حد السواء على غرار أجهزة الرقابة المالية و الإدارية و كذا الأجهزة المتخصصة في هذا الشأن .

المنهج المتبع في الدراسة

تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي إذ يعتبر المنهج الغالب ، و الأكثر استخداما في هذه الدراسة ، فهو يقوم على أساس وصف لظاهرة الفساد المتفشية في الجزائر ، وكذا محاولة تحليل المعطيات المتعلقة بهذه الظاهرة ، وتطبيقها على المجالات المختلفة قصد الوصول إلى النتائج اللازمة باستعراض الجهود المختلفة لكل من مجلس المحاسبة كهيئة عليا للرقابة في البلاد ، وكذا خبرات منظمة الانتوساي .

كما يمكن استخدام المنهج المقارن لمقارنة ما هو معمول به في الجزائر مع ما جاءت به بعض الدول ، أو المنظمات المختلفة التي تنشط في مجال الرقابة المالية مثل منظمة الانتوساي ، ومنظمة الأمم المتحدة .

حدود الدراسة

تنحصر هذه الدراسة في تحديد الآليات المختلفة لمكافحة ظاهرة الفساد في الجزائر ، وذلك من خلال الأجهزة المختلفة المتخصصة في مواجهة هذه الظاهرة ، و تسليط الضوء على مجلس المحاسبة كهيئة للرقابة المالية البعدية ، و كذا منظمة الانتوساي الدولية، وقد تم إدراج الفترة من2005الى 2008كمرجع للوقوف عند أهم الأعمال المنجزة من طرف مجلس المحاسبة و كذا نسبة الالتزام بتطبيق برامج الرقابة المالية .

صعوبات الدراسة

لقد واجهنا عدة صعوبات أثناء انجاز هذه الدراسة ، و أهمها ندرة البيانات و الإحصائيات الدقيقة التي تتعلق بالفساد المالي ومدى انتشاره في الجزائر ، وان لم نقل انعدامها ، وحتى إن وجدت فإنها تكون على درجة عالية من السرية ، الأمر الذي شكل لنا عائق أمام التقييم الموضوعي لإستراتيجية مكافحة الفساد المالي من قبل الهيئات المختلفة ، ومجلس المحاسبة على وجه الخصوص ، وحتى إن كانت بعض الإحصائيات منشورة على المواقع الالكترونية إلا أنها قديمة و غير محينة .

كما أن للموضوع صعوبات أخرى تتعلق بقلة الدراسات المتخصصة في مجال الفساد المالي ، واليات مكافحته ، خاصة في الجزائر ذلك أن معظم الباحثين اهتموا بالفساد بصفة عامة دون التركيز على نوع معين خاصة المالي منه ، ويرجع ذلك لحساسية الموضوع من جهة و حداثة آليات مكافحته من جهة أخرى .

محتويات البحث

تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول مسبوقة **بمقدمة** ، وتلي الفصول الثلاث **خاتمة** أما في **الفصل الأول** و الذي كان عنوانه **الرقابة المالية على المال العام** فسنحاول من خلال هذا الفصل استظهار التعاريف المختلفة للمال العام ، وكذا أنواع الرقابة المالية ، و في **الفصل الثاني** الذي جاء تحت عنوان **الأجهزة العليا للرقابة المالية و ظاهرة الفساد** فسنحاول التعرف على الهيكل التنظيمي و القانوني لكل من مجلس المحاسبة ، ومنظمة الانتوساي كما سنستعرض المفاهيم المختلفة لظاهرة الفساد ، و في **الفصل** الثالث **آلية مكافحة ظاهرة الفساد المالي** نستعرض أهم الطرق المتبعة من طرف مجلس المحاسبة بغية مكافحة ظاهرة الفساد المالي ، وكذا أهم المقترحات التي جاءت بها منظمة الانتوساي لنفس السبب .



الرقـــابـــة الـمـالـيـة عـلـى الـمـال الـعـام

تمهيد

المال هو كل شيء له قيمة ، سواء كان في صورة أصول مادية عقارية كالمباني و الطرق ، أو منقولة كالأجهزة و الأدوات المساعدة في الإنتاج ، أو في صورة أموال نقدية للإنفاق منها على العملية الإنتاجية للحصول على السلع ، أو لتقديم الخدمات ، و سواء كان له كيان مادي ملموس ، أو لا تتحقق له صفة المادية كالطاقة الكهربائية مثلا ، لهذا فيعتبر المال العام قوام الحياة ووسيلة هامة لتحقيق التنمية الشاملة للفرد و المجتمع .

وقد يكون المال مملوكا لشخص معين يستأثر به دون غيره في الانتفاع به ، ويكون له حق التصرف فيه وهنا تكون ملكية المال (ملكية خاصة) ويسمى المال الخاص .

وقد يكون المال مملوكا للدولة أو احد الأشخاص الاعتبارية العامة التابعة لها كالبلديات أو احد الهيئات أو المؤسسات أو المرافق العامة التابعة لها ، ويشترك جميع أفراد المجتمع في الانتفاع به ، أي يكون مخصصا للمنفعة العامة وإشباع الحاجات العامة ، وهنا تكون ملكية المال (ملكية عامة) ويسمى المال العام .

ويتأثر حجم المال العام بالنسبة للاقتصاد القومي في دولة بطبيعة النظام الاقتصادي المطبق بها و بطبيعة الموارد الاقتصادية ، ومن ثم النشاط الاقتصادي السائد فيها . فالدول التي تميل إلى تطبيق الاقتصاد الموجه يزداد حجم المال العام بالنسبة للأصول الإنتاجية في الاقتصاد القومي .

أما الدول التي تطبق النظام الرأسمالي و الاقتصاد الحر ، فيكون حجم المال العام فيها قليلا بالنسبة للأصول الإنتاجية في الاقتصاد القومي ، مثل ما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية ، وان كانت نسبته تزداد في الدول الرأسمالية ذات الميول الاجتماعية مثل فرنسا و ايطاليا .

و بالنسبة للدول العربية البترولية يزداد حجم المال العام بها ، نظرا لان النشاط الاقتصادي الأساسي بها هو استخراج البترول و تصديره .

ومن مظاهر الاعتداء على المال العام السرقة و الاختلاس ، التربح من الوظيفة الرشوة ، الإتلاف و التخريب سواء المتعمد أو الغير متعمد ، عدم أداء حقوق الدولة المشروعة كالالتزام بدفع الضرائب ، استغلال المال العام لأغراض شخصية ، سوء تقديم الخدمات وسوء إدارة المال العام و إهداره سواء عند تخصيصه في الموازنة العامة أو أثناء إنفاقه .

و يعد الاعتداء على المال العام من ابرز مظاهر الفساد المالي و الإداري و آثاره ، ومن ثم فان أسباب و دوافع الاعتداء على المال العام هي بذاتها أسباب و دوافع الفساد المالي سواء كانت أسباب سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية أو إدارية أو أخلاقية .

ولما كان الهدف من المال العام هو تحقيق النفع العام و إشباع الحاجات العامة ، بخلاف الأموال المملوكة ملكية خاصة للأفراد و التي تستهدف بدورها إشباع حاجاتهم الفردية ، فقد حرصت الدولة –خاصة التي يزداد فيها حجم المال العام بالنسبة للاقتصاد القومي – على توفير الحماية اللازمة له و التي تحقق ذاتيته و استقلاليته و تنميته و تحول دون الاعتداء عليه و من ثم تفعيل دوره في النهوض بالاقتصاد القومي .

المبحث الأول : طبيعة المال العام

تحتاج الأشخاص الإدارية المختلفة في إدارتها للمرافق العامة والمؤسسات العمومية إلى أموال متنوعة، منها الثابت ومنها المنقول، وقد تكون هذه الأموال خاصة أو عامة، فالأموال الخاصة هي أموال تملكها الدولة أو الأشخاص الإدارية بغرض استغلالها والحصول على ما تنتجه من موارد مالية، وهي تماثل تلك التي يملكها الأفراد، لذا فهي تخضع من حيث اكتسابها واستغلالها والتصرف فيها لأحكام القانون الخاص.

أما الأموال العامة فهي أموال تخصص للنفع العام أي لاستعمال الجمهور مباشرة أو لخدمة مرفق عام، فهي بذلك تستهدف غرضا يخالف ذلك الذي يحكم الأموال الخاصة، الأمر الذي استتبع خضوعها لنظام قانوني يغاير ذلك الذي ينظم الأموال الخاصة ، وبذلك يستهدف النظام القانوني للأموال العمومية حمايته عن طريق عدم جواز التصرف فيه أو الحجز عليه أو تملكه بالتقادم.

ومن البديهي أن الدولة والمؤسسات العمومية حتى تتمكن من القيام بوظائفها كاملة، لابد من توفرها على الوسائل المادية اللازمة التي تمكنها من إعمال مشاريعها على أرض الواقع، إذ لابد أن تتاح لها الأموال اللازمة لتدبير مرافقها، لكن في نفس الوقت يتعين إحاطة هذه الأموال بحماية صارمة، وهذا ما يعرف بحماية المال العام ، فما هو إذن مفهوم المال العام .

المطلب الأول : مفهوم المال العام و القطاع العام

المقصود بالمال العام هو الموارد المالية التي تحصل عليها الإدارات العامة (الحكومية) على جميع المستويات ، و ما يقابلها من نفقات عامة ، تقوم بها تلك الإدارات ، فالمال العام يعني النشاطات التي تقوم بها الإدارات و المؤسسات العامة وجميع ما يتبعها من منشات أو شركات و مرافق ومصالح وغيرها ، المملوكة من قبل المجتمع كليا أو جزئيا ،من اجل الحصول على الموارد المالية (الإيرادات العامة) لغرض إعادة صرفها، النفقات العامة [1] .

---

(1) دليل المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، آليات حماية المال العام و الحد من الفساد الإداري ، الملتقى العربي الثالث ، المملكة المغربية ، 2008، ص 6

أولا : المفهوم التقليدي للمال العام

يقصد بالمال العام في المفهوم التقليدي مجموعة الاعتمادات المالية التي توفرها السلطة التنفيذية بكل الدول للإنفاق على الأنشطة المختلفة التي تمارسها الوحدات العاملة بالقطاع الحكومي .

وقد اعتمد هذا المفهوم للمال العام على الطبيعة التقليدية لكل من الوحدة الإدارية و الوحدة المحاسبية ، ومنهجية تحقيق التوازن المالي عند تخصيص و استخدام المال العام .

"فالمفهوم التقليدي للوحدة الإدارية يعتبرها خلية إدارية تتولى تقديم الخدمات السيادية (دفاع–امن–قضاء) و الخدمات الاجتماعية (الصحة ، التعليم) و الخدمات الاقتصادية (البنية الأساسية) مما يجعلها"[1] :

- خلية إدارية لا تتمتع بالشخصية الاعتبارية المستقلة عن شخصية الدولة .
- مملوكة بالكامل للدولة .
- ليس لها رأس مال .
- لا تسعى لتحقيق ربح .
- إيراداتها محددة بالقوانين وغير مخصصة .
- مصروفاتها مخصصة من الموازنة الحكومية بعد اعتمادها .
- لا ترتبط إيراداتها بمصروفاتها فكل مجرد تدفقات نقدية .
- أموالها قابلة للإنفاق .

---

(1) دليل المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، مرجع سبق ذكره ، ص07.

1-أنواع الوحدات الإدارية

• وحدات إدارية ايرادية إيراداتها اكبر من مصروفاتها كمصلحة الضرائب ، ولا تحصل إيراداتها لنفسها ولكن لصالح المال العام (وحدات اقتصادية).[1]

• وحدات إدارية غير ايرادية مصروفاتها اكبر من إيراداتها كالوزارات و الجامعات و المحافظات ، وتغطى مصروفاتها من الأموال العامة (وحدات إدارية) .[2]

أ- العوامل المحددة لنوع الوحدة الإدارية (هل هي إدارية أم اقتصادية)

• طبيعة النشاط الذي تقوم به الوحدة الإدارية .

• النظام السياسي و الاقتصادي بالدولة .

• درجة تقدم الدولة .

• الرغبة من الدولة في إخفاء صفة الاستقلال للوحدة الإدارية .

كما يمكن تعريف الوحدة المحاسبية على أنها مجموعة من الأموال المخصصة لتأدية نشاط معين طبقا للقوانين التي تحدد استخدام هذه الموارد في الأغراض التي خصصت من اجلها .

و الوحدة المحاسبية هي التي لها الحق في تحصيل الإيرادات لصالح المال العام ، وتمويل أنشطتها من الأموال العامة المخصصة لها بالموازنة الحكومية .

ب -الأصول و الخصوم بالوحدة المحاسبية :

* **الأصول** : هي الموارد المخصصة للوحدة الحكومية من الموازنة الحكومية ليس من إيرادات هذه الوحدة.

---

(1) دليل المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، مرجع سبق ذكره ، ص8 .

(2)مرجع سابق، ص 8.

* **الخصوم :** هي القيود على استخدام الموارد المخصصة و التي تفرضها الدولة على المصروفات و الإيرادات بالوحدة الحكومية .

* **المصروفات :** هي تدفقات نقدية خارجة من الوحدة المحاسبية ولا علاقة لها بإيرادات هذه الوحدة .

***الإيـــــرادات :** هي تدفقات نقدية داخلة للوحدة الحكومية ولا علاقة لها بمصروفات هذه الوحدة .

الفرق بين المصروفات و الإيرادات : يمثل رصيد المال العام في صورة فائض أو عجز .

ج –التوازن على مستوى الوحدة المحاسبية :

• يتم التوازن بالوحدة المحاسبية عند إعداد الموازنة الحكومية عندما :

الموارد = الاعتمادات المالية المخصصة + رصيد المال العام

- يكون رصيد المال العام فائض إذا قلت الاعتمادات عن الموارد .
- يكون رصيد المال العام عجز إذا زادت الاعتمادات عن الموارد .

ثانيا : المفهوم المعاصر للمال العام :

كانت الأموال في بادئ الأمر تقتصر على الأشياء المادية سواء كانت منقولة أم ثابتة كالأراضي و الأثاث ، إلا أنها أصبحت بعد ذلك تشتمل على كل ما يكون جزءا من الذمة المالية سواء كانت مادية أو معنوية ، وقد أوردت بعض التشريعات تعريفا للمال في نصوصها ، واكتفت تشريعات أخرى بالتعاريف التي أوردها الفقه للمال فلم تعرفه في نصوصها[1] .

---

(1) بومزبر باديس، النظام القانوني للأموال العامة في التشريع الجزائري ، مذكرة ماجستير في القانون العام ،كلية الحقوق، جامعة قسنطينة ، بدون تاريخ ، ص 7

كما قد عرف المال العام على انه " المال المملوك للدولة سواء كان مملوكا ملكية عامة تمارس عليه الدولة سلطتها بصفتها صاحبة السلطة العامة ، أو مملوكا ملكية خاصة و يخضع لقواعد القانون الخاص " [1] .

كما عرف بأنه مجموعة من الأموال التي تعود إلى السلطة العامة[2] .

ويعرف القضاء الفرنسي الأموال العامة بأنها الأموال التي تعود إلى شخص معنوي في القانون العام و هي ترتبط به سواء عن طريق تحديد القانون أو تعيينها للاستخدام المباشر العام [3].

ويمكن اعتبار المال العام على انه مجموعة الموارد المالية و البشرية و المادية و التقنية التي يتم تخصيصها للوحدات العاملة بالقطاع الحكومي للإنفاق على أنشطتها المختلفة و التي يمكن عن طريقها قياس أرصدة التشغيل بكل وحدة منها[4] .

ويعتمد المفهوم المعاصر للمال العام على الطبيعة المعاصرة لكل من الوحدات الإدارية والمحاسبية ، ومنهجية تحقيق التوازن التشغيلي وراء تخصيص و استخدام المال العام ، و إذا تساوت الموارد مع الاعتمادات كان رصيد المال العام صفرا[5] .

---

(1)سلام رفيق محمد ، الحماية الجنائية للمال العام ط2، دار النهضة العربية ، القاهرة ، مصر، 1994 ص 131.

(2)Cambier, droits administratif ,maison Ferdinand larcier ,Bruxelles , 1968,P327. (2)

(3)Touret denis, droit public administratif ,1995 P194. (3)

(4) دليل المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، مرجع سبق ذكره ،ص 10 .

(5) مرجع سابق ، ص10.

1-الوحدة الإدارية :

تتصف بنفس خصائص الوحدة الإدارية تقليديا مع ارتباط إيراداتها بمصروفاتها لتحديد صافي رصيد التشغيل ، كما تعتبر الوحدة الإدارية وحدة مؤسسية تقوم بتأدية المعاملات الحكومية سواء المعاملات المالية أو غير المالية ، و التي تكون في صورة تدفقات أو أرصدة .

2-الوحدة المحاسبية :

- الأصول هي الممتلكات و الحقوق الخاصة بالوحدة المؤسسة .
- الخصوم هي الالتزامات و المطالبات المالية التي على الوحدة المؤسسية .
- المصروفات هي الانخفاض في صافي قيمة الوحدة المؤسسية .
- الإيرادات هي الزيادة في صافي قيمة الوحدة المؤسسية .
- مقابلة الإيرادات بالمصروفات لقياس صافي رصيد التشغيل .

يتم التوازن المحاسبي للوحدة المؤسسية عندما [1]:

- الإيرادات – المصروفات = صافي رصيد التشغيل .
- الأصول – الخصوم + صافي رصيد التشغيل = صافي قيمة الوحدة .

---

(1)دليل المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، مرجع سبق ذكره ، ص 10،9.

ثالثا : مفهوم المال العام في الإسلام

يقصد بالمال العام أن تكون ملكيته للناس جميعا لو لمجموعة منهم ، ويكون حق الانتفاع منه حلهم ، دون أن يختص به أو يستغله أحد لنفسه . أي يكون الانتفاع لموضوع المال العام لجميع أفراد الأمة أو لجميع أفراد جماعة معينة ، دون أن يكون للفرد اختصاص ، ولا يتجاوزه إلا إذا تعارض انتفاعه مع انتفاع غيره من هؤلاء الأفراد ، فعند ذلك يرد إلى مشاركة غيره في الانتفاع على أساس من المساواة و العدل ، حيث لا يمنع انتفاع احدهما من انتفاع الآخر [1] .

ويقسم المال العام إلى نوعين[2] :

1- أموال عامة مملوكة للدولة بصفتها شخصا معنويا أو اعتباريا ، ويجوز لولي الأمر التصرف فيه من اجل المصلحة العامة بشرط أن يكون ذلك مطابقا لأحكام الشرع ، ومن أمثلة ذلك : الزكاة ، و الغنائم ، الجزية و الخراج إلا إذا فقد أصحابها ، ولهذه الأموال مصارفه الشرعية .
2- أموال عامة مخصصة لمجموع أفراد الأمة أو لجماعة ، و يكون الانتفاع منها حسب الحاجة ، ويتولى إدارتها ولي الأمر أو مجموعة من الأفراد تحت إشراف الدولة حسب أحكام الشرع ، ومن أمثلة ذلك المرافق العامة ، و الموارد الطبيعية ، و أموال الوقف ، و أموال الجمعيات ، و أموال النقابات و أموال النوادي ، وما في حكم ذلك .

وهناك تسميات مختلفة للأموال العامة منها على سبيل المثال : الملكية العامة ، الأموال الأميرية ، القطاع العام ...الخ ، ولكن التسمية الشائعة هي المال العام .

---

(1)حسين حسين شحاته،حرمة المال العام في ضوء الشريعة الإسلامية ،ط1،دار النشر للجامعات ،مصر 1999، ص 20.

(2)أيمن طلال ، جريمة اختلاس المال العام من منظور شرعي ،مذكرة ماجستير في الفقه ،كلية العلوم الإسلامية ،جامعة المدينة العالمية 2012،ص12.

كما يعرف المال العام من منظور آخر على انه : كل مال ثبتت عليه اليد في بلاد المسلمين ، ولم يتعين مالكه، بل هو لهم جميعا. قال القاضي أبو يعلى الفراء: كل مال استحقه المسلمون، ولم يتعين مالكه منهم ، فهو من حقوق بيت المال ... وبيت المال عبارة عن الجهة لا عن المكان، و أباح الشرع انتفاع جميع أفراد الأمة به، و قد أقر الإسلام الملكية العامة وحماها مثلما أقر الملكية الخاصة و حماها[1].

رابعا : مفهوم القطاع العام

إن استعمال مصطلح القطاع العام بأوسع معانيه يشمل السياسات والأنشطة الاقتصادية التي تقوم بها السلطة الحكومية عبر الوزارات، وكذلك المشاريع الإنتاجية التي تعود إليها ملكية الإنتاج وتقوم بإنتاج سلع وخدمات، وأيضاً المشروعات التي أعطى القطاع العام مهمة إنجازها إلى شركات خاصة فهي تعود إلى القطاع العام، إذ أن ملكيتها تقع ضمن إطار السلطة السيادية للدولة .

يقصد بالقطاع العام وحدات قطاع الأعمال التي تدار من قبل الحكومة ، و التي يمكن أن تدار من قبل القطاع الخاص ، وتقوم المؤسسات العامة بإنتاج السلع و الخدمات و تقديمها إلى الجمهور بالأسعار الإدارية ، و يؤدي النشاط الحكومي لإدارة هذه المشروعات أو المؤسسات إلى تعطيل آليات السوق وتسوية المنظومة السعرية ، وعادة يرتبط القطاع العام بالتخطيط المركزي للاقتصاد ولكنه غير ضروري لوجوده [2].

---

(1)أيمن طلال ، مرجع سبق ذكره ، ص 12.

(2)موسى سعداوي ، دور الخوصصة في التنمية الاقتصادية ، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر2007،ص232.

يكتسي مصطلح القطاع العام لدى معظم الاقتصاديين نوع من الخلط مع مفهوم السياسة الاقتصادية للدولة ، فمنهم من يعتبره : كل نشاط اقتصادي تقوم به الدولة عبارة عن قطاع عام ، بينما آخرون يربطون مفهوم القطاع العام بعمليات الإنتاج المادية للسلع أو الخدمات الضرورية و التي تقوم بإنتاجها مشاريع عامة ، ويدعو بعض الاقتصاديين الآخرين إلى تضييق مفهوم القطاع العام إلى مادون السياسات و الأنشطة الاقتصادية التي تقوم بها الدولة ، فهو لا يعني عندهم تدخل الدولة أو الإنفاق العام ، بل هو ملكية الدولة لوسائل الإنتاج المادي أو تكليف من يدير هذه الوسائل ويسيرها و يعد قطاعا عاما كل مشروع تملكه الدولة كليا أو جزئيا ، و بالتالي في ضوء هذه الملكية يتحدد إن كان القطاع عاما أو شبه عام [1].

ويقصد أيضا بالقطاع العام وحدات قطاع الأعمال أو المؤسسات التي تدار و تُسيَّر من قبل الحكومة ، و الهدف الذي تتوخاه هذه المؤسسات العمومية من خلال إنتاجها للسلع و الخدمات لا يكون بالضرورة الوصول إلى اكبر ربح ، و إنما تقديم هذه السلع و الخدمات للجمهور لتلبية حاجاته و إشباعها بأفضل الأسعار التي تكون محددة من طرف الدولة ، ومعروفة بمصطلح الأسعار الإدارية ، إذ يؤدي النشاط الحكومي لإدارة هذه المؤسسات إلى تفضيل آليات السوق وتسوية المنظومة السعرية [2].

المطلب الثاني : خصائص ومكونات المال العام

لما كان المال العام هو عصب الحياة ، وذا أهمية بالغة لكل أفراد المجتمع وجب أن تكون له مجموعة من الخصائص و المكونات نوجزها حسب التالي :

أولا : خصائص المال العام

إن فكرة التمييز بين أموال الدولة و الأشخاص الإدارية العامة وأموالها ظهرت في نطاق الفقه ، و القضاء الفرنسي حيث أن الأموال تقسم إلى قسمين ، أموال خاصة (الدومين الخاص) وهذه تخضع لنفس النظام القانوني الذي تخضع له الأموال الخاصة بالأفراد أي لأحكام القانون المدني و القوانين ذات العلاقة .

---

(1)لمزواد صباح ، دور القطاع الخاص في إنشاء المدن الجديدة ، مذكرة ماجستير علم الاجتماع الحضري ، جامعة قسنطينة ص 15

(2)موسى سعداوي ، مرجع سبق ذكره ، ص 233.

مع ذكر أن المشرع قد أمد وجه الحماية القانونية لأموال الدولة العامة إلى أموالها الخاصة .

أما بالنسبة للدومين العام أي الأموال العامة فهي تلك المخصصة للنفع العام ، وتخضع لنظام قانوني يتميز فيما يتعلق باستعمالها ، ويمكن حصر أهم خصائص المال العام في التالي[1] :

1- إن صفة المال العام تطلق على المال المملوك للدولة أو لأحد الأشخاص المعنوية العامة أو كانت مخصصة لمنفعة عامة .
2- تكون الأموال العامة محمية من طرف الدولة ، وهو ما يطبع المال العام صفة العمومية ، حيث تكون الدولة مسؤولة بالدرجة الأولى عن حمايته ، ويحول دون التعامل فيه ، ولا يجوز الحجز أو التصرف بالأموال العامة .
3- ما يطبع المال العام بالصفة العامة هو تخصيصه للنفع العام ويقرر هذا التخصيص إما بالفعل الواقع تعاملا كالطرق وخدمتها ، فهي مخصصة بالفعل لاستعمالها من قبل الجمهور من غير إصدار قانون خاص بذلك ، وإما أن يقرر القانون هذا التخصيص كما هو الحال في النقود فهي تخصص للتعامل فيها بمقتضى قانون خاص .
4- أن يكون مخصص للمنفعة العامة بالفعل ، وبمقتضى قانون .

---

(1) امجد نبيه عبد الفتاح لبادة،حماية المال العام ودين الضريبة،مذكرة ماجستير ،كلية الدراسات العليا،جامعة النجاح الوطنية ،نابلس فلسطين 2006 ، ص31.

ثانيا : مكونات المال العام

يشتمل موضوع المال العام على ثلاثة أجزاء مستقلة عن بعضها ، ومترابطة فيما بينها ، بحيث تشكل مجموعها هيكلا تنظيميا موحدا وهذه الأجزاء هي[1] :

- **الإنفاق العام**

يقوم القطاع العام بالعديد من الواجبات و الوظائف تلبية لطلبات أفراد المجتمع الكثيرة و المتشعبة و سد احتياجاتهم ، و أهمها الأمن و الاستقرار و الدفاع عن حرمة الوطن ، إضافة إلى التعليم و الصحة و المرافق و الإسكان ...الخ من الخدمات العامة ، و أهم عناصر الإنفاق العام ما يلي :

الإنفاق العام الجاري : و يقصد بالإنفاق العام الجاري ، مجموع النفقات العامة التي تتولى الإدارة الحكومية صرفها و يقسم الإنفاق العام الجاري إلى أبواب تشمل الرواتب و الأجور و التعويضات و النفقات الإدارية ، ديون و التزامات واجبة الأداء .

الإنفاق الاستثماري : يقوم القطاع العام بالمساهمة الفعلية في إنتاج السلع و تقديم الخدمات وذلك عن طريق إقامة المشاريع في جميع القطاعات و الأنشطة الاقتصادية و الاجتماعية .

- **الإيراد العام**

ليتمكن القطاع العام من القيام بهذه الواجبات و الوظائف العديدة و المتنوعة على أكمل وجه ، فانه بحاجة إلى مصادر تمويل من اجل الإنفاق للحصول على القوى العاملة (الجهاز الوظيفي) المناطة به أعباء الخدمات العامة (الإدارة العامة) إضافة إلى شراء السلع و الخدمات من القطاع الخاص .

---

(1) دليل المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، مرجع سبق ذكره ، ص 11.

ويحصل القطاع العام على الأموال المطلوبة عن طريق الإيرادات التي تشمل الإيرادات السيادية (ضرائب و رسوم ، إتاوات حكومية) إيرادات النفط ، فوائض اقتصادية ، قروض عامة داخلية و خارجية ، إيرادات استثنائية (هبات و إعانات).

- **الموازنة العامة**

الموازنة العامة هي جدول مالي يشتمل على جانبين : الإيرادات العامة المتحصل عليها ، و النفقات العامة المصروفة ، خلال فترة زمنية محددة (سنة) وهي تعتبر خطة عمل أو برنامجا كاملا للسياسة الاقتصادية و الاجتماعية ، التي يهدف القطاع العام إلى تحقيقها خلال السنة أو السنوات القادمة ، وتوجد أنواع و مسميات مختلفة للموازنة العامة ، فالموازنة التقديرية تعتبر خطة مستقبلية للإيرادات و النفقات العامة المتوقعة خلال السنة أو السنوات القادمة . بينما الميزانية الفعلية تعبر عن الإيرادات و النفقات الفعلية المنصرمة فقط ، و يطلق عليها الحسابات الختامية .

ثالثا : حماية المال العام :

تنفرد الأموال العامة المملوكة للدولة أو لغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة بقواعد حماية خاصة تتميز بها عن غيرها من الأموال الخاصة المملوكة للأشخاص السابقة أو للأفراد ونظرا للأهمية الكبرى التي تحتلها هذه الأموال باعتبارها ركيزة الدول في قيامها بوظائفها على النحو المنشود ، فقد حرصت هذه الدول على النص في دساتيرها على وجوب حماية ودعم ملكية هذه الأموال ، وهو مافعلته الجزائر في دستورها الحالي إذ نصت المادة 66 منه على انه يجب على كل مواطن أن يحمي الملكية العامة ، ومصالح المجموعة الوطنية ، ويحترم ملكية الغير [1] .

---

(1) بومزبر باديس ، مرجع سبق ذكره ، ص92 .

وحرصا على حماية المال العام ، وحتى يمكن الحد من صور إهدار المال العام سواء عند تخصيصه أو إنفاقه ، نستعرض بعض الضوابط و الأسس التي تكفل تحقيق هذه الحماية و تتمثل فيما يلي[1] :

- ضبط الإنفاق العام .
- تنمية الموارد العامة للدولة .
- رفع كفاءة المخزون السلعي و ترشيده .
- مراعاة البعد الاجتماعي .
- تشجيع الاستثمارات المحلية و الأجنبية .
- رفع كفاءة المشروعات الاستثمارية العامة .
- تعزيز فكرة اللامركزية وتنمية الأقاليم اعتمادا على مواردها الذاتية :

وذلك بمنح قدر من الاستقلالية المالية للأقاليم و المحافظات وتخفيف قبضة المركزية على المشروعات التنموية بالمحافظات تمويلا و تخطيطا ، ويشير البعض إلى اللامركزية على أنها تقسيم للسلطة و المهام على مستوى الدولة بين مختلف مستويات الحكومة ، و في جميع الأحوال فان اللامركزية هي شكل من أشكال الحوكمة يتيح قدرا اكبر من المشاركة المباشرة و مساهمة المواطنين في اتخاذ القرارات العامة ، و يمكن أن تشكل اللامركزية دعما أساسيا في تجربة الإصلاح الاقتصادي و الاجتماعي .

---

(1) دليل المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، مرجع سبق ذكره ، ص 62،63

المبحث الثـــانـــي :ماهية الـــرقـابـــة الـــمـــالـــيـــة

إن التطور الذي يشهده العالم اليوم و كذا تشابك المصالح خاصة على مستوى الدولة دفع بالحكومات و المنظمات المهنية و المؤسسات العلمية المهتمة إلى وضع أنظمة رقابية تحكم وتنظم نشاط إداراتها و تسعى إلى تقييم هذا النشاط ، رغبة منها في تحقيق أهدافها الخاصة و العامة .

و الأصل أن يساهم امتداد النشاط الرقابي إلى القطاع الحكومي الذي يعاني من مشاكل عديدة إلى تقليل ارتكاب الموظفين الحكوميين للأخطاء ، و أيضا الحد من سوء استعمال الموارد وحمايتها من الضياع و الاختلاس عن طريق إصدار تعليمات تحدد الإجراءات اللازمة للحفاظ على موجوداتها من ناحية ، ودقة بياناتها المحاسبية من ناحية أخرى ، وبموجب هذه التعليمات الرقابية الملزمة لجميع الموظفين يمكن حماية الموجودات واكتشاف المخالفات أو الانحرافات في وقت مبكر وكذا اتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيحه .

وبالنسبة للجزائر فان النشاط الحكومي لم يقف عند إصدار التعليمات فقط ، بل وضع أيضا نظاما رقابيا محكما يقوم على أعوان و أجهزة و هيئات رقابية و قد قام بتنظيمها في قالب من الأحكام التشريعية و التنظيمية ، فمنها من يتبع للسلطة التنفيذية أي رقابة الحكومة على نفسها ، ومنها ما يأتي من السلطة التشريعية وهي الرقابة التي يقوم بها المواطنون على الحكومة ممثلون في نخبة سياسية ومنها ما يتمتع بالاستقلالية و بصلاحيات قضائية في مجال الرقابة كما هو الحال بالنسبة لمجلس المحاسبة .

المطلب الأول : مفهوم الرقابة المالية

إن محاولة فهم معنى الرقابة المالية يعني التعرف على مظاهرها ، آلياتها ، طرق ممارستها وأيضا انعكاساتها فالمعرفة الجيدة لذلك تمكن المسير العمومي من أن يمارس عمله بفعالية وكفاءة كبيرين ، ولهذا فمن الضروري تعريف الرقابة المالية بشكل واسع و الأخذ بعين الاعتبار كل مظاهرها وخاصة منها التقنية و المحاسبية [1] .

(1)شويخي سامية،أهمية الاستفادة من الآليات الحديثة و المنظور الإسلامي في الرقابة على المال العام،مذكرة ماجستير تخصص تسيير المالية العامة،كلية العلوم الاقتصادية جامعة تلمسان ، 2011 ص 41

إن الرقابة المالية لا تختلف عن غيرها من الصور الأخرى للرقابة على النشاط الإداري ، حيث تحتوي على عدة جوانب تتميز بها عن غيرها من الصور المتعددة للرقابة .فالإدارة العامة هي التي تهدف إلى الحماية المالية العامة إيرادا وإنفاقا ، و الرقابة المالية العامة لها أهمية بالغة ، فأي إساءة للمال العام أو إهمال له يؤدي إلى نتائج سيئة .

فتطور الدولة أدى إلى زيادة نفقاتها ، ولما كانت ندرة الموارد المالية و الاقتصادية تعتبر من أهم المشاكل التي واجهت معظم البلدان خاصة الدول النامية ، فلا بدا من القيام بعملية المراقبة لاستخدام هذه الموارد و الإمكانيات حتى تتمكن من تخصيصها و توزيعها توزيعا عادلا من أجل تحقيق التوازن الاقتصادي و الاجتماعي[1] .

وتعني الرقابة على الأموال العمومية التفتيش و الملاحظة و المتابعة و التحقق من الاستعمال الحسن للإمكانيات المادية و البشرية و المالية ، وكذلك الوثائق و الحسابات ، واحترام القوانين والتعليمات الموضوعة كمقياس لعمل المسيرين ومعاقبة المخالفين ، ولا تقف الرقابة عند هذا الحد أي العلاج بل تتعداه إلى الوقاية ، معنى ذلك أن الهدف من الرقابة ليس فقط تسليط العقوبات على المخالفات و الأخطاء التي يرتكبها الموظفون القائمون على تنفيذ الميزانية ، بل أيضا تهدف إلى تقديم النصح لهم لتفادي الأخطاء مستقبلا[2] .

---

(1)ربحي كريمة ، بركان زهيه،مراقبة ميزانية الجماعات المحلية ، ملتقى دولي حول تسيير وتمويل الجماعات المحلية في ضوء التحولات ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة سعد دحلب 2010، ص9

(2)صرارمة عبدالوحيد ،الرقابة على الأموال العمومية كأداة لتحسين التسيير الحكومي ،ملتقى دولي بعنوان الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات ، كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة 2005/09/08 ص 135.

وتعرف الرقابة المالية العليا على أنها التحقق من تنفيذ اعتمادات الموازنة في الوجوه و الأغراض التي اعتمدت من اجلها سلفا المخصصات المالية ، وفي حدود القواعد الموضوعة وخلال فترات زمنية محددة ، وذلك للتأكد من أن الإنفاق العام يتم ضمن حدود المخصصات المالية المرصودة و للأغراض التي خصص من اجلها ، كما تهدف بشكل عام إلى التحقق من عدم وجود أي هدر أو تبذير للأموال العامة ، لكي يمكن الوقوف على نقاط الضعف و الأخطاء ، ويمكن علاجها وتفادي تكرارها [1] .

"وباختصار يمكن تعريف الرقابة المالية على أنها منهج علمي شامل ومتكامل يتطلب الاندماج بين المفاهيم القانونية ، الاقتصادية ، المحاسبية و الإدارية ويهدف إلى التأكد و الحرص على الأموال العامة ورفع كفاءة استخدامها وتحقيق الفعالية في النتائج المحققة على أن يقوم بهذه المهمة جهاز مستقل ، و غير خاضع للسلطة التنفيذية" .

المطلب الثاني : تاريخ الرقابة المالية في الجزائر

يعود تاريخ الرقابة في الجزائر إلى سنة 1975 ، من خلال القانون الفرنسي المتعلق بالتجارة الساري المفعول ، الذي كان يسير في ذلك الوقت رقابة الحسابات للمؤسسات التجارية ذات الأسهم ، إلى غاية صدور الأمر رقم 75-56 المؤرخ في 24-09-1975 ، الذي ينظم التجارة الجزائرية .

- في سنة 1970 تم إدخال ضمن قانون المالية لسنة 1970 رقابة و حراسة الحسابات للمؤسسات .
- وبتاريخ 18-03-1971 ، صدر عن وزارة المالية التعليمة العامة رقم 03 المحددة لكيفيات تطبيق الرقابة (إنشاء محافظي الحسابات) .

---

(1) دليل الرقابة المالية ، المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، 1996،ص 10.

- و في سنة 1980 ، صدر القانون رقم 80-05 المؤرخ في 01-03-1980 المتعلق بإنشاء مجلس المحاسبة ، غير انه بصدور قانون المالية لسنة 1985 ، ولاسيما المادة 196 منه تم التقليص من صلاحيات مجلس المحاسبة ، وسمحت هذه المادة بإنشاء محافظي الحسابات .

- وفي سنة 1988 صدر القانون رقم 88-01 المؤرخ في 12-01-1988 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية ، ولاسيما المادة 40 منه ، التي سمحت باعتبار وظيفة محافظ الحسابات هيئة مستقلة .

- وبإنشاء المفتشية العامة للمالية (IGF) بموجب المرسوم رقم 80-53 المؤرخ في 01-03-1980، أصبحت هذه الأخيرة مكلفة بالرقابة على التسيير المالي للمحاسبين العموميين ، وكذا مكلفة بمراقبة تسيير الهيئات و المؤسسات العمومية .

إن رقابة التسيير و التدقيق الداخلي ، التي تمارسها المفتشية العامة للمالية ، أصبحت عمليا ابتداء من سنة 1990 ، ولكن الغموض بقي في مجال الاختصاصات .

لقد أعطى المشرع الجزائري للرقابة سلطة دستورية ، وهذا ما نصت عليه المادة 162 من الدستور 1996 " **المؤسسات الدستورية و أجهزة الرقابة مكلفة بالتحقيق في تطابق العمل التشريعي و التنفيذي مع الدستور ، وفي ظروف استخدام الوسائل المالية و الأموال العمومية و تسييرها** "

و يمكن أن تتعدد أوجه الرقابة و تتنوع فنجد منها:

- الرقابة على دستورية القوانين .
- الرقابة على شرعية القرارات الإدارية .
- الرقابة على المالية العمومية .

و يقصد بالرقابة بصفة عامة ، كل نشاط قانوني ، وكل تصرف تقوم به الأجهزة المختصة ، و التي من خلالها يتم التأكد من شرعية و قانونية و ملائمة تسيير الأموال العمومية .

إن رئيس المجلس الشعبي البلدي بصفته الآمر بالصرف لميزانية البلدية المسؤول المباشر بتنفيذ الميزانية ، ومكلف بإعداد الحوالات ، وإصدار سندات التحصيل طبقا لقانون البلدية رقم 11-10 المؤرخ في 22-06-2011 ، ولاسيما المواد 81،203 منه .

المادة 81: " ينفذ رئيس المجلس الشعبي البلدي ميزانية البلدية و هو الآمر بالصرف ".

المادة 203: "يعد رئيس المجلس الشعبي البلدي الحوالات و يصدر سندات التحصيل " .

المطلب الثالث : التمييز بين رقابة المطابقة و رقابة الأداء و رقابة الملائمة

يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من الرقابة[1] :

أولا : رقابة المطابقة

تمارس هذه الرقابة على كل تصرف أو تسيير للأموال العمومية للنظر في مدى احترام المنفذين للنصوص التنظيمية و التشريعات السارية المفعول ، ونشير إلى ملاحظتين هامتين :

الملاحظة الأولى : إذا تمت رقابة المطابقة بصفة مسبقة ، فهي تسمح بوضع حد للتجاوزات القانونية .

الملاحظة الثانية : أما إذا أتت رقابة المطابقة لاحقا فإنها تسمح بتحديد المسؤوليات المترتبة عن مرتكبي تلك التجاوزات القانونية .

---

(1) هشام سلوقي ،رقابة المفتشية العامة للمالية على المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري،مذكرة نهاية التربص الدفعة 39، المديرية الجهوية للمفتشية العامة للمالية ، قسنطينة 2006.

ثانيا : رقابة الأداء

تستند رقابة الأداء للمبادئ الأساسية للتسيير السليم ، من خلال تكييف النصوص القانونية حسب ظروف تطبيقها ، وتطبق هذه الرقابة على مختلف أنواع التسيير العمومي ، كما تسمح بمقارنة الايجابيات و السلبيات ، وتمتد كذلك إلى تقييم طرق التسيير ، حيث تسمح بتفادي أخطاء التسيير لتحسينه و اكتساب نظرة هدفها الوصول إلى عتبة التسيير السليم .

ثالثا : رقابة الملائمة

هي رقابة مؤسسة على مقاييس اقتصادية ، إذ تقوم على عقلنة استعمال الموارد الاقتصادية و السياسية المالية استنادا إلى المعلومات المتوفرة ، كما تسمح هذه الرقابة بالتأكد من مسايرة اختيارات الميزانية للأهداف المسطرة ، حيث يجب أن تكون هذه الأخيرة مضبوطة و دقيقة .

المطلب الرابع : المبادئ التي تقوم عليها الرقابة المالية

إن الرقابة على الميزانية أو الرقابة المالية ، تخضع لجملة من المبادئ و الأسس التي تميزها عن غيرها من أنواع الرقابة ، وتنفرد دون سواها ، ويمكن حصر هذه المبادئ فيما يلي[1] :

- خضوع العمليات المالية لمجموعة من الإجراءات و التي تعرف بالدورة المستدينة ، التي تسبق و تعاصر كل عملية مالية ، سواء كانت متصلة بإيراد أو إنفاق .
- حصر كل خطوة إلى المراجعة دون القيام بأي إجراء قبل التأكد من سلامة و صحة ما سبقها من إجراءات .

---

(1) ربحي كريمة، بركان زهية ، مرجع سبق ذكره ص 5و ص6 .

المبحث الثالث : أنواع الرقابة المالية في التشريع الجزائري

يمكن تقسيم الرقابة المالية من حيث الجهة التي تتولى القيام بها إلى نوعين **أولا** :الرقابة المالية الداخلية ، **ثانيا** : الرقابة المالية الخارجية .

المطلب الأول : الرقابة الداخلية

يقصد بالرقابة الداخلية أو الإدارية للمالية العمومية ، تلك الممارسة من طرف أجهزة خاضعة للسلطة التنفيذية ، بمعنى لا تتمتع بالاستقلال الحقوقي كما هو الشأن بالنسبة لمجلس المحاسبة ، والمجلس الشعبي الوطني .

أولا :الرقابة القبلية على الالتزام بالنفقات

تكمن أهمية الرقابة على الالتزام بالنفقات في كونها تمارس على قرارات الالتزام بالنفقات للآمرين بالصرف قبل إنتاج هذه القرارات لآثارها القانونية أي قبل أن تترتب عنها ديون اتجاه الهيئات العمومية المعنية ، إذن فهي بمثابة إجراء وقائي يسمح بالتصدي للمخالفة المالية منذ بدايتها ، ومنع آثارها من الظهور ، وهذا الذي يضمن لها قدر من الفاعلية[1] .

1-الإطار القانوني للرقابة على الالتزام :

طبقا للمادة 58 من قانون المحاسبة العمومية 90-21توضع قاعدة للرقابة ، أما المادة 60 منه فتعطي صلاحيات الرقابة إلى أعوان معينين من طرف وزير المالية ، و يجب أن يخضع ملف الالتزام إلى تأشيرة المراقب المالي قبل إمضائه من طرف الآمر بالصرف[2] .

---

(1) شويخي سامية ، مرجع سبق ذكره ، ص51 .

(2) مرجع سابق ، ص51 .

وأشار المرسوم التنفيذي رقم 09-374 المؤرخ في 28 ذي القعدة عام 1430 الموافق ل 16 نوفمبر 2009 ، المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات إلى نطاق تطبيق الرقابة القبلية على الالتزام بالنفقات الذي يشمل :

أ- ميزانيات المؤسسات و الإدارات التابعة للدولة :

حيث لكل وزارة ميزانية خاصة بها تحدد فيها الإيرادات و النفقات الخاصة بها ، ونفس الأمر بالنسبة للهيئات و الإدارات التابعة للدولة .

ب- الميزانيات الملحقة :

وهنا يعمل المراقب لإجراء الرقابة القبلية على النفقات المتعلقة بالميزانية الملحقة و المعرفة وفق نص المادة 44 من قانون 17/84 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية . لكونها العمليات المالية لمصالح الدولة و التي يضفي القانون عليها الشخصية الاعتبارية و التي لها دور تقديم خدمات أو إنتاج خدمات مدفوعة الثمن[1] .

ج- الحسابات الخاصة للخزينة

وتشمل الحسابات التجارية ، حسابات التخصيص الخاص ، حسابات التسبيقات ، حسابات التسوية مع الحكومات الأجنبية ، حسابات القروض ، ومضمون هذه الحسابات أن هناك تحصيلا لبعض الأموال لصالح الخزينة العامة للدولة نتيجة عمليات خاصة لا تعتبر من قبيل الإيرادات العامة ، كما قد تسجل الخزينة العامة خروجا لبعض الأموال دون اعتبارها نفقات عامة ، لأجل هذا كان لابد من رصدها في حسابات خاصة دون أن تدرج في ميزانية الدولة، وهذا لا يمنع من خضوعها لرقابة المراقب المالي .

د- ميزانيات الولايات و ميزانيات البلديات .

هـ- ميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري .

و- ميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي و الثقافي و المهني .

ي- ميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري المماثلة .

---

(1)شويخي سامية ، مرجع سبق ذكره ، ص 67.

و بالتالي فان كل النفقات الخاصة بالميزانيات السابقة تخضع لرقابة المراقب المالي الذي يراقب الالتزام بالنفقة و يراقب الآمر بالصرف الذي عليه أن يحصل على تأشيرة المراقب المالي .

2- صلاحيات المراقبين الماليين

تمارس وظيفة الرقابة المالية القبلية من طرف موظفين تابعين للمديرية العامة للميزانية (وزارة المالية) ، ويعين على مستوى كل دائرة وزارية مراقب مالي ، حيث يشمل اختصاصه أيضا المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التابعة للوزارة المعنية ، كما يوجد مراقب مالي للمجلس الدستوري ، ومجلس المحاسبة باعتبارهما مؤسستين مستقلتين .

وعلى المستوى المحلي يعين مراقب مالي على مستوى كل ولاية يكلف بالمراقبة المالية للالتزام بنفقات هذه الأخيرة ، و المصالح غير الممركزة للدولة أو الهيئات العمومية الأخرى (المديريات و مختلف المصالح التي يتصرف رؤساؤها في اعتمادات مفوضة) و المؤسسات العمومية المحلية ذات الطابع الإداري (مستشفيات ، جامعات ...) ، كما يوجد مراقب مالي على مستوى كل دائرة أو مجموعة من الدوائر تم استحداثه سنة 2012 من اجل المراقبة المالية للالتزام بنفقات البلديات التابعة لها .

أ- صلاحيات المراقب المالي

حسب المادة 9 من المرسوم التنفيذي 92-414 فان الصلاحيات الأساسية للمراقب المالي تتمثل في الرقابة القبلية على الالتزام بالنفقات العمومية الخاضعة لذلك ، وتتمثل هذه الرقابة في فحص بطاقات الالتزام ، وسندات الإثبات المرفقة بها و المقدمة إليهم من طرف الآمرين بالصرف ، وينحصر دور المراقب المالي في مراقبة شرعية النفقات الملتزم بها من الناحية الميزانية الخاصة ، دون فحص ملائمتها التي تبقى من صلاحيات الآمرين بالصرف .

ب-العناصر الخاضعة لرقابة المراقب المالي :

حسب المادة 09 من المرسوم التنفيذي 92-414 السابق ذكره فان العناصر التي تخضع للرقابة هي كالتالي[1] :

---

(1)شويخي سامية ، مرجع سبق ذكره، ص55.

- صحة الصفة بالنسبة للآمر بالصرف ، وكذا التحقق فيما إذا كان فيه تكليف أو تفويض الإمضاء من طرف الآمر بالصرف لشخص ما .
- مطابقة العملية للقوانين و التنظيمات الجاري العمل بها .
- وجود اعتمادات كافية لتغطية الالتزام .
- التخصيص القانوني للنفقة : فلا يكفي وجود الاعتماد بل لابد على الآمر بالصرف أن يلتزم بوجهة النفقة وذلك بالتدقيق في الفصل و المادة و الفقرة .
- تطابق جميع الوثائق الخاصة بالالتزام مع مبلغ الالتزام .
- التأكد من وجود التأشيرات و الترخيصات و الآراء المسبقة التي سلمتها السلطة الإدارية المؤهلة قانونا لهذا الغرض إذا ما نص القانون على الزاميتها ، ويتعلق هذا بالخصوص بنفقات الصفقات العمومية التي تلعب فيها لجان الصفقات دورا بارزا بمنح أو رفض التأشيرة .

وهكذا نجد أن المراقب المالي يسعى للتأكد من وجود العناصر السابق ذكرها ، فان توافرت اشر بالموافقة على السجل أو الوثيقة المثبتة للالتزام بالنفقة أو يقوم برفض التأشيرة لانعدام العناصر السابقة مع تعليل الرفض في مدة لا تفوق عشرين يوم [1] .

كما يمكن للمراقب المالي رفض التأشيرة على الالتزامات الغير نظامية و الغير مطابقة للإجراءات المعمول بها ، وهذا ما بصفة مؤقتة أو نهائية ، حيث يتعين تعليل الرفض و تقديم التبريرات القانونية اللازمة[2] .

---

(1)شويخي سامية ، مرجع سابق ص 55

(2)Manuel de contrôle des dépenses engages, ministre des finance, DGB,2007,P108.

ج- تقييم الرقابة القبلية على الالتزام بالنفقات

تعتبر الرقابة المالية رقابة وقائية حيث من خلالها يمكن اكتشاف التجاوزات و الأخطاء قيل وقوعها ، ومن خلال ذلك يكون السعي مباشرة إلى تدارك الخطأ أو التجاوز الوارد و تصحيحه ، كما نلاحظ أن الرقابة المالية نهدف من خلالها إلى تحديد مدى تطابق العمليات الواردة على النفقات مع القوانين و التنظيمات المعمول بها .

ومن الملاحظ أن رقابة المراقب المالي تقتصر على الجانب الشكلي للنفقة دون التعدي إلى رقابة الملائمة التي تفحص العمليات المالية من بدئها إلى وقت انتهائها .

وكما هو معلوم أن رقابة المراقب المالي رقابة إنفاق لا تحصيل أي أنها تخص عمليات الإنفاق العام دون الإيرادات العامة .

ثانيا : رقابة المحاسب العمومي :

يعتبر محاسبا عموميا كل شخص يعين بصفة قانونية للقيام بتحصيل الإيرادات و دفع النفقات ، و ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها و حفظها ، و كذلك تداول الأموال و السندات و القيم و الممتلكات و العائدات و المواد ، مع القيام بمسك الحسابات لحركة الموجودات[1] .

1- صلاحيات المحاسب العمومي :

يقوم المحاسب العمومي بمراقبة مشروعية التحصيل أو الدفع ، خلافا للآمر بالصرف الذي يتصرف في إطار الملائمة ، لهذا يتعين على المحاسب العمومي قبل قبوله دفع نفقة ما أن يتحقق مما يلي[2] :

- صفة الآمر بالصرف أو المفوض له .

---

(1) علي بساعد ، المالية العمومية ، المعهد الوطني للمالية ، ديسمبر1992 ، ص 93.

(2)المادة 36 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية ج ر ج ج عدد 35،1990 .

- شرعية عمليات تصفية النفقات .
- توفر الاعتمادات .
- كون الديون لم تسقط آجالها أو أنها محل معارضة .
- الطابع الابرائي للدفع .
- تأشيرات عمليات المراقبة التي نصت عليها القوانين و الأنظمة المعمول بها .
- الصحة القانونية للمكسب الابرائي .

ثالثا : رقابة مصالح وزارة المالية

تلعب وزارة المالية دورا هاما في مجال الرقابة المالية حيث تسهر على رعاية ورقابة مالية الدولة ، وما يهمنا في إطار مصالح وزارة المالية هو المفتشية العامة للمالية .

1- المفتشية العامة للمالية :

أنشئت المفتشية العامة للمالية بموجب مرسوم رقم 53/80 بتاريخ 01 مارس 1980 كهيئة للرقابة تحت السلطة المباشرة للوزير المكلف بالمالية ، حيث تمارس رقابة التسيير المالي و المحاسبي في مصالح الدولة و الجماعات العمومية اللامركزية و المؤسسات العمومية .

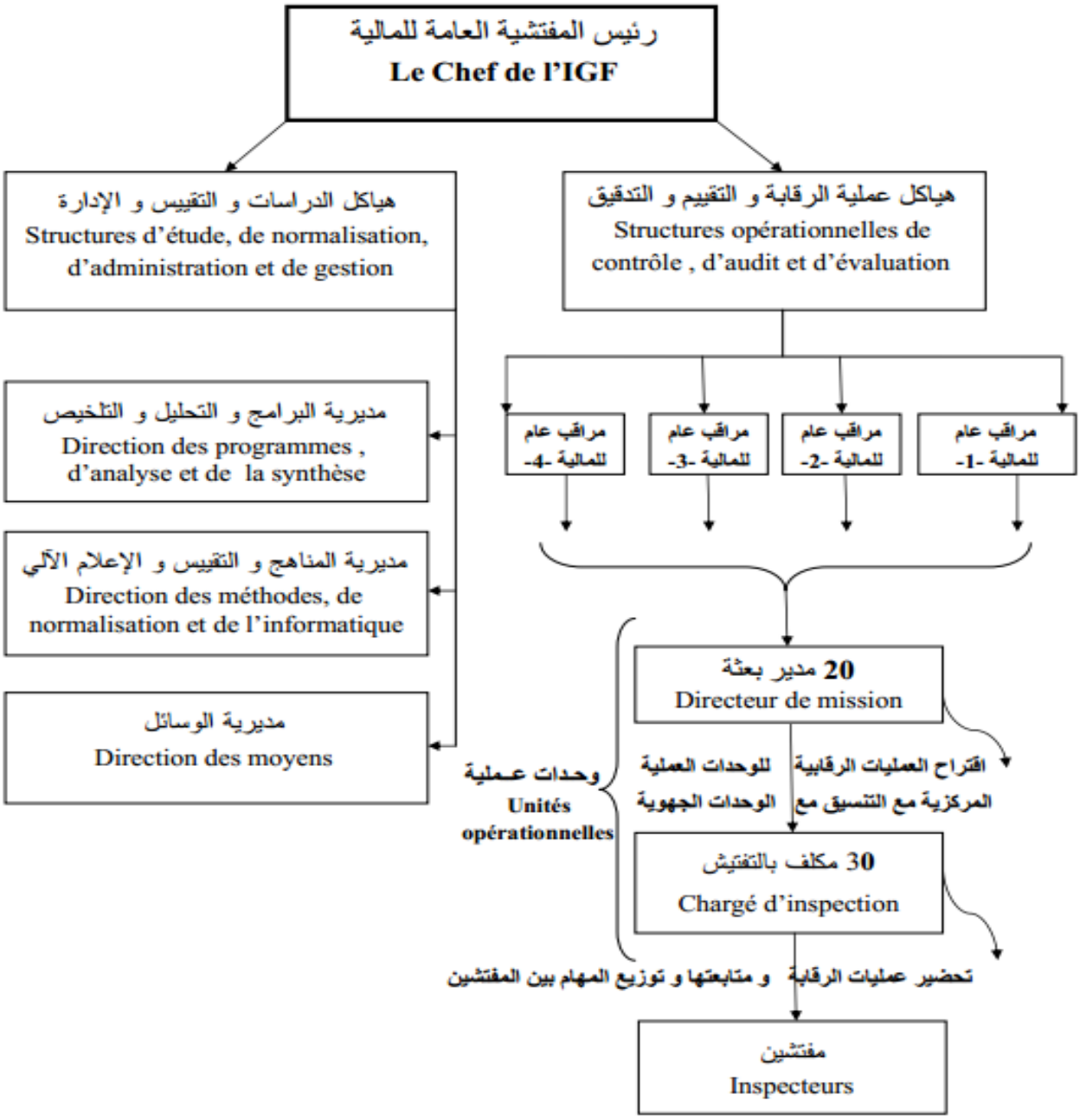
يقوم الوزير المكلف بالمالية بتحديد برنامج عمل المفتشية خلال السنة ابتداء من الشهر الأول من كل سنة آخذا بعين الاعتبار طلبات المراقبة التي يتقدم بها أعضاء الحكومة ، ومجلس المحاسبة ، و المجلس الشعبي الوطني[1] .

---

(1) علي بساعد ، مرجع سبق ذكره ، ص 101.

تمارس المفتشية العامة للمالية رقابتها بواسطة مفتشين عاميين للمالية و مفتشين للمالية ، و مفتشين مساعدين ، ويمكن تلخيص الهيكل التنظيمي للمفتشية في الشكل التالي :

الشكل رقم : 01 الهيكل التنظيمي للمفتشية العامة للمالية



المصدر : شويخي سامية ، مرجع سبق ذكره ، ص 65 .

وتتمثل رقابة المفتشية في مهام المراجعة أو التحقيق و تتناول :

- شروط تطبيق التشريع المالي و المحاسبي و الأحكام القانونية أو التنظيمية التي يكون لها انعكاس مالي مباشر .
- التسيير و الوضع الماليان في المصالح أو الهيئات التي تجري عليها المراقبة .
- صحة المحاسبة و سلامتها و انتظامها .
- مطابقة العمليات التي تمت مراقبتها لتقديرات الميزانية .
- شروط استعمال و تسيير الوسائل الموضوعة تحت تصرف هيئات الجهاز المالي للدولة

وتتم رقابة المفتشية العامة للمالية في عين المكان و بناء على المستندات كما أنها تكون إما فجائية أو بعد إشعار مسبق ، غير انه يتعين على المفتشين عدم التدخل في تسيير المصالح المخصوصة بالرقابة ، كما عليهم المحافظة على السر المهني .

تنجز المفتشية برنامج رقابتها ، وتحرر في نهاية السنة تقريرا يقدم للوزير المكلف بالمالية ، مع تدعيمه بالاقتراحات التي تراها مناسبة و ضرورية لتحسين سير المصالح ، وتطوير مناهج الضبط المالي و المحاسبي[1] .

2- تقييم رقابة المفتشية العامة للمالية

تلعب المفتشية العامة للمالية دورا هاما في مجال الرقابة ولا يمكن الاستغناء عن المهام التي تؤديها في مجال الرقابة و التقويم الاقتصادي و كذا الدراسات و التحاليل ، ورغم هذا الدور الذي تلعبه المفتشية ورغم التعديلات التي شهدتها الأحكام التشريعية المتعلقة بتنظيمها ودورها إلا أن هناك الكثير من الحدود و العقبات التي تحد من فعالية عملها .

ويمكن حصر مجموعة العقبات التي تحول دون تحقيق الأهداف المرجوة من طرف المفتشية على النحو التالي[2] :

---

(1) علي بساعد ، مرجع سبق ذكره ، ص 102.

(2) شويخي سامية ، مرجع سبق ذكره ، ص73.

- ينحصر دور المفتشية في الرقابة و إعداد التقارير دون أن يكون لها صلاحية إصدار أحكام أو قرارات .
- ما يعاب عليها أن محققي المفتشية يحققون في تسيير أموال عمومية تقدر بالملايير مقابل تحفيزات ضعيفة إن لم نقل منعدمة .
- عدم وجود أي تنسيق بين عمل المفتشية و عمل باقي الهيئات الرقابية خاصة مجلس المحاسبة .

المطلب الثاني : الرقابة الخارجية

تتولى الرقابة الخارجية أجهزة خارجية غير خاضعة للسلطة التنفيذية ، ومن بين هذه الأجهزة نجد : البرلمان ، ومجلس المحاسبة .

أولا : الرقابة البرلمانية

يمارس المجلس الشعبي الوطني رقابته في مواد المالية العمومية ، بصفة كاملة سواء بمناسبة عرض مشروع قانون المالية العامة عليه للتصويت أو بتشكيل لجنة مراقبة أو باستخدامه للوسائل العامة في الرقابة كتوجيه الأسئلة الشفوية و المكتوبة لأعضاء الحكومة أو الاستجواب .

تضطلع لجنة المالية والميزانية والتخطيط إحدى اللجان الدائمة للمجلس الشعبي الوطني بدراسة معمقة لمشروع قانون المالية واقتراح التعديلات والإضافات التي تراها مناسبة بغية إدراجها في تقريرها الذي يعرض على النواب في الجلسة العامة حيث تثري اللجنة تقريرها بالاستماع إلى ممثل الحكومة بشان توضيح المسائل الغامضة في المشروع ،كما يساهم النواب بآرائهم و تدخلاتهم و استفساراتهم في استجلاء مواقع الغموض ،ودفع ممثل الحكومة إلى تدعيم المشروع بالتفسيرات الضرورية ،كل هذا يتم قبل الشروع في التصويت[1] .

---

(1) علي بساعد ، مرجع سبق ذكره ، ص 96

وتميل رقابة المجلس الشعبي الوطني إلى الجانب السياسي أكثر من الجانب المالي ،ولهذا يعتبرها البعض قليلة النجاعة والفاعلية من الناحية المالية باعتبارها ترتكز على المحاور الكبرى وتفلت منها عادة المسائل التفصيلية ،والتي ضمنها تكثر المخالفات وتتعدد الاختراقات للأمور القانونية .

1-لجان التحقيق و المراقبة

يمكن للمجلس الشعبي الوطني التحقيق في كل قضية ذات مصلحة عامة بواسطة لجنة تحقيق ومراقبة حسب ما هو منصوص عليه في المادة 151 من الدستور :" يمكن للمجلس الشعبي الوطني في إطار اختصاصاته أن ينشئ في أي وقت ، لجنة تحقيق في أي قضية ذات مصلحة عامة "[1] .

ومن هنا يمكن تأسيس لجنة تحقيق بناءا على لائحة اقتراح يقدمها عشرة نواب على الأقل أو من مكتب المجلس أو من لجانه الدائمة ، أو بمبادرة من رئيس الجمهورية .

وتتمثل وظيفة لجنة التحقيق في جمع معلومات تخص وقائع معينة ، وتبليغ خلاصتها إلى المجلس ، وهذا خلافا للجنة المراقبة التي توجه جهودها إلى فحص التسيير المالي و الإداري لمصالح الدولة أو المؤسسات العمومية ، ينتخب المجلس أعضاء لجنة التحقيق بحيث يتعدى عددهم خمسة عشر عضوا ، ولا يكون المقترحون أعضاء فيها[2] .

---

(1) القانون رقم 04/80 المؤرخ في 1980/03/01 المتعلق بممارسة وظيفة الرقابة من قبل المجلس الشعبي الوطني .

(2) علي بساعد ، مرجع سبق ذكره ، ص 96.

تجري اللجنة تحرياتها إما بناء على المستندات ، أو في عين المكان ، كما يمكنها الاستعانة بمصالح تقنية خبيرة من القطاع العام ، وبعد فراغ اللجنة من تحرياتها ترسل عن طريق رئيسها نسخة إلى السلطة الوصية لتقديم ملاحظاتها .

كما تتمتع لجان التحقيق والمراقبة التابعة للمجلس الشعبي الوطني بصلاحيات واسعة في ميدان التحري ،وذلك لكونها تستطيع طلب الهيئات محل تحرياتها وكذلك الإدارات والمصالح المختصة بتبليغها الوثائق والمعلومات ،ويمكنها الاطلاع على كل المستندات والوثائق التي تحتاجها ما عدا المتعلقة منها بأسرار الدفاع الوطني ويمكن أيضا للجنة الاستماع إلى الأشخاص الذين بحوزتهم معلومات أو شهادات مفيدة .

يتعين على لجان التحقيق والمراقبة أثناء مباشرتها لمهامها احترام قواعد إدارة وتسيير الهيئات التي تقع عليها المراقبة وكذا صلاحيات المسيرين والسلطات الوصية على هذه الهيئات[1] .

تنتهي مهمة لجنة التحقيق و المراقبة سواء باكتمال تحقيقها أو بانقضاء الأجل القانوني وهو ستة أشهر ، مع جواز تمديده بشهرين من طرف رئيس المجلس الشعبي الوطني ، و ذلك سواء أكملت إشغالها أو لم تكملها ، وتعد اللجنة تقريرا عن نتائج تحقيقها و مراقبتها تسلمه إلى رئيس المجلس الشعبي الوطني الذي يبلغه لنواب المجلس و الحكومة ، ويتضمن التقرير ما يلي[2] :

- جميع المعاينات و الملاحظات التي تتعلق بالغرض من المراقبة و التحقيق .
- بيان الوقائع التي تستدعي اتخاذ إجراءات خاصة .
- الاقتراحات الكفيلة بتفادي تكرار النقائص و مظاهر الإهمال و الانحرافات التي تمت ملاحظتها ، ومنها فعالية الإطار القانوني أو التنظيمي و حول ضرورة تكييفه أو إعادة النظر فيه .

---

(1) المادة 22 من القانون 04/80 سبق ذكره .

(2) علي بساعد ، مرجع سبق ذكره ، ص 97 .

كما يمكن للمجلس الشعبي الوطني فضلا عن ممارسة وظيفة التحقق و المراقبة تلقي التقارير السنوية ، و قانون ضبط الميزانية ، و تتمثل أهم التقارير الذي يتلقاها المجلس الشعبي الوطني في إطار استيفائه للمعلومات الضرورية لممارسة وظيفة المراقبة فيما يلي[1] :

- التقرير السنوي لتنفيذ المخطط الوطني للتنمية .
- التقرير السنوي للجنة المركزية للصفقات العمومية .
- التقرير السنوي للمفتشية العامة للمالية .
- تقارير المجالس الشعبية الولائية و البلدية المتعلقة بالرقابة .
- التقارير السنوية عن نشاطات المؤسسات العمومية .
- تقارير مجالس عمال المؤسسات العمومية المتعلقة بالرقابة .
- التقرير السنوي لمجلس المحاسبة .

- **تقييم الرقابة البرلمانية :**

تبقى الرقابة البرلمانية ذات خصوصيات نيابية متميزة عن كلا من الرقابة الإدارية و الرقابة القضائية ، وتبقى فعاليتها مرهونة إلى حد بعيد بمدى فعالية أعضاء البرلمان في ممارسة سلطاتهم النيابية و صلاحياتهم الرقابية على أعمال الحكومة ، "و الذي يعاب على أعضاء البرلمان انه ليس لديهم الوقت الكافي و الخبرة الفنيـــة و المحاسبية الكافية لمناقشة الحساب الختامي الذي قد يصل إلى آلاف الصفحات و الأرقام مناقشة تفصيلية ، أضف إلى ذلك الأعباء و المهام السياسية الخطيرة التي يثقل بها أعضاء السلطة التشريعية ،غير كافية بمفردها على تتبع سير و مراقبة حسن تنفيذ الميزانية العامة للدولة " [2] .

---

(1) المادة 01 من القانون 80-04، سبق ذكره .

(2) محمد عباس محرزي،اقتصاديات المالية العامة،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2003 ،ص 456.

ثانيا :الرقـابة القضائيـة

تبرز الرقابة القضائية على المال العام في ممارستها من طرف أجهزة مستقلة عن مختلف السلطات خاصة التنفيذية منها وتتمثل في هيئات تأخذ شكل المحاكم القضائية حيث يكون لأحكامها قوة تنفيذية شانها في ذلك شان المحاكم العادية ، وتمارس هذه الرقابة بشكل عام في فرنسا من طرف محكمة الحسابات La cour des comptes بالإضافة إلى بعض الدول التي خضعت للاحتلال الفرنسي و على رأسها دول المغرب العربي ، ففي تونس تمارس من طرف مجلس دائرة الحسابات ، وفي المغرب من طرف المجلس الأعلى للحسابات ، وفي الجزائر من طرف مجلس المحاسبة الذي أنشئ دستوريا سنة 1976 وبرز إلى الوجود في سنة 1980 ، وخضع قانونه الأساسي إلى العديد من التعديلات آخرها كان عام 1995 حيث أصبح دوره الأساسي يتمثل في مراقبة جميع الأموال العمومية مهما كان مصدرها ومهما كان المستفيد منها[1] .

وتتميز رقابة مجلس المحاسبة كما جاء في المادة 170 من دستور 1996 بأنها رقابة لاحقة للتنفيذ ومن ثم فان مجلس المحاسبة في الجزائر بالإضافة إلى غيره من الأجهزة الرقابية في مختلف الدول التي تطبق هذا النوع من الرقابة يقوم بفحص الحسابات الختامية لأجهزة الدولة المختلفة ثم يبدي رأيه فيها[2].

---

(1)عبد القادر موفق،الرقابة المالية من منظور الاقتصاد الإسلامي و الاقتصاديات المعاصرة ، مجلة أبحاث اقتصادية و إدارية ،العدد الخامس 2009،جامعة باتنة ص92.

(2) مرجع سابق ،ص93 .

كما يقوم مجلس المحاسبة بنوعين من الرقابة ، رقابة إدارية و أخرى قضائية .

1-الرقابة الإدارية لمجلس المحاسبة:

يقوم مجلس المحاسبة بالرقابة الإدارية أو ما يصطلح عليها برقابة نوعية التسيير على النحو التالي :

- يقوم مجلس المحاسبة برقابة نوعية تسيير الهيئات الخاضعة لرقابته وحسن استعمالها للمواد و الوسائل المادية و الأموال العمومية و تسييرها على مستوى الفعالية والنجاعة و الاقتصاد بالرجوع إلى الأهداف و الوسائل المستعملة .
- يعمل على التأكد من وجود آليات وإجراءات رقابية داخلية تنظم عمل هذه الهيئات .
- يقوم بالتأكد من مدى توفر الشروط المطلوبة لمنح هذه الهيئات المساعدات المالية و الإعانات من طرف الدولة ، ومدى محاولاتها اتخاذ كل الترتيبات اللازمة للحد من اللجوء إلى هذه المساعدات .
- يقوم أيضا بمراقبة النفقات التي تم صرفها مع الأهداف المسطرة .
- يشارك في تقييم فعاليات الأعمال و المخططات و البرامج و التدابير التي قامت بها مؤسسات الدولة الخاضعة لرقابته .
- يقوم بكل الإجراءات الملائمة لضمان حسن تسيير المصالح و الهيئات الخاضعة لرقابته ، وذلك بإعداد تقارير تحتوي على الملاحظات و التقييمات و ترسل إلى مسؤولي المصالح و الهيئات المعنية أو إلى سلطاتهم الوصية أو السلمية لتقديم إجاباتهم وملاحظاتهم .

كما ينظم مجلس المحاسبة نقاش يشارك فيه مسؤولوا الهيئات المعنية ، وبعد ذلك يضبط تقييمه النهائي ، ويصدر جميع التوصيات و الاقتراحات قصد تحسين فعالية و مردودية تسيير مصالح الهيئات ، ويتم إرسالها إلى مسؤوليها وكذا إلى الـــوزارات و السلطات الإدارية المعنية .

وما يلاحظ على الرقابة الإدارية التي يمارسها مجلس المحاسبة أنها تستثني أي تدخل لهذا الأخير في إدارة و تسيير الهيئات التي تخضع لرقابته ، و أية إعادة نظر في صحة وجدوى السياسات وأهداف البرامج التي سطرتها السلطات الإدارية أو مسؤولوا الهيئات التي تمت مراقبتها[1] .

2-الرقابة القضائية لمجلس المحاسبة

كما ذكرنا سابقا بان مجلس المحاسبة في الجزائر يمثل أعلى مؤسسة للمراقبة في مجال المالية العمومية ، ويختص بشمولة و اختصاص اكبر في الرقابة ، ولذا نجده ينتمي إلى المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة و المحاسبة L'organisation internationale des institutions supérieures de contrôle (intosai) .

وينتمي إلى المجلس التنفيذي للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية و المحاسبة (arabosai) ، وكذا ينتمي إلى للمنظمة الإفريقية للأجهزة العليا للرقابة المالية و المحاسبة (afrosai)[2].

يختص مجلس المحاسبة بمراقبة مختلف الحسابات و يتحقق من دقتها و صحتها ونزاهتها و التي يقدمها الآمرون بالصرف و المحاسبون العموميون ، وتكون الرقابة مستخلصة باتهام أو إبرام أو إبراء كلا من الأمر بالصرف و المحاسب العمومي .

كما يتعين على كل آمر بالصرف أو محاسب عمومي أن يودع حسابات تسييره للسنة المنصرمة لدى مجلس المحاسبة الذي يتفحصها ويراجعها وعند الحاجة على كل منهما تقديم الوثائق و المستندات التي يطلبها المجلس ، كما يمكن للمجلس إجراء كل التحريات الضرورية ، كذلك حق الدخول للمكاتب و المحلات التابعة للهيئات الخاضعة لرقابة المجلس .

---

(1) المادة 15 من الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17-07-1995 المتعلق بمجلس المحاسبة .

(2) بن داود إبراهيم ، الرقابة المالية على النفقات العامة، دار الكتاب الحديث، الجزائر 2010 ،ص 155.

يقوم مجلس المحاسبة عند ممارسته لاختصاصه الرقابية بإصدار قرارات بحيث :

- يراجع الحسابات الإدارية التي يقدمها الآمرون بالصرف للمجموعات العمومية و يختمها بواسطة التصريح بالتطابق ، و كذلك يصفي حسابات المحاسبين العموميين .
- يأمر بترتيب المحاسبة و استكمالها عند ملاحظته نقائص أو تأخير في مسكها .
- يفصل في المسؤولية المالية للمحاسبين المشكوك في تسييرهم .
- يتفحص التسييرات الفعلية و يصفيها .
- يدين المسيرين المخطئين بدفع غرامة مالية .

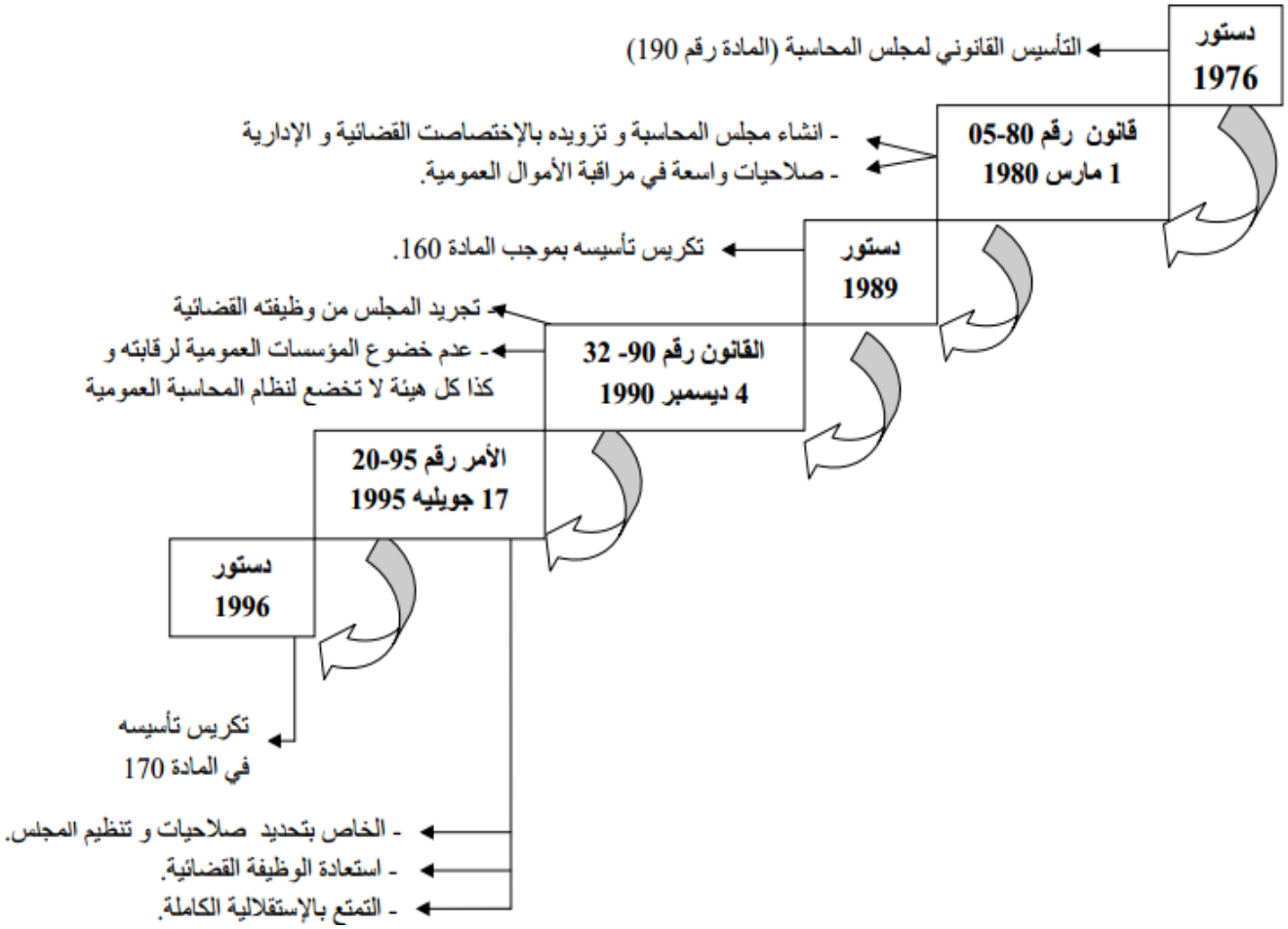
تتبع تصفية الحسابات في المجلس بصدوره قرار يقضي ببراءة المحاسبين العمومي أو إدانتهم ، و عند إدانة المحاسب فانه يتوجب عليه تسديد ما استحق لصالح الخزينة العمومية ، كما ينجر فضلا عن ذلك تقرير مسؤولية جزائية .

يمكن لمجلس المحاسبة إشراك أعوان القطاع العام المؤهلين لمساعدته في أعماله المادية وتحت مسؤوليته ، و بعد موافقة السلطة السلمية التي يتبعونها .

كما يمكن استشارة اختصاصيين أو تعيين خبراء من شانهم إفادته أو مساعدته في أشغاله إذا كانت العمليات الواجب مراقبتها أو أعمال التسيير الواجب تقديمها أو الوقائع الواجب الحكم فيها تقتضي ذلك ، ومن اجل أداء هؤلاء الخبراء مهامهم على أحسن وجه أجاز المشرع لهم حق الاطلاع على الوثائق و المعلومات ، و يلزمون بالسر المهني .

ويمكن تصوير تطور النظام القانوني لمجلس المحاسبة الجزائري عبر الزمن في الشكل التالي :

الشكل 2: تطور النظام القانوني لمجلس المحاسبة عبر الزمن



المصدر : شويخي سامي ، مرجع سبق ذكره، ص 86.

3-تقييم رقابة مجلس المحاسبة :

تهدف رقابة مجلس المحاسبة إلى حماية الأموال العامة خاصة ما يتعلق منها بالقواعد المالية و المحاسبية ، كما تهدف للوصول إلى نتائج تتمحور في عنصرين بارزين هما :

- تشجيع الاستعمال الناجع و الفعال للموارد و الوسائل المادية و الأموال العامة وكيفية إعادة تحويلها أي إنفاقها .
- إجبارية تقديم الحسابات وتطوير النزاهة و الشفافية في تسيير الأموال العمومية .

وإذا نظرنا للواقع فان هذه المؤسسة العليا للرقابة المالية لا تؤدي الدور المنوط بها في محاربة الفساد وتبذير الأموال العمومية فهي تعطي صورة لبناية فارغة و لمؤسسة غير قادرة على إنتاج أي تقرير حول الفضائح المالية المتتالية التي شملت اغلب القطاعات الاقتصادية ، وخاصة الشركات الكبرى ، فمجلس المحاسبة الجزائري لم ينشر أي تقرير منذ سنة 1995 وهذا يبين التخوف من هذه التقارير[1] .

---

(1) شويخي سامية ، مرجع سبق ذكره ، ص97 .

المبحث الرابع : أهداف الرقابة المالية

تعتبر الأموال العمومية من إيرادات ونفقات وسيلة غير مباشرة لتدخل الدولة في مجالات متعددة ، وطبعا يجب أن تكون هذه الأموال مرخصة من طرف السلطة التشريعية حتى تقوم الحكومة بتنفيذها ، لكن أثناء أداء هذه الأخيرة لمهامها قد ترتكب أخطاء عن قصد أو غير قصد ، مما يستدعي ضرورة مراقبتها ، وان كان هدف المراقبة الأساسي هو أن يكون عمل السلطة التنفيذية وفق المسار الذي رخصته لها السلطة التشريعية ، أي التسيير الحسن للأموال العمومية و ترشيد استعمالها[1] .

ويمكن أن نتطرق إلى أهداف الرقابة المالية من خلال النواحي التالية :

المطلب الأول :الهدف المالي للرقابة المالية

إن الهدف المالي للرقابة هو ضمان تسيير حسن واستعمال سليم وعقلاني للاعتمادات الممنوحة ، ولتحقيق هذا الهدف وضع المشرع العديد من القواعد القانونية و التنظيمية لضمان احترام إجازة الميزانية من جهة ، و البحث عن مواضع الخلل التي تؤدي إلى المساس بالأموال العمومية و الأخطاء المرتكبة عند تنفيذ الميزانية من طرف الأعوان المكلفين من جهة أخرى ، فعند وجود أخطاء أو تجاوزات يتم إحالة مرتكبيها على السلطات المختصة في تقرير العقوبات وترتكز الجهات الرقابية في تحقيقاتها وتحرياتها على ثلاث محاور[2] :

أولا : يتمثل في مدى شرعية وصحة العمليات المالية .

ثانيا : يتناول دقة العمليات المالية و المحاسبية حيث الجهاز الرقابي يكشف الأخطاء العددية التي ترتكب خلال تنفيذ العمليات المالية وذلك بمقارنة مدى تطابقها مع الوثائق المثبتة.

---

(1) صرارمة عبد الوحيد،مرجع سبق ذكره ص 136.

(2)مرجع سابق ،ص 136.

ثالثا : حيث تعتمد فيه الرقابة على نزاهة وسلامة كل العمليات المالية و الحسابية بكونها خالية من كل ضروب التزوير و التدليس .

كما يتمثل الهدف المالي أيضا للرقابة المالية في التحقق من صحة الحسابات و سلامة التصرفات و الإجراءات المالية وكشف الانحرافات و الأخطاء المالية و الاختلاسات و مراقبة الأداء وفقا للأهداف الموضوعة ، و بالتالي مراقبة الترشيد في الإنفاق[1] .

المطلب الثاني :الهدف الإداري للرقابة المالية :

يكمن الهدف الإداري للرقابة المالية في التأكد من أن أنظمة العمل تؤدي إلى اكبر نفع ممكن بأقل النفقات الممكنة ، وتصحيح القرارات الإدارية بالشكل الذي يضمن حسن سير العمل في كافة مراحل التخطيط و التنفيذ و المتابعة[2] ، وكذلك التأكد من سلامة العمليات المحاسبية التي خصصت من اجلها الأموال العامة و التحقق من صحة الدفاتر و السجلات و المستندات .

كما تؤدي الرقابة المالية من الناحية الإدارية إلى التعرف على مواقع الخلل وكيفية إصلاحها دون ترك الأخطاء تتعدد وتنتشر فيصبح علاجها باهظ التكاليف ، كما تسمح في نفس الوقت بتعميم الخبرات الجيدة و مكافأة المسيرين الجيدين .

ويمكن حصر مجموعة من الأهداف الإدارية للرقابة المالية في التالي[3] :

- تساعد على تحسن عملية التخطيط و زيادة فعاليتها في مواجهة المستقبل .
- تساعد على توحيد و توجيه الجهود لانجاز الأغراض و الأهداف المحددة للإدارة بكفاءة و فعالية .

---

(1)Bacem becheneg, report on financial control over government agencies , the Palestinian independent commission for citizen rights ,Palestine 2001, P11.

(2)Bacem becheneg ,OP.cit P11.

(3)جهاد محمد محمد شرف، اثر الرقابة المالية على استمرار التمويل للمؤسسات الأهلية، مذكرة ماجستير في المحاسبة و التمويل ، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، فلسطين ،2005 ص 29.

– تساعد على اتخاذ القرارات المناسبة من خلال المعلومات التي يكشف عنها التنفيذ و الواقع العملي ، وبالتالي تطوير قدرة الإدارة على اتخاذ القرارات المناسبة .

– تساعد على تقييم الوضع المالي و الاقتصادي ، وكذلك تقييم العاملين لأغراض الحوافز و التدريب .

وقد ذكر الغرياني أن أغراض الرقابة تتمثل في[1] :

- اكتشاف الانحرافات في حينها ، ثم اتخاذ الإجراءات الفورية لإيجاد حلول مناسبة لها قبل استفحالها و صعوبة تعديلها .
- التأكد من حسن استخدام الموارد المحددة ، من موارد مادية و بشرية ، و التصرف فيها وفقا للخطة المقررة و الحدود المرسومة .
- تحقيق الوفر المادي في تكلفة التنفيذ ، والحد من الإسراف الذي لا مبرر له .
- تستهدف الرقابة تنفيذ القرارات بأفضل صورة ممكنة ، والتأكد من أنها محل احترام الجميع .

المطلب الثالث :الهدف السياسي للرقابة المالية :

إن الهدف السياسي من الرقابة على الأموال العمومية سواء من طرف الهيئات التابعة للسلطة التنفيذية أو تلك الخارجة عن إدارتها و الممارسة من طرف هيئات دستورية قائمة بذاتها يتمثل في جانبين[2] :

أولا: رقابة داخلية

وهنا تحاول الحكومة أن تعطي صورة حسنة عن تنفيذها للميزانية ، وذلك بمحاولة تجنب وقوعها في الأخطاء حتى تكون حصيلتها السنوية المقدمة مطابقة للتقديرات ، عملا بمبدأ المراقبة الذاتية .

---

(1) طلال سراج الغرياني،الرقابة الإدارية و أجهزتها في المملكة العربية السعودية ، مجلة الإدارة العامة ، دورية علمية متخصصة ومحكمة، الرياض ،السعودية ، عدد53، سنة 1978 ، ص 37.

(2) صرارمة عبد الوحيد ، مرجع سبق ذكره ، ص 137.

ثانيا– رقابة خارجية

وهي تلك التي تقوم بها أجهزة غير تابعة للحكومة كالبرلمان ومجلس المحاسبة ، و الهدف منها تقويم سياسة الحكومة لتحقيق نمو اقتصادي و اجتماعي .

ويتمثل الهدف السياسي للرقابة المالية في التحقق من تطبيق ما وافقت عليه السلطة التشريعية فيما يتعلق بالميزانية ، أي استخدام الاعتمادات للأغراض التي خصصت لها ، وجباية الإيرادات حسب الأنظمة و اللوائح[1] .

المطلب الرابع : الهدف الاقتصادي للرقابة المالية :

إن البرامج الإنمائية ، الاقتصادية و الاجتماعية بعد المصادقة عليها من قبل البرلمان تشكل إطارا للبرامج الاستثمارية ، و التي من خلالها تحاول تكثيف مجهوداتها بغية التطور الاقتصادي و الاجتماعي للبلاد ، وتحتوي هذه البرامج الإنمائية نوعية التجهيز و المبالغ المخصصة للتنفيذ و الفترة الزمنية ، وأجهزة الرقابة بإمكانها مراقبة و ضمان مدى مطابقة التنبؤات المالية مع الأهداف المرجوة و المسطرة في البرامج الإنمائية ، و عادة ما ترجع صلاحيات المراقبة و التحقيق في هذا الميدان إلى البرلمان و الهيئات التابعة للوزارات المكلفة بالمالية بالإضافة إلى السلطات الوصية[2] .

---

(2)Bacem becheneg ,OP.cit P11.

(1) صرارمة عبد الوحيد ، مرجع سبق ذكره ، ص 137.

وحسب منظمة الانتوساي فان الهدف من الرقابة على البيانات المالية يتمثل في تعزيز ثقة المستخدمين المستهدفين في البيانات المالية ، ويتم ذلك من خلال تعبير المدقق عن رأيه عما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من جميع جوانبها ذات الأهمية النسبية وفقا للإطار المعمول به لإعداد التقارير المالية أو ما إذا كانت البيانات المالية تعبر بعدالة من جميع جوانبها ذات الأهمية النسبية ، أو تقدم صورة صادقة وعادلة وفقا لذلك الإطار[1]

وإذا نظرنا إلى أهداف الرقابة المالية من المنظور الإسلامي نجدها تتمثل في التالي[2] :

- التحقق من أن إيرادات الدولة تحصل وفقا لأحكام الشريعة الإسلامية و أنها ترد إلى خزينة الدولة في المواعيد المحددة دون زيادة أو نقصان .
- التحقق من أن الإيرادات أنفقت طبقا لما تقتضي به أحكام الشريعة في مصارفها المحددة وقد اخذ كل ذي حق حقه ، و الكشف عن المخالفات و الانحرافات و الاختلاسات .
- التأكد من الإيرادات بمختلف أنواعها قد استخدمت أفضل استخدام فلا إسراف ولا تقتير و لا تقصير .
- التأكد من سلامة الأنظمة و التعليمات و القوانين المالية و التحقق من كفايتها و انسجامها مع روح الشريعة الإسلامية ، ومصلحة الأمة ، و اكتشاف نقاط الضعف و القصور في الأداء وتحديد الأخطاء ، ثم محاولة إيجاد العلاج المناسب و اقتراح التعديلات المناسبة بما يحقق القضاء على هذه الأخطاء و الانحرافات .

---

(1)موقع منظمة الانتوساي www.intosai.org اطلع عليه بتاريخ جوان 2015.

(2) شويخي سامية ، مرجع سبق ذكره ، ص110 .

خلاصة الفصل الأول

إن تكييف الرقابة المالية مع التوجهات الجديدة للإدارة تتطلب من هذه الأخيرة أن تحضر الأرضية وتتبنى القواعد الجديدة للتسيير مرتكزة على المسؤولية الكبيرة للمسيرين العموميين أين يتوجب إعطاء حرية اكبر ، ولامركزية في اتخاذ القرارات ، والتخفيف من الإجراءات ومهلة التنفيذ .

ولا يحصل ذلك إلا إذا كانت الإدارة تعمل بصفتها أداة تنمية ، ووظيفة الرقابة تصبح داخلية في التسيير الإداري ، وتصبح مفاهيم مثل تقييم البرامج و مراقبة الجودة و الرقابة من الهيئات العليا حول التسيير العمومي تقبل على أنها وسائل عقلنة لاستعمال الموارد المحدودة للدولة ، وتوجيهها لتحقيق أفضل النتائج .



الأجهزة العليا للرقابة المالية و ظاهرة الفساد المالي

تمهيد

تتمثل المهمة الرئيسية للأجهزة الرقابية في النظر في ما إذا تم صرف الأموال العامة بطريقة اقتصادية و عقلانية ، ووفقا للقواعد و اللوائح القائمة .

كما يجب أن تكن الأجهزة الرقابية مستقلة عن الهيئات الخاضعة لرقابتها و أن تتمتع بالحماية ضد أي شكل من أشكال التأثير الخارجي ، و من الأهمية بمكان أن تقوم الطرق الرقابية التي تستعملها الأجهزة الرقابية على المعرفة العلمية و الفنية ، و أن يتمتع المدققون بالمؤهلات المهنية اللازمة و بالنزاهة الأخلاقية ، ذلك لأن الوظيفة الرقابية الحكومية الخارجية المستقلة (بالتعاون مع موظفين مهنيين و منهجيات مهنية) هي وحدها كفيلة بأن تضمن تقريرا عن نتائج الرقابة المالية يتسم بعدم التحيز و بالموضوعية و بالثقة .

ويقوم كلا من مجلس المحاسبة الجزائري و منظمة الانتوساي بالسهر على حماية المال العام ، حيث تقوم الانتوساي بتوفير الدعم المتبادل للأجهزة الرقابية ، و بالتشجيع على تبادل الآراء و المعارف و التجارب فيما بينها ، كما أنها الناطق باسم الأجهزة الرقابية ضمن المجتمع الدولي ، وتدعم التحسين المستمر في ما بين أعضائها .

المبحث الأول : مجلس المحاسبة الجزائـــــري

عملت الجزائر بعد حصولها على الاستقلال على إيجاد نظام للرقابة حسب طبيعة النظام المالي للبلاد ، و الذي كان يستمد معظم قواعده من التشريع الفرنسي ، و بالتالي فهي تصنف ضمن الدول التي تطبق نظام للرقابة المالية من النموذج الفرنسي ، أي إنشاء جهاز مستقل عن السلطتين التشريعية و التنفيذية ، يختص بممارسة رقابة مالية لاحقة و يتمتع في ذلك بصلاحيات قضائية ، لكن هذا لا يعني أن مجلس المحاسبة الجزائري مطابق تماما في تنظيمه و عمله للنموذج الفرنسي ، فهو يتشابه معه في جوانب معينة و يبتعد عنه في جوانب أخرى كثيرة ، ذلك أن مجلس المحاسبة في فرنسا هو مؤسسة عريقة جدا ، يعود في نشأته إلى سنة 1807 حيث تطور عبر مراحل زمنية طويلة ، ساير فيها مختلف التطورات السياسية و الاقتصادية التي عرفها المجتمع الفرنسي ، عرف فيها كيف يحافظ على وجوده و عمل على توسيع صلاحياته و تدعيم مكانته بشكل تدريجي ، إلى أن أصبح يشكل في الوقت الحالي إحدى دعائم النظام الديمقراطي في فرنسا و يشكل نموذجا للرقابة المالية ، تتبعه الكثير من الدول في العالم .

ومن ثم فان هذا النظام للرقابة المالية الذي استمد منه المشرع الجزائري يشكل ثمرة تجربة طويلة من الزمن ، و يستجيب لعوامل متعددة ترتبط بالمجتمع الذي نشأ فيه ، ومحاولة تطبيقه في بيئة أخرى غير تلك التي نشأ فيها ، تقتضي تكييفه مع واقع المجتمع و طبيعة احتياجاته ، وهذا ما ذهب إليه المشرع الجزائري من خلال محافظته على المبادئ العامة التي يقتضيها هذا النموذج من الرقابة ، أما فيما يخص كيفية تنظيمه لمجلس المحاسبة و تحديد اختصاصاته ، فانه حرص على إيجاد قواعد تختلف نسبيا عن تلك التي نجدها في القانون الفرنسي ، و هذا ما سنعرفه من خلال هذا المبحث .

المطلب الأول : نشأة مجلس المحاسبة كهيئة عليا للرقابة المالية اللاحقة

لقد أقر دستور 1976 في المادة 190 منه ، على إنشاء مجلس للمحاسبة كهيئة عليا للرقابة المالية اللاحقة ، ولكنه لم يظهر للوجود إلا بعد فترة زمنية طويلة ، أي بعد صدور القانون 80-05 المؤرخ في 01 مارس 1980 ، ولقد كان مجلس المحاسبة في ظل هذا القانون يمارس رقابة مالية تشمل جميع الهيئات التي تستعمل في نشاطها أموالا عمومية ، وهذا مهما كانت طبيعة النشاط الذي تمارسه ، و يتمتع فيها بصلاحيات قضائية و أخرى إدارية من جهة ، أما من حيث طريقة تنظيمه وتسييره وكذا الأعضاء الذين يتشكل منهم ، كان يظهر مجلس المحاسبة كهيئة ذات طبيعة قضائية من جهة ثانية .

أولا : مجلس المحاسبة كهيئة ذات صلاحيات قضائية وإدارية

تماشيا مع النظام السياسي الذي أوجده دستور 1976 ، و الذي كان يقوم على مبدأ دمج السلطات ، فقد كان مجلس المحاسبة في ظل قانون 80-05 سيما المادة 3 منه يخضع في نشاطه لسلطة رئيس الجمهورية ، ولكن رقابته كانت واسعة جدا ، بحيث تشمل أموال الدولة و الجماعات المحلية و كـذلك المؤسسات الاشتراكية[1] .

كما تشمل رقابته كذلك ، أي هيئة تستفيد من أموال الدولة أو من أموال الجماعات المحلية أو من أموال أي هيئة عمومية ، في شكل إعانات مالية أو مساهمات في رأس المال أو حتى في شكل تسبيقات و قروض أو ضمانات مالية[2] .

وحسب المادة 09 من القانون سالف الذكر فان أهم الصلاحيات القضائية الخاصة بمجلس المحاسبة مبينة كالتالي :

---

(1)المادة 03 ،من القانون رقم 80-05 مؤرخ في 1980/03/01المتعلق بممارسة وظيفة مجلس المحاسبة ج ر ج ج عدد20،1980.

(2)امجوج نوار، مجلس المحاسبة نظامه ودوره في الرقابة على المؤسسات الإدارية، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة ،سنة2007 ص 17.

- مراجعة الحسابات الإدارية التي يقدمها الآمرون بالصرف ، ويختمها بواسطة التصريح بالتطابق .
- يصفي حسابات المحاسبين العموميين و يوافق على حسابات محاسبي المؤسسات الاشتراكية .
- يفصل في المسؤولية المالية للمحاسبين المشكوك في تسييرهم .
- يصرح بالتسييرات الفعلية و يصفيها .
- يدين المتقاضين المخطئين بدفع غرامات مالية .
- يبت نهائيا في الطعون المقدمة ضد القرارات التي يصدرها و ضد القرارات الوزارية المتضمنة تسديد باقي الحسابات المستحقة أو ضد قرارات ختم الحسابات المصفاة من طرف أجهزة إدارية .

أما في مجال الرقابة الإدارية لهذا الجهاز ، فيعمل مجلس المحاسبة على تقييم مدى فعالية التسيير المالي للهيئات الخاضعة لرقابته،وهذا بالرجوع إلى الأهداف المسطرة في المخطط الوطني ، و بالنظر كذلك إلى المعايير المعمول بها على المستوى الدولي .

كما يشرف مجلس المحاسبة على توجيه أعمال المراقبة المالية الداخلية و الخارجية المنوطة بالمصالح المالية المختصة ، ويتابع تنفيذها و استغلال نتائجها ، ويبلغ نتائج تحرياته و تحقيقاته إلى السلطات المعنية ، ويدلي بتوصياته بغرض معالجة النقائص المسجلة ، وتحسن طرق و إجراءات التنظيم و التسيير المالي و المحاسبي ، كما يمكن له أن يقترح على السلطات المؤهلة توقيع جزاءات تأديبية ضد الأعوان المعنيين .

إلى جانب ذلك يرسل مجلس المحاسبة إلى رئيس الجمهورية تقريرا سنويا يتضمن نتائج نشاطه ، ويقترح فيها التوصيات و التدابير التي يراها ضرورية لتحسين ظروف تطبيق السياسة المالية و الاقتصادية للدولة[1] .

---

(1) امجوج نوار ، مرجع سبق ذكره ، ص 19.

إضافة إلى الاختصاصات السالفة الذكر، يمارس مجلس المحاسبة مهام أخرى ذات طبيعة استشارية ، تتمثل في إبداء الرأي حول مشاريع القوانين المتعلقة بضبط الميزانية و طلبات إعادة الهيكلة المالية للمؤسسات الاشتراكية ، و حول مختلف القضايا و الملفات المالية الهامة التي قد يعرضها عليه رئيس الجمهورية[1] .

ثانيا : مجلس المحاسبة كهيئة ذات طبيعة قضائية من حيث تنظيمه و تشكيلته

يشتمل مجلس المحاسبة في ظل قانون 81-112 على عشر 10 غرف ، تختص كل منها بمراقبة احد القطاعات المبينة أدناه[2] :

- قطاع المالية.
- قطاع المؤسسات المنتخبة .
- قطاع السلطة العمومية .
- قطاع الجماعات المحلية .
- القطاع الاجتماعي الثقافي و التربية .
- قطاع الفلاحة .
- قطاع الصناعة قطاع الطاقة .
- قطاع البناء قطاع التجارة و النقل .

وتشتمل كل غرفة من الغرف السابقة على أقسام ، وأما عن أعضاء مجلس المحاسبة فهم يتمتعون بصفة القضاة ، حيث يخضعون للقانون الأساسي للقضاء ، ويؤدون نفس اليمين التي يؤديها القضاة العاديين ، ويتمتعون بحق العضوية في المجلس الأعلى للقضاء وفقا للشروط القانونية المعمول بها .

---

(1)امجوج نوار ، مرجع سبق ذكره ، ص 19

(2)المادة 11 من المرسوم رقم81-112المؤرخ في 30ماي 1981 الذي يحدد النظام الداخلي لمجلس المحاسبة .

المطلب الثاني : مجلس المحاسبة كهيئة إدارية بصلاحيات محدودة

لقد اوجد دستور 1989 نظام سياسي تعددي يقوم على مبدأ الفصل بين السلطات ، وكان من المفروض أن ينعكس هذا الوضع بصفة ايجابية على مكانة ودور مجلس المحاسبة ، وهذا بتعزيز مركزه القانوني ، وتدعيم صلاحياته ، ذلك أن التطور التاريخي لمختلف الأنظمة السياسية يبرز مدى ارتباط وظيفة الرقابة المالية في نشأتها وتطورها بنشأة وتطور الأنظمة الديمقراطية الحديثة ، وهي تعتبر في الأصل من صميم الصلاحيات التي بدا البرلمان بممارستها قبل ممارسته للوظيفة التشريعية ، عكس الأنظمة التسلطية التي تضيق من مجال الرقابة المالية ، ولا تسمح بممارستها إلا في الحدود التي تريدها السلطة الحاكمة[1] .

ولكن ما جاء في دستور 1990 لم يساير إلى حد بعيد ما تضمنه دستور 1989 من مبادئ و توجيهات ، إذ عمل على تضييق مجال رقابة مجلس المحاسبة ، و التي لم تكن تشمل إلا المؤسسات ذات الطابع الإداري ، وتجريده من الاختصاصات القضائية التي كان يتمتع بها في ظل القانون السابق .

أولا : تضييق مجال رقابة مجلس المحاسبة وتجريده من صلاحياته القضائية

لم يحتفظ مجلس المحاسبة في ظل القانون 90-32 إلا بمجال ضيق للرقابة و الذي كان يشمل فقط الهيئات التي تخضع في تسييرها المالي لقواعد المحاسبة العمومية ، حيث نصت المادة 03 من القانون سالف الذكر على التالي : تنحصر المهمة العامة لمجلس المحاسبة في القيام بالرقابة اللاحقة لمالية الدولة و الجماعات الإقليمية و المرافق العمومية وكل هيئة تخضع لقواعد القانون الإداري و المحاسبة العمومية[2] .

---

(1)امجوج نوار ، مرجع سبق ذكره ، ص 21.

(2) مرجع سابق، ص 21.

كما جاء في المادة 04من نفس القانون بشكل واضح و صريح على انه لا تخضع لاختصاص مجلس المحاسبة العمليات الخاصة بالأموال التي يتم تداولها طبقا لقواعد القانون المدني و القانون التجاري و المؤسسات العمومية الاقتصادية[1] .

هذا التضييف في المجال الذي تمارس فيه الرقابة ، قابله تضييق مماثل في صلاحيات مجلس المحاسبة ، و الذي أصبح لا يتمتع بسلطة توقيع الجزاءات بنفسه ولم يكن بوسعه إلا تقديم عريضة أمام المحكمة الجزائية ، بعد أن يتم توجيه إنذارات إلى المعنيين بذلك أو إبلاغ وزير المالية .

ثانيا : تكريس الطابع الإداري في تنظيم مجلس المحاسبة

نلاحظ أن مجلس المحاسبة في ظل قانون 1990 أصبح كهيئة ذات طبيعة إدارية من حيث تنظيمه و تشكيلته ، حيث أصبح يتكون من أقسام وقطاعات و ليس من غرف ، و أعضاؤه أصبحوا لا يتمتعون بصفة القضاة و يخضعون لقانون أساسي خاص بهم ، وليس للقانون الأساسي للقضاء ، و حتى صيغة اليمين التي يؤديها أعضاء مجلس المحاسبة أصبحت تختلف عن صيغة اليمين التي يؤديها القضاة[2] ، وقد كانت صيغتها على الشكل التالي "اقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بأعمالي بأمانة وصدق و أحافظ على السر المهني و أراعي في كل الأحوال الواجبات المفروضة علي و أن اسلك السلوك النزيه " و يلاحظ في هذه الصياغة حذف عبارة " أن اسلك سلوك القاضي النزيه " الواردة في اليمين التي يؤديها القضاة ، و استبدالها بعبارة " أن اسلك السلوك النزيه" أي حذف كلمة القاضي[3] .

---

(1) امجوج نوار ، مرجع سبق ذكره ، ص 21.

(2)المادة 04 من القانون العضوي 04-11 المؤرخ في 06-09-2004 ، المتضمن القانون الأساسي للقضاء ج ر ج ج عدد57،2004.

(3)امجوج نوار ، مرجع سبق ذكره ، ص 22.

المطلب الثالث : مجلس المحاسبة كهيئة قضائية بصلاحيات شاملة

مع صدور الأمر 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 أصبح مجلس المحاسبة يخضع في تسييره لهذا القانون[1] ، بحيث أعاد المشرع تنظيم مجلس المحاسبة بشكل يضفي الطبيعة القضائية لهذا الجهاز ، حيث أصبح يتمتع باختصاصات قضائية شاملة ، كما اخذ تصورا واسعا في مجال الرقابة المالية بحيث يتعدى رقابة المطابقة ، ليشمل تقييم نوعية التسيير المالي للهيئات العمومية وفق معايير اقتصادية ، كما تحقق أيضا في ظل هذا القانون توزيع جديد لاختصاصات مجلس المحاسبة ، بإنشاء غرف إقليمية إلى جانب الغرف الوطنية كما يمكن أن تقسم هذه الغرف إلى فروع[2] ، تختص بالرقابة على أموال الجماعات المحلية و الهيئات التابعة لها .

أولا :توسيع مجال اختصاص مجلس المحاسبة و استرجاع صلاحياته القضائية

أهم ما ميز مجلس المحاسبة في ظل هذا الأمر "95-20" هو استرجاعه لصلاحياته القضائية ،حيث يكلف بممارسة الصلاحيات الإدارية المخولة إياه ، برقابة حسن استعمال الهيئات الخاضعة لرقابته ، الموارد الأموال و القيم و الوسائل المادية العمومية ، ويقيم نوعية تسييرها من حيث الفعالية و الأداء و الاقتصاد ، و يوصي في نهاية تحرياته و تحقيقاته ، بكل الإجراءات التي يراها ملائمة من اجل تحسين ذلك .

و في مجال تقديم حسابات المحاسبين العموميين ومراجعتها ومراقبة الانضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية ، تترتب عن معايناته الجزاءات القضائية في الحالات المنصوص عليها في هذا الأمر .

كما عمل المشرع في هذا الأمر على تبني تصور واسع لمفهوم الرقابة المالية التي يمارها مجلس المحاسبة يتعدى إطار رقابة المطابقة التي تبناها القانون السابق ليشمل كذلك الرقابة على تسيير الأموال العمومية على أساس عناصر مستوحاة من نمط التسيير المالي للوحدات الاقتصادية ، و هي الفعالية و النجاعة و الاقتصاد[3] .

---

(1) الموقع الالكتروني لمجلس المحاسبة www.ccopmte.org.dz اطلع عليه بتاريخ جوان 2015.

(2) المادة 29 من الأمر 95-20 الصادر بتاريخ 17 جويلية 1995،الذي يحدد صلاحيات مجلس المحاسبة وطرق تنظيمه وسيره و الجزاءات المترتبة عن تحرياته .

(3)امجوج نوار ، مرجع سبق ذكره ، ص 24.

ثانيا : إنشاء غرف إقليمية لمراقبة أموال الهيئات المحلية

إن أهم تطور عرفه نظام الرقابة المالية في ظل هذا الأمر ، يتمثل في التوزيع الجديد لاختصاصات مجلس المحاسبة ، و الذي يقوم على أساس التفرقة بين أموال الدولة و أموال الجماعات المحلية ، حيث تختص كل غرفة وطنية بمراقبة قطاع أو أكثر من القطاعات العمومية (الهيئات الوطنية ، الوزارات و المصالح التابعة لها) بينما تختص الغرف الإقليمية بمراقبة أموال الجماعات المحلية (البلديات و الولايات) و الهيئات و المرافق و المؤسسات العمومية ذات الطابع المحلي الواقعة في دائرة اختصاصها الإقليمي[1] .

و يقترب نسبيا هذا التوزيع للاختصاصات من نظام الرقابة المالية المطبق في فرنسا ، و الذي تسند فيه وظيفة الرقابة المالية اللاحقة على الجماعات الإقليمية و المؤسسات التابعة لها إلى الغرف الجهوية لمجلس المحاسبة[2] .

المطلب الرابع : تنظيم مجلس المحاسبة

حسب الأمر رقم 95-20 المذكور آنفا فان مجلس المحاسبة يتمتع بالاستقلال في التسيير ، كما يزود بالموارد البشرية و الوسائل المالية و المادية الضرورية لعمله وتطوير نشاطاته ، ويخضع مجلس المحاسبة لقواعد المحاسبة العمومية[3] .

ينظم مجلس المحاسبة لممارسة وظيفة الرقابة في غرف ذات اختصاص وطني و في غرف ذات اختصاص إقليمي ، و يمكن أن تنقسم الغرف إلى فروع .

ويشرف على الغرف أعضاء يكتسبون صفة القضاة يحكمهم قانون أساسي خاص يحدد مركزهم القانوني .

---

(1) امجوج نوار ، مرجع سبق ذكره ، ص 24 .

(2) مرجع سابق ، ص 24 .

(3) المادة 28-29 من الأمر رقم 95-20 .مرجع سبق ذكره .

أولا :تنظيم مجلس المحاسبة

ينظم مجلس المحاسبة في شكل غرف ذات اختصاص وطني و عددها 08 غرف ، و وأخرى ذات اختصاص إقليمي و عددها 09 غرف ، زيادة عن ذلك غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية .

وتقسم تشكيلات الرقابة إلى فروع ثانوية بحيث لا يتجاوز عددها أربعة 04 . تنظم غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية في تشكيلة للتحقيق و تشكيلة للحكم .

1-الغرف ذات الاختصاص الوطني

كما ذكرنا سابقا فان مجلس المحاسبة يظم ثمانية غرف(08) ذات اختصاص وطني ، تختص كل واحد منها في مراقبة وزارة معينة أو مجموعة من الوزارات المتقاربة من حيث النشاط[1] .

وتحدد المادة 10 من المرسوم الرئاسي 95-377 المؤرخ في 20 نوفمبر 1995 المحدد للنظام الداخلي لمجلس المحاسبة مجالات تدخل الغرف ذات الاختصاص الوطني تباعا ، كما أسندت مراقبة المرافق و الهيئات العمومية بشتى أنواعها التي تخضع لوزارة من الوزارات أو تتلقى مساعدات مالية مسجلة باسمها ، وكذا مراقبة المؤسسات العمومية الاقتصادية التي يرتبط نشاطها بقطاع هذه الوزارة إلى فرع الغرفة الوطنية المختصة تجاه تلك الوزارة (المصالح المركزية و اللامركزية و المصالح الخارجية) ، وذلك بموجب القرار المؤرخ في 16 جانفي 1996 الصادر عن رئيس مجلس المحاسبة[2].

و وسعت الأحكام الجديدة للأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010 المعدل و المتمم للأمر رقم 95-20 المذكور سابقا مجال رقابة الغرف إلى رقابة تسيير الشركات و المؤسسات و الهيئات مهما يكن وضعها القانوني التي تملك فيها الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المؤسسات أو الشركات أو الهيئات الأخرى بصفة مشتركة أو فردية مساهمة بأغلبية في رأس المال أو سلطة قرار مهيمنة[3] .

---

(1) www.ccopmtes.org.dz اطلع عليه بتاريخ جوان 2015.

(2) مرجع سابق، اطلع عليه يوم 02 جوان 2015.

(3) مرجع سابق، اطلع عليه يوم 02جوان 2015.

و يمكن تحديد مجال تدخل كل غرفة على فرعين كما هو مبين في الجدول التالي :

الجدول رقم (01) : مجال تدخل الغرف الوطنية

الغرف الوطنية	الفرع الأول	الفرع الثاني
1-المالية	• الوزارة المكلفة بالمالية (باستثناء محاسبي الدولة)	•محاسبو الدولة (ماعدا محاسبي البريد و المواصلات)
2-السلطة العمومية و الهيئات الوطنية	•رئاسة الجمهورية •مصالح رئيس الحكومة •الوزارتان المكلفتان بالدفاع الوطني و الداخلية •الهيئات الوطنية	•الوزارتان المكلفتان بالشؤون الخارجية و العدل
3-الصحة و الشؤون الاجتماعية و الثقافية	•الوزارات المكلفة بالصحة و العمل و الشؤون الاجتماعية و التكوين المهني و المجاهدين	•الوزارات المكلفة بالاتصال و الثقافة و الشبيبة و الرياضة
4-التعليم و التكوين	•الوزارتان المكلفتان بالتربية الوطنية و الشؤون الدينية	•الوزارة المكلفة بالتعليم العالي و البحث العلمي
5-الفلاحة و الري	•الوزارة المكلفة بالفلاحة و الغابات	•الوزارات المكلفة بالري و الصيد البحري
6-المنشآت القاعدية و النقل	•الوزارات المكلفة بالأشغال العمومية و التعمير و البناء و السكن و التهيئة العمرانية	•الوزارة المكلفة بالنقل
7-التجارة و البنوك و التأمينات	•الوزارة المكلفة بالتجارة	•البنوك و المؤسسات المالية ومؤسسات التامين و الشركات القابضة العمومية
8-الصناعات و المواصلات	•الوزارات المكلفة بالصناعة و المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و السياحة و الصناعة التقليدية	•الوزارتان المكلفتان بالطاقة و البريد و المواصلات السلكية و اللاسلكية

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على الأمر رقم 95-20الصادر بتاريخ17جويلية 1995 .

ب-الغرف ذات الاختصاص الإقليمي

تكلف الغرف ذات الاختصاص الإقليمي في دائرة اختصاصها الجغرافي برقابة الحسابات و تسيير الجماعات الإقليمية و الهيئات و المؤسسات الخاضعة لرقابة مجلس المحاسبة التابعة له[1]

بناء على قرار رئيس مجلس المحاسبة وبعد اخذ رأي لجنة البرامج و التقارير ، يمكنها أن تكلف بمساعدة الغرف الوطنية في تنفيذ عمليات الرقابة المسجلة في برنامج نشاطها السنوي ، كذلك الأمر بالنسبة للهيئات الأخرى التي تتلقى أموالا عمومية حيث تكون الرقابة الممارسة عليها اختيارية كتسيير المساهمات العمومية للهيئات التي تحوز فيها الجماعات جزء من رأس المال الاجتماعي أو تسيير أنظمة إجبارية للتامين و الحماية الاجتماعية وأخيرا تلك التي تلجأ إلى التبرعات من اجل دعم القضايا الإنسانية و التربوية و العلمية[2] .

وكما ذكرنا سابقا أن الغرف تتكون من فروع ، فان كل فرع من الغرفة الإقليمية يراقب الجماعات الإقليمية الداخلة ضمن اختصاصه ، و المرافق والهيئات العمومية بشتى أنواعها ، التابعة لهذه الجماعات أو التي تتلقى مساعدات مالية مسجلة باسمها و كذا المؤسسات العمومية المحلية .

---

(1)المادة 29من الامر95-20 سبق ذكره .

(2)المادة 29من الأمر 95-20 سبق ذكره .

وقد تم توزيع مجال تدخل كل غرفة من الغرف الإقليمية التسعة على فرعين حسب الجدول التالي :

الجدول رقم : (02) توزيع الغرف الإقليمية على مستوى الوطن

الغرفة الإقليمية	الفرع الأول	الفرع الثاني
عنابة	عنابة–سكيكدة–الطارف	**قالمة–سوق اهراس–تبسة –أم البواقي**
قسنطينة	قسنطينة–ميلة–جيجل	باتنة–بسكرة–سطيف–خنشلة
تيزي وزو	تيزي وزو –بجاية–بومرداس	برج بوعريريج–مسيلة–البويرة
البليدة	البليدة–عين الدفلى–المدية	الشلف–الجلفة–تيسمسيلت
الجزائر	الجزائر	تيبازة
وهران	وهران–مستغانم	غليزان–معسكر –سعيدة
تلمسان	تلمسان–سيدي بلعباس	عين تيموشنت–تيارت
ورقلة	ورقلة–غرداية–الاغواط	اليزي–الوادي–تمنراست
بشار	بشار –تندوف	ادرار – البيض

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الموقع الالكتروني لمجلس المحاسبة المطلع عليه خلال جوان 2015.

3-غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية

إن غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية هي تشكيلة متخصصة في مجلس المحاسبة مكلفة بالتحقيق والحكم في الملفات التابعة لمجال اختصاصه.

تبث غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية طبقا للمادتين 88 و 91 من الأمر رقم 95-20 المذكور سابقا و المتعلق بمجلس المحاسبة، في مسؤولية الأعوان في حالة ارتكاب مخالفات لقواعد الانضباط لا سيما الأخطاء أو المخالفات التي تشكل خرقا صريحا للأحكام التشريعية والتنظيمية التي تسري على استعمال وتسيير الأموال العمومية أو الوسائل المادية وتلحق ضررا بالخزينة العمومية أو بهيئة عمومية[1].

تتشكل غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، علاوة على رئيسها، من قضاة منهم ستة (06) مستشارين على الأقل، وللبث بطريقة سليمة لابد من اجتماع على الأقل أربعة قضاة إضافة إلى رئيس الغرفة.

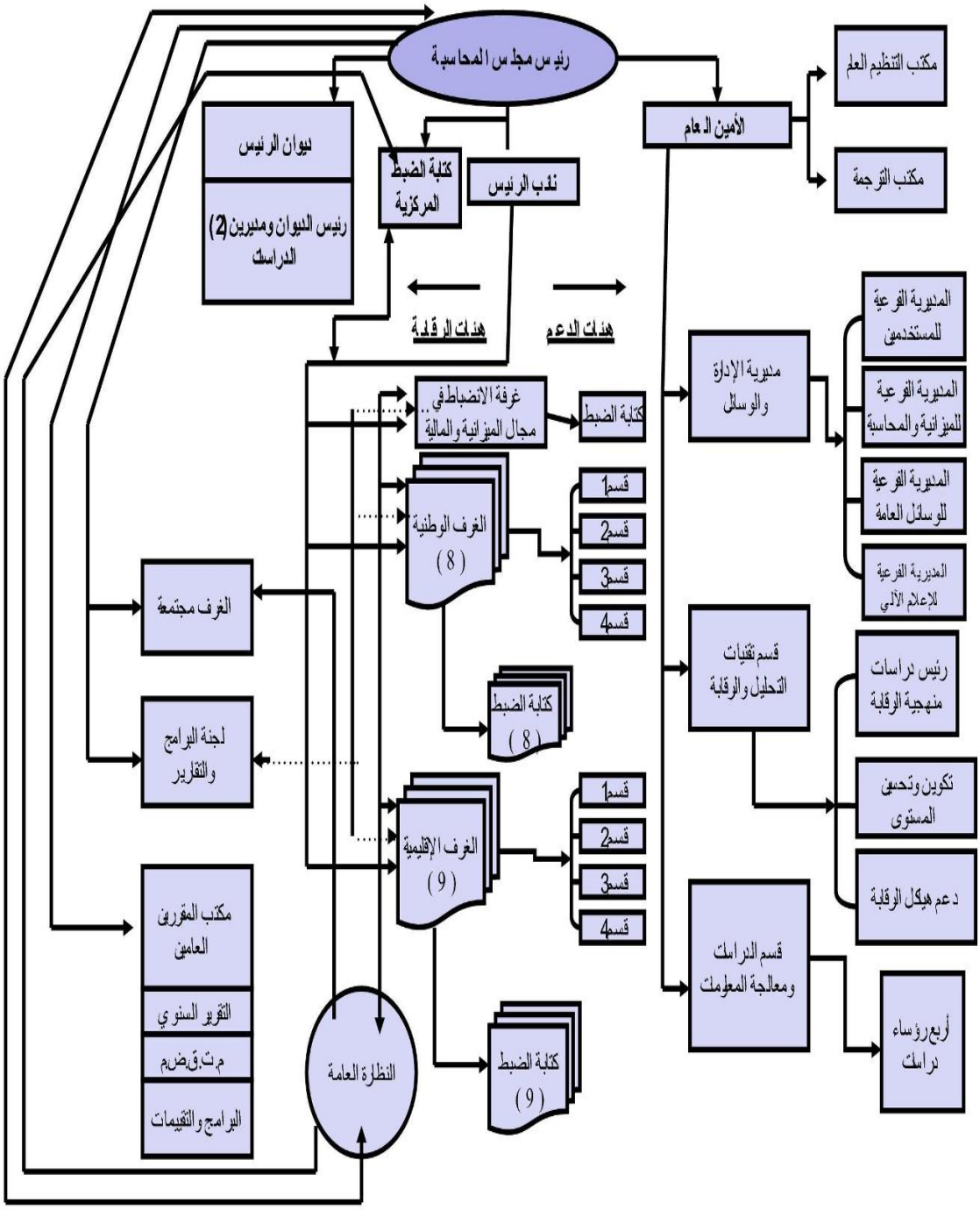
و تكون القرارات التي تصدرها الغرفة محل استئناف أمام تشكيلة كل الغرف مجتمعة لمجلس المحاسبة.

يمكن استعراض الهيكل التنظيمي لمجلس المحاسبة ككل حسب التمثيل البياني الموضح على الصفحة الموالية .

---

(1)المادتين 88،91من الأمر 95-20 سبق ذكره .

الهيكل التنظيمي لمجلس المحاسبة



المصدر :www.ccopmte.org.dz اطلع عليه يوم 02 جوان 2015.

المطلب الخامس : اختصاصات مجلس المحاسبة .

يتمتع مجلس المحاسبة باختصاصات واسعة في مجال الرقابة، وتتمثل مهامه على وجه الخصوص في التدقيق في شروط الهيئات، الموارد، والوسائل المادية والأموال العامة التي تدخل في نطاق اختصاصه وفي تقييم تسييرها وفي التأكد من مطابقة عمليات هذه الهيئات المالية والمحاسبية للتنظيمات والقوانين المعمول بها[1].

إن الهدف من ذلك هو تشجيع الاستعمال الفعال والصارم وترقية إجبارية تقديم الحسابات وتطوير شفافية تسيير المالية العمومية.

كما يساهم المجلس في إطار صلاحياته، في تعزيز الوقاية من مختلف أشكال الغش والممارسات غير القانونية أو غير الشرعية ومكافحتها.

ويمارس مجلس المحاسبة صلاحياته القضائية عن طريق القرارات في حالة تصفية حسابات المحاسبين العموميين وتقديم الحسابات والانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية بالنسبة للأخطاء والأخطاء التي يرتكبها المسيرون[2].

---

(1) www.ccopmtes.org.dz اطلع عليه يوم 02 جوان 2015.

(2)مرجع سابق ، اطلع عليه يوم 02 جوان 2015.

يمارس مجلس المحاسبة صلاحياته الإدارية من خلال مراقبة نوعية التسيير من حيث **الفعالية*** و**الكفاءة*** والاقتصاد.

يمكن رئيس الجمهورية أو الوزير الأول أو رئيس المجلس الشعبي الوطني أو رئيس مجلس الأمة أن يلتمس مجلس المحاسبة لدراسة الملفات ذات الأهمية الوطنية.

كما يمكن استشارته في المشاريع التمهيدية للقوانين المتضمنة ضبط الميزانية وفي المشاريع التمهيدية للنصوص المتعلقة بالأموال العمومية.

***الفعالية :تعني مدى ما يمكن تحقيقه من الأهداف المقررة والعلاقة بين النتائج المستهدفة والنتائج الفعلية لنشاط ما (معايير الرقابة للإنتوساي).**

***الكفاءة : تمثل العلاقة بين المخرجات من السلع والخدمات أو غيرها من النتائج الأخرى والموارد التي استخدمت من أجل إنتاجها (معايير الرقابة للإنتوساي). أو تعني استخدام الموارد المالية والبشرية والمادية بطريقة تؤدي إلى الحصول على الحد الأقصى من المخرجات لمقدار معين من هذه الموارد أو تقليل استخدام المدخلات إلى أدنى حد في سبيل الحصول على نوعية أو كمية معينة من المخرجات (معجم المصطلحات/ديوان المنشورات الرسمية للمجموعات الأوروبية).**

المبحث الثاني : المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية

اهتمت الدول منذ أقدم العصور ، بشكل أو بآخر بتنظيم الرقابة على الأموال العامة التي تعود ملكيتها إليها ، وبهدف الحفاظ على هذه الأموال و صيانتها من العبث و الضياع ، و أن تصرف في الأوجه محددة لها ، لان ذلك سيكون مؤشرا على نمو الدولة ، ويمكنها من المحافظة على بقائها وعلى تلبية الاحتياجات الرئيسية لمواطنيها .

و مما لا شك فيه أن الرقابة بمفهومها المعاصر ، في شتى صورها لم تنشأ بين عشية و ضحاها ، وإنما خضعت لتطورات تاريخية كبيرة كما سبق ذكره في الفصل الأول ، إلى أن وصلت في العصر الحديث إلى ظهور أجهزة للرقابة المالية العليا على المستوى الدولي و الإقليمي ، كان الهدف الرئيسي منها تحقيق التعاون و تبادل الأفكار و الخبرات فيما بين أجهزة الرقابة المالية .

و أهم هذه المنظمات هي المنظمة الدولية للرقابة المالية العام و المحاسبة (الانتوساي) ، وفي إطار هذه المنظمة تم إنشاء مجموعات إقليمية تضم في إطارها أعدادا من أجهزة الرقابة المالية العليا في دول على الصعيد الإقليمي و تمارس هذه المجموعات و المنظمات أنشطة مماثلة لأنشطة المنظمة الدولية و هذه المنظمات هي :

-المنظمة الآسيوية للأجهزة العليا للرقابة المالية و المحاسبية (الأسوساي).

-المنظمة الإفريقية للأجهزة العليا للرقابة المالية و المحاسبية (الأفروساي).

-المنظمة الأوربية للأجهزة العليا للرقابة المالية و المحاسبية (الأوروساي).

-المنظمة الكاريبية للأجهزة العليا للرقابة المالية و المحاسبية (الكاروساي).

-المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية و المحاسبية (الأرابوساي).

-منظمة أمريكا اللاتينية و الكاريبية للأجهزة العليا للرقابة المالية و المحاسبية (الاولاسافس).

-جمعية جنوب المحيط الهادي الباسفيك للأجهزة العليا للرقابة المالية و المحاسبية (السباساي).

و نشير في بحثنا هذا إلى المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية و المحاسبية (انتوساي).

المطلب الأول : لمحة عن الانتوساي

الانتوساي هي المنظمة المهنية للأجهزة العليا للرقابة (الأجهزة الرقابية) في البلدان المنتمية إلى منظمة الأمم المتحدة والى وكالاتها المتخصصة ، و هي الهيئة الدولية المعترف بها التي تمثل الأجهزة الرقابية .

تأسست هذه المنظمة عام 1953، وهي عبارة عن تشكيل دولي مركزه مدينة فيينا في النمسا و تهدف إلى تبادل الآراء و الخبرات بين مختلف الأجهزة العليا للرقابة المالية ، و يتم التعاون بين هذه المنظمة و هيئة الأمم المتحدة في المجالات المختلفة ، حيث تدعم الأمم المتحدة بعض أنشطة المنظمة ، وتعد المنظمة جهازا استشاريا للمجلس الاقتصادي الاجتماعي التابع لهيئة الأمم المتحدة **unecosoc** منذ عام 1966 ، و تصدر المنظمة قراراتها بأغلبية أصوات الأجهزة الحاضرة في الاجتماع[1] .

إن أهم أهداف المنظمة تتمثل في التالي[2] :

1- تحقيق وتعزيز تبادل الآراء و التجارب فيما بين الأجهزة العليا للرقابة المالية لجميع الدول الأعضاء في مختلف أنحاء العالم وكذلك المساهمة في نشر المعارف والخبرات.
2- إقامة الندوات والدراسات والبحوث في مختلف المواضع المتعلقة بالرقابة والأجهزة الرقابية العليا و إقرار التوصيات الخاصة بهذا الشأن .
3- توثيق العلاقات بين مختلف الأنظمة الرقابية الإقليمية للاستفادة من تبادل الخبرات والمعلومات ، لإيجاد السبل اللازمة والفعالة للحفاظ على المال العام .

---

(1)سيروان عدنان ميزرا الزهراوي، الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة في القانون العراقي،مجلس النواب،الدائرة الإعلامية،العراق، 2008 ، ص 100.

(2)مرجع سابق ، ص 100،101.

4- إصدار التوصيات اللازمة في مجال الرقابة المالية إلى كافة الدول الأعضاء و المنظمات الإقليمية المتخصصة ، للقيام بإصلاحات الأنظمة الرقابية المالية لديهم بما ينسجم مع متطلبات العصر و التطور الحاصل في هذا المجال .

5- أهداف أخرى كثيرة كلها تنصب في مجال تحقيق التعاون الدولي و الإقليمي وتبادل المعلومات و الخبرات و إصدار التوصيات و البحث عن الآليات اللازمة لتطوير أجهزة الرقابة المالية في العالم للحيلولة دون استباحة المال العام ، و الحفاظ عليه و صرف النفقات في خدمة الناس ، و الحرص على الجباية الصحيحة للإيرادات العامة .

وتعتقد منظمة الانتوساي أن الرقابة الخارجية الفعالة هي احد العوامل الحاسمة في الإدارة الجيدة ، وان أعضاء منظمة الانتوساي قد عينوا للمساهمة في تحقيق ذلك الهدف ، و بناء على ذلك تولت منظمة الانتوساي كمجموعة و الأجهزة الرقابية العليا كأفراد مهمة تعزيز الإجراءات الرقابية التي تشجع الرقابة على المؤسسات الدولية بواسطة الأجهزة الرقابية العليا حيث تتعرف تلك الأجهزة على تجربة تلك المؤسسات و تستقل في نظامها و تنفذ عملية الرقابة على المال العام[1] .

المطلب الثاني : الهيئات الرئيسية الحالية للانتوساي

تضم منظمة الانتوساي عدة هيئات منها :

أولا :المؤتمر الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية (الإنكوساي)

حيث يتيح هذا المؤتمر الذي يجتمع كل ثلاث سنوات في استضافة جهاز رقابي عضو في المنظمة ، فرصة فريدة بالنسبة للأجهزة الأعضاء في الانتوساي ليجتمعوا في وقت واحد و في مكان واحد لتبادل التجارب ، و مناقشة القضايا و تبادل التوصيات الرامية إلى تحسين المساءلة الحكومية في كافة إنحاء العالم ، وتعكس مشاركة منظمة الأمم المتحدة و البنك الدولي و غيرهما من المنظمات الدولية و المهنية في مؤتمرات الانتوساي علاقة الانتوساي بهذه الهيئات العالمية[2] .

---

(1) الموقع الالكتروني لمنظمة الانتوساي WWW.INTOSAI.ORG اطلع عليه بتاريخ 28-09-2015.

(2) مرجع سابق ، اطلع عليه بتاريخ 28-09-2015.

كما تضم الانتوساي صنفين من الأعضاء[1] :

1- الأعضاء :

هيئات رقابية عليا وطنية وفوق وطنية تستجيب إلى مقاييس محددة و تتمتع بكل الحقوق التي تخولها العضوية العضوية الواردة في القانون الداخلي الحالي للانتوساي ، وتنص هذه الخطة على أن يستمر السماح للأجهزة الرقابية بالانضمام إلى مجموعات عمل إقليمية متعددة ، لكن على هذه الأجهزة أن تعلن عن مجموعة عمل إقليمية واحدة باعتبارها المجموعة الرئيسية في ما يتعلق بالقضايا التي تطرح على مستوى الانتوساي ، مثل توزيع المقاعد على في المجلس التنفيذي ، و التمويل بالنسبة إلى برامج التدريب الإقليمية أو غيرها من البرامج التابعة لمبادرة الانتوساي .

2- الأعضاء المنتسبون :

الهيئات الدولية و المهنية و غيرها التي تشترك مع الانتوساي في الأهداف ، و الأعضاء المنتسبون لا يتمتعون بحق التصويت لكن يمكنهم المشاركة في أحداث الانتوساي و برامجها و الاستفادة من قدرات الانتوساي ، و يدفعون حصص الأعضاء المنتسبين ، وقد يطلب منهم دفع رسوم إضافية للمشاركة بعض الأحداث (مثل حضور المؤتمرات) و يتم تحديد الحصص و الرسوم الأولية من قبل المؤتمر التنفيذي بناء على توصية صادرة عن لجنة الشؤون المالية و الإدارية ،وعندما تتقدم هيئة إلى المجلس التنفيذي بطلب للحصول على عضوية الانتساب ، يتشاور المجلس مع الجهاز الرقابي الممثل للبلد الذي صدر منه الطلب ، ويلتمس المجلس آراء الأجهزة الرقابية و يعطيها وزنا كبيرا في ما يتعلق بأي طلب .

ثانيا :المجلس التنفيذي

يجتمع المجلس المكون من 18 عضوا، سنويا لتوفير القيادة و النظارة و الاستمرارية في الفترة ما بين المؤتمرات ، وضمانا للتمثيل المتوازن لكل البلدان الأعضاء ، فان مجموعات العمل الإقليمية السبع التابعة للانتوساي ، و كذلك الأنواع الرئيسية لأنظمة الرقابة العامة ممثلة في المجلس ، ويقوم بمهام رئيس المجلس الرقابي الذي استضاف آخر مؤتمر[2] .

---

(1) الموقع الالكتروني لمنظمة الانتوساي WWW.INTOSAI.ORG اطلع عليه بتاريخ 28-09-2015.

(2) مرجع سابق ، اطلع عليه بتاريخ 28-09-2015.

ثالثا :لجنة الشؤون المالية و الإدارية

تتمثل مهمة لجنة الشؤون المالية و الإدارية في مساعدة المجلس التنفيذي و رئيسه على تنظيم و إدارة الانتوساي بطرق تدعم ممارسات العمل التي تتسم بالاقتصاد و الكفاءة و الفعالية ، و اتخاذ القرارات في الوقت المناسب ، و ممارسات الحوكمة الفعالة ، مع الحفاظ على الاحترام اللازم لاستقلالية الأقاليم و التوازن ، و النماذج و المقاربات المختلفة الموجودة لدى الأجهزة الرقابية الأعضاء ، و يرأس هذه اللجنة النائب الثاني لرئيس المجلس التنفيذي[1] .

رابعا : موظفو الاتصال

يتشاور موظفو الاتصال مع رؤساء كل الهيئات التابعة للانتوساي ضمن الهدف الاستراتيجي المعني ، للمساعدة على تسيير التواصل و الوعي ضمن مجالات ذلك ، وفي ما بين تلك الهيئات و مجموعات العمل الإقليمية ، و لإرساء روابط أكثر قوة بين المجلس التنفيذي و اللجان ، و مجموعات العمل ، وفرق العمل الخاصة ، و لا يقوم موظفو الاتصال بالقيادة أو التوجيه ، و لا يتدخلون في مهام اللجان أو مجموعات العمل أو فرق العمل الخاصة ، أو مجموعات العمل الإقليمية ، بل يتصرفون كوسائط تيسير و تمكين من اجل التحسين المستمر ، و يتم تعيين موظفو الاتصال و الموافقة عليهم دائما في اجتماع المجلس التنفيذي الذي يلي كل مؤتمر[2] .

---

(1) الموقع الالكتروني لمنظمة الانتوساي WWW.INTOSAI.ORG اطلع عليه بتاريخ 28-09-2015.

(2) مرجع سابق ،اطلع عليه بتاريخ 28-09-2015.

خامسا :الأمانة العامة

تقدم الأمانة العامة الدعم الإداري و المركزي للانتوساي ، و تقوم بإدارة ميزانية هذه الأخيرة ، و مساعدة المجلس التنفيذي و المؤتمرات ، وتيسير التواصل بين الأعضاء ، وتنظيم الندوات و إجراء الدراسات الخاصة ، ويضطلع الأمين العام بمهام رئيس الدائرة الرقابية لأستريا (النمسا)،فيما يوفر مدير التخطيط الاستراتيجي الدعم للانتوساي لتحقيق الأهداف الإستراتيجية ،كما يضمن التنسيق الفعال في تنفيذ الخطة الإستراتيجية ،وهو مسؤول أمام الأمين العام ويرفع تقاريره له مباشرة وبانتظام[1] .

سادسا :مجموعات العمل الإقليمية

تقوم مجموعات العمل ، التي عددها سبع مجموعات ، بدعم أهداف الانتوساي على المستوى الإقليمي موفرة بذلك فرصا للأجهزة الأعضاء لتركز على القضايا المميزة لأقاليمها ، وتمثل مجموعات العمل الإقليمية عنصرا مركزيا في الانتوساي ، و تتمتع بدرجة هامة من الاستقلالية[2] .

سابعا :اللجان المعنية بالأهداف ، اللجان الفرعية ، مجموعات العمل وفرق العمل الخاصة

إن جل العمل الفني الذي تقوم به الانتوساي يتم في اللجان و اللجان الفرعية ، ومجموعات العمل و فرق العمل الخاصة التي تم إنشاؤها للمضي قدما بالمهنة ، وذلك بتطوير وإصدار المعايير المهنية والإرشادات الرقابية وغيرها من المواد العلمية المرجعية ،كما يتم داخل اللجان، التشجيع على نقل وتطبيق المعرفة والمهارات المتعلقة بتنظيم الأجهزة الرقابية وبعملها وجعلها اقدر على القيام بوظيفتها ببذل الجهود من اجل بناء القدرات ،ويشارك أعضاء الانتوساي في هذا العمل بالانضمام إلى اللجان واللجان الفرعية ...الخ ،وذلك بالتعليق على المنتجات التي يتم تطويرها وبحضور الجلسات الفنية في المؤتمرات[3] .

---

(1) الموقع الالكتروني لمنظمة الانتوساي WWW.INTOSAI.ORG اطلع عليه بتاريخ 28-09-2015.

(2) مرجع سابق ، اطلع عليه بتاريخ 28-09-2015.

(3) مرجع سابق ، اطلع عليه بتاريخ 28-09-2015.

1-اللجان :

يتم تشكيل لجان منظمة الانتوساي ، مثل اللجان واللجان الفرعية المعنية بالأهداف الإستراتيجية ، من قبل المنظمة لمعالجة القضايا ذات الاهتمام المتكرر بالنسبة إلى كل الأعضاء ، وبهذه الصفة فانه ينبغي من وجهة نظر مثالية أن يكون تمثيل الأعضاء فيها متوازنا وان تتلقى توجيهات واضحة من المجلس التنفيذي .

2- مجموعات العمل

تشكل مجموعات العمل نتيجة للمحاور و توصيات الانكوساي المتعلقة بدراسة اهتمامات الأجهزة الرقابية بمواضيع معينة ، وتبرز منافعها في عدد الأجهزة التي تشارك فيها و الإرشادات الخاصة بأفضل الممارسات التي قامت بإصدارها ، و لا تتطلب هذه المجموعات أي إشراف مباشر من المجلس التنفيذي للانتوساي ، و هي ليست مطالبة بان تعكس تمثيلا إقليميا أو عوامل أخرى ، لان للبلدان الأعضاء حرية الانضمام إليها حسب اهتماماتها .

3- فرق العمل الخاصة

كما هو الشأن بالنسبة إلى اللجان ، ومجموعات العمل فان فرق العمل الخاصة تشكل من قبل المؤتمر أو المجلس التنفيذي حسب الحاجة لمعالجة القضايا ذات الاهتمام البالغ بالنسبة إلى العديد من الأجهزة الرقابية الأعضاء .

وتعمل فرق العمل الخاصة لفترات زمنية محددة و يتم حلها من قبل المؤتمر أو المجلس التنفيذي عند إتمام المهام التي تكلف بها ، و كما هو الشأن بالنسبة إلى اللجان فانه ينبغي مثاليا أن يكون تمثيل أعضاء المنظمة في فرق العمل الخاصة متوازنا.

ثامنا : مبادرة الانتوساي للتنمية IDI

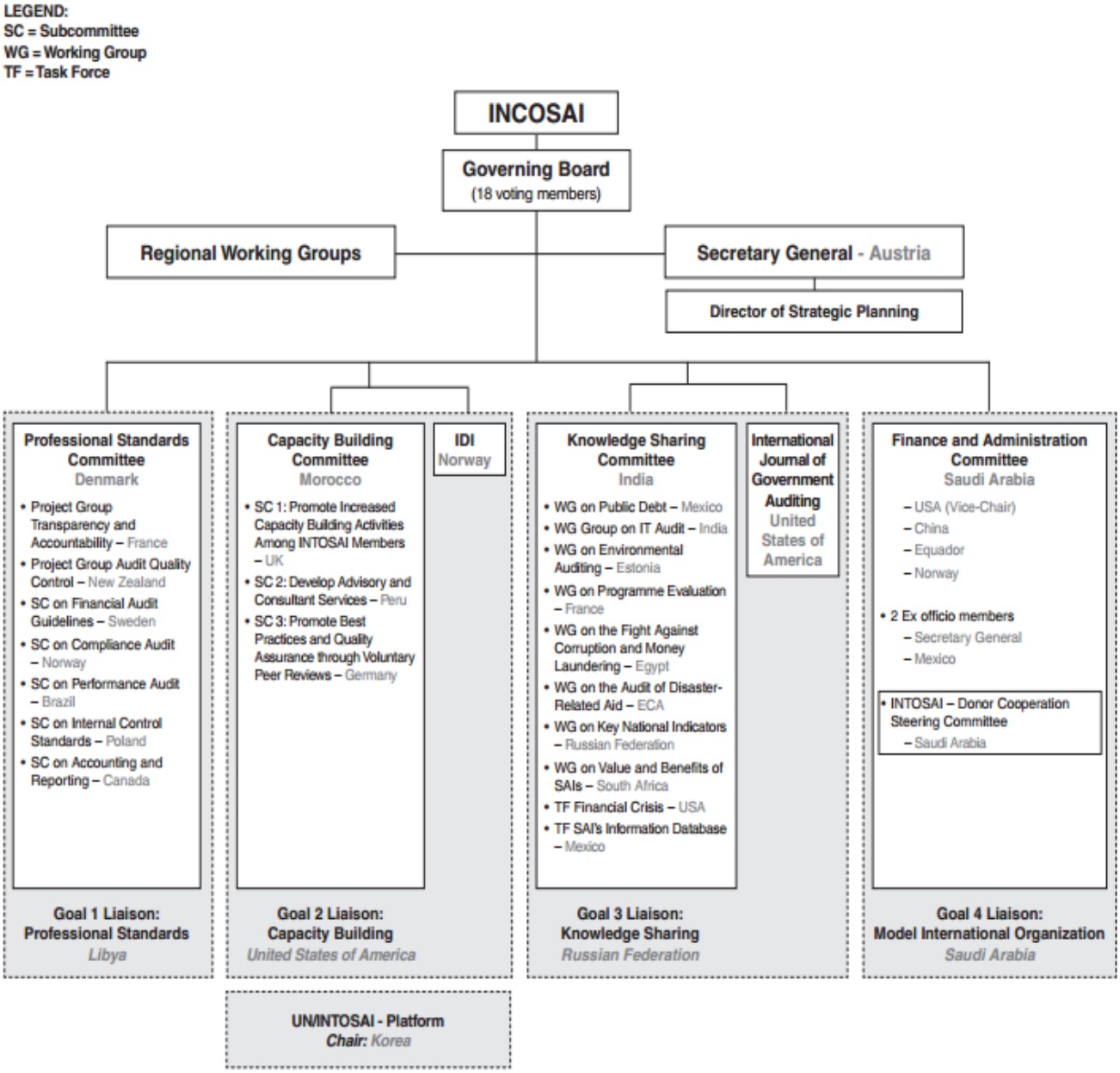
تعتبر مبادرة الانتوساي للتنمية هيئة غير ربحية تهدف إلى تعزيز القدرات المهنية و المؤسسية لدى الأجهزة الرقابية في البلدان النامية و ذلك من خلال برامج تنموية قائمة على الاحتياجات ، وتتسم بالتعاون و الاستدامة ، و تعمل المبادرة بالتعاون مع أقاليم الانتوساي ومجموعات الأجهزة الرقابية لتلبية الحاجات الحالية ، و الناشئة لأصحاب المصالح ، و حتى عام 2006 كان التركيز في عمل المبادرة على تدريب المهنيين و إنشاء بنى تحتية للتدريب المستمر في أقاليم الانتوساي ، وتم بعد ذلك توسيع نطاق عمل المبادرة بشكل ملحوظ ليشمل أيضا تعزيز مؤسسات الأجهزة الرقابية و تبادل المعارف[1] .

تاسعا :المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية

إن المجلة الدولية للقرابة المالية الحكومية هي الناطق الرسمي باسم الانتوساي ، و هي مكرسة للارتقاء بإجراءات و أساليب الرقابة المالية الحكومية ، و تستعمل أيضا كأداة تعليمية ، وتركز المقالات التي تنشر فيها على الجوانب العملية لرقابة القطاع العام ودراسات الحالة ، و تصدر المجلة فصليا في لغات الانتوساي الرسمية الخمس ، و يقوم بإصدارها الجهاز الرقابي للولايات المتحدة (ديوان المسائلة الحكومية G A O)[2] .

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي الحالي للمنظمة

يمكن اختصار الهيكل التنظيمي لمنظمة الانتوساي الدولية حسب الشكل البياني المبين اسفله :



الشكل (04) الهيكل التنظيمي لمنظمة الانتوساي

المصدر : الموقع الالكتروني لمنظمة الانتوساي WWW.INTOSAI.ORG اطلع عليه بتاريخ 28-09-2015.

المبحث الثالث : ظاهرة الفساد المالي

تعد ظاهرة الفساد ظاهرة قديمة قدم المجتمعات الإنسانية ، فقد ارتبط وجودها بوجود الأنظمة السياسية ، و هي ظاهرة لا تقتصر على شعب دون آخر كما أنها تختلف حسب بيئة و طبيعة النظام السياسي ، ففي الأنظمة الاستبدادية و الشمولية تكون هناك بيئة مشجعة أكثر على الفساد ، بينما تقل ظاهرة الفساد في الأنظمة الديمقراطية التي تقوم على احترام حقوق و حريات الإنسان و الشفافية في التسيير و المسائلة و فرض احترام سيادة و سلطة القانون.

و للأسف لم تكن الجزائر في موضع أفضل من باقي دول العالم التي استشرى فيها الفساد بمختلف أنواعه و مستوياته سواء المستوى الاقتصادي أو السياسي أو الاجتماعي ، و صار الفساد في الجزائر حالة مرضية معقدة تقف عقبة أمام عملية الإصلاح و التنمية و الاستثمار الصحيح و هذا بالرغم من تصدي المشرع الجزائري من خلال أجهزة الرقابة المالية لهذه الظاهرة عن طريق مجموعة من القوانين و الإجراءات.

المطلب الأول : تعريف الفساد المالي

ليس هناك تعريف محدد للفساد و إنما هناك توجهات مختلفة لتعريفه فهناك من يعرفه على أنه"خروج عن القانون و النظام من أجل تحقيق مصالح سياسية و اجتماعية و اقتصادية للفرد أو لجماعة معينة"، بينما يعرفه آخرون على أنه :"هو قيام الموظف العام و بطرق غير سوية بارتكاب ما يعد إهدارا لواجباته و وظيفته ، مما يؤدي إلى إهدار المال العام فهو سلوك يخالف الواجبات الرسمية للمنصب العام تطلعا إلى تحقيق مكاسب خاصة مادية أو معنوية.

وحسب منظمة الشفافية الدولية فان الفساد يعرف على انه كل عمل يتضمن سوء استخدام المنصب العام لتحقيق مصلحة خاصة ذاتية لنفسه أو جماعية .

والتعريف المعتمد الذي استخدمته مؤسسة البنك العالمي هو:"هو الاستغلال السيئ للوظيفة العامة الرسمية من أجل تحقيق المصلحة الخاصة" و يندرج تحت الاستغلال السيئ ما يلي:

العمولات– الرشاوى– تحويل الأموال– الوساطة و المحسوبية في تقلد الوظائف العامة– التهرب الضريبي–تضخيم الفواتير– الغش الجمركي–إفشاء أسرار العقود و الصفقات....

و قد اختارت "اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد لسنة 2003" ألا تعرف الفساد تعريفا فلسفيا أو وصفيا ، بل انصرفت إلى تعريفه من خلال الحالات التي يترجم فيها الفساد إلى ممارسات فعلية على أرض الواقع و من ثمة تجريمها و هي[1]:

الرشوة بجميع وجوهها في القطاعين العام و الخاص– الاختلاس– المتاجرة بالنقود و إساءة استغلال الوظيفة– تبيض الأموال و الثراء غير المشروع.

نص المشرع الجزائري في المادة 02 من القانون رقم 06–01 المؤرخ في 2006/02/20 متعلق بالوقاية من الفساد و مكافحته على المقصود من مفهوم الفساد" الفساد: كل الجرائم المنصوص عليها في الباب الرابع من هذا القانون" و هذه الجرائم هي[2]:

---

(1) اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد لسنة 2003.

(2) القانون 06–01المؤرخ في 2006/02/20المتعلق بالوقاية من الفساد و مكافحته ج ر ج ج العدد 14سنة 2006.

- رشوة الموظفين العموميين –الامتيازات غير المبررة في مجال الصفقات العمومية.
- اختلاس الممتلكات من قبل موظف عمومي .
- استغلال النفوذ .
- إساءة استغلال الوظيفة....

تطرقنا فيما سبق إلى تعريف الفساد بصفة عامة ، و يعرف الفساد المالي بصف خاصة على انه :

–كافة المعاملات المالية والاقتصادية المخالفة لأحكام ومبادئ الشريعة الإسلامية، والتي تؤدي إلى أكل أموال الناس بالباطل وإلى عدم استقرار المجتمع وكذا الحياة الاقتصادية للبلاد .

ويمكن تعريف الفساد المالي بأنه جميع الانحرافات المالية المخالفة للقوانين العامة أو لأحكام اللوائح والتشريعات والإجراءات المنظمة لأعمال الدولة والمؤسسات الخاصة والأفراد والمطبقة في مؤسسات الدولة والقطاع الخاص بشكل عام وغير المتسقة مع ضوابط وتعليمات الرقابة المالية. وتوجد أوجه كثيرة للفساد المالي ولكن أهمها التالي[1]:

أولا : الرشوة : تعتبر الرشوة بلا منازع أبرز أنواع الفساد المالي، بل من أهم أدوات الفساد على الإطلاق. وتنتشر الرشوة في كل مناطق العالم وتأخذ أشكالا متعددة، وتتأرجح مستوياتها وانتشارها بدرجات متفاوتة بين الدول والشعوب وطبقات المجتمع، ويتم بموجبها تقاضي مبالغ مادية مقابل إنجاز أعمال نظامية، أو تجاوز الأنظمة واللوائح.

---

(1) www.alarabiya.net/aswaq اطلع عليه بتاريخ جوان 2015.

وتنتج عن الرشوة جوانب سلبية كثيرة، أهمها رفع تكاليف الأعمال، وتعطيل المصالح العامة والخاصة، والحد من المنافسة ، فالشركة (أو الشخص) التي تكسب عقودا بالرشوة تلغي قوى المنافسة في السوق وتدمر الوظائف في الشركات النزيهة المطبقة لأصول الأمانة في أعمالها.

ثانيا : التهرب الضريبي و الجمركي : و يخص عادة رجال الأعمال من القطاع الخاص ، فهم يدفعون الرشاوى مقابل حصولهم على تخفيض أو إعفاء ضريبي أو جمركي لفترة طويلة ، من خلال التلاعب على القوانين[1] .

ثالثا :سرقة أو نهب المال العام و الخاص : وتتم سرقة أو نهب المال العام والخاص عن طريق قيام المنفذين أو التعاون مع آخرين لأخذ الأموال والممتلكات مباشرة من خزائن الدولة أو الشركات أو المؤسسات الخاصة أو ودائعها أو نهب أملاكها أو تحميل الدولة والشركات والمؤسسات ديونا خاصة أو المبالغة في التعويضات والاحتيال في قضايا الدعم والتحويلات والمنافع الحكومية والخاصة أو عدم دفع القروض الحكومية والخاصة[2].

رابعا : تبييض الأموال : وهو استخدام وسائل مالية مشروعة لتغطية التعاملات المالية الممنوعة أو غير النظامية لتضليل السلطات الرسمية وشرعنة الأموال الفاسدة.

ولا تقتصر أوجه الفساد المالي على هذه الأنواع، بل هناك أنواع أخرى قد يتعسر حصرها.

---

(1) بن رجم محمد خميسي،ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري ،جامعة محمد خيضر بسكرة،07/06ماي 2012 ص04.

(2) www.alarabiya.net/aswaq اطلع عليه بتاريخ جوان 2015.

المطلب الثاني : أسباب وجود ظاهرة الفساد

تختلف العوامل المساعدة على ظهور الفساد و نموه في الدول النامية إلى حد كبير عن تلك العوامل الموجودة على مستوى الدول المتقدمة ، إلا أن طرق ممارسة الفساد متشابهة إلى حد كبير ، وزيادة على ذلك فان قدرا كبيرا من الفساد في الدول النامية تشارك فيه الدول الصناعية بطرق مختلفة .

ويمكن إيجاز أهم أسباب تفشي ظاهرة الفساد في النقاط التالية[1] :

أولا :تمتع الموظفون العموميين بحرية التصرف بسبب ضعف وسائل الرقابة مما يقلل من الخضوع للمسائلة ، فهؤلاء يستغلون مناصبهم لتحقيق مكاسب شخصية ، فالدافع وراء المسؤولين الحكوميين للفساد هو الحصول على ريع مادي .

ثانيا : يتفشى الفساد في البلدان النامية و البلدان التي تمر بمرحلة انتقال التحول التنموي من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق ، و لا يرجع ذلك إلى اختلاف شعوب هذه البلدان عن الشعوب في غيرها ، و إنما لان الظروف مهيأة لذلك.

ثالثا : انخفاض الأجر الرسمي للموظفين في القطاع العام يغري بالفساد ، و الذي بدوره يمثل في غالبية الدول النامية ومنها الدول العربية الحافز الرئيسي للبقاء و التمسك بالخدمة العامة في مؤسسات الدولة المختلفة .

---

(1) مزاولي محمد ، إستراتيجية مكافحة الفساد في النظام المصرفي الجزائري ، ديوان المطبوعات الجامعية،المركز الجامعي بشار ، ص 5

رابعا :القيود الحكومية على النشاط الاقتصادي، و يتمتع أفراد السلطة السياسية بحرية بمنحهم قوة احتكارية في منح الرخص و التصاريح المختلفة ، دون التشديد في تطبيق الثواب و العقاب تجاههم .

و كخلاصة ، تتفق آراء المحللين على أن الفساد ينشا و يترعرع في المجتمعات التي تتميز بما يلي[1] :

-ضعف المنافسة الدولية – نمو اقتصادي منخفض وغير منتظم .

– ضعف المجتمع المدني و سيادة السياسات القمعية – غياب أو ضعف الآليات و المؤسسات التي تمنع الفساد .

المطلب الثالث : الآثار المترتبة عن الفساد المالي

تحدثنا في المطلب السابق عن أهم أسباب الفساد ودوافعه ،وكان من الطبيعي أن يكون لانتشار هذا السلوك الفاسد و المدمر آثارا سلبية على مجمل الأوضاع الاقتصادية و الاجتماعية في الدول ، ويمكن إيجاز تلك الآثار على النحو التالي :

أولا : يؤثر الفساد على أداء القطاعات الاقتصادية ، ويخلق أبعادا اجتماعية لا يستهان بها ، و قد أظهرت الأبحاث في هذا المجال انه يضعف النمو الاقتصادي ، حيث يضعف الأثر الايجابي لحوافز الاستثمار بالنسبة للمشاريع المحلية و الأجنبية وخاصة عندما تطلب الرشاوى من أصحاب المشاريع لتسهيل قبول مشاريعهم ، أو يطلب الموظفون المرتشون نصيبا من عائد الاستثمار[2] .

---

(1) عبد القادر خليل ، مداخلة بعنوان ،دراسة اقتصادية لظاهرة الفساد في الجزائر،ملتقى وطني حول آليات حماية المال العام و مكافحة الفساد، كلية الحقوق، جامعة المدية ، 06ماي 2009 ص 08.

(2)مزاولي محمد ، مرجع سبق ذكره، ص 07

ثانيا : يخلف الفساد هدرا و تبذيرا في المال العام في مرحلة التحول من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق مما يحول دون وصول التخصيصات إلى أهدافها ، و هي مرحلة انتقالية تتميز بدعم مالي للمنظمات الدولية ، مما يؤدي إلى تفشي أكثر للفساد[1] .

ثالثا : التقليل من إيرادات الدولة و أموالها وهو ما يؤثر سلبا على مقابلاته من الإنفاق العام و خاصة جودة البنى الأساسية و الخدمات العامة المقدمة[2] .

حيث أن الأجهزة الحكومية التي ينتشر فيها الفساد تنفق اقل على الخدمات الأساسية كالتعليم و الصحة وتتجه إلى الإنفاق بشكل اكبر على مجالات الاستثمار المفتوحة على الرشوة .

رابعا: يؤدي الفساد إلى إضعاف جودة البنية الأساسية و الخدمات العامة ، ويدفع للسعي إلى الربح غير المشروع بدلا من المشاركة في الأنشطة الإنتاجية ، و يحد من قدرة الدولة على زيادة الإيرادات ، و يفضي إلى معدلات ضريبية متزايدة تجبى من عدد متناقص من دافعي الضرائب ، و يقلل ذلك بدوره من إيرادات خزينة الدولة ومن ثم قدرتها على توفير الخدمات العامة الأساسية ، كما يضعف من شرعية الدولة و سلطتها[3] .

---

(1) خليل عبد القادر ، مرجع سبق ذكره ، ص 05

(2) بن رجم محمد خميسي ،حليمي حكيمة ، مرجع سبق ذكره ، ص07.

(3) مزاولي محمد ، مرجع سبق ذكره ، ص 08.

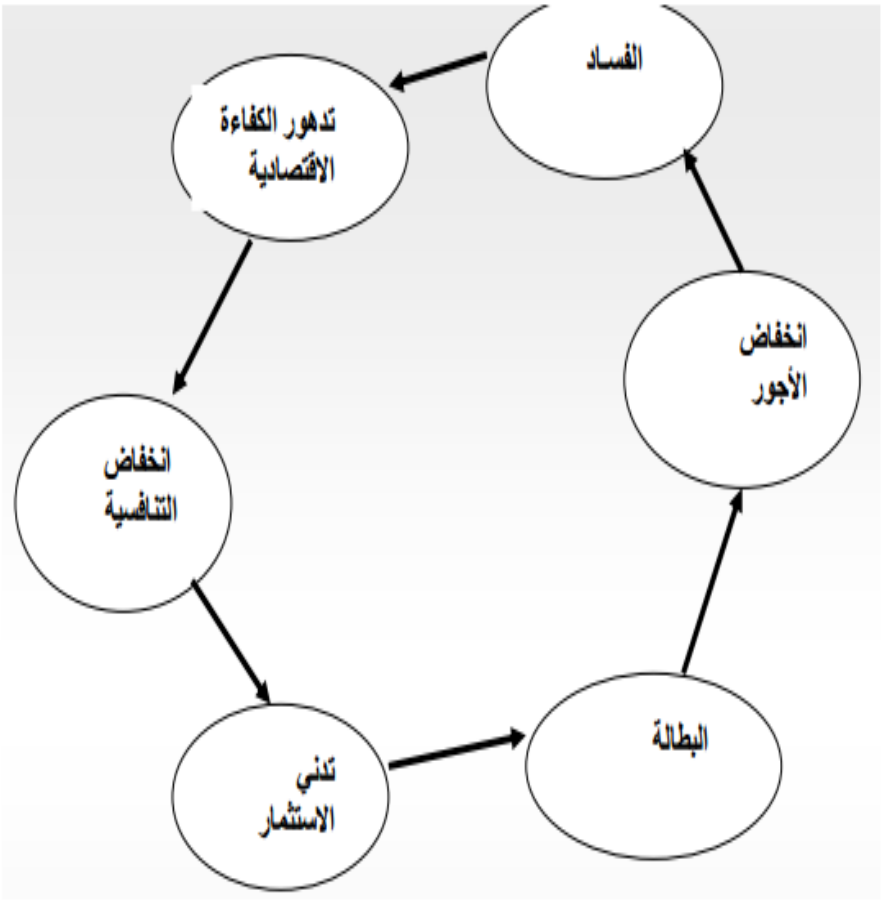
خامسا : يعتبر الفساد من المعوقات التي تضعف قدرة الدولة على جذب الاستثمار الأجنبي المباشر [1]

و يمكن تتبع أهم الآثار السلبية لظاهرة الفساد حسب الشكل البياني المبين على الأسفل ، حيث يشير هذا الشكل إلى الحلقة المفرغة للفساد ، حيث يؤدي هذا الأخير إلى تدهور الكفاءة الاقتصادية ، وكذا انخفاض التنافسية مما يؤدي إلى تدني الاستثمار كما ذكرنا سابقا ، و هذا ما يؤدي بدوره إلى ظهور البطالة في المجتمع وانخفاض الأجور ، خاصة في القطاع العام مما يؤدي بدوره إلى ظهور الفساد مرة أخرى .

---

(1) ناجي بن حسين،الفساد-أسبابه-آثاره-واستراتيجيات مكافحته-حالة الجزائر،مجلة الاقتصاد و المجتمع ، مخبر المغرب العربي الكبير ، العدد الرابع ،جامعة قسنطينة ،الجزائر، سنة 2007.

الشكل (05) الحلقة المفرغة للفساد



المصدر : خليل عبد القادر ، مرجع سبق ذكره ، ص 04.

خلاصة الفصل الثاني

يضمن مجلس المحاسبة الهيئة القضائية المنشأة بموجب الدستور الرقابة البعدية على المال العام بواسطة الغرف و الفروع ، أما غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية ، فتقوم بمراجعة حسابات المحاسبين العموميين ، وتقييم نوعية التسيير للآمرين بالصرف ، في حالة تسجيل مخالفات ، تقوم بإصدار عقوبات مالية ضد المخالفين ، كما يمكنها أن تقترح تنحية المحاسب العمومي المخالف و استبداله بمحاسب آخر عند الضرورة .

وبما أن الرقابة على المال العام وظيفة أساسية وجب إدخال إصلاحات عميقة عليها ، وتوفير كافة الشروط الضرورية لإنجاح المهمة الرقابية ، في ظل ازدياد حجم الجرائم الاقتصادية و المالية و سوء التسيير ، وتفشي ظاهرة الفساد ، تبييض الأموال ، والاختلاسات للمال العام .

وعليه ينبغي على السلطات العمومية في الدولة إعادة النظر في القوانين و التنظيمات التي تحكم الرقابة على المال العام ، من خلال إدخال مجموعة من الإصلاحات المباشرة على كيفيات صرف المال العام ، توحيد التقنيات الرقابية ، منح الهيئات الرقابية صلاحية أوسع تكون أكثر صرامة و ردعية للقضاء على ظاهرة الفساد بمختلف أشكاله ، الذي أصبح يهدد الاقتصاد الوطني في العمق في ضوء تفشي الفضائح المالية التي انتشرت بشكل مخيف في جميع القطاعات العمومية ، بالإضافة إلى تفعيل العمل الرقابي بإدخال الإعلام الآلي في المنظومة الرقابية من خلال ربط شبكة الاتصالات بين مختلف الهيئات الرقابية .



آليات مكافحة الفساد المالي

تمهيد

إذا كان نظام الرقابة المالية الذي أوجده المشرع الجزائري يستلهم قواعده من القانون الفرنسي ، إلا انه يختلف عنه في مسألة تحديد مجال اختصاص مجلس المحاسبة ، حيث أن رقابته القضائية تشمل المحاسبين العموميين و الآمرين بالصرف ، فالمشرع لم ينشأ هيئة مستقلة تختص بمراقبة الانضباط المالي للآمرين بالصرف على غرار ما فعله المشرع الفرنسي ، وإنما اكتفى بإنشاء غرفة للانضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية تابعة لمجلس المحاسبة ، وبهذه الكيفية فان رقابة مجلس المحاسبة تشمل مجالين أساسيين من التسيير المالي و هما :

أولا: مراجعة حسابات المحاسبين العموميين : و هو المجال الأصلي الذي يمارس فيه مجلس المحاسبة اختصاصاته القضائية ، ويتمتع فيه بسلطة توقيع الجزاءات بنفسه على المحاسبين العموميين في الحالات التي يخالفون فيها قواعد المحاسبة العمومية .

ثانيا: مراقبة التسيير المالي للآمرين بالصرف : و في هذا المجال يمارس مجلس المحاسبة نوعين من الرقابة ، يتمثل النوع الأول من الرقابة في تقييم نوعية التسيير المالي للهيئات العمومية من حيث الفعالية ، النجاعة و الاقتصاد ، وهي رقابة إدارية لا يملك فيها إلا تقديم اقتراحات وتوصيات من اجل تحسين مردودية تلك الهيئات الخاضعة لرقابته ، و النوع الثاني يتمثل في مراقبة الانضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية ، وهي رقابة قضائية يتمتع فيها مجلس المحاسبة بسلطة توقيع الجزاءات .

كما ترتكز إستراتيجية المشرع الجزائري في مكافحة الفساد المالي على ركيزتين أساسيتين ، تتمثل الركيزة الأولى في الإجراءات الوقائية ، المتمثلة في الآليات القانونية التي أناط بها المشرع مهمة الإشراف على الأجهزة المالية و الإدارية ، و تتمثل الركيزة الثانية على الرقابة المالية البعدية التي تمارسها هيئات خاصة

كمجلس المحاسبة ، إلى جانب القواعد الردعية التي تجد مصدرها في القانون الجزائري من جهة ، و القواعد التأديبية التي خول المشرع مهمة تطبيقها إلى الجهات الإدارية المؤهلة .

و سنحاول من خلال هذا الفصل التطرق إلى أهم الآليات المتبعة من قبل مجلس المحاسبة ، بالإضافة إلى أهم المقترحات المستمدة من قبل المنظمة الدولية الانتوساي من اجل القضاء أو على الأقل الحد من ظاهرة الفساد المالي .

المبحث الاول : رقابة نوعية التسيير

أوكل المشرع لمجلس المحاسبة ، ممارسة رقابة نوعية تسيير الهيئات العمومية ، وينصب هذا النوع من الرقابة على تقييم المهام و الأهداف و الوسائل المستعملة من طرف هذه الهيئات لأداء نشاطها تحقيقا للمصلحة العامة ، و القول أنها رقابة تقييميه فهذا لا يعني أن مجلس المحاسبة يملك صلاحية التدخل في نشاط الهيئات الخاضعة لرقابته أو إعادة النظر في صحة وجدوى السياسات و البرامج و الأهداف التي سطرتها ، فرقابته لا ينبغي أن تتعدى حدود تقييم قواعد عمل وتنظيم الهيئات الخاضعة لرقابته و التأكد من وجود آليات و إجراءات رقابية داخلية فعالة وموثوقة و هذا الشكل من الرقابة يقترب إلى حد بعيد من نموذج الرقابة المالية الذي تتبعه الدول الانجلوسكسونية و الذي يقوم على ثلاثة عناصر أساسية و هي الاقتصاد ، الفعالية و النجاعة .

المطلب الأول : مفهوم رقابة نوعية التسيير وعناصرها

يقصد برقابة نوعية التسيير ، تلك الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة على الهيئات العمومية من أجل مراقبة مدى شرعية نشاطها المالي و العمل على تحسين مستوى أدائها ومردوديتها ، وهذا عن طريق تقييم شروط استعمالها للموارد و الوسائل العمومية الموضوعة تحت تصرفها ، من حيث الفعالية ، النجاعة و الاقتصاد (وفقا لمقترحات الانتوساي) .

و يتضح من خلال هذا التعريف أن رقابة نوعية التسيير تهدف إلى تحقيق هدفين أساسين الهدف الأول ذو طابع قانوني ، ويتمثل في مراقبة مدى شرعية النشاط المالي للهيئات العمومية و مطابقته للنصوص التشريعية و التنظيمية ، والتأكد أيضا من صحة و سلامة الحسابات المالية التي تقدمها تلك الهيئات ،

أما الهدف الثاني فهو اقتصادي و يتمثل في تقييم مردودية تلك الهيئات الخاضعة لرقابته ، و قياس مدى فعالية و نجاعة نشاطها المالي في تحقيق الأهداف المسطرة .

ويلاحظ أن المشرع خول لمجلس المحاسبة ممارسة هذا النوع من الرقابة ، فانه لم يحدد المعايير اللازمة لكيفية ممارستها و اكتفى فقط بالإشارة إلى العناصر الأساسية التي تقوم عليها و هي **الفعالية ، النجاعة و الاقتصاد** ، دون أن يحدد مفهوم هذه العناصر السالفة الذكر و كيفية تجسيدها عمليا ، ومن ثم فانه يتعين تحديد مفهوم هذه العناصر وتقدير مدى ملائمتها مع طبيعة القواعد التي تحكم تنظيم وتسيير الإدارة العمومية[1] ، ثم البحث عن مدى إمكانية تجسيد هذه الرقابة في ظل نمط التسيير الذي تعتمده الإدارة العمومية .

المطلب الثاني : العناصر الأساسية المكونة لرقابة نوعية التسيير

لقد أدى الانتشار الواسع للنظريات الحديثة التي ناد بها رواد نظريات التنظيم و الإدارة العلمية في القرن الماضي مثل فريدريك تايلور F-Taylor و المفكر الفرنسي هنري فايول H.Fayol وماكس فيبر M-Weber إلى نشأة ، وظهور مفاهيم وأساليب جديدة في تسيير و تنظيم الإدارة العمومية ترتب عنها ظهور شكل جديد في الرقابة المالية ، يركز على تقييم نشاط الهيئة العمومية بالاعتماد على معايير اقتصادية بحتة و هي : الفعالية ، النجاعة و الاقتصاد[2] .

---

(1)امجوج نوار ، مرجع سبق ذكره، ص132.

(2)Harry s.shavenes ,contrôle de gestion et audit interne dans les administrations publique, étude comparative O.C.D.E Paris 1996,p154.

وهذه المقاييس مستوحاة في الأصل من أنظمة الرقابة المالية المطبقة على المؤسسات الاقتصادية الخاصة ، وهذه الأخيرة تخضع في تسييرها وتنظيمها لقواعد مرنة تمنح لها القدرة على التأقلم و التكيف مع المتغيرات الناتجة عن المحيط الذي تعمل فيه ، كما أن نشاطها يقوم على أهداف محددة سلفا تسعى جاهدة لتحقيقها ، وهي بمثابة المعيار الحقيقي لقياس مدى مردوديتها و مستوى أدائها الفعلي .

ولقد ظهر هذا التوجه في بداية الأمر بالدول الانجلوسكسونية ، وشمل فيما بعد باقي الدول الأخرى واقتحم حتى الدول الأكثر تشبثا بأنماط التسيير التقليدية للإدارة و التي أبدت نوع من المقاومة لهذا التوجه ، مثل فرنسا و التي بدأت منذ الثمانينات تتخلى عن أنماط التسيير الكلاسيكية وتتجه تدريجيا نحو عصرنة إدارتها العمومية وإدخال أساليب جديدة في الرقابة المالية على نشاطها ، تعتمد على تطبيق قاعدة أساسية متشكلة من ثلاثة عناصر أساسية LA Règle des 3E [1] وهي :

-الفعالية Efficacité ، ويقصد بها قياس مدى تحقيق الأهداف المسطرة .

-النجاعة في الأداء efficience ونعني بها الاستعمال الأمثل للموارد و الوسائل التي تتمتع بها الهيئات العمومية وبلوغ الحد الأقصى في استخدامها لتحقيق الأهداف المسطرة .

-الاقتصاد في التسيير économie ونعني به تحقيق الأهداف المسطرة بأقل تكلفة ممكنة في استعمال الموارد و الوسائل العمومية .

ولكن هذه المفاهيم للرقابة ، وان أصبحت متداولة بشكل واسع في مجال التسيير العمومي ويقدمها المختصون كوصفة لتفعيل نشاط الإدارة و تخلصها من مساوئ وسلبيات التسيير البيروقراطي ، فان تجسيدها على ارض الواقع مازال يصطدم ببعض العوائق ،

---

(1)Henry Michel cruis ,droits des contrôle financiers ,édition le moniteur ,Paris 1998,P 407.

ولاسيما على مستوى دول العالم الثالث التي تطمح إلى عصرنة إدارتها ، البعض من هذه العوائق يعود إلى طبيعة القواعد التي تحكم نشاط الإدارة العمومية و التي تتميز بالثبات و الاستقرار ، وتوصف في غالب الأحيان على أنها قواعد جامدة ، في حين أن هذا النوع من الرقابة يتطلب إيجاد قواعد تتصف بالمرونة لتمكينها من التأقلم بسرعة مع المتغيرات التي يفرضها المحيط الخارجي ، ومنه ما يعود إلى طبيعة الأهداف التي ترمي الإدارة العمومية الى بلوغها، ذلك أن نشاطها مهما كانت طبيعته ، ينبغي أن يهدف قبل كل شيء إلى تحقيق المنفعة العمومية ، وهذه الأخيرة ذات مفهوم مرن ، ويصعب حصرها في شكل أهداف مسبقة ولا يمكن قياسها بشكل دقيق .

ومن خلال الجوانب سالفة الذكر ، تتجلى بشكل حقيقي صعوبة تقييم مردودية أي جهاز إداري عمومي و الحكم على مدى فعاليته ونجاعته بنفس التصور الحاصل في تسيير المؤسسات الاقتصادية و التجارية الخاصة .

كما أن هذا النوع من الرقابة يتطلب من قضاة مجلس المحاسبة ليس فقط الإلمام بالجوانب القانونية و المالية ،إنما يتعين عليهم كذلك التحكم في جوانب أخرى تقنية و فنية ، حتى يتمكنوا من تحديد و تقييم نوعية الخدمة أو السعة المطلوبة و تحديد آجالها بدقة وتقدير كلفتها الحقيقية .

ويحتاج كذلك إلى ضبط دقيق و آلية وضع مقاييس واضحة تحدد كيفية ممارستها ، حتى لا يتم تحويلها عن الأغراض التي وجدت من اجلها ، ذلك أن مجلس المحاسبة في رقابته لنوعية التسيير لا يملك أي صلاحية لتقدير مدى ملائمة الاختيارات الإستراتيجية للحكومة في وضع و تنفيذ سياستها التنموية ، لان ذلك من صلاحيات الهيئة التشريعية وحدها .

المطلب الثالث : صعوبات الرقابة على نوعية التسيير

إن رقابة نوعية التسيير تعني بشكل عام الوصول إلى مستوى من التسيير الذي يحقق حد أقصى من الأهداف المسطرة (الفعالية) وهذا من خلال الاستغلال الأمثل للوسائل و الموارد المتاحة (النجاعة) و بأقل التكاليف الممكنة (الاقتصاد) و هذا التصور يفترض أن يتمتع المسير في أي مستوى كان من المسؤولية بهامش معين من الحرية للقيام بأي مبادرة شخصية في تنظيم الهيئة أو المصلحة التي يشرف على تسييرها وضبط أهدافها ووضع الخطط المناسبة لتحقيقها ، وان تخضع تلك الهيئة في تسييرها وتنظيمها لقواعد مرنة تسمح لها بالتكيف مع المحيط الذي تعمل فيه ، لكن نمط التسيير الذي تعتمده الإدارة العمومية ، هو نموذج تسيير بيروقراطي يميل إلى تكريس المركزية في اتخاذ القرارات ، ونشاطها تحكمه قواعد ثابتة وجامدة ، وكل هذا الوضع يجعل من المسير مجرد منفذ لتعليمات صادرة من سلطات أعلى منه سواء كانت رئاسية أو وصائية ، وبالتالي فهو يكتفي أولا و قبل كل شيء بتنفيذ القرارات و التعليمات الصادرة عن هذه السلطات ، وشغله الشاغل هو البحث عن كيفية الاستجابة لرغبات تلك السلطات ، و التي غالبا ما تكون بعيدة عن الواقع ولكنها تحتفظ بسلطة القرار .

فالرقابة على نوعية التسيير كنمط من أنماط الرقابة التي أوكلت إلى الغرف الجهوية التابعة لمجلس المحاسبة في فرنسا ، كان نتيجة طبيعية لوضع قانوني أوجده القانون الذي صدر بتاريخ 02 مارس 1982 و الذي تم بموجبه إلغاء نظام الوصاية على الجماعات الإقليمية و منحها الاستقلالية و الحرية في نشاطها تدعيما للامركزية في تسيير الشؤون المحلية ، حيث كان لزاما في مقابل تلك الاستقلالية التي أصبحت تتمتع بها الجماعات الإقليمية إيجاد نمط جديد للرقابة على كيفية استخدام الأموال العمومية المحلية يتناسب مع الوضع القانوني الجديد لهذه الهيئات ، وهو أمر مهم لتكريس الشفافية المطلوبة في تسيير الأموال العمومية .

وانطلاقا من هذا الوضع ، صار بإمكان الغرف الجهوية لمجلس المحاسبة بالإضافة إلى الرقابة القضائية المخولة لها ، ممارسة رقابة إدارية على النشاط المالي للجماعات المحلية ، تخول لها سلطة طلب توضيحات كتابية أو شفهية من رئيس البلدية في حالة التأخر عن التصويت على الميزانية و الأمر بضبطها بشكل تلقائي في اجل محدد ، تقديم اقتراحات لامتصاص العجز في الميزانية و تامين توازنها ، الأمر كذلك بتسجيل تلقائي للنفقات الإجبارية التي يصوت عليها المجلس البلدي[1] .

لكن الوضع الذي توجد فيه الجماعات الإقليمية في الجزائر ، يختلف تماما عن ذلك فهي لم تصل إلى تحقيق هذه القفزة النوعية في تسيير شؤونها المحلية ومازالت تخضع في نشاطها المالي إلى رقابة وصائية تحد من حريتها في تبني استراتيجيات تتناسب مع احتياجاتها و خصوصياتها المحلية ، و إلى رقابة رئاسية غير معلنة بشكل رسمي و لا تتضمنها النصوص القانونية لكنها موجودة على ارض الواقع .يمارسها الولاة و رؤساء الدوائر على المجالس البلدية في ابسط القضايا و الشؤون المحلية التي تعتبر من صميم صلاحيات الهيئة البلدية ، و في ظل وضع كهذا فان محاولة إخضاعها إلى رقابة نوعية التسيير وفق منظور اقتصادي تبقى مجرد تصور ذهني ونظري يتجاهل تماما للواقع الذي تعيشه هذه الهيئات .

امجوج نوار ، مرجع سبق ذكره ، 136.

المطلب الرابع : إجراءات رقابة نوعية التسيير و النتائج المترتبة عنها

اشرنا في ما سبق إلى القواعد الأساسية المشتركة التي تحكم إجراءات الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة :

أولا : إجراءات رقابة نوعية التسيير

يمارس مجلس المحاسبة رقابته وفق برنامج مسطر يضبط فيه النشاطات التي سيتم انجازها خلال كل سنة ، وتخضع عمليات الرقابة التي ينفذها قضاة مجلس المحاسبة إلى إجراءات أساسية يمكن توزيعها على ثلاث مراحل وهي :

1- إجراء التحقيق وإعداد تقرير الرقابة

تبدأ مرحلة إجراء التحقيق ، بعد ما يصدر رئيس مجلس المحاسبة أمرا يتضمن تعيين مقرر لإجراء رقابة على التسيير المالي لهيئة عمومية معينة ، يحدد فيه بدقة طبيعية الرقابة الواجب انجازها و نطاقها ، و السنوات المالية المعنية و الآجال المحددة لإيداع تقرير الرقابة .

وقبل مباشرة عملية التحقيق و التدقيق يتولى المقرر جمع المعلومات اللازمة حول الهيئة أو الهيئات التي ستخضع للرقابة . عن طرق تكوين ملف يتوفر على العناصر المطلوبة (الأمر بالمهمة بطاقات تقنية حول الهيئة ، ضبط برنامج الرقابة ، و توزيع المهام على مساعديه ، المستندات المتعلقة بموضوع الرقابة ...الخ) .

بعد ذلك يشرع في تنفيذ البرنامج المقرر حسب الآجال المحددة له ، ويتم من خلال مراجعة الحسابات المقدمة و التأكد من مدى سلامتها و كذا مطابقتها للمستندات الثبوتية ، تحليل أساليب الرقابة

الداخلية و كيفية ممارستها من قبل الأعوان المكلفين بها و مستوى أدائهم الوظيفي ، إجراء تقييم شامل لمختلف العمليات المالية المنجزة ، ضبط النقائص المسجلة و تقييم الآثار المترتبة على نتائج التسيير .

بعد انتهاء عمليات التدقيق ، يحرر المقرر تقريرا يدون فيه نتائج الرقابة و يعرض فيه الوقائع بشكل واضح ودقيق ، و يقترح على التشكيلة المختصة الإجراءات التي يجب اتخاذها بشأن كل حالة ، مع تقديم الأدلة الكافية لتبرير جميع الملاحظات و الاقتراحات التي يتضمنها التقرير ، ثم يوقع هذا التقرير و يرسله إلى التشكيلة المختصة لدراسته و المصادقة عليه .

2- المصادقة على تقرير الرقابة و تبليغه إلى الهيئات المعنية

بعد الحصول على الملف تجتمع التشكيلة المختصة لدراسة ومناقشة الملاحظات التي يتضمنها تقرير الرقابة حالة بحالة و المصادقة عليه ، وبعد عملية المصادقة يبلغ هذا التقرير إلى مسؤولي الهيئات المعنية بغرض تقديم إجاباتهم حول مختلف الملاحظات المسجلة ، وهذا في اجل يحدده مجلس المحاسبة لا يقل في كل الأحوال عن شهر واحد ، وهو اجل قابل للتمديد من طرف رئيس الغرفة المختصة ، إذا رأى أن ذلك ضروريا لتمكين المعنيين به من تقديم توضيحاتهم .

3- المداولة و التقييم النهائي

عقب انتهاء الأجل المحدد للرد ، يقوم المقرر بفحص الأجوبة المستلمة ، ويتم بعد ذلك إعداد مشروع مذكرة تقييم حول الملف ، ويعرضه على رئيس التشكيلة المداولة المختصة ، وهذا الأخير يمكن له وبمبادرته الشخصية أو بناء على اقتراح من المقرر أو بناء على طلب تقدمه السلطات المعنية ، أن يقرر تنظيم نقاش مباشر يشارك فيه مسيرو الهيئات المعنية بالرقابة و أعضاء التشكيلة المداولة .

تجتمع التشكيلة المختصة من جديد ، لدراسة الملف على ضوء التوضيحات التي قدمها مسيرو الهيئات المعنية بالرقابة ، وضبط بشكل نهائي تقييماتها النهائية و ترفقها بالتوصيات و الاقتراحات التي تراها لازمة قصد تحسين فعالية ومردودية تسيير تلك المصالح و الهيئات المعنية .

وعقب انتهاء أشغال المداولة ، يتولى المقرر إعداد وتحضير مذكرة التقييم النهائية و يسلمها إلى رئيس التشكيلة المختصة لمراجعتها و التأكد من مطابقتها مع نتائج المداولة ثم يشرف على تبليغها بشكل رسمي إلى مسؤولي الهيئات المعنية بالرقابة و إلى السلطات الرئاسية أو الوصية التي تتبع لها تلك الهيئات .

ثانيا : النتائج المترتبة عن رقابة نوعية التسيير

إن الرقابة على نوعية التسيير هي رقابة إدارية و ليست قضائية ، ومن ثم فان النتائج المترتبة عنها ليست إلزامية للهيئات المعنية بها ، و لا يملك فيها مجلس المحاسبة إلا صلاحية تقديم التوصيات و التوجيهات من اجل تصحيح الوضع و تحسين مردودية تلك الهيئات بواسطة مذكرات التقييم التي يصدرها عقب كل مراقبة .

وقد تكشف عمليات المراقبة التي يمارسها مجلس المحاسبة عن وجود مخالفات أو وقائع لا يمكن معالجتها و التكفل بها بواسطة مذكرات التقييم ، وإنما تقتضي استعمال و سائل قانونية أخرى أكثر فعالية و هي متدرجة من حيث أهميتها و طبيعة القضايا التي تتناولها و الجهات التي ترسل إليها و هي كالتالي[1] :

---

(1) امجوج نوار، مرجع سبق ذكره ، ص138.

1- رسالة رئيس الغرفة

وهي رسالة يطلع بها رئيس الغرفة المختصة الهيئات و المصالح التي خضعت للرقابة وكذلك سلطتها السلمية أو الوصية بالنقائص المتعلقة بجوانب التنظيم و التسيير الداخلي و التي تلحق ضررا بالخزينة العمومية أو بأملاك تلك الهيئات وهذا بغرض اتخاذ التدابير اللازمة لتصحيح الوضع .

ولقد ظهر استعمال هذا النوع من الرسائل في فرنسا في مجال الرقابة على هيئات الضمان الاجتماعي ، ثم توسع استعمالها لتشمل المجالات الأخرى من نشاط الإدارة العمومية ، بشان القضايا ذات الأهمية البسيطة[1] .

أما المشرع الجزائري فقد حد استعمالها بشكل عام ، في حالات وقوع مخالفات تلحق ضررا بالخزينة العمومية قصد اتخاذ الإجراءات اللازمة التي يقتضيها التسيير السليم للأموال العمومية ، و في حالات حيازة مبالغ مالية مستحقة للدولة أو لجماعات محلية أو لمرفق عام من طرف أشخاص طبيعيين أو معنويين ، بقصد اتخاذ الإجراءات القانونية المناسبة لاسترجاعها .

2-المذكرة الاستعجالية

تعتبر المذكرات الاستعجالية من أولى مظاهر ممارسة مجلس المحاسبة لاختصاصاته الإدارية في فرنسا تطبيقا للمادة 16 من القانون المؤرخ في 16 سبتمبر 1807 ، و التي تلزمه بإخطار وزيري المالية و العدل بالتجاوزات و المخالفات التي يرتكبها الآمرون بالصرف ، بغرض متابعتهم أمام الهيئات القضائية المختصة ،

---

(1)Jean Claude martinez et pierre di malta, droit budgétaire, éditions L.I.T.E.C Paris 1999 p875.

و نتيجة للضرورة العملية تعددت القضايا التي يستعمل فيها مجلس المحاسبة هذه المذكرات و أصبح لا يقتصر إرسالها إلى وزيري العدل و المالية فقط وإنما أصبحت تشمل جميع الوزراء .

وقد عرف مجلس المحاسبة الفرنسي في بداية استعماله لهذه المذكرات الاستعجالية صعوبات في الحصول على الأجوبة اللازمة من الوزراء المعنيين مما أدى إلى إنشاء لجنة مختصة[1] comission des référés على مستوى وزارة المالية ، للتنسيق بين مجلس المحاسبة و مختلف الوزارات بغرض الحصول على الإجابات المطلوبة في اجل لا يتعدى أربعة أشهر لكن تدخلات هذه اللجنة أضافت عراقيل أخرى لتلك التي كانت موجودة سابقا ، مما دفع بمجلس المحاسبة إلى طلب إلغائها في تقريره السنوي و هو ما تحقق له فعلا بصدور مرسوم 13مارس 1924 ، و الذي حدد أربعة أشهر للإجابة على هذه المذكرات بالنسبة لجميع الهيئات و الوزارات الموجود على الإقليم الفرنسي و ثمانية أشهر بالنسبة للهيئات الموجودة على مستوى المستعمرات ، وتم تخفيض هذا الأجل إلى ثلاثة أشهر في نصوص لاحقة .

وإذا كان الوزراء ملزمون بتقديم إجاباتهم على المذكرات الاستعجالية التي يوجهها لهم مجلس المحاسبة و باحترام الأجل المحدد لها ، فانه لا يوجد نص يلزمهم بتنفيذ الاقتراحات التي تتضمنها هذه المذكرات ، وفي هذه الحالة لا يملك مجلس المحاسبة إلا إدراج ملاحظاته في تقريره السنوي الذي يوجهه إلى رئيس الجمهورية و إلى الهيئة التشريعية .

وفي القانون الجزائري ، نصت المادة 47 من المرسوم 95-377 على استعمال هذا الإجراء المستعجل في نفس الحالات التي تستعمل فيها مذكرة رئيس الغرفة و التي اشرنا إليها سابقا ،

---

(1)A.P Mirimonde, la cour des comptes, librairie du recueil sirey, Paris 1947 p284.

و الفرق الموجود بينهما هو أن مذكرة رئيس الغرفة يوجهها مباشرة إلى المصلحة المعنية مع إعلام السلطات السلمية أو الوصية لها ، بينما المذكرة الاستعجالية تكتسي أهمية أكثر من الأولى فهي توقع من طرف رئيس المجلس وتوجه مباشرة إلى الوزراء المعنيين وليس إلى الهيئات التي خضعت للرقابة .

3-المذكرة المبدئية

وهي رسالة يطلع بموجبها رئيس مجلس المحاسبة السلطات المعنية بالنقائص التي يكتشفها على مستوى النصوص المسيرة لشروط استعمال و تسيير و مراقبة أموال الهيئات العمومية ، و يقدم لها التوصيات التي يراها مناسبة لذلك ، و يتعين على السلطات المعنية أن تعلم مجلس المحاسبة بالنتائج التي تخصصها لمذكراته[1] .

4-التقرير المفصل

يستعمل مجلس المحاسبة التقرير المفصل في حالتين أساسيتين وهما[2] :

-الحالة الأولى :

إذا تم الكشف عن وقائع قابلة للوصف الجزائي حسب قانون العقوبات ، تصادق التشكيلة المداولة المختصة على تقرير مفصل تدون فيه جميع الوقائع و يتم التوقيع عليه من طرف رئيس التشكيلة و المقرر وكاتب الضبط و يرسل رفقة عناصر الإثبات اللازمة إلى رئيس مجلس المحاسبة و الذي يوجهه بدوره إلى الناظر العام قصد إحالته إلى الهيئات القضائية .

---

(1) امجوج نوار ، مرجع سبق ذكره ، ص142.

(2) مرجع سابق ، ص142.

الحالة الثانية :

إذا تم الكشف عن مخالفات لقواعد الانضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية ، تصادق التشكيلة المداولة المختصة على تقرير مفصل يتم توقيعه من طرف رئيس التشكيلة و المقرر وكاتب الضبط ثم يرسل إلى رئيس مجلس المحاسبة الذي يحيله بدوره إلى الناظر العام مرفقا بكل العناصر التي تثبت طبيعة المخالفة المرتكبة قصد إحالته على غرفة الانضباط في مجال تسيير المالية و الميزانية .

5-التقرير السنوي

يعد التقرير السنوي من أهم الوسائل التي يستعملها مجلس المحاسبة في نشاطه فهو يعتبر من جهة وسيلة لتمكين الحكومة من الوقوف على حقيقة النقائص التي تقع أثناء تنفيذ الميزانية العمومية والعمل على تصحيحها وتفاديها في تنفيذ الميزانية المقبلة ،ومن جهة ثانية فهو يعتبر وسيلة هامة كذلك لتمكين الهيئة التشريعية من الاطلاع بصفة دورية على النشاط المالي للحكومة وتقدير مستوى أدائها .

ويختص بإعداد التقرير السنوي الذي يعده مجلس المحاسبة لجنة مختصة تسمى لجنة البرامج و التقارير ، ويخضع في إعداده لإجراءات حددها المرسوم الرئاسي رقم 95-377 السالف ذكره ، بحيث يتولى رؤساء الغرف إرسال جميع المعاينات و الملاحظات المترتبة عن أعمال مجلس المحاسبة و القابلة للإدراج في التقرير السنوي إلى المقرر العام المختص ، من اجل عرضها على اللجنة السالفة الذكر و الحصول على موافقتها ، وبعد ذلك يعد رئيس الغرفة المعني مشروع مذكرة إدراج و يحيله على المقرر العام الذي يتولى دراسته بمعية رئيس الغرفة ، وعلى ضوء ملاحظات المقرر العام يتم ضبط نص مشروع مذكرة الإدراج الواجب عرضها على لجنة البرامج والتقارير .

يتولى بعد ذلك رئيس مجلس المحاسبة إرسال تلك المذكرات إلى مسؤولي الهيئات المعنية من اجل تقديم توضيحاتهم في اجل لا يقل عن شهر ، وبانتهاء الأجل المحدد يقوم المقرر العام بإعداد مشروع التقرير السنوي على ضوء الأجوبة التي تحصل عليها ويعرضه للمصادقة من طرف لجنة البرامج و التقارير .

المبحث الثاني : رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية

بإنشائه لغرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية على مستوى مجلس المحاسبة ، خول المشرع لهذا الجهاز صلاحية ممارسة اختصاصات قضائية في رقابته على التسيير المالي للآمرين بالصرف ، و أراد من وراء ذلك تحميل هذه الفئة من أعوان الدولة مسؤولية مالية شخصية عن الأخطاء التي يرتكبونها في تسييرهم المالي على غرار تلك المسؤولية المقررة على عاتق المحاسبين العموميين .

وإذا كانت إرادة المشرع تهدف إلى إقرار مسؤولية الآمرين بالصرف عن الأخطاء التي يرتكبونها في تسييرهم المالي ، فمن ناحية الواقع و بحكم طبيعة المهام الموكلة إليهم ، فانه توجد صعوبات حقيقية في إثبات تلك الأخطاء لتحميلهم المسؤولية المالية ، و حتى في الحالات التي يتم فيها إثبات وجود هذه الأخطاء فانه من الصعب تعويض حجم الضرر الحاصل من أموالهم الخاصة لعدم كفايتها .

المطلب الأول : تعريف رقابة الانضباط في تسيير الميزانية و المالية

يقصد برقابة الانضباط في تسيير المالية و الميزانية ، تلك الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة على التسيير المالي للآمرين بالصرف[1] ، بغرض معاينة مدى احترامهم للأحكام التشريعية و التنظيمية

---

(1) امجوج نوار ،مرجع سبق ذكره،ص146.

التي تسري على استعمال و تسيير الأموال العمومية ، و الوسائل المادية الموضوعة تحت تصرفهم ، و يملك فيها سلطة توقيع الجزاءات عليهم في حالة ارتكابهم لأخطاء ألحقت ضرر بالخزينة العمومية .

و لا يهدف مجلس المحاسبة عند ممارسته لهذه الرقابة ، إلى إلغاء أو تعديل القرارات التي تصدرها الهيئات العمومية الخاضعة لرقابته ، لان ذلك يشكل تدخلا في نشاطها .

من ناحية أخرى ، فان تلك القرارات التي تصدرها الهيئات العمومية ولو أنها تشكل خرقا للقواعد التي تحكم تسيير الأموال العمومية ، فانه تترتب عنها حقوق مكتسبة ومراكز قانونية لأشخاص آخرين لا يمكن المساس بها ، و بالتالي فان هذه الرقابة التي يمارسها المجلس ، تهدف إلى إقحام المسؤولية الشخصية المالية للمسيرين بشأن تلك الأخطاء و التجاوزات المرتكبة ، وتوقيع عليهم غرامات مالية فقط .

المطلب الثاني : نطاق ممارسة رقابة الانضباط في تسيير الميزانية و المالية

يشمل هذا النوع من الرقابة أي مسؤول أو عون في الأجهزة المركزية للدولة ، أو في الجماعات المحلية أو في الهيئات العمومية الإدارية .

وقد شمل المشرع بهذه الرقابة جميع الأعوان و المسيرين ، سواء كانوا موظفين عموميين أو أعضاء منتخبين ، و لم يستثني في ذلك حتى أعضاء الحكومة أي الوزراء ، و الذين تقع عليهم مسؤولية سياسية وليس تأديبية .

وقد عمل المشرع في المادة 88 من الأمر 95-20 على ضبط النطاق الذي تقوم فيه المسؤولية الشخصية و المالية للمسيرين العموميين ، بتحديده للأخطاء التي تشكل خرقا لقواعد الانضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية كالتالي[1] :

---

(1) المادة 88 ،من الأمر 95-20 ،مرجع سبق ذكره.

– خرق الأحكام التشريعية و التنظيمية المتعلقة بتنفيذ الإيرادات و النفقات العمومية .

– استعمال المساعدات أو الاعتمادات المالية التي تمنحها الدولة و الجماعات الإقليمية و المؤسسات العمومية أو الممنوحة بضمان منها لأهداف غير الأهداف التي منحت من اجلها صراحة .

– الالتزام بالنفقات دون توفر الصفة أو السلطة خرقا للقواعد القانونية المطبقة في مجال الرقابة القبلية .

– الالتزام بالنفقات دون توفر الاعتمادات أو تجاوز الترخيصات الخاصة بالميزانية .

– خصم نفقة بصفة غير قانونية من اجل إخفاء إما تجاوزا ما في الاعتمادات المالية و إما تغييرا للتخصيص الأصلي للالتزامات أو القروض الممنوحة .

– تنفيذ عمليات النفقات الخارجة بشكل واضح عن هدف أو مهمة الهيئات العمومية .

– عدم احترام الأحكام القانونية أو التنظيمية المتعلقة بمسك الحسابات و السجلات او عدم الاحتفاظ بالوثائق و المستندات الثبوتية .

– التسيير الخفي للأموال أو القيم أو الوسائل أو الأملاك العمومية .

– كل تهاون يترتب عنه عدم دفع حاصل الإيرادات الجبائية أو شبه الجبائية التي كانت موضوع اقتطاع من المصدر في الآجال ووفق الشروط التي اقرها التشريع .

– التسبب في إلزام الدولة أو الجماعات الإقليمية أو الهيئات العمومية بدفع غرامة تهديد أو تعويضات مالية نتيجة عدم التنفيذ الكلي أو الجزئي أو بصفة متأخرة للأحكام الصادرة عن القضاء .

– أعمال التسيير التي تتم باختراق لقواعد إبرام و تنفيذ العقود التي ينص عليها قانون الصفقات العمومية .

– الاستعمال التعسفي للإجراء القاضي بمطالبة المحاسبين العموميين بدفع نفقات على أسس غير قانونية أو تنظيمية .

–تقديم وثائق مزيفة أو خاطئة لمجلس المحاسبة أو إخفاء مستندات عنه .

و تضيف المادة 91 من نفس الأمر حالة أخرى من الحالات التي تترتب عليها جزاءات قضائية ، وتتمثل في الامتيازات المالية و العينية الغير مبررة ، و التي يكتسبها المسيرون العموميون لحسابهم أو تلك التي يمنحونها لغيرهم على حساب الدولة أو الجماعات الإقليمية أو الهيئات العمومية التي يعملون لصالحها[1] .

المطلب الثالث : إجراءات رقابة الانضباط في تسيير الميزانية و المالية و النتائج المترتبة عنها

يمارس مجلس المحاسبة رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية بصفة آلية ، من خلال الرقابة التي يمارسها على الحسابات الإدارية التي يقدمها له الآمرون بالصرف بصفة دورية .

أولا : إجراءات رقابة الانضباط في تسيير الميزانية و المالية

إذا تم الكشف عن أخطاء و مخالفات تدخل في مجال تطبيق المادة 88 المشار إليها سابقا ، فانه يتم إخطار رئيس مجلس المحاسبة من طرف السلطات ، أو من طرف رئيس الغرفة القطاعية المختصة عن طريق تقرير مفصل يقترح فيه إحالة الملف على غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية .

---

(1) المادة 91 ، من الأمر 95-20 ،مرجع سبق ذكره .

بناء على ذلك يحيل رئيس المجلس الملف الذي تم إخطاره به إلى الناظر العام قصد المتابعة أمام الغرفة المختصة ، إذا رأى هذا الأخير انه لا مجال للمتابعة يقوم بحفظ الملف ، أما إذا قرر متابعة العون المعني يحرر الاستنتاجات التي توصل إليها ويرجع الملف إلى رئيس مجلس المحاسبة قصد فتح التحقيق .

وفي هذه الحالة ، يعين رئيس مجلس المحاسبة مقررا من بين المستشارين غير التابعين للغرفة القطاعية المختصة ولغرفة الانضباط المالي و هذا لدراسة الملف ومباشرة التحقيق .

يقوم المقرر بأعمال التحقيق التي يراها ضرورية بحضور العون المعني و الذي يمكن له الاستعانة بمحامي للدفاع عنه ، ويمكن للمقرر خلال أعمال التحقيق الاستماع إلى أي عون آخر يرى أن له علاقة بالموضوع و يسأله شفهيا أو كتابيا ، ويحرر عقب انتهائه من ذلك تقريرا يدون فيه ملاحظاته و استنتاجاته ويرسله إلى رئيس المجلس مرفقا بعناصر الملف اللازمة ، و هذا الأخير يحيله بدوره إلى الناظر العام لتقديم استنتاجاته .

ثانيا : النتائج المترتبة عن رقابة الانضباط في تسيير الميزانية و المالية

تتضمن القرارات التي تصدرها غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية على غرامات مالية ، ضد الأعوان الذين ثبت ارتكابهم لأخطاء و مخالفات تشكل خرقا لقواعد الانضباط المالي ، و لا يمكن للغرامة المالية التي يوقعها مجلس المحاسبة أن تتعدى المرتب السنوي الإجمالي الذي يتقاضاه العون المعني عند تاريخ ارتكابه للمخالفة ، و يضاعف مبلغ الغرامة في الحالات التي يثبت فيها أن الأخطاء المرتكبة تهدف إلى تحقيق مكاسب مالية أو عينية شخصية على حساب الدولة أو الهيئة العمومية التي يعمل لصالحها .

المبحث الثالث : رقابة حسابات المحاسبين العموميين و رقابة التدقيق

لقد ألزم المشرع المحاسبين العموميين بتقديم حساباتهم إلى مجلس المحاسبة ، وفرض عليهم عقوبات في حالة امتناعهم عن ذلك أو عدم تقديمها في الآجال المحددة ، ومن خلال هذه الحسابات يدقق قضاة مجلس المحاسبة في صحة العمليات المالية التي أنجزوها و التأكد من مدى مطابقتها مع القواعد التشريعية و التنظيمية التي تحكم تسيير الأموال العمومية ، و البت في مسؤوليتهم المالية و الشخصية .

وتخضع عمليات التدقيق التي يمارسها مجلس المحاسبة في إطار هذه الرقابة إلى إجراءات إلزامية ، و يترتب عليها إما إبراء ذمة المحاسب العمومي أو إقحام مسؤوليته الشخصية و المالية .

المطلب الأول :معاينة الحسابات

تسند عملية المراقبة التي يمارسها مجلس المحاسبة على حسابات المحاسبين العموميين إلى مقررين ، بحيث يتولى كل رئيس غرفة في إطار تنفيذ البرنامج السنوي لمجلس المحاسبة تسطير برنامج الرقابة و توزيع المهام على القضاة الذين سيشرفون على انجاز مهمة الرقابة وتوفير كل الوسائل الضرورية لذلك .

قبل البدء في عملية التدقيق ، ينبغي على المحاسب المعني أن يضع تحت تصرف قضاة مجلس المحاسبة ، الوثائق و المستندات المطلوبة لإجراء عملية الرقابة ، منها ما يتعلق بوضعية المحاسب نفسه (قرار التعيين ، محضر التنصيب ، محضر استلام المهام ، اكتتاب التامين على المسؤولية المالية) ، ومنها ما يتعلق بالعمليات المالية المنجزة (الوثائق الثبوتية للنفقات و الإيرادات العمومية) إلى جانب نسخة من الميزانية الأولية و الإضافية للسنة المالية موضوع الرقابة ، ويتم الشروع في تنفيذ عمليات التدقيق و المعاينة من طرف القضاة المعنيين وفق طريقة منهجية تتضمن بشكل عام على الخطوات التالية[1] :

---

(1)guide de vérification ,Apurement des comptes ,Cour des comptes ,chambre territoriale ,Annaba p 07.

1-معاينة مدى مطابقة حسابات التسيير للتنظيم المعمول به :

ويعمل القاضي خلال هذه العملية على التأكد من توفر المعلومات التالية :

- أن الحساب المقدم يتوفر على جميع الشروط الشكلية المطلوبة .
- أن الحساب محل الرقابة يتوفر على البيانات المطلوبة التي تمكن من معرفة الجهة التي أصدرته و السنة المالية المعنية .
- أن الحساب محل الرقابة يحمل الاسم الكامل للمحاسب الذي قدمه و يحمل توقيعه وختمه .
- أن جميع الصفقات التي يتضمنها حساب التسيير ، قد تم ترقيمها بشكل متسلسل و التأشير عليهما من طرف المحاسب المعني .
- أن الحساب خالي من التشطيب و الحشر و الكتابة بين الأسطر ، وما شابه ذلك من المظاهر التي قد تمس بسلامة المعلومات المدونة .
- التأكد من كتابة المبالغ الإجمالية للإيرادات و النفقات بالأحرف .
- توفر المستندات الثبوتية المطلوبة .

2-المراجعة الحسابية للمبالغ المسجلة

ويتم خلال هذه المرحلة انجاز عمليات تدقيق ومراجعة بهدف التأكد من[1] :

- صحة المبالغ المالية المسجلة مادة بمادة و فصل بفصل .

---

(1)guide de vérification ,Apurement des comptes ,Idem p 08. -

-

- نقل نتائج التسيير المالية للسنة السابقة بشكل صحيح ومضبوط .
- مطابقة مبالغ الحوالات ومختلف المستندات للحسابات المدونة في حساب التسيير .

3-مراجعة مدى تطابق الحسابات و انسجامها :

وتشمل هذه المرحلة على العمليات الأساسية التالية[1] :

- مقارنة حساب التسيير مع الحساب الإداري .
- مقارنة النتائج المسجلة مع نتائج و أرصدة حساب التسيير للسنة المالية السابقة .
- مقارنة الحسابات المسجلة مع الاعتمادات المالية المقررة في الميزانية الأولية و الميزانية الإضافية .

4-ضبط مبالغ الاعتمادات المالية المخصصة :

وتهدف هذه العملية إلى مراقبة الجوانب التالية:

- مراجعة عمليات تحويل ونقل الاعتمادات المالية بين المواد و الفصول .
- الرخص المالية المقررة خارج الميزانية .

5-مراجعة العمليات المالية المنجزة

- مراقبة المستندات الثبوتية لكل عملية و التأكد من صحة البيانات و المبالغ التي تتضمنها تلك المستندات .
- مدى شرعية العمليات المنجزة ومطابقتها مع التنظيم المعمول به .

---

(1)guide de vérification ,Apurement des comptes ,Idem p 08.

– مقارنة الحسابات المسجلة مع البيانات المسجلة في مختلف السجلات المحاسبية .

6- مراقبة العمليات المالية المنجزة خارج الميزانية و حسابات التسبيقات.

7- مراقبة عمليات الخزينة :

(حركات الأموال نقدا ، حسابات الإيداع ، الحسابات الجارية ،حسابات الديون المستحقة للهيئات العمومية أو عليها).

بعد الانتهاء من عملية التدقيق و المراجعة يحرر المقرر تقريرا يدون فيه النتائج المتوصل إليها واقتراحاته ، ويعرضه على رئيس الفرع المعني ، ويمكن لهذا الأخير إن رأى ذلك ضروريا أن يأمر بإجراء تدقيق إضافي لتحسين نوعية التقرير . ويبلغ هذا التقرير في الأخير إلى الناظر العام .

المطلب الثاني : الحكم على الحسابات

يعرض الملف على خلال هذه المرحلة على تشكيلة المداولة للنظر و البت فيه ، فإذا لم يتم تسجيل أية مخالفة أو خطأ على مسؤولية المحاسب المعني تصدر هذه التشكيلة قرارا نهائيا بإبراء ذمته .

وأما في حالة وجود أخطاء أو مخالفات في حساباته فهي تصدر قرارا مؤقتا يتضمن على أوامر توجه إلى المحاسب المعني لتقيم التبريرات الناقصة أو إكمال تلك التي تراها التشكيلة غير كافية أو تقديم أية توضيحات أخرى لتبرئة ذمته ، و يبلغ هذا القرار إلى المحاسب المعني للإجابة عليه في اجل لا يقل عن شهر كامل يحسب من تاريخ التبليغ ، وبعد ذلك تعقد التشكيلة المختصة جلستها مرة أخرى لدراسة الملف المعروض عليها بناءا على المستندات الواردة من طرف المحاسب المعني ، وتتداول فيه بعد الاطلاع على اقتراحات المقرر المراجع التفسيرات و الإثباتات التي يقدمها المحاسب المعني ، وكذلك استنتاجات الناظر

العام ، وتصدر على اثر ذلك قرارا نهائيا تتخذه بأغلبية أصوات أعضاء التشكيلة ، إما بإبراء ذمة المحاسب العمومي إذا لم تسجل ضده أية أخطاء ، وفي حالة العكس يتم وضعه في حالة مدين بما يساوي المبلغ الناقص في الحساب بسبب عجز في أموال الصندوق أو صرف نفقة غير شرعية ، أو عدم تحصيل إيراد معين .

المطلب الثالث : رقابة التدقيق

ويسميها الفقه بالرقابة المالية و المحاسبية ، و تستهدف المحافظة على الإيرادات و الموجودات التي تتحقق من خلال التدقيق في حسابات الهيئات العمومية ، و التأكد من سلامة الأرقام و البيانات الواردة في الميزانية و الحسابات الختامية للمؤسسات ، و هي تنقسم إلى الرقابة على الإيرادات و الرقابة على النفقات[1] .

ولقد أشارت إلى هذا الاختصاص المادة 02 من قانون مجلس المحاسبة ، وبهذا فان لمجلس المحاسبة صلاحيات التدقيق في شروط استعمال الموارد و الوسائل المادية و الأموال العمومية من طرف الهيئات التي تدخل في نطاق اختصاصه ، وهو ما أكدته أيضا المادة 06 من قانون مجلس المحاسبة ، حيث نصت على انه يكلف مجلس المحاسبة في إطار صلاحياته الرقابية و الإدارية بالتأكد من حسن استعمال الهيئات الخاضعة لرقابته الموارد و الأموال القيم و الوسائل المادية العمومية .

أما الهيئات و المصالح الخاضعة لرقابته في هذا المجال فقد حددتها المادة 07 من قانون مجلس المحاسبة ، وهي مصالح الدولة و الجماعات الإقليمية و المؤسسات و المرافق و الهيئات العمومية باختلاف أنواعها التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية .

---

(1) حاحة عبدالعالي،يعيش تمام آمال،دور أجهزة الرقابة في مكافحة الفساد في الجزائر بين النظرية و التطبيق،ملتقى وطني حول الآليات القانونية لمكافحة الفساد،جامعة ورقلة2008 ص4.

كما تخضع أيضا لرقابة مجلس المحاسبة : المرافق العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري و المؤسسات و الهيئات العمومية التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو ماليا و التي تكون أموالها أو مواردها أو رؤوس أموالها كلها ذات طبيعة عمومية ، هذا و لا يخضع بنك الجزائر لرقابة مجلس المحاسبة[1] .

هذا وتدخل المشرع الجزائري سنة 2010 بموجب الأمر 02/10و وسع من مجال تدخل مجلس المحاسبة لتشمل رقابته تسيير الشركات و المؤسسات و الهيئات مهما يكن وضعها القانوني التي تملك فيها الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المؤسسات أو الشركات أو الهيئات العمومية الأخرى بصفة مشتركة أو فردية مساهمة بأغلبية في رأس المال أو سلطة قرار مهيمنة .

وقد أحسن المشرع عندما وسع من مجال رقابة مجلس المحاسبة لتشمل المؤسسات المذكورة أعلاه حفاظا على الأموال العمومية أين ما وجدت .

كما سمحت المادة 09 من قانون مجلس المحاسبة بامتداد رقابته إلى تسيير الأموال العمومية في المؤسسات أو الشركات أو الهيئات المذكورة أعلاه و التي تملك فيها الدولة أو الجماعات المحلية أو المرافق أو الهيئات العمومية الأخرى جزء من رأس مالها .

---

(1)حاحة عبدالعالي،الآليات القانونية لمكافحة الفساد الإداري في الجزائر، أطروحة دكتوراه علوم ،كلية الحقوق، جامعة بسكرة 2013 ص549.

كما تخضع أيضا لرقابة مجلس المحاسبة الهيئات التي تقوم في إطار التشريع و التنظيم المعمول به بتسيير النظم الإجبارية للتامين و الحماية الاجتماعية ، كما يمكن لمجلس المحاسبة مراقبة استعمال الموارد التي جمعتها الهيئات مهما تكن وضعيتها القانونية التي تلجأ إلى التبرعات العمومية من اجل دعم القضايا الإنسانية و الاجتماعية و العلمية و التربوية و الثقافية على الخصوص وذلك بمناسبة حملات التضامن الوطني كالجمعيات مثلا .

و اختصارا لما سبق ، يمكن تلخيص أهم أعمال مجلس المحاسبة حسب الجدول التالي :

الجدول (03) **جدول تلخيصي لتنفيذ برامج الرقابة**

	العـنوان	حواصل تنفيذ البرامج			
		2005	2006	2007	2008
رقابة نوعية التسيير والتقييم	رقابة عضوية / نوعية التسيير/التقييم	122	122	110	88
	نسبة الالتزام	%75,80	%80,30	%80,30	%87,10
	المشروع التمهيدي لقانون ضبط الميزانية	27	31	29	31
	نسبة الالتزام	%81,80	%88,60	%85,30	%86,10
	رقابة موضوعية	8	17	15	11
	نسبة الالتزام	%40	%94,40	%100	%100
	مجموع فرعي	157	170	154	130
	نسبة الالتزام (CQG/E+APLRB)	%73,30	%82,90	%86,50	%87,80
	مراجعة الحسابات	419	492	489	605
	نسبة الالتزام	%95,40	%92,50	%96,90	%96,80
	المجموع العام	576	662	643	735
	نسبة الالتزام العام بالبرنامج	%88	%89,70	%92,90	%95,10

المصدر :الموقع الالكتروني لمجلس المحاسبة www.ccomptes.org.dz

نلاحظ انه إذا كانت عمليات الرقابة المبرمجة سنويا في تطور مستمر ،فإن الأمر نفسه بالنسبة للالتزامات بحيث انتقلت النسبة من 88% سنة 2005 إلى 95.1% سنة 2008 .

المبحث الرابع : المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية

بهدف الوصول إلى منتج رقابي ذو جودة عالية ، قام مجلس المحاسبة الجزائري باتباع منهجية محدثة لانجاز التقارير الرقابية مستعينا في ذلك على خبرات الأجهزة العليا للرقابة المالية المندرجة تحت منظمة الانتوساي .

المطلب الأول : لمحة حول أهم المعايير المقترحة

أصدرت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة و المحاسبة (انتوساي intosai) معايير الرقابة الدولية International Auditing Standards و التي تسمى الآن المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة The international standards of suprême audit institutions و تعرف اختصارا ISSAI ، وقد صدرت هذه المعايير عام 1992 ، وفي المؤتمر السادس عشر المنعقد في مونيفيديو بالاوروجواي ، و في العام 1998 طلبت الأجهزة الأعضاء من لجنة الانتوساي للمعايير الدولية إعادة هيكلة المعايير الرقابية ، وتم المصادقة على المعايير بعد إعادة صياغتها في المؤتمر السابع عشر للانتوساي المنعقد في سيول بكوريا الجنوبية عام 2001.

أولا : مفهوم المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة

المعايير هي عبارة عن القواعد المتفق عليها Authoritative rules لقياس جودة الأداء و المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة ISSAI هي إطار عام للإجراءات ، و الممارسات التي يجب إتباعها عند القيام بالرقابة ، و هي بمثابة معايير إرشادية للأجهزة العليا الرقابية الأعضاء بالمنظمة للاسترشاد بها عند وضع معايير وطنية للرقابة الحكومية تلائم بيئة العمل في كل دولة ووفق ظروف أنظمتها ، وتحدد الانتوساي مفهوم المعايير الرقابية بأنها تلك المعايير التي توفر حد أدنى لتوجيه المدقق و مساعدته في تحديد الخطوات

و الإجراءات الرقابية التي يجب تطبيقها لتحقيق هدف الرقابة ، و تمثل هذه المعايير المقاييس المعتمدة التي يتم على أساسها تقييم جودة نتائج الرقابة .

ثانيا : أهمية المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة

تكتسب المعايير الرقابية الحكومية أهمية بالغة في أداء العمل الرقابي ، وغياب هذه المعايير من شانه أن يوجد بعض الصعوبات التي تحول دون تحقيق مستوى عالي من الكفاءة و الفعالية لعمل الجهاز الأعلى للرقابة المالية و العاملين وللعاملين فيه ، ويمكن الإشارة إلى أهمية المعايير الدولية في الآتي[1] :

– تعتبر أداة رئيسية لممارسة العمل الرقابي وتطبيقها من شانه تحسين كفاءة عمل المدقق وتقوية دور أجهزة الرقابة في المجتمع ، وتعزيز الثقة في النتائج المدققة .

– تعتبر مصدرا هاما لإثراء العمل الرقابي ووضع الأسس العامة لإرساء إجراءات و مهمات المدقق وتوفر الحد الأدنى من التوجيه للمراجع بما يساعده على تحديد الخطوات و الإجراءات الرقابية التي يجب تطبيقها .

– يمكن الاستناد إليها كمقياس هام يتم على أساسه تقويم جودة نتائج العملية الرقابية و التأكد من أنها لم تخرج عن مسارها الصحيح وأنها تسير وفقا للهدف المرسوم لها .

– تحدد المستلزمات التي يقتضي توفرها في المدقق و الجهاز الرقابي لممارسة العمل الرقابي بكفاءة و فعالية ، كما توفر المعايير الرقابية الأساس الموضوعي لتقييم موظفي جهاز الرقابة المالية .

---

(1)صالح مصلح،إعداد التقارير الرقابية وفق المعايير الدولية،ديوان الرقابة المالية و الإدارية ،رام الله فلسطين،2013،ص05.

– تهيئ الفرصة للارتقاء بمستوى مهنة المدقق الحكومية ، وتقديم خدمات أفضل للجهات التي يتم مراجعتها من خلال تحديد اختصاصات ومسؤوليات المدقق و الجهاز الرقابي .

– تساعد على تحسين جودة نتائج المدققين بما يحقق زيادة الثقة و الاطمئنان لدى الجهات ، و الأفراد الذين يستفيدون أو يستخدمون تلك البيانات .

– تساعد على تنظيم العلاقة بين الرقابة الخارجية التي تمارسها الأجهزة العليا للرقابة و الرقابة الداخلية التي تمارسها الوحدات و المؤسسات التنفيذية .

– تنظم العلاقة بين الجهاز الأعلى للرقابة و الجهات الأخرى ذات العلاقة كالسلطة التشريعية و السلطة التنفيذية وجهات الخبر و غيرها .

– تضع أهم المبادئ و القواعد الأساسية لصياغة التقارير الرقابية بما يحقق صدور هذه التقارير بالصورة التي تتحقق بها الأهداف الرقابية و تحظى بالثقة .

المطلب الثاني : محتويات المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة

تتمثل أهم محتويات المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة في التالي[1] :

أولا :المبادئ الأساسية في الرقابة الحكومية

يتضمن الجزء الأول من معايير الانتوساي الرقابية المبادئ الأساسية في الرقابة الحكومية ، وهي تشمل المبادئ و القواعد الأساسية لتأسيس الجهاز الرقابي و أهمية وجود معايير رقابية تحكم عمله ثم نطاق

---

(1)صالح مصلح، مرجع سبق ذكره، ص05.

الرقابة الشاملة كما توضح المعايير نطاق الرقابة على الأداء ، كما شمل هذا الفصل موضوع المسائلة العامة و أهميته و تحسين الأساليب و المناهج المطبقة في أعمال المدققة .

ثانيا: المعايير العامة في الرقابة الحكومية

يتضمن الجزء الثاني من معايير الانتوساي الرقابية المعايير العامة ، وهي مبادئ عن المقومات اللازم توفرها في كل من الجهاز الرقابي والمدقق الحكومي خاصة فيما يتعلق بالاستقلالية وجودة العمل و الكفاءة و العناية اللازمة لأداء العمل الرقابي ومنع تضارب المصالح بين المدقق و الجهة الخاضعة للرقابة .

ثالثا: المعايير الميدانية في الرقابة الحكومية

يتضمن الجزء الثالث معايير العمل الميداني ، وهي تشمل كافة الجوانب التنفيذية لأعمال المدققة بدأ بمرحلة التخطيط لعملية المدققة ثم الإشراف و المتابعة على كل مراحل المدققة ، ويلي ذلك فحص نظام الرقابة الداخلية و المطابقة مع القوانين و اللوائح ثم جمع أدلة إثبات كافية ، وأخيرا تحليل البيانات المالية .

رابعا: معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية

وتضمنت المبادئ الأساسية لإعداد التقارير الرقابية و المبادئ العامة لشكل ومحتوى التقارير الرقابية ، و أنواع الرأي في تقارير الرقابة المالية ، وأخيرا تقارير الرقابة على الأداء .

المطلب الثالث : المبادئ الأساسية لإعداد التقارير الرقابية

على المدقق الحكومي بالجهاز الأعلى للرقابة في نهاية كل عملية رقابية أن يقوم بإعداد تقريرا مكتوبا حسب ما هو مناسب يعرض فيه النتائج الرقابية التي توصل إليها عرضا ملائما ، وان يكون محتوى هذا التقرير سهل الفهم وخالي من الغموض و الالتباس ، وان يتضمن فقط المعلومات المدعومة بالأدلة الوافية بالغرض وذات العلاقة بالملاحظات التي أوردها بتقريره ، وان يكون مستقلا وموضوعيا ومنصفا و بنّاءا[1] .

أولا: التوثيق الكتابي (معيار 4-0-7)

حسب ما ورد في المعايير الرقابية فان على المدقق أن يعد التقارير الرقابية في صورة مكتوبة وينبغي أن يتم إعلام كافة المستويات الحكومية بنتائج العمليات الرقابية ، وان تكون هذه النتائج اقل عرضة لسوء الفهم .

وعادة ما تقوم الأجهزة الرقابية التي تنفذ أشكالا متقدمة من الرقابة على الأداء بنشر كافة التقارير ، أما الأجهزة التي ليست مطالبة بتنفيذ مثل هذه المشاريع الرقابية أو التي لا يجوز لها نشر كافة النتائج المتعلقة بالرقابة على الأداء فان باستطاعتها أن تنشر ملاحظاتها واستنتاجاتها في شكل ملخص في تقاريرها السنوية .

---

(1) صالح مصلح ، مرجع سبق ذكره ، ص 07.

ثانيا –النزاهة و الحياد (معيار 4-0-24)

- أن لا يسمح لميوله السياسية أو انتماءاته أن تؤثر على نزاهة تقريره.
- ألا يوجه العملية الرقابية إلى مجالات تكون له فيها مصلحة .
- أن يكون اختيار الجوانب التي تم فحصها وعرضها بالتقرير دون تحيز .
- أن تكون اللغة المستعملة في التقرير خالية من التحيز و الإيحاء .
- الاهتمام بمعرفة تفسير الإدارة بالجهة الخاضعة للرقابة للسلبيات و تقييمها بشكل محايد.
- أن يشير التقرير إلى نطاق الرقابة وأهدافها ونتائجها .

ثالثا–الشفافية

يجب أن يكون للجهاز الرقابي الحرية في اتخاذ قرار نشر نتائج تقاريره الرقابية وذلك في حدود سلطته القانونية ، وان يتخذ الجهاز الأعلى للرقابة الوسيلة التي يراها مناسبة للنشر ، وكيفية القيام بذلك ، وينبغي توزيع التقرير على[1] :

1- الهيئات الخاضعة للرقابة

2- كبار المسؤولين الحكوميين

3- السلطة التشريعية

4- وسائل الإعلام (إذا كان ذلك متبعا و لا توجد لوائح تمنع ذلك)

---

(1)صالح مصلح،مرجع سبق ذكره،ص07.

المناقشة البرلمانية للتقارير الرقابية

حتى يمكن لمختلف أنواع الرقابة المالية أن تحقق أقصى ما يمكن من النتائج في دعم المسائلة ، فانه لابد لتقارير الرقابة أن تكون وثيقة الصلة بالموضوع الذي تعالجه ، وان تتمتع بأوسع ما يمكن من العلانية وان تكون موضوعية وملبية للحاجات المطلوبة و متداولة ودقيقة .

إن الحاجة إلى مناقشة تقارير الأجهزة العليا للرقابة المالية في حينها من قبل اللجان البرلمانية المختصة و الاهتمام بالإجراءات التصحيحية و العلاجية المتخذة بخصوصها هي ليست من الأمور المغالى في طلبها و إنما أصبحت اليوم من الأمور العادية .

رابعا –الصحة و الاتساق (المعيارين 4-0-25/22)

- ينبغي أن تكون طرق و أساليب جمع البيانات صحيحة وموثوق فيها .
- ينبغي أن تكون كل الوثائق المستخدمة في العملية متوازنة من حيث وجهات نظرها و أحكامها.
- أن تصمم العملية الرقابية بطريقة تجعل الاستنتاجات مستمدة من النتائج و التحاليل بالاستناد إلى حقائق مؤكدة و إلى معلومات أخرى مستقاة من مصادر مختلفة .

خامسا –النقد البناء (معيار 4-0-26/25/20)

يمكن للجهاز الرقابي أن يقوم بإعداد تقارير بخصوص ما يكشفه من مخالفات بغض النظر عن رأى المدقق ، و بطبيعة الحال فان هذه التقارير سوف تتضمن انتقادات هامة ، وحتى تكون هذه التقارير بناءة فانه ينبغي تقديم مقترحات لعلاج السلبيات في المستقبل ، و يمكن أن تقدم هذه المقترحات من خلال البيانات التي يحصل عليها المدقق من الجهة الخاضعة للرقابة أو من الاستنتاجات و التوصيات التي يتوصل إليها المدقق بنفسه .

و ينبغي ألا تركز تقارير الأداء على نقد الماضي فقط بل ينبغي أن تكون بناءة ، وتعتبر استنتاجات المدقق وتوصياته جانبا هاما من جوانب الرقابة ، لهذا يجب أن تصاغ كدليل للعمل كلما كان ذلك مناسبا ، وتعرض هذه التوصيات اقتراحات بخصوص التعديلات اللازمة ، وليس بخصوص أساليب تحقيق هذه التعديلات ، إلا انه قد تحدث ظروف تجيز تقديم توصية معينة بشان أساليب تحقيق هذه التعديلات كتصحيح قصور في القانون بهدف إحداث تحسن في الأداء الإداري على سبيل المثال .

يمكن إعداد تقارير بشان المخالفات بغض النظر عن قيد رأى المدقق ،ومن طبيعة هذه التقارير أنها تحتوي عادة على انتقادات هامة ، وحتى تكون هذه التقارير بناءة فانه ينبغي أن تقدم مقترحات للعلاج في المستقبل وذلك بإدراج بيانات من الجهة الخاضعة للرقابة أو من المدقق بما في ذلك الاستنتاجات و التوصيات .

المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة ، معيار 4-0-20

سادسا –مراعاة التوقيت المناسب (معيار 4-0-8)

ينبغي أن يتم إصدار التقرير في الوقت المناسب و المقرر قانونا لصدوره حتى يمكن للإدارات الحكومية و البرلمان ، وغيرها من الجهات استخدامه في الوقت المناسب ، ولهذا ينبغي أن يتم توزيع التقرير بأسرع وقت ممكن ليحقق الاستفادة المرجوة منه و حتى تتمكن الجهات المطالبة باتخاذ إجراءات ضرورية من الاطلاع على التوصيات الواردة في التقرير و اتخاذ الإجراءات اللازمة فورا .

ويتسبب التأخير في توزيع التقرير في عدم فاعليته فقد يحدث تغيرات في كثير من الأحداث التي يصبح معها التقرير متقادم .

سابعا-الإيجاز (معيار 4-0-9)

رغم إمكانية التوسع في التقرير إلا أن التقارير التي تتسم بالتكامل مع الإيجاز هي التقارير التي تتسم بالتالي :

- ألا يكون التقرير أطول مما يجب لتبليغ الرسالة و دعمها .
- أن يكون التقرير موجزا دون إخلال بجودة عرض و تحليل الموضوع .

ثامنا-المحافظة على سرية البيانات (معيار 4-0-8)

إذا حصل المدقق على معلومات أو بيانات لا يمكنه الكشف عنها في تقريره المنشور مراعاة للصالح الوطني ، فيمكنه في هذه الحالة أن يبحث إمكانية إعداد تقرير مستقل آخر يتضمن المعلومات المشار إليها على أن يكون تقرير سري و لا ينشر .

المطلب الرابع : المبادئ العامة لشكل ومحتوى التقارير الرقابية

يعتبر شكل ومحتوى التقرير الرقابي من أهم العناصر التي تساهم في نجاح التقرير في تحقيق أهدافه و لهذا اهتمت المعايير الدولية العليا للرقابة بهذا الموضوع ، و تشير معايير الانتوساي إلى أن شكل وتحرير التقارير الرقابية يجب أن يراعى فيها المبادئ العامة التالية ، و التي وردت جميعها في المعيار **4-0-8** .

أولا : شكل ومحتوى التقارير الرقابية

1-العنوان

ينبغي أن يكون التقرير مسبوقا بعنوان مناسب يساعد القارئ على تمييزه عن التقارير الصادرة عن جهات أخرى .

2- : التوقيع

ينبغي أن يكون التقرير موقع بالشكل المناسب بالاسم الشخصي للمراجعين و الوظيفة بالجهاز الرقابي .

3- التاريخ

يفيد إدراج التاريخ قارئ التقرير في معرفة تأثير الأحداث أو المعاملات التي كان المدقق على علم بها إلى ذلك التاريخ وانه قد أخذها في الاعتبار .

4-الأهداف

ينبغي أن يتضمن التقرير إشارة إلى أهداف العملية الرقابية .

5-النطاق

ينبغي أن يتضمن التقرير تحديدا لنطاق عملية التدقيق ، كأن يشار إلى أن عملية التدقيق قد تمت وفقا لمعايير التدقيق الدولية أو وفقا لمعايير التدقيق الوطنية .

6 -التكامل

ينبغي أن ترفق الملاحق بالقوائم المالية التي تم الاعتماد عليها في إعداد التقرير ، و لا يشترط أن يرفق بتقارير تقويم الأداء ملاحق بالبيانات المالية .

7-المرسل إليه

ينبغي أن يحدد التقرير تلك الجهات التي سيتم إرسال التقرير إليها حسب ظروف العملية الرقابية و اللوائح و الممارسات المحلية لكل جهاز رقابي ، لكن هذا الأمر قد لا يكون ضروريا في حالة وجود إجراءات رسمية لتسليم ذلك التقرير .

8 –تحديد الموضوع

ينبغي أن يحدد التقرير الموضوع الذي تم إجراء رقابة مالية أو تقويم أداء له ، وكذلك اسم الجهة الخاضعة للرقابة و التاريخ و الفترة التي تغطيها البيانات المالية .

9–الأساس القانوني

ينبغي أن تشير التقارير إلى التشريع أو القرارات و اللوائح التي تنص على إجراء الرقابة على الوحدة الخاضعة للرقابة محل التقرير .

10–مطابقة المعايير

ينبغي أن يشير التقرير إلى المعايير أو الممارسات الرقابية المتبعة عند إجراء العملية الرقابية ، وذلك بغرض طمأنة القارئ بان الرقابة قد تم تنفيذها وفقا للإجراءات المقبولة عادة .

قواعد تحرير التقرير (معيار 4–0–7)

ينبغي على المدقق أن يراعي عند تحرير التقرير ما يلي :

1– أن يكون محتوى التقرير سهل الفهم

2– أن يكون واضحا لا غموض فيه و لا التباس .

3– **أن تكون المعلومات الواردة فيه مدعمة بأدلة إثبات مقبولة وذات علاقة بها .**

ثانيا : معايير الثقة في التقارير الرقابية

لما كان التقرير الرقابي يستخدم من قبل جهات متعددة مثل الحكومة و البرلمان و الجمهور و الصحافة للتعرف على أداء الجهات الخاضعة للرقابة لذلك فان أي خطأ في التقرير الرقابي يمكن

أن يتسبب في فقدان المصداقية فيه و التي ترتبط ارتباطا وثيقا بمدى جودة التقارير الرقابية التي يصدرها ، ومن ثم فان الالتزام بأدق المعايير في صياغة التقارير الرقابية يصبح أمرا بالغ الأهمية .

1 –الاستقلالية (معيار 4-0-26)

يجب أن يعبر التقرير الرقابي عن استقلالية تامة لكل من الجهاز الرقابي و المدقق ، ويقصد بذلك عدم تدخل السلطة التنفيذية في أعمال الجهاز الرقابي و استقلاله عنها ماليا و إداريا ، ومن مظاهر الاستقلالية في تقرير الجهاز الرقابي ما يلي[1] :

- التزام الحياد وعدم محاولة تبرير وقائع أو أحداث أو معلومات سلبية عن الجهة الخاضعة للرقابة .
- يجب أن يعكس التقرير استقلالية المدقق في مراجعة أعمال الجهة الخاضعة للرقابة .

2-الاكتمال (معيار 4-0-24)

واهم عناصر الاكتمال في التقرير ما يلي[2] :

- أن يتضمن التقرير كل المعلومات و الأسانيد الضرورية لتحقيق أهدافه .
- أن يتضمن المعلومات المناسبة الخاصة بخلفية العملية الرقابية .
- أن تكون هناك علاقة واضحة بين الملاحظات و النتائج .
- أن يتم وضع التوصيات اعتمادا على الملاحظات و النتائج .
- أن تكون العلاقة بين أهداف العملية الرقابية ومقاييسها و ملاحظاتها و نتائجها واضحة وكاملة و صريحة .

---

(1) بيان سيدني ،المؤتمر الثاني عشر للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية 1986.

(2) مرجع سابق .

3 –الدقة ،معيار 4-0-24

من الضروري توخي منتهى الدقة في التقرير حتى يطمئن قارئ التقرير إلى أن كل ما ورد في التقرير سليم و صحيح تماما وموثوق به ، وذلك لان وجود معلومة واحدة غير دقيقة يمكن أن تلقي بالشك على صحة التقرير بأكمله و تؤدي إلى تحويل الاهتمام بعيدا عن جوهر التقرير ، بالإضافة إلى ذلك فان التقارير غير الدقيقة تؤثر في مصداقية الجهاز الرقابي نفسه و تحد من فعالية تقاريره .

4-الموضوعية (معيار 4-0-26)

واهم جوانب الموضوعية في التقرير الرقابي هي[1] :

- أن تبرهن الأدلة الواردة في التقرير على صحة الملاحظات الواردة بالتقرير .
- أن يكون التقرير منصفا و غير مظلل .
- تجنب الملاحظات المتحيزة إلى جانب واحد .
- أن يضع النتائج الرقابية حسب أهميتها النسبية وان يعرض هذه النتائج بطريقة نزيهة .
- أن يتحاشى النزوع إلى تضخيم جانب الضعف في الأداء أو الإفراط في التأكيد عليه .
- ألا يصدر حكما مسبقا على النتائج .
- أن تعتمد النتائج على أدلة تم الحصول عليها وفقا لمعايير رقابية مناسبة .
- إدراج ما يرد من رد الجهة الخاضعة للرقابة بشان الملاحظات الواردة بالتقرير .

---

(1)صالح مصلح،مرجع سبق ذكره،ص 13.

ينبغي أن يراعي المدقق جانب الموضوعية و الاستقلالية عند صياغة توصياته و متابعتها فيركز بذلك على ما إذا تم تصحيح مواطن الضعف التي تم التعرف عليها بدلا من التركيز على معرفة ما إذا تم تبني توصيات معينة

المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة ، معيار 4-0-26

5 -الإقناع

لكي يكون التقرير مقنعا بشكل عام يجب أن تكون النتائج التي تم التوصل إليها تحقق أهداف العملية الرقابية التي سبق وضعها ، واهم وسائل اتصاف التقرير بالإقناع ما يلي :

- أن تعرض النتائج بطريقة مقنعة .
- أن تتبع الاستنتاجات و التوصيات منطقيا وتحليليا للحقائق و الحجج المعروضة .
- ينبغي تمثيل مختلف الآراء و الأدلة .
- أن تكون النتائج و التوصيات عادلة ومبررة .
- أن تكون المعلومات المعروضة كافية لإقناع القارئ بالاعتراف بصحة النتائج وبمعقولية الاستنتاجات و بالفائدة الناجمة عن تنفيذ التوصيات .

6 -الوضوح (معيار 4-0-7)

أهم عناصر وضع التقرير ما يلي[1] :

---

(1)صالح مصلح ،مرجع سبق ذكره،ص14.

- أن يكون التقرير سهل القراءة و الفهم .
- أن يتسم التقرير بالتنظيم المنطقي في عرض محتوياته .
- أن يتم تعريف المصطلحات الفنية و الاختصارات و الكلمات المركبة بشكل واضح .

أ- مخطط إعداد التقرير

يتضمن مخطط إعداد الرقابة ما يلي[1] :

المقدمة : وتتضمن ما يلي :

- نبذة مختصرة عن الجهة محل الرقابة .
- وصف لأهداف الرقابة .
- ملخص للنواحي الأساسية التي سيتناولها التقرير .
- خلاصة للنتائج التي تم التوصل إليها .
- وصف للعمل الذي تم انجازه و النواحي الهامة.

يقوم المدقق بتقديم عرض موجز للعمل الذي قام به في جميع النواحي التي شملها عمله الرقابي ، و يقوم بشرح ما يلي :

- الإجراءات التي استخدمها في تنفيذ العمل الرقابي .
- ملاحظاته الرقابية معززة بالأدلة و البراهين .
- المخاطر التي يمكن للمنشأة أن تتعرض لها .

---

(1)صالح مصلح ،مرجع سبق ذكره،ص14.

- التوصيات من اجل تحسين الإجراءات .

ب-الملاحق

ويمكن من خلالها وضع الملخصات و النتائج المتعلقة بالقضايا الهامة ، و يمكن أيضا تضمينها بالجداول أو الرسوم البيانية ذات العلاقة .

- **من المهم بالنسبة للهيئات العليا للرقابة المالية أن تقوم بوضع أساليب ملائمة لإعداد التقارير وذلك بهدف ضمان وصول نتائج رقابة الأداء إلى تحقيق الآثار المستهدفة .**
- **يجب أن تكون تقارير هيئة الرقابة المالية العليا وافية بالشروط المطلوبة من حيث وضوح المحتوى و الشمول و الإيجاز ومن حيث تقديمها في الوقت المناسب ،مراعاة مواعيد صدور التقرير و أسلوب توزيعه ومظهره الخارجي هي جوانب يجب أيضا الاهتمام بها بعناية .**

بيان سيدني ، المؤتمر الثاني عشر للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية 1986.

ثالثا : متابعة تنفيذ توصيات التقارير الرقابية

إن عملية الرقابة الشاملة التي تقوم بها الأجهزة العليا للرقابة تعتبر عملية مكلفة ، وتبرير تكاليف القيام بهذه الرقابة لا يمكن أن يتم على أساس قيمة هذه التقارير من الناحية العلمية و المهنية بما تحتويه من ملاحظات وما تقدمه من توصيات ، ولذلك يجب متابعة الإجراءات التي تم اتخاذها في شأن تنفيذ الملاحظات و التوصيات من جانب الجهات محل الرقابة ، ويعتبر مدى تنفيذ الجهات محل الرقابة لملاحظات و توصيات الأجهزة العليا للرقابة هو المعيار الأساسي لتقييم فاعلية هذه الأجهزة .

و لا شك أن من أهداف عمل الجهاز الرقابي تحسين أداء الوحدات الحكومية الخاضعة للرقابة من خلال تنفيذ التوصيات التي ترد بتقاريره الرقابية ، و على المدقق أن يحافظ على الموضوعية و الاستقلالية حين قيامه بمتابعة تنفيذ هذه التوصيات .

1-أهداف متابعة تنفيذ التوصيات (معيار 4-0-26)

ليس الغرض من المتابعة معرفة ما إذا تم تبني توصيات كما وردت بالتقرير أم لا ، وإنما الهدف هو التأكد من تصحيح جوانب الخلل او الضعف في عمل وأداء الجهة محل الرقابة .

إن متابعة الجهاز الرقابي لتنفيذ التوصيات تحقق أربعة أهداف هي[1] :

- زيادة فعالية التقارير الرقابية .
- مساعدة الحكومة و البرلمان ، حيث يمكن أن تساعد عمليات المتابعة في توفير المعلومات و البيانات و الحقائق الحديثة للبرلمان .
- التقويم الذاتي لأداء الجهاز الرقابي ، حيث يمكن تقويم أداء الجهاز من خلال متابعة مدى التنفيذ لتوصيات التقارير .
- زيادة الحافز لدى المدققين لمزيد من التعلم و التطوير ، فمجرد حدوث تنفيذ لتوصيات التقارير الرقابية يخلق الحافز لدى المدققين على تحسين أدائهم .

2 -أساليب متابعة تنفيذ التوصيات

توجد عدة أساليب لمتابعة تنفيذ توصيات التقارير الرقابية[2] :

- توجيه طلب للجهة الخاضعة للرقابة في بداية عملية المتابعة لتأكيد وضع الإجراءات المتخذة .
- الاستفادة من تقارير الرقابة الداخلية و تقارير الأداء داخل الوحدة الخاضعة للرقابة .

---

(1)-صالح مصلح ، مرجع سبق ذكره ، ص 17.

(2) مرجع سابق ، ص 17.

3 –فاعلية تنفيذ التوصيات

تتوقف فاعلية تنفيذ التوصيات المقدمة بتقارير الرقابة على ما يلي :

- كفاءة القيام بعمليات الفحص و التقويم .
- الإجراءات التي يتم اتخاذها لإبلاغ الملاحظات .
- طريقة عرض النتائج و المقترحات الخاصة بالإصلاح .

خاتمة

لقد حاولنا من خلال هذه الدراسة معالجة إشكالية في غاية الأهمية وهي : مدى فعالية الآليات التي رصدها المشرع الجزائري من أجل مكافحة الفساد المالي من خلال جهاز يسمى مجلس المحاسبة و هيئات أخرى لم تكن محل الدراسة .

وتوصلنا إلى أن الإجابة على الإشكالية السابقة ليست سهلة كما يبدو للبعض ، بل تحتاج أولا إلى تحليل و تشخيص دقيق لظاهرة الفساد المالي من حيث تعريفها و أسبابها و آثارها ذلك انه بدون تشخيص دقيق لا يمكن إيجاد الحل المناسب ، وتحتاج ثانيا إلى البحث في الآليات المتبعة من اجل مكافحة الفساد المالي ، و التي تعتبر احد المحاور الأساسية في مكافحة هذه الظاهرة .

هذا وقد توصلنا بعد اختبار الفرضيات إلى نتائج كثيرة و متنوعة نرجو أن تسهم في تنوير الباحثين في هذا المجال ، وكذا المشرع الجزائري أثناء إعداده لإستراتيجية مكافحة الفساد المالي في هذا المجال نذكرها كما يلي:

فبالنسبة للرقابة المالية على المال العام فقد تبين لنا من خلال هذا البحث تعدد أوجه الرقابة المالية من سابقة وآنية ، إلى رقابة لاحقة و قد تم إقرار هذا النوع الأخير من الرقابة لضمان رقابة أكثر صرامة ونجاعة ، حيث يتولى مجلس المحاسبة القيام بهذا النوع من الرقابة .

هذا وقد توصلنا إلى انه بالرغم من كون المفتشية العامة للمالية هيئة رقابية خارجية و لاحقة إلا أنها مجردة من أي وسيلة أو آلية التأثير أو الضغط كالتأشير و إحالة الملف إلى العدالة مثل الديوان في حالة اكتشاف حالات فساد إداري أو مالي ، فنتائج رقابتها لا تتعدى إصدار التقارير التي تتضمن اقتراحات و توجيهات غير ملزمة للهيئات الخاضعة للرقابة .

كما تطرقنا أيضا إلى إبراز الدور المهم الذي يلعبه مجلس المحاسبة الجزائري في مجال مكافحة الفساد بمختلف أنواعه وكذا إبراز أهم المقترحات التي جاءت بها منظمة الانتوساي في نفس المجال حيث خلصنا من خلال ذلك إلى التالي :

أن وظيفة مجلس المحاسبة في ظل القانون ، لا تتوقف فقط على البحث عن الأخطاء و التجاوزات المالية و معاقبة مرتكبيها ، إنما يمارس كذلك رقابة إدارية تتمثل في تقييم نوعية التسيير المالي للهيئات الخاضعة لرقابته وفق مقاييس اقتصادية ، وتقوم على عناصر أساسية ، و هي الفعالية النجاعة و الاقتصاد ، و يوصي في نهاية تحرياته و تحقيقاته بالإجراءات التي يراها ملائمة لتحسين أدائها المالي ، و هذا بالطبع بالاستعانة بخبرات الدول الأخرى و التي تندرج تحت منظمة دولية للرقابة هي منظمة الانتوساي ،

كما قد توصلنا إلى انه بموجب المرسوم 02/10 تم تدعيم صلاحيات مجلس المحاسبة الرقابية وخاصة ما تعلق منها بتقييم الرقابة الداخلية بجميع أشكالها باعتبارها أداة للوقاية من الانحرافات المالية و الاختلاسات ، مكنه من القيام بدور بارز و فاعل في مكافحة الفساد المالي و الإداري ، وزيادة عن ذلك توسيع تدخل مجلس المحاسبة ليشمل رقابة كل الهيئات العمومية مهما كان نظامها القانوني و خصوصا المؤسسات العمومية الاقتصادية ، كذلك تم تخصيص غرفة لمعالجة قضايا ذات علاقة بالفساد و هي غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية .

وبالنسبة لتشخيص ظاهرة الفساد المالي فقد توصلنا إلى أن، التعريف الاصطلاحي لمعنى الفساد اختلف حوله الفقهاء نظرا لاختلاف أفكارهم وانتماءاتهم ، فظهرت في هذا المجال التعريفات القانونية و الإدارية و الاجتماعية ، وسبب عدم وجود إجماع حول تعريفه راجع إلى عمومية وسعة استخدام هذا المصطلح في مختلف المجالات السياسية و الاقتصادية و الاجتماعية ، أما بالنسبة للمشرع الجزائري فقد جاء واضحا وان كان لم يعرف الفساد تعريفا فلسفيا أو وصفيا ، وإنما أشار إلى أنواعه وصوره و اعتبره جريمة و عاقب عليه .

كما أن مكافحة الفساد شرط ضروري لسلامة و فعالية الأنشطة الاقتصادية، وهو أيضا شرط أساسي لترسيخ المنافسة العادلة و خلق بيئة مواتية لجذب الاستثمار الأجنبي المباشر، لذلك فإنه يتعين على الدول النامية و الجزائر على وجه الخصوص بذل جهود إضافية لتوفير متطلبات مواجهة الفساد المتمثلة في وجود دولة توفر الخدمات بمزيد من الفعالية و الكفاءة و الأمانة في استخدام الموارد العامة و حماية حقوق الملكية.

و من خلال ما تقدمنا بطرحه سابقا يتأكد لنا أن تفشي الفساد من شأنه أن يعطل كل برامج التنمية التي تعمل الحكومات على وضعها، و بالنسبة للجزائر تعد مسألة مكافحة الفساد أولوية في الظرف الراهن المتميز بوضع برنامج كبير لدعم النمو الاقتصادي الذي خصصت له الدولة مبالغ كبيرة للفترة تتجه أغلبها لتهيئة البنية التحتية و انجاز مشاريع هامة في قطاع الأشغال العمومية و بناء السكن، الأمر الذي يستدعي مزيدا من الحرص على أن تتم الصفقات العمومية في ظل الشفافية التامة و وجود أجهزة لمراقبة تنفيذ المشاريع و محاربة كل أشكال الفساد، من خلال وضع إستراتيجية طويلة المدى يشارك فيها الجميع من حكومة و إدارات عمومية و مجتمع الأعمال و وسائل الإعلام و مجتمع مدني كل على مستواه، لأن مشكلة الفساد مسألة معقدة فمكافحتها تتم وفقا لجهود جماعية و ليست فردية.

إن النجاح في تجسيد هذه المشاريع و التحكم في مصادر الفساد من شأنه أن يحسن نظرة المجتمع الدولي لمناخ الأعمال في الجزائر، و يسمح بجذب الاستثمارات الأجنبية و يشجع القطاع الخاص الوطني على القيام باستثمارات منتجة، الأمر الذي يسمح بتحقيق تنمية حقيقية مستديمة.

وختاما لهذه المذكرة يجب القول أن التحقق من مشروعية و نظامية العمليات المالية تعتبر من المهام الأساسية للرقابة المالية ، والجزائر ككل الدول يجب أن تستغل كل الإمكانيات و الهيئات الرقابية الموجودة لديها ،لأن المهمة الأساسية للرقابة المالية هي الحفاظ على المال العام ، وهذه الضرورة يجب أن تتأقلم مع الآليات و الأنظمة الحديثة ، فالإشكالية الكبرى للتسيير الإداري هي البحث عن الفعالية في التسيير العمومي ، حيث أن هذا الأخير يعتبر عامل نمو واستقرار للأموال العامة .

ولذلك فمن الضروري أن تتجه آليات الرقابة نحو الاستعمال العقلاني للموارد العمومية من جهة ، ومن جهة أخرى يجب أن تساهم هذه الآليات الرقابية في فعالية وكفاءة التسيير العمومي.

كما أن تحليل مختلف أنواع الرقابة المتبعة في الجزائر يجعلنا نتساءل هل توصلت هذه الآليات الرقابية إلى الأهداف المرجوة ، و الواقع يبين أن مظاهر الاختلاس و التبذير للأموال العمومية ما زالت مصرة على البقاء ، وهذا ما يجعلنا نستنتج أن الآليات الرقابية المتبعة في الجزائر لم تصل بعد إلى تحقيق الأهداف المحددة ، و السبب في ذلك يكمن في عدم معالجة النقائص و الصعوبات التي تقف في طريقها ، فقلة الإمكانيات البشرية و المادية التي يعاني منها مجلس المحاسبة و الأجهزة الرقابية الأخرى لا تسمح بتحقيق الأهداف المسطرة .

وفيما يتعلق بالآليات الرقابية فمن الضروري الحرص على تشديد الرقابة القبلية ، ودعم الرقابة البعدية ، وخاصة تلك التي يمارسها مجلس المحاسبة ، وهذا ما يعني أن على هذه الأخيرة أن تصب اهتمامها على شروط استغلال الأموال العمومية من حيث الفعالية ، الكفاءة والاقتصاد .

وحتى تصل الجزائر إلى مرادها ، يجب أن تسعى إلى التنسيق بين البرلمان ومجلس المحاسبة ، وهذا ما سيعود عليها بمنافع كثيرة ، حيث أن مجلس المحاسبة يقوم كل سنة بتحرير تقرير حول التسيير المالي للبلاد ، وهذا ما يسمح بإعلام ممثلي الشعب بأهم الملاحظات التي تساعد النواب على ممارسة نوع مثالي و مناسب من الرقابة على الآمرين بالصرف .

و في الأخير نخلص إلى مجموعة من التوصيات والاقتراحات نوجزها كما يلي :

- على المسؤولين دعم نظام التحفيز للمتميزين في صيانتهم وحمايتهم للمال العام ، و الأخذ على يد المعتدين بعقوبات صارمة وحازمة لردعهم بدون تمييز بين القوي و الضعيف .
- وجوب اعتماد أنظمة رقابية يسهل فهمها وتطبيقها بما يضمن الأداء الحسن والفعال ، والكف عن الاستيراد الجاهز للقوانين بما لا يتلاءم مع واقع بلدنا ولا أنظمتنا السائدة .

- وضع شروط ومميزات لاختيار المراقبين الماليين و المحاسبين العموميين ، ومن قام مقامهم ، كشرط الكفاءة و الأمانة ، و النزاهة ، بالإضافة إلى عقد دورات تدريبية لهم للاطلاع على الأساليب الحديثة في مجال الرقابة المالية ، كما يجب الاهتمام برواتبهم ضمانا للعيش الهنيء حتى لا تسول لهم أنفسهم الاعتداء على المال العام .
- ضرورية استقلال ميادين المحاسبة المالية و الرقابة ، وذلك بعدم تركها للتيارات السياسية تتجاذبها كل إلى جهتها ، وتجسيد هذه الاستقلالية يكون بدعم الهيئات الحاصلة بالمزيد من النزاهة و الحيادية في أداء مهامها و إضفاء الاستقلالية التامة على أعوانها القائمين بها .
- ضرورية خضوع الأموال العمومية للقواعد المالية و للتشريع الميزاني و الذي يتميز في نفس الوقت بالصرامة و الليونة ، فالصرامة تترجم بمبدأ السيدة و النظام العام ، و الليونة تترجم بالعوائق التي تقف في طريق التسيير العمومي ، و لهذا يجب تحقيق التكامل بين كلا المفهومين .

قائمة الكتب و المجلات

– بن داود إبراهيم ، الرقابة المالية على النفقات العامة، دار الكتاب الحديث ،الجزائر 2010 .

– عبد القادر موفق ، الرقابة المالية من منظور الاقتصاد الإسلامي و الاقتصاديات المعاصرة ،أبحاث اقتصادية وإدارية ، العدد الخامس 2009 ،جامعة باتنة .

– محمد عباس محرزي،اقتصاديات المالية العامة،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2003.

– علي بساعد ، المالية العمومية ، المعهد الوطني للمالية ، الجزائر، ديسمبر1992.

– دليل الرقابة المالية للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة،فيينا ، النمسا 1996.

– حسين حسين شحاته ، حرمة المال العام في ضوء الشريعة الإسلامية ،دار النشر للجامعات ، مصر ، ط1، 1999.

– سلام رفيق محمد ، الحماية الجنائية للمال العام ، دار النهضة العربية ،القاهرة ، مصر ، ط2، 1994.

– سيروان عدنان ميزرا الزهراوي ،الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة في القانون العراقي ،مجلس النواب ، الدائرة الإعلامية ، العراق 2008.

– مزاولي محمد،إستراتيجية مكافحة الفساد في النظام المصرفي الجزائري ، المركز الجامعي،بشار.

–أحسن بوسقيعة :الوجيز في القانون الجزائي الخاص بجرائم الفساد ،جرائم المال و الأعمال ، جرائم التزوير، الجزء الثاني ، دار هومه، الجزائر، 2007

– عصام عبد الفتاح مطر: الفساد الإداري ، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية، مصر، 2011.

– صالح مصلح،إعداد التقارير الرقابية وفق المعايير الدولية،ديوان الرقابة المالية و الإدارية،رام الله فلسطين 2013.

قائمة المذكرات

– شويخي سامية،أهمية الاستفادة من الآليات الحديثة و المنظور الإسلامي في الرقابة على المال العام،مذكرة ماجستير تخصص تسيير المالية العامة،كلية العلوم الاقتصادية جامعة تلمسان، 2011 .

– امجد نبيه عبد الفتاح لبادة،حماية المال العام ودين الضريبة،مذكرة ماجستير ،كلية الدراسات العليا،جامعة النجاح الوطنية ،نابلس فلسطين 2006 .

– جهاد محمد محمد شرف، اثر الرقابة المالية على استمرار التمويل للمؤسسات الأهلية ، مذكرة ماجستير في المحاسبة و التمويل ، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية ، غزة،فلسطين ،2005 .

– لمزواد صباح ، دور القطاع الخاص في إنشاء المدن الجديدة ، مذكرة ماجستير علم الاجتماع الحضري ، جامعة قسنطينة .

– موسى سعداوي ، دور الخوصصة في التنمية الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر 2007 .

– أيمن طلال ، جريمة اختلاس المال العام من منظور شرعي ، مذكرة ماجستير في الفقه، كلية العلوم الإسلامية ، جامعة المدينة العالمية ، 2012.

– بومزبر باديس، النظام القانوني للأموال العامة في التشريع الجزائري ، مذكرة ماجستير في القانون العام ، جامعة قسنطينة .

– امجوج نوار، مجلس المحاسبة، نظامه ودوره في الرقابة على المؤسسات الإدارية ،مذكرة ماجستير،جامعة قسنطينة ،سنة 2007.

– حاحة عبد العالي،الآليات القانونية لمكافحة الفساد في الجزائر،أطروحة دكتوراه علوم،كلية الحقوق ، جامعة بسكرة2013.

ملتقيات وتقارير

– الملتقى العربي الثالث بعنوان آليات حماية المال العام و الحد من الفساد الإداري – المنظمة العربية للتنمية الإدارية – المملكة المغربية 2008 .

– ربحي كريمة ، بركان زهيه،مراقبة ميزانية الجماعات المحلية ، الملتقى الدولي حول تسيير وتمويل الجماعات المحلية في ضوء التحولات ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة سعد دحلب،2010 .

– صرارمة عبدالوحيد ،الرقابة على الأموال العمومية كأداة لتحسين التسيير الحكومي ،ملتقى علمي دولي حول الاداء المتميز للمنظمات و الحكومات ، كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة 2005/09/08 .

- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة و المحاسبة،الخطة الإستراتيجية، 2011-2016،النمسا.

- بن رجم خميسي،ملتقى حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري،جامعة بسكرة،2012.

- عبد القادر خليل،مداخلة بعنوان ،دراسة اقتصادية لظاهرة الفساد في الجزائر،ملتقى وطني بعنوان آليات حماية المال العام و مكافحة الفساد ، كلية الحقوق ،جامعة المدية، 06ماي 2009 .

- ناجي بن حسين، الفساد ،أسبابه،آثاره،و استراتيجيات مكافحته،حالة الجزائر،مجلة الاقتصاد و المجتمع ، مخبر المغرب العربي الكبير،جامعة قسنطينة ، الجزائر 2007.

-حاحة عبد العالي،يعيش تمام امال،دور أجهزة الرقابة في مكافحة الفساد في الجزائر بين النظرية و التطبيق،ملتقى وطني حول الآليات القانونية لمكافحة الفساد ، جامعة ورقلة 2008.

-المؤتمر الثاني عشر للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية ، بيان سيدني 1986.

- طلال سراج الغرياني،الرقابة الإدارية و أجهزتها في المملكة العربية السعودية ، مجلة الإدارة العامة ، دورية علمية متخصصة ومحكمة، الرياض ،السعودية ، عدد53، سنة 1978 .

قوانين و مراسيم

- الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17-07-1995 المتعلق بمجلس المحاسبة .

- القانون رقم 04/80 المؤرخ في 1980/03/01 المتعلق بممارسة وظيفة الرقابة من قبل المجلس الشعبي الوطني.

. - القانون 90-21 ، المؤرخ في 15أوت 1990،ج ر ج ج عدد 35 سنة 1990،المتعلق بالمحاسبة العمومية .

- قانون 80-05 مؤرخ في 01-03-1980 متعلق بممارسة وظيفة مجلس المحاسبة ج ر ج ج عدد 20،1980 .

- مرسوم رقم 81-112 مؤرخ في 30ماي 1981 يحدد النظام الداخلي لمجلس المحاسبة .

- المادة 04 من القانون العضوي 04-11 المؤرخ في 06-09-2004 المتضمن القانون الأساسي للقضاء، ج ر ج ج عدد 57 سنة 2004.

مواقع الكترونية

-WWW.CCOMPTES.ORG.DZ اطلع عليه بتاريخ جوان 2015.

– الموقع الالكتروني لمنظمة الانتوساي WWW.INTOSAI.ORG اطلع عليه بتاريخ سبتمبر 2015.

-www.alarabiya.net/aswaq اطلع عليه بتاريخ ماي 2015.

مصادر مختلفة باللغة الفرنسية و الانجليزية

- Manuel de contrôle des déponses engages . ministère des finance . DGB ,ALGER2007.

- Touret DENIS droit public administratif,Paris rue saint jacques,1995.

- Cambier ,droit administratif,maison ferdinand larcier, bruxelles 1968.

- BACEM BECHENEG,report on –financial control over government agencies , the palestinian independent commission for citizen rights , Palestine 2001.

- INTOSAI General secretariat ,rechnungsh of ,dampfshiff strasse 2-A 1033Vienna.

- Harry s'havens , contrôle de gestion et audit interne dans les administration publiques ,étude comparative O.C.D.E Paris 1996.

- Henry michel cruis , droit des contrôles financiers ,édition le moniteur, Paris1998.

- Jean claude martinez et pierre di malta, droit budgétaire, éditions L.I.T.E.C Paris1999.

- A.P Mirimonde, la cour des comptes, libraire du recueil sirey, paris 1947.

- guide de vérification , apurement des comptes , cour des comptes,chambre territoriale Annba.