جـــامعة يحيى فارس بالمـــدية

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم الاقتصادية

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية

تخصص: اقتصاد ومالية دولية

بعنوان:

الرقابة المالية وأهميتها الاقتصادية في ظل عصرنة النظام المالي العمومي -دراسة حالة الجزائر-

إعداد الطالب

بناصر جبارة

إشراف الأستاذ

أ.د- سليمان بوفاسة

لجنة المناقشة

- حميد بوزيدة	(أستاذ- جامعة بومرداس)	رئيسا
- سليمان بوفاسة	(أستاذ- جامعة المدية)	مقررا
- الزين منصوري	(أستاذ جامعة البليدة 2)	عضوا ممتحنا
- نبيل حمادي	(أ. محاضر"أ" جامعة المدية)	عضوا ممتحنا
- حكيم بوجطو	(أ. محاضر"أ" جامعة المدية)	عضوا ممتحنا
- رشيد بوعافية	(أ. محاضر"أ" المركز الجامعي بتبازة)	عضوا ممتحنا

السنة الجامعية: 2016-2017

جـــامعة يحيى فارس بالمـــدية

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم الاقتصادية

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية

تخصص: اقتصاد ومالية دولية

بعنوان:

الرقابة المالية وأهميتها الاقتصادية في ظل عصرنة النظام المالي العمومي -دراسة حالة الجزائر-

إعداد الطالب

بناصر جبارة

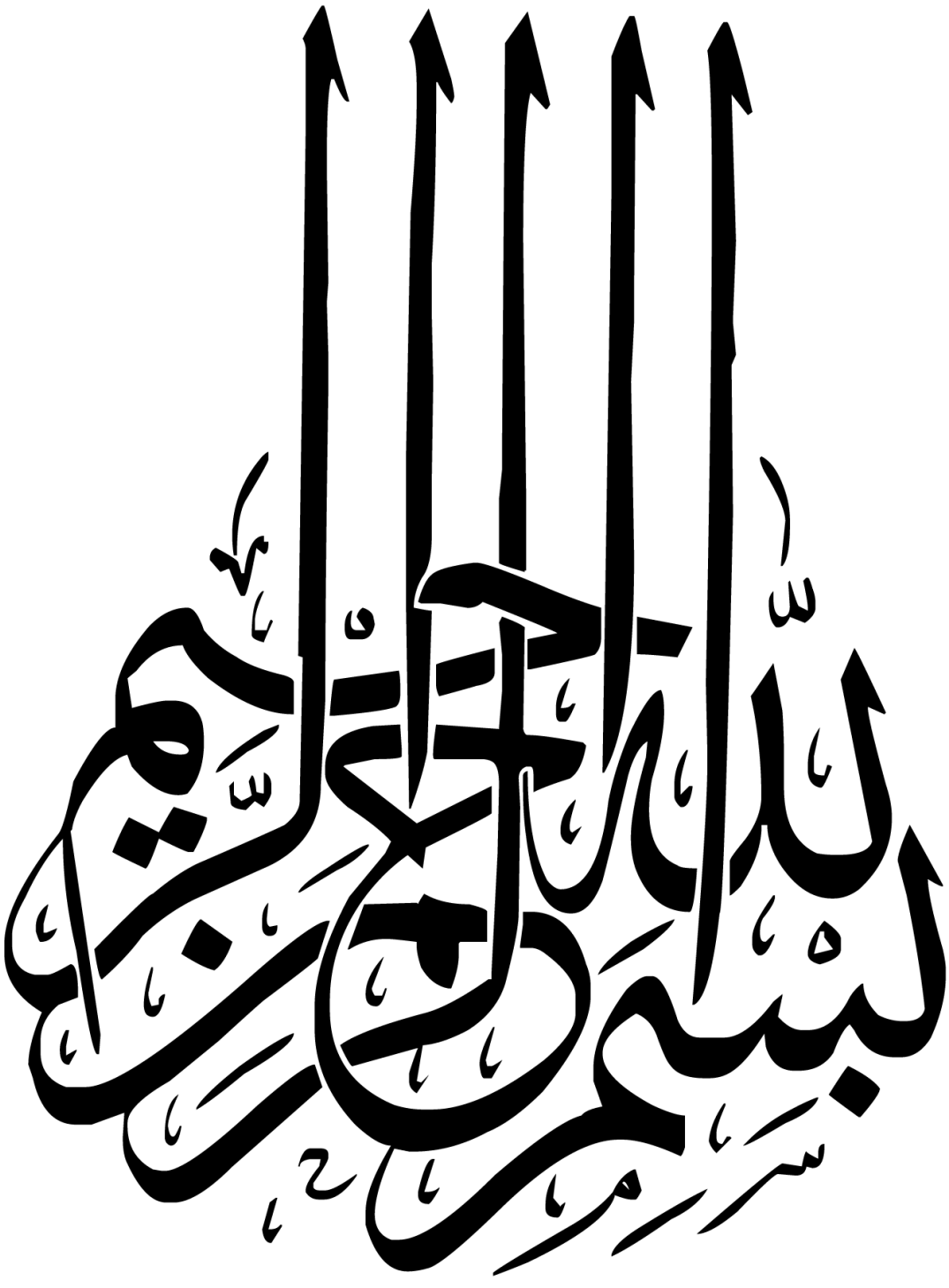
إشراف الأستاذ

أ.د- سليمان بوفاسة

لجنة المناقشة

- حميد بوزيدة	(أستاذ- جامعة بومرداس)	رئيسا
- سليمان بوفاسة	(أستاذ- جامعة المدية)	مقررا
- الزين منصوري	(أستاذ جامعة البليدة 2)	عضوا ممتحنا
- نبيل حمادي	(أ. محاضر"أ" جامعة المدية)	عضوا ممتحنا
- حكيم بوجطو	(أ. محاضر"أ" جامعة المدية)	عضوا ممتحنا
- رشيد بوعافية	(أ. محاضر"أ" المركز الجامعي بتبازة)	عضوا ممتحنا

السنة الجامعية: 2016-2017


بسم الله الرحمن الرحيم

الإهداء

أهدي ثمرة هذا العمل إلى:

الوالدين الكريمين أطال الله في عمرهما

"وَاخْفِضْ لَهُمَا جَنَاحَ الذُّلِّ مِنَ الرَّحْمَةِ وَقُل رَّبِّ ارْحَمْهُمَا كَمَا

رَبَّيَانِي صَغِيرًا"

إلى زوجتي الكريمة

إلى ابنتي الغالية "هداية"

إلى كل إخوتي

إلى جميع الأهل والأصدقاء والزملاء كل بإسمه.

كلمة شكر

الحمد لله الذي وفقني لإتمام هذا العمل" **رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَى وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَصْلِحْ لِي فِي ذُرِّيَّتِي إِنِّي تُبْتُ إِلَيْكَ وَإِنِّي مِنَ الْمُسْلِمِينَ**".

ثم لا يسعني إلا أن أتقدم بشكري وتقديري وعرفاني إلى الأستاذ المشرف الدكتور سليمان بوفاسة، الذي لم يبخل علي بإرشاداته ونصائحه وتوجيهاته القيمة التي كان لها الأثر الكبير في إنجاز هذا العمل، وكذا صبره وسعة صدره وحرصه الدائم لإتمام هذا العمل في أحسن الظروف، كما أحيي فيه روح التواضع والمعاملة الجيدة، فجزاه الله عني كل خير.

كما أتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى أعضاء لجنة المناقشة الذين وافقوا على مناقشة وإثراء هذا العمل وتحملهم عناء القراءة والتصحيح.

ملخص الدراسة

تعالج هذه الدراسة موضوع الأهمية الاقتصادية للرقابة المالية في ظل عصرنة النظام المالي العمومي، وذلك بإبراز دورها وآليتها في ترشيد الإنفاق العام وحمايته من الفساد المالي والإداري، ذلك أن الرقابة المالية تقوم على التأكد من مشروعية وسلامة عمليات التنفيذ ومدى موافقتها للخطة المقررة في الموازنة العامة للدولة، والتي ترتبط طبيعتها بنموذج الموازنة المعتمدة في تخطيط واستخدام المال العام.

ولقد عُرفت عدة أنماط وأساليب للموازنة العامة عبر الزمن، ابتداء من موازنة الوسائل المقترنة برقابة المطابقة القائمة على التأكد من أن التنفيذ يتم وفقا للقوانين والأنظمة المعمول بها، إلى الموازنة المرتكزة على النتائج والأداء كأحدث أسلوب معتمد من طرف الدول المتقدمة لا سيما دول منظمة التعاون والتنميةالاقتصادية (OCDE)، وتتوجه معظم الدول النامية إلى اعتمادها باعتبارها الأسلوب الأمثل في التخصيص الفعال والتنفيذ الكفء للنفقات العامة، واقترانها برقابة الأداء بأبعادها الثلاثة: الكفاءة، الفعالية، والاقتصاد والتي أكدت الإنتوساي على أهميتها الاقتصادية من خلا المعايير الصادرة عنها (ISSAI).

ولقد باشرت الجزائر مشاريع عصرنة نظامها المالي العمومي في مجالي الموازنة العامة(MSB) والمحاسبة العمومية (PCE)، إلا أنها لم تفلح في تحقيق الانتقال إلى يومنا هذا، ومن هنا جاءت هذه الدراسة لتسليط الضوء على أهمية عصرنة النظام المالي العمومي لأهمية الرقابية من جهة، ودوره في تفعيل دور أجهزة الرقابة المالية العامة من جهة أخرى، لتخلص الدراسة إلى التأكيد على ضرورة الإسراع بتطبيق مشاريع العصرنة لتحقيق الرقابة الاقتصادية الشاملة.

الكلمات المفتاحية: عصرنة النظام المالي العمومي، عصرنة نظام الرقابة المالية، الآليات الحديثة للتسيير المالي العمومي، فعالية الرقابة المالية، حماية المال العام.

Abstract:

This study is based on the economic importance of the financial control during the modernization of the public financial system, it means showing its role, how to rationalize and protect the government spending from the financial corruption.

Government budget has taken place over time, starting by the tools that have relationship with laws, then the budget which is based on the result and performance as a new way in the developed countries such as the **Organization for Economic Co-operation and Development.** This method also is adopted by the developing countries in order to get an efficient to the government expending in three approaches: efficiency, effectiveness and economy. The International Organization of Supreme Audit Institutions **(**INTOSAI**)** confirms the use of this way by creating of new standards named as **ISSAI**.

Algeria started many projects to modern its public financial system in budget and public accounting. These efforts failed, this study aimed to clarify the importance of the modernization of public financial system and to show its role in the financial control. Study concluded that it is very importance to modern all system in order to get a global economic control.

Keywords: the modernization of the public financial system, the modernization of the financial control, new tools of public financial management, effectiveness of the financial control, protection of the public money.

فهـرس المحتويات

فهرس المحتويات

المحتويات	ص
الإهداء	**I**
كلمة شكر	**II**
الملخص	**III**
فهرس المحتويات	**IV**
قائمة الأشكال	**VIII**
قائمة الجداول	**IX**
قائمة الملاحق	**X**
قائمة المختصرات	**XI**
مقدمة	أ-ز
الفصل الأول: الأهمية الاقتصادية للرقابة المالية العامة	**1- 72**
تمهيد	**2**
المبحث الأول: الأهمية الاقتصادية للنفقات العامة وضرورة ترشيدها	**3**
المطلب الأول: ماهية النفقات العامة	**3**
المطلب الثاني: الآثار الاقتصادية للنفقات العامة	**7**
المطلب الثالث: ترشيد النفقات العامة	**11**
المبحث الثاني: الفساد المالي والإداري، أسبابه، آثاره وآليات مكافحته	**19**
المطلب الأول: ماهية الفساد المالي والإداري	**19**
المطلب الثاني: أسباب الفساد المالي والإداري وآثاره	**26**
المطلب الثالث: وسائل مكافحة الفساد الإداري والمالي	**33**
المبحث الثالث: أهمية الرقابة المالية في حماية المال العام وترشيد إنفاقه	**41**
المطلب الأول:ماهية الرقابة المالية	**41**
المطلب الثاني:تصنيفات الرقابة المالية	**51**
المطلب الثالث: أدوات الرقابة المالية	**60**
المطلب الرابع: مقومات الفعالية لأجهزة الرقابة المالية	**65**
خلاصة	**72**

فهرس المحتويات

الفصل الثاني: الأهمية الرقابية للموازنة العامة في ظل التسيير القائم على النتائج	**73- 137**
تمهيد	**74**
المبحث الأول: الأهمية الرقابية لموازنة البرامج والأداء	**75**
المطلب الأول: طبيعة الموازنة العامة	**75**
المطلب الثاني: أنواع الموازنات العامة	**81**
المطلب الثالث: موازنة البرامج والأداء كأداة للرقابة	**83**
المبحث الثاني: الموازنة العامة في ظل التسيير المرتكز على النتائج	**91**
المطلب الأول: مفهوم التسيير القائم على النتائج	**91**
المطلب الثاني: الأهمية الرقابية للموازنة القائمة على النتائج	**94**
المطلب الثالث: ترشيد الإنفاق ضمن مبادئ الموازنة القائمة على النتائج	**98**
المطلب الرابع: حوكمة الموازنة العامة لتفعيل دورها الرقابي	**102**
المبحث الثالث: الرقابة المالية في ظل الموازنة القائمة على النتائج	**119**
المطلب الأول: تكيُّف الرقابة المالية مع منطق التسيير المرتكز على النتائج	**119**
المطلب الثاني: رقابة الأداء	**124**
المطلب الثالث: أهمية قياس الأداء في تحقيق رقابة الأداء	**131**
خلاصة	**137**
الفصل الثالث: دور الإنتوساي في تطوير الرقابة المالية العامة	**138- 190**
تمهيد	**139**
المبحث الأول: المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة	**140**
المطلب الأول: ماهية المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة	**140**
المطلب الثاني: مبادئ وأهداف الإنتوساي	**145**
المطلب الثالث: أهم إعلانات الإنتوساي	**148**
المبحث الثاني: المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية	**153**
المطلب الأول: ماهية المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية	**153**
المطلب الثاني: الشروط الأساسية لسير الأجهزة العليا للرقابة المالية	**155**

المطلب الثالث: المبادئ الأساسية للرقابة المالية والمحاسبة	**162**
المبحث الثالث: توجيهات الإنتوساياللحوكمة الرشيدة (INTOSAI GOV)	**177**
المطلب الأول: توجيهات الرقابة الداخلية	**177**
المطلب الثاني: إدارة مخاطر الجهات	**182**
المطلب الثالث: التدقيق الداخلي	**185**
خلاصة	**190**
الفصل الرابع: واقع الرقابة المالية في الجزائر ودوافع عصرنتها	**250 -191**
تمهيد	**192**
المبحث الأول: الرقابة المالية الداخلية في الجزائر	**193**
المطلب الأول: رقابة المراقب المالي	**193**
المطلب الثاني:رقابة الآمر بالصرف والمحاسب العمومي	**199**
المطلب الثالث:رقابة لجان الصفقات العمومية	**202**
المطلب الرابع: رقابة المفشية العامة للمالية	**206**
المطلب الخامس: الرقابة الوصائية	**209**
المبحث الثاني: الرقابة المالية الخارجية في الجزائر	**211**
المطلب الأول: الرقابة البرلمانية	**211**
المطلب الثاني: رقابة مجلس المحاسبة	**218**
المبحث الثالث: دوافع عصرنة نظام الرقابة المالية في الجزائر	**230**
المطلب الأول: ضعف أداء سياسة الإنفاق العام في الجزائر	**230**
المطلب الثاني: تفشي ظاهرة الفساد المالي والإداري وضعف الشفافية	**237**
المطلب الثالث: الهشاشة المالية للاقتصاد الوطني وتبعيته للريع النفطي	**245**
المطلب الرابع: الإسراف والتبذير في النفقات العامة وضعف تقديرها	**247**
المطلب الخامس: محدودية الرقابة المالية والإسرار على اعتماد النهج التقليدي	**249**
خلاصة	**250**

فهرس المحتويات

الفصل الخامس: متطلبات تطوير نظام الرقابة المالية في الجزائر	**310-251**
تمهيد	**252**
المبحث الأول: عصرنة نظام الموازنة العامة في الجزائر	**253**
المطلب الأول:أسباب وأهداف عصرنة الموازنة العامة	**253**
المطلب الثاني: التحضير لمشروع عصرنة الموازنة ومحاوره الأساسية	**259**
المطلب الثالث: دورة الموازنة العامة وفق مشروع العصرنة	**267**
المبحث الثاني: عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر	**274**
المطلب الأول: واقع المحاسبة العمومية في الجزائر	**274**
المطلب الثاني: مشروع المخطط المحاسبي للدولة لسنة(2002)	**282**
المطلب الثالث: مشروع المخطط المحاسبي للدولة الجديد(2006)	**289**
المبحث الثالث: عصرنة نظام الرقابة المالية في الجزائر	**297**
المطلب الأول: الإصلاحات في مجال الرقابة الإدارية	**297**
المطلب الثاني: عصرنة رقابة مجلس المحاسبة الجزائري	**304**
المطلب الثالث: انعكاس عصرنة النظام الرقابي على الدور الرقابي للبرلمان	**307**
خلاصة	**310**
خاتمة	**321 -311**
قائمة المراجع	**347 -322**
الملاحق	**356 -348**

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1-1	نموذج عام لإدارة البرامج في القطاع الحكومي	48
2-1	أنواع الرقابة حسب توقيت حدوثها	56
1-2	متطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء	87
2-2	العلاقة بين الشفافية والفساد المالي والإداري	107
3-2	العلاقة بين مبادئ حوكمة الموازنة العامة	118
4-2	عملية إنتاج الخدمات العامة	128
5-2	الهيكل العام لبرنامج تقييم الإنفاق العام والمساءلة المالية	135
1-3	الهيكل التنظيمي للانتوساي	142
2-3	علاقة أجهزة الإنتوساي بالأهداف الاستراتيجية	148
3-3	المجالات المشمولة بمبادئ رقابة القطاع العام	163
1-4	تطور معدلات النمو الحقيقية خلال الفترة(2001-2014)	236
1-5	سيرورة التسيير لعصرنة نظام الموازنة في الجزائر	257
2-5	الدورة الموازنية المقترحة للحكومة الجزائرية	267
3-5	مرحلة تنفيذ الموازنة العامة في ظل العصرنة	271
4-5	مرحلة تسليم الحسابات	272

قائمة الجداول

قائمة الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1-2	علاقة الفساد بنوعية الحكامة	104
2-2	مقارنة بين رقابة الأداء والرقابة المالية التقليدية	130
1-3	قائمة المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة، وإرشادات الإنتوساياللحوكمة الجيدة، والمستندات الرسمية التي أقرها الانكوساي الحادي والعشرون	154
1-4	تطور النفقات العامة والناتج المحلي الإجمالي الخام خلال الفترة(2000-2014)	231
2-4	محاور برنامج الإنعاش الاقتصادي(2001-2005)	233
3-4	توزيع البرنامج الخماسي(2005-2009) حسب الأبواب	234
4-4	تطور معدلات النمو الحقيقية خلال الفترة(2001-2014)	235
5-4	ترتيب الجزائر وفق مؤشر مدركات الفساد للفترة(2004-2015)	239
6-4	تطور مؤشر الموازنة المفتوحة للفترة(2006-2015)	243
7-4	يبين الانحرافات بين نفقات التجهيز المتوقعة والحقيقية	248
1-5	إطار الموازنة المتعدد السنوات	263

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	ص
1-1	إجراءات رقابة نوعية التسيير	348
2-1	إجراءات مراجعة حساب المحاسب العمومي	349
3-1	إجراءات رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية	350
1-2	اعتماد مبدأ تعدد السنوات بموجب قانون المالية لسنة 2017	351
1-3	أهدافعملياتالموازنة	352
2-3	الدورة المقترحة لقانون المالية التكميلي	354-353
3-3	دورة الموازنة المقترحة للحكومة الجزائرية	355
4-3	المساءلة حول الحسابات في إطار الموازنة المقترحة	356

قائمة المختصرات

قائمة المختصرات

INTOSAI	organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة
ISSAI	*normes internationales des institutions supérieures de contrôle des publiques finances* المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة
CDMT	cadre de dépenses a moyen terme إطار النفقات المتوسط المدى
OCDE	organisation de coopération et de développement économiques منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية
FMI	fonds monétaire international صندوق النقد الدولي
SIGFIP	système intégré de gestion des finances publiques النظام المدمج في تسيير المالية العامة
SIGF	système d'information de gestion financière نظام معلومات التسيير المالي
AP	Autorisation du programme رخص البرامج
DGB	Direction générale du budget المديرية العامة للموازنة
DGC	Direction générale du comptabilité المديرية العامة للمحاسبة
MSB	Modernisation du système budgétaire عصرنة النظام الموازني
PCE	plan comptable de l'état المخطط المحاسبي للدولة
LOLF	Loi organique relative aux lois de finance القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية
PCD	Programmes communaux de développement المخططات البلدية للتنمية
PSD	Programme sectoriel déconcentré المخططات القطاعية غير الممركزة
RCB	Rationalisation des choix budgétaire ترشيد الخيارات الموازنية
PEFA	dépenses publiques et responsabilité financière الإنفاق العام والمساءلة المالية

مقدمـة

مقدمة

لقد شغل موضوع دور الدولة في النشاط الاقتصادي ومجال تدخلها حيزا واسعا في الفكر الاقتصادي، واكتسب قسطا وافرا من التحليل ضمن الدراسات الاقتصادية الحديثة، هذا الدور الذي اختلف باختلاف الفلسفة السياسية والاقتصادية للدولة والمجتمع وكذا المرحلة التنموية المنتهجة، إذ بالرغم من تعدد أنماط ومناهج التسيير العمومي، إلا أن جل هذه الأنماط تندرج ضمن الأشكال الرئيسية للدولة- الدولة الحارسة، الدولة المتدخلة، الدولة المنتجة، فالدولة الضابطة التي يتوسع مجال تدخلها في حالات الاختلالات والأزمات ويتوسع مجال إشرافها ورقابتها بهدف تحقيق الرشادة والكفاءة والفعالية في استخدام مواردها العمومية، هذا ما جعل السياسة المالية العامة تحتل مكانة بالغة الأهمية باعتبارها المحرك الأساسي لمختلف أنشطة الدولة من جهة، ووسيلتها للتدخل الاقتصادي والتحكم المالي كدعامة أساسية لإرساء الاستقرار الاقتصادي والسياسي والاجتماعي من جهة أخرى.

تعتبر الموازنة العامة إحدى أبرز أدوات السياسة المالية العامة التي تستخدمها الحكومات المعاصرة في إطار خططها المالية المستقبلية، والتي تعكس إستراتيجيتها في مدى الاستفادة من مواردها وترشيد استخدامها، حيث تتجدد النقاشات وتشتد حول موضوع ترشيد الإنفاق العام وحمايته من الفساد المالي والإداري مع ظهور الأزمات المالية والاقتصادية وتكررها واشتداد وطأتها على اقتصاديات دول العالم، والتي كان آخرها الأزمة النفطية في النصف الثاني من سنة 2014 بتهاوي أسعار النفط بنسبة تزيد عن 50%، وما نتج عنها من آثار بليغة على موارد الدول النفطية، وعلى الرغم من تعدد التأويلات والتفسيرات حول عملية ترشيد الإنفاق العام، إلا انه محل إجماع كوسيلة للخروج من معضلة قصور وشح مصادر التمويل التي تعتمد بالدرجة الأولى على تخصيص أمثل للموارد والرفع من فعالية وكفاءة توظيف النفقات العامة ضمن الموازنة العامة باعتماد أحدث التصنيفات، مع التقيد التام بتحقيق الأهداف المرجوة التي ترغب الدولة في تحقيقها، ذلك أن صرف النفقات العامة المتعلقة بالمشاريع العمومية لم يعد معيارا لتقييم الأداء، وإنما تطورت معايير الأداء لتشمل قياس مدى تحقيق الأهداف المخططة بكفاءة وفعالية وبأقل تكلفة.

هذا ما دفع العديد من الدول المتقدمة إلى اعتماد نهج التسيير القائم على النتائج كأداة لتحقيق الرشادة في الإنفاق العام وتحقيق أهدافه الاقتصادية والاجتماعية، وذلك استنادا إلى مختلف الدراسات المتعلقة بالآثار التي تحدثها سياسة الإنفاق العام على المتغيرات الاقتصادية الكلية، ابتداء بالنظرية الكينزية التي أولت أهمية بالغة لسياسة الإنفاق العام واعتبرته عاملا مهما في إحداث النمو الاقتصادي وهو ما اصطلح عليه بالآثار الاقتصادية غير المباشرة التي يمكن أن تنشأ من خلال ما يعرف بدورة الدخل، وهو المنهج الذي سلكته الجزائر التي اتبعت سياسة مالية توسعية تجسدت في البرامج الانفاقية المتتالية من

برنامج الإنعاش الاقتصادي 2001-2004 إلى برنامج دعم النمو 2005-2009 ثم البرنامج التكميلي لدعم النمو 2010-2014 في ظل الوفرة المالية الناتجة عن ارتفاع أسعار البترول في الأسواق العالمية.

ولقد أثبتت العديد من الدراسات فشل البرامج الانفاقية التي اتبعتها الجزائر مطلع الألفية الثالثة كونها تعاني من مشاكل هيكلية، إضافة إلى تأثر القطاعات المساهمة في النمو الاقتصادي بعوامل خارجية، وكذا تبعيتها لقطاع المحروقات الذي يشكل أكثر من 96% من ناتجها الوطني الداخلي، حيث أرجع البعض هذا الإخفاق إلى تفشي ظاهرة الفساد المالي والإداري الذي صاحب مختلف المشاريع الكبرى في هذه البرامج.

ومع الإقرار بالدور الأساسي الذي تشكله سياسة الإنفاق العام في الاقتصاد الجزائري كان لا بد لنا من البحث عن المقومات الأساسية التي تشكل عناصر نجاح هذا الدور وضمان فعاليته وكفاءته، وهناتبرز مجموعة من العوامل بما في ذلك الاستخدام الأكفأ للموارد وحسن استخدامها، مع تجنب الهدر والدخول في المشاريع المتدنية الجدوى الاقتصادية، إضافة إلى فعالية الأجهزة الإدارية ومهنيتها العالية والتي تشكل أجهزة الرقابة المالية احد أهم مكوناتها والتي لا بد من إيلائها أهمية خاصة فبدونها لا نستطيع تحقيق الظروف الملائمة لضمان حسن إنفاق الموارد المالية للدولة والتأكد من كفاءة تحصيل إيراداتها، وهو ما أدى إلى نشوء حاجة ملحة لإعادة النظر في طرق وأساليب تسيير المال العام والرقابة عليه، ذلك أن الرقابة المالية تعتبر من أهم الأدوات التي تضمن التسيير الكفء والفعّال للموارد الاقتصادية والمالية للدولة وضمان حسن تسيير المالية العامة من طرف أعوان التنفيذ من خلال اعتماد عدة هيئات رقابية قصد متابعة تنفيذ الموازنة العامة من مرحلة الإعداد إلى مرحلة إعداد قانون ضبط الموازنة.

حيث تكتسب الرقابة المالية العامة أهميتها من أهمية المال العام وقدسيته، والذي يعتبر من مقاصد الشريعة الإسلامية الخمس من الناحية الشرعية، وعصب الحياة للدولة وكينونتها واستدامتها من الناحية الوضعية، لذا وجب المحافظة عليه وترشيد استعماله لخدمة الصالح العام، وذلك من خلال إحكام الرقابة المالية عليه بمختلف أوجهها، من سياسية تمارسها المجالس المنتخبة المتواجدة على مختلف مستويات الهيئات الإدارية، ورقابة إدارية تقوم بها مختلف الهيئات والمصالح التابعة للسلطة التنفيذية، ورقابة قضائية مستقلة تقوم بها هيئات الرقابة المالية العليا باختلاف مسمياتها لدى الدول والتي تملك صلاحيات واسعة في مجال مراقبة الميزانيات والعمليات المالية، من خلال فحص تفاصيل تنفيذ الموازنة ومراجعة حسابات الحكومة ومستندات التحصيل والصرف ومحاولة كشف ما تتضمنه من مخالفات ووضع تقرير شامل تعرض فيه نتائج عملها يمكن الاعتماد عليه من الجهات المهتمة، وذلك لتمكين السلطة التشريعية من فحص الحساب الختامي فحصا جديا تحاسب على أساسه الحكومة عن كافة المخالفات المالية.

لقد أرجعت المنظمات الدولية المهتمة بقضايا الفساد والرشوة وطرق إدارة الحكم، أهمها منظمة الشفافية الدولية والبنك الدولي عدم تحقيق الجزائر مستوى التنمية المنشودة إلى تفشي ظاهرة الفساد المالي

والإداري وغياب الحكامة الرشيدة في تسيير الموارد الاقتصادية والمالية المتاحة، والتي أشارت تقاريرها إلى أن الجزائر لا تزال تحتل مؤشراتها مراتب متأخرة ضمن ترتيب الدول المصنفة.

هذا ما يدعو إلى محاولة دراسة مدى جدوى الإصلاحات المالية التي انتهجتها الجزائر في مجال التسيير المالي (عصرنة النظام المالي العمومي) وسبل تفعيلها، لاسيما الرقابة المالية على تخطيط وتنفيذ ومتابعة البرامج الإنمائية التي رصدت لها أغلفة مالية ضخمة قوامها مئات المليارات من الدولارات، ومن أجل معالجة ومناقشة هذا الموضوع يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما هي انعكاسات عصرنة النظام المالي العمومي على الأهمية الاقتصادية للرقابة المالية؟ وما هي آليات تفعيلها في الجزائر؟

ولمناقشة أبعاد هذه الإشكالية تمت صياغة الأسئلة الفرعية التالية:

- كيف تساهم الرقابة المالية في ترشيد الإنفاق العام وحمايته من الفساد المالي والإداري؟
- ما هي الإسهامات الرقابية للموازنة العامة في ظل التسيير القائم على النتائج؟
- فيما تكمن أهمية المعايير الرقابية الدولية الصادرة عن منظمة الإنتوساي؟
- ما هي دوافع تحديث نظام الرقابة المالية في الجزائر؟
- ما هي الآليات الحديثة لتفعيل نظام الرقابة المالية في الجزائر؟

الفرضيات: انطلاقا من الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية تم صياغة الفرضيات التالية:

- تعمل الرقابة المالية على ضمان الاستخدام الأمثل للموارد العمومية والحد من الفساد المالي والإداري من خلال رقابة النظامية المتمثلة في التأكد من التقيد بالقوانين والأنظمة في تنفيذ النفقات العمومية.

- تتمثل الأهمية الرقابية للموازنة العامة في التخصيص الفعال والتنفيذ الكفئ للبرامج الانفاقية، مما يسهم في ترشيد استعمال المال العام وحمايته من كل مظاهر الفساد المالي والإداري، والتي تشكل الموازنة المرتكزة على النتائج أهم وأشهر أنواعها المعاصرة.

– تعمل المعايير الدولية الصادرة عن الإنتوساي على تطوير أداء أجهزة الرقابة المالية من خلال الحث على استقلاليتها، بالإضافة إلى المساهمة في حوكمة القطاع العام من خلال تزويد الجهات المهتمة بمعلومات موضوعية وموثوقة وتعزيز المساءلة والشفافية والمشاركة في تخصيص واستخدام الموارد العمومية.

– تعتبر الطبيعة التقليدية للرقابة المالية وعدم منح الاستقلالية الكافية للأجهزة المكلفة بها أهم أسباب محدوديتها في القيام بدورها في مجال ضمان الاستخدام الأمثل للموارد العمومية وتحقيق أهميتها الاقتصادية في الجزائر.

– يعمل تطبيق الموازنة المرتكزة على النتائج والأهداف وكذا تبني محاسبة عمومية على أساس الاستحقاق وموافقة للمعايير الدولية على تكريس رقابة الأداء في الجزائر، والتي تشتمل على أبعاد الكفاءة والفعالية والاقتصاد الممثلة لأبعاد ترشيد الإنفاق العام من جهة، بالإضافة إلى دورها في الحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري.

أهمية الدراسة:تكمن أهمية هذه الدراسة في أهمية المال العام وقدسيته، ما يجعل موضوع الرقابة المالية يحتل مكانة هامة ضمن وظائف الإدارة المالية للدولة، فهي أداة لمتابعة تنفيذ الموازنة العامة للدولة ومراجعة مختلف التقارير والقوائم المالية التي تعرض نتائج نشاط وحدات القطاع العام، وتقييم السياسات العامة وأداء الوحدات العامة في مجال العقلنة والاقتصاد في تسيير الموارد العمومية.

كما تعرض الدراسة نظرة عامة عن أسلوب الانتقال من التسيير التقليدي إلى نمط التسيير القائم على النتائج في مجال المالية العامة وتبني المحاسبة العمومية المتوافقة مع المعايير الدولية وإسهاماتهما الرقابية، وكذا دورهما في تفعيل رقابة الأداء القائمة على تقييم كفاءة وفعالية البرامج الانفاقية كآلية للترشيد والحد من الانحرافات المالية والعمل على تلافيها مستقبلا، خاصة في ظل توجه الجزائر إلى عصرنة نظامها المالي العمومي، لتخلص الدراسة بتقديم توصيات للإدارة العليا ومتخذي القرار لتقييم موضوع الرقابة المالية الداخلية والخارجية من خلال مقارنتها بالمعايير الرئيسية الصادرة عن الإنتوساي.

أهداف الدراسة: نسعى من خلال هذه الدراسة لتحقيق الأهداف التالية:

– التعرف على الطرق والأنماط الحديثة المعتمدة في التسيير المالي العمومي؛

– تسليط الضوء على ضرورة تحديث النظام الرقابي الجزائري،

– بيان أهمية توفر نظام رقابي كفئ وسليم لمراقبة الأنشطة المالية للدولة؛

– معرفة أهمية المعايير الدولية في تطوير أداء الرقابة المالية، باعتبارها إحدى أدوات ترشيد النفقات العامة؛
– محاولة معرفة مدى تقدم الأشغال الخاصة بالمشاريع التي باشرتها الجزائر في مجال عصرنة نظامها المالي العمومي وأهم معوقاتها؛
– يعتبر الموضوع حديث الساعة خاصة في ظل الأزمة النفطية التي تمر بها الجزائر، مما أثار الدراسات والنقاشات حوله في الملتقيات وورشات العمل لمختلف الوزارات في مختلف الدول والتكتلات؛
– بالإضافة إلى الأسباب الشخصية التي تتمثل في اعتبار الموضوع يدخل ضمن اهتماماتي البحثية المستقبلية.

حدود الدراسة: سنركز في دراستنا هذه على المقاربة الجديدة للتسيير المالي العمومي الحديث القائم على النتائج والأداء والتي تظهر مدى أهمية الرقابة المالية العامة، التي تقوم على إرساء أبعاد الأداء في تقييم مدى حسن تسيير النفقات العمومية وترشيدها، وكذا مساهمتها في الحد من الفساد المالي والإداري، مع التطبيق على حالة الجزائر للفترة من 2000–2016 التي عرفت انطلاق مشاريع عصرنة النظام المالي العمومي من جهة، وإتباع مخططات تنموية ضخمة نتيجة لارتفاع أسعار البترول في الأسواق العالمية من جهة أخرى.

منهج الدراسة: للإلمام بمختلف جوانب الموضوع ودراسة الإشكالية الرئيسية واستخلاص النتائج حول الفرضيات المطروحة، استخدامنا المنهج الاستقرائي بمختلف فروعه حسب ما يقتضيه البحث انطلاق من الجزء نحو الكل، ففي الجانب النظري استخدمنا المنهج الوصفي التحليلي لسرد أصول الرقابة المالية منذ نشأتها، وكذا أهم التطورات الحاصلة في مجال التسيير العمومي وانعكاساتها على طبيعة الرقابة المالية وفعاليتها وأهم الآليات وأحدث الطرق المبتكرة في ظل الموازنة المرتكزة على النتائج، واعتماد محاسبة عمومية موافقة للمعايير الدولية.

أما فيما يخص الجانب التطبيقي فاستخدمنا أسلوب دراسة الحالة، وذلك من خلال وصف وتحليل النظام الرقابي المطبق في الجزائر بالاعتماد على مصادر البيانات المتمثلة في القوانين والتنظيمات والوثائق المصادرة عن الجهات المكلفة بالرقابة المالية، وذلك بهدف تحليل واستقراء أهمية هذه المكونات في ترشيد النفقات العامة والحد من الفساد المالي والإداري، وقد استعملنا بعض الأدوات الأخرى كالإحصاء في تحليل البيانات الرقمية المتوفرة من خلال مختلف إحصائيات وزارة المالية المتعلقة بتطور النفقات العامة في الجزائر وتحليل بعض المؤشرات المتعلقة بتقييم سياسة الإنفاق العام في الجزائر ومختلف تقارير المنظمات الدولية أهمها منظمة الشفافية الدولية، من اجل الوقوف على مميزات النظام المالي العمومي في الجزائر خلال فترة الدراسة وتحديد نقاط الضعف والقوة، وما يتعلق بتطبيق موازنة

مرتكزة على النتائج في ظل محاسبة عمومية موافقة للمعايير الدولية لتفعيل دورهما الرقابي وإرساء رقابة الأداء.

الدراسات السابقة: قد تم تناول موضوع الرقابة المالية العامة في العديد من الدراسات والمؤتمرات والتي تركزت في معظمها حول الجوانب الجزئية للموضوع وتمثلت في الرقابة المالية على الموازنة العامة ترشيد الإنفاق العام، المحاسبة العمومية...الخ، ولضمان عدم التطرق إلى ما تم الفصل فيه والاستفادة من النتائج المتوصل إليها ضمن الدراسات السابقة قمنا باستعراض أهم الدراسات التي اختصت حديثا بالموضوع:

– **دراسة أحمد حنيش سنة 2016:** أطروحة دكتوراه بعنوان **دور الرقابة المالية على الموازنة العامة في ترشيد الإنفاق العمومي دراسة حالة الجزائر(2000–2014)**، هدفت الدراسة إلى التعرف على دور الرقابة على الموازنة العامة في ترشيد الإنفاق العمومي، من خلال التطرق إلى مختلف أساليب الرقابة ومدى مساهمتها في ترشيد الإنفاق العام وتحقيق الفعالية في تخصيص الموارد العامة، وخلصت أن الرقابة على الأداء هي الأكثر ملاءمة لتحقيق هذا الهدف كونها تسمح بقياس وتقييم أداء الإنفاق العام من حيث الكفاءة والفعالية والاقتصاد، مع ضرورة اعتماد أسلوب الموازنة القائمة على النتائج عوضا عن موازنة البنود.

ولقد أظهرت نتائج الدراسة أن هناك تكامل بين الرقابة المالية والرقابة على الأداء، حيث تعمل الرقابة المالية على تعقب الأخطاء المحاسبية ومدى الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها، بالإضافة إلى التأكد من أن الأموال قد تم إنفاقها في نفس الأوجه التي خصصت لها، أما الرقابة على الأداء فتقيس مدى تحقق أهداف الإنفاق العام بناء على النتائج المحققة، وهو ما جعل الجزائر تتوجه لعصرنة موازنتها العامة بتبني الموازنة القائمة على النتائج بهدف تفعيل رقابة الأداء.

– **دراسة أحمد يوسف السعيدي 2016**، أطروحة دكتوراه بعنوان **نظام المحاسبة العمومية ومدى ملائمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية IPSAS**، ناقشت هذه الدراسة أهمية تطوير نظام المحاسبة العمومية باستخدام الآليات الحديثة التي تساعد في توفير البيئة الملائمة لتبني المعايير الدولية، لما لها من أهمية كبرى في إعطاء الشفافية اللازمة للمعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي، كما عالجت واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وتحليل نوعية المعلومات التي ينتجها من خلال تحليل المؤشرات المرتبطة بالشفافية، ودرجة فعالية تسيير الموارد المالية للدولة بالإضافة إلى دراسة مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر(2005–2012)، وكذا عرض التجربة الفرنسية في مجال تبني المعايير للفترة (2006–2015).

لتخلص الدراسة بأن تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة العمومية في فرنسا ساهمت بشكل كبير في عرض المعلومات المالية بكل شفافية، ومساعدة المستخدمين على فهم المعلومات التي تنتجها القوائم المالية، من أجل إمكانية التحليل السليم واتخاذ قرارات تسهم في تسيير ومراقبة الموارد المالية بكل شفافية وعقلانية، وهذا لا يتحقق إلا بوجود نظام محاسبي يستخدم الآليات الحديثة في العمل المحاسبي داخل الوحدات الحكومية، كما أن مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر يحمل في طياته المساهمة في تحقيق أهداف القوائم المالية المبنية على أساس المعايير، وهذا ما يتطلب العمل على توفير السبل الكفيلة لنجاح تطبيقه من أجل تحقيق هذه الغايات.

- **دراسة مريم صالح الساعدي معتوق2016**، رسالة ماجستير بجامعة المنصورة تحت عنوان **تقييم مدى فاعلية الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية الليبية وفقا لمعايير الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي الإنتوساي-INTOSAI**، تضمنت محاولة تقييم نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية الليبية، لتحديد أوجه القصور في النظام الرقابي الحكومي لأجل تحقق رقابة فعالة على المال العام وتعزيز مبادئ الشفافية والمساءلة للأداء الحكومي، من خلال دراسة تطبيقية لتحديد الأهمية النسبية لكل معيار من معايير الرقابة الداخلية لمنظمة الإنتوساي عن طريق بناء الهيكل الهرمي لمشكلة البحث وعمل المقارنات الثنائية واختيار البديل الأمثل من بين البدائل المتاحة بتطبيق النموذج المستخدم اعتمادا على استقصاء رأي مجموعة من مراجعي ديوان المحاسبة الليبي.

توصلت الدراسة إلى عدم فاعلية نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية الليبية، والتي أوصت بضرورة دمج الأهداف مع أسلوب التحليل الهرمي، مع ضرورة إيلاء نظام الرقابة الداخلية المزيد من الاهتمام والتطوير بتعديل الضوابط والإجراءات التي لم تعد تتماشى مع البيئة الرقابية المتغيرة عن طريق التشغيل الفعال لمعيار المتابعة والرصد.

- **دراسة إزدهار جاسم محمد ثبات 2016**، رسالة ماجستير بجامعة حلوان تحت عنوان **تقييم دور تطبيق معايير المراجعة الحكومية في الحد من الفساد المالي في العراق-دراسة ميدانية-**، هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على ظاهرة الفساد المالي في العراق وإجراء مقارنة بين معايير المراجعة الحكومية لبعض الدول بهدف تحديد الثغرات الموجودة في القوانين المنظمة للرقابة المالية ومعالجتها، من أجل تقييم دور تطبيق معايير المراجعة الحكومية في الحد من الفساد وفق واقعه بالعراق.

خلصت الدراسة إلى أن الفساد المالي يعتبر من الظواهر الخطيرة التي تواجه البلدان والتي ينعكس أثرها على جميع النواحي الاقتصادية والاجتماعية والثقافية وضعف الجهاز الرقابي في الحد منه ومكافحته

لعدم توحيد المهام والتهاون مع المقصرين، كما تم إثبات أهمية كل من المعايير الذاتية والعمل الميداني والتقارير في الحد من الفساد المالي في العراق وفق الدراسة الميدانية.

- **دراسة محمد بن عزة2015**، رسالة دكتوراه بجامعة تلمسان تحت عنوان **ترشيد سياسة الإنفاق العام بإتباع منهج الانضباط بالأهداف- دراسة تحليلية قياسية لدور الإنفاق العام في تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية في الجزائر**-، هدفت الدراسة إلى تحليل الجوانب الاقتصادية لسياسة الإنفاق العام بداية بإبراز أهمية النفقات العامة باعتبارها أداة من أدوات السياسة المالية في يد الدولة للقيام بدورها على أحسن وجه مع السعي إلى إبراز دور عملية ضبط برامج الإنفاق العام بالأهداف ودور ذلك في الرفع من رشادة سياسة الإنفاق العام، هذا بالإضافة إلى معرفة توجهات سياسة الإنفاق العام في الجزائر واهم المجهودات المبذولة من أجل تحقيق أهم الأهداف الاقتصادية المبرمجة ضمن الموازنة العامة.

وخلصت الدراسة إلى انه لا يزال الرقي برشادة برامج الإنفاق العام في النظام الموازني الحالي في الجزائر، وفعاليته في التأثير على واقع أفراد المجتمع جد متأخرة، وذلك راجع لعدة أسباب ساهمت من قريب أو من بعيد في الوصول إلى هذا الوضع، أهمها الأسباب الخاصة بالموازنة العامة، والتي تتمثل في الإصرار على اعتماد النهج التقليدي في تسيير الموازنة العامة وذلك باعتماد ميزانية البنود الاعتمادات التي تتلخص في تقسيم الموازنة إلى وزارات وتقابل كل وزارة المبالغ الممنوحة لها في السنة المالية المقبلة، مع افتقار لمؤشرات أداء خلال مراحل التنفيذ، بالإضافة إلى تفاقم العجز المزمن الملازم للميزانية العامة وصعوبة التحكم فيه، مما يساهم في خلق حالات تضخمية على المدى الطويل، كما أن اتساع الفجوة بين التخطيط والتنفيذ في جانب النفقات العامة كان له نصيب وافر في الحد من رشادة هذه الأخيرة، ومن أهم الأسباب كذلك التي أدت إلى ضعف الأداء في برامج الإنفاق العام عدم نجاعة الرقابة المالية على المشاريع الاستثمارية وضبط تكلفتها.

- **دراسة شيرين محمود حمد 2015**، رسالة ماجستير بجامعة المنصورة بعنوان **تطوير نظم الرقابة المالية في ظل 'عادة هندسة العمليات الحكومية والتحول إلى اللامركزية في إقليم كوردستان**، حيث هدفت الدراسة إلى بيان إمكانية تطوير نظم الرقابة المالية المطبقة على الوحدات الحكومية في حالة التحول إلى اللامركزية وفي ظل إعادة هندسة العملات الحكومية لمواجهة نقص الكفاءة والفاعلية في استخدام المال العام بغرض تحقيق هدفين فرعيين هما: نظام إعادة هندسة العمليات الحكومية للتحول إلى اللامركزية، ونظام الرقابة المالية.

توصلت الدراسة إلى أن إدارة النقدية الحالية لإقليم كوردستان لا يوجد بها نظام خزينة موحد لضمان الرقابة الفاعلة على الأرصدة النقدية الحكومية حيث تتم إدارة النقد من خلال عدد غير محدد من الحسابات المصرفية غير المرتبطة فيما بينها، وغياب قسم تدقيق بشكل فعال في الوحدات الحكومية والقائم منها لا تتوفر له الاستقلالية، كما بينت الدراسة أهمية التدقيق الداخلي باعتبارها من أهم الأقسام في الوحدات الحكومية والتي تعاني من قلة عدد المدققين الداخليين، وعدم وجود الحصانة لموظفي وحدات الرقابة الداخلية مما يجعلهم عرضة للنقل والضغوطات، كما عملت بعض الدوائر الحكومية على إنشاء وحدات للرقابة الداخلية إلا أنها لا تمارس اختصاصاتها على ارض الواقع بسبب صعوبات عملية كعدم ربطها بالإدارة العليا.

- **دراسة حكيم بوجطو سنة2014**، أطروحة دكتوراه بعنوان **عصرنة نظام الموازنة العامة وأهميتها في ترشيد النفقات العامة**، تضمنت هذه الدراسة أهمية عصرنة نظام الموازنة العامة بالانتقال من موازنة البنود إلى موازنة قائمة على النتائج، مع إبراز أهم جوانب العصرنة باعتبارها مقومات أساسية لترشيد الإنفاق العام، ويتجلى ذلك من خلال اعتماد مبدأ تعدد السنوات أو ما يعرف بإعداد الموازنة على المدى المتوسط، وتوفير المعلومات الضرورية للجمهور حول الموازنة العامة تحقيقا لمبدأ الشفافية، بالإضافة إلى مساهمة تقييم الأداء في ترشيد النفقات العمومية.

كما تعرضت الدراسة التطبيقية إلى تحليل مختلف البيانات الإحصائية لنظام الموازنة العامة في الجزائر خلال الفترة 2000-2012، حيث تم الوقوف على ضرورة ترشيد النفقات العامة في الجزائر إضافة إلى ذلك تناولت الدراسة تحليل مشروع العصرنة في الجزائر من خلال تحليل تقدم أعمال المشروعين (msb1) و(msb2).

وقد توصلت الدراسة من خلال تحليل تجربة عصرنة نظام الموازنة في كل من المملكة الهاشمية الأردنية وفرنسا إلى اعتبار تطبيق الموازنة المرتكزة على النتائج أداة أساسية في ترشيد النفقات العامة للدولة، إذا ما تم الانتقال إليها بشكل تدريجي من التسيير بمنطق الوسائل إلى منطق النتائج.

أمابخصوص دراستنا فقد اختلفت عن الدراسات السابقة الذكر من حيث أنها تناولت أهمية الرقابة المالية في ترشيد الإنفاق العام والحد من الفساد المالي، وكيف تعمل الآليات الحديثة في التسيير العمومي على إرساء مبادئ الشفافية والمساءلة وتفعيل الرقابية المالية لا سيما في ظل تطبيق المعايير الدولية للرقابة المالية الصادرة عن الإنتوساي، وذلك بهدف الوصول إلى الكفاءة والفعالية في تخصيص واستخدام الموارد العمومية بالجزائر.

محتويات الدراسة:

بناء على ما سبق ومن أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة سالفا وإثراء الدراسة بالتحليل تم تقسيم البحث إلى خمسة فصول تضمنت مراحل الدراسة، وسبقت ذلك مقدمة ضمناها شرحا مفصلا لمراحل البحث والدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع، لنختم في النهاية بخاتمة عامة تضمنت نتائج الدراسة والتوصيات.

– **الفصل الأول:** الذي سوف نتناول فيه بالدراسة والتحليل الأهمية الاقتصادية للرقابة المالية، وذلك من خلال إبراز الآثار الاقتصادية للنفقات العمومية وتزايد دورها الاقتصادي مما جعلها أداة مفضلة للحكومات المعاصرة للوصول إلى أهدافها المسطرة وأعاد إلى الواجهة موضوع ترشيدها وحمايتها من ظاهرة الفساد المالي والإداري، والتي سنقوم بتشخيصها وتحليل أسبابها آثارها باعتبارها من أهم معوقات سياسات الإنفاق العام، لنتطرق في الأخير إلى نشأة وتطور الرقابة المالية إسهاماتها في حماية المال العام وترشيد استخدامه من خلال مختلف أوجهها والأجهزة المكلفة بها.

– **الفصل الثاني:** حيث سنترطق فيه إلى الأهمية الرقابية للموازنة العامة في ظل التسيير القائم على النتائج بعرض مختلف أنواع الموازنات وأسلوب كل منها في تسيير المالية العامة، مع التفصيل في الموازنة القائمة على النتائج باعتبارها الأسلوب المعاصر وإبراز آلياتها ومبادئها في تخصيص وتنفيذ النفقات العامة من جهة، وتفعيل رقابة الأداء المتوافقة مع هذا النمط الجديد في التسيير المالي العمومي كما سنتطرق لحوكمة الموازنة العامة بإضفاء الشفافية إرساء المشاركة والمساءلة باعتبارها أداة لتعزيز دورها الرقابي على تخصيص وتنفيذ ومتابعة البرامج الانفاقية للدولة.

– **الفصل الثالث:** يتناول أهمية المعايير الدولية للرقابة المالية الصادرة عن الإنتوساي في تطوير الرقابة المالية العامة، وذلك من خلال التطرق إلى نشأة الإنتوساي ومختلف تشكيلاتها وأهم الإعلانات التي تمخضت عن مؤتمراتها، كما سنتناول المبادئ الأساسية للرقابة المالية والمتمثلة في المعايير الأساسية للرقابة المالية في القطاع العام بمختلف أنواعها الرقابة المالية ورقابة الأداء ورقابة الالتزام، لنختم الفصل بتوجيهات الإنتوساي لإرساء دعائم للحكم الراشد بعرض الإرشادات والتوجيهات المتعقلة بتفعيل كل من الرقابة الداخلية وإدارة مخاطر الجهات العمومية وكذا التدقيق الداخلي التي تشكل في مجموعها مفتاح التحكم وضبط الأداء المفضي إلى الحكم الراشد.

– **الفصل الرابع:** والذي سيتم من خلاله الوقوف على واقع الرقابة المالية في الجزائر، وعرض مختلف أنواعها، مع التفصيل في الرقابة المالية الإدارية والذي تتضمن أهم أجهزة الرقابة الإدارية في الجزائر وكذا أساليبها وتقنياتها، وأهم المراحل التي شهدتها في تطور أدوارها ومجال تدخلها، والرقابة المالية الخارجية المتضمنة الرقابة البرلمانية ووسائلها، أساليبها ومواعيدها، ورقابة مجلس المحاسبة من خلال التطرق

لأنواع الرقابة التي يباشرها وآلياته في مكافحة المخالفات المالية والانحرافات في مجال تنفيذ الموازنة العامة، مع الوقوف على أهم الأسباب والدوافع لعصرنة نظام الرقابة المالية في الجزائر.

الفصل الخامس: خصصنا الفصل الرابع لآليات تفعيل الرقابة المالية، والمتمثلة في ضرورة عصرنة نظام الموازنة العامة في الجزائر وتبني التسيير المتعدد السنوات وفق منطق النتائج المحققة، وكذا تحديث نظام المحاسبة العمومية باعتماد محاسبة الممتلكات وفق المعايير الدولية للمحاسبة الحكومية ذلك أنها تشكل مدخلات الرقابة المالية والمراجعة الحكومية، مع ضرورة تفعيل رقابة الأداء إلى جانب رقابة المشروعية.

الفصل الأول:

الأهمية الاقتصادية للرقابة المالية العامة

تمهيد:

لقد ارتبطت أهمية النفقات العامة وحجمها بدور الدولة في المجال الاقتصادي، فكانت تعتبر النفقات العامة سلبية وعقيمة لابد من تضييق مجالها وتدنيتها في ظل النظرية الكلاسيكية التي تشكل حيادية الدولة أهم مبادئها، واستمرت النظرة السلبية إلى النفقات العامة حتى أزمة الكساد العظيم سنة 1929 حيث تغير مفهومها وأصبحت أداة من أدوات السياسة المالية تستعملها الدولة للحصول على آثار مرغوبة ووسيلة تتيح للحكومات تجسيد برامجها الاجتماعية والاقتصادية وفقا النظرية الكينزية.

لقد ازدادت أهمية النفقات العامة بازدياد الحاجات العامة التي تلبيها من جهة، والآثار الايجابية التي أصبحت تخلفها على كل من الأسعار والإنتاج والاستهلاك والتشغيل وإعادة توزيع الدخل الوطني من جهة أخرى، ومع هذا التزايد المتسارع في حجم النفقات العامة وفي ظل نقص الموارد وشحها وجدت الحكومات نفسها مجبرة على ترشيدها وفق ضوابط ومتطلبات تسمح بالاستغلال الأمثل لها، من خلال التقيد بمجموعة من المبادئ ومراعاة محدداتها ومعوقاتها.

تعتبر ظاهرة الفساد المالي والإداري من أهم العوائق التي تحول دون الاستغلال الأمثل للموارد العامة نظرا لآثاره الكارثية على السياسات العامة التي تنتهجها الحكومات لتحقيق التنمية الشاملة، تعددت أسبابه وأشكاله وامتدت آثاره إلى خارج الحدود الوطنية، لذا لابد من تضافر الجهود الوطنية والدولية لمكافحته والحد من آثاره.

ونظرا للصعوبات التي تحول دون تحقيق الرشادة في النفقات العامة العام لدى الإدارة العامة، والتي من أهمها ظاهرة الفساد المالي والإداري، وجب تدعيم وتعزيز الرقابة المالية بصورة تجعلها قادرة على الحيلولة دون العبث بالمال العام أو إهداره، وذلك من خلال منحها الصلاحيات والإمكانيات اللازمة للقيام بدورها بفعالية والحد من المخالفات المالية، وكذا تدارك القصور في الإجراءات والآليات المتبعة لضمان كفاءة التخطيط وسلامة التنفيذ، وبناء على ما سبق قسمنا هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- ❖ المبحث الأول: الأهمية الاقتصادية للنفقات العامة وضرورة ترشيدها؛
- ❖ المبحث الثاني: الفساد المالي والإداري، أسبابه، آثاره وآليات مكافحته؛
- ❖ المبحث الثالث: أهمية الرقابة المالية في حماية المال العام وترشيد إنفاقه.

المبحث الأول: الأهمية الاقتصادية للنفقات العامة وضرورة ترشيدها

أصبحت إشكالية تضخم النفقات العامة ظاهرة عالمية في معظم اقتصاديات الدول المعاصرة وان اختلفت نسبتها وأسبابها من دولة لأخرى، هذا ما أدى إلى مناداة الهيئات الدولية المختصة بضرورة ترشيدها ضمانا لأداء الدور التنموي المرجو منها وسعيا لتحقيق الكفاءة والفعالية في تخصيصها وتنفيذها.

المطلب الأول: ماهية النفقات العامة

ارتبط تطور مفهوم النفقات العامة ارتباطا وثيقا بتطور دور الدولة ومجال تدخلها، فكانت حيادية في أدني مستوى في ظل الدولة الحارسة، ليزيد حجمها مع ظهور الدولة المتدخلة في مختلف الشؤون الاقتصادية والاجتماعية.

الفرع الأول: مفهوم النفقات العامة

اختلفت نظرة الخبراء الماليين للنفقات العامة والحجم الأمثل لها، ولكن أجمعوا على قواعدها التي أرستها المدرسة التقليدية.

أولا- تعريف النفقة العامة وخصائصها: تعرف النفقات العامة بأنها " مبلغ نقدي يصرفه شخص عام بهدف تحقيق نفع عام"[1]، ومن التعريف يمكن استخلاص خصائصها التالية:

1- النفقة العامة مبلغ نقدي: فالوسائل غير النقدية التي تقوم الدولة أو إحدى هيئاتها ببذلها في سبيل تلبية حاجاتها من المنتجات والخدمات لا تعتبر من ضمن النفقات العامة، وكذلك المزايا والهبات العينية التي تقدمها الدولة؛

2- يقوم بصرفها شخص عام: لا تعتبر من قبيل النفقات العامة إلا المبالغ النقدية التي تصرفها الدولة أو إحدى هيأتها العامة المتمتعة بالشخصية المعنوية؛

3- غرضها تحقيق النفع العام: لكي تعتبر النفقة عامة ينبغي أن تستهدف تحقيق منفعة عامة يستفيد منها جميع المواطنين.

ثانيا- قواعد النفقة العامة: تخضع النفقات العامة عند صرفها للقواعد التالية:[2]

---

[1] سوزي عدلي ناشد، **الوجيز في المالية العامة**، دار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2000، ص: 27.

[2] جهاد سعيد خصاونة، **علم المالية العامة والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق**، ط 1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2010، ص: 35.

1- قاعدة المنفعة: الغرض من النفقة العامة هو تعظيم المنفعة العامة للمجتمع والحصول على أقصى إشباع عام منها، حيث يتعين على المسيرين العموميين مراعاة هذه القاعدة مهما كان نوع النفقة؛

2- قاعدة الاقتصاد: من خلال تجنب أعوان التنفيذ للتبذير والإسراف ومراعاة استخدام اقل نفقة ممكنة لإشباع الحاجة العامة بنفس الجودة المطلوبة، حيث تلعب مختلف الأجهزة الرقابية المالية والسياسية والشعبية دورا مهما في تحقيق هذه القاعدة؛

3- قاعدة الترخيص: والتي تعني ضرورة الموافقة المسبقة للسلطة التشريعية على صرف النفقة العامة.

ثالثا- محددات النفقات العامة: تتأثر نسبة النفقات العامة إلى الدخل الوطني بمجموعة من العوامل نوجز أهمها فيما يلي:[1]

1- المذهب الاقتصادي: يلعب المذهب الاقتصادي دورا كبيرا في تحديد حجم الإنفاق ومجاله، فكلما زاد تدخل الدولة في الاقتصاد زاد معها حجم النفقات العامة، ففي ظل الدولة الحارسة كانت النفقات تعتبر عقيمة تعمل على تحطيم الثروة لذا وجب تدنيتها لأقل مستوى، بينما توسع حجمها مع ظهور الدولة المتدخلة بعد أزمة الكساد العظيم وظهور الفكر الكينزي الذي ينظر إلى النفقات على أنها منتجة يمكن الاعتماد عليها في تفعيل الطلب الكلى، واستمر هذا التوسع في حجم النفقات العمومية في اغلب اقتصاديات الدول المعاصرة نظرا لتوسع دور الدولة في المجال الاقتصادي والاجتماعي في ظل المذهب الرأسمالي، أما المذهب الاشتراكي الذي تعتبر فيه الدولة منتجة لاحتكارها وسائل الإنتاج وإدارتها لجزء كبير من الاقتصاد الوطني فتكون فيه نسبة النفقات العامة مرتفعة نسبة إلى الدخل الوطني؛

2- مستوى النشاط الاقتصادي: يعتبر مستوى النشاط الاقتصادي محددا رئيسيا لحجم النفقات العامة خاصة مع ظهور النظرية الكينزية التي اعتبرت النفقات العامة أداة هامة من أدوات السياسة المالية تستعملها الدولة للتحكم في النشاط الاقتصادي، فتعمد إلى زيادتها في حالة الكساد لرفع مستوى الطلب الفعال، بينما تعمل على ضبطها وتدنيتها في حالة التضخم؛

3- القدرة التمويلية للاقتصاد: يعتمد حجم النفقات العامة على قدرة الدولة في إيجاد إيرادات لتغطيتها أي قدرة اقتصادها على تكوين إيرادات عامة، وتنقسم إلى المقدرة التكليفية التي تعبر عن قدرة الوحدات الاقتصادية على تحمل ضرائب إضافية أو جديدة والمقدرة الاقتراضية التي تعبر عن قدرة الاقتصاد على تلبية حاجيات الدولة من القروض العامة.

---

[1] سعيد علي العبيدي، **اقتصاديات المالية العامة**، ط1، دار دجلة ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2011، ص ص: 74-81.

الفرع الثاني: ظاهرة تزايد النفقات العامة وأسبابها

يقصد بظاهرة تزايد النفقات العامة الارتفاع المطرد والمستمر لحجم النفقات العامة من سنة لأخرى، وأصبحت سمة مألوفة في موازنات مختلف الدول المعاصر، ويعتبر الاقتصادي الألماني أدولف فاجنر أول من قام بدراسة وتحليل وتفسير هذه الظاهرة[1]، حيث لاحظ أن نسبة زيادة النفقات العامة أكبر من نسبة زيادة الناتج الوطني وتم صياغة ذلك في قانون حمل اسمه سنة 1983 والذي ينص أن زيادة حجم تدخل الدولة من خلال نشاطها المالي عن طريق النفقات العامة بمعدل اكبر من الزيادة الحاصلة في نصيب الفرد من الناتج الوطني[2].

أولا- الأسباب الظاهرية لتزايد النفقات العامة: أي الأسباب التي تؤدي إلى زيادة النفقات العامة دون أن توافقها زيادة في المنفعة الحقيقية الناتجة عن هذا الإنفاق الإضافي، ومن أهمها ما يلي:

1- تدهور قيمة النقود: أي انخفاض قدرتها الشرائية نتيجة لارتفاع المستوى العام للأسعار، هذا ما يجعل الدولة تدفع وحدات نقدية اكبر في شكل نفقات عامة على نفس المقدار من السلع والخدمات التي تحصل عليها، هذه الزيادة هي زيادة صورية فقط لا تؤدي إلى زيادة في الإشباع العام؛

2- اختلاف الطرق المحاسبية: أي اختلاف طرق إعداد الميزانية العامة والمبادئ التي تحكمها، حيث كانت في الماضي بعض الهيئات العمومية تخصص بعض الإيرادات لتغطية نفقاتها مباشرة دون ظهورها في الميزانية العامة – إجراء عملية المقاصة-، ولكن مع ظهور مبدأ الشمولية أصبح ظهورها وقيدها في الميزانية ضروري، مما يجعل النفقات تبدو وكأنها ارتفعت بينما هذه الزيادة تعتبر صورية فقط نتيجة للانتقال من طريقة المقاصة إلى الطريقة التفصيلية تطبيقا لمبدأ الشمولية؛

3- اتساع مساحة الدولة وزيادة عدد سكانها: إن زيادة مساحة الدولة باستردادها لجزء من إقليمها أو القيام باحتلال دولة أخرى يرافقه زيادة في النفقات العامة وهي زيادة صورية لعدم حدوث زيادة في الإشباع العام للسكان، كما أن زيادة عدد السكان يوافقه زيادة في حجم النفقات العامة لمواجهة الحاجيات العامة الإضافية، إلا أن نصيب الفرد منه قد يتناقص وبالتالي فهي زيادة صورية؛

يعتبر التضخم من أهم الأسباب الظاهرية لتزايد النفقات العامة، لا سيما بعد اعتماد اغلب الدول لمبدأ الشمولية والوحدة في تسيير ميزانياتها العامة، وان زيادة عدد السكان يشكل عبئا إضافيا على الدولة لأنها ستجد نفسها مجبرة على مواجهته عن طريق رفع نسبة الضرائب مما يشكل ضغطا على المكلفين.

---

[1] سوزي عدلي ناشد، **أساسيات المالية العامة**، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2009، ص: 63.

[2] أحمد عبد السميع علام، **المالية العامة: المفاهيم والتحليل الاقتصادي والتطبيق**، مكتبة الوفاء القانونية، مصر، 2012، ص: 38.

ثانيا- الأسباب الحقيقية: هي الأسباب التي تؤدي إلى زيادة النفقات العامة مع زيادة إشباع الحاجات العامة للمواطنين، أهمها ما يلي:

1- الأسباب الاقتصادية: هي الزيادة في النفقات العامة الناتجة عن زيادة الدور الاقتصادي للدولة وتخليها عن مبدأ الحيادية خاصة بعد الأزمة الكساد العظيم سنة 1929[1]، بالإضافة إلى كثرة الحروب خاصة الحرب العالمية الثانية وما تركته من دمار وفقر وبطالة دفعت الدول الرأسمالية على زيادة حجم تدخلها لتحقيق التوازن العام من خلال إنشاء المشاريع العمومية الاستثمارية أو المساهمة في المشاريع القائمة هذا ما تطلب زيادة معتبرة في حجم النفقات العامة، وهو النهج التي وجدت الدول النامية نفسها مجبرة على إتباعه سعيا لتحقيق التنمية الاقتصادية باعتماد سياسة إنفاقية توسعية؛

2- الأسباب الاجتماعية: إن زيادة النفقات العامة نتيجة لزيادة الدور الاجتماعي للدولة هو نتاج تغير دور الدولة من الدولة الحارسة إلى الدولة المتدخلة فالدولة الراعية التي لا يتوقف دورها على رفع مستوى الدخل الوطني بل يمتد إلى كيفية توزيع هذا الدخل بعدالة على فئات المجتمع، أي الدور الاجتماعي القائم على ضرورة حماية الفئات الضعيفة من خلال الإنفاق على الصحة والتعليم وتوفيرهما مجانا وتقديم الإعانات والمنح للعاطلين وتوفير الرعاية الاجتماعية للمسنين والأيتام والطفولة المسعفة؛

3- الأسباب السياسية: هي الزيادة الناتجة عن انتشار مبادئ الديمقراطية والاشتراكية، ففي الدول الديمقراطية أصبح البرلمان يدافع عن حقوق الشعب لتحسين مستوى معيشتهم وتلبية حاجاتهم مما أدى إلى تزايد حجم النفقات العامة، كما أن تعدد الأحزاب السياسية يضغط على الحزب الحاكم لزيادة الإنفاق من اجل كسب أصوات الجماهير وإقصاء الأنظمة المنافسة، كما أن زيادة التمثيل الدبلوماسي والانضمام إلى المنظمات الدولية والمشاركة في الاتفاقيات الدولية يحتاج إلى زيادة في النفقات العامة؛

4- أسباب إدارية: يعتبر التوسع الإداري كزيادة عدد الوزارات والولايات والإدارات العامة، وما يتبع ذلك من مكاتب وأثاث وسيارات ومباني ووظائف هامشية من بين أهم الأسباب الحقيقية لزيادة النفقات العامة التي يتبعها زيادة في المنفعة العامة.

تجدر الإشارة أنه لأخلاق الموظفين ونزاهتهم أثر على حجم النفقات العامة، فعند التزام النزاهة العامة والشفافية ينخفض حجمها، بينما إذا انتشرت الرشوة والاختلاسات واستغلال المناصب العامة فسيزيد حجمها.

[1] طارق الحاج، **المالية العامة**، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص: 134.

5- الأسباب المالية: إن تطور سوق الائتمان وسهولة الاقتراض الناتجة عنه عززت قدرة الدولة على الاقتراض من اجل تغطية توسعها في النفقات العامة، كما أن وجود فوائض في الخزينة العمومية من شأنه تحفيز الحكومة على التوسع في النفقات العامة الذي يصعب إنقاصها مستقبلا بسبب مرونة النفقات العامة ارتفاعا وعدم مرونتها انخفاضا[1]؛

6- الأسباب العسكرية: نتيجة لكثرة الحروب والتوترات الحدودية والصراعات بين الدول زاد الإنفاق على التسلح وتجهيز الجيوش المتميزة بارتفاع عدد المنتسبين إليها.

المطلب الثاني: الآثار الاقتصادية للنفقات العامة

لم تعد النفقة العامة حيادية كما كان يعتقد الكلاسيك، بل أصبحت أداة في يد الدولة تستعملها لتحقيق أهدافها وإحداث آثار مرغوبة، ذلك أنها أضحت تلعب دورا مهما ومؤثرا في الاقتصاد الوطني خاصة في ظل تزايدها وتعدد مجالاتها، ونتيجة ذلك اكتسبت أهمية كبيرة لدى الحكومات المعاصرة كأداة تستخدمها لتحقيق أهدافها الاجتماعية والاقتصادية والسياسية[2].

الفرع الأول: الآثار المباشرة للنفقات العامة

يقصد بالآثار المباشرة هي الآثار الأولية الناتجة عن تنفيذ النفقات العامة التي تحصل على الدخل الوطني والاستهلاك والتوازن الاقتصادي وكذا توزيع الدخل الوطني.

أولا- آثار النفقات العامة على الدخل الوطني: من المعروف أن النفقات العامة جزء أساسي من الإنفاق الوطني وبالتالي فهو يؤثر على الدخل الوطني من خلال تأثيره على زيادة حجم الموارد الاقتصادية ودرجة تأهيلها وتنظيمها بوصفها من أهم العوامل المحددة للطاقة الإنتاجية لأي مجتمع، إلا أن حجم تأثيرها يعتمد على العناصر التالية:[3]

1- وسيلة تمويل النفقات العامة: يمكن تغطية النفقات العامة إما عن طريق القروض العامة أو الإصدار النقدي الذي يولد قدرة شرائية جديدة تعمل على زيادة الطلب الكلي يتبع بزيادة موازية في الناتج الوطني(الدخل الوطني) شريطة وجود طاقات عاطلة تعمل النفقات العامة على تحفيزها، وإما يكون التمويل عن طريق الضرائب، وهنا نميز حالتين:

---

[1] سعيد على العبيدي، **اقتصاديات المالية العامة**، مرجع سابق، ص: 87.

[2] عادل فليح العلي، **المالية العامة**، دار الحامد، عمان، الأردن، 2007، ص: 66.

[3] سعيد علي العبيدي، **اقتصاديات المالية العامة**، مرجع سابق، ص: 92.

أ- التمويل عن طريق الضرائب غير المباشرة: لا يكون التأثير محسوسا كون الضرائب غير المباشرة يتم تضمينها في أسعار السلع فيقع عبؤها على المستهلك النهائي، هذا ما يؤدي إلى ارتفاع الأسعار دون أن تحدث زيادة في الدخل الوطني؛

ب- التمويل عن طريق الضرائب المباشرة: في هذه الحالة تكون الآثار ايجابية خاصة إذا كانت الضرائب تصاعدية لأنها تؤدي إلى تحويل جزء من دخل طبقة الأغنياء إلى طبقة الفقراء الذين يتميزون بارتفاع قيمة ميلهم الحدي للاستهلاك، مما يؤدي إلى ارتفاع الإنفاق الكلي المفضي إلى زيادة موافقة في الدخل الوطني.

2- وجهة النفقات العامة: إذا وجهت النفقات العامة للخدمات والسلع الأساسية المقدمة للطبقات الفقيرة ما يؤدي إلى زيادة الطلب الكلي نتيجة لارتفاع قيمة الميل الحدي للاستهلاك لدى محدودي الدخل وبالتالي زيادة الدخل الوطني، أما وجه الإنفاق حاجيات الطبقات الغنية فلن يكون هناك تأثير ملموس على النفقات العامة وبالتالي عدم ارتفاع الدخل القومي؛

3- نوع النفقات العامة: إذ نميز نوعان من النفقات العامة هما:

أ- النفقات العامة الاستثمارية: وهي النفقات المخصصة لتكوين رؤوس الأموال مثل تشييد المرافق العامة من بناء للمصانع وشق للطرق ...الخ، ما يؤدي إلى رفع الإنتاجية المؤدية إلى زيادة الدخل الوطني؛

ب- النفقات الاستهلاكية: وهي ما تسمى بنفقات التسيير كنفقات التعليم والصحة والتحويلات الاجتماعية التي يستهدف منها تحسين المستوى المعيشي للأفراد ورفع مستواهم المعيشي والعلمي والصحي مما يسهم في رفع إنتاجيتهم ومن ثمة زيادة الدخل الوطني.

ثانيا- آثار النفقات العامة على الاستهلاك الوطني: تسهم النفقات العامة في زيادة الاستهلاك الكلي بصورة مباشرة من خلال الاستهلاك الحكومي أو ما توزعه الدولة من دخول على الأفراد.

1- الاستهلاك الحكومي: ويتمثل في مقتنيات الدولة من سلع استهلاكية وخدمات لأدائها مهامها كالأجهزة والآلات والمعدات والأثاث ...الخ مما يؤثر بالزيادة على الاستهلاك الوطني؛

2- قيام الدولة بتوزيع الدخول: تقوم الدولة بدفع مرتبات الموظفين والعمال وتحويلات التقاعد وإعانات البطالة، والذي يشكل دخلا لهذه الفئات توجهها لتلبية حاجاتها من سلع وخدمات ما يؤدي إلى زيادة الاستهلاك الوطني.

كما قد تقوم الدولة بتوزيع دخول بدون مقابل تأخذ شكل الإعانات الاقتصادية لصالح بعض الصناعات تستهدف بها تخفيض أثمان المنتجات، ما يؤدي إلى زيادة الطلب عليها وبالتالي زيادة الاستهلاك الكلي[1].

ثالثا- آثار النفقات العامة على الاستخدام: يعتبر استهداف الاستخدام الكامل من المهام الرئيسية للدولة من خلال مكافحتها للكساد والبطالة والتضخم، ففي حالة الكساد المصاحبة لظاهرة البطالة تزيد الدولة من نفقاتها العامة لرفع الطلب الكلي، ذلك أن زيادة الإنفاق الحكومي مع ثبات الإنفاق الخاص يؤدي إلى زيادة الطلب الكلي على السلع والخدمات مما يزيد من حجم التوظيف، بينما لو نتج عن زيادة الإنفاق الحكومي نقص في الإنفاق الخاص نقص التوظيف[2]، وذلك راجع لمزاحة الاستثمار الحكومي للاستثمار الخاص وإغرائه الأفراد للعمل لديه يؤدي إلى تحويل الموارد البشرية من القطاع الخاص إلى القطاع العام دون زيادة حقيقية لمناصب العمل، أما في حالة الانتعاش التي يصاحبها ارتفاع في المستوى العام للأسعار فتعمل الدولة على خفض نفقاتها العامة للتقليل من حجم الطلب الكلي والحد من التضخم، ذلك أن تأثير النفقات العامة على مستوى الأسعار يتحدد تبعا لحجم الإنفاق الذي يعتبر الفائض منه السبب الأهم للتضخم[3]، لذلك وجب ترشيد النفقات العامة لتقليل ضغوطها التضخمية.

رابعا- آثار النفقات العامة على توزيع الدخل: تعمل النفقات العامة على إعادة توزيع الدخل بين شرائح المجتمع والتي تكون في صالح الفئات الفقيرة ومحدودة الدخل، حيث تكون في شكل إعانات مباشرة أو الإنفاق على الخدمات الأساسية في المجتمع وتقديمها مجانا للمواطنين أو دعم أسعار بعض السلع والخدمات واسعة الاستهلاك وتوفيرها بأسعار أقل من سعر تكلفتها.

إن قضية توزيع الدخل عن طريق النفقات العامة تتوقف على النظام الاقتصادي السائد في كل بلد ذلك أن الاعتبارات الإيديولوجية هي التي تقرر الاعتبارات الاقتصادية والمالية.

---

[1] عادل احمد حشيش، **أساسيات المالية العامة**، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 1992، ص: 177.

[2] عبد المنعم فوزي، **المالية العامة والسياسة المالية**، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 1972، ص: 59.

[3] عبد الواحد عطية، **دور السياسة المالية**، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1993، ص: 567.

الفرع الثاني: الآثار الاقتصادية غير المباشرة للنفقات العامة

تحدث الآثار الاقتصادية غير المباشرة على الدخل الوطني نتيجة للإنفاق العام وفق آليتين هما: المضاعف والمعجل.

أولا- أثر المضاعف: استعمل الاقتصادي جون مينارد كينز في تحليله المضاعف وعرفه بأنه التغير في الدخل الوطني نتيجة تغير أحد مكونات الطلب الكلي الذي يعتبر الإنفاق الاستهلاكي أساسه[1]، ويسمى أيضا الاستهلاك المولد الذي يعبر عن المعامل العددي للزيادة الحاصلة في الدخل الوطني المتولدة عن الزيادة في النفقات العامة أو بعبارة أخرى عدد المرات التي يزيد بها الدخل الوطني نتيجة لزيادة أولية في النفقات العامة، وتتحد قيمته وفقا للميل الحدي للاستهلاك الذي يزيد بزيادته، ذلك أن النفقات العامة هي عبارة عن توزيع للدخول على أصحاب عوامل الإنتاج في شكل أجور وأرباح وفوائد، والذين بدورهم سوف ينفقونها على مختلف السلع والخدمات مما يشكل دخلا جديدا لفئات أخرى تقسمه هي الأخرى بين الاستهلاك والادخار الذي يوجه جزءا منه للاستثمار، وتتواصل دورة توزيع الدخول من خلال ما يعرف بدورة الدخل (الإنتاج- الدخل- الاستهلاك- الإنتاج...)، وتحسب قيمة المضاعف وفق العلاقة الرياضية التالية: المضاعف=التغير في الدخل/التغير في الإنفاق =1/(1-الميل الحدي للاستهلاك).

إن آلية المضاعف تتطلب وجود اقتصاد صناعي يتميز بمرونة كبيرة في منحنى العرض الكلي مع طاقات عاطلة في صناعات السلع الاستهلاكية قادرة على الاستجابة للاستهلاك المولد نتيجة النفقات العامة لذلك نجد أن آلية المضاعف غير فعالة في الدول النامية، فزيادة النفقات العامة فيها تؤدي إلى ارتفاع موافق في المستوى العام للأسعار.

ثانيا- أثر المعجل: يعبر المعجل عن أثر زياد النفقات العامة أو نقصها على حجم الاستثمار، ويعبر عنه بالعلاقة الرياضية التالية: المعجل=التغير في الاستثمار/التغير في الاستهلاك، يحدث نتيجة لزياد الطلب على السلع الرأسمالية الناتجة عن زيادة الاستهلاك، ذلك أن زيادة الدخول تؤدي إلى زيادة الطلب على السلع الاستهلاكية مما يشجع المنتجين لزيادة الإنتاج والتوسع في الاستثمار من خلال الطلب على السلع الاستثمارية من آلات ومعدات، أي هناك تفاعل بين المعجل والمضاعف تختلف قيمتها من قطاع صناعي لآخر[2].

---

[1] Gregory mankiw ,mark Taylor**, Economics**, Thomson Learning édition, england, 2006, p :721.

[2] سوزي عدلي ناشد، **أساسيات المالية العامة**، مرجع سابق، ص: 81.

المطلب الثالث: ترشيد النفقات العامة

اختلفت الآراء حول الحجم الأمثل للنفقات العامة التي تضمن تحقيق اكبر قدر من الإشباع العام فنجد أن النظرية التقليدية ممثلة في المدرسة الحدية تأخذ بمعيار تساوي المنفعة الحدية للإنفاق مع المنفعة الحدية للدخل المتبقي للأفراد، فللدولة أن تتوسع في النفقات العامة إلى الحد الذي لا تتجاوز فيه الإضرار بالمنفعة الحدية المترتبة على فرض الضرائب المستخدمة لتمويل المنافع الحدية المترتبة على أداء الخدمات العامة[1].

الفرع الأول: ماهية ترشيد النفقات العامة

تعني كلمة" ترشيد" لغة توجيه وهداية إلى الخير والصلاح ودليل على الطريق الصحيح والرشاد هو نقيض الظلال[2]، أما اصطلاحا فهو التصرف بعقلانية وحكمة، كما يتضمن إحكام الرقابة والحد من التبذير والإسراف والهدر من خلال الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المتسمة بالوفرة النسبية.

أولا – مفهوم ترشيد النفقات العامة: لقد حث الله عز وجل في كتابه الكريم على العقلانية في الإنفاق بالابتعاد عن الإسراف والتبذير من جهة وكذا الشح والتقتير من جهة أخرى، وذلك في العديد من الآيات فقال تعالى" والذِّينَ إِذَا أَنفَقُوا لَمْ يُسْرِفُوا ولَمْ يُقْتِرُوا وَكَانَ بَيْنَ ذَلِكَ قَوَامًا"[3]، وقال أيضا" ولاَ تَجْعَل يَدَكَ مَغْلُولَةً إِلَى عُنُقِكَ وَلاَ تَبْسُطْهَا كُلَ البَسْطِ فَتَقْعُدَ مَلُومًا مَحْسُورًا"[4] بالإضافة إلى العديد من الآيات التي تحث على الرشادة والوسطية في الإنفاق، ويقصد بترشيد النفقات العامة العمل على زيادة فعاليتها بالقدر الذي يمكن معه زيادة القدرة التمويلية للاقتصاد الوطني لمواجهة التزاماته الداخلية والخارجية مع الحد من مظاهر التبديد إلى ادني مستوى[5]، وبالتالي فترشيد النفقات العامة لا يعني تدنيتها بل السعي من خلالها إلى الحصول على أعلى إنتاجية عامة ممكنة بأقل قدر منه.

---

[1] مجدي شهاب، **أصول الاقتصاد العام**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2004، ص: 228.

[2] **المنجد في اللغة العربية**، ط 2، دار المشرق، بيروت، لبنان، 2001، ص: 555.

[3] **القرآن الكريم،سورة الفرقان**، الآية رقم(67).

[4] **القرآن الكريم، سورة الإسراء**، الآية(29).

[5] محمد عبد المنعم عفو، أحمد فريد مصطفى، **الاقتصاد المالي الوضعي والإسلامي بين النظرية والتطبيق**، مؤسسة شباب الجامعة، القاهرة مصر، 1999، ص: 72.

كما يمكن تعريفه بأنه السعي لتحقيق اكبر نفع للمجتمع من خلال رفع كفاءة النفقات العامة إلى أقصى حد، مع مكافحة كل أوجه الإسراف والتبذير والحد منه مع محاولة تحقيق التوازن بين النفقات العامة وأقصى ما يمكن تدبيره من الإيرادات العادية للدولة[1].

ومن بين التعاريف المقدمة أيضا" ترشيد النفقات العامة هو التزام الفعالية في تخصيص النفقات العامة والكفاءة في تنفيذها للوصول إلى أقصى رفاهية للمجتمع، ذلك أن فعالية النفقات العامة تعني النتائج المحققة من خلال الآثار الاقتصادية والاجتماعية للبرامج الاتفاقية مقارنة بالأهداف المخططة مسبقا، أما الكفاءة تعني العلاقة النسبية بين النفقات والنتائج المحققة– المدخلات والمخرجات–"[2].

كما يقصد باصطلاح ترشيد النفقات العامة تحقيق أكبر نفع للمجتمع من خلال رفع كفاءتها إلى أعلى قدر ممكن، مع الحرص على مكافحة كل أوجه الإسراف والتبذير سعيا لتحقيق التوازن بين النفقات العامة وأقصى ما يمكن تدبيره من الإيرادات العادية للدولة، ويتضمن ترشيد النفقات العامة ما يلي:[3]

– ضرورة التنازل للقطاع الخاص عن بعض المجالات التي يكون قيام الدولة بها منافيا لترشيد النفقات العامة؛

– الكفاءة في تخصيص الموارد بين قطاعات الدولة اعتمادا على تفضيلات أفراد المجتمع من جهة، وبما يتناسب مع المنافذ المستمدة من البرامج من جهة أخرى؛

– الكفاءة في القيام بالبرامج الانفاقية تجنبا لإهدار المال العام كانخفاض المخرجات لنفس القدر من المدخلات، أو تزايد التكاليف لتحقيق نفس القدر من التكاليف والذي ينطوي على إهدار للمال العام وتنافيا مع مبدأ ترشيده.

لقد أصبح ترشيد النفقات العامة ضرورة ملحة تقع على عاتق الحكومات المعاصرة نظرا للندرة النسبية للموارد المتاحة التي ترتفع قيمتها من جهة، والارتفاع المستمر والمطرد في النفقات العامة التي يصعب التحكم في أسبابها من جهة أخرى، وذلك سعيا وراء الفعالية في تخصيص الموارد والكفاءة في استخدامها بين القطاع العام والخاص، كما يعني أيضا الالتزام بالفعالية في تخصيص الموارد داخل قطاعات الدولة بما يضمن زيادة رفاهية المجتمع وتعظيم إشباعه من مختلف السلع والخدمات.

---

[1] بلعاطل عياش، نوي سميحة، **آليات ترشيد الانفاق العام من اجل تحقيق التنمية البشرية المستدامة في الجزائر 2001–2014**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول تقييم آثار برامج الانفاق العام، جامعة سطيف 1، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 12/11 مارس 2013، ص: 05.

[2] François écalle, **maitriser les finance publiques pour quoi, comment ?,**economica , paris, France, p : 225 .

[3] محمد عمر أبو دوح، **ترشيد الإنفاق العام وعجز ميزانية الدولة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص: 46.

ثانيا– أهداف ترشيد النفقات العامة: تهدف عملية ترشيد النفقات العامة إلى ما يلي:[1]

– رفع الكفاءة الاقتصادية عند استخدام الموارد والإمكانات المتاحة على نحو يزيد من كمية ونوع المخرجات بنفس مستوى المدخلات، أو على نحو يقلل من المدخلات بنفس مستوى المخرجات؛

– تحسين طرق الإنتاج الحالية، وتطوير نظم الإدارة والرقابة، وإدخال الأساليب التقنية، ودراسة الدوافع والاتجاهات؛

– المساعدة في الحكم على إنتاجية وفعالية النفقات العامة في تقديم الخدمات؛

– خفض عجز الموازنة وتقليص الفجوة بين الإيرادات المتاحة والإنفاق المطلوب، والمساعدة في السيطرة على التضخم والمديونية، والمساهمة في تدعيم وإحلال وتجديد مشروعات البنية الأساسية؛

– دفع عجلة التطور والتنمية واجتياز المشاكل الاقتصادية والاجتماعية التي تواجه الدولة تحدياتها؛

–مراجعة هيكلية للمصروفات، عن طريق تقليص حجم المصروفات التي لا تحقق مردودية كبيرة؛

– محاربة الإسراف والتبذير وكافة مظاهر وأشكال سوء استعمال السلطة والمال العام؛

– الاحتياط لكافة الأوضاع المالية الجيدة والمستقرة والصعبة والمتغيرة محليا وعالميا؛

– تجنب مخاطر المديونية الحالية وأثارها خصوصا وأن الكثير من الدول النامية تعاني من مشكلة تسديد ديونها التي من المحتمل أنها أسرفت فيها في الماضي؛

– المساعدة على تعزيز القدرات الوطنية في الاكتفاء الذاتي النسبي في الأمد الطويل وبالتالي تجنيب المجتمع مخاطر التبعية الاقتصادية والسياسية؛

– تحقيق الانسجام بين المعتقدات الدينية والقيم الاجتماعية للمجتمعات العربية والإسلامية من جهة والسلوك الاقتصادي في هذه المجتمعات من جهة أخرى.

ومن خلال ما سبق يمكن القول أن عملية ترشيد النفقات تعتبر عملية مستمرة وركيزة مهمة لإعداد وتنفيذ الموازنة، تلتزم الجهات المعنية بوضع ما يناسبها من أنظمة وإجراءات لتنفيذها في كل مراحل الموازنة ابتداء من وضع التقديرات إلى غاية الرقابة على التنفيذ.

ثالثا– أهمية ترشيد النفقات العامة: يعتبر ترشيد النفقات العامة من بين المبادئ الهامة في اقتصاديات الدولة وسلوكها المالي في مختلف الأوضاع التي تواجهها، وتستمد أهمية الترشيد من الدور الذي يحققه في التطبيق العملي والمتمثل فيما يلي:[2]

---

[1] فرج شعبان، **الحكم الراشد كمدخل حديث لترشيد الإنفاق العام والحد من الفقر–دراسة حالة الجزائر 2000–2010**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011–2012، ص ص: 89–90.

[2] نائل عبد الحافظ العواملة، **ترشيد الإنفاق العام في الأجهزة المركزية للإدارة العامة في الأردن**، مؤتة للبحوث والدراسات، مجلد السابع، العدد الثاني، 1992، ص ص: 41–42.

– حرمة المال العام حيث تمثل النفقات العامة احد أوجه صرف الأموال العامة، بحيث يساهم ترشيدها في محاربة الإسراف والتبذير وكافة مظاهر وأشكال الفساد المالي والإداري؛

– الحفاظ على استقرار الاقتصاد الوطني من خلال تعزيز القدرات الاقتصادية الوطنية والعمل بموجب نظام الأولويات؛

– تجنب مخاطر التبعية الاقتصادية والسياسية وغيرها، من خلال تقليل مخاطر المديونية وأثارها؛

– المسؤولية العامة للدولة فيما يتعلق باستخدام الأموال العامة بأفضل السبل الكفيلة بإشباع الحاجات العامة وفقا لمبدأ الأولويات المرتبطة بالاقتصاد والمجتمع، والوصول إلى الاستخدام الأمثل للموارد المالية المتاحة المحدودة؛

– المحافظة على التوازن بين السكان والموارد في مختلف المراحل الزمنية القصيرة والمتوسطة والبعيدة.

الفرع الثاني: عناصر ومتطلبات نجاح ترشيد النفقات العامة

تتطلب عملية ترشيد النفقات العامة مجموعة من العناصر التي من شانها المساعدة على القيام بالعملية وفقا لما هو مخطط له وبالتالي المساهمة في نجاحها.

أولا– عناصر ترشيد النفقات العامة: يتعين توافر مجموعة من العناصر اللازمة لعملية ترشيد النفقات العامة رغم الاختلاف في أهمية كل منها.

1– الدقة في تحديد الحجم الأمثل للنفقات العامة: يتحدد حجم النفقات العامة حسب موقف الدولة ودورها من خلال الوظائف التي تتعهد بها اتجاه المجتمع وكذا النظام الاقتصادي والاجتماعي السائد، إضافة إلى الظروف التي يمر بها النشاط الاقتصادي، لذلك وجب التحديد الدقيق للحجم الأمثل من النفقات العامة الذي يسمح بتحقيق أكبر قدر من الرفاهية لأكبر شريحة من أفراد المجتمع في حدود أقصى ما يمكن تحصيله من الإيرادات العادية للدولة[1].

لذلك وجب وضع معايير ومؤشرات للحد المسموح به من النفقات العامة كالحد الذي تتساوى فيه المنفعة الحدية للنفقة العامة مع المنفعة الحدية لهذه النفقة لو صنفت كنفقة خاصة حسب تحليل المدرسة الحدية، وبالتالي فمعيار تقسيم الوظائف بين القطاع العام والخاص والذي بدوره يحدد الحجم الأمثل للإنفاق العام يجب أن يحكمه معيار تعظيم الإشباع العام المحقق.

[1] علي لطفي، محمد رضا، **اقتصاديات المالية العامة**، مكتبة عين شمس، القاهرة، مصر، 1986، ص ص: 47–49.

لقد اقترح بعض علماء المالية العامة في هذا المجال بأن لا تتجاوز نسبة النفقات العامة 13% من الناتج الوطني في ظل الدولة الحارسة، بينما ذهب آخرون إلى إمكانية التوسع في النفقات العامة إلى نسبة 30% في ظل الدولة المتدخلة[1].

وبالتالي فالحجم الأمثل للنفقات العامة يتحدد عند القدر الذي يسمح بتحقيق أكبر قدر من الرفاهية لأكبر عدد من المواطنين، والذي تحكمه عوامل اقتصادية كالقدرة التمويلية للاقتصاد إضافة إلى عوامل سياسية واجتماعية؛

2- التوجه نحو النفقات المنتجة: يتعين مراعاة إنتاجية النفقات العامة بدراسة جدواها الاقتصادية اعتمادا على مؤشرات الأداء، ذلك أن المشاريع العمومية يتعدى هدفها تحقيق الأرباح التجارية إلى تحقيق فوائض مالية صافية إضافة إلى تحقيق أهداف تنموية يصعب في أحيان كثيرة قياسها كميا بالرغم من دورها في تحسين الأداء الكلي للاقتصاد الوطني وتوازنه؛

3- توجيه النفقات إلى المجالات التي تؤدي إلى تعظيم المنفعة العامة: إن عملية تخصيص النفقات العامة وتوجيهها إلى المجالات التي تتعاضم بها المنفعة العامة تعد من المبادئ الرشيدة للمالية العامة، بالإضافة إلى الحرص على عدم توجيه النفقات العامة لفئات محددة دون غيرها وذلك بسبب تمتعها بالنفوذ[2]، لذلك إذا لم توجد منافع عامة تعود على المجتمع من جراء النفقة في مجال محدد تعتبر نفقة غير مجدية ولا مبرر لها؛

4- مراعاة مبدأ الأولوية: لابد من احترام مبدأ أولوية الإنفاق على المشروعات الأكثر أهمية فالمهمة فالأقل أهمية والمرتبة حسب قيمة الإشباع العام المحقق من هذه المشاريع العمومية، ولتحديد المجالات الأكثر أولوية يمكن الاعتماد على بعض الأدوات التي قدمها الخبراء الماليون التي من أهمها تحليل التكلفة والعائد والمقارنة بينهما واختيار المشاريع التي تحقق عوائد اكبر بأقل تكلفة، كما يمكن الاستعانة بأوزان ترجيحية للأهداف المخططة والآثار المنتظرة منها ثم ترتيبها والبدء بأفضلها تحقيقا للمنفعة العامة؛

5- تجنب الإسراف والتبذير: ذلك أن سوء استغلال المال العام يؤدي إلى ضياع جزء من موارد المجتمع دون أن يقابلها نفعا عاما بينما كان ينبغي أن يوجه إلى مشاريع تنموية أكثر أهمية هذا من جهة، كما يمكن أن يكون حافزا لدافعي الضريبة على التهرب من أدائها نتيجة لضعف ثقتهم في الإدارة العمومية المتسببة بهذا الهدر والتبذير للمال العام من جهة أخرى[3]؛

---

[1] عصام بشور، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 1997، ص: 69.

[2] علي كنعان، **اقتصاديات المال والسياستين المالية والنقدية**، دار المعارف، سوريا، دون ذكر سنة النشر، ص: 188.

[3] محمد شاكر عصفور، **أصول الموازنة العامة**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2008، ص: 280.

6- السعي إلى الجودة ورفع المردودية: يتعين توافق المردودية الاقتصادية والاجتماعية مع مقدار النفقة العامة المصروفة من اجل توفير السلع والخدمات وبالجودة المطلوبة؛

7- إتاحة المعلومات المالية: لا بد من توفر المعلومات بالجودة المطلوبة وبالقدر الكافي وفي الوقت المناسب عن الموارد المالية المتوقعة وأوجه الإنفاق المخططة، وذلك لضمان صحة التوقعات والإدراك حول قدرة الجهات المكلفة بالتنفيذ على التحصيل والدفع.

ثانيا- متطلبات ترشيد النفقات العامة: إن نجاح عملية ترشيد النفقات العامة تتوقف على توفر ضمانات ومتطلبات أهمها:

1- حوكمة القطاع العام: فحوكمة القطاع العام تشكل بيئة مثلى لترشيد النفقات العامة، فالحكم الراشد يعني الإدارة الجيدة للموارد العامة في ظل الشفافية وإتاحة المعلومات للجميع وكذا تعزيز الرقابة والمساءلة على عمليات الصرف والتحصيل، إضافة إلى مشاركة جميع الأطراف في رسم السياسات العامة للدولة وتوجيه نفقاتها وهو ما يشكل جوهر عملية الترشيد تخصيصا وتنفيذا ورقابة؛

2- وجود نظام سياسي قوي: إن وجود حكومة قوية تسهر على التخصيص الأمثل للموارد العمومية على مختلف أوجه الإنفاق أمر ضروري لاستكمال عملية الترشيد، ذلك أن التنفيذ الصارم للنفقات العامة لا يقل أهمية عن اتخاذ قرارات التخصيص للوصول إلى سياسة إنفاقية فعالة؛

3- كفاءة أجهزة الدولة وحسن إدارتها: تسهر الإدارة العامة على تنفيذ مختلف مراحل النفقات العامة وبالتالي كلما كان الجهاز الإداري العمومي أكثر كفاءة كلما ساهم ذلك في تحقيق عملية ترشيد النفقات العامة؛

4- تطبيق نظام محاسبي ورقابي كفء: ذلك أن النظام المحاسبي والرقابي الجيد يدعم شفافية النتائج المنشورة من طرف الدولة وتبسيطها أمام الرأي العام مما يعزز الثقة بينهما، ولكي تكون الرقابة على برامج النفقات العامة مجدية لابد أن تكون منطلقاتها ووسائلها منسجمة ومؤدية إلى تسهيل مهمة هذه البرامج في تحقيق الأهداف المطلوبة منها وضمان حمايتها من الانحراف، لذا فان حدود صلاحية أجهزة الرقابة ووسائل القيام بها يجب أن تكون واضحة، ليس من الناحية القانونية فحسب بل على صعيد الواقع العلمي أيضا وفعالية الرقابة تحقق من خلال انجازها لأهدافها وقدرتها على توفير الشروط اللازمة وتوجيه المشاريع العامة توجيها ايجابيا[1]؛

[1] علي خليفة الكواري ، **دور المشروعات العامة في التنمية الاقتصادية**، عالم المعرفة للنشر والتوزيع ،الكويت ، 1981، ص: 47.

5- الاعتماد على دراسة الجدوى الاقتصادية للمشاريع العمومية: تقتضي عملية ترشيد النفقات العامة دراسة الجدوى الاقتصادية للبرامج الاتفاقية المراد تنفيذها اعتمادا على تحليل التكاليف وطرق التمويل الربحية، آثار المشروع على البيئة، فرص العمل التي يتيحها المشروع...الخ[1].

6- تجنب أثر المزاحمة: عدم مزاحمة القطاع الخاص في المشاريع الاستثمارية التي يستطيع انجازها بكفاءة اكبر، لأن القطاع الخاص هو الأكثر حرصا على الأموال لاستهدافه الربح، هذا ما يتيح للدولة التوجه إلى المجالات التي لا يستطيع أو لا يرغب القطاع الخاص الاستثمار فيها؛

7- التطبيق الجاد للمعرفة العلمية المكتسبة: يتعين التطبيق الجاد لكل ما تم التوصل إليه من معرفة وخبرة لتحقيق ترشيد النفقات العامة وذلك بتوفر نظام سياسي قوي يعمل على رعاية النقاش الموضوعي والبناء لكل الخيارات ويسهر على تحويلها إلى ممارسات في الإدارة العامة، كما يتطلب ذلك وجود مواطنين يقبلون النصح ويعملون به ويجبرون المسيرين على الالتزام به.

الفرع الثالث: معوقات ترشيد النفقات العامة

تواجه عملية ترشيد النفقات العامة عدة صعوبات تحول دون تحقيقها على أكمل وجه والمتمثلة فيما يلي:[2]

أولا- مشكلة التصنيف والتبويب: تحتاج عملية ترشيد النفقات العامة إلى دراسات دقيقة للتكلفة اللازمة لكل مهمة تقوم بها الدولة أو إحدى هيئاتها العامة المختصة، ففي الجزائر مثلا يتم توزيع الاعتمادات على تلك الهيئات باعتبارها وحدات إدارية تقوم بالإنفاق في مجالات محددة، حيث أن التوزيع على الوزارات بالنسبة لنفقات التسيير لا يسمح بإبراز التكلفة لكل وظيفة على حدا، ذلك أن الوظيفة الواحدة تقوم بها مجموعة من الإدارات التابعة لوزارات مختلفة؛

ثانيا- مشكلة البيانات الإحصائية: وذلك لعدم توفرها أو تضاربها ما يرهن قدرة النموذج على تحقيق الأهداف العامة التي خصص من اجلها، وهو ما يستدعي ضرورة العمل على نشر والتوعية بأهمية البيانات الإحصائية في مجال التخطيط الوطني مع الحرص على التنسيق بين مختلف القطاعات

---

[1] علي لطفي، **اقتصاديات المالية العامة**، مرجع سابق، ص ص: 50-52.

[2] بلقة ابراهيم، ضيف أحمد، **سياسة ترشيد الإنفاق العام في إطار إصلاح الميزانية العامة**، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول متطلبات إرساء مبادئ الحوكمة في إدارة الميزانية العامة للدولة، 30 و31 أكتوبر 2012، جامعة البويرة، الجزائر، ص ص:4-5.

والنشاطـات الإنتاجية والاستهلاكية، مع الاستعانة ببرامج الإعلام الآلي بدلا عن العمل اليدوي لربح الوقت وزيادة الدقة؛

ثالثا- مشكلة العجز الموازني: ذلك أن العجز المستمر والدائم في الموازنة سيؤدي حتما إلى ارتفاع الدين الخارجي، وهذا ما يشكل ضغطا على الاقتصاد ويجعله في وضعية غير مريحة الذي يدفع في اتجاه تقليص النفقات العامة وتدنيتها، وهو ما يشكل عائقا أمام سياسة ترشيد النفقات العامة.

كما توجد معوقات أخرى تحول دون التخصيص الفعال والاستغلال العقلاني والرشيد للنفقات العامة نوجزها بما يلي:

1- عوائق تشريعية: خاصة في الدول التي تتسم تشريعاتها بالتعقد والجمود؛

2- عوائق إدارية وتنظيمية: والمتمثلة أساسا في التخلف الإداري وتضخم الجهاز الوظيفي العام؛

3- عوائق اجتماعية: مثل العادات الاستهلاكية السيئة والتفاخرية التبذيرية، والاستهانة بحرمة المال العام،

4- الغموض وعدم توفر المعلومات: وهي خاصية سائدة في الدول النامية ما يشكل عائقا في الحصول على الإحصائيات الحديثة والموثوقة لاتخاذ قرارات الترشيد؛

5- ضعف أجهزة الرقابة المالية والإدارية؛

6- غياب الشفافية والمساءلة؛

7- عدم الاستقرار السياسي والاجتماعي والاقتصادي.

تحول العوائق السابقة إضافة إلى انتشار مظاهر التبديد للمال العام وسوء التسيير التي أصبحت سمة مألوفة لاقتصاديات معظم الدول المعاصرة دون التطبيق السليم لسياسات ترشيد النفقات العامة، ما يستدعي ضرورة تطوير جهاز الإدارة العامة لتفعيل ووظيفتها الرقابية لمكافحة ظاهرة الفساد المالي والإداري والوصول إلى النتائج المخططة.

المبحث الثاني: الفساد المالي والإداري، أسبابه، آثاره وآليات مكافحته

الفساد ظاهرة قديمة في فحواها حديثة في أساليبها، استشرى داؤه وأصبح ظاهرة تعاني منها جميع الدول وإن تفاوتت آثاره من دولة لأخرى، ما جعله يشكل هاجسا للمجتمع الدولي لأنه يعيق التنمية ويقوض الحكم الجيد، ويشوه السياسة العامة للدولة ويؤدي إلى سوء رصد الموارد وتوزيعها، لذا لابد من تشخيص هذه الظاهرة من خلال الوقوف على مفهومها وتحديد أنواعها ورصد مؤشراتها.

المطلب الأول: ماهية الفساد المالي والإداري

تعد ظاهرة الفساد المالي من الظواهر الخطيرة التي تواجه الدول المعاصرة، وعلى الأخص النامية منها نظرا لآثاره الكارثية على مسار التنمية الاقتصادية، لذا لابد من تشخيص هذه الظاهرة من خلال الوقوف على مفهومها ومختلف أنواعها ومؤشراتها.

الفرع الأول: مفهوم الفساد المالي والإداري

لقد اختلفت تعاريف الباحثين للفساد المالي والإداري باختلاف اختصاصاتهم وزاويا الدراسات التي ينظرون منها إلى هذه الظاهرة، فمنها ما يوسع مضمونه ليشمل البعد الحضاري وما فيه من قيم وتقاليد ونظم عقائدية وسياسية وبيئية، ومنها تعاريف أحادية النظرة تجعل الفساد نتاج التسيب والفوضى، أو استجابة للحاجة والعوز، أو رد فعل لأوضاع سياسية أو نفسية أو اجتماعية بحتة[1].

أولا- تعريفه: قبل التطرق إلى التعريف الاصطلاحي لمصطلح الفساد لابد من التطرق إلى المعنى اللغوي لكلمة فساد، فكلمة فساد في اللغة العربية مشتقة من الفعل فَسَدَ ، وفَسُدَ ، فَسَادًا وفُسُودًا، ضد صلُح، فهو فاسد وفسيد، فسد الرجل معناه جانب الصواب، والمفسدة عكس المصلحة[2].

ولقد جاء مصطلح الفساد في العديد من الآيات القرآنية، إذ تكرر هذا اللفظ أكثر من 50 مرة في القرآن الكريم، كلها تحذر وتنهى عنه وذلك لآثاره الكارثية على الأمم والشعوب.

من هذه الآيات قوله تعالى: "إِنَّمَا جَزَاءُ الَّذِينَ يُحَارِبُونَ اللَّهَ وَرَسُولَهُ وَيَسْعَوْنَ فِي الْأَرْضِ فَسَادًا أَن يُقَتَّلُوا أَوْ يُصَلَّبُوا أَوْ تُقَطَّعَ أَيْدِيهِمْ وَأَرْجُلُهُم مِّنْ خِلَافٍ أَوْ يُنفَوْا مِنَ الْأَرْضِ... " سورة المائدة الآية 33.

ومن خلال نص الآية الكريمة نلاحظ أن عقوبة المفسدين قد تراوحت بين القتل وقطع الأيدي والأرجل إلى النفي من الأوطان تبعا لاختلاف الظروف المكانية والزمانية، وتباين الآثار والنتائج المترتبة على الفعل الفاسد.

---

[1] عامر الكبيسي، **الفساد والعولمة تزامن لا توأمة**، المكتب الجامعي الحديث، عمان، الأردن، 2005، ص: 8.

[2] أحمد مختار عمر، **معجم اللغة العربية المعاصرة**، ط1، المجلد الثالث، عالم الكتاب، القاهرة، مصر، 2008، ص: 1707.

اتفق الباحثون على أربع معايير يمكن اعتمادها في تعريف الفساد هي المعيار القيّمي، والمعيار المصلحي، والمعيار القانوني، ومعيار الرأي العام.

1- المعيار القيّمي: يعد الفساد حسب هذا المعيار شكلا من أشكال الخروج عن القيم السائدة في المجتمع ضمن الإطار الوظيفي، باعتبار هذه القيم مما يحضر الخروج عنها، ومخالفتها تكون عادة لتحقيق مصلحة شخصية، ومن أحسن التعاريف التي سيقت في هذا المجال التعريف التالي: الفساد هو" أزمة خلقية في السلوك تعكس ضلالا في القيم وانحراف في الاتجاهات عن مستوى الضوابط والمعايير التي استقرت عزما أو تشريعيا في حياة الجماعة وشكلت البناء القيمي في كيان الوظيفة العامة"[1].

ومن الانتقادات الموجهة إلى هذا المعيار هو أن مفهوم القيم ذاته غير محدد فضلا عن نسبيته وعدم ثباته وكذلك صعوبة قياسه، ويبدو ذلك أكثر جلاء من خلال ما قاله بعض الباحثين من أن الفساد ليس بالضرورة أن يكون انحراف عن القيم السائدة في المجتمع بل قد يكون صادر عن القيم السائدة والمختلفة عن أنماط السلوك السوي.

2- المعيار المصلحي: يقصد بهذا المعيار اعتماد المصلحة كمؤشر لكون العمل فساد أم لا فإذا كان فيه تغليب للمصلحة الخاصة على المصلحة العامة فهو من قبيل الفساد. واعتماد هذا المعيار لتعريف الفساد تصنف ضمن التعريفات الكلاسيكية ونجد من الذين اعتمدوا هذا التعريف فيتو تانزي[*] الذي عرف الفساد: "هو تعمد مخالفة مبدأ التحفظ- الحرص على تطبيق قواعد العمل في التعامل مع كافة الأطراف- بهدف الحصول على مزايا شخصية أو مزايا لذوي الصلة"[2].

كما عرفته منظمة الشفافية العالمية: "الفساد هو سوء استخدام النفوذ العام لتحقيق أرباح خاصة"[3] وبالتالي فالفساد هو خروج عن القانون والنظام العام وعدم الالتزام بهما من أجل تحقيق مصالح سياسية واقتصادية واجتماعية خاصة للفرد أو لجماعة معينة.

يُؤخذ على هذا المعيار بعدم وجود أسس تحدد معنى سوء الاستخدام وكذا كيفية تحديد مفهوم المصلحة العامة، بالإضافة لإغفاله للفساد الذي يحصل في المؤسسات الخاصة، فاستغلال الأجير مركزه في مؤسسة خاصة لتحقيق مصلحته الخاصة لا يعد من قبيل الفساد حسب هذا المعيار.

3- المعيار القانوني: إن هذا المعيار يقوم على أساس قانوني، حيث يعتبر كل خرق للقوانين والأنظمة والتعليمات التي يجب اعتبارها من قبيل الفساد والذي يقترن عادة بالسعي وراء تحقيق نفع خاص، ومن

---

[1] إبراهيم بد شهاب، **معجم مصطلحات الإدارة العامة**، ط1، مؤسسة الرسالة، بيروت، لبنان، 1999، ص: 232.

[*] فيتو تانزي هو مدير عام سابق بإدارة شؤون المالية العامة لصندوق النقد الدولي.

[2] بوريس بيجوفيتش، **آراء في الفساد الأسباب والنتائج** ، مركز الدراسات الخاصة، متاح على الموقع.
http://www.cipe-arabia.org/files/pdf/art1306.pdf. تاريخ الاطلاع: 2014/02/28.

[3] **الفساد الإداري والمالي**، متاح على الموقع الالكتروني: www.hrdiscussion.com تاريخ الاطلاع 2014/02/10.

بين التعريفات التي اعتمدت هذا المعيار نجد تعريف البنك الدولي:" مجموعة من الأعمال المخالفة للقوانين والهادفة إلى التأثير بسير الإدارة العامة أو قراراتها أو أنشطتها بهدف الاستفادة المادية المباشرة أو الانتفاع غير المباشر"[1]، وهو أكثر أنواع الفساد وضوحا، وأهم آثاره المباشرة عدم تطبيق التشريعات والسياسات العامة بشكل عادل.

يعاب على هذا المعيار أن القانون في حد ذاته قد يكون غطاء للفساد من خلال إضفائه الشرعية على بعض التصرفات الفاسدة، بالإضافة إلى أن كل قانون به ثغرات يمكن استغلالها أو لوجود أنواع من السلوك المنحرف الذي لا ينتهك القانون بشكل صريح.

4- معيار الرأي العام: يتم التعرف على الفساد على الفساد من خلال الرجوع إلى الرأي العام ليحدد بطريقته ما يراه فاسدا من التصرفات والسلوكيات وما لا يراه فاسدا، ليكون بعد ذلك الفساد ثلاثة أنواع لكل منها تعريف وهي:[2]

- **الفساد الأسود:** وهو ذلك الفساد الذي يجمع الجمهور على إدانته وضرورة معاقبة مرتكبيه؛

- **الفساد الأبيض:** هو ذلك السلوك الذي يتغاضى الجمهور عنه ولا يميلون إلى معاقبة مرتكبيه؛

- **الفساد الرمادي المتوسط بين النوعين السابقين:** ويكون هذا في الحالات التي يطالب فيها عناصر معينة من المجتمع إدانة مرتكبه، في حين يبقى الرأي العام مترددا في إدانته.

ولقد وجهت عدة انتقادات لهذا المعيار أهمها افتقاره التعامل مع الصور المستحدثة للفساد، فلو فرضنا وجود شكل جديد لا معرفة لجمهور الناس به، فهذا يعني مشروعيته.

ومما سبق نستنتج أنه لا يمكن الاعتماد على معيار واحد لتحديد والحكم على كون السلوك هو فساد أم لا بل يجب المزج بين المعايير الأربعة كجملة واحدة للإحاطة بجميع صوره وأشكاله لتكون الخطوة الأولى لمكافحته والحد منه.

وعليه فالفساد هو سلوك اجتماعي تدل عليه بعض المؤشرات المتعلقة بغياب المؤسسة الفعالة سياسيا وإداريا، والانحراف عن القيم الاجتماعية والأعراف السائدة وقصور القيّم والانحراف السلوكي لإشباع الأطماع المالية، وسوء استخدام السلطة المالية والتهرب من الكلفة الواجبة، والحصول على منافع غير مشروعة.

---

[1] عادل السن، **متطلبات مواجهة المخالفات المالية والإدارية**، الملتقى العربي الأول حول تطوير الجهاز الإداري الحكومي، الإسكندرية، مصر 11-14 أغسطس 2008، ص: 08.

[2] محمد علي ابراهيم الخصبة، **الفساد المالي والإداري وسبل مكافحته**، الملتقى العربي الثالث حول آليات حماية المال العام والحد من الفساد الإداري ورشة عمل مكافحة أعمال الرشوة والفساد، الرباط، المغرب، 11-15 مايو 2008، ص: 05.

ثانيا– خصائص الفساد المالي والإداري: يتصف الفساد المالي والإداري بالخصائص التالية:[1]

1– السرية: فعادة ما تكون الأفعال الفاسدة محل سرية وكتمان؛

2– تعدد الأطراف والالتزام المتبادل: حيث يشترك أكثر من طرف في عملية الفساد، حيث تكون هناك مصلحة مشتركة بين أطراف الفساد أحدهم يستفيد من مخالفة القانون والآخر يستفيد من مقابل فعل الفساد؛

3– الاحتيال والتمويه وخيانة الثقة: حيث ينطوي الفساد على الخيانة في الثقة التي يفترض أن تكون متوافرة في صاحب السلطة العامة، وهي خيانة لأمانة العمل أو السلطة المسندة إلى مرتكب أفعال الفساد؛

4– الخديعة والتحايل: من خلال اعتماده على أفعال احتيالية ومخادعة كتزوير الوثائق والمستندات؛

5– سلوك منحرف هدفه تحقيق مصلحة خاصة على حساب مصلحة عامة؛

6– له آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية؛

7– استغلال المنصب العام: خاصة الوظائف العامة المتعلقة بمنح التراخيص أو القيام بالرقابة والمحاسبة؛

8– الارتباط بحالات الأزمات والكوارث: حيث تعتبر بيئة مواتية للفساد لنقص الرقابة وسيادة الفوضى؛

9– الارتباط بالتحضر والمدنية: نتيجة زيادة التطلعات والطلب على الموارد المتاحة ومن ثمة ظهور الأزمات الاقتصادية والاجتماعية وسوء توزيع الدخل والثروة؛

10– الارتباط بالحرية الاقتصادية والسياسية: نتيجة الانفتاح وتقلص الدور الرقابي للدولة مما يشجع المنحرفين على إساءة استغلال الحرية بانتهاك القوانين وممارسة الفساد؛

ثالثا– العلاقة بين الفساد المالي والإداري: يشمل الفساد المالي الأعمال التي تؤدي إلى الكسب الحرام كجرائم السرقة والربا وبيوع الذرائع الربوية أو تقف عائقا أمام الكسب الحلال كالغش والتدليس والاحتكار[2]، أما الفساد الاقتصادي بمفهومه الواسع فإنه يشمل القيام بعمل مناف للقوانين والأخلاق يتم بواسطة شخص عند تقاضيه أو الحصول على وعد بتقاضيه أموال داخل أو خارج نطاق القنوات الشرعية بغرض الانتفاع الشخصي مقابل تقديم تسهيلات سرية ذات صلة بالموقع لهذا الشخص لعملاء خارجيين[3].

---

[1] للمزيد أنظر– حمدي عبد العظيم، **عولمة الفساد وفساد العولمة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص: 18–21.
– عامر الكبيسي، **الفساد والعولمة تزامن لا توأمة**، مرجع سابق، ص: 42–45.

[2] الخضيري حمد بن عبد العزيز، **دور أجهزة القضاء والتنفيذ في مكافحة الفساد**، أبحاث المؤتمر العربي الدولي لمكافحة الفساد، ج2 ، أكاديمية نايف العربية للعلوم الأمنية، مركز الدراسات والبحوث، الرياض، السعودية، 2003، ص: 794.

[3] عبد الله حسن بونعامة، **الفساد وأثره في القطاع الخاص**، أبحاث المؤتمر العربي الدولي لمكافحة الفساد، ج2 ، أكاديمية نايف العربية للعلوم الأمنية مركز الدراسات والبحوث، الرياض، السعودية، 2003، ص: 587.

أما الفساد الإداري فقد تناوله الكثير من الباحثين ومن زوايا مختلفة تصب في مجملها على أن الفساد الإداري يعتبر نوعا من السلوك المخالف للأعراف الاجتماعية والقيم الدينية والأخلاقية، بقصد تحقيق منافع شخصية.

وبالنظر إلى التعريفات السابقة نلاحظ أن هناك تداخلا وتشابها بينهما فمن المعروف أنه إذا فسدت الإدارة فسد المال [1]، حيث توجد بينهما علاقة من حيث طبيعة العمل الرقابي الإداري وكذلك العمل الرقابي المالي نظرا للتشابك بين الوظيفيتين، ذلك أن الخلل الإداري ينتج عنه خلل مالي والخطأ المالي ينتج عنه خطأ إداري.

الخلاصة أن هناك علاقة وثيقة بين الفساد المالي والإداري إلا أن الفساد الإداري لتعدد صوره يعد أكثر شمولا من الفساد المالي، والذي ينطوي في كثير من الأحيان على جريمتي الفساد المالي والإداري التي لا يمكن الفصل بينهما.

الفرع الثاني: أنواع الفساد المالي

يعتبر الفساد ظاهرة متعددة الأشكال والمستويات، تتنوع تبعا لطبيعة النظام الحاكم ومؤسساته ووفقا للظروف والعوامل القائمة، ومن الخبراء من قسم بين الفساد إلى فساد صغير وفساد كبير ومنهم من قسمه إلى فساد مالي وإداري.

أولا- الفساد الكبير والفساد الصغير: يمكن التمييز بين الفساد الكبير والفساد الصغير انطلاقا من معيار حجم الفساد وتشابكه واتساع دوائره وترابط حلقاته وآلياته وهما: [2]

1- الفساد الكبير: ويسمى أيضا بالفساد الفوقي والذي تقع فيه النخبة في هيكل السلطة العليا التي تملك علاقات ومصالح متشابكة وواسعة مع ممثلي الشركات الكبرى وتسيطر على مراكز القرار السياسي والاقتصادي، والتي تظهر سطوتها ونفوذها القوي بشكل واضح ومباشر في الاستثمارات الحكومية والمقاولات الكبيرة وفي نهب القروض والأراضي والأملاك العامة؛

2- الفساد الصغير: ويسمى أيضا بالفساد التحتي وهو فساد المستويات السفلى والذي يتغلغل في المفاصل الإدارية لأجهزة الدولة، كالإيرادات الضريبية والجمركية والمؤسسات المالية الحكومية الأخرى أو الخاصة وإدارات منح التراخيص وأجهزة الرقابة والتفتيش.

ورغم أن هذا التقسيم يعتبر شائعا إلا أنه من الصعب أحيانا الفصل بين مستويي الفساد الفوقي والتحتي بحكم الترابط والتأثير المتبادل بين المستويين.

---

[1] عبد الرحمان الضيحان، **الرقابة الإدارية المنظور الإسلامي والمعاصر والتجربة السعودية**، ط1، دار العلم، جدة، السعودية، 1994، ص: 242.

[2] يحيى صالح محسن، **خارطة الفساد في اليمن**، المرصد اليمني لحقوق الإنسان، ط1، اليمن، 2010، ص: 52-53.

ثانيا– الفساد المالي والإداري: يعتبر الفساد المالي والإداري كنوع واحد لارتباطهما ببعضهما كما أشرنا سابقا فغالبا ما يكون الدافع للفساد الإداري هو تحقيق مصلحة شخصية والتي تكون في معظم الأحيان مالية، حيث يأخذ هذا النوع أحد الأشكال التالية: الرشوة، الاختلاس، استغلال السلطة أو النفوذ الابتزاز الغش، التزوير، الاحتيال الضريبي.

1– الرشوة: وتعرف بأنها ما يعطى لإبطال حق أو لإحقاق باطل، كما تعرف أيضا على أنها "اتفاق بين شخصين يعرض بموجبه أحدهما على الآخر عطية يقبلها لأداء عمل أو الامتناع عن عمل يدخل في أعمال وظيفته"[1]، حيث تعتبر الرشوة اتجار بأعمال الوظيفة العامة واستغلالهما للحصول على منفعة غير مشروعة.

من خلال هذا التعريف يتبين الخطر الكبير الذي تنطوي عليه هذه الآفة على التنمية الاقتصادية والاجتماعية المنشودة بترشيد النفقات العامة لضمان تحقيق المشاريع العمومية لأهدافهما بكفاءة وفعّالية.

تجدر الإشارة إلى أن جريمة الرشوة تتشكل من جريمتين مستقلتين هي جريمة الراشي "الرشوة الإيجابية" وجريمة المرتشي "الرشوة السلبية" وهو الاتجاه الذي أخذ به المشرع الجزائري[2].

2– السرقة والاختلاس والتزوير: والمقصود هنا سرقة المال العام أو التواطؤ في سرقته من جانب الشخص المسئول عن إدارته وحمايته في أحد أجهزة الدولة وتحويل هذا المال العام المختلس لصالح الشخص المختلس أو أحد شركائه، وغالبا ما يقوم بهذا السلوك الفاسدون السياسيون والمسئولون الحكوميون كسحب قروض من البنوك المملوكة للدولة بفوائد مخفضة، والاستيلاء على بعض الممتلكات العامة عن طريق التزوير في الأوراق الرسمية أو استئجارها لفترة زمنية طويلة بمبالغ زهيدة[3]، كما يشمل التزوير الشهادات الدراسية والعملات.

3– الغش والتدليس: فالغش بكل أشكاله وصوره نمط سلوكي يرتبط بالفساد ويصب فيه سواء كان في المعاملات الاقتصادية أو المدنية، ويُعرَّف الغش بأنه "التزييف المتعمد للحقائق والمعلومات العامة للحصول على مزايا مالية غير مشروعة أو غير قانونية"[4]. وهناك أنواع للغش أهمها الغش التجاري والصناعي والصحي والمتعلق بالأغذية والأدوية والمقاييس والمكاييل والنقود والأسعار...إلخ بالإضافة إلى الغش العلمي والمهني والفني والذي يعد أخطر من الفساد في المواد والأشياء.

---

[1] بلحاج الغربي، **أبحاث ومذكرات في القانون والفقه الإسلامي**،ج2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1996، ص: 425.

[2] بوفاسة سليمان، **الفساد الإداري والرشوة**، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني حول الإصلاح الإداري والتنمية الاقتصادية، المركز الجامعي بخميس مليانة، الجزائر، 03–2006/12/04، ص: 6.

[3] زياد عربية بن علي، **الفساد أشكاله–أسبابه–دوافعه– مكافحته وإستراتيجية الحد من تناميه ومعالجته**، مجلة الدراسات الاستراتيجية، جامعة دمشق، سوريا، العدد 96، 2005، ص: 2.

[4] محمد عبد الله ولد محمد سالم، **دور التقنيات الحديثة للكشف عن الغش والفساد**، لقاء علمي، القاهرة، مصر، 7–10 /2006/5، ص: 4.

4- استغلال السلطة أو النفوذ: ويظهر في الحالات التي يقوم بها الموظف الحكومي باستخدام سلطته لتحقيق هدف آخر غير المصلحة العامة ومن أهم مظاهر استغلال النفوذ نجد: [1]

- **المحسوبية:** وهي تفضيل بعض المسئولين لأشخاص معينين وإعطائهم ميزات معينة ومن مفاهيمها المحاباة الشخصية القائمة على اختيار الأقارب وأهل العشيرة؛

- **الوساطة:** وهي قيام الأشخاص ذوي النفوذ في الدولة بالتوسط لدى المسئولين لتعيينهم أقاربهم في مؤسسات الدولة وبغض النظر عن مدى ملاءمتهم للعمل؛

- **الاتجار بالوظيفة:** وذلك من خلال تسخير الموظف العام استخدام الأدوات والأشياء الخاصة بالإدارة بنية الانتفاع الشخصي، وتكون متاجرة الموظفين بالوظيفة العامة على حساب الصالح العام والتربح والكسب من ورائهما مستغلا موقعه الوظيفي بدلا من المحافظة على أموال وممتلكات الإدارة؛

- **التسيُّب الوظيفي:** ويتمثل في مخالفة الموظفين للأنظمة واللوائح ومن أمثلة ذلك عدم الحضور في المواعيد المحددة والانصراف قبل نهاية الوقت المحدد، وعدم الوجود في مكان العمل أو عدم أداء واجباتهم وأعمالهم الوظيفية، الانشغال بأعمال خارجة عن مهامهم والانصراف للقيام بأعمال خاصة بهم خلال وقت الدوام الرسمي؛

5- الابتزاز: ويقصد به إساءة الموظف للسلطة الممنوحة له في تكليف الموظفين الذين يعملون تحت إمرته بقضاء مصالحه وخدمة أغراضه، وقد يكون الموظف ذا منصب يحتاج إليه العامة، فيسيء استعمال السلطة واستغلالها لتسخير الناس وابتزازهم، مستغلا حاجة الناس إليه؛

6- الإضرار بالأموال والمصالح العامة: والذي يأخذ شكل الاستيلاء على المال العام بالحيازة أو الانتفاع، كما يشمل تبديد المال العام وعدم الرشادة في استغلاله أو إتلافه.[2]

7- إفشاء المعلومات السرية أو السكوت عن الاختلاسات والسرقات: ويقصد بها عدم المحافظة على الأسرار الوظيفية وما تتضمنه من معلومات وبيانات ووثائق، أتيح للموظف بحكم منصبه الاطلاع عليها؛

8- التهرب الضريبي والجمركي: ويقوم بمثل هذا الفساد رجال الأعمال من القطاع الخاص من خلال إخفائهم للأوعية الضريبية كأن يقوموا بتغيير مواصفات السلع المستوردة على الورق لتخفيض حجم

---

[1] فيصل بن طلع بن طايع المطيري، **معوقات تنفيذ الاستراتيجية الوطنية لحماية النزاهة ومكافحة الفساد**، أطروحة ماجستير (غير منشورة)، في العدالة الجنائية، جامعة نايف للعلوم الأمنية، الرياض، السعودية، 2008، ص: 35-37.

[2] خالد بن عبد الرحمان بن حسن بن عمر آل الشيخ، **الفساد الإداري أنماطه وأسبابه وسبل مكافحته**، دكتوراه الفلسفة في العلوم الأمنية، الرياض السعودية، 2007، ص: 32.

الرسوم الجمركية الواجب دفعها لخزينة الدولة مقابل دفعهم لرشاوى للمتواطئين معهم من الموظفين العموميين المسئولين[1]؛

9- تهريب الأموال: يقوم المسئولون الحكوميون في الدول النامية بتهريب الأموال التي حصلوا عليها بطرق غير قانونية وغير شرعية إلى المصارف وأسواق المال للدول الأجنبية خاصة وأوروبا والولايات المتحدة الأمريكية لاستثمارها على شكل ودائع في بنوك تلك الدول لقاء فوائد مرتفعة.

المطلب الثاني: أسباب الفساد المالي والإداري وآثاره

يعتبر الفساد المالي والإداري ظاهرة خطيرة لها أبعادها وأسبابها، مما ينجم عنها آثار على كافة الأصعدة، وفي كل المجالات الاقتصادية ،الاجتماعية والسياسية.

الفرع الأول: أسباب الفساد المالي والإداري

للفساد المالي والإداري أسباب كثيرة ومتداخلة ولكن يتفق بعض المختصين على أنه هناك ستة أسباب رئيسية هي:

أولا- الأسباب الاقتصادية: ترجع النظرية الاقتصادية الفساد إلى البحث عن الربح السريع، وتتمثل الأسباب الاقتصادية للفساد في الدوافع المادية أو المالية والمتمثلة خاصة فيما يلي:

1- انخفاض مستوى الدخل لمرتكب الفساد نتيجة البطالة، مما يدفعه إلى البحث عن مصادر أخرى للدخل لإشباع حاجاته المعيشية، فيلجأ إلى الرشوة أو الاختلاس أو الاتجار في الممنوعات؛

2- انتشار الفقر والتنافس غير المشروع في السوق الخاص وسيادة الاحتكار وغياب الشفافية في العقود الحكومية والمناقصات[2]؛

3- ارتفاع درجة مساهمة القطاع العام في النشاط الاقتصادي باعتبار أنه كلَّما ارتفعت درجة سيطرة هذا القطاع على الأنشطة الاقتصادية كلما زاد الميل نحو الفساد في ظل ما ينطوي عليه القطاع العام من بيروقراطية لا تهتم بعملية الإنتاج بقدر تركيزها على نشاط التوزيع، وعلى عملية التخطيط دون وجود دور لآليات السوق الحرة في تخصيص الموارد، الأمر الذي يفتح المجال واسعا أما ممارسات الفساد المتعددة[3]؛

---

[1] زياد عربية بن علي، **الفساد أشكاله-أسبابه-دوافعه- مكافحته وإستراتيجية الحد من تناميه ومعالجته**، مرجع سابق، ص: 2.

[2] حمدي عبد العظيم، **عولمة الفساد وفساد العولمة**، مرجع سابق، ص ص: 53-56.

[3] محمد زهير، **الفساد في السلطة الوطنية الفلسطينية وأثر محاربته في تعزيز الانتماء الوطني للفرد الفلسطيني (1994-2006)**، رسالة ماجستير، جامعة نابلس، فلسطين، 2010، ص: 28.

4- التوجه نحو السوق الحر: إن التوجه من الاقتصاد الشمولي والمركزي إلى الاقتصاد الحر واتجاه الحكومات إلى تقليل القيود والرقابة، سيفتح المجال أمام الفساد واستفحاله، نتيجة الإغراءات المالية خاصة في العقود والصفقات العمومية الوطنية والدولية؛

5- تكليف أجهزة الدولة الحكومية أو القطاع العام بأعباء ومهام تتطلبها برامج التنمية وما يستلزمه ذلك من منحها صلاحيات واسعة ومدها بموازنات واعتمادات مالية كبيرة، دون تمكينها من بناء مؤسساتها وتطوير قدراتها وتأهيل كوادرها وتحسين قياداتها ضد احتمالات الانحراف والاستغلال أو إخضاعها للمتابعة والرقابة والمسائلة، فتتصرف في المال العام دون رقابة مالية أو محاسبية وهذا يعد مناخاً ملائماً لانتشار الفساد والرشوة[1]؛

6- عدم مراعاة السياسات الاقتصادية تحقيق التوازن أو العدالة في توزيع الموارد الاقتصادية على السكان فتؤدى إلى اختلال توزيع الدخل بين فئات وشرائح المجتمع، مما يمكن الأغنياء من استغلال الفقراء وذوى الدخل المحدود من الموظفين وتوريطهم لمضاعفة أرباحهم ومكاسبهم غير المشروعة[2].

ثانيا- الأسباب الاجتماعية: وهي ناتجة عن تداخل العلاقات الاجتماعية مع العلاقات المادية والاقتصادية والتطلعات الطبقية، وهي مجموعة من الأسباب تفرزها العادات والتقاليد والأعراف السائدة في المجتمع والتي تولد ضغوطا اجتماعية تهيئ المناخ المناسب لنمو وانتشار ظاهرة الفساد المالي والإداري من خلال عمليات المحسوبية، الرشوة، استغلال النقود، الاختلاسات...إلخ، وتتمثل هذه الأسباب فيما يلي:

1- طبيعة المجتمع وبروز أهمية العلاقات الشخصية في الحياة الاجتماعية له أثر كبير في تفشي الفساد فانتشار الولاءات الأسرية والقبلية والجهوية على حساب المصالح الوطنية يؤدي إلى نمو بيئة فاسدة تشجع على أعمال الفساد؛

2- يسود في بعض المجتمعات نظرة نفعية تبرر نهب المال العام لكونه لا يخص شخص بعينة، وبالتالي فهو حق مشاع، وكلما نجح الموظف في تعظيم استغلال منصبه رغبة في الثراء والريع اعتبر ذلك نوعا من الدهاء والمهارة والذكاء[3]؛

---

[1] محمد خالد المهايني، **حماية المال العام ومحاربة الرشوة والاختلاس**، ورشة عمل حول حماية المال العام والحد من ممارسات الرشوة والفساد، بيروت، لبنان، 10-11 مايو 2009، ص: 35.

[2] عادل السن، **آليات المتابعة المالية للحد من الفساد الوظيفي**، الملتقى العربي الأول حول واجبات ومسؤوليات الموظف العام وحماية المال العام، مراكش، المغرب، 21-24 ديسمبر 2008، ص: 14.

[3] عبد الله بن عبد الكريم سالم، **الفساد الإداري في الدول النامية**، ط2، مجلة البحوث الإدارية، أكاديمية السادات، مصر، 2003، ص: 305.

3- تزاوج السلطة والمال: حيث تتداخل العلاقات الاجتماعية والمالية فتحدث الوساطة والمحسوبية خاصة إذا ما ترتب على ذلك تربح ذوي السلطة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة؛

4- التطلعات الطبقية: وتزداد خاصة في حالة وجود فجوة كبيرة بين طبقات المجتمع وتطلع الفقراء لمحاكاة الأغنياء وتقليدهم، وازدياد أحلام الثراء السريع الذي قد يدفعهم إلى الفساد؛

5- التمييز العنصري: حيث مازالت العديد من الدول تعاني الأقليات فيها من التمييز العنصري الأمر الذي يؤدي إلى تردي أوضاعها الاقتصادية والاجتماعية فيتولد لديها الرغبة في الانتقام، والذي قد يترجم إلى سلوكيات فاسدة للحصول على دخل يساعد هذه الأقليات على تلبية رغباتها[1].

ثالثا- الأسباب السياسية: هناك مظاهر سياسية مختلفة وراء شيوع ظاهرة الفساد والتي تتباين في شدتها طرديا مع تنامي الفساد أهمها:[2]

1- عدم وجود نظام سياسي مستقر وفعّال يستند إلى دستور ديمقراطي دائم يكرس مبدأ الفصل بين السلطات، أي غياب دولة المؤسسات السياسية والقانونية والدستورية وفي هذه الحالة يغيب الحافز الذاتي لمحاربة الفساد بسبب غياب الدولة وسلطة القانون وشيوع ظاهرة التهديد والتهميش والإقصاء؛

2- ضعف الممارسة الديمقراطية وحرية المشاركة في إدارة شؤون الحياة العامة، إذ أن شيوع حالة الاستبداد السياسي والدكتاتورية في العديد من الدول يسهم بشكل مباشر في تنامي ظاهرة الفساد المالي والإداري؛

3- عدم استقلالية القضاء أو ضعفه أو عدم نزاهته وهو أمر مرتبط أيضا بمبدأ الفصل بين السلطات، إذ أن استقلالية القضاء عن السلطتين التنفيذية والتشريعية يضمن وجود سلطة قضائية نزيهة تمارس عملها بشكل عادل وتملك سلطة رادعة تمارسها على العموم دون تمييز؛

4- ضعف الوعي السياسي والجهل بالآليات والنظم الإدارية التي تتم من خلالهما ممارسة السلطة وهو أمر يتعلق بعامل الخبرة والكفاءة لإدارة شؤون الدولة.

---

[1] عطية حسين أفندي، **الممارسات غير الأخلاقية في الإدارة العامة**، ورقة قدمت إلى ندوة الفساد والتنمية، مركز دراسات وبحوث الدول النامية القاهرة، مصر، 1999، ص: 57.

[2] مخلوف فيصل، **الفساد وسبل مكافحته**، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول آليات حماية المال العام ومكافحة الفساد يومي 5 و6 ماي 2009، كلية الحقوق، جامعة يحيى فارس بالمدية، الجزائر، ص: 5.

رابعا– الأسباب القانونية: وتتمثل الأسباب القانونية فيما يلي:

1– غياب سيادة القانون بمفهومه الشكلي والجوهري، فحينما يغيب القانون يصبح من السهل تجاوز الحريات وانتهاك الحقوق، ويختل التوازن بين السلطات الثلاثة في الدولة، ويشكل مناخ مناسب لنمو الفساد واستشرائه في المجتمع؛

2– غموض القوانين أو تضاربها في بعض الحالات ما يؤدي إلى تفسيرها حسب المصلحة الشخصية للموظف، وبما يتعارض مع المصلحة العامة، وعدم استقرار البيئة القانونية والتشريعية التي تحكم المؤسسات العمومية؛

3– انخفاض الجزاءات المترتبة على الانغماس في السلوكيات الفاسدة والمنصوص عليها في القوانين لا تشكل رادعا عن ارتكاب الأعمال الفاسدة في الجهاز الحكومي.

القانون هو الذي ينظم حياة الناس وهو الذي ينظم عملية تقديم الخدمات العامة في المجتمع ومن خلاله تتم عمليات المحاسبة والمساءلة للمتجاوزين، ولقد كشفت العديد من الدراسات أن غياب القانون هو من أهم أسباب وجود الفساد؛

خامسا– الأسباب الإدارية: إن غياب قواعد العمل والإجراءات المكتوبة ومدونات السلوك للموظفين في قطاعات العمل العام من أهم أسباب الفساد المالي والإداري [1]، بالإضافة إلى الأسباب الجزئية التالية:[2]

1– ضعف أجهزة الرقابة الإدارية والمالية، وازدواج الاختصاصات أكثر من جهاز حكومي للرقابة الإدارية بالإضافة إلى هيمنة السلطة التنفيذية على كل قضايا الفساد التي تجريها مختلف الأجهزة؛

2– تمتع المسئولين الحكوميين بحرية واسعة في التصرف وبقليل من الخضوع للمساءلة، فهؤلاء يستغلون مناصبهم لتحقيق مكاسب شخصية عن طريق قبول الرشاوى من القطاع الخاص نظير حصولهم على امتيازات واستثناءات؛

3– استحداث أو إلغاء تشريعات أو سياسات تحقق عن طريقها مكاسب مباشرة للمسئولين؛

4– انتشار البيروقراطية وانعدام أو ضعف الأخلاقيات الوظيفية للعمل الحكومي وغياب مفهوم المساءلة العامة والمسؤولية.

---

[1] عمرو عبد الله، **مؤشرات الإدارة الرشيدة:مكافحة الفساد و التمثيل والمساءلة**، الإدارة الرشيدة خيار للإصلاح الإداري والمالي، ورشة عمل حول تقييم أداء الإدارات الحكومية من أجل التغيير والإصلاح، القاهرة، مصر، 4– 8 مايو 2008، ص: 13.

[2] أحمد لكحل، **الفساد الإداري أسبابه ومظاهره وأساليب مكافحته**، مداخلة في الملتقى الوطني حول حماية المال العام ومكافحة الفساد يومي 5، 6 ماي 2009 ، كلية الحقوق، جامعة المدية، الجزائر، ص: 7.

سادسا- الأسباب الشخصية: والتي تتمثل في انهيار النظام القيمي للشخص أو المجموعة، فالقيم والمبادئ والمعتقدات المترسخة في النفس البشرية هي أهم رادع للإنسان وإذا ما فقد الإنسان هذه القيم والمبادئ فإنه يفقد مقوماته ويصبح فاسدا في المجتمع، وقد نهى الله عز وجل عن الفساد في العديد من آياته لأنه مفسد للعقل وللمال ولمقاصد الشريعة الإسلامية، وبين أن الفساد هو فساد الإنسان فقال تعالى: "ظَهَرَ الفَسَادُ فِي البَّرِ والبَحْرِ بِمَا كَسَبَتْ أَيْدِي النَّاسِ لِيُذِيقَهُمْ بَعْضَ الَّذِي عَمِلُوا لَعَلَّهُمْ يَرْجِعُون" الآية(41) من سورة الروم، ومن السنة النبوية قوله صلى الله عليه وسلم: "لعن الله الراشي والمرتشي" سنن الترمذي – الأحكام عن رسول الله- ما جاء في الراشي و المرتشي، رقم الحديث (1256).

الفرع الثاني: الآثار الاقتصادية للفساد المالي والإداري

لقد أصبح الفساد المالي من أهم الأسباب التي تعيق التنمية الاقتصادية، وذلك لآثاره السلبية على المؤشرات الكلية المتحكمة في التنمية، فهو المسئول الأول عن تردي الأوضاع الاقتصادية، ذلك أنه يؤثر بشكل مباشر على العدالة التوزيعية والفعّالية الاقتصادية لارتباطه بإعادة توزيع أو تخصيص بعض السلع والخدمات لصالح الجماعات الأكثر قوة ممن يحتكرون السلطة والنفوذ.

حيث يتسبب الفساد في تشويه الدور المطلوب من الحكومة لتصحيح الأوضاع الناتجة عن التحول لاقتصاديات السوق وتنفيذ برامج الخصخصة وما ينتج عنها من ارتفاع في الأسعار وتدهور في قيمة العملة المحلية[1]، بالإضافة إلى أثره على القطاع الضريبي والنفقات الحكومية وسوق الأوراق المالية مما ينعكس سلبًا على النمو الاقتصادي.

أولا- أثر الفساد المالي على القطاع الضريبي: يترتب على الفساد المالي في مجال القطاع الضريبي أثارا خطيرة، ذلك انه يؤدي بالخاضعين إلى تقديم تصريحات ضريبية تظهر وعاءا ضريبيا غير حقيقي لهؤلاء الأفراد، وبهذه الطريقة الزائفة يظهرون مقدرة منخفضة مقارنة بمقدرتهم الحقيقية، في حين لا يستطيع الخاضعون الأمناء تخفيض هذه المقدرة بنفس الطريقة، ومعاملة الاثنين معاملة ضريبية واحدة يعد إخلالا بمبدأ العدالة الأفقية التي تقوم على أساس معاملة ضريبية متماثلة للأفراد ذوي القدرة المتساوية على الدفع، ومن جانب آخر فإن هذا يعد إخلالا بمبدأ العدالة الرأسية التي تقتضي معاملة ضريبية مختلفة للأفراد ذوي القدرة المختلفة على الدفع، مما يترتب عليه في النهاية إخلال الفساد بمبدأ العدالة الاجتماعية في توزيع الأعباء العامة.

ويترتب على الممارسات الفاسدة في القطاع الضريبي مقدرة زائفة على الدفع للأفراد المنهمكين فيها مما يؤدي إلى زيادة العجز في الموازنة العامة وإلى انخفاض زائف في الطاقة الضريبية للمجتمع

[1] عطا الله خليل، **مدخل مقترح لمكافحة الفساد في العالم العربي**، تجربة الأردن، متاح على الموقع: www.nazaha.iqsearch-webtrboy2 تاريخ الاطلاع 2015/02/01.

ككل، إضافة إلى عدم توجيه الدعم لمستحقيه بل نجده موجه إلى الصناعات الاستهلاكية ذات الإنتاج الضخم والعائد السريع بل وإلى الاستيراد على حساب الصناعة المحلية[1].

فإذا كان صانع السياسة المالية سيخطط حجم الإنفاق الحكومي انطلاقا من الطاقة الضريبية الزائفة فإن السياسة الاقتصادية لن تستطيع تحقيق ما ينشده المجتمع من أهداف مختلفة، سواء ما يتعلق منها بتحقيق النمو الاقتصادي، أو تمويل النفقات العامة، أو بتمويل الخدمات الاجتماعية العامة، وأمام هذا الواقع تجد الدولة نفسها مضطرة للتضحية ببعض أهدافها التي وعدت المجتمع بإشباعها.

ثانيا- أثر الفساد المالي على النفقات العامة: للفساد المالي انعكاسات عديدة على النفقات العامة تتمثل أساسا فيما يلي:

- يقوم الفساد بتغيير تركيبة عناصر النفقات العامة، إذ يبدد السياسيون والمسئولون المرتشون موارد عامة أكثر على البنود التي يسهل ابتزاز رشاوى كبيرة منها مع الاحتفاظ بسريتها، ويلاحظ في الحكومات التي ينتشر فيها الفساد أنها تنفق أقل على الخدمات الأساسية مثل التعليم والصحة، وتتجه إلى الإنفاق بشكل أكبر على مجالات الاستثمار المفتوحة للرشوة[2]؛

- يؤدي الفساد إلى إضعاف جودة البنية الأساسية والخدمات العامة، نتيجة منح المشاريع لمن يدفع أكثر رشاوى بدلا من الأكفأ عملا وإتقانا، بالإضافة إلى ارتفاع تكاليف المشاريع الهامة وسيطرة أصحاب النفوذ والجاه في المجتمع عليها؛

-التأخير في الوقت المحدد لتسليم المشروعات، وفي هذا هدر وتبذير لجزء من الموارد كان من الممكن تفاديه إضافة إلى سوء الجودة والنوعية وانخفاض الكفاءة والإنتاجية للمشروعات[3]؛

- يجعل تنفيذ المشروعات العامة والمناقصات تتميز بدرجة عالية من التمييز، وعليه سيتم استيراد المواد الخام ومواد البناء والآلات ونموها من بلاد أجنبية معينة، في حين قد لا تكون هذه السلع المستوردة من هذه البلاد جيدة أو رخيصة مقارنة بغيرها من المصادر المتاحة[4]؛

---

[1] عطا الله خليل، **مدخل مقترح لمكافحة الفساد في العالم العربي**، تجربة الأردن، مرجع سابق، ص: 8.

[2] بلحسن الهواري، **التنمية من خلال الحكم الراشد ومحاربة الفساد**، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول الإصلاح الإداري والتنمية الاقتصادية المركز الجامعي بخميس مليانة، الجزائر، 2006/12/04، ص: 10.

[3] صلاح الدين فهمي محمود، **الفساد الإداري كمعوق لعمليات التنمية الاجتماعية والاقتصادية**، المركز العربي للدراسات الأمنية، السعودية ص:94 ، متاح على الرابط http://ia801907.us.archive.org/9/items/kotbarabia/11.pdf تاريخ الاطلاع: 2015/02/22.

[4] عبد الله بن حاسن الجابري، **الفساد الاقتصادي: أنواعه، أسابه، آثاره وعلاجه**، ص: 16، متاح على الموقع: www.kantakji.com/fiqh/Files/**Economic**s/16225.doc . تاريخ الاطلاع 22/01/2015.

– تضخم النفقات العمومية نتيجة انتشار الفساد الإداري والمالي والسياسي وضعف الرقابة على الأجهزة الإدارية وضمور الوازع الديني والأخلاقي لدى البعض الذين يتوجهون إلى الاختلاس والتزوير والسرقة واستغلال النفوذ وتبادل المنافع مع غيرهم من أجل الاستيلاء على الأموال العامة دون وجه حق[1].

– توجه الدولة للإنفاق على أجهزة المراقبة والمتابعة والتفتيش داخل التنظيمات، وكذا على أجهزة الضبط والعدالة خارج التنظيمات والمنوط بها متابعة وضبط قضايا الرشوة، وغيرها من صور الفساد ومحاكمة مرتكبيها، وذلك سواء بالنسبة لإعداد وتدريب القوى البشرية للقيام بتلك الأدوار أو بالنسبة لشراء الإمكانات المادية من تجهيزات فنية ووسائل تكنولوجية التي تستخدم لتسهيل أعمال المراقبة والضبط حيث يتم اقتطاع هذه النفقات سنوياً من ميزانية الدولة وذلك على حساب الإنتاج والاستثمار[2].

ثالثا– أثر الفساد على النمو الاقتصادي: من الآثار السالفة للفساد المالي على كل من القطاع الضريبي الإنفاق الحكومي، تنعكس سلبيا على النمو الاقتصادي من خلال ما يلي:

– يعمل الفساد على إعاقة النمو الاقتصادي، وذلك للعلاقة العكسية بين كل من الفساد والاستثمار، وذلك طبقا للنظرية الاقتصادية التقليدية، بالإضافة إلى تثبيطه الاستثمار الأجنبي لأن الاستثمار الأجنبي يتجنب مناطق الفساد ويعتبرها ملوثة وخطرة وغير مضمونة[3]؛

– يرتبط الفساد بتردي حالة توزيع الدخل والثروة، من خلال استغلال أصحاب النفوذ لمواقعهم المميزة في المجتمع، مما يتيح لهم الاستئثار بالجانب الأكبر من المنافع الاقتصادية التي يقدمها النظام بالإضافة إلى قدرتهم على مراكمة الأصول بصفة مستمرة مما يؤدي إلى توسيع الفجوة بين هذه النخبة وبقية أفراد المجتمع؛

– يساهم الفساد في تدني كفاءة الاستثمار العام وإضعاف الجودة في البنية التحتية العامة وذلك بسبب الرشاوى التي تحد من الموارد المخصصة للاستثمار تسيء توجيهها، وتزيد من تكلفتها التي قد تصل بفعل الفساد إلى 10% وحتى 20%[4]؛

– يؤثر الفساد على روح المبادرة والابتكار ويضعف الجهود لإقامة مشاريع جديدة؛

– يعتبر الفساد معوق أساسي للتنمية الاقتصادية من خلال مساهمته في تفشي البطالة والفقر؛

---

[1] دريد كامل آل شبيب، **تطوير إدارة مالية الدولة لترشيد الإنفاق والحد من الفساد**، المؤتمر العربي الأول التطوير والإصلاح الإداري من أجل رفع كفاءة الأداء المؤسسي ومواجهة الفساد، عمان، الأردن، 26–28 أكتوبر 2008، ص: 06.

[2] عادل عبد العزيز السن، **مكافحة أعمال الرشوة**، ملتقى القطاع العام ومكافحة الفساد المالي و الإداري، الرباط، 2–4 يونيو2008، ص: 38.

[3] محمد صالح ميدي، **الفساد في إقليم كردستان وآليات المعالجة**، ط1، دون ذكر دار النشر، العراق، 2010، ص: 249.

[4] Dieler Frisch, **les effets de la corruption sur le dévolepement**. Disponible sur site d'internet : www.euforic.org /courier/158_fri.htm ?user name=gvest@evforic.org. consulté le: 2015/12/12 .

– ومع وجود الفساد يصعب الحديث عن التخطيط للمستقبل في ظل أشخاص يمارسون الفساد ستكون مصالحهم حاضرة في أي عملية تخطيط مستقبلي، مما يؤدي في نهاية المطاف إلى تعطيل جهود التنمية واختلال عمليات الإصلاح الاقتصادي التي تحرف عن مسارها الطبيعي[1].

وفي الأخير تجدر الإشارة إلى أن آثار الفساد المالي تعتبر مدمرة في حالة تفشيها في المجتمع، أي في حالة أصبحت العوائد تتحقق من خلال الممارسات الفاسدة، فإن القائمين بالأعمال بدلا من تركيز اهتمامهم في نواحي النشاط الإنتاجي التي تخلق الثروة نجدهم يركزون على أنشطة الفساد وأنشطة إعادة توزيع الدخل، ويخصصون قدراتهم ومواهبهم لها، وبالتالي إيجاد طرق جديدة للفساد بدلا من تقديم منتجات وطرق جديدة للإنتاج.

كما ينبغي التنويه بأن مشكلة الفساد لا تتوقف في المجتمع عند كونها مجرد ظاهرة تقاس بالأرقام إذ أن المشكلة أخطر من ذلك، حيث تؤدي ممارسات الفساد إلى خلل في السلوكيات وقيم المجتمع، وتخلق حالة ذهنية تبرر الفساد لدى مرتكبيه، وتجد له ما يبرر استمراره واتساع دائرة وجوده في الحياة اليومية وبذلك أصبحت عناصر الرشوة والفساد وغيرها تشكل تدريجيا نظاما جديدا للحوافز لا يجاريه أي نظام آخر[2]، كما توصل بعض المفكرين على نتائج هامة لظاهرة الفساد، حيث يؤدي إلى تردي نظم التعليم وهجرة الكفاءات العلمية نتيجة تهميشها، إضافة إلى إمكانية تعرض البلاد للخرق الخارجي للسيادة[3].

المطلب الثالث: وسائل مكافحة الفساد الإداري والمالي

تعتبر إستراتيجية مكافحة الفساد والحلول المقترحة للحد منه من جنس العوامل المسببة له، فإذا ما عملنا على إزالة هذه العوامل نكون قد قللنا من فرص حدوثه، ونظرا للآثار الكارثية التي يخلفها الفساد المالي والإداري على كل التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وجب تضافر الجهود المحلية والدولية لمكافحته بفعّالية.

الفرع الأول: مكافحة الفساد المالي والإداري محليا

من المتفق عليه أن مشاركة جميع الفاعلين الأساسيين في المجتمع من أجل بناء وتشكيل إستراتيجية للإصلاح وتحقيق نظام النزاهة المنشودة من خلال الإصلاح الإداري والمالي والتأطير القانوني، مع تفعيل دور وسائل الإعلام وإشراك المجتمع المدني ضرورية لمكافحة الفساد والحد منه، إذ

---

[1] عبد الرحيم أحمد بلال، **الشفافية والفساد والتنمية**، متاح على الموقع: http://www.alsudanialhour.com/vb/showthread.php?t=973. تاريخ الإطلاع 2015/01/27.

[2] عاطف وليم أندراوس، **الاقتصاد الوطني**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2005، ص: 192.

[3] عماد الشيخ داود وآخرون، **الفساد والحكم الصالح في البلاد العربية**، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، لبنان، 2004، ص: 139.

تشكل تلك العناصر مجتمعة وحدة متكاملة لنظام النزاهة الكفيل بتحقيق أية إصلاحات سياسية أو اقتصادية ومن دونها تتعذر صياغة أو تنفيذ إستراتيجية ناجعة لمكافحة الفساد.

أولا– الوسائل الاقتصادية: ويتم التخفيض من خطر الفساد عن طريق الإجراءات التالية:

– التقليل من الفرص المتاحة لجني الريع من خلال تخفيض حجم القطاع العام والتدخل المباشر في النشاط الاقتصادي، والتوجه نحو التحرر الاقتصادي للتقليل من حجم تدخل الدولة، بمزيج من الإصلاحات الاقتصادية كالخصخصة وإزالة الرقابة على الأسعار وعلى القطاع المصرفي من خلال إزالة المعونات وتخفيض التعريفات الجمركية؛

– يمكن للإصلاح الاقتصادي أن يكون له نتائج عكسية على الفساد ولاسيما في الأجل القصير فمثلا غياب قوة الإجبار في الإصلاحات الضريبية المخصصة لزيادة الإيرادات الحكومية يمكن أن يزيد من الممارسات الفاسدة، كما أن الخصخصة في غياب إجراءات تنظيمية قوية فعّالة ذات إمكانية كبيرة تولد مستويات عالية من السعي لجني الريع الاقتصادي ولاسيما في الاحتكارات الطبيعية[1]؛

– إصلاح هيكل الأجور والرواتب يمكن أن يسهم في الحد من الفساد ومحاصرته عند أدنى مستوياته حيث تعمل الأجور التي توفر العيش الكريم على زيادة حصانة صغار الموظفين إزاء الفساد والمفسدين مع الإشارة أن محاصرة الفساد وتقليص حجم مساحته يقتضيان التحرك على المحاور الثلاثة في وقت واحد، فإن إصلاح هيكل الرواتب والأجور وتحصين الموظف العام لا يكفيان وحدهما سوى للقضاء على الفساد الصغير، بينما يحتاج القضاء على الفساد الكبير عند القمة إلى توسيع الممارسة الديمقراطية والمحاسبة والإصلاح الإداري والمالي الشامل[2].

ثانيا– الوسائل القانونية: تعد القوانين الإطار الذي تبني عليه إستراتيجية مكافحة الفساد، ومن بين الوسائل القانونية التي تعمل على الحد من ظاهرة الفساد:[3]

---

[1] عبد الله بن حاسن الجابري، **الفساد الاقتصادي: أنواعه، أسابه، آثاره وعلاجه**، مرجع سابق، ص: 17 .

[2] محمد عبد الفضيل، **مفهوم الفساد ومعاييره**، مجمع أعمال الندوة الفكرية، حول الفساد والحكم الصالح في البلاد العربية، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، لبنان، 2004، ص: 85.

[3] للمزيد انظر– نواف سالم كنعان، **الفساد المالي الإداري أسبابه، آثاره، وسائل مكافحته**، مجلة الشريعة والقانون، عدد 33، جامعة الإمارات العربية المتحدة، يناير 2008، ص: 131.

– خالد بن عبد الرحمان بن حسن بن عمر آل الشيخ، **الفساد الإداري: أنماطه وأسبابه وسبل مكافحته**، مرجع سابق، ص: 77.

– المرسي السيد حجازي، **التكاليف الاجتماعية للفساد، مجلة المستقبل العربي**، مركز دراسات الوحدة العربية، العدد 266، بيروت لبنان، أفريل 2001، ص: 33.

1- الحث من خلال القوانين الدستورية على مبادئ المساواة والعدالة الاجتماعية، وتوفير الأمن والطمأنينة وتكافئ الفرص لجميع المواطنين، وأن الوظائف العامة خدمة وطنية تناط بالقائمين بها وأن الموظف العام يستهدف في أداء الوظيفة المصلحة العامة وحدها؛

2- جعل حماية المال العام واجب على كل مواطن، وأن يبين القانون الأحوال التي يعاقب فيها على مخالفة هذا الواجب، كما أن الضرائب والتكاليف العامة واجب على كل مواطن لا يجب التحلل و التهرب منه، لما لها من فائدة كبيرة للصالح العام وبالنفع والخير الوفير؛

3- النص على عقوبات رادعة لمن يرتكب جريمة الرشوة والاختلاس بالسجن وتعويض قيمة ما استولى عليه عن طريق الرشوة أو الاختلاس أو ما طلبه من مال أو منفعة؛

4- النص على تحريم أفعال استغلال نفوذ الوظيفة، وتجريم التعدي على الأموال العامة وتوقيع العقاب على مرتكبها بهدف توفير الحماية للأموال العامة؛

5- تعديل قوانين العقوبات في الدول النامية لتشمل الرشوة الدولية التي يكون فيها الراشي أجنبي وملاحقة هذا الأخير جنائيا؛

6- بالإضافة إلى ضرورة زيادة العقوبات على جرائم الفساد التي تم اكتشافها لتقليل معدلاتها ، ذلك أن آلية الرقابة والعقاب تؤدي في كثير من الأحيان إلى تقليص الفساد، ويمكن أن يتم ذلك من خلال زيادة شفافية القوانين والقواعد وزيادة كفاءة النظام القضائي.

ورغم أهمية وجود قوانين مناهضة لظاهرة الفساد، فإنها لا تكفي وحدها إذا ما كانت الجهات التي تقوم بتنفيذ هذه القوانين أقل كفاءة وفعّالية وحزما -أي مسألة تطبيق هذه القوانين-كما يمكن استغلال هذه القوانين في توجيه تهم الفساد للمنافسين السياسيين والمعارضين.

واعتبارا مما سبق فإن الضوابط القانونية ضرورية لتأطير عملية مكافحة الفساد والتي تمكن الإدارة من تنفيذ المشاريع العمومية بفعّالية وبعيدا عن مظاهر الفساد والاحتيال.

ثالثا- الوسائل الإدارية: تشمل مكافحة الفساد عبر الوسائل الإدارية ضرورة إصلاح الإدارة العامة وإنشاء هيئات إدارية متخصصة لمكافحة الفساد، وتفعيل دور الرقابة الإدارية من خلال تقويم الأداء الوظيفي ومساعدة الإدارة في تصحيح أخطائها وتحقيق أهدافها لحمايتها من العبث والتلاعب وتحقيق المنفعة الشخصية من أجل تحقيق المصلحة العامة.

وتشمل الوسائل الإدارية لمكافحة الفساد المالي والإداري الإجراءات التالية:

- اعتماد سياسة التدوير الوظيفي في الأجهزة الإدارية التي تعاني من ارتفاع معدلات الفساد، أي تدوير الموظفين المسؤولين بشكل مستمر لضمان عدم السماح لبناء بؤر الفساد، فبقاء المسؤول الإداري فترة

طويلة في موقعه يتسبب في تفشي الفساد ويقود إلى بناء شبكات فساد تكون بمثابة سرطان في جسد الدولة[1]؛

– تبني أسلوب المسابقات الوظيفية في تعيين الموظفين في الأجهزة الحكومية على نحو يضمن الرجل المناسب في المكان المناسب من ذوي السمعة الطيبة ومن ذوي الكفاءات العالية على نحو يضمن القضاء على المحسوبية والمجاملات في تعيين الموظفين، وعدم استمرارية مزاولة المسؤولين لبعض وظائفهم على سبيل التكليف لفترات طويلة دون تثبيت؛

وقد اقترحت المنظمة العربية للتنمية الإدارية بعض الحلول لهذه الظاهرة وذلك من خلال ما يلي: [2]

– السعي إلى تحسين مستويات الأداء في الجهاز الإداري للدولة من خلال تحديث طرق العمل وأساليبه وإجراءاته للوصول إلى أدارة أكثر فعّالية للموارد البشرية؛

– ضرورة الاهتمام بالتغيير في قطاع الإدارة وجعلها أكثر تكيفا مع التحولات الجديدة؛

– ضرورة الاهتمام بكفاءة وفعالية تقديم الخدمات العامة، من خلال تبني اللامركزية القائمة على توزيع وتفويض السلطات والاختصاصات إلى المستويات الإدارية الأدنى.

كما أضاف آخرون مجموعة من الحلول الإدارية الكفيلة لمعالجة ظاهرة الفساد من أهمها:[3]

– التخلي عن الطرق والأساليب التقليدية للإدارة؛

– العمل على تشكيل ثقافة المنظمة التي تشجع على الإبداع والابتكار ؛

– تعميق القيم والأخلاقيات الوظيفية على اعتبار أنه مبرر وجود المنظمة واستمرارها؛

– تطبيق الإدارة بالمشاركة على اعتبار أنها وسيلة ناجعة لتدعيم الانتماء وزيادة الولاء للمنظمة؛

– العمل على إعادة ثقة الموظف في وظيفته وفي تنظيمه والاقتناع بدوره؛

– ضرورة توفر معلومات دقيقة عن رضا العميل عن أداء الخدمة وتوفر آلية تحقيق الاستجابة لرغباته.

كما يمكن أن تلعب وسائل إعلامية وهيئات المجتمع المدني دورا كبيرا ضمن إستراتيجية مكافحة الفساد المالي والإداري من خلال دورها في الإسهام في توعية الناس بالفساد وأسبابه ونتائجه وسبل

---

[1] المنظمة العربية للتنمية الإدارية، **الفساد في الحكومة**، تقرير الندوة الإقليمية التي عقدتها دائرة التعاون الفني للتنمية ومركز التنمية الاجتماعية والشؤون الإنسانية بالأمم المتحدة، لاهاي، 11–15 ديسمبر 1989، عمان، 1990، ص: 19.

[2] المنظم العربية للتنمية الإدارية، **تجارب عالمية مختارة في الإصلاح الإداري** ، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر 1998، ص: 7.

[3] محمود مصطفى أبو بكر، **الإدارة العامة رؤية إستراتيجية لحماية الجهاز الإداري من التخلف والفساد** ، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2005، ص: 123.

مكافحته ومعالجته والدعوة إلى السيطرة على الفساد من خلال القيام بحملات إعلامية واسعة ومستمرة وفضح المفسدين، تشرح عواقب الفساد وتبين الحاجة إلى الإصلاحات الإدارية والاجتماعية، كما يمكنها العمل على تعزيز عملها الميداني من خلال التنسيق وبناء التحالفات مع البرلمان والمنظمات الدولية المناهضة للفساد[1].

وتجدر الإشارة إلى الدور الكبير الذي يلعب الحكم الراشد كآلية حديثة لمكافحة الفساد المالي والإداري دوره في تفعيل الرقابة المالية والمحاسبية والذي سنفصل فيه في المبحث الثالث من الفصل الثاني.

الفرع الثاني: مكافحة الفساد المالي والإداري على المستوى الدولي

أخذت ظاهرة مكافحة الفساد المالي والإداري صبغة عالمية، ما أدى بالدول الأعضاء في منظمة الأمم المتحدة أو الدول الأعضاء في المنظمات الإقليمية إلى مكافحة الفساد، ويمكن رصد الجهود الدولية لمكافحة الفساد من خلال الاتفاقيات والهيئات الدولية كما يلي:

أولا- دور المنظمات الدولية: تلعب المنظمات الدولية دورا مهما في مجال مكافحة الفساد سواء من خلال تقديم التوصيات والاقتراحات أو من خلال تقديمها الدعم المالي والتقني للدول المنتمية إليها.

1- دور الأمم المتحدة في مكافحة الفساد: تعد الأمم المتحدة الإطار الدولي للتعاون بين جميع الدول وهي تعتبر الفساد ظاهرة عالمية فتاكة خاصة على دول العالم الثالث ويأتي اهتمامها هذا في إطار اقتناعها بحجم الخطر الناجم عن هذه الظاهرة، وكُلِّل هذا الاهتمام بإصدارها العديد من القرارات لمواجهة هذه الظاهرة، أهمها الاتفاقية الدولية بتاريخ 2003/10/02 والمتعلقة بمكافحة الفساد بعد عامين من المفاوضات ووقعت عليها 95 دولة في الجمعية العامة من بينها الولايات المتحدة الأمريكية[2]، وتتضمن الاتفاقية إجراءات من شأنها معاقبة المفسدين بالعزل والمحاكمة، وتُلزم الدول بالتعاون فيما بينها لإرجاع الممتلكات المسروقة إلى دولها الأصلية، وتلزم الاتفاقية الدول الموقعة عليها بتجريم ومقاضاة أعمال الرشوة والاختلاس وغسل الأموال وإساءة استعمال السلطة.

---

[1] للمزيد أنظر:- فيصل فرحي، **دور وسائل الإعلام في مكافحة الفساد، مجمع الخليفة نموذجا**، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول آليات حماية المال العام ومكافحة الفساد يومي، 5-6 ماي 2009، كلية الحقوق،جامعة يحيى فارس بالمدية، الجزائر، ص: 3-4.

- مركز دعم التنمية والتأهيل، **تفعيل دور مؤسسات المجتمع المدني في دعم وتعزيز آليات الشفافية والمساءلة**، القاهرة، مصر 2008، ص: 38

[2] زياد عربية بن علي، **الفساد أشكاله، أسابه ودوافعه آثاره**، مرجع سابق، ص: 8.

2- دور البنك الدولي في مكافحة الفساد: بالإضافة إلى الدور الرئيسي للبنك الدولي[*]في عملية التمويل والإشراف المالي على الدول من خلال القروض الطويلة والمتوسطة الأجل، له دور في مكافحة الفساد وفق إستراتيجية لتوسيع نطاق الشفافية وتحسين إدارة نظام الحكم في البلدان المتعاملة مع البنك خاصة وأنها الجهة المانحة الرائدة على مستوى العالم في مجال تقديم المساندة لتدعيم إدارات القطاع العام وهذا كله من خلال عدة مشروعات وبرامج من شأنها زيادة مستوى الشفافية في إدارة الشؤون المالية للقطاع العام. ويعمل البنك على مكافحة الفساد من خلال النقاط التالية:

- **سياسة شراكة عالمية:** وذلك من خلال عمله إلى جانب العديد من المنظمات والشبكات المناهضة للفساد مثل منظمة الشفافية الدولية، ومؤسسة الشراكة من أجل صندوق الشفافية، ومجموعة العمل المالي المعنية بمكافحة غسيل الأموال ومحاربة تمويل الإرهاب ولجنة المساعدات الإنمائية التابعة لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي[1].

- **مبادرة استعادة الأصول المسروقة:** في سبتمبر 2007 قام البنك الدولي بإنشاء مبادرة استعادة الأصول المسروقة بمشاركة الأمم المتحدة بغية مساعدة الدول النامية على استرداد الأصول التي سرقها زعماء فاسدون ومساعدتها على استثمار هذه الأصول في برامج إنمائية فعّالة.

- **إدارة النزاهة المؤسسية:** هي إدارة تابعة للبنك مهمتها التحقيق في إدعاءات الاحتيال والفساد في المشروعات التي يمولها البنك الدولي، ويتألف فريق إدارة النزاهة المؤسسية من أكثر من 50 موظفا محترفا يعملون في مجموعة عريضة من التخصصات ببلدان متعددة ويشمل الفريق محللين ماليين وباحثين ومحققين، محامين مدعين سابقين، ومحاسبين قانونيين، وموظفين تنفيذيين بالبنك[2].

- **التعاون القطري:** وذلك من خلال تقديم العون للدولة التي تمر بمرحلة انتقالية والتي تعتزم مكافحة الفساد ولاسيما فيما يتعلق بتصميم برامج المكافحة وذلك بشكل منفرد أو بالتعاون مع المؤسسات الدولية المعنية ومؤسسات الإقراض والتنمية الإقليمية، ولا يضع البنك الدولي برنامجا موحدا لمكافحة الدول النامية، بل يطرح نماذج متفاوتة تبعا لظروف كل دولة أو مجموعة دول.

---

[*] تتكون مجموعة البنك الدولي من 5منظمات عالمية مسؤولة عن تمويل البلدان بغرض التطوير وتقليل الفاقة أنشئ بمقتضى مقررات بروتن وورد، 1945 بدأ ممارسة أعماله في 27 يناير 1946م.

[1] **سياسة الشراكة لمكافحة الفساد**، موقع الإنترنت: www.worldbank.org تاريخ الإطلاع 27/12/2015.

[2] نواف سالم كنعان، **الفساد الإداري والمالي، أسبابه آثاره ووسائل مكافحته**، مرجع سابق، ص: 101.

3- منظمة الشفافية الدولية: تم إنشاء المنظمة سنة 1993م ومقرها في برلين وهي منظمة دولية غير حكومية تهتم بمتابعة الفساد الإداري والمالي على مستوى العالم، ولها خطة عمل من أجل إيجاد قاعدة دولية للتعاون بين الدول في مجال مكافحة الفساد المالي والإداري وذلك من خلال فروعها المنتشرة في العديد من دول العالم.

تهدف المنظمة كما جاء في أوراقها للحد من الفساد عن طريق تفعيل اتحاد عالمي لتحسين وتقوية نظم النزاهة المحلية والعالمية من خلال مبادئها الإرشادية التالية:[1]

- إدراك أن مخاطر الفساد تتعدّى حدود الحالات الفردية، ولذا فهناك مسؤولية مشتركة وعامة لمحاربة الفساد؛

- اعتبار الحركة ضدَّ الفساد حركة عالمية تتجاوز النظم الاجتماعية والسياسية والاقتصادية والثقافية داخل كل دولة؛

- الاهتمام بمبادئ مثل: المشاركة، اللامركزية، التنوع، المساءلة والشفافية على المستوى المحلي؛

- عدم التحزّب؛

- إدراك أن هناك أسبابًا عملية قوية وأخرى أخلاقية لوجود الفساد.

4- دور منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE): تقوم منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بدور قيادي في الحرب الدولية ضد الرشوة والفساد منذ عام 1989 وفي عام 2003 قامت بإعداد ورقة بشأن مكافحة الفساد، ولعل أهم ما أشارت إليه الورقة بشأن دور المجتمع المدني في مكافحة الفساد يجب على الدول الأعضاء وغير الأعضاء القيام بما يلي:[2]

- إعداد القوانين وتقديم التسهيلات لتأسيس منظمات المجتمع المدني؛
- المساعدة في تطوير استقلال وسائل الأعلام لتتمكن من الفحص الدقيق والعادل للعمليات الحكومية؛

---

[1] محمد خالد المهايني، **آليات حماية المال العام والحد من الفساد المالي**، الملتقى العربي الثالث حول آليات حماية المال العام والحد من الفساد الإداري، ورشة عمل مكافحة الرشوة والفساد، الرباط، المغرب، 11-15 مايو 2008، ص: 73.

[2] عطا الله خليل، **مدخل مقترح لمكافحة الفساد المالي والإداري في الوطن العربي**، ملتقى القطاع العام ومكافحة الفساد المالي والإداري، الرباط المغرب، 02-04 يونيو2008، ص: 18.

- زيادة شفافية للعمليات الحكومية والرغبة المخلصة في التعاون مع المجتمع المدني؛
- توفير المعلومات والخبرات لمنظمات المجتمع المدني؛
- دعم البرامج التدريسية لمنظمات المجتمع المدني.

ثانيا- الاتفاقيات المتعددة الأطراف لمنع الفساد ومكافحته: تساعد الاتفاقيات الدولية المتعددة الأطراف ضد الفساد على إنجاح جهود مكافحة الفساد في مختلف الدول، كما تضفي الصفة الرسمية على الالتزام الحكومي بتنفيذ مبادئ مكافحة الفساد.

من أهم الاتفاقيات الدولية والإقليمية التي اعتمدتها الدول لمنع ومكافحة الفساد الإداري والمالي على المستوى الإقليمي ما يلي: [1]

- إتفاقية البلدان الأمريكية لمكافحة الفساد التي اعتمدتها الدول الأمريكية عام 1996م؛
- إتفاق مكافحة الفساد بين موظفي الجماعات الأوروبية أو موظفي الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي التي اعتمدها مجلس الاتحاد الأوروبي عام 1998م؛
- إتفاقية القانون الجنائي بشأن الفساد التي اعتمدتها اللَّجنة الوزارية لمجلس أوروبا عام 1999م؛
- اتفاقية الاتحاد الإفريقي لمنع الفساد التي اعتمدها رؤساء ودول وحكومات الاتحاد الإفريقي لعام 2003م؛
- اتفاقية التعاون بين الدول العربية والخبرات التي أقرتها الجامعة العربية لعام 1983م لتعزيز التعاون بين الدول العربية في تبادل المعلومات والخبرات والمساعدة القضائية في مجال مكافحة الفساد والرشوة.

[1] نواف سالم كنعان، **الفساد الإداري المالي**، أسبابه آثاره وسائل مكافحته، مرجع سابق، ص: 98.

المبحث الثالث: أهمية الرقابة المالية في حماية المال العام وترشيد إنفاقه

تعتبر الرقابة المالية العامة في الفكر المعاصر كأحد العمليات الهامة والضرورية لنجاح الأعمال وحماية الأموال، وتهدف الأجهزة الرقابية في كل دول العالم إلى المحافظة على الأموال العامة وتنميتها وحمايتها من كل مظاهر التبديد والإسراف والفساد[1]، ذلك أن الدور الرقابي لا يقتصر على تجميع السلبيات فحسب بل لابد أن يسهم في تحقيق التنمية المنشودة.

المطلب الأول: ماهية الرقابة المالية

تعتبر الرقابة المالية من الوظائف الإدارية الأكثر أهمية في المؤسسات العمومية، ذلك أنها تمثل الخلاصة النهائية لنتائج مجموعة من الوظائف الإدارية التي تهدف إلى حماية أصول وممتلكات الحكومة من العبث والسرقة والاختلاس وسوء الاستخدام[2]، فهي الوظيفة الإدارية الأخيرة في المؤسسات العامة والمتمثلة في تقييم نتائج الأعمال النهائية والحكم على مدى مطابقتها للمعايير.

الفرع الأول: مفهوم الرقابة المالية

لقد سايرت الرقابة المالية تطور دور وأهداف الحكومات في إدارتها للمال العام من خلال تحديث وسائلها تماشيا مع التطور الهائل الذي طرأ على طرق جمع المعلومات والبيانات وحفظها، وقد تعددت تعاريف الباحثين للرقابة المالية بتعدد الجهات التي تمارسها وسلطاتها وتعدد مواضيعها، لكنهم اجمعوا على أن أي نظام مالي لا تتوفر فيه رقابة فعّالة ومنتظمة يعتبر نظاما ناقصا يفتقر إلى مقوّمات وجوده.

أولا- نشأة الرقابة المالية: رغم أن أشكال الرقابة المالية على الموازنة العامة لم تعرف إلا في القرن 19م إلا أن جذور نشأتها تعود إلى نشأة الدولة وملكيتها للمال العام نيابة عن الشعب، وقد عرفها الفراعنة القدماء، حيث كان لديهم رقابة تهتم بضبط المحاصيل التي تجبي الضرائب عنها، كما كان لدى مدينة أثينا منذ أكثر من 300 سنة قبل الميلاد مؤسسة مختصة بالرقابة على أموال الدولة[3].

لقد أولت الدولة الإسلامية أهمية كبيرة للرقابة المالية على أموال بيت مال المسلمين، حيث قسمت الرقابة في ذلك العصر إلى نوعين من الرقابة وهما رقابة ذاتية، ورقابة الوالي على الولاة، فحرمت السرقة والاختلاس وخيانة الأمانة [4]، كما جعل الإسلام الاختلاس جريمة نكراء حيث قال تعالى: "وَمَا كَانَ لِنَبِي أَنْ يَّغُلَ وَمَنْ يَّغْلُلْ يَأْتِ بِمَا غَّلَ يَومَ القِّيَامَةِ ثُّمَ تُوَفَّى كُلُ نَفْسٍ مَا كَسَبَتْ وَهُمْ لاَ يُظْلَمُونْ" (سورة

---

[1] عادل السن، **آليات المتابعة المالية للحد من الفساد الوظيفي**، مرجع سابق، ص: 42.

[2] كامل المغربي وآخرون، **أساسيات في الإدارة**، دار الفكر للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 1995، ص: 193.

[3] عوف محمود الكفراوي، **الرقابة المالية النظرية والتطبيق**، ط3، مطبعة الانتصار، الإسكندرية، مصر، 2005، ص: 13.

[4] حسين حسين شحاتة، **حرمة المال في الشريعة الإسلامية**، دار النشر للجامعات، القاهرة، مصر، 1999، ص: 54-57.

آل عمران، آية 161). فقد أوضحت الآية أنه من يغل شيئا يأت يوم القيامة وهو حامل له على ظهره أو رقبته، معذبا بحمله مرعوبا بصيته فيعذبه الله بما أخذ في نار جهنم، أما عقابه في الدنيا فهو التعزِّير واسترداد المال والعزل، فالآية وإن نزلت في خيانة الغنائم فإن حكمها يتعدى إلى كل من يأخذ ما ليس فيه حق من أموال المسلمين العامة[1].

ومن السنة ما روي عن البخاري عن أبي حميد الساعدي قال: "استعمل النبي صلى الله عليه وسلم رجلا من بني أسد يقال له ابن اللّتبية على صدقة فلما قدم قال: هذا لكم وهذا أهدي إلي، فقام النبي صلى الله عليه وسلم على المنبر فحمد الله وأثنى عليه ثم قال ما بال العامل نبعثه فيأتي فيقول هذا لكم وهذا أهدي إلي، فهلا جلس في بيت أبيه وأمه فينظر أيهدى له أم لا؟ والذي نفس محمد بيده لا يأت بشيء إلا جاء يوم القيامة يحمله على رقبته، إن كان بعيرا له رغاء أو بقرة لها خوار، أو شاة تعير ثم رفع يده حتى رأينا إبطيه ثم قال ألا هل بلغت[2]، كما قام عمر بن الخطاب بإنشاء نظام المراقبة حينما اتسعت رقعة الخلافة الإسلامية وظهور نظام الولاة لمحاسبتهم بعد تامين حقوق الوالي أو العامل الذي تستند إليه وظيفة أو مهمة في الدولة الإسلامية، حتى لا تمد يده إلى أموال الأمة وإلا كان في حكم السارق[3].

وعرفتها بلاد الرافدين منذ آلاف السنين، ولقد نصت بعض الشرائع والقوانين في تلك الفترة على عقوبات صارمة في حق من يتعدى على المال العام تصل إلى عقوبة الإعدام، وفي أوروبا يرجع هذا إلى أكثر من 2000 سنة، حيث أشار أرسطو في دساتير اليونان القديمة إلى أهمية مصداقية الحسابات للتسيير الجيد للمدينة[4]، وتجلت فيها خصوصا في سنة 1256م من خلال رقابة غرفة محاسبة باريس التي أنشأها الملك سانت لويس لتتولى فحص الحسابات وإصدار الأحكام التي كانت لها أحيانا صيغة جزائية، ثم تطور هذا النوع من الرقابة على إثر الثورة الفرنسية عام 1789م ليصبح حقا مكتسبا لممثلي الشعب من خلال مناقشة النفقات العامة حتى قبل ظهور مفهوم الموازنة وحساباتها الختامية وأسلوب تنظيمها ومناقشتها من قبل السلطة التشريعية [5].

---

[1] الإمام القرطبي، **الجامع لأحكام القرآن**، دار الكتب المصرية، ج4، القاهرة، مصر، 1967، ص: 254.

[2] أحمد بن حجر العسقلاني، **فتح الباري في شرح صحيح البخاري**، دار السلام، ج13، الرياض، السعودية، 1997، ص: 203.

[3] خالد راغب الخطيب، **مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص**، ط1، مكتبة المجتمع العربي، الأردن، 2010 ص:226.

[4] Loïc Philip **, panorama du contrôle des finances publiques dans le monde**, Revue française des finances publiques, N° 101, Mars 2008, les cours des comptes en action, p :15.

[5] محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، **المالية العامة والنظام المالي في الإسلام**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن 2000، ص:164.

ثانيا- تعريف الرقابة المالية: تعددت تعاريف الرقابة بشكل عام والرقابة المالية بشكل خاص ويرجع السبب في ذلك إلى الزاوية التي ينظر منها الباحث وطبيعة بحثه، والأهداف التي يرجو تحقيقها والأجهزة التي تقوم بها، هذا ما يحتم التطرق إلى التعريف اللغوي والتعاريف الاصطلاحية.

1- الرقابة لغة: اسم مصدره رَقَبَ رَاقَبَ يُرَاقِبُ مُرَاقَبَةً، فَهُوَ مُرَاقِبٌ، والمفعول مُرَاقِب، تَرَاقَبَ يَتَرَاقَبُ تَرَاقَبَا فَهُوَ مُتَرَاقِب، وتَرَاقَبَ الشَّخصان أي رَاقَبَ كل منهما الآخر أي لاحظه وحرسه [1]، والرقيب جمعه رقباء وهو الحارس فيقال "هو رقيب نفسه" أي ينفذ أعماله فلا يدع سبيلا للناس إلى لومه، والمرقبة جمعها مراقب وهي الموضع المرتفع يعلوه الرقيب[2].

2- التعريف الاصطلاحي: تمحورت تعاريف الرقابة المالية في ثلاث اتجاهات أساسية كما يلي:

أ- الاتجاه الأول: ترتكز تعاريف الرقابة المالية حسب هذا الاتجاه على الجانب الوظيفي، أي إلى الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها ومن هذه التعاريف نجد:

- الرقابة المالية هي الفحص والتحقق اللذين يتم أداؤهما بواسطة شخص معين أو جهة معينة بهدف الحصول على المعلومات اللازمة للتحقق من تنفيذ المهام والتقيد بالمعايير والحفاظ على الموارد وبلوغ الأهداف[3].

- الرقابة هي التحقق بأن التنفيذ يتم وفقا لما هو مقرر في الخطة وفي حدود التعليمات والقواعد الموضوعة، وذلك بقصد اكتشاف نواحي الضعف والأخطاء وعلاجها وتفادي تكرارها، على أن تتناول كافة أوجه النشاط في المشروع وإدارته[4].

- الرقابة المالية هي الفحص المستقل للبيانات المالية لمنشأة، لغرض إعطاء رأي، فيما إذا كانت هذه البيانات، تعطي صورة حقيقية وعادلة وعن مدى الالتزام بالتشريعات ذات العلاقة [5].

وعليه فالرقابة المالية هي عملية متابعة المنجز ومقارنته بالمخطط من اجل الكشف عن الانحرافات أيا كان موقعها، من خلال الفحص والتدقيق والتفتيش، والعمل على تصحيحها وتلافيها مستقبلا.

---

[1] أحمد مختار عمر، **معجم اللغة العربية المعاصرة**، ط1، المجلد الثاني، عالم الكتب، القاهرة، مصر، 2008، ص: 923.

[2] لويس معلوف، **المنجد في اللغة**، ط35، بيروت، لبنان، 1996، ص: 274.

[3] محمد عبد الفتاح الصحن وآخرون، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص: 7.

[4] محمد رسول العموري، **الرقابة المالية العليا**، دراسة مقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية، دمشق، سوريا، 2005، ص: 19.

[5] Frank A.AH wood & Neil D. Stein, **De Paula's Auditing**, 17th end Pitman GB, 1986, p: 18.

ب- الاتجاه الثاني: وينظر أصحاب هذا الاتجاه إلى الرقابة على أنها إجراءات ومن أهمها نجد:

- الرقابة المالية "هي مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها أجهزة معينة بغية المحافظة على الأموال العامة، وضمان حسن تحصيلها وإنفاقها بدقة وفعّالية واقتصاد وفقا لما أقرته السلطة التشريعية بالموازنة العامة وقوانين المالية الأخرى ووفقا للخطط الموضوعة للجهات الخاضعة للرقابة"[1].

- الرقابة هي تتبع التنفيذ ومقارنته بما هو مخطط له بغية كشف الانحرافات واتخاذ الإجراءات الكفيلة بتلافيها أو تحجيم أخطارها[2].

وعليه فالرقابة المالية مجموعة من الإجراءات التي يتم من خلالها التأكد من سلامة تنفيذ الخطط والبرامج والموازنات، ومدى الالتزام بالتعليمات التوجيهات من اجل تحديد الانحرافات والعمل على تلافيها.

ج- الاتجاه الثالث: ينظر أصحاب هذا الاتجاه في تعريفهم للرقابة إلى الأجهزة القائمة بالرقابة كما جاء في التعريف التالي:

- الرقابة المالية هي الإشراف والمراجعة من جانب سلطة أعلى للتعرف على كيفية سير العمل داخل المشروع والتأكد من أن الموارد تستخدم وفقا لما هو مخصص لها، فالرقابة عملية متابعة دائمة ومستمرة تقوم بها الجهة الرقابية للتأكد من أن ما يجري عليه العمل داخل الوحدة، الإدارية الخدمية أو الاقتصادية يتم وفقا للخطط والسياسات الموضوعية[3].

من التعاريف السابقة يمكن صياغة التعريف التالي: الرقابة المالية هي مجهود إنساني من قبل أشخاص محترفين ومؤهلين يتم وفق خطوات معينة، من اجل الوقوف على مدى اتساق التنفيذ مع ما تم التخطيط له من أهداف، وتصحيح مسار هذا التنفيذ في حالة وجود انحراف، بأسلوب يحقق من ناحية التكيُّف والتلاؤم مع ظروف وعوامل الموقف، ومن ناحية أخرى التعادل أو التوازن بين كفاءة وفعَّالية الأداء وبين الاعتبارات السلوكية والإنسانية للقائمين على هذا الأداء.

---

[1] محمد رسول العموري، **الرقابة المالية العليا**، مرجع سابق، ص: 25.

[2] كويفاتية، **الرقابة المالية ودورها الاقتصادي في القطاع العام**، رسالة دكتوراه، جامعة حلب، كلية الاقتصاد، سوريا، 1991، ص: 4.

[3] خالد راغب الخطيب، **مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص**، مرجع سابق، ص: 56.

يشتمل هذا التعريف كافة العناصر الأساسية الواجب توفرها في عملية الرقابة والمتمثلة فيما يلي:[1]

– الطبيعة الإنسانية لعملية الرقابة: فهي نشاط يمارسه الأفراد، عن طريق استعمال طرق فنية وأجهزة عملية من أجل الحصول على بيانات دقيقة ونتائج صحيحة؛

– الإطار العملي للرقابة: حيث تتم عملية الرقابة المالية وفق مراحل وخطوات معينة تتلاءم مع المتطلبات النوعية والظرفية اللازمة لإجرائها؛

– استمرارية عملية الرقابة: فالرقابة عملية مستمرة تبدأ مع بداية التنفيذ، وتنتهي بتحقق النتائج والأهداف المرجوة من تنفيذ العملية الخاضعة للرقابة؛

– الغرض من الرقابة: أي التأكد من أن الخطة تسير وفق ما خطط لها، والتنفيذ يسير نحو تحقيق الأهداف والنتائج المرجوة، أي أن مستوى التنفيذ يسير وفقا لما هو مرسوم له بكفاية واقتصاد ودون انحراف أو اختلال؛

– الصفة الإيجابية للرقابة: ومعناها أن الرقابة لا تقتصر على تصحيح الأخطاء واكتشاف الانحرافات أو الاختلالات بين الأداء والمعايير الموضوعة فحسب، بل تبين أيضا وسائل أو سبل إعادة الأمور إلى نطاقها، أي أنها تحمل معنى الفهم والتعاون والبناء ولم تعد تقتصر على الضبط والمنع فقط؛

– وسائل الرقابة أو سبلها في تصحيح مسار التنفيذ: من خلال تحديدها لأسباب الانحراف ووضع آليات للتغلب عليها وتوجيه القائمين على التنفيذ لمباشرته بما يتلاءم مع الاعتبارات السلوكية ولا يتم العقاب إلا في حالة الضرورة الملحة.

يمكن لنا توضيح العناصر التي جاءت في التعاريف السابقة من خلال أن الرقابة هي:

– عملية مراجعة لضمان تدفق النقدية وفق الخطط المحددة؛

– إجراء للكشف عن الانحرافات وتصحيحها وتلافيها مستقبلا؛

– ضمان لحسن استعمال المال العام وسلامة التصرفات المالية؛

– إلزام لإتباع الأنظمة والقوانين؛

– زيادة كفاءة استخدام المال العام وتحقيق الفعّالية في النتائج.

[1] سعيد السيد علي، دار الكتاب، **الأصول الحديثة في علم الإدارة العامة**، دار الكتاب الحديث، القاهرة، مصر، 2007، ص: 378.

ثالثا- أساليب الرقابة المالية: قد تكون هذه الرقابة شاملة أو انتقائية، كما يمكن لها أن تكون مستمرة أو دورية أو مفاجئة.

1- الرقابة الشاملة: هي رقابة تشمل جميع المعاملات المالية بصفة تفصيلية، أي هي رقابة عامة تطبق في مجالات معينة.

2- الرقابة الانتقائية: ويعتمد هذا الأسلوب على العينات حيث يتم اختيار عينة من بين المعاملات المالية الإجمالية المراد مراقبتها، ومن ثمة يتم فحصها كنموذج قياسي للجهة الخاضعة للرقابة.

يتم استخدام أسلوب اختيار العينة بأحد الطرق التالية:[1]

- **العينة العشوائية:** حيث يتم اختيار المعاملات المالية التي يتم إخضاعها للفحص بطريقة عشوائية؛

- **العينة الإحصائية:** يتم تصنيف المعاملات المالية إلى فئات متجانسة من ناحية الحجم والنوع ثم تؤخذ عينة من كل صنف من هذه الأصناف لإخضاعها للفحص والتدقيق؛

- **العينة العنقودية:** يتم اختيار موضوع المعاملة المالية، بحيث تمثل العينة مجموعة من المعاملات المالية بموضوعات مترابطة أو ذات صلة بالعينة المختارة.

3- الرقابة المفاجئة: وهي رقابة تتم بصورة مفاجئة دون إخطار الجهة الخاضعة للرقابة بميعادها وذلك من أجل الوقوف على مدى كفاءة الإنجاز وتجنب التحضير لعملية الرقابة وإظهار الأمور على غير حقيقتها[2].

4- الرقابة الدورية: وهي رقابة تمارس وفقا لفترات زمنية محددة أو حسب جداول زمنية منتظمة فيمكنها أن تكون سنوية أو سداسية أو شهرية...إلخ.

5- الرقابة المالية المستمرة: وهي رقابة تمارس بصفة مستمرة وغالبا ما يقوم بها المراجع الداخلي التابع للوحدة الحكومية، حيث يقوم بمتابعة جميع العمليات المالية المتعلقة بالإنفاق والتحصيل في وقت تنفيذها.

---

[1] محمد رسول العموري، **الرقابة المالية العليا**، دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص: 49-50.

[2] عباس علي، **الرقابة الإدارية على المال والأعمال**، مكتبة الرائد العلمية، ط1، الأردن، 2001، ص: 27.

رابعا- مراحل الرقابة: تمر الرقابة المالية بالمراحل التالية:[1]

أ- **تحديد المعايير:** والمعيار هو رقم أو مستوى جودة ينبغي تحقيقه، والذي يمثل الحد الأدنى من الأداء المتوقع أو المقاييس التي يمكن بها قياس النتائج الفعلية؛

ب- **قياس الأداء:** وهو خاص بتقدير ما إذا كان الأداء الفعلي متفقا مع المعايير، وقد يكون القياس شاملا أو بالعينة؛

ت- **مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط:** للتحقق من توافق الأداء الفعلي مع المعياري (عدم وجود انحرافات) أو أن يكون الأداء جيدا ويفوق المعيار (وجود انحراف موجب) أو أن يكون الأداء سلبيا (وجود انحراف سلبي)؛

ث- **تحليل أسباب الانحرافات وتقويمها:** وذلك لتصحيح الأوضاع السلبية والانحرافات الحاصلة.

الفرع الثاني: أهمية الرقابة المالية وأهدافها

تستمد الرقابة المالية أهميتها من أهمية المال العام وقدسيته، هذا الأخير التي يفقد دوره إذا لم يتم جبايته وتخصيصه بكفاءة وفعّالية، لذلك يتعين على السلطة التنفيذية أن تبذل كل ما في وسعها لتضمن سلامة التنفيذ وعلى السلطة التشريعية أن تراقب التنفيذ مراقبة مستمرة حتى تتأكد من كفاءة تنفيذ البرامج المعتمدة[2].

أولا- أهمية الرقابة المالية: تعتبر الرقابة المالية وسيلة وغاية في نفس الوقت، فهي وسيلة إذا ما استخدمت لمتابعة الأعمال وفق الخطط الموضوعة، وهي غاية إذا كان يراد بها تحقيق المساءلة وبالتالي تحديد المسؤولية الإدارية[3]، فالرقابة أداة لاكتشاف الأخطاء وتبيان مراكز الضعف والانحراف بقصد اقتراح الحلول وضمان حسن تطبيق الموازنة العامة ولابد في سبيل كل ذلك أن يقوم بأعمال الرقابة جهاز مستقل يتمتع أعضاءه بالتأهيل والاختصاص في العمل المخول لهم[4]. والشكل الموالي يوضح الرقابة المالية كوظيفة إدارية بمفهومها الحديث:

---

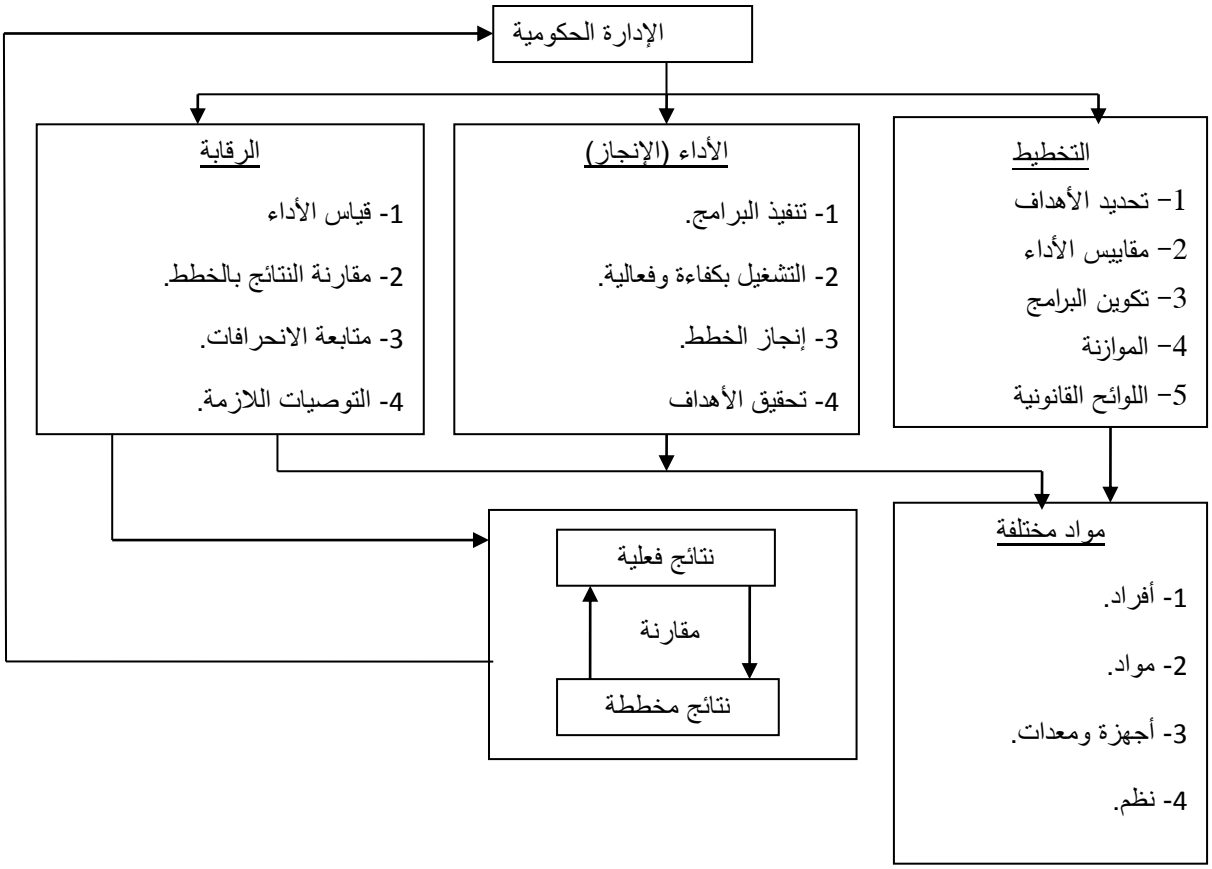
[1] عادل رزق، **تقييم أداء الإدارات الحكومية وتأهيل الكوادر الإدارية من أجل التغيير والإصلاح**، الملتقى العربي الثاني حول الإدارة الرشيدة خيار للإصلاح الإداري والمالي، القاهرة، مصر، 4-8 مايو 2008، ص: 4.

[2] زاهر عبد الرحيم عاطف، **الرقابة على الأعمال الإدارية**، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص: 84.

[3] محمد حجازي، **المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة**، ط1، المكتب الجامعي الحديث، عمان، الأردن، 1992، ص: 352.

[4] بوكساني رشيد، **تخطيط واستخدام المال ومراقبته- دراسة حالة الجزائر**-، الملتقى العربي الأول ، واجبات ومسئوليات الموظف العام وحماية المال العام، وورشة عمل حول آليات المتابعة المالية للحد من الفساد الوظيفي، مراكش، المغرب، 21-24 ديسمبر 2008، ص: 09.

شكل رقم(1-1): نموذج عام لإدارة البرامج في القطاع الحكومي



المصدر: عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، **الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الكلي والجزئي**، قسم المحاسبة والمراجعة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2009، ص: 293.

يتضح من الشكل أن الوظائف الأساسية للإدارة هي التخطيط والتوجيه والرقابة وهي مرتبطة ارتباطا مباشرا بإدارة أي وحدة إدارية، وهي تساعد كثيرا في تحديد إطار عملية الرقابة وتطورها داخل الأجهزة. وانطلاقا من الشكل يمكن إجمال أهمية الرقابة المالية في العناصر التالية: [1]

- تعكس الرقابة المالية صورة نتائج الأنشطة والأعمال النهائية للوحدة الحكومية وتمكنها من قياس مدى كفاءة الخطط المالية الموضوعة وكيفية تنفيذها، كما أنها تعرض البدائل الأفضل لتحقيق الأهداف وتمكن إدارة الوحدة من التعرف على نسبة الإنجاز والجودة في الإنجاز؛

- ارتباط الرقابة بوظيفة التخطيط، حيث لا توجد رقابة ما لم يوجد تخطيط مسبق، فالمعايير الرقابية لابد أن تستند إلى خطط واضحة ومحددة قابلة للتحقيق، كما أن الخطط الموضوعة لا يمكن التأكد من سلامة

[1] محمد الصحن وآخرون، **مبادئ الإدارة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، دون سنة، ص: 338-339.

تنفيذها دون وجود نظام فعّال للرقابة المالية، فكل من الرقابة والتخطيط هما عنصران مهمان متكاملان لإنجاز المهام المالية؛

– تحقيق الرقابة المالية يتطلب وجود هيكل تنظيمي متكامل واضح يبين درجات المسؤولية للعناصر الإدارية في التنظيم، ويساهم الهيكل التنظيمي الواضح والمتكامل في تحقيق المساءلة المطلوبة في ضوء اللوائح المحددة للصلاحيات والمسؤوليات، الأمر الذي يمكن من تصحيح الانحرافات بسهولة أو يساعد على تحديد مواطن الانحراف وأسبابها وتحديد من المسؤول عن اتخاذ الإجراء التصحيحي الملائم.

– تتأثر الرقابة المالية بمدى وجود توجيه سليم للمتعاملين بالوحدة الحكومية، حيث يعتبر الموظفون هم الأكثر تأثيرا في النظام الرقابي، لأن الرقابة المالية تتيح المجال لإجراء تعديلات في نظم الاتصال والتحفيز والقيادة عند اكتشاف أخطاء في تنفيذ المهام، لذلك فإن عمل الرقابة المالية يزداد سهولة وفعّالية كلما توفر نظام اتصال فعّال؛

تجدر الإشارة هنا أنه على الرغم من أهمية الرقابة المالية إلاَّ أنَّ تجاوز الحدود فيها يؤدي إلى عرقلة النشاط المالي وشل حركة الأجهزة الحكومية المختلفة، وتصبح الرقابة خطرا يتجاوز أثره مالية الدولة ليشمل النشاط المالي والإداري والاقتصاد ككل، لذا يجب تفادي تكرار أو ازدواج أعمال الرقابة سواء كانت من قبل جهاز رقابي واحد أو من أجهزة مختلفة.

ثانيا– أهداف الرقابة المالية: تهدف الرقابة المالية بصفة عامة إلى المحافظة على المال العام وحمايته من العبث، ويمكن تلخيص هذه الأهداف في النقاط التالية:

1– الأهداف السياسية: وتتمثل في ضمان احترام رغبة الهيئة التشريعية وعدم تجاوز الأولويات والمخصصات التي تم رصدها لتنفيذ المشاريع والخدمات العامة؛

2– الأهداف الاقتصادية: وتتمثل في التحقق من كفاءة استخدام الأموال العامة والتأكد من إنفاقها في أفضل الأوجه التي تحقق الأهداف المسطرة، ومنع صرفها على غير الأوجه المحددة، وكذلك المحافظة على الأموال العامة من السرقة والتلاعب، والحد من مظاهر الفساد المالي والإداري في دوائر الدولة والدوائر المدنية المرتبطة بها بعقود أو تعهدات أو بأي شكل من أشكال الشراكة منعا لإهدار المال العام[1]، بالإضافة إلى مراقبة الأداء وفقا للأهداف الموضوعة بهدف مراقبة ترشيد النفقات العامة[2]؛

---

[1] بوكساني رشيد، أوكيل نسيمة، **أجهزة الرقابة المالية على الأنشطة الحكومية حالة الجزائر**، المؤتمر العربي الأول التطوير والإصلاح الإداري من أجل رفع كفاءة الأداء المؤسسي ومواجهة الفساد، عمان، الأردن، 26–28 أكتوبر 2008، ص: 02.

[2] حمدي سليمان، سحيمات القبيلات، **الرقابة الإدارية والمالية**، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998، ص: 130.

3- الأهداف القانونية: وتتمثل في التأكد من أن مختلف التصرفات المالية تمت وفقا للأنظمة والقوانين والتعليمات والسياسات والأصول المالية المتبعة[1]، وتركز الرقابة القانونية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة حرصا على سلامة التصرفات المالية وتحديد المسؤولين عن الانحرافات والتوصية بالإجراءات الوقائية والتصحيحية؛

4- الأهداف الاجتماعية: تتمثل في منع ومحاربة الفساد المالي والإداري بمختلف صوره وأنواعه مثل الرشوة والسرقة والإهمال والتقصير، وتؤدي ظاهرة الفساد بصورها المختلفة إلى إهدار الموارد المالية والحد من النمو الاقتصادي ومن مستوى الرفاهية الاجتماعية، كما أن هناك ارتباطا قويا بين مستوى الفساد وحقوق الإنسان حيث أن الظلم الاجتماعي والفقر والعنف غالبا ما تكون مرتبطة بالفساد[2].

فالرقابة المالية تهدف إلى تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع، ويأتي هذا الهدف نتيجة التحول الذي طرأ على أهداف المشاريع بصورة عامة، حيث لم يعد تحقيق أقصى ربح ممكن هو الهدف الأهم بل شاركته في الأهمية أهداف أخرى منها تحقيق رفاهية المجتمع[3].

5- أهداف إدارية وتنظيمية: تتمثل في الإجراءات التي من شأنها المحافظة على الأموال العامة واستعمالاتها المشروعة بكفاءة وفعّالية وتشمل الأهداف الإدارية والتنظيمية الجوانب التالية:[4]

- التأكد من دقة البيانات المحاسبية، وسلامة وصحة القيود والأرقام المثبتة في القوائم والسجلات؛

- الرقابة تساعد على توحيد وتوجيه الجهود لإنجاز الأغراض والأهداف المحددة للمؤسسة بكفاءة وفعّالية؛

- تساعد الرقابة على اتخاذ القرارات المناسبة من خلال المعلومات الجديدة التي يكشف عنها التنفيذ والواقع العملي، وبالتالي تطوير قدرة الإدارة على اتخاذ القرارات المناسبة؛

- التحقق من إتباع نظم وأساليب حديثة في التنظيم والتخطيط والمتابعة؛

- تساعد على تقييم الوضع المالي والاقتصادي للمؤسسة، وكذلك تقييم أداء العاملين؛

---

(1) ابراهيم بن داود، **الرقابة المالية على النفقات العامة**، دار الكتاب الحديث، القاهرة، مصر، 2010، ص: 24.

(2) ترجمة طارق الساطي، **الوقاية من الغش والفساد والكشف عنهما** ، المؤتمر السادس عشر للمنظمة الدولية للهيئات العليا للرقابة المالية 1998، نسخة الكترونية، ص: 3.

(3) عبد الرؤوف جابر، **الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية**، ط1، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 2004، ص: 20.

(4) أنظر: - شيرين محمود حمد، **تطوير نظم الرقابة المالية في ظل إعادة هندسة العمليات الحكومية والتحول إلى اللامركزية في إقليم كوردستان- العراق**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، 2015، ص: 51.

- عوف محمود الكفراوي، **الرقابة المالية النظرية والتطبيق**، مرجع سابق، ص ص: 18-19.

– إكتشاف الانحرافات وحالات الغش، وإيجاد حلول مناسبة لها قبل استفحالها، والعمل على تقليص فرص ارتكابها من خلال تقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية وتدعيمها؛

– التحقق من حسن استخدام الموارد المحددة، من موارد مادية وبشرية، والتصرف فيها وفقا للخطة المقررة والحدود المرسومة.

المطلب الثاني: تصنيفات الرقابة المالية

تتعدد الرقابة المالية وتتنوع بتعدد المعايير التي يتم بموجبها تقسيم هذه الأنواع فهي عملية مستمرة ودائمة تتباين صورها وفقا لاختلاف وجهات نظر الباحثين لها، ورغم هذا التباين إلا أنه هناك مجموعة من الأسس يتم من خلالها التمييز بين أنواعها.

الفرع الأول: أنواع الرقابة من حيث الجهة التي تقوم بعملية الرقابة

تنقسم الرقابة وفقا لهذا المعيار إلى نوعين، الرقابة الداخلية التي تمارس من طرف هيئة تابعة لنفس الجهة محل الرقابة، ورقابة خارجية تقوم بها هيئة مستقلة عن الجهة الخاضعة للرقابة.

أولا– الرقابة الداخلية: هي رقابة تتم داخل السلطة التنفيذية، وهي تعتبر رقابة ذاتية تمارسها الوحدات القائمة بالتنفيذ وتعرف بأنها: " كل الخطط والإجراءات المختلفة التي يتبعها النظام لحماية موارده وللتحقق من دقة ومدى الاعتماد على البيانات المحاسبية، ولزيادة كفاءة الأداء بالوحدة ولتشجيع موظفي الوحدة على الالتزام بالتشريعات"[1]، كما يعتبر من قبيل الرقابة الداخلية: [2]

– هيئة الرقابة على مستوى الوحدة؛

– الرقابة على مستوى الوحدة أو المصلحة أو الهيئات أو الشركات القابضة؛

– رقابة الوزير التابع له الوحدة أو المصلحة؛

– رقابة وزير الخزانة أو البنك المركزي على الوزارات والمصالح والوحدات.

ثانيا– الرقابة الخارجية: هي رقابة تتم من طرف السلطة التشريعية أو القضائية وتعرف بأنها: "نشاط تقييمي مستقل عن السلطة التنفيذية يهدف إلى التأكد من صحة العملية المالية والبيانات المحاسبية

[1] محمد رسول العموري، **الرقابة المالية العليا دراسة مقارنة**، مرجع سابق، ص: 38.

[2] عوف محمود الكفراوي، **الرقابة المالية في الإسلام**، مركز الإسكندرية للكتاب، ط3، مصر، 2006، ص: 34.

ومشروعيتها والتحقق من كفاءة وفعالية أداء الأجهزة الحكومية في إنجاز أهدافها وبرامجها ومشاريعها"[1].

فالرقابة الخارجية هي رقابة تقوم بها جهة خارجية مستقلة عن الهيئة الخاضعة للرقابة، والهدف منها الحصول على رأي فني محايد حول صدق الحسابات الختامية في تصوير الحالة المالية للوحدة الحكومية وكذا نتائج أعمال الجهة الخاضعة للرقابة عن الفترة المالية المعنية، ويمكن أن تباشر هذا النوع من الرقابة كل من ديوان الرقابة المالية القضائية أو البرلمان.

الفرع الثاني: الرقابة المالية من حيث موضوعها

وتقسم الرقابة المالية وفقا لموضوعها إلى ثلاث أقسام هي: الرقابة المالية المستندية (المشروعية)، الرقابة الاقتصادية، الرقابة الشاملة.

أولا- الرقابة المستندية (المشروعية): تتمثل في الرقابة على المستندات والسجلات والدفاتر اليومية للتأكد من أن الإيرادات والنفقات قد تم تنفيذها وفقا للقانون والتشريع المعمول به، ويهتم هذا النوع من الرقابة بصحة المستندات من الناحية الحسابية ومدى مطابقتها للّوائح والتعليمات، والتي تطورت لتشمل البحث في مدى صحة التصرف المالي من منطلق أن صحة المستند لا تعني بالضرورة صحة التصرف المالي[2]. ويمكن لهذا النوع من الرقابة أن يكون قبل التنفيذ أو أثناءه كما يمكن أن يكون بعد الصرف.

ثانيا- رقابة الأداء: تسمى أيضا برقابة الاقتصاد والفعّالية، وهي تهدف إلى مراجعة أنشطة السلطة الحكومية، من حيث المشروعات والبرامج التي تقوم بها للوقوف على مدى التقدم في التنفيذ واستخلاص نقاط الضعف وما يصاحب ذلك من إسراف وتبذير من خلال مقارنة الأداء المحقق بالهدف المخطط له[3]، ونتيجة المقارنة تحدد الوضعية المالية للوحدة الحكومية.

وتشمل رقابة الأداء رقابة الكفاءة التي تعني تحقيق أكبر النتائج بأقل التكاليف، ورقابة الفعّالية التي تعني مدى تحقيق النتائج المرجوة [4].

ترتكز الرقابة الأداء على الأركان الآتية:[5]

- وجود أهداف محددة مسبقا؛

---

[1] حمدي سليمان، سحيمات القبيلات، **الرقابة الإدارية والمالية**، مرجع سابق،ص: 132.

[2] خالد راغب الخطيب، **مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام**، مرجع سابق، ص: 83.

[3] محمد شاكر عصفور، **أصول الموازنة العامة**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2008، ص: 161.

[4] محمد رسول العموري، **الرقابة المالية العليا دراسة مقارنة**، مرجع سابق، ص: 37.

[5] للمزيد انظر عوف محمود الكفراوي، **الرقابة المالية في الإسلام**، مرجع سابق، ص ص: 30-31.

– قياس الأداء الفعلي: بالاعتماد على ما توفره النظم المحاسبية والأساليب الإحصائية من معلومات وبيانات؛

– مقارنة الأداء الفعلي بالمستهدف لتحديد الانحراف أو الخطأ؛

– اتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيح الانحرافات.

تجدر الإشارة إلى انه قد تعاني الأجهزة الرقابية من صعوبات في مجال رقابة الأداء والتي تتمثل أساسا فيما يلي: [1]

– صعوبات في تحديد موضوعات رقابة الأداء وتحديد حدود المساءلة؛

– صعوبات في توفير الوسائل الفنية والتقنية الملائمة لهذا النوع من الرقابة، والمتمثلة في بعض المعلومات المناسبة والمعايير التي يقوم على أساسها الأداء؛

– صعوبات تتعلق بعدم كفاية الموارد المالية والبشرية لممارسة رقابة الأداء.

ثالثا– الرقابة الشاملة: تشمل الرقابة المستندية والاقتصادية من أجل تقييم الأداء والوقوف على مدى تحقيق الأهداف ومراعاة التنفيذ وفقا للقوانين والتشريع المعمول به.

يعرفها البعض بأنها المراجعة المالية ومراجعة المطابقة التي تعكس الأداء العام ومدى كفاءة واقتصاد وفعّالية إدارة الموارد العامة وذلك من خلال اشتمالها على العناصر التالية:[2]

– المسؤولية المالية: التي يجب أن تتضمن الاستقامة المالية ونشر كل الوقائع واحترام القوانين السارية؛

– مسؤولية الأداء: أي رقابة الفعّالية والاقتصاد في استعمال الموارد العمومية؛

– مسؤولية البرامج: وهي التأكد من أن نشاطات الحكومة تحقق الأهداف المخططة مع الأخذ بعين الاعتبار النتائج والتكاليف معا.

---

[1] المنظمة العربية لمكافحة الفساد، **المساءلة والمحاسبة تشريعاتها وآلياتها في الأقطار العربية**، الدار العربية للعلوم، بيروت، لبنان، 2006 ص: 270.

[2] حبيب أبو صقر، **موجز الرقابة على المؤسسات العامة في الدول النامية**، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمان، الأردن، 1978، ص: 161.

الفرع الثالث: الرقابة المالية من حيث سلطات جهة الرقابة

تنقسم الرقابة المالية من حيث سلطات الجهة الرقابية إلى الرقابة الإدارية والرقابة القضائية والرقابة التشريعية والرقابة الشعبية.

أولا- الرقابة المالية والإدارية: يقصد بهذا النوع من الرقابة تلك الرقابة التي تأخذ طابعا إداريا وتمارسها جهة ذات صفة إدارية سواء كانت هذه الرقابة لاحقة أو سابقة، نتائجها غير ملزمة وإنما تكون ذات صفة استشارية ويتضمن التقرير الناتج عنها التنبيه إلى الأخطاء والكشف عن المخالفات وطلب اتخاذ الإجراءات بشأنها، وتتم الرقابة الإدارية من الناحية العملية في طريقتين أساسيتين:[1]

1- الرقابة الموضوعية: وتتمثل في انتقال الرئيس إلى مكان عمل المرؤوس للتأكد من أداء واجباتهم بشكل دقيق.

2- الرقابة على أساس المستندات: حيث يقوم الرئيس بمراقبة أعمال المرؤوس عن طريق التقارير والوثائق والمستندات.

ويعاب على هذا النوع من الرقابة أنها لا تملك سلطة توقيع الجزاء على المخالفين والذي يكون من شأن سلطات أخرى مما يؤثر على مدى فعّالية هذا النوع من الرقابة.

ثانيا- الرقابة المالية التشريعية: وتتمثل في الرقابة التي تمارسها السلطة التشريعية على تنفيذ الموازنة العامة، حيث تكفل معظم دساتير الأنظمة الديمقراطية حق السلطة التشريعية في الرقابة على تحصيل الإيرادات وصرف النفقات سواء قبل أو أثناء أو بعد التنفيذ بصفتها ممثلة الشعب وهي ترتكز إلى حد بعيد على الرقابة الإدارية والقضائية وهي تهدف إلى:[2]

- تحرير حسابات الموازنة التي أقرها البرلمان وإعلان نتائج تنفيذ الموازنة؛

- الاطلاع على مدى مطابقة أعمال التنفيذ للغاية المقررة لها.

وتعتبر رقابة البرلمان على الجهاز الحكومي مظهرا من مظاهر الرقابة الخارجية، ويرجع ذلك إلى أن السلطة التشريعية بوصفها الممثل الشرعي للشعب وإرادته عليها أن تلعب دورا فاعلا في مجال مراقبة تنفيذ الموازنة العامة التي وضعت لتحقيق آمال الشعب وطموحاه، فالرقابة على الأموال العمومية

---

[1] سوزي عدلي ناشد، **الوجيز في المالية العامة**، مرجع سابق، ص: 342.

[2] القاضي عفيف مقدم، **محاضرات في الموازنة العامة**، جامعة بيروت العربية، بيروت، لبنان، دون ذكر السنة، ص: 13.

هـي أساسا من اختصاص السلطة التشريعية كي تضمن التزام السلطة التنفيذية بالإنفاق والجباية وفقا لما قررته السلطة التشريعية، بموجب الموازنة من خلال الوسائل التالية:[1]

أ- **السؤال:** والذي يتمثل في توجيه أعضاء السلطة التشريعية أسئلة مباشرة إلى الوزراء من أجل الاستفسار عن عمل ما، أو الاستعلام حول برنامج تنوي السلطة التنفيذية القيام به والحصول على جواب؛

ب- **الاستجواب:** وهو استفسار للحكومة حول أسباب تصرفها وإقدامها على تصرف معين والغاية من وراء ذلك التصرف، ويعتبر الاستجواب أقوى من التساؤل وأخطر منه في نتائجه والذي قد يؤدي إلى سحب الثقة في حدود إجراءات معينة؛

ت- **طلب المناقشات:** من حق أعضاء السلطة التشريعية عرض أي موضوع للمناقشة لاستظهار سياسة الحكومة وتبادل الآراء حولها؛

ث- **تشكيل لجان التحقيق:** يمكن للسلطة التشريعية تشكيل لجان تحقيق من بين أعضائها بقصد الوصول إلى معارف والكشف عن الانحرافات التي يمكن أو توجد في بعض الإدارات العمومية.

ويعاب على هذا النوع من الرقابة هو عدم كفاية الخبرات الفنية والكفاءة المهنية والتأهيل العلمي وعدم التفرغ لأدائها الأمر الذي دفع معظم المجالس التشريعية إلى تبني أجهزة تنوب عليها في مجال الرقابة المالية.

ثالثا- الرقابة القضائية: رقابة تمارس من طرف هيئة قضائية مهمتها إكتشاف المخالفات المالية، يعهد إليها بمحاكمة المسئولين عن هذه المخالفات وإصدار العقوبات اللاّزمة والجزاء المستحق كفرض الغرامات المالية واسترداد المسروقات.

وقد تحدد مهمتها في اكتشاف المخالفات المالية ومطالبة المسئولين بتدارك الموقف وإحالتهم على القضاء الجنائي إذا استدعى الأمر، كما يمكن لها إصدار تقرير سنوي يرسل إلى رئيس الجمهورية أو للسلطة التشريعية أو الاثنين معا تعرض فيه ما اكتشفته من مخالفات مالية، وما أمكن تجنبه وإعطاءها اقتراحاتها بهدف التقليل من الانحرافات أو تلافيها في المستقبل [2].

تعتبر هذه الرقابة من أهم الأنواع وذلك لإحكامها الرقابة على المال العام والمحافظة عليه كونها أكثر تخصصا من السلطة التشريعية.

---

[1] محمد رسول العموري، **الرقابة المالية العليا**، دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص: 47.

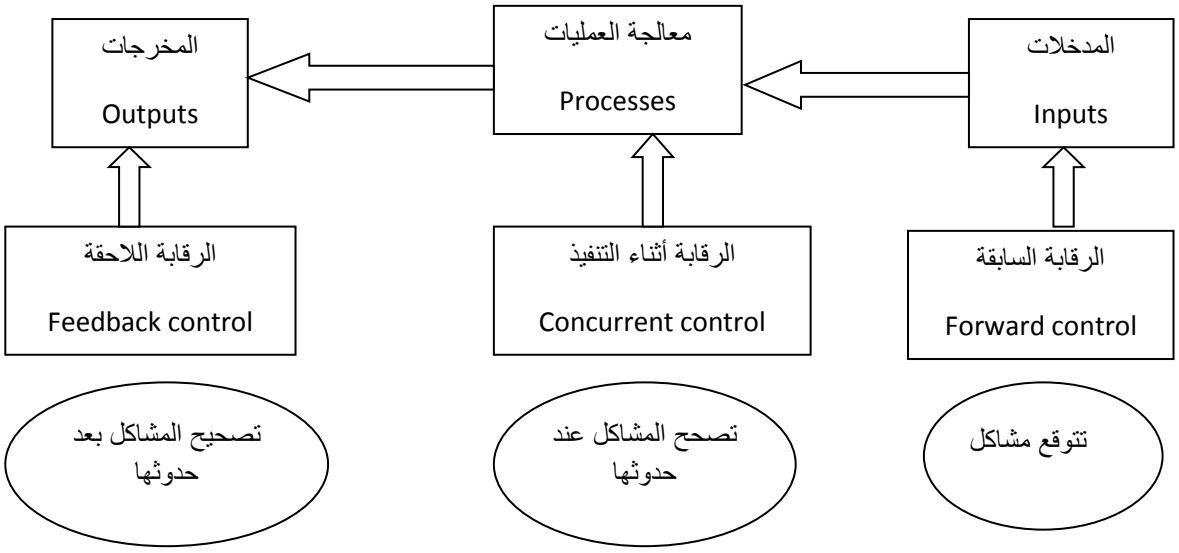
[2] مصطفى الفار، **الإدارة المالية العامة**، ط1، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص: 89.

رابعا– الرقابة الشعبية: تمارس هذه الرقابة من طرف المجتمع عن طريق الأجهزة الشعبية وتستمد شرعيتها من الشعب الذي يعتبر المالك الحقيقي للأموال العامة، ونقصد بها رقابة الأجهزة الشعبية الموجودة ببعض الدول إضافة إلى المجالس المنتخبة على المستوى الوطني أو المحلي.

الفرع الرابع: الرقابة المالية من حيث توقيتها

يقوم هذا التقسيم على أساس توقيت حدوث العملية الرقابية بالنسبة لدورة الموازنة العامة فهي تتم إما قبل التنفيذ وتسمى الرقابة السابقة، أو أثناء التنفيذ وتسمى بالرقابة الآنية، أو بعد التنفيذ وتسمى بالرقابة اللاحقة. والشكل الموالي يبين لنا أنواع الرقابة وفقا للمعيار الزمني والتي تتبع التوقيت المنطقي لعمل هذا النظام المتكامل كما يوضحه الشكل التالي:

شكل رقم(1-2): أنواع الرقابة حسب توقيت حدوثها



المصدر: علاء الدين خليل إبراهيم السيد، **إطار مقترح لتطوير أداء الرقابة المالية، دراسة تحليلية وتطبيقية على وزارة التربية والتعليم العالي والمديريات التابعة لها في قطاع غزة**، أطروحة ماجستير فلسطين، 2005، ص: 24.

ومن خلال الشكل السابق يتضح أن الرقابة حسب توقيت حدوثها تنقسم إلى الأقسام التالية:

أولا- الرقابة السابقة لتنفيذ الموازنة العامة: تتم الرقابة السابقة قبل اتخاذ الإجراءات التنفيذية التي تؤدي إلى صرف الأموال العمومية، حيث لا يجوز لأي وحدة الارتباط بالالتزام أو دفع أي مبلغ قبل الرجوع إلى الجهة المختصة بالرقابة القبلية للموافقة على الصرف[1].

تُعرف أيضا بالرقابة الوقائية كونها تعمل على منع وقوع الأخطاء والانحرافات، فهي رقابة تتم أساسا على صرف النفقات وليس على تحصيل الإيرادات، لأنه لا يمكن أن تكون مراقبة سابقة للتحصيل ولكن يمكن مراجعة الخطط التي عن طريقها تحصل الإيرادات، كما يطلق عليها أيضا اسم الرقابة المانعة لأنها مانعة لوقوع الأخطاء والمخالفات المالية في أكثر الأحيان ولأنها تحول دون تبديد الموارد العامة وتحقق وفرا في النفقات العامة وهي تتخذ عدة أشكال:[2]

- إصدار القوانين والإجراءات والتعليمات المالية؛

- اعتماد خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية للدولة؛

- اعتماد الموازنة العامة للدولة والموازنات التخطيطية للسنة المالية؛

- الإقرار المبدئي بصحة عمليات معينة من الناحية القانونية؛

- الإقرار بأن الارتباط في حدود الاعتمادات دون تجاوز؛

- فحص مستندات دفع الالتزام والتأكد من سلامتها قبل الترخيص للجهة الحكومية الإدارية بالصرف.

1- مزايا الرقابة السابقة: تتسم الرقابة السابقة بالعديد من الخصائص والمميزات تتمثل فيما يلي:[3]

- تساعد على التنفيذ السليم للسياسة المالية والاجتماعية للدولة؛

- تعمل على التطبيق الدقيق في تنفيذ القوانين واللوائح والتعليمات؛

- أثرها فوري ووقائي كونها تتم قبل وقوع الحدث المالي؛

- سريعة النتائج في تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والمخالفات؛

- تعمل على تقليل المسؤولية الملقاة على من يقوم بالتنفيذ، وذلك لتحققهم من مشروعية وسلامة التصرف قبل البدء فيه لأنه تم مراجعته من طرف مختصين.

---

(1) محمد رسول العموري، **الرقابة المالية العليا دراسة مقارنة**، مرجع سابق، ص: 29.

(2) خالد راغب الخطيب، **مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية**، مرجع سابق، ص: 77.

(3) عوف محمود الكفراوي، **الرقابة المالية النظرية والتطبيق**، مرجع سابق، ص ص: 26-27.

2- عيوب الرقابة السابقة: يؤخذ على الرقابة القبلية ما يلي:

- صعوبة مراجعة العمليات المالية الكبيرة مجتمعة وكذا المشروعات الإنشائية، والتي تتم مراجعتها كأجزاء متفرقة كلما بدأ بتنفيذ جزء منها، وبالتالي هناك إمكانية لعدم توفر المعلومات لكل تلك الأجزاء من أجل دراستها للكشف عما قد يوجد من أخطاء وانحرافات.

- تأخير تنفيذ الأعمال نتيجة البطئ في الإجراءات وعدم المرونة والتي قد تكلِّف الدولة أضعاف ما قد ينجم عنها من مزايا، بالإضافة إلى أن هذه الرقابة تتم عن طريق هيئة خارجية ومستقلة عن الهيئة الإدارية المكلفة بالتنفيذ مما يؤدي إلى سلب هيئة الرقابة الكثير من اختصاصات السلطة التنفيذية مما يؤدي إلى زيادة الخلافات والمنازعات المستمرة بين الهيئة الرقابية والسلطة التنفيذية[1].

- في كثير من الأحيان تكون هذه الرقابة شكلية فقط وليست موضوعية.

ينبغي الإشارة في الأخير أن وجود عيوب لهذا النوع من الرقابة لا يعني التخلي عنها، بل يجب إيجاد جو من التفاهم والتعاون بين المسئولين عن الرقابة والخاضعين لها، وذلك من خلال نشر الوعي الرقابي بين الأجهزة التنفيذية والكشف دائما عن المصلحة العامة للمجتمع في العملية الرقابية، وتركيزها على الجوانب الجوهرية من نشاط الوحدة أو المشروع الخاضع للرقابة.

ثانيا- الرقابة الآنية: تسمى أيضا بالرقابة أثناء التنفيذ، وتتمثل في عمليات المتابعة التي تجريها الجهات المختصة بذلك في الدولة للتأكد من سلامة ما يجري عليه العمل، وأن التنفيذ يسير وفقا للخطط والسياسات الموضوعة وعادة ما تمارس الرقابة الآنية (المرافقة للتنفيذ) المجالس النيابية المنبثقة عن السلطة التشريعية في الدولة ذات الأنظمة الديمقراطية [2]، يتميز هذا النوع من الرقابة بالاستمرار والشمول حيث يبدأ مع تنفيذ الأعمال وترافقها إلى غاية نهايتها حيث تعمل على اكتشاف الأخطاء في حينها وتلافي القصور مما يساعد على اتخاذ إجراءات تصحيحية قبل تنفيذ المشروع[3]، ومتابعة تنفيذ الأعمال وأداء الخدمات للوقوف على ما حققته الإجراءات التصحيحية من نتائج.

ثالثا- الرقابة اللاحقة: يقصد بالرقابة اللاحقة الرقابة بعد انتهاء السنة المالية واستخراج الحسابات الختامية، وبالتالي فهي لا تقتصر فقط على مراقبة النفقات الحكومية كما هو الحال بالنسبة للرقابة السابقة بل تشمل الإيرادات العامة أيضا، ففي جانب الإيرادات يتم التأكد من قيام السلطة التنفيذية بجباية الإيرادات

---

[1] مصطفى الفار، **الإدارة المالية العامة**، مرجع سابق، ص: 92.

[2] إبراهيم علي عبد الله، أنور العجارمة، **مبادئ المالية العامة**، دار الصفاء، عمان، الأردن، دون سنة ، ص: 149.

[3] المنظمة العربية لمكافحة الفساد، **المساءلة والمحاسبة تشريعاتها وآلياتها في الأقطار العربية**، مرجع سابق، ص: 275.

العامة دون تقصير أو إهمال، وأن كل ما تم تحصيله قد تم وضعه في الخزانة العامة، كما يتم القيام بمراجعة حسابية على جميع العمليات التي تمت لكشف المخالفات التي تم ارتكابها[1].

تأخذ الرقابة اللاحقة عدة أشكال، فقد تقتصر على الرقابة الحسابية والمستندية على العمليات المالية من أجل الوقوف على أشكال التلاعب بالأموال العامة، كما قد تمتد إلى مساءلة مرتكبي المخالفات المالية والبحث في مدى كفاءة الوحدات التنفيذية في استخدام الأموال العامة، وللرقابة اللاحقة العديد من المزايا وعليها بعض المآخذ.

1- مزايا الرقابة المالية اللاحقة: تتسم الرقابة البعدية بالعديد من المزايا نبرزها فيما يلي:

- تأتي الرقابة المالية اللاحقة بعد نهاية العمليات المالية بشكل كامل، مما يعطي للجهة الرقابية مجال أوسع للنظر في جميع أجزاء العملية الواحدة ودراستها على أساس واقعي؛

- كما تعمل على إكتشاف الأخطاء والانحرافات دون أن تعيق العمليات المالية والأنشطة[2]؛

- تكون الرقابة اللاحقة من جهة ترتبط بالسلطة التشريعية غالبا (تقدم لهما التقارير) وبالتالي إمكانية سد الثغرات وتنفيذ خطة الإصلاح؛

- إن هذا النوع من الرقابة يحقق الأهداف الرئيسية للرقابة، من حيث محاسبة المقصرين وتحصيل الخسائر المالية التي لحقت بالإدارة وتضع الجهات الإدارية في صورة الأخطاء والمخالفات لمنع تكرارها[3].

2- عيوب الرقابة المالية اللاحقة:

- أنها تتم بعد تنفيذ العمليات المالية، وبالتالي لا تساعد على منع الأخطاء والمخالفات قبل وقوعها ومن ثمة عدم قدرتها على حماية المال العام[4]؛

- قد تتقيد الرقابة اللاحقة بما قررته الرقابة السابقة، فيكون هناك ضياع للجهد والوقت نتيجة إزدواجية العملية الرقابية، بالإضافة إلى أنها تأتي بعد مدة زمنية لاحقة يكون فيها مرتكبي المخالفات قد تغيرو وبالتالي تكون هناك صعوبة في تحديد المسؤوليات [5].

---

[1] سعيد عبد العزيز عثمان، **الاقتصاد العام مالية عامة مدخل تحليلي معاصر**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص: 640.

[2] عادل فليح العلي، **المالية العامة والتشريع المالي الضريبي**، دار الراية، عمان، الأردن، 2007، ص: 564.

[3] محمد رسول العموري، **الرقابة المالية العليا دراسة مقارنة**، مرجع سابق، ص: 34.

[4] زاهر عبد الرحيم عاطف، **الرقابة على الأعمال الإدارية**، مرجع سابق، ص: 82.

[5] عبد الهادي النجار، **اقتصاديات النشاط الحكومي**، مطبوعات جامعة الكويت، الكويت، 1982، ص: 407.

ومما سبق يتضح لنا أنه لا يوجد تعارض بين أنواع الرقابة المالية (السابقة والآنية واللاحقة) للتنفيذ بل هي مكملة لبعضها البعض فالرقابة السابقة تقوم بدور وقائي تجنب الخطأ قبل وقوعه، والآنية تعمل على تصحيح الأخطاء في وقتها قبل تفاقمها وتسوية آثار المخالفات المالية المكتشفة.

المطلب الثالث: أدوات الرقابة المالية

توجد العديد من الأدوات الرقابية التي يتم بواسطتها اكتشاف الانحرافات المالية، ويتم اختيار أحد هذه الأدوات على أساس نوع وطبيعة العملية الرقابية ومجال تطبيقها، ولقد اهتمت العديد من الدول بانتقاء أفضل الوسائل لتنفيذ العملية الرقابية من أجل حماية أموالها وصيانة مواردها بأفضل الطرق وأقل التكاليف، ومن أهم أدوات الرقابة المالية ما يلي:

الفرع الأول: الملاحظة الشخصية

تعتبر الملاحظة الشخصية من أقدم الوسائل الرقابية، وذلك لبساطتها وفعاليتها كونها تتميز بقدرتها على ترقية العلاقة بين الرئيس والمرؤوسين نتيجة الاتصال المباشر والمستمر بينهم والتي تعمل على إزالة الحواجز بينهم[1]، وتستخدم للحصول على المعلومات الملائمة للأنشطة الرئيسية التي تمارسها الوحدة الحكومية، فيمكن للرئيس الاستماع إلى آراء المرؤوسين وجمع المعلومات عن التنفيذ الفعلي للخطط والبرامج، كما يمكن للزيارة الميدانية للمدير أو الرئيس في الهيئة الحكومية أن تعكس بعض النتائج التي يمكنه من خلالها تقييم سير العمل، وتستخدم الرقابة الشخصية وسائل متعددة بالإضافة إلى الإدراك[*] مثل كاميرات المراقبة.

ورغم أهمية الملاحظة الشخصية كأداة رقابية في اكتشاف الانحرافات والتي لا يمكن اكتشافها بطرق رسمية إلى أنه يعاب عليها الآتي:

– تحتاج الملاحظة الشخصية إلى وقت وجهد، خاصة في حالة تعدد أعضاء التنظيم ومزاولة أعمالهم في أماكن مختلفة، كما لا يمكن للمراقب أن يكوِّن انطباعا دقيقا عن الموظفين لاسيما في حالة كثرة عددهم؛

– شعور المنفذون بضغوط لافتراض عدم الثقة فيهم، خاصة إذا كانت مصحوبة بالكثير من الانتقادات وسوء التفسير في بعض الأحيان، الأمر الذي يجعل المنفِّذين يعتقدون أن الرئيس الأعلى في العمل يتدخل في أعمالهم بشكل يسيء إلى تفويض الصلاحيات؛

---

[1] كامل ابو ماضي، **مدى فعالية أساليب الرقابة في المؤسسات في قطاع غزة**، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2004، ص: 43.

[*] الإدراك هو الذي يتم عن طريق الحواس الخمس.

وعليه فالملاحظة تعتبر من أهم الوسائل الرقابية وأبسطها وأكثرها فعالية كونها تعتمد على الاتصال المباشر بين المراقبين والمنفذين، خاصة إذا ما تجنبت مساوئها والمتمثلة في الضغوط على المنفذين وافتراض عدم الثقة فيهم، وإهدار وقت المسئول[1].

الفرع الثاني: التفتيش

يقصد بالتفتيش فحص الأعمال من الناحيتين الشكلية والموضوعية وفقا للبرامج المعدة مع إفراغ نتائج الفحص في تقارير خاصة ترفع إلى الجهات المختصة، ويمكن أن يتم التفتيش بشكل فجائي أو مخطط له[2].

ويمكن التمييز بين التفتيش والملاحظة من خلال النقاط التالية:[3]

- تتم الملاحظة بعلم الخاضعين للرقابة، في حين يأخذ التفتيش غالبا الصفة الفجائية؛
- تتم الملاحظة من طرف المسئول الأعلى في العمل أو الإدارة، أما التفتيش قد يتم من طرف جهة خارجية متخصصة في الرقابة؛
- تعتبر الملاحظة أسلوب للإشراف والتوجيه عكس التفتيش الذي يكون اقرب إلى أسلوب المساءلة والمحاسبة.

ويأخذ التفتيش صورا مختلفة فقد يكون شكليا أو موضوعيا، كما قد يكون دوريا أو فجائيا ومن حيث مداه قد يكون جزئيا أو كليا.

الفرع الثالث: المراجعة والتدقيق

تعتبر المراجعة أهم أدوات الرقابة المالية كونها تعمل بموضوعية في تقييم البيانات المدونة في السجلات والملفات المالية، وتهدف إلى اختبار الصدق والكفاءة في السجلات المالية، إذ أنها وثائق لا يمكن إهمالها، والتي يشترط أن تكون كافية وبالشكل المطلوب حتى يتم مراجعتها وتحديد الانحرافات إن وجدت [4].

---

[1] ثابت عبد الرحمان إدريس، جمال الدين محمد المرسي، **الإدارة الاستراتيجية مفاهيم ونماذج تطبيقية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2002، ص:424.

[2] موسى اللوزي، **التنمية الإدارية المفاهيم الأسس التطبيقات**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2000، ص: 122.

[3] سعيد السيد علي، **الأصول الحديثة في علم الإدارة العامة العملية الإدارية**، مرجع سابق، ص: 437.

[4] عوف محمود الكفراوي، **الرقابة المالية في الإسلام**، مرجع سابق، ص: 67.

ورغم أهمية المراجعة كأداة رقابية فعّالة في اكتشاف الفساد المالي إلا أن هناك العديد من العوائق تعترض طريقها أهمها:[1]

- جهل إدارة المنظمة بأهمية تقييم جميع جوانب العمليات من قبل المراجع؛
- عدم تقبل المسئولين عن وضع خطط وسياسات المؤسسة لفكرة قيام طرف آخر بتقييم أعمالهم؛
- ارتفاع تكاليف المراجعة الجارية على العمليات؛
- صعوبة الحصول على الأفراد المتخصصين الذين بإمكانهم القيام بهذا النوع من المراجعة.

وبالتالي فللمراجعة المالية دور فعّال في حماية المال العام باعتبارها وسيلة لإجبار الوحدة الحكومية على توخي الحذر والتحلي بالأمانة.

الفرع الرابع: المتابعة

تشمل المتابعة تنفيذ الخطط والبرامج والموازنات بالإضافة إلى تنفيذ العقود الإدارية، وتأخذ المتابعة الرقابية الأشكال التالية: [2]

- المتابعة القانونية: تتمثل في متابعة مدى التزام المتعاقدين مع الإدارات بالشروط الواردة في العقد؛
- المتابعة المادية: تهتم بمدى توافق نسبة الانجاز الفعلي مع الوقت المستغرق الفعلي؛
- المتابعة المالية: تتمثل في تحديد نسبة المبالغ المدفوعة إلى مجموع المقابل المالي للعقد ومقارنة هذه النسبة بنسبة المنجز الفعلي، وذلك لتحديد مدى التوازن ما بين الجانب المادي والجانب المالي للعقد.

الفرع الخامس: التقارير الرقابية

تعتبر التقارير الوسيلة المثلى التي تستخدمها الرقابة المالية والمتضمنة خلاصة الاستنتاجات والاقتراحات والتوصيات والمسؤوليات المترتبة على المخالفات المالية التي تصل إلى الهيئة الرقابية[3]، وبالتالي فان التقارير المالية هي وسيلة وليست هدف تستخدم لتوفير المعلومات الضرورية وتحديد التوصيات اللازمة كإجراء تصحيحي في حالة وجود انحرافات.

---

[1] بن مرزوق عنترة، **الرقابة الإدارية ودورها في مكافحة الفساد الإداري في الإدارة الجزائرية**، رسالة ماجستير (غير منشورة)، كلية العلوم السياسية والإعلام، جامعة الجزائر، 2008، ص: 118.

[2] نواف كنعان، **الرقابة المالية على الأجهزة الإدارية في دولة الإمارات العربية(دراسة مقارنة)**، مجلة الشارقة للعلوم الشرعية والإنسانية، الإمارات العربية، المجلد2، العدد2، ص: 49.

[3] نواف كنعان، **الرقابة المالية على الأجهزة الإدارية في دولة الإمارات العربية المتحدة**، مرجع سابق، ص: 43.

وتختلف تقارير الرقابة المالية تبعا لمصدرها (هيئة رقابية داخلية أو خارجية) كما تختلف تبعا لتوقيتها (دورية أو فجائية)، حيث يرسل التقرير إلى المسئول الأعلى في التنظيم لإجراء التصحيحات المطلوبة، وذلك من خلال تحديده النقاط التالية: [1]

- تسليط الضوء على مدى انحراف التنفيذ عما خطط له حتى يمكن اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة قبل تفاقم الموقف؛
- اكتشاف ما وقع من أخطاء؛
- تحديد المسئولين عن الفشل.

الفرع السادس: الحوافز والعقوبات

تعتبر الحوافز والجزاءات من الوسائل غير المباشرة للرقابة المالية تساعدها على تحقيق أهدافها دون وجود رقيب أو مشرف، حيث تعمل الحوافز على تشجيع العامل الكفء وتحث الموظف الحاصل على هذه الحوافز على الاستمرار في هذا الأداء خشية انقطاعها أو حفظها، أما العقوبات فهي إجراء ضد الموظف المتخاذل أو المقصر نتيجة للإهمال أو المخالفة أثناء تأدية العمل والتي تأخذ صور متعددة كتأخير العلاوات وآجال استحقاق الترقيات أو الاقتطاع من المرتبات[2]؛

تظهر أهمية الحوافز والعقوبات كأداة رقابية في دفعها للعامل ذاتيا إلى تحقيق ما تهدف إليه العملية الرقابية فيتجنب الوقوع في المخالفات مما يسهم في رفع مستوى الأداء خاصة مع وجود نظام كفئ للثواب والعقاب.

الفرع السابع: تحليل النسب المالية

تعتبر النسب المالية أداة رقابية تهدف إلى التأكد وتوضيح العمليات التي قامت بها الوحدة الحكومية خلال فترات سابقة مع تفسير الانحرافات ومعرفة نوعها، فان كانت ايجابية تسعى إلى تدعيمها وان كانت سلبية تسعى إلى معالجتها [3]، فالنسب المالية تعبر عن العلاقة بين متغيرين أو أكثر وتحدد هذا التغير في النتائج ومقارنته مع معايير محددة مسبقا، قد تكون نسبا لسنوات سابقة، ليبرز دور التحليل المالي في تفسير مضمون هذه النسب من خلال التحليل المفضي إلى بيان العلاقة بين بنود الموازنة العامة وتفسير هذه العلاقة.

---

[1] محمد سعيد أحمد، **الرقابة المالية مدخل النظم**، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، دون ذكر بلد النشر، 1977، ص: 09.

[2] عوف محمود الكفراوي، **الرقابة المالية النظرية والتطبيق**، مرجع سابق، ص: 105.

[3] علاء الدين خليل إبراهيم السيد، **إطار مقترح لتطوير الرقابة المالية**، مرجع سابق، ص: 65.

الفرع الثامن: البيانات الإحصائية

تعتبر البيانات الإحصائية من أهم أدوات الرقابة المالية على المال والأعمال، حيث تبين نشاط الوحدة وقدرتها على تحقيق كفاءة الأداء، ولذلك فان الرقابة بواسطة الطرق الإحصائية تعمل على تحديد نوعية الأداء ومختلف الانحرافات والتي يجب معالجتها باتخاذ قرارات سليمة، كما تستعمل إجراء المقارنة بشكل سريع خاصة إذا ما تم ترجمتها إلى خرائط وأشكال ورسوم بيانية[1]؛

الفرع التاسع: الشكاوى والتظلمات

تعتبر الشكاوى أداة فاعلة في تحقيق الرقابة المالية، إذ تجعل المواطنين جميعا رقباء على المال العام في مختلف الإدارات العامة[2]، وتتوقف درجة فعالية هذه الأداة على تقبلها بدرجة عالية من المسؤولين، وذلك بفحص مدى جديتها للوقوف على سلامتها، ومن ثمة توجيهها بالمسار القانوني وإحالتها للجهة المختصة بها لتقديم التوصيات اللاّزمة وغالبا ما يتم ذلك من خلال لجان متخصصة؛

الفرع العاشر: الموازنات التقديرية

تعتبر الموازنات التقديرية من أهم الأدوات الرقابية وأقدمها وهي تعبر عن خطة عمل لفترة زمنية مقبلة بشكل رقمي، وتعمل على تحقيق أربعة أغراض رئيسية هي: [3]

- تعمل على التنسيق بين الموارد والنفقات؛
- تعمل على تحديد المعايير المستخدمة للأنشطة والنظم الرقابية؛
- تمد إدارة المنظمة بمؤشرات واضحة عن حجم الموارد؛
- تعمل على تبسيط عمليات قياس وتقييم الأداء.

تعبر الموازنة من الأدوات المهمة جدا في القطاع الحكومي والتي من شأنها تجسيد الخطط لفترة زمنية قادمة تقدر بسنة والتعبير عنها بأرقام، وبالتالي فهي أداة للتأكد من أن النتائج تتم وفقا لما هو مقرر لها.

---

(1) بن مرزوق عنترة، **الرقابة الإدارية ودورها في مكافحة الفساد الإداري في الإدارة الجزائرية**، مرجع سابق، ص: 120.

(2) بن سعيد السيد علي، **الأصول الحديثة في علم الإدارة العامة**، مرجع سابق، ص: 444.

(3) علي شريف، محمد سلطان، **المدخل المعاصر في مبادئ الإدارة**، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 1998، ص: 392.

الفرع الحادي عشر: النظم والقوانين والتعليمات

تعتبر النظم والقوانين والتعليمات من أهم الأدوات التي تقوم عليها الرقابة المالية، فهي تمثل معايير للتقييم من جهة، وأداة لقياس مدى الالتزام بصحة ودقة تنفيذها من جهة أخرى، وتعتبر في ذات الوقت أداة للكشف عن المخالفات المالية، والتي يؤدي عدم الالتزام بها إلى ضياع المال العام وعدم تنميته وانحراف في تنفيذ الخطط والبرامج الموضوعة[1].

المطلب الرابع: مقومات الفعالية لأجهزة الرقابة المالية

تعتبر الرقابة عنصر أساسي لقياس الأداء، لذا يجب أن تكون لها مقومات تعمل على تفعيلها في مجال مكافحة الفساد المالي، وتتمثل هذه المقومات أساسا في الاستقلالية وتطبيق معايير سليمة، بالإضافة إلى التدريب واكتساب الخبرة وتوفر الوسائل التكنولوجية الحديثة.

الفرع الأول: الاستقلالية

يجب أن تتوفر للرقابة المالية الاستقلالية التي تمكنها من القيام بأعمالها بعيدا عن الضغوطات وقد أوضح "إعلان ليما"[*] ضرورة تمتع أجهزة الرقابة المالية العليا بالاستقلال التام، حيث نصت الفقرة الأولى من القسم الخامس على هذه الاستقلالية بالقول" إن هيئات الرقابة المالية يمكنها أن تقوم باختصاصاتها بصورة موضوعية وفعالية، إذا كانت مستقلة عن الجهة الخاضعة لرقابتها وكانت تتمتع بالحماية ضد النفوذ الخارج عنها" وهذا ما أكدته أيضا الفقرة الثانية من القسم الخامس لإعلان ليما حيث نصت "رغم أن الهيئات التابعة للدولة عادة لا يمكن أن تتمتع باستقلال مطلق لأنها جزء من الدولة إلا أن هيئات الرقابة المالية العليا يجب أن يتوفر لها الاستقلال الوظيفي والتنظيمي كي تتمكن من القيام بأعمالها واختصاصاتها"[2].

يعتبر استقلال المراقب المالي من مقوّمات ممارسة مهنة المراقبة والتي تتطلب قيام المراقب المالي بعمله دون التعرض إلى أي ضغوطات أو تأثيرات من الجهات الخاضعة لرقابته وتعرف الاستقلالية بشكل عام" التحرر من الاعتماد على شخص آخر أو مؤسسة أو دولة أخرى، أو التأثر بهم أو الخضوع إلى سيطرتهم"[3]، أي أن يكون المراقب مستقلا في رأيه تمام الاستقلال عن الأشخاص الخاضعين لرقابته

---

[1] خالد راغب الخطيب، **مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية**، مرجع سابق، ص: 116.

[*] من أهم الإعلانات التي صدرت عن المنظمة العليا للرقابة المالية بعاصمة البيرو ليما سنة 1977م.

[2] **إعلان ليما بشان المبادئ الأساسية للرقابة المالية**، ترجمة الدكتور طارق الساطي، متاح على الموقع www.find-docs.com تاريخ الاطلاع 2015/01/27.

[3] الإنتوساي، **استقلالية التدقيق الداخلي في القطاع العام**، متاح على الموقع htp.www.intosai.org تاريخ الاطلاع 2015/02/22.

ودون أن يغير من حكمه شيء تبعا لأهواء المؤسسة الخاضعة للرقابة مهما كانت الأسباب، وأن لا تكون له مصالح شخصية في مصالح المؤسسة الخاضعة لرقابته.

وتجدر الإشارة إلى أن الاستقلالية لا تعني إضعاف العلاقة القائمة بين الهيئة الرقابية والجهة الخاضعة لها، باعتبار أن الرقابة الحكومية هي العين الساهرة على حماية المال العام من كل أشكال الفساد التي يمكن أن تطاله، وهو المصدر الرئيسي لتوفير المعلومات وعرض نتائج الفحوص فيما يتعلق بتنفيذ الموازنة العامة للدولة وخططها الاقتصادية والاجتماعية.

فنظم الإدارة السليمة هي التي تكفل الاستقلالية للمراقبين، وبالتالي يجب أن تكون الأجهزة الحكومية التي تقوم بالرقابة والمراجعة مستقلة تماما عن جهات التنفيذ والتخطيط، ويمكن أن تكون معاونة للسلطة التشريعية كما قد تكون لكل من السلطة التشريعية والتنفيذية قدر من السيطرة على الأجهزة الرقابية وأن تكون العلاقة القانونية بين هذه الأجهزة والسلطتين التشريعية والتنفيذية تؤيد الاستقلال الحقيقي لهذه الأجهزة في عملها الرقابي.

أولا- مظاهر الاستقلالية: توجد ثلاثة مستويات للاستقلالية، فنجد الاستقلالية المالية والمتمثلة في مصادر تمويل الهيئة الرقابية ومدى تبعيتها للدولة، بالإضافة إلى الاستقلال الإداري والاستقلال الوظيفي.

1- الاستقلال المالي: ويقصد بالاستقلال المالي قيام الأجهزة الرقابية بإعداد موازنة مستقلة بنفسها واعتمادها مباشرة من السلطة التشريعية دون تدخل السلطة التنفيذية.

وقد حدد القسم السابع من المبادئ الأساسية لإعلان ليما في الفقرات1 ،2 ،3 أهمية الاستقلال المالي على النحو التالي:[1]

- يجب أن تكون الهيئات العليا للرقابة المالية مزودة بالوسائل المالية التي تمكنها من القيام بأعمالها على أكمل وجه؛
- يجب أن تكون الهيئات العليا للرقابة المالية مخولة بأن تطلب مباشرة من السلطة المختصة باعتماد موازنة الدولة بأن تمنحها الاعتمادات المالية اللازمة؛
- يجب أن تكون الهيئات العليا للرقابة المالية مخولة بأن تستعمل في حدود مسؤوليتها الاعتمادات المخصصة لها في الموازنة التقديرية للدولة.

[1] **إعلان ليما بشان المبادئ الأساسية للرقابة المالية**، متاح على الموقع www.issai.org/media(552,1033)/issai 1a.pdf تاريخ الاطلاع 2014/03/13.

وهذا ما أخذت به معظم الدول وذلك بإعطاء جهاز الرقابة المالية العليا فيها حرية تنفيذ الاعتمادات المقررة لها، واستعمالها دون الخضوع لموافقة أو رقابة أي جهة.

2- الاستقلال الإداري: ويقصد به تبعية جهاز الرقابة المالية لأعلى سلطة في الدولة سواء التشريعية أو السياسية أو القضائية، ولقد أوصى المؤتمر الثالث لمجموعة العمل للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في الدول العربية بأن تكون التبعية للسلطة التشريعية وأن تكون الصلة بينها وثيقة، وأن تعطى الأجهزة العليا للرقابة المالية الحرية الكاملة في وضع لوائحها، وأنظمتها الداخلية والتي تصدر بقرارات من رؤسائها ودون تدخل من أي جهة أخرى[1].

3- الاستقلال الوظيفي: ويقصد بالاستقلال الوظيفي إعطاء الحرية الكاملة لأجهزة الرقابة المالية فيما يتعلق بالموظفين العاملين بالجهاز من حيث التعيين والنقل والترقية وكل ما يتعلق بوظيفتهم.

ولقد نص إعلان ليما في البنود 1، 2، 3، من القسم السادس على ضرورة استقلال أعضاء وموظفي الهيئة العليا للرقابة المالية التي جاء فيها:[2]

- أن استقلال الهيئات العليا للرقابة المالية مرتبط ارتباطا وثيقا باستقلال أعضائها الذين يجب عليهم وضع القرارات للهيئة العليا للرقابة المالية والمسئولون عنها؛
- استقلال الأعضاء يجب أن يكفله الدستور، وكذا إجراءات إقالتهم من وظائفهم بالشكل الذي لا يؤدي إلى إضعاف استقلالهم وأن أسلوب تعيين الأعضاء وإقالتهم يعتمد على البنية الدستورية لكل بلد؛
- أما فيما يخص ممارسة وظائفهم فإن مدققي الهيئات العليا للرقابة المالية يجب أن لا يتعرضوا أثناء ذلك لضغوط من الجهات الخاضعة لرقابتهم، كما أنه لا يمكن أن يكونوا خاضعين ولا تابعين لتلك الجهات.

يتعين على المراقب المالي في إطار الاستقلالية الالتزام بمسؤوليات أهمها: [3]

- يتعلق الاستقلال بالقدرات المهنية للمراقبين الماليين، حيث اتساع مجال المراجعة بدرجة أكبر من القدرات المتاحة للأعضاء يضعف من استقلاليتهم الفنية، فلا يجب تجنب الرقابة التي تتجاوز القدرات المتوفرة لدى الجهاز الرقابي؛

---

(1) ماجد سليم أبو هداف، **تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية، تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية دراسة تطبيقية على المؤسسات الحكومية في قطاع غزة**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين 2006، ص: 78.

(2) إعلان ليما بشان المبادئ الأساسية للرقابة المالية، مرجع سابق.

(3) محمود عوف الكفراوي، **الرقابة المالية النظرية والتطبيق، الرقابة المالية النظرية والتطبيق**، ، ط 3، مطبعة الانتصار، الإسكندرية، مصر 2005، ص: 50 -51.

- لا ينبغي للمراقب المالي التساهل في عمله الرقابي متذرعا باستقلاليته، وإنما الاستقلالية تمنحه الأمان للتعبير عن رأيه بوضوح فيما يتم اكتشافه من أوجه القصور والمخالفة بغض النظر عن ردود الفعل المتوقعة والممكن حدوثها؛

- ينبغي للمراقب المالي التحلي بالسلوك المتوازن الذي يمنحه الثقة والصراحة في مواجهة ما يقابله من مسائل مهنية، متحفظا في تصرفاته مع الغير دون تعالي عنهم، ويبذل كل ما في وسعه من أجل تنمية علاقات مفيدة بعيدة عن التعصب والسلوكيات العدائية التي قد تنشأ بين المراقب المالي والجهة الخاضعة لرقابته؛

- ينبغي أن لا يؤثر الاستقلال على العلاقة القائمة بين جهاز الرقابة المالية والسلطة التشريعية والتنفيذية[1].

الفرع الثاني: التأهيل العلمي والكفاءة المهنية

يعتبر العنصر البشري عنصرًا حيويًا في مجال تفعيل الرقابة المالية، وبالتالي وجب الاهتمام برفع كفاءته العلمية والعملية عن طريق التدريب والتكوين، وانتقاء الأشخاص ذوو المؤهلات المتميزة التي تعمل على تحسين الأداء الفردي والجماعي للهيئات الرقابية.

وهذا ما أكدته منظمة "الإنتوساي" من خلال وضعها معايير وإجراءات من أجل:[2]

– تعيِّين الموظفين ذوي المؤهلات العلمية؛

– تأهيل وتدريب موظفي الجهاز الرقابي؛

– تدعيم المهارات والخبرات المتوافرة داخل الجهاز وتعيين عدد كاف من الموظفين؛

– مراجعة الكفاءة والفعالية المتعلقين بالمعايير والإجراءات الداخلية للجهاز الرقابي.

إذ لا بد من وجود جهاز تدقيق متمكن علميا وعمليا مع قابليته للتطوير والتطور من خلال توفر في القائمين بأعمال الرقابة شروط معينة على مستوى الكفاءة المهنية اللازمة التي تمكنهم من القيام بأعمال التدقيق والتقييم، وذلك ما أكدته نتائج المؤتمر السابع للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للمحاسبة الذي عقد في مونتريال بكندا سنة 1971 م، والذي جاء فيه كيفية اختيار العاملين الفنيين والتي يمكن إجمالها:[3]

---

[1] للمزيد **انظر المعايير العامة في الرقابة الحكومية**، الإنتوساي، ص 18. متاح على الموقع:
www.issai.org/Media(53,1033)issai200E.pdf تاريخ الاطلاع 2015/03/07.

[2] نفس المرجع، ص: 18.

[3] خالد راغب الخطيب، **مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية**، مرجع سابق، ص: 90–91.

1- اختيار الأعضاء الفنيين الذين يعينون في أدنى المستويات الوظيفية من حديثي التخرج من الجامعات والمعاهد من المتخصصين في المحاسبة والاقتصاد والإدارة والقانون والتخصصات الأخرى التي تحتاجها هذه الأجهزة في عملها الرقابي، وتمتُع هذه الأجهزة بسلطات واسعة لاختيار الأفضل؛

2- يتم تدريب الأعضاء الجدد لفترة كافية كل في مجال تخصصه؛

3- اختيار الأعضاء الفنيين لشغل الوظائف العليا من أصحاب الخبرة الطويلة في مختلف الإدارات العامة وممن يشهد لهم بالكفاءة والإخلاص والأمانة والقدرة على القيادة.

كما جاء في المؤتمر الحدي عشر سنة 1983م لنفس الهيئة ضرورة تدريب المراجعين والتي أكدت على ضرورة الالتزام بالقواعد التالية:[1]

1- الاعتماد على الطاقة البشرية ذات الكفاءة المهنية والمؤهلات العلمية؛

2- القيام بالتكوين والرسكلة للأجهزة الرقابية لتنمية الفكر والمدارك المفضية إلى تحسين الأداء؛

3- القيادة والإشراف على الفحص والمراجعة لأن الإشراف على أعمال المراقبين يعمل على رفع كفاءتهم ويطور مهاراتهم وذلك كله في صالح العمل.

الفرع الثالث: وجود نظام مالي ومحاسبي سليمين

حيث يعتبر النظام المحاسبي من الأدوات الهامة التي تساعد في تحقيق الرقابة بصفة عامة وفي الوحدات الحكومية بصفة خاصة، باعتبار أن هذا النظام المحاسبي يمثل البيئة التي يتم فيها انجاز جميع العمليات المالية المتعلقة بأوجه النشاط المالي، كما يعتبر مصدر المعلومات والتقارير الرئيسية المطلوبة لمختلف المستويات الداخلية والخارجية [2].

وتتجلى هذه الأهمية من خلال ما يلي:[3]

- يوفر النظام المحاسبي كافة البيانات والمعلومات التي تساعد الأجهزة الحكومية في تحليل مختلف الأنشطة التي تمارسها وآثارها المختلفة؛

- يوفر النظام المحاسبي الأساسي المطلوب لاتخاذ قرارات السياسة الاقتصادية والمالية؛

---

[1] محمود عوف الكفراوي، **الرقابة المالية النظرية والتطبيق**، مرجع سابق، ص: 53-54.

[2] محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007، ص: 111.

[3] عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد سرايا، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة**، ط1، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية مصر، 2007، ص: 375.

– يوفر النظام المحاسبي ما يلزم للرقابة على البرامج، من واقع تحليل بيانات التكلفة والنتائج التي تحققت؛

– تمثل حسابات التشغيل أحد العناصر الرئيسية في أي نظام محاسبي، والتي توفر عناصر الرقابة على الأنشطة والبرامج داخل الأجهزة الحكومية المنفذة لها بالإضافة إلى الحسابات والدفاتر المساعدة؛

– يساعد النظام المحاسبي السليم من خلال التقارير الدورية على تحقيق رقابة فعالة على أنشطة وبرامج الحكومة وتساعد في تقييم أدائها.

الفرع الرابع: استعمال الوسائل التكنولوجية الحديثة

لقد زادت الحاجة لاستخدام الوسائل التكنولوجية الحديثة في الرقابة على الأعمال المالية والتي أصبحت تؤدى بطرق قصيرة جدا، وظهرت الحاجة إلى استخدام الإنترنت والبريد الإلكتروني من أجل متابعة التطورات الرقابية في العالم.

حيث اهتمت أجهزة الرقابة العليا في الدول العربية بهذا الموضوع، ومن بين أهم المؤتمرات في هذا المجال مؤتمر القاهرة حول "دور التقنيات الحديثة في الكشف عن الغش والفساد" والذي كان من أهم توصياته، دعم وتقوية دور ديوان الرقابة المالية والإدارية في الرقابة على السلطة التنفيذية واستخدام البرمجيات الحديثة في فحص ومتابعة قضايا الفساد، والعمل على نشر تقاريرها[1].

وبالتالي فإن استخدام التكنولوجيا الحديثة في مجال الرقابة أصبحت أكثر من ضرورة، وذلك لتسهيلها إجراءات الحصول على أدلة إثبات كافية ومقنعة لضبط الأداء المالي لدى الجهات الخاضعة للرقابة والحد من حالات الرشوة والفساد.

حيث أصبح استعمال الإعلام الآلي في مجال الرقابة المالية ضرورة نتيجة الزيادة المطردة في كمية البيانات اللازم فحصها وتدقيقها من أجل استخراج الأدلة والإثباتات والتي تتم وفق ما يلي: [2]

– جمع البيانات التي سيتم تحليلها؛

---

[1] سعيد يوسف كلاب، فيصل عبد العزيز عثمان، سامر محمود أبو قرع، **دور التقنيات الحديثة في مجال الكشف عن الغش والفساد**، ورقة مقدمة للملتقى العلمي الذي نظمته المجموعة العربية، مصر، للفترة 2006/05/07 إلى 2006/05/10، ص: 8.

[2] وليم توماس، أمرسون هنكي، ترجمة احمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، ط2، دار المريخ، القاهرة، مصر 1997، ص: 19.

– معالجة البيانات اللازمة لإنشاء أدلة الإثبات التي تؤيد عناصر القوائم المالية؛

– استخراج نتائج التحليل.

ويتمثل دور الوسائل التكنولوجية في دعم العمل الرقابي من خلال ما يلي:[1]

– حاجة العمل الرقابي للتكنولوجيا الحديثة: من خلال حاجته لاستخدام الإنترنت والاطلاع على المواقع الرقابية والاستفادة من أي جديد، وتشكيل شبكة اتصال من الأجهزة الرقابية على المستوى الدولي والمشاركة في الفعّاليات والملقيات التي تشرف عليها الهيئات الدولية للرقابة المالية؛

– أهمية التكنولوجيا الحديثة في الحصول على أدلة الإثبات: ويتضح الدور المهم للتكنولوجيا الحديثة في دعم أدلة الإثبات من خلال مساعدة الحصول على الأدلة المطلوبة بالسرعة الممكنة وفي الوقت المحدد لها، كما يحتاج المراقب إلى بعض التقنيات الحديثة كأجهزة التصوير والتسجيل والإنترنت.

وينبغي التنويه هنا إلى أهمية معايير الرقابة المالية العامة الصادرة عن الإنتوساي، والتي تهدف إلى تطوير أداء الرقابة المالية لاشتمالها على أهم المقومات الأساسية لمهنة الرقابة المالية، ذلك أن المعايير تعتبر أداة لتوجيه العاملين في المجالات الرقابية للتأكد من الاستعمال السليم للأموال العامة ومدى تحقيقه للمصالح العامة دون تبذير أو إهدار، وهو ما سنفصل فيه في الفصل الثالث من هذه الدراسة.

[1] ماجد محمد سليم أبو هداف، **تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية دراسة تطبيقية على المؤسسات الحكومية في قطاع غزة**، مرجع سابق، ص: 106.

خلاصة:

تعرف معظم ميزانيات الحكومات المعاصرة ارتفاعا مضطردا في حجم إنفاقها العام في ظل محدودية مواردها وتوالي الأزمات الاقتصادية عليها والتي أخذت طابعا دوريا، هذا ما أعاد الجدل حول مسألة ترشيد النفقات العامة خاصة لدى الدول النامية التي تتميز بهشاشة اقتصادها، هذه الدول التي اتبعت سياسات إنفاقية توسعية إتباعا للنظرية الكنزية القائمة على تفعيل الطلب، حيث يؤدي التوسع في الإنفاق إلى آثار مباشرة على المتغيرات الاقتصادية الكلية، وآثار غير مباشرة من خلال أثر المضاعف والمعجل.

إن الوصول إلى الآثار الاقتصادية المباشرة أو غير المباشرة لا تكون إلا من خلال التخصيص الفعال والتنفيذ الكفء للنفقات العامة بتوجيهها إلى المجالات المنتجة ومراعاة الأولية في الإنفاق ذلك أن ترشيد النفقات العامة لا يعني التقشف والتقتير، بل يعني حسن التصرف والعقلانية والحكمة والاعتدال في الإنفاق، بالإضافة إلى ضبطه وإحكام الرقابة عليه لحمايته من كل أشكال الفساد الذي يمكن أن يطاله.

لقد أخذت ظاهرة الفساد طابعا عالميا تشوه السياسات العامة وتقوض أنظمة الحكم نظرا لآثاره المدمرة على بنية المجتمع واستقرار الدولة ونمو اقتصادها، حيث تعددت أسبابه –اقتصادية، سياسية ،اجتماعية أخلاقية سلوكية– لهذا فإن وسائل معالجة هذه الظاهرة ومكافحتها ومحاولة الحد من آثارها تقتضي اعتماد إستراتيجية موضوعية وواضحة المعالم وطويلة الأمد تأخذ بعين الاعتبار كل مناحي الظاهرة وتأثيراتها وبالتالي فلا مناص من التعاون الدولي والإقليمي في توحيد الجهود لمحاصرة الفساد وتحجيم آثاره، وفي هذا المجال فقد اهتمت كل من الأمم المتحدة ومجموعة البنك الدولي بهذه الظاهرة الخطيرة، وأصبحت تسهم في مكافحتها بالإضافة إلى منظمة الشفافية الدولية التي تصدر تقارير سنوية تتعرض فيها إلى أهم جرائم الفساد في العالم، كما لا يمكن إغفال دور الاتفاقيات الدولية مثل الاتفاقية العربية لمكافحة الفساد.

إن ترشيد النفقات العامة وحمايتها من الممارسات الفاسدة يقتضي وجود أجهزة رقابية فعالة تتميز بالاستقلالية بمستوياتها الثلاثة (المالية، الوظيفية، الإدارية) وكذا كفاءة وأهلية ونزاهة المراقبين التابعين لها، مع تطبيقها للمعايير الدولية والتحكم في التكنولوجيات الحديثة، وذلك للقيام بدورها من خلال مهام التفتيش والمتابعة والتحري والملاحظة والتدقيق ورفع التقارير الرقابية التي تعتبر أهم أدواتها، إضافة إلى كل الأدوات والإجراءات السابقة إلا انه للتسيير الحديث للمالية العامة وتبني الموازنة المرتكزة على النتائج دور رقابي بالغ الأهمية ضمن إستراتيجية ترشيد النفقات العامة وحمايتها من الممارسات الفاسدة. **فما هو الدور الذي يمكن أن تلعبه الاتجاهات الحديثة للموازنة العامة لترشيد النفقات العامة والحد من الفساد المالي والإداري؟**

الفصل الثاني:
الأهمية الرقابية للموازنة العامة في ظل التسيير القائم على النتائج

تمهيد:

تعتبر الموازنة العامة وثيقة حكومية رسمية بالغة الأهمية لأي دولة معاصرة، ذلك أنها أحد أدوات السياسة الاقتصادية التي تمكن الدولة من تجسيد برامجها وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية، لاسيما رفع مستوى معيشة ورفاهية المواطنين من خلال الاستخدام الأمثل للموارد المالية المتاحة للحكومة في تمويل الخدمات العامة، بالإضافة إلى كونها أداة رقابية على استخدام المال من ناحيتين، الأولى دستورية تتمثل في كونها وثيقة سياسية وقانونية تخدم أهداف الرقابة الدستورية وتمكن من المشاركة الفعالة لكافة فئات المجتمع أما الثانية اقتصادية ومالية كونها ترمي إلى تحقيق الأهداف التنموية للدولة وهو الدور الذي أصبح محل جدل ونقاش شديدين في الفترة الحالية نتيجة تغير دور الدولة وأساليب تسيير الموازنة العامة ذلك أن أسلوب وكفاءة إدارة الموازنة العامة يلعب دورا مهما في الوصول إلى كفاءة وفعالية النفقات العامة.

إن تطور التسيير العمومي من التسيير التقليدي- التسيير بالوسائل- إلى التسيير العمومي الحديث – التسيير القائم على النتائج- أدى إلى تغير موافق في آليات تسيير الموازنة العامة بانتقالها موازنة البنود إلى الموازنة القائمة على النتائج والأداء التي لا ينحصر دورها في تخصيص النفقات واستعمالها وفقا للتشريعات والأنظمة- رقابة المشروعية- بل يمتد إلى مدى تحقيق الأهداف المخططة بكفاية وكفاءة وفعالية- رقابة نوعية التسيير-.

انعكست الطرق الحديثة لتسيير الموازنة العامة على طبيعة الرقابة المالية العامة وكذا الأجهزة القائمة بها، والتي وجدت نفسها مجبرة على التكيف مع هذا المنطق الجديد القائم على النتائج والأداء، ومن أجل الوقوف على أهم هذه العناصر اشتمل هذا الفصل المباحث التالية:

- ❖ المبحث الأول: الأهمية الرقابية لموازنة البرامج والأداء؛
- ❖ المبحث الثاني: الموازنة العامة في ظل التسيير المرتكز على النتائج؛
- ❖ المبحث الثالث: الرقابة المالية في ظل الموازنة القائمة على النتائج.

المبحث الأول: الأهمية الرقابية لموازنة البرامج والأداء

لقد ظهرت عدة أساليب لتسيير المالية العامة تبعا لتطور النظريات الاقتصادية ودور الدولة في الاقتصاد من الحيادية إلى التدخل إلى الضبط والرعاية، حيث تعتبر موازنة البرامج والأداء أهم وأشهر الأساليب المعاصرة في التسيير الموازني، ذلك أنها أداة فريدة في تخصيص الموارد العامة من جهة والأنجع في تجسيد السياسات الاقتصادية والاجتماعية للدولة وتحقيق الكفاءة والفعالية من خلال السياسات الانفاقية من جهة أخرى.

المطلب الأول: طبيعة الموازنة العامة

تمثل الموازنة العامة إحدى أهم أدوات السياسة المالية التي تستعملها الدولة لتوجيه النشاط الاقتصادي وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، فهي انعكاس لدور الدولة ومجالات تدخلها في سبيل تحقيق الأهداف العامة للمجتمع.

الفرع الأول: ماهية الموازنة العامة

تعتبر الموازنة العامة الأداة المالية التي بواسطتها تقوم الحكومة بإشباع الحاجات العامة، وتجسد مختلف سياساتها ومشاريعها، وللإلمام بماهيتها سنتطرق إلى تطور مفهومها وأهميتها وأهم المبادئ التي تحكمها.

أولا- مفهوم الموازنة العامة: ارتبط مفهوم الموازنة العامة بتطور مفهوم ومضمون علم المالية العامة سواء في نشأتها ومراحل تطورها أو تحديد مختلف مفاهيمها وكذا أهميتها.

1- نشأة الموازنة العامة: يرجع الكثير من المؤرخين الاقتصاديين نشأة الموازنة في النظام الحديث إلى القرن(17) وبالتحديد تاريخ الثورة الانجليزية سنة 1688م[1]، ثم انتشر نظام الموازنة في بلدان العالم ومن بينها فرنسا التي قررت عدم قانونية كل ضريبة لا تفرضها السلطة التشريعية في سنة 1789م بعد اجتماع الجمعية الوطنية الفرنسية.

2- تعريف الموازنة العامة: وردت عدة تعاريف للموازنة العامة بعضها ركزت على الجانب المالي للموازنة العامة وبعضها ركزت على الجانب القانوني، وأخرى وازنت بين الجانبين معا بصورة متساوية.

حيث عرفها المشرع الجزائري كما يلي " تتشكل الموازنة العامة للدولة من الإيرادات والنفقات النهائية للدولة المحددة سنويا بموجب قانون المالية والموزعة وفق الأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول

[1] علي زغدود، **المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص: 67.

بها"[1]، كما عرفها في مقام آخر " الموازنة هي الوثيقة التي تقدر للسنة المدنية مجموع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسيير والاستثمار ومنها نفقات التجهيز العمومي والنفقات بالرأسمال وترخص بها"[2].

كما عرفت بأنها "هي وثيقة محاسبية وقانونية ومالية وسياسية تعبر عن فكرة التوقع والاعتماد للنفقات والإيرادات العامة لفترة مقبلة، تعبِّر في صورة أرقام عن النشاط الإداري والاقتصادي والاجتماعي للدولة"[3].

وبالتالي فالموازنة العامة هي توقع أو تقدير للخطة المالية للدولة بجانبها (الإيرادات والنفقات) لمدة زمنية معينة غالبا ما تكون سنة واحدة، ويكون الغرض منها تحقيق الأهداف الاقتصادية والسياسية والمالية والاجتماعية للدولة.

3- أهمية الموازنة العامة: للموازنة العامة أهمية كبيرة باعتبارها أداة للكشف عن المركز المالي للدولة وأداة للرقابة، لذلك فهي تحظى باهتمام الباحثين الماليين نظرا للمكانة التي أصبحت تحتلها في مختلف المجالات، سواء الاقتصادية منها أو السياسية والاجتماعية.

أ- الأهمية السياسية للموازنة العامة: تعتبر الموازنة العامة وسيلة برلمانية تستخدمها السلطة التشريعية لنقد واختيار عمل السلطة التنفيذية[4]، يتجلى ذلك أكثر في الدول الحديثة ذات الأنظمة الليبرالية الديمقراطية، كما تعد الموازنة العامة أداة ضغط تستخدمها السلطة التشريعية لحمل الحكومة على إتباع برنامج سياسي ومالي معين من اجل الوصول إلى الأهداف المسطرة.

ب- الأهمية الاقتصادية: لقد أصبحت الموازنة العامة من أهم أدوات الدولة التي تستعملها للتأثير على المتغيرات الاقتصادية الكلية - الواقع الاقتصادي- نظرا للعلاقة الوثيقة بين الموازنة العامة والأوضاع الاقتصادية بكل ظواهرها من تضخم وانتعاش وانكماش، حتى أصبح من الصعوبة بمكان الفصل بين الموازنة العامة والخطة الاقتصادية.

ت- الأهمية الاجتماعية: تعتبر الموازنة العامة الأداة التي تلبي بواسطتها الحكومات الرغبات العامة وذلك من خلال دورها في إعادة توزيع الدخل بين طبقات المجتمع معتمدة في ذلك على الضرائب والنفقات العامة خاصة في مجالي الصحة والتعليم.

---

(1) ج.ج.د.ش، وزارة المالية، القانون 17/84، **المتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم**، المؤرخ في 1984/07/07، الجريدة الرسمية، العدد 28 المؤرخة في1984/07/10، المادة 6.

(2) ج ج د ش، وزارة المالية، قانون رقم 90-21 المؤرخ في 1990/08/15، **يتعلق بالمحاسبة العمومية**، الجريدة الرسمية، المؤرخة في 1990/08/15، العدد35، المادة3.

(3) Delbz Louis ,**éléments de finance publique** ,pedone, France ,1955, P 13.

(4) أعاد حمود القيسي، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2008، ص:91.

ث- الأهمية المحاسبية: تستخدم السلطة التنفيذية النظم والأساليب المحاسبية خلال مرحلتي إعداد وتنفيذ الموازنة، وتظهر أهمية المحاسبة بالنسبة للموازنة العامة في إمساك حسابات الإيرادات والنفقات في مراحلها المتعددة لا سيما أنها تساعد في إظهار ودراسة نتائج تنفيذ الموازنة[1].

ج- الأهمية الرقابية: تعتبر الموازنة العامة أداة للرقابة وتقييم النشاط الحكومي عبر مختلف مراحلها ففي مرحلة التنفيذ تعتبر أداة رقابية بحيث تضن أن يتم الإنفاق في حدود الاعتمادات، وأن الإيرادات تحصل حسب ما ورودت في الموازنة وفي هذه الحالة تعتبر رقابتها مانعة، أمّا بعد التنفيذ فتظهر أهميتها الرقابية من خلال مقارنتها بالحساب الختامي وتحديد الانحرافات، أي مقارنة الأداء الفعلي (الحساب الختامي) والمخطط(الموازنة) من أجل اتخاذ الإجراءات التصحيحية لتفعيل الأداء ورفع كفاءته ومعالجة العجز وتقويم الانحرافات في الأنشطة الحكومية[2]. تهدف الموازنة إلى تحقيق الرقابة على الموارد العمومية من خلال ما يلي: [3]

- أداة للرقابة على جباية الإيرادات من خلال مقارنتها بالتقديرات الموضوعة؛

- أداة للمقارنة بين التنفيذ الفعلي والتقديرات المخططة؛

- التأكد من أن الإنفاق الفعلي موافق للإنفاق المقدّر.

ثانيا- مبادئ الموازنة العامة: أسّست النظرية التقليدية العديد من المبادئ العامة التي يجب أن تحكم وتحدد النشاط المالي للدولة (الموازنة)، والتي تهدف من ورائها وضع نشاط السلطة التنفيذية تحت الرقابة وتتمثل هذه المبادئ فيما يلي:

1- مبدأ سنوية الموازنة العامة: ويقصد بسنوية الموازنة العامة أن إعداد التقديرات الخاصة بالإيرادات والنفقات العامة تكون لمدة سنة مقبلة، وهي تقوم على فكرة قديمة ناتجة عن إلحاح البرلمانيات على ضرورة الإشراف على عمل الحكومات دوريا ولفترة محددة واستقرت العادة على أن تكون هذه المدة سنة واحدة[4]، وتكمن أهمية هذا المبدأ في ضرورة خضوع السلطة التنفيذية لرقابة السلطة التشريعية دوريا

---

(1) دراوسي مسعود، **السياسة المالية ودورها في التوازن الاقتصادي**، أطروحة دكتوراه دولة (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006، ص: 137.

(2) محمد علي هاشم، **دور الموازنة العامة للدولة في إدارة مالية الدولة مع التطبيق على جمهورية مصر العربية**، ندوة حول الأساليب الحديثة في الإدارة المالية العامة، القاهرة، مصر، 10-11 سبتمبر 2006، ص: 20.

(3) محمد عباس بدوي، **المحاسبة الحكومية والقومية بين النظرية والتطبيق**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006، ص: 66.

(4) علي زغدود، **المالية العامة**، مرجع سابق، ص: 75.

لاسيما في الجانب المالي، ومدة سنة هي المدة المثلى فليست بالقصيرة التي تؤدي إلى ارتفاع تكلفة الإعداد والتوقع وليست بالطويلة التي تؤدي إلى عدم الدِّقة والإهمال.

2- قاعدة وحدة الموازنة العامة: إن مضمون هذه القاعدة هو أن تدرج جميع نفقات وإيرادات الوحدات التابعة للجهاز التنفيذي للدولة في وثيقة واحدة تسمى الموازنة العامة للدولة، وذلك للمساعدة على معرفة مركزها المالي بسهولة وتسهيل الرقابة عليها.

3- قاعدة شمولية الموازنة العامة: ويقصد بمبدأ شمولية الموازنة العامة أن تشمل موازنة الدولة جميع نفقاتها وإيراداتها دون إخفاء أو سهو ودون إجراء أي خصم أو مقاصة بين أي إيراد من إيرادات الدولة وأي نفقة من نفقاتها، يساعد مبدأ الشمولية السلطة التشريعية على أعمال الرقابة على كل من الإيرادات والنفقات العامة، بحيث لا يسمح لأي إدارة باستعمال إيراداتها لتغطية نفقاتها بعيدا عن رقابة السلطة التشريعية.

4- مبدأ توازن الموازنة العامة: هذه القاعدة تعني التعادل بين نفقات الدولة وإيراداتها في الموازنة العامة للسنة المالية الواحدة، وقد كانت هذه القاعدة شبه مقدسة في ظل الفكر المالي الكلاسيكي، لأنها كانت تعبر عن الدولة الحارسة ذات النشاط الاقتصادي المعدوم أو المحدود[1]، وتم التخلي عنها بظهور فلسفة الدولة السياسية والاقتصادية في النظرية الكينزية.

5- خاصية الصدق والفعّالية: وهي خاصية حديثة النشأة ظهرت في فرنسا من خلال تأكيدها على ضرورة اتصاف الموازنة العامة بالصدق والفعالية بموجب القانون01 أوت 2001 والمتعلق بقوانين المالية حيث جاء في مادته رقم 32 "يجب أن تقدم القوانين المالية وبصورة صادقة مجمل إيرادات وأعباء الدولة ويتم التأكد من درجة هذا الصدق بناء على المعطيات المتوفرة والتقديرات المعقولة الناتجة عنها"[2]، ذلك أن القانون الساري قبله والصادر في يناير 1959 لم يتضمن أية إشارة إلى ضرورة صدق حسابات الموازنة، ويقصد بصدق الموازنة درجة صدق حساباتها المالية، وبالفعّالية مدى الوصول إلى الأهداف التي تم تسطيرها على شكل برامج محددة قبل رصد الاعتمادات المالية.

---

[1] فوزي عطوي، **المالية العامة النظم الضريبية وموازنة الدولة**، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2003، ص ص: 339- 340.

[2] احمد نعيمي، **الوظيفة الاجتماعية للنفقات في الميزانية العامة**، أطروحة دكتوراه دولة ،غير منشورة، جامعة الجزائر، كلية علوم الاقتصاد والتسيير، 2008، ص: 45.

الفرع الثاني: دورة الموازنة العامة

يقصد بدورة الموازنة العامة المراحل المتعاقبة التي تمر بها الموازنة العامة من بدأ إعدادها حتى إعداد الحساب الختامي الذي يصور نتائج تنفيذها، وتتمثل هذه المراحل في ما يلي:

أولا- مرحلة الإعداد: يقصد بإعداد الموازنة العامة وضع بيان تقديرات الإيرادات والنفقات العامة للفترة المقبلة بصورة مفصلة.

1- السلطة المختصة بإعداد الموازنة العامة: يعتبر الإعداد من مسؤوليات السلطة التنفيذية، فهي التي تقوم من خلال الإدارات الحكومية بإعداد التقديرات الخاصة بالموازنة، ذلك أنها أقدر من غيرها على تقدير الإيرادات العامة والنفقات العامة بدرجة كبيرة من الدِّقة، كما أنها المسئولة عن تنفيذها [1].

2- الإجراءات الفنية المتبعة بصدد تحضير الموازنة العامة: ترتكز عملية تحضير مشروع الموازنة العامة على تقدير مجمل أعباء وموارد الدولة لسنة مدنية، وبناء عليه فإن الأمر يتعلق بنوع الاعتمادات اللاّزمة لتغطية نفقات تسيير الأجهزة الإدارية للدولة خلال السنة المقبلة من جهة، وتحديد المبلغ المحتمل من جهة أخرى، تتمثل الإجراءات المتعلقة بالإعداد في المراحل التالية: [2]

- إعداد إطار مشروع الموازنة العامة؛
- إصدار منشور الموازنة العامة؛
- إعداد مشروعات موازنات الوزارات والهيئات؛
- بحث ومناقشة مشروعات موازنات الوزارات والهيئات العامة؛
- إعداد الإطار النهائي للموازنة العامة.

يتولى وزير المالية الدور الرئيسي في تحضير الموازنة ما يعطيه نفوذا سياسيا لا يتمتع به غيره من الوزراء، حيث يتم الاتفاق بين وزير المالية وزملاءه من الوزراء على كل وزارة أو قطاع، وعند الاختلاف في الرأي يعرض عادة على رئيس الجمهورية وإن كان وزير المالية هو الذي يتولى بصفة

---

[1] سعيد أحمدان اللحيداني، **الموازنة العامة في الإسلام**، ط1، المعهد الإسلامي للبحوث والتدريب، السعودية، 1997، ص: 111.

[2] عبد الهادي النجار، **اقتصاديات النشاط الحكومي**، مطبوعات جامعة الكويت، الكويت، 1982، ص: 391 -393.

أساسية تحضير الموازنة في كثير من البلدان كانجلترا وفرنسا والجزائر، فتوجد بعض الدول لا تعتمد هذا الأسلوب كالولايات المتحدة التي يتركز تحضير موازنتها بيد رئيس الجمهورية ويتم إعداد المشروع بناء على توجيهات معاونيه.

ثانيا-اعتماد الموازنة العامة: بعد الانتهاء من تحضير مشروع قانون المالية يعرض على السلطة التشريعية قصد المصادقة عليه، ويمر اعتماد الموازنة العامة داخل البرلمان بإجراءات معينة تختلف باختلاف دستور كل دولة وقانونها المالي واللوائح الداخلية لمجالسها التشريعية[1].

السلطة المختصة باعتماد الموازنة العامة هي السلطة التشريعية باعتبارها السلطة المسؤولة عن مراقبة ومراجعة عمل الحكومة، إضافة إلى كونها ممثلة الشعب بصفته مصدر كل السلطات في النظم الديمقراطية.

قد تتكون السلطة التشريعية من مجلسين مثل أمريكا وانجلترا والجزائر أو مجلس واحد مثل جمهورية مصر العربية[2].

ثالثا- تنفيذ الموازنة العامة: بعد اعتماد الموازنة العامة من طرف السلطة التشريعية يتم إصدارها في الجريدة الرسمية بموجب قانون المالية الذي يتضمن أحكامها التفصيلية، وذلك من أجل القيام بتنفيذها من طرف الجهات والهيئات الإدارية المختصة، وتمثل هذه المرحلة الانتقال من مجال التوقع والتقدير للسنة المقبلة إلى مجال الواقع الملموس في الحاضر سواء من خلال جباية الإيرادات أو صرف النفقات.

1- تحصيل الإيرادات: تتولى الوزارات والهيئات العامة والمصالح والأجهزة الحكومية المختلفة تحصيل الإيرادات بموجب قانون المالية، بالإضافة إلى التشريعات المالية الصادرة والقوانين الخاصة بفرض الضرائب والرسوم[3].

2- تنفيذ النفقات العمومية: ويقصد بتنفيذ النفقات العمومية صرف الاعتمادات المالية المخصصة وفقا للتنظيم والتشريع المعمول به لتحقيق الغرض الذي رصدت من أجله وعدم تجاوز الحد الأعلى المرخص به من طرف السلطة التشريعية. ويتم صرف النفقات العمومية من خلال عدة مراحل وخطوات لابد من إتباعها لمنع أي إساءة في استعمالها، ويختص بهذه الخطوات موظفون مختلفون وتابعون لجهات مختلفة، وتبدأ تلك الخطوات بالارتباط بالنفقة، ثم تحديدها ، فالأمر بدفعها وأخيرا صرف مبلغها[4].

---

(1) Francis querol, **l'élaborations de la loi de finance**, Edition économica, paris, France, 1998, p:46.

(2) حامد عبد المجيد دراز، سميرة إبراهيم أيوب، **مبادئ المالية العامة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص: 95.

(3) خالد شحاده الخطيب، احمد زهير شامية، **أسس المالية العامة**، دار وائل للنشر ، ط 2، عمان، الأردن، 2005، ص: 311.

(4) زينب حسين عوض الله، **أساسيات المالية العامة**، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2006، ص: 294.

المطلب الثاني: أنواع الموازنات العامة

تمثل الموازنة العامة انعكاس لدور الدولة في النشاط الاقتصادي ومجال تدخلها، والتي تطورت تبعا للتطور الذي عرفته أدوار الدول على مر العصور لاسيما الدور الاقتصادي فانتقال الدولة من دور الدولة الحارسة إلى الدولة المتدخلة إلى الدولة المنتجة تبعه تطور مماثل في أساليب الموازنة.

الفرع الأول: الموازنة البنود

لقد بدأ تطبيق موازنة البنود في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1921م، لتكون موازنة تنفيذية شاملة وبتصنيف يساعد على التمييز بين النفقة الجارية والرأسمالية، والتي بموجبها يتم تصنيف النفقة تبعا لنوعيتها وليس وفقا للغرض منها، تعكس موازنة البنود المفهوم التقليدي لترشيد النفقات العامة من خلال الرقابة المستندية على النفقات العامة وذلك من خلال تقسيماتها المختلفة، باعتبار أن تلك التقسيمات تمثل دعامة المبادئ التي تقوم عليها موازنة البنود وهذه المبادئ هي من أهم متطلبات ترشيد النفقات العامة بالمفهوم التقليدي[1].

تهتم موازنة البنود بعرض البيانات المالية المتعلقة بالنفقات العامة المخصصة لأغراض مواجهة نفقات الوحدات الإدارية الحكومية في سبيل الحصول على السلع والخدمات، وبالتالي فان موازنة البنود تركز على بيان توزيع النفقات تبعا لأوجه صرفها، إضافة لبيان الوزارات والدوائر الحكومية المسئولة عن عملية الإنفاق، أي أن الموازنة تستهدف تخصيص النفقات وأوجه صرفها فقط لأغراض الحاجات الكلية للسلطة التنفيذية.

الفرع الثاني: موازنة البرامج والأداء

يعتبر ظهور هذا النوع من الموازنات نتيجة للعيوب التي شابت تطبيقات الموازنة التقليدية والقائمة على أساس أن الموازنة هي أداة رقابية فحسب، وكذا رغبة السلطات التنفيذية والتشريعية في اعتماد طرق علمية جديدة تمكن من اتخاذ القرارات المالية السليمة والابتعاد عن الطرق التقليدية والعادات المجردة من الأسلوب العلمي، وتعرف موازنة الأداء بأنها "مجموعة من الأهداف المقرر تحقيقها من طرف أجهزة ووحدات الحكومة خلال فترة زمنية معينة مقبلة بعد تفصيلها على حسب البرامج والأنشطة مع تحديد الجهود اللازمة لتحقيقها والتكلفة المقدرة لتنفيذ كل برنامج أو نشاط وتحديد معايير الانجاز وقياس الكفاية"[2].

---

[1] محمد عمر أبو دوح، **ترشيد الإنفاق العام وعجز ميزانية الدولة**، مرجع سابق، ص: 109.

[2] محمد عباس بدوي، **المحاسبة الحكومية والقومية بين النظرية والتطبيق**، مرجع سابق، ص: 74.

الفرع الثالث: موازنة التخطيط والبرمجة

لقد بدأ تطبيق هذه الموازنة في سنة 1961م في الولايات المتحدة الأمريكية حيث قامت الأجهزة المالية والإدارية بتخطيط الموازنة وفق نظام التخطيط والبرمجة (P.P.B.S) من خلال وضع إطار واضح لاختيار أفضل البدائل لتنفيذ البرامج الحكومية، وكذلك الحصول على معلومات وبيانات موثوقة تساعد على قياس الكلفة ومقارنتها بالنتائج المحققة.

وتعرف موازنة التخطيط والبرمجة على النحو التالي: "هي الموازنة التي تهتم أساسا بالتخطيط الشامل وتكاليف المهام أو الأنشطة ومدخل موازنة البرامج يستلزم التحديد المسبق للتكلفة الكلية للمهمة المعنية بغض النظر عن الوحدات التنظيمية التي قد تستخدم لتنفيذ هذه البرامج"[1].

الفرع الرابع: الموازنة الصفرية

ظهرت هذه الموازنة سنة 1971م في الولايات المتحدة[2]، وأهتم بها مؤتمر الأمم المتحدة المنعقد في الدنمارك عام 1967م المخصص لدراسة مشاكل الإدارة والموازنة في الدول النامية، وتعرف بأنها" أسلوب يعد بموجبه مشروع الموازنة العامة، في صيغته النهائية على أساس التقييم لجميع البرامج والمشروعات والأنشطة الواردة فيها، سواء كانت هذه الموازنة تشتمل على برامج مشروعات ونشاطات جديدة، أم مشروعات ونشاطات قائمة فعلا"[3]،

فالموازنة الصفرية هي الموازنة التي يتم فيها إغفال البرامج السابقة في بداية كل فترة مالية حتى يتسنى مراجعة كل برنامج من الأساس، ووضع خطة جديدة للمخصصات دون أن يكون لأي برنامج أفضلية على البرامج الأخرى بسبب كونه تم اعتماده سابقا.

الفرع الخامس: الموازنة التعاقدية

كانت أول محاولة لتطبيق الموازنة التعاقدية في وزارة المالية النيوزلندية في عام 1996، وهي محاولة لإيجاد المنافع العامة والأصول طويلة الأجل مثل مشاريع البنية التحتية، أي أنها تقدم تفاصيل الاحتياجات التنموية طويلة الأجل وتنشئ عملية موحدة بصدد وضع الخطة لسنوات متعددة وتحويلها إلى برامج ثم إلى مشاريع تعرض كعطاءات أمام الجميع من القطاع العام والخاص بغرض الفوز بمتعاقدين ينفذون تلك المشاريع بأقل تكلفة وفي الوقت المناسب مع تحقيق النتائج المنتظرة منها.

---

[1] محمد احمد حجازي، **المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة**، ط 2، المكتبة الوطنية، الأردن، 1995،، ص: 174.

[2] علي العربي، علي المعطي عساف، **إدارة المالية العامة**، جامعة الكويت، الكويت، بدون سنة ، ص: 158.

[3] نعيم حسني دهمش، **الموازنة الصفرية**، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمان، الأردن، 1981، ص: 07.

كما عرفت بأنها مجموعة من الأسس العلمية والفنية التي يعتمد عليها في إعداد الموازنة العامة ورقابة تنفيذها، فهي خطة عمل توضح الأهداف المحددة للوحدة الإدارية التي يتكون منها الجهاز الحكومي لتكوين برامج ومشروعات متضمنة أربعة أبعاد (العمل أو المواصفات، الوقت اللازم للانجاز التكلفة التقديرية، التمويل)[1].

المطلب الثالث: موازنة البرامج والأداء كأداة للرقابة

تعتبر موازنة البرامج والأداء من أكفأ الأساليب لإدارة مالية الدولة وذلك لتلاؤمها مع نمط التسيير العمومي الحديث القائم على الأداء والنتائج من جهة، وتحقيقها للعلانية والرشادة في استغلال الموارد العامة من جهة أخرى.

الفرع الأول: مفهوم موازنة البرامج والأداء

لقد تم استحداث أسلوب موازنة البرامج والأداء نظرا للاهتمام المتزايد بضرورة رسم البرامج لكل عمل مطلوب انجازه من قبل الحكومة، وإتباع أسلوب يوضح الخدمات وكيفية توزيعها بطريقة عادلة وبشكل يمنع الإسراف والضياع ويربط تكاليف كل خدمة بالمنافع التي تعود على المجتمع من ورائها.

أولا- نشأة موازنة البرامج والأداء: لقد تم تجسيد فكرة موازنة البرامج والأداء سنة 1934م من طرف وزارة الزراعة الأمريكية [2] التي قامت بإعداد موازنة للمشروعات المنتظر إنجازها وجداول بيان النشاط التفصيلي للمشروعات باعتماد أسلوب الموازنة على أساس البرامج والإنجازات، وبعد الحرب العالمية الثانية مباشرة زاد اهتمام الحكومة الفيدرالية بموازنة البرامج والأداء ففي عام 1946 قدم سلاح البحرية الأمريكية موازنة عام 1948م متبعا الأساس التقليدي حسب الغرض من الإنفاق وكذلك أساس البرامج وتوالت بعد ذلك الأبحاث المتعلقة بتطبيق نظام موازنة الأداء خاصة في وزارة الدفاع الأمريكية.

ثم اتجهت الولايات المتحدة لتطوير موازنتها فقامت سنة 1949م بإنشاء لجنة "هوفر" الأولى لدراسة تنظيم الحكومة وإدارتها والتي أوصت باستخدام موازنة الأداء[3]، كما تعتبر الفلبين من أوائل الدول النامية التي قامت بتطبيق موازنة البرامج والأداء اعتبارا من سنة 1955م.

ثانيا- تعريف موازنة البرامج والأداء: لقد عرفتها لجنة التنمية الاقتصادية في الولايات المتحدة كما يلي: " هي مجموعة الأساليب التي بواسطتها يتمكن مدراء البرامج من التركيز على تنفيذ الأهداف التي تقع ضمن مسؤولياتهم بصورة دقيقة، ومقارنة تنفيذ تلك الأهداف حسب الوقت، المبالغ، ساعات العمل

---

[1] ياسر حامد عباس جدوع، **مدى إمكانية تطبيق أسلوب الموازنة التعاقدية في إعداد الموازنة العامة الأردنية**، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والأعمال، جامعة جدارا، اربد، الأردن، 2015، ص: 27.

[2] خالد شحادة الخطيب، احمد زهير شامية، **أسس المالية العامة**، مرجع سابق، ص: 345.

[3] جمال لعمارة، **أساسيات الموازنة العامة للدولة**، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2004، ص: 187.

والمواد، إن هذا النظام يزود من يستخدمه بمعلومات لا يمكن له الحصول عليها من خلال طرق الموازنة التقليدية، إذ يساعد في الحصول على نتائج أساسية ويهيئ قاعدة أفضل لاتخاذ القرارات [1]".

كما تعرف بأنها نظام مترابط يجمع بين البرامج والأداء، حيث يتم تبويب الموازنة إلى وظائف وبرامج وأنشطة لتحقيق الأهداف التي تتبناها الحكومة، وبالتالي يمكن النظر إليها على أنها الأسلوب الذي يوضح الأهداف التي تسعى الدولة إلى تحقيقها والبرامج التي تنفذ من أجل تحقيق هذه الأهداف وتكاليف البرامج ومعدلات الأداء والبيانات الكمية اللازمة لقياس أداء الأنشطة لكل برنامج.

تتمثل فلسفة موازنة البرامج والأداء في أن إنفاق المزيد من الأموال بصورة فعالة أفضل من الالتزام بما هو محدد بصورة غير فعالة، حيث تقوم الإدارة في موازنة البرامج والأداء بتحديد أهدافها وتنظيم أولوياتها مع تخصيص إعتمادات معينة للأهداف والمهام والأنشطة المتعددة التي تسعى الإدارة إلى تحقيقها، وبموجب موازنة البرامج والأداء تقوم وزارة المالية أو المديرية العامة للموازنة بالاهتمام ببنود الإنفاق بصورة موجزة، وهذا ما يجعل المناقشات بين مختلف الوزارات ووزارة المالية أو المديرية العامة للموازنة تتحول في موازنة البرامج والأداء من مرحلة المناقشات حول البنود الخطية إلى مناقشات تتناول المخرجات والتأثير والأداء، وبالتالي لم تعد الرقابة على الموازنة تركز على المدخلات وإنما حول مرونة الموازنة وتفويض السلطة التي يتم منحها للإدارة.

ثالثا– أهمية موازنة البرامج والأداء: هناك عوامل عديدة أدت إلى ظهور واعتماد موازنة البرامج والأداء أهمها:[2]

– النمو السريع في الأنشطة الحكومية والتوسع المطرد في حجم النفقات العامة وزيادة آثارها على الاقتصاد الوطني سبب مشاكل في متابعة ذلك التوسع الهائل في أوجه الإنفاق، وهو ما دفع المفكرين إلى المناداة بضرورة الربط بين الخطط الحكومية والموازنات العامة؛

– تحول النظرة إلى الأنشطة الحكومية على أنها أعمال نافعة تهدف بها إلى تحقيق النفع العام، بدلا عن النظرة السابقة التي كانت ترى أن التدخل الحكومي شرا لابد منه؛

– التحكم والضبط الإداري الحاصل من خلال القوانين واللوائح التي لعبت دورا مهما في الحد من الانحرافات الإدارية والنهوض بمستوى الخدمة العمومية، وظهور الأنواع المختلفة للرقابة على هدف الإنفاق مما ساهم في إحكامها وتحقيق تلك الأهداف دون استخدام موازنة الدولة؛

---

[1] محمد أحمد حجازي، **المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة**، مرجع سابق، ص: 169.

[2] انظر: – سامي السيد فتحي، **إعداد الموازنة العامة للدولة في مصر بين النظرية والتطبيق**، مداخلة قدمت في المؤتمر الدولي حول الموازنة العامة اتجاهات ورؤى جديدة 21–23 أفريل 2003، مركز دراسات واستشارات الإدارة العامة، جامعة القاهرة، مصر، 2003، ص ص:91–92.

– عطية صلاح سلطان ، **دور موازنة البرامج والأداء في دعم قرارات إدارة المالية العامة**، مجلة ندوة الأساليب الحديثة في الإدارة المالية العامة، المنظمة العربية للتنمية ، الإدارية، سوريا، 2005 ، ص: 80.

– ظهور أجهزة وأنظمة للرقابة منفصلة عن جهاز الموازنة في كثير من دول العالم مثل مجلس المحاسبة بالجزائر؛

– الرغبة في إظهار فاعلية النفقات العامة وتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة وقياس مدى كفاءة الحكومة في تحقيق هذا الاستخدام؛

– ازدياد أهمية التحليل الاقتصادي وظهور الرغبة في إدخال أساليب عملية وحديثة في اتخاذ القرارات.

رابعا– التمييز بين موازنة الأداء وموازنة البرامج: يرى الكثير من الفقهاء الماليين بأن موازنة الأداء وموازنة البرامج اصطلاحات مختلفة لنفس المعنى، بينما يفرق آخرون بينهما من ناحيتين: فالأولى ترتبط المستوى التنظيمي الذي يمثل فيه البرنامج مستوى تنظيمي أعلى من مستوى الأداء، أما الثانية تتعلق بالوقت إذ نجد أن موازنة البرامج تهتم بالمستقبل بينما تهتم موازنة الأداء بالماضي والحاضر.

1– موازنة الأداء: ظهرت فكرة موازنة الأداء في سنة 1912م بالو م أ والتي تعرف بأنها "الموازنة التي تبين الأهداف والبيانات والمعلومات الإحصائية التي تقيس الانجازات والأعمال المدرجة في كل برنامج"[1]، تطبق هذه الموازنة في الحالة التي تكون فيها النتائج المخطط تحقيقها من خلال الأنشطة أو المشاريع على شكل مخرجات مفصلة ومحددة مسبقا، الهدف من ذلك تسهيل تقدير الأموال المطلوب تخصيصها لذلك النشاط أو المشروع بضرب حجم المخرجات في التكلفة المعيارية لكل وحدة من المخرجات.

ففي إطار موازنة الأداء تضع السلطة العليا تفاصيل كاملة للعمل والجهد المطلوب أداؤه وللمخرجات المطلوب الوصول إليها ثم يطلب من الجهة المنفذة إتباعها، بحيث تكون هذه ضمن مسؤوليات الجهة العليا التي حددت المدخلات والعمليات والمخرجات، وينطبق هذا البيان على الكثير من المشاريع والبرامج الحكومية كشق الطرق وبناء السدود وتشييد الجسور...الخ.

2– موازنة البرامج: ظهرت موازنة البرامج في بداية الخمسينات من القرن الماضي عندما اجتمعت لجنة خاصة في مدينة نيويورك لأغراض تطوير الموازنة التقليدية واستخدمت تعبير موازنة البرامج، وقد أشارت اللجنة في أول تقرير لها إلى أن تركيزها سيكون أساسا على موازنة البرامج والأنشطة التي تقوم بها الوزارات والحكومة بوجه عام، معبرا عنها بالنفقات التي ستصرف في السنة القادمة، وبناء على ذلك فإن موازنة البرامج تصنع الأهداف وتحدد مسؤوليات التنفيذ التي يتم على أساسها قياس أداء ما تم إنجازه من قبل الوحدات، وبالتالي تعتبر الموازنة أساسا لموازنة السنة التالية يمكن لكل من المسئولين والجمهور الحكم على سلامة تخصيص الأموال للبرامج المتنافسة التي تشكل في مجموعها ما تقوم به الحكومة.

[1] جمال لعمارة، **أساسيات الموازنة العامة للدولة**، مرجع سابق، ص: 187.

يتميز هذا المدخل للموازنة على أساس بيان الأعمال التي أنجزت في السنة الماضية وتكاليفها وتوضيح الجهة المسئولة عن أداء المهام المقررة ومنحها الصلاحيات الضرورية للتنفيذ، بالإضافة إلى تقديمها صورة واضحة عن البدائل المتعلقة بالإنفاق والتمويل.

ومما سبق يتضح أن كلا من موازنة البرامج والأداء تشكل نظاما واحدا متكاملا يصعب النظر إليه كموازنتين منفصلتين عن بعضهما البعض، فموازنة الأداء تركز على قياس المخرجات فهي تعتمد على قواعد لقياس الأداء بهدف تحسين العمل الإداري وذلك عن طريق الربط بين التكلفة وقياس النتائج وفقا لمعايير الأداء، أما موازنة البرامج فهي تربط الأهداف بالبرامج وتوضح الآلية اللازم إتباعها للوصول إلى الأهداف وذلك من خلال رسم البرامج ووضع آليات تنفيذها، ويمكن التمييز بين موازنة برامج وموازنة الأداء في الأمور الثلاثة التالية:[1]

– الارتباط بالمستويات الإدارية، إذ نجد أن موازنة البرامج ترتبط عادة بمستوى إداري أعلى من المستوى الإداري الذي ترتبط به موازنات الأداء التي ترتبط عادة بالمستويات التنفيذية، أي أن البرنامج يحتوي على عدد من وحدات الأداء؛

– الارتباط بعنصر الزمن، حيث ترتبط موازنة البرامج بالتخطيط للمستقبل بينما تختص موازنة الأداء بقياس وتقييم ما يتم من انجازات؛

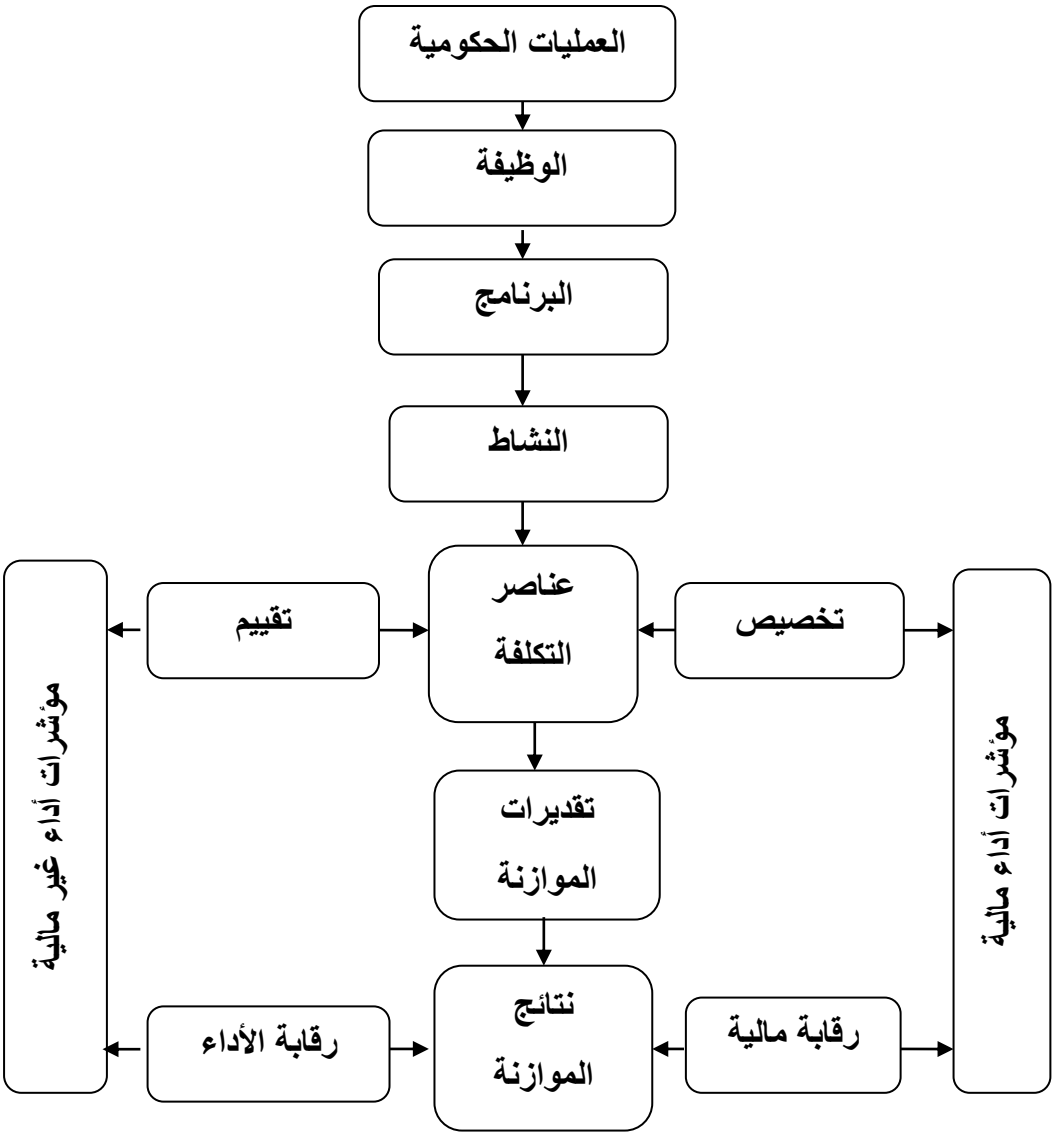
– إعداد موازنة البرامج يسبق إعداد موازنة الأداء باعتبار أن موازنة البرامج هي الإطار الذي يتم من خلاله قياس الأداء.

الفرع الثاني: متطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء

تهدف الحكومات إلى إيجاد وسائل علمية تساعدها على ترشيد قرارات تخصيص مواردها، وهو ما تم تجسيده من خلال تطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء، ذلك أنها تسمح بالمفاضلة بين البرامج المتنافسة وتنسيق البرامج المتكاملة، ثم التأكد من أن تنفيذ الموازنة المبنية على هذه القرارات يتم بالشكل الفعال والكفء واستخدام الموازنة في اتخاذ القرارات، والشكل الموالي يلخص متطلبات موازنة البرامج والأداء وبيئتها.

[1] صالح أشرف، ورقة عمل مقدمة في ملتقى " **إدارة المال العام**"، الشارقة، يناير، دولة الإمارات العربية المتحدة، 2008، ص: 228.

الشكل رقم (2-1): متطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء



المصدر: إسماعيل حسين أحمرو، **المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة**، دار المسيرة، ط1، عمان الأردن، 2003، ص: 111.

من خلال الشكل نلاحظ مجموعة من الأنشطة والعمليات التي تعتبر من متطلبات موازنة البرامج والأداء وبيئتها، نوجزها فيما يلي:

- **العمليات الحكومية:** هي المهام التي يتعين على الحكومة القيام بها أداء لدورها في مختلف المجالات؛

- **الوظائف:** يتم تقسيم العمليات الحكومية التي تم حصرها في وظائف، وقد جرت العادة أن تصنف العمليات الحكومية إلى المجموعات الوظيفية الآتية: الخدمات العامة، الدفاع، الخدمات الاجتماعية الخدمات الاقتصادية، الوظائف الخدمية الأخرى، نفقات غير قابلة للتوزيع (مثل الدين العام)؛
- **البرامج:** تقسم الوظائف الحكومية إلى عدد من البرامج تعبر عن أهداف الوظائف الحكومية؛
- **الأنشطة:** يقسم كل برنامج إلى مجموعة أنشطة تكون كفيلة بتحقيق هدف البرنامج؛

- **عناصر التكلفة:** يتم تقدير نفقات كل نشاط من خلال تحديد عناصر تكلفته وعناصر تكلفة النشاط توازي عناصر أو بنود موازنة البنود التقديرية؛

- **التجميع:** يتم تجميع عناصر التكلفة للنشاط ثم للبرامج ثم للوظيفة وهكذا لجميع الوظائف فنصل إلى تقديرات الموازنة العامة؛

- **المقارنة:** تتم مقارنة نتائج تنفيذ الموازنة بتقديراتها من خلال رقابة المشروعية والرقابة على الأداء فنحصل على مؤشرات أداء تفيد في قرارات التخصيص و قرارات التقييم والتي سنفصل فيها في المبحث الموالي.

مما سبق نستنتج أن موازنة البرامج والأداء ترتكز على عنصرين أساسيين هما: البرامج التي تمثل ترجمة للعمليات الحكومية لتصبح قابلة للتطبيق، والأداء من خلال وضع مقاييس للحكم على سلامته وتجنب الانحرافات.

الفرع الثالث: موازنة الأداء والبرامج كأداة لترشيد النفقات العامة

إن فلسفة موازنة البرامج والأداء تتمثل في أن إنفاق المزيد من الأموال بكفاءة وفعالية أفضل من الالتزام بما هو محدد بصورة غير فعالة، فهي تعالج نواحي القصور في موازنة البنود، ذلك أن تركيز دائرة الموازنة العامة للدولة يكون على الأمور الأكثر شمولية والمتعلقة بتحديد الأهداف والأولويات وتقديم النصيحة للإدارة حول كيفية تحسين الأداء وكيفية التخصيص الأمثل للموازنة من خلال الأولويات المحسوبة والمعتمدة وفقا لأهداف الدولة.

تقدم موازنة البرامج والأداء العديد من المزايا في مجال الانضباط الموازني الكلي وفعالية تخصيص الإنفاق الحكومي كونها تقوم على تحديد الأساليب المثلى لاستخدام الموارد الاقتصادية لتحقيق الأهداف العامة ورفع كفاءة الإنفاق الحكومي لتقديم خدمات عامة بأقل تكلفة[1] ، وهذه العناصر الثلاثة هي كلها عناصر تساهم في ترشيد النفقات العامة، ولا يتأكد ذلك إلا من خلال التنسيق بين الموازنة العامة(كفاءة التنفيذ) وأهداف الخطة(التخطيط).

كما تمثل ميزانية الأداء والبرامج أسلوب كفيل بترشيد النفقات العامة من خلال تفعيل رقابة السلطة التشريعية على السلطة التنفيذية، وذلك من خلال تطوير أساليب الرقابة بحيث تقوم على تحديد الوظائف التي تبرر الحصول على الاعتمادات، وتقسيم الوظائف إلى برامج مع إعداد تقارير انجازات هذه

(1) Daniel Tommasi, **Gestion des dépenses publiques dans les pays en développement, Un outil au service du financement des politiques publiques**, Département du Pilotage stratégique et de la Prospective, Agence Française de développement(AFD), A savoir 02, 2010, p: 18.

البرامج، كما أكدت العديد من الدراسات أن العمل بهذا النظام يتيح معلومات محاسبية صادقة وصالحة لاتخاذ القرارات ويُمكن من قياس التكلفة والعائد للأنشطة ليعكس جدواها الاقتصادية.

كما يؤكد هذا النوع من الموازنات على التقيد بمجموعة من المؤشرات العملية للرفع من أداء البرامج الانفاقية والوصول إلى النتائج المرجوة، من خلال أحسن إنتاجية وفعالية لتوظيف المال العام لاتسامها بالمميزات التالية:[1]

– إعطاء صورة دقيقة عن حجم النفقات العامة من خلال تحديد علمي مسبق لتكلفة ما سيتم تنفيذه من أعمال؛

– توسيع صلاحيات مديري الدوائر في مجال التخطيط والرقابة الذاتية و بالمقابل تؤدي إلى تحميلهم مسؤولية عدم الكفاءة التي قد تحصل في الأداء؛

– رفع كفاءة أداء أجهزة الرقابة المالية والإدارية من خلال إضافة مؤشرات جديدة للتقويم والرقابة؛

– تنسيق البرامج والأنشطة الحكومية ومنع الازدواج فيها؛

– مرونة توزيع المخصصات على المهام والأنشطة وفقا لأهميتها النسبية بما يؤدي إلى الاستخدام الأمثل للموارد؛

– رفع كفاءة النظام المحاسبي وزيادة الاعتماد على بيانات تكاليف الأداء الحكومي وزيادة موثوقية التقارير المالية؛

– إيجاد ترابط أفضل بين الخطط قصيرة الأجل والمتوسطة الأجل وطويلة الأجل؛

– إنشاء قاعدة بيانات موثقة وعلمية حول كافة مجالات الأداء الحكومي الحالي والماضي وزيادة الاعتماد على معدلات أداء ومقاييس انجاز نموذجية للأعمال المتشابهة؛

– رفع كفاءة الوحدات الحكومية في إدارة وتنفيذ البرامج والمشروعات الحكومية؛

– إيجاد مبررات منطقية للإنفاق بمستواه وشكله الحالي والمستقبلي؛

– ترجمة سياسة الدولة العامة إلى برامج تعالج المشاكل الأساسية وذلك في صورة واضحة ومبسطة.

كما تتميز بالخصائص والمزايا التسييرية من خلال اعتمادها العناصر التالية:

– **التخطيط:** يعد التخطيط وظيفة أساسية من وظائف الحكومة وأجهزتها التنفيذية، وتولي موازنة البرامج والأداء أهمية بالغة لعنصر التخطيط، حيث تقوم بتحديد برامج ومشاريع الوزارات والمصالح الحكومية

[1] إسماعيل حسين أحمرو، **المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة**، مرجع سابق، ص: 112–113.

لعدد من السنوات المقبلة والنفقات المتوقعة لها وليس لسنة واحدة كما تفعل موازنة البنود التي تبين نفقات سنة مالية واحدة ولا ترتبط في أغلب الأحيان بتخطيط طويل الأجل؛

– **البرامج:** تهتم موازنة البرامج والأداء ببيان البرامج والمشاريع التي ستنفذها الأجهزة الحكومية الرئيسية في شكل برامج فرعية، ثم تقسم البرامج الفرعية إلى أنشطة ثم ترصد الاعتمادات اللازمة لتنفيذ البرامج الرئيسية والبرامج الفرعية والنشاطات في وثيقة الموازنة العامة على الصفحات المخصصة لها، ثم تقوم بعد ذلك بتوزيع الاعتمادات على أبواب وبنود الإنفاق المحددة في الموازنة؛

– **تحليل البدائل (الكفاءة والفاعلية):** من القواعد الأساسية التي ترتكز عليها موازنة البرامج والأداء تحديد الطرق البديلة لتحقيق الأهداف العامة للأجهزة والمصالح الحكومية، فبعد تحليل البدائل تجري الدراسة التحليلية المعمقة لها بهدف تحديد التكاليف والعوائد لكل منها والمزايا والعيوب المرتبطة بها وعلى ضوء نتائج المفاضلة بين الطرق البديلة يتم اتخاذ القرارات المناسبة؛

– **التقييم:** يساعد تقييم البرامج الحكومية على تحسين عملية تنفيذها، من خلال تقارير عن كيفية وآلية سير الأعمال في البرامج والمشاريع التي لا زالت تحت التنفيذ أو التي نفذت من شأنه أن يكشف عن المشاكل التي تواجه التنفيذ ونقاط الضعف في الخطط والبرامج والمشاريع وعن التغيرات التي يتعين إدخالها على تلك البرامج والمشاريع لكي تسهل عملية التنفيذ والوصول إلى الأهداف المطلوب تحقيقها.

المبحث الثاني: الموازنة العامة في ظل التسيير المرتكز على النتائج

لقد شهدت الموازنة العامة تطورا كبيرا لأجل ضبط النفقات العامة وتوجيهها وفقا لأهداف الخطة العامة من اجل الوصول إلى النتائج المستهدفة واستغلال الموارد العامة استغلالا امثلا، حيث تشكل الموازنة القائمة على النتائج أهم أشكالها المعاصرة.

المطلب الأول: مفهوم التسيير القائم على النتائج

عرفت فكرة التسيير القائم على النتائج في بداية الأمر في قطاع الأعمال الخاص وشاع استعمالها منذ فترة طويلة، ويعتبر بيتر دراكر أول من استعمل هذا المفهوم الاقتصادي في كتابه الشهير تطبيقات الإدارة الذي نشره عام 1954م وأكد فيه على أهمية التسيير بالأهداف للمنظمات والأفراد، كما يعتبر جورج أود يورم سباقا في تطرقه للإدارة بالأهداف من خلال كتابه الذي ألفه في سنة 1965م والذي أسهم في ترجمة مفهوم الإدارة بالأهداف إلى نظام شامل قابل للتطبيق.

الفرع الأول: تعريف التسيير القائم على النتائج

لقد عرف بيتر دراكر الإدارة بالأهداف بأنها " إتباع الطرق التي ترمي إلى مزيد من العمل المثمر مع الأفراد، والتي تتضمن قائمة واضحة من الأهداف الأكثر دقة لكل جزء من الأجزاء المكونة كما يجب أن ترتبط تلك الأهداف مع بعضها، وتكون الأهداف في الغالب مبنية على أساس قابل للتحقيق في المستقبل المنظور، وأن تكون أسهل وصولا إلى المقاصد النهائية"، ويعتمد هذا النهج على التخطيط المشترك بين الرؤساء والمرؤوسين يتم من خلاله وضع الأهداف التي تساعد على تحفيز المرؤوسين على العمل وزيادة إنتاجيتهم وتنمية قدراتهم ومراقبة الأعمال وتحقيق الربح المرجو، مع تقديم الخدمات بجودة عالية في إطار فعال من تقييم الأداء لمواجهة التحديات بالتعاون بين مختلف الفاعلين في التنظيم.

كما عرفته مجموعة التعاون والتنمية الاقتصادية بأنه" وسيلة لتحسين الفعالية والمسؤولية في التسيير بمشاركة المتدخلين الأساسيين في وضع النتائج المتوقعة، من خلال تقييم المخاطر في أثناء التقدم نحو تحقيق هذه النتيجة، والاستفادة من الدروس السابقة في القرارات التسييرية وتقارير المردودية"[1]

ويتميز التسيير القائم على النتائج بالخصائص التالية:[2]

- تستهدف على المدخلات بدلا من التركيز على المدخلات والأنشطة والأساليب؛
- سلسلة منطق السببية من المدخلات والأنشطة إلى نتائج من خلال المنتجات؛

---

[1] United Nations Develepment Programme, **la gestion axée sur la résultat, stratégies de développement et finance publiques**, Formation ENA Bissau, disponible sur site : http://www.focusintl.com/049-fascicule%20la%20gestion%20axe%20sur%20les%20rsultats.pdf, consulte le 10/6/2015 .

[2] **Pour une gestion axée sur les résultats du développement et sur l'efficacité de l'aide**, Revue de l'OCDE sur le développement 2003/1 (no 4), p : 5 . disponible sur site : http://www.cairn.info/revue-de-l-ocde-sur-le-developpement-2003-1-page-39.htm, consulte le :20/06/2015.

- تحديد المؤشرات وجمع البيانات؛
- جمع البيانات حول الأداء والبيانات الظرفية؛
- زيادة الاهتمام بالمساءلة والشفافية.

كما تتلخص مبادئ التسيير القائم على النتائج فيما يلي:[1]

- تحديد الأهداف والغايات التنظيمية؛
- الأهداف الخاصة لكل عضو في التنظيم؛
- المشاركة في اتخاذ القرار؛
- وضوح المدة؛
- تقييم الأداء.

لقد ظهر مصطلح التسيير بالأهداف في الإدارة العمومية في البداية من خلال إصدارات منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE)، وتجسد في أنماط متعددة أبرزها النماذج الثلاثة التالية:[2]

1- نموذج الكفاءة (نموذج السوق): ظهر في بداية الثمانينات في الدول الانجلوساكسونية بهدف جعل المؤسسات العمومية أكثر كفاءة مقارنة مع القطاع الخاص، وذلك بإدخال المفاهيم الاقتصادية والإنتاجية في التسيير العمومي، ذلك أن اعتماد ميكانيزمات السوق تسمح بتحسين الأداء العمومي تحت ضغط المنافسة؛

2- نموذج التخفيض (اللامركزية والمرونة): تهدف إلى منح حرية اتخاذ القرارات التشغيلية والاستراتيجية إلى المستويات الأقرب من العملاء، الهدف الرئيسي هو السماح للخدمات الإدارية بالتطور بأكثر مرونة مع ضمان اللامركزية في عمليات اتخاذ القرار من خلال تمكين العاملين وتشجيع روح المبادرة لديهم ومنحهم هامش من الحرية؛

3- نموذج النوعية والبحث عن الامتياز: ويستند هذا النموذج على آليات تغيير الثقافة التنظيمية بحيث تصبح قادرة على توليد المواقف الإيجابية تجاه التعلم والتحسين المستمر، لتلبية احتياجات المواطنين بصورة حسنة والذين أصبحوا يسمون ب "العملاء".

---

[1] أحمد حنيش، **أفاق نظام الرقابة في ظل عصرنة الموازنة العامة(دراسة حالة الجزائر)**، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر-3-، 2010، ص: 31.

[2] Yves Emery, **la gestion par résultat dans le secteur public : de l'idée aux défis de la réalisation** , Revue d'analyse comparée en administration publique, Vol. 12 n° 3 automne 2005,université de Québec, école nationale de l'administration public , p p : 11-12 . Disponible sur site : http://focusintl.com/062-Telv12n3.pdf, consulte le 15/05/2016.

أما فيما يخص اعتماد مصطلح التسيير القائم على النتائج في مجال المالية العامة فكان في سنة 1971م في الولايات المتحدة الأمريكية من طرف وزارة الصحة والتعليم والرفاهية، والذي يتمثل في تخصيص النفقات العامة وفقا للأهداف الفرعية التي تسعى كل هيئة حكومية تحقيقها، ما يقتضي تحديد الأهداف العامة (الأهداف الرئيسية) ثم بعد ذلك يتم تحديد الأهداف الفرعية التي يعتزم تحقيقها خلال العام المالي، مع متابعة عملية تنفيذ المشاريع والتقويم على مدار العام والرقابة عليها وتذليل العقبات التي تواجهها [1].

الفرع الثاني: دواعي وأسباب اعتماد التسيير القائم على النتائج

لتحقيق التسيير القائم على النتائج يجب إيجاد بيئة مناسبة لتطبيقه في القطاع العمومي كتلك المتوفرة في القطاع الخاص، وهذا يعني الأخذ بالأبعاد الثلاث لبنية الأداء واستعمالها في الإدارة العمومية.

- **منطق الكفاءة:** يتعلق بتحقيق النتائج المنتظرة بالوسائل المستعملة وأحسن طريقة؛
- **منطق الفعالية:** يقصد به تحقيق الأهداف المخططة؛
- **منطق الاقتصاد:** يسعى إلى تحقيق الالتزام بإحداث التناسق بين الوسائل المستعملة والأهداف المخططة ففي البلدان التي تطبق التسيير العمومي حسب الأداء تأخذ في الحسبان تطلعات المواطنين ويتجلى هذا في كون الشعب مستعمل وليس مسير، لذا يجب على المصالح العامة تطوير نوعية الأداء لتقديم الخدمة التي تعكس الاحتياجات الحقيقية، كما يتعين على الحكومة شرح وتقديم حساب نشاطها للمواطنين[2].

كما توجد أسباب ترتكز أساسا على التطورات الحاصلة في الإدارة العامة، المتمثلة فيما يلي:[3]

- التطور في الكفاءات والقدرات الأولية للأعوان، فالإدارة اليوم تقوم أساسا على قاعدة واسعة من المهنية المشتملة على معارف عامة ومنظمة في إطار وظيفة كاملة ومستقلة عن نشاطات المصلحة؛
- التطور في طرق المعالجة وشبكة الإعلام الآلي حيث أن المعلومات تجمع في قاعدة معطيات التي تنتج عن الأعوان أثناء ممارستهم لمهامهم المختلفة، والتي تتمثل في الإحصائيات والنتائج المستخلصة مما يسمح بتأطير رقابة تنفيذ المهام؛
- التطور الحاصل في أنظمة المعلومات وقدراتها في قياس تكاليف ونواتج نشاطات الإدارة، نوعيتها وأثارها على المؤسسة، فتغير نمط التسيير لا يمكن أن يكتمل بدون هذا التطور الأخير، كما لا يمكننا الخروج من نظام السلبية وإعطاء كامل الاستقلالية للمنفذين، فكان للجيل الأول لأنظمة الإعلام الآلي هدف

---

[1] محمد بن عزة ، **ترشيد سياسة الإنفاق العام بإتباع منهج الانضباط بالأهداف(دراسة تحليلية قياسية لدور الإنفاق العام في تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية في الجزائر)**، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، 2015، ص: 104.

[2] Arnaud Cabanes, **Essai sur la gouvernance publique**, Gualino, édition, EJA, paris, France, 2004, p:136.

[3] احمد حنيش، **دور الرقابة على الموازنة العامة في ترشيد الإنفاق العمومي دراسة حالة الجزائر(2000– 2014)**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2016، ص: 79.

مهم يتمثل في جعل الوظائف اليدوية تسير بطريقة آلية، واستغلال المعلومات في أهداف رقابة الأداء، فالإحصائيات التي تعدها المصالح بصفة دورية توجه آليا إلى المصالح المركزية لاستغلالها.

الفرع الثالث: برنامج التسيير بالأهداف

تتم الإدارة بالأهداف وفق الخطوات التالية:

– وضع الأهداف الرئيسية وتوصيلها لكافة المسئولين؛

– وضع الأهداف الفرعية للأقسام شرط أن لا تتعارض مع الأهداف الرئيسية؛

– المراجعة الدورية للأهداف وضرورة مطابقتها مع المنجزات المحققة حسب الخطة الموضوعة وحسب الموازنة الموافق عليها؛

- تقييم مدى تحقيق الأهداف المحددة مسبقا.

من ناحية ثانية ركز بيتر دراكر على أهمية تكامل المهام داخل التنظيم وتوازنها من حيث أهميتها وتوزيعها على مختلف الأنشطة، بينما ركز آخرون على تقييم الأداء، وتم تطوير أسلوب الإدارة بالأهداف في القطاع الحكومي الحديث في الولايات المتحدة الأمريكية من خلال القانون الحكومي والنتائج سنة 1993، وكندا من خلال قانون الإدارة العمومية سنة 2000، وفرنسا من خلال قانون العضوي المتعلق بقوانين المالية سنة 2001.

مما سبق يمكن القول أن التسيير القائم على النتائج هو نتاج التغير الحاصل في نظريات التسيير العمومي في سبعينيات القرن الماضي الذي تجسد في الانتقال من التسيير التقليدي البيروقراطي القائم على الوسائل المستعملة الذي هدفه صرف الاعتمادات إلى الفكر الحديث القائم على الأداء والنتائج المحققة الهادف إلى ترشيد تخصيص وتنفيذ برامج الإنفاق العام بفعالية وكفاءة وتحسين مستوى معيشة المواطنين.

المطلب الثاني: الأهمية الرقابية للموازنة القائمة على النتائج

لم يعد ينظر إلى الموازنة على أنها تبويب للإيرادات والنفقات العامة فحسب، بل أصبح ينظر إليها على أنها برنامج متكامل لتحقيق الأهداف العامة ورفع مستوى أداء الإدارة العامة من خلال التخصيص الأمثل للموارد، لذا ركزت معظم البلدان الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية طيلة عقدي ثمانينيات وتسعينيات القرن الماضي على تطوير ميزانياتها العامة وأسلوب إدارتها من خلال التركيز على النتائج المحققة وليس على الموارد المستخدمة، سعيا لإدارة عالية الجودة تعمل على زيادة كفاءة وفعالية المشاريع العمومية.

الفرع الأول: مفهوم الموازنة القائمة على النتائج

يعتبر إرساء نظام التصرف حسب النتائج مسعى العديد من الدول في السنوات الأخيرة، حيث سجل توجه الكثير منها نحو اعتماد هذا النظام نظرا لما يتوفر عليه من مزايا أهمها ترشيد النفقات العامة وتوجيهها حسب الحاجة الفعلية بالنجاعة الفعلية مع إمكانية تقييم النتائج المحققة.

وتعرف الموازنة الموجهة بالنتائج بأنها الموازنة التي تعتمد على الربط بين الإنفاق على نشاطات الأجهزة الحكومية كافة ونتائج هذا الإنفاق من خلال وضع منظومة مؤشرات لقياس الأداء لكافة المستويات لتحقيق كفاءة وفعالية الإنفاق والوصول إلى الأهداف والأوليات الوطنية ، وتعتمد هذه الموازنة على الربط بين التخطيط والأهداف والبرامج والأداء[1].

كما عرفت ضمن اجتماع أمانة الأمم المتحدة المنعقد بتاريخ 1999/07/19 بأن "إعداد موازنة البرامج على أساس النتائج المرغوب في تحقيقها أو الأهداف المسطرة، يتم من خلال تحديد مؤشرات أداء تسمح بقياس مختلف النتائج المحققة، لتقييم الموارد الضرورية لتحقيق هذه الأهداف وتقييم الأداء حسب النتائج المحققة في نهاية الدورة"[2]، وبذلك فالموازنة القائمة على النتائج تشكل مدخلا متكاملا للتخطيط والإدارة وأداء السياسات المالية على المدى المتوسط من خلال التسيير المرتكز على أساس النتائج.

يتمثل المبدأ الأساسي للموازنة القائمة على أساس النتائج في اعتمادها على المهام الموكلة إلى الوزارات وخاصة المهام المشتركة بينها، وعلى البرامج التي تترجم بدورها إلى أنشطة، وفي هذا الاتجاه ترتبط المهمة بجملة من الأنشطة الرامية إلى تحقيق سياسة محددة، وتعتبر البرامج تجميعا لجملة من الاعتمادات المالية المخصصة لتنفيذ نشاط أو مجموعة من الأنشطة المتكاملة التي تنتمي إلى وزارة واحدة ترتبط بأهداف دقيقة ونتائج منتظرة محددة، وتكون هذه الأنشطة محل متابعة وتقييم، وتمكن الأنشطة المحددة من وصف محتوى البرامج، وهي تجمع كل الاعتمادات المخصصة لنفس الغرض، وتستجيب للحاجة إلى التحديد الدقيق لمضمون السياسة العمومية وتبيان المهام التي يقوم بها مختلف المتدخلين[3].

الفرع الثاني: أهداف وفوائد تطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج

تتمثل الأهداف الرئيسية من تطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج التحسين من كفاءة كل مراحل الموازنة من التخطيط إلى التنفيذ فالرقابة والتنظيم وكذا المجال السلوكي والتي نوجزها فيما يلي:[4]

---

[1] ابراهيم جويفل العبادي، عمر إقبال توفيق المشهداني، **تقييم تطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج في وزارة التربية والتعليم الأردنية**، مقال منشور بالمجلة العالمية للاقتصاد والدراسات المالية، 2011، ص: 7، متاحة على الموقع:
https://www.oecd.org/fr/gov/budgetisation/33657617.pdf تاريخ الاطلاع: 2015/07/16.

[2] Andrzej T, Abraszewski et autres, **Budgétisation axée sur les résultats: expérience des organisations du système des Nations Unies**, Corps commun d'inspection, JIU/REP/99/3, Genève**,** 1999, p:10. Disponible sur site : http://unesdoc.unesco.org/images/0012/001203/120315F.pdf. consulte le : 15/06/2015.

[3] احمد حنيش، **دور الرقابة على الموازنة العامة في ترشيد الإنفاق العمومي دراسة حالة الجزائر(2000– 2014)**، مرجع سابق، ص: 78.

[4] إبراهيم جويفل العبادي، عمر إقبال توفيق المشهداني، **تقييم تطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج في وزارة التربية والتعليم الأردنية**، مرجع سابق، ص: 5.

أولا- في مجال التخطيط: تزيد من فاعلية التخطيط لأنها تدمج جانب التخطيط في عمليات الموازنة وبالتالي فهي تتطلب:

- تحديد وصياغة أهداف كل وزارة أو دائرة حكومية وترجمتها إلى برامج ومشاريع؛

- وضع مؤشرات قياس الأداء للتحقق من مستوى الانجاز؛

- تقدير تكاليف البرامج والمشاريع بما يحقق مستوى الانجاز؛

- رصد المخصصات اللازمة لتغطية هذه التكاليف.

ثانيا- في المجال التنفيذي: يؤدي تطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج إلى تعظيم الفائدة من تنفيذ البرامج والمشاريع، وذلك من خلال المتابعة والمقارنة المستمرة بين ما تم انجازه وما هو مخطط انجازه اعتمادا على مؤشرات الأداء.

ثالثا- في المجال الرقابة: يضيف تطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج أبعادا جديدة للرقابة المالية والاقتصادية ذلك أنها تمكن من إجراء تقييم فني ومالي واقتصادي للمشاريع والبرامج التي تقوم بتنفيذها الوزارات والدوائر الحكومية، كما أنها تمكن من تفسير أسباب الانحرافات عن ما هو مخطط له، مما ينعكس على كفاءة وفعالية الرقابة المالية وترشيد الإنفاق الحكومي وتقليل مستوى الفساد؛

رابعا- في المجال التنظيمي: يساعد هذا النمط على تحديد مراكز المسؤولية بشكل دقيق وخلق الأساس المناسب للمساءلة؛

خامسا- في المجال السلوكي: يتيح تطبيق الموازنة المرتكزة على النتائج فرصة أكبر للعاملين في الوزارات والهيئات الحكومية للمشاركة في إعداد الموازنة وصياغة الأهداف العامة للمؤسسة وتحديد البرامج والمشاريع التي تحقق هذه الأهداف، مما ينعكس ايجابيا على الروح المعنوية للعاملين والتزامهم ورغبتهم في تحقيق انجاز أفضل لاقتناعهم ومشاركتهم في إعداد الموازنة.

كما لها أهداف أخرى تتجسد في كونها أداة هامة لما يلي:[1]

- للتعرف على مساهمة الحكومة في تحقيق الأهداف الوطنية؛

[1] ياسر حامد عباس جدوع، **مدى إمكانية تطبيق أسلوب الموازنة التعاقدية في إعداد الموازنة العامة الأردنية**، مرجع سابق، ص: 18.

– ربط الموازنة العامة بالتخطيط الاستراتيجي؛

– ربط النفقات العامة بالنتائج أي فعالية البرامج الانفاقية؛

– قياس كفاءة الإنفاق على البرامج والمشاريع من خلال منظومة مؤشرات الأداء لتحقيق الشفافية وتطبيق المساءلة وفق أسس موضوعية.

الفرع الثالث: صعوبات الموازنة القائمة على النتائج

برغم الفوائد الكبيرة الناتجة عن تطبيق هذا الأسلوب، إلا أن هذه العملية شأنها شأن جميع أشكال التغيير تواجهه العديد من المشاكل والصعوبات من أبرزها:[1]

– صعوبة تحديد مؤشرات قياس الأداء لبعض الأنشطة الإدارية؛

– ظهور مقاومة لدى الوزارات والهيئات الحكومية لتطبيق مثل هذا النوع من الموازنات؛

– ضعف خبرة وكفاءة العاملين في الجهاز الحكومي حيث يتطلب تطبيق مفهوم الموازنة الموجهة بالنتائج توفر بعض الخبرات الفنية المتخصصة في الوزارات والدوائر الحكومية؛

– القصور في مجال التخطيط لدى الوزارات والهيئات الحكومية، حيث يتم التركيز على البرامج والمشاريع كغايات في حد ذاتها دون ربطها بالأهداف الاستراتيجية للمؤسسة أو الأهداف والأولويات الوطنية؛

– ارتفاع تكلفة تطبيق هذا المفهوم لما يتطلبه من جهود وأعباء مكتبية كثيرة لإعداد التقارير الخاصة بمراحل إعداد وتنفيذ ومتابعة وتقييم البرامج والمشاريع؛

– عدم ملاءمة الهياكل الإدارية والتنظيمية للوزارات والهيئات الحكومية لمتطلبات تطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج، حيث تتداخل اختصاصات هذه الوزارات بأن تقوم أكثر من وزارة بتطبيق برامج متشابهة أو بجزء من برنامج، مما قد ينتج عنه غياب النظرة الشمولية للبرامج وصعوبة التقييم وتحديد المسؤولية.

---

[1] إبراهيم جويفل العبادي، عمر إقبال توفيق المشهداني، **تقييم تطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج في وزارة التربية والتعليم الأردنية**، مرجع سابق، ص: 5.

المطلب الثالث: ترشيد الإنفاق ضمن مبادئ الموازنة القائمة على النتائج

لقد تضمنت أدبيات الموازنة العامة الحديثة ثلاث أهداف دقيقة في تسيير النفقات العامة وهي الانضباط الموازني الكلي، تخصيص الموارد الملائمة لأهداف السياسة العامة، كفاءة المرافق العامة في تقديم الخدمة العامة.

الفرع الأول: نظام الكلي للمالية العامة (السقوف الإجمالية)

تقوم القيود الكلية على المرتكزات الكلية الكبرى للموازنة التي يمكن أن تكون تدفقات كمجاميع النفقات، مجاميع الإيرادات، الرصيد، وأيضا عدة عوامل كالدين العمومي، وهذا ما يسمى بإعداد الموازنة من الأعلى إلى الأسف، وتأخذ القيود الكلية عدة أشكال، فضغط القيد المحدد يؤدي إلى قبول تعديل المجاميع الكلية المستهدفة.

أولا- المجاميع الكبرى للموازنة: يجب على القائمين على الموازنة العامة احترام القيد الكلي، الذي يحمل في طياته أربعة مجاميع على الأقل(النفقات الإجمالية، الإيرادات الإجمالية، رصيد الموازنة- الفرق بين الإيرادات والنفقات- والدين العمومي) والتي تمثل خيارات الحكومة، حيث يكون إجمالي النفقات مقررا قبل التخصيص بين القطاعات، ولا يمكن أن تنجم عن تراكم مجاميع النفقات المطلوبة من قبل الوزراء ذلك أن القطاع يمثل مجموعة من الوزارات أو المصالح التي تعطي تماسكا اقتصاديا فعلى سبيل المثال القطاع الريفي الذي يمكن من خلاله الجمع بين وزارات الزراعة، ووزارة الثروة الحيوانية، وجزء من وزارة المياه وبعض المصالح المرتبطة بالوزير الأول أو رئيس الجمهورية.

تتضمن القيود الكلية للموازنة الأصناف التالية:[1]

أ- قيود دائمة أو قابلة للتعديل: القيد الدائم مثل الالتزام الدستوري بموازنة متوازنة، أو عجز محدود استثمار واحد أو ضمن قطاع استراتيجي ما؛

ب- القيود الخارجية أو الداخلية: القيود الخارجية، مثل تلك المفروضة من قبل الاتحاد الأوروبي وصندوق النقد الدولي؛

ج- القيود السنوية أو متعددة السنوات: يمكن أن يؤدي القيد السنوي إلى تأجيل الخيارات الصعبة في إطار الإنفاق متوسط المدى، ليتم مناقشتها في تاريخ لاحق تجنبا لها.

ثانيا- درجة التقيد بالقيود: يتضمن الانضباط الموازني التحكم في التوازنات الكلية من خلال الرقابة على المجاميع التي تمثل قاعدة لتسيير الموازنة، بحيث يجب أن تحدد المجاميع بالمطابقة مع الأهداف الاقتصادية الكلية وعلى المدى المتوسط، إذ من المهم أن نميز بين الانضباط الموازني والتوازن

---

[1] حكيم بوجطو، **عصرنة الموازنة العامة ودورها في ترشيد النفقات العامة**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة البليدة2، 2014، ص: 160.

الموازني حيث في حالة التقلبات الدورية أو الصدمات، لابد أن تعدل الأهداف المالية للموازنة بالضرورة، لكن هذا لا يعني أن يتم التخلي على الانضباط الموازني.

ثالثا- القواعد والأدوار والمعلومات: يتطلب الانضباط بالقيد الكلي توازن كافي بين السلطة الممثلة في وزارة المالية والوزارات المنفذة، ولتحقيق ذلك يتعين تحديد مختلف القواعد والأدوار ذات الصلة بإعداد الموازنة وتنفيذها.

1- في مرحلة إعداد الموازنة: تعزز القواعد التأسيسية الانضباط الموازني الكلي، ويمكن أن تتخذ أشكالا عديدة من خلال نصها على أن جميع الإيرادات العامة ينبغي أن تدفع في صندوق واحد (مبدأ وحدة الصندوق) ولا يمكن أن تستخدم إلا على أساس الاعتمادات المصوت عليها من قبل الهيئة التشريعية (مبدأ الشرعية)، كما يمكن للمؤسسات المالية الدولية أن تلعب دورا رئيسيا في العديد من البلدان، خصوصا في ظل عدم وجود سوق مالية مفتوحة، كما قد يكون البنك المركزي المستقل أيضا أداة هامة للانضباط الموازني عن طريق الحد من منح التسبيقات إلى الدولة.

تعتمد نتيجة العمل التشريعي على درجة الحرية الممنوحة للمشرعين من خلال نقيضين، فالأول يشمل منع التعديلات المتعلقة بزيادة الإنفاق أو خفض الإيرادات، أما الثاني فيتمثل في غياب القيد المتعلق بزيادة الإنفاق أو الإنقاص في الإيرادات[1] .

تتم إجراءات الموازنة في معظم الدول من طرف وزارة المالية أو هيئة مالية مركزية، ويتمثل دورها في فرض احترام قواعد الموازنة، لذلك يجب أن يكون لها السلطة الكافية لمقاومة ضغط الوزارات والقدرة على تقييم تكاليف البرامج متوسطة الأجل للتأكد من تسجيلها بشكل جيد ومناسب في إطار الإنفاق على المدى المتوسط.

تقدم وزارة المالية تقديرا لمجموع الموارد المالية للبلاد المقترح لديها على المدى المتوسط، حيث تتطلب هذه التقديرات عموما استخدام النمذجة الاقتصادية الكلية، ومع ذلك فإن تقدير الإيرادات ليست بالضرورة مجرد عملية تقنية تشجع النظم المؤسسية أحيانا على المبالغة في تقدير إيرادات الموازنة للدورة المقبلة وللسنوات اللاحقة للتنازل عن الانضباط المالي، ولكن تحقيق الأهداف الإجمالية للموازنة محددة منذ البداية، وخصوصا فيما يتعلق بالعجز مع ضرورة تخفيض أو إلغاء الاعتمادات التي تؤثر دائما وبشكل كبير في فعالية التخصيص وكفاءة التسيير.

2- أثناء تنفيذ الموازنة: من المهم احترام الحدود القصوى للنفقات العامة المحددة خلال التصويت على الاعتمادات، وللقيام بذلك ينبغي رصد النفقات الفعلية في سياق تنفيذ الموازنة، مع توقع في أقرب وقت

---

[1] Jean Mathis, **Gestion et Finances Publiques en Afrique Francophone,** Première partie: Principes et objectifs des finances publiques, Université Paris-Dauphine, Version 2012, p: 16**.** Disponible sur site : http://jean-mathis.pagesperso-orange.fr/P1_CH1_LES%20GRANDS%20PRINCIPES.pdf, consulter le:15/10/2015.

ممكن أي ضغوط قد يؤثر على مبالغ النفقات الإجمالية، ويعتبر التقارب الإلزامي والمنتظم خلال تنفيذ الموازنة وفي نهاية الدورة بين النفقات الفعلية وتقديرات الموازنة وسيلة فعالة لانضباط متخذي القرار كذلك لابد أن تقام عملية المقاربة في نهاية الدورة في فترات مناسبة ومحددة وعلنية، أما الأدوار أثناء التنفيذ فدور وزارة المالية مهم في الرقابة على مجموع النفقات، حيث أن إدارة الإجراءات الحديثة للموازنة المرتكزة على النتائج تمكن من ممارسة الرقابة بالطريقة الجديدة التي تتضمن الرقابة على القيود الإجمالية(المجاميع) وترك المسؤولية على البنود للوزارات أو الإدارات العملياتية.

الفرع الثاني: فعالية التخصيص

تعني فعالية التخصيص مطابقة الخيارات الاستراتيجية للحكومة سواء بين القطاعات أو داخل القطاعات نفسها، وتقام وفقا للقواعد المحددة مسبقا ضمن إجراءات الموازنة ويتضمن تقييم البرامج الجديدة أو الجارية.

أولا- التخصيص بين القطاعات والتخصيص داخل القطاعات: تعتبر الحكومة الجهة المسئولة عن تحديد الإطار الاستراتيجي للموازنة العامة(النفقات الإجمالية)، أي تحديد أولويات الإنفاق على المدى المتوسط من خلال التخصيص بين القطاعات، بينما تتولى الوزارات مسؤولية تحديد أولويات البرامج ضمن الإطار الاستراتيجي للنفقات من خلال التخصيص بين القطاعات وبالتنسيق مع وزارة المالية، حيث تشير فعالية التخصيص إلى قدرة الحكومة على توزيع الموارد بين القطاعات على أساس فعالية برامجها في تحقيق الأهداف الاستراتيجية هذا يتضمن القدرة على إعادة توجيه موارد الأولويات القديمة إلى الأولويات الجديدة ومن البرامج الأقل فعالية إلى البرامج الأكثر فعالية مما يسهم في ترشيد النفقات العامة[1].

تلعب وزارة المالية دورا هاما من خلال وضعها الاستراتيجية وإقناع الوزارات بتنفيذها، إضافة إلى التحقق من أن برامج الوزارات وإعادة التخصيص داخل القطاعات تتسق مع قيود الموازنة وأهداف السياسة العامة، إذ يجب أن تكون لمصالح وزارة المالية القدرة على تقييم البرامج بالنسبة للأهداف الاستراتيجية الكلية للحكومة وآثارها المالية خلال فترة تنفيذها.

ثانيا- التخصيص ضمن إجراءات الموازنة: سيرورة إجراءات الموازنة فيما يتعلق بالتخصيص يمكن تمثيلها على النحو التالي:[2]

- تضع الحكومة الأهداف الاستراتيجية والأولويات قبل أن تطلب الوزارات موارد الموازنة يمكن للأهداف أن تكون كلية(للمجتمع، للقطاع العام) أو قطاعية؛

---

[1] حكيم بوجطو، **عصرنة الموازنة العامة ودورها في ترشيد النفقات العامة**، مرجع سابق، ص: 163.

[2] Jean Mathis, **Gestion et Finances Publiques en Afrique Francophone,** Première partie: Principes et objectifs des finances publiques, Université Paris-Dauphine, op-cit, p: 19**.**

– تضع الحكومة التوقعات الأساسية لظروف الموازنة المستقبلية(3سنوات أو أكثر) والتي تشير إلى الافتراضات الكلية الكبرى لمستقبل الموازنات في ظل غياب التغيرات في السياسات العامة والتغيرات البيئية في السنوات القادمة(ميزانية متعددة السنوات)؛

– تضع الحكومة أهداف الموازنة على المدى المتوسط(من 3الى 5سنوات)، بما في ذلك هامش صافي للنفقات الإضافية أو هامش المرونة الصافي؛

– يتم تخصيص هامش المرونة بين الوزارات استنادا إلى الأولويات الاستراتيجية للحكومة حيث يجوز للوزارة(داخل الغلاف) تعديل الموارد المتاحة للبرنامج إذ يعتمد مقياس إمكانية إعادة توزيع لدى أي وزارة(دون الحصول على موافقة الحكومة) على حجم إعادة التخصيص والترتيبات المؤسسية؛

– تشجع الحكومة إعادة التخصيص التي تؤدي إلى فعالية البرامج التي تتطلب من الوزارات تقييما منهجيا ومنتظما لأنشطتها ونفقاتها وإعداد تقرير عن النتائج والأداء؛

– تشخيص الموازنة من قبل وزارة المالية يركز على التغييرات في السياسات العامة وليس على تفاصيل النفقات.

تتطلب فعالية التخصيص أن تتم برمجة النفقات وفق أولويات السياسة العامة وفعالية البرامج لذلك لابد أن يسمح نظام الموازنة بإعادة توزيع موارد البرامج الأقل أولوية نحو البرامج الأكثر أولوية، ومن البرامج الأقل فعالية إلى الأكثر فعالية والذي يعد جوهر عملية ترشيد النفقات العامة.

الفرع الثالث: فعالية التسيير

تتجسد فعالية التسيير أو الكفاءة في المالية العامة الحديثة من خلال الانتقال من الرقابة على المدخلات(الوسائل) إلى الرقابة على المخرجات(النتائج)، وينبغي التمييز بين المنتج الذي يمثل سلعة أو خدمة مقدمة من قبل الإدارة والنتيجة التي تعتبر تحسينا في رفاهية المجتمع، ولا يؤدي المنتج بالضرورة إلى نتيجة (على سبيل المثال، بناء مكتبة لا يستخدم من قبل الموطنين لعدم توفرها على الكتب أو عدم ملائمة توقيت فتحها).

يمكن تلخيص الآليات التنظيمية الأكثر أهمية لتحقيق الأداء التشغيلي الجيد على النحو التالي:[1]

– الموارد والدعائم الملائمة لنطاق المسؤوليات(المالية والبشرية)؛

– وضوح الأهداف والنتائج المتوقعة؛

– وضوح المهام(المخرجات أو لإجراءات المتوقع اتخاذها)؛

– السلطة والمرونة في تنفيذ المهام التي تؤدي إلى تحقيق الأهداف؛

– المسؤولية(المساءلة) لمستعمل تلك السلطة حول تحقيق الأهداف والنتائج.

---

[1] حكيم بوجطو، **عصرنة الموازنة العامة ودورها في ترشيد النفقات العامة**، مرجع سابق، ص: 166.

يمكن القول بأن مجمل الأهداف الحديثة لنظام الموازنة العامة تجسد مختلف مكونات الترشيد من فعالية التخصيص وكفاءة التسيير وتمتد إلى مختلف شروط ومتطلبات نجاح ترشيد النفقات العامة، كما تعمل على تفعيل رقابة الأداء التي تحد من حجم الفساد المالي والإداري.

المطلب الرابع: حوكمة الموازنة العامة لتفعيل دورها الرقابي

تعتبر حوكمة الموازنة العامة فكرة حديثة مشتقة من مبدأ الحوكمة الشاملة أو العامة، التي تعمل على إرساء تصرف عمومي سليم فيما يتعلق بموازنة الدولة ومحاربة الفساد وسوء التصرف في عناصرها، بشكل يسمح باستخدام أمثل و فعال للنفقات والإيرادات لتحقيق الرشادة الاقتصادية.

كما تهدف حوكمة الموازنة العامة إلى الربط بين هياكل الرقابة الإدارية والمالية للتعريف الدقيق والشفاف لعناصر الموازنة العامة، وإعطاء نظرة شاملة لمجال استخدامها وقنوات صرفها في إطار نظام تصرف مستقبلي يقوم على الأهداف والنتائج، يقضي على أشكال الفساد وسوء التسيير ويكرس الشفافية والجدوى الاقتصادية، استهدافا للاستخدام الأمثل.

الفرع الأول: ماهية الحكم الراشد

لقد تم طرح مفهوم الحكم الراشد تحت مسميات مختلفة منها الحوكمة، والحاكمية، والحكمانية في إدارة شؤون الدولة والمجتمع، والذي يرجع إلى وجهة نظر الباحثين وكذا البعد الذي يتناولون من خلاله مضمون الحكم الراشد، حيث يعتبر الكثير من الاقتصاديين أن الحكم الصالح هو أحد الآليات الفعالة لمكافحة الفساد الإداري والمالي وذلك لما يتضمنه من مبادئ المشاركة، الشفافية، المساءلة، الرقابة[1].

أولا- تعرف الحكم الراشد: لقد عرف البنك الدولي الحكم الراشد بأنه" الطريقة التي من خلالها يتم إدارة الموارد الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع بهدف التنمية"[2].

أما البرنامج الإنمائي للأمم المتحدة فعرفه كما يلي" التقاليد والمؤسسات والعمليات التي تقرر كيفية ممارسة السلطة وسماع صوت المواطنين، وكيفية صنع القرارات في قضايا ذات الاهتمام العام" كما عرفه بأنه " ممارسة السلطة الاقتصادية والسياسية والإدارية لإدارة شئون الدولة على كافة المستويات من خلال آليات وعمليات ومؤسسات تمكن الأفراد والجماعات من تحقيق مصالحها"[3].

---

(1) Brahim Lakhlef, **la bonne gouvernance**, dar al khaldounia, Alger, 2006, p: 33.

(2) the world Bank, **gouvernance and develepment**, the world Bank publications, Washington, 1992, p : 1.

(3) United Nations, Develepment Programs (UNDP), **Gouvernance for Substainabel Human Develepment**, (AUNDP) Policy Document, Newyork, u s a, 1997, p : 3 .

ومما سبق يمكن القول الحكم الراشد هو ممارسة السلطة العامة في إدارة الشؤون السياسية والاقتصادية والإدارية بشكل يتيح توسيع خيارات الناس لتحقيق مطامحهم ومداركهم، ولذلك لا تستقيم تنمية شاملة ومستديمة بدون توفير الأسس والمبادئ التي يرتكز عليها الحكم الراشد الذي يمثل الكفاءة في استغلال الطاقات وحسن استخدام وتخصيص الموارد بإشراك جميع الأطراف الفاعلة في المجتمع.

ثانيا– أهمية الحكم الراشد: يحقق الحكم الراشد العديد من المميزات نوجزها فيما يلي:[1]

– شرعية السلطة من حيث الإطار التشريعي والمؤسسي والقرارات المحددة والتي تحظى بالقبول لدى العامة؛

– الوصول إلى درجة عالية من الثقة والاحترام بين الأطراف المكونة لمنظومة الحوكمة(الحكومة–القطاع الخاص– المجتمع المدني)؛

– تحقيق المسئولية الاجتماعية للدولة عن طريق مجموعة من السياسات التي تهدف إلى خدمة المجتمع؛

– المشاركة في اتخاذ القرار بين جميع الأطراف الفاعلة في المجتمع مما يشكل دعما للديمقراطية؛

– تعزيز المساءلة العامة في الدولة الأمر الذي يدعم الثقة في الحكومة؛

– سيادة القانون في المجتمع وبخاصة فيما يتعقل بحقوق الإنسان، الأمر الذي يضمن تحقيق مستوى عالي من الأمن والسلامة المجتمعية؛

– تحقيق العدالة والمساواة بين جميع المواطنين دون تمييز والعمل على تحسين مستواهم المعيشي؛

– الاستغلال الأمثل للموارد والطاقات المتاحة بما يساهم بشكل كبير في تحقيق التنمية المستدامة وتحقيق الغايات الاجتماعية؛

– توفير فرصة لجميع المواطنين للتعبير عن خياراتهم والمشاركة في الحوار ووضع الحكومات تحت المسئولية للعمل لصالحهم؛

– تدعيم الشفافية وحرية تداول المعلومات الأمر الذي يعزز الرقابة على كافة الأنشطة في الدولة على النحو الذي يساهم في مكافحة الفساد والأنشطة غير المشروعة التي تستنزف موارد الدولة.

تتمثل أهمية الحكم الراشد بالإضافة لدوره في تحقيق التنمية المستدامة أنه يشكل مدخلا مهما من مداخل تقييم الأداء على مستوى الدولة والمؤسسات التابعة لها، لذا يعتبر أداة تستعملها المؤسسات الدولية كوسيلة لقياس الأداء والحكم على ممارسة السلطة السياسية في إدارة شؤون المجتمع لتطويره[2].

ثالثا– دور الحكم الراشد في الحد من الفساد وترشيد النفقات العامة: يمكن تلخيص علاقة الفساد بنوع الحكامة من خلال الجدول التالي.

---

[1] أحمد مصطفى صبيح، **الرقابة المالية والإدارية ودورها في الحد من الفساد الإداري**، ط 1، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، القاهرة مصر، 2016، ص: 274.

[2] United nations, Develepment Programs (UNDP), **Gouvernance for Substainabel Human Develepment**, op-cit, p p: 41-45.

جدول رقم(2-1): علاقة الفساد بنوعية الحكامة

درجة الفساد	نوعية الحكامة	أولويات مكافحة الفساد
مرتفع	رديء	– تقوية دولة الحق والقانون – المسؤولية – ميثاق المواطنة – إصلاحات عميقة
متوسط	لا بأس بها	– اللامركزية – إصلاح السياسة الاقتصادية والتدبير الحكومي
ضعيف	جيدة	– إحداث مؤسسات لمكافحة الفساد – تقوية المسؤولية المالية – تحسيس عموم المسئولين – الالتزام بمواجهة الآفة – التشهير بممارسات الفساد

المصدر: المنظمة العربية لمكافحة الفساد، **المساءلة والمحاسبة تشريعاتها وآلياتها في الأقطار العربية**، الدار العربية للعلوم، لبنان، 2006، ص: 246.

يلخص لنا الجدول طبيعة العلاقة بين درجة انتشار الفساد وتفشيه ونوع الحكامة، مع توضيح أولويات الإجراءات التي يجب على السلطة إتباعها لمكافحة الفساد، فالعلاقة بين درجة الفساد والحكم الراشد علاقة عكسية، ففي حالة الحكم السيئ المتمثل غياب دولة الحق والقانون وتدني القيم وروح المسؤولية تصبح البيئة مهيأة للفساد وملائمة لانتشاره وتفشيه، ما يوجب مباشرة إصلاحات عميقة ووضع ميثاق المواطنة، أما في حالة الحكامة المتوسطة المميزة للتسيير المركزي فينخفض فيها الفساد ليصبح أقل درجة من الحالة الأولى ما يوجب اعتماد مبادئ التسيير العمومي الحديث من خلال الإصلاح الإداري (اللامركزية)، بينما نجد أن الفساد ينحصر ويصبح في أضيق مجالاته في حالة الحكامة الجيدة التي تبقى لها مهمة إحداث مؤسسات لمكافحة الفساد وتقوية المسؤولية المالية والعمل المجالين الوقائي –التوعوي التربوي– والعلاجي– التشهير والعقاب–. حيث أعطت منظمة الشفافية الدولية معادلة الفساد بالشكل التالي: [1]

الفساد= (الاحتكار+ حرية التصرف)–(المساءلة+ النزاهة+ الشفافية).

[1] يحيى علي النجار، **الآثار الاقتصادية للفساد الاقتصادي**، متاح على الموقع:
http://www.nscoyemen.com/index3.php?id=6&id2=575 تاريخ الاطلاع 18/01/2015.

من المعادلة نلاحظ وجود علاقة عكسية بين مبادئ الحكم الراشد– المساءلة والشفافية والنزاهة– وحجم الفساد.

رابعا– أدوات حوكمة الموازنة العامة: من أهم أدوات تحقيق حوكمة الموازنة العامة للدولة ما يلي:[1]

– ترقية السياسة الاقتصادية التنموية حتى تكون سليمة: فبناء على تشخيص الوضعية الجارية من خلال المؤشرات الاقتصادية الكلية الأساسية (معدل نمو الناتج الداخلي الخام، معدل البطالة، معدل التضخم) تعمل السلطات العمومية على تحديد الأولويات الاقتصادية للحكومة، وبناء على هذه الأولويات يتم إعداد السياسة الاقتصادية الكلية التي ترمي إلى تحقيق تنمية اقتصادية ومكافحة الآفات الاجتماعية؛

– التسيير الأمثل للأموال العمومية من طرف الدولة ويكون من خلال التسيير العقلاني للبرامج الحكومية وترشيد صرف الأموال العمومية، وذلك بالاعتماد على دراسات جادة وتفادي تقييم المشاريع التي عادة ما تكلف الحكومة أغلفة مالية إضافية؛

– مكافحة الفساد المالي والإداري.

إن الحوكمة توضح بأن عمليات الحكومة وقراراتها ينبغي أن تتم بشكل منفتح ومن خلال المشاركة الفعالة مع أصحاب العلاقة، وبما أن الموازنة هي ترجمة للسياسة الاقتصادية للحكومات فان الشفافية والمشاركة والمساءلة في الموازنة هي مهمة على نحو خاص لتحقيق الحوكمة المالية.

لذلك فالحوكمة المالية ليست مجرد مسألة وجود مبادئ مثل الشفافية والمساءلة والمشاركة فيما تنطوي عليه النفقات العامة، ولكن أسلوب وممارسات الموازنة السليمة والشفافة، القابلة للمشاركة والمساءلة هو حجر البناء الأساسي لحوكمة القطاع العام، وممارسات وعمليات الموازنة السليمة هي عنصر أساسي لهيكل الحوكمة، لأن التحدي الأساسي للحوكمة هو ابتكار عملية موازنة ملائمة ضمن الظروف المحيطة.

الفرع الثاني: شفافية الموازنة العامة

تعني شفافية الموازنة العامة الإفصاح عن كافة المعلومات المالية المتعلقة بالموازنة بأسلوب منهجي وفي الوقت المناسب، بمعنى الكشف الكامل على المعاملات المالية ذات الصلة وبطريقة نظامية وشفافية الموازنة لا تدفع صانعي القرارات السياسية لجعل موازناتهم أكثر اهتماما بالاحتياجات العامة وحسب، وإنما أيضا ليكونوا أكثر مساءلة عن البقية وأكثر إتاحة لفرص المشاركة فيها.

---

[1] - انظر: غضبان حسام، **مقترحات إستراتيجية لتحقيق حوكمة الميزانية العامة في الجزائر في ضل سياسة الحكم الراشد**، مداخلة ضمن الملتقى الوطني الثاني حول متطلبات إرساء مبادئ الحوكمة للدولة، فيفري 2013، جامعة البويرة، الجزائر، ص: 12.

- Voir aussi :OCDE, **transparence budgétaire, les meilleurs pratique de l'Ocde**, sur la gestion budgétaire, 2002, 10 N°3, P : 7.

أولا- أهمية الشفافية في حماية المال العام وترشيد إنفاقه: استحوذ مفهوم الشفافية اهتمام العديد من السياسيين والاقتصاديين والإداريين والتربويين بسبب التطورات الفكرية والإدارية والتقنية ونتيجة لذلك تعددت تعريفات الشفافية ومضامينها إلا أن جميع التعاريف تدعو إلى جوهر واحد يرتبط بعمليات أربعة هي: المصداقية، الإفصاح، الوضوح، المشاركة[1].

1- مفهوم الشفافية: عرفت هيئة الأمم المتحدة الشفافية بأنها حرية تدفق المعلومات معرفة بأوسع مفاهيمها، وهذا يتطلب أن تقدم المعلومة الصحيحة والدقيقة بشكل مستمر وأن تتوفر للجمهور من قبل المؤسسات في وقتها الصحيح حتى تصبح الشفافية لازمة لتطور الفرد والمجتمع من خلال الحد من الفساد ورفع مستوى العدل في المجتمع.

كما تعرف بأنها " التزام الإدارة بإشراك المواطنين في إدارة الشؤون العامة التي تمارسها الإدارة لصالح ولحساب المواطنين، وذلك من خلال الالتزام باتخاذ كافة الإجراءات والتدابير التي تضمن تزويد المواطنين بالبيانات والمعلومات الصادقة عن كافة خططها وأنشطتها وأعمالها ومشروعاتها وموازناتها ومداولاتها وإعلان الأسباب الواقعية والقانونية الدافعة لها، وتوضيح طرق وإجراءات مساءلة الإدارة عن أوجه القصور أو المخالفة وإقرار حقاً عاماً بالاطلاع والوصول غير المكلّف للمعلومات ووثائق الإدارة كأصل عام"[2].

تعد دراسات صندوق النقد الدولي والبنك العالمي من أهم التعاريف التي اهتمت بجانب تسيير المالية العامة حيث عرفتها بأنها الانفتاح على الجمهور فيما يتعلق بكل وظائف القطاع الحكومي، ونوايا سياسات المالية العامة، وحسابات القطاع العام، الذي من شأنه تعزيز المساءلة وتثبيت المصداقية، وحشد تأييد أقوى للسياسات الاقتصادية السليمة من قبل الجمهور وإحاطته علما بمجريات الأمور، مع الأخذ بالاعتبار أن انعدام الشفافية يؤدي إلى تزعزع الاستقرار، وعدم الكفاءة، والافتقار إلى العدالة.

2- أهمية الشفافية: تعمل الشفافية على إزالة الغموض والضبابية التي تحيط بالكثير من الأعمال والتصرفات، وتساهم في الحد من الفساد وغموض التشريعات وبالتالي السماح للمسئولين بحرية تفسيرها حسب ما يتفق مع مصالحهم الخاصة، وتتجلى أهميتها في النقاط التالية:[3]

- تحقيق المصلحة العامة؛

- المساعدة في اتخاذ القرارات الصحيحة؛

- توفير النجاح والاستمرارية لأية منظمة تريد مكافحة الفساد بكل أشكاله؛

---

[1] أحمد فتحي أبو كريم، **الشفافية والقيادة في الإدارة**، دار حامد للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، الأردن، 2009، ص: 65.

[2] عادل أحمد محمد كرداوي، **النزاهة والشفافية والمسائلة تجارب سودانية** ، منتدى المائدة المستديرة "الخدمة المدنية: نحو آفاق جديدة في تقوية النزاهة والشفافية والمساءلة الإدارية"، اسطنبول، تركيا،20 - 22 يوليو 2009، ص: 5.

[3] سعيد علي الراشدي، **الإدارة بالشفافية**، دار كنوز المعرفة، ط1، عمان، الأردن، 2007، ص: 16.

– تسهيل جذب الاستثمارات وتشجيعها؛

– إنعاش السوق المالي؛

– إزالة العوائق البيروقراطية والروتينية وذلك بتحقيق الديمقراطية والمسائلة وضمان نجاحها والوصول إلى ما يعرف بالنظام المفتوح؛

– أداة هامة لمحاربة الفساد وتقليل الغموض؛

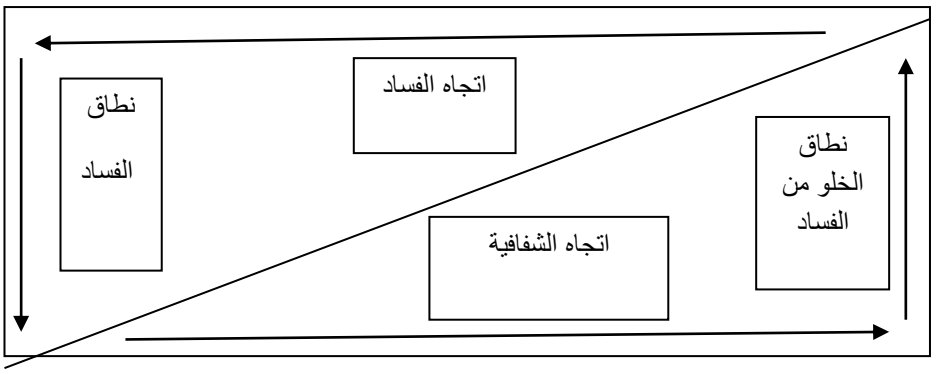
– عامل استقرار سياسي قوي؛

– تسهيل عمليات تقييم الأداء وهي مسألة محورية في عملية التنمية؛

– تمكن المعنيين التأثير على القرارات المتعلقة بهم ولها أثر على حياتهم.

3– علاقة الشفافية بالفساد المالي والإداري: تعتبر الشفافية كأهم أداة لمكافحة الفساد المالي والإداري نظرا للعلاقة العكسية التي تربط بين الفساد والشفافية[1]، فكلما نضجت وسائل الشفافية وأخذت دورها ارتفعت إمكانية محاربة الفساد والتقليل من آثاره، حيث يستمد الفساد قوته من الغموض وعدم الوضوح اللذين يكتنفان إدارة الأموال العامة. والشكل التالي يبين العلاقة بين الشفافية و الفساد.

الشكل رقم(2–2): العلاقة بين الشفافية والفساد المالي والإداري



المصدر: أحمد فتحي أبو كريم، **الشفافية والقيادة في الإدارة**، مرجع سابق، ص:81.

يوضح لنا الشكل العلاقة العكسية بين درجة الفساد والتزام الشفافية، حيث أن تطبيق الشفافية في كافة أعمال الدولة تؤدي إلى كشف مواطن الخلل والفساد وفي صنع القرارات والسياسات[2]، فالشفافية تستوجب الحرص الشديد على تطبيق القانون واحترامه للتضييق على نطاق الفساد وتبلغ أبعادها وتحقق الأهداف المرجوة منها.

– **فعلى صعيد السياسات العامة:** نجد أن الشفافية تكون الآلية الفعالة للكشف عن الفساد فيها وذلك من خلال إعلان الدولة عن أنشطتها كافة في التخطيط والتنفيذ حيث أن تحقيق المصلحة العامة والرضا العام

[1] إدريس ولد قابلية، **الفساد والشفافية**، ناشري، المغرب، 2004 ، ص: 13 .

[2] سلطان العتيبي، **الأنشطة والبرامج التي من شأنها جعل دولة الكويت خالية من الفساد ودور ديوان المحاسبة**، ديوان المحاسبة ، الكويت 2007، ص 08.

لا يمكن أن يتم إلا من خلال اطلاع المواطن على تلك السياسات وحصد التأييد لها، وعلى العكس من ذلك نجد أن انعدام الشفافية في تلك السياسات يؤدي إلى تغلغل الفساد فيها نتيجة تغليب صناع القرار لمصالحهم الشخصية على المصلحة العامة للمجتمع.

– **أما على الصعيد المالي:** فتعمل على زيادة مداخيل الدولة من خلال القضاء على الفساد الموجود ضمن ثغرات الفساد المالي للدولة، من الأمثلة على ذلك القضاء على العلاقات المشبوهة بين متخذي القرار في الدولة وأصحاب المصالح عند تخصيص بعض أنشطة القطاع العام، ذلك أن الكثير من المشاريع العامة تخصص أو تباع بأثمان زهيدة مما يفقد سياسة الخصخصة والهدف المرجو منها بتحقيق إيرادات للدولة تخفف من أعبائها المالية.

ثانيا– مفهوم شفافية الموازنة العامة: تعرف شفافية المالية العامة بأنها الوضوح، والموثوقية، والتواتر والتوقيت المناسب في المعلومات المتعلقة بالمالية العامة وعلى درجة عالية من الانفتاح على الجمهور لعمليات اتخاذ قرارات الموازنة، والتي تشكل أحد الجوانب الأساسية للإدارة المالية الجيدة[1].

يعد قانون الممارسات الجيدة لشفافية المالية العامة الذي أصدره صندوق النقد الدولي دليلا فريدا لشفافية القطاع العام، كما يشكل نقطة بداية ممتازة لمجموعة شاملة من مبادئ حوكمة القطاع العام، والتي يمكن تلخيصها بالأتي:[2]

– وضوح الأدوار والمسؤوليات داخل القطاع العام، فينبغي أن تكون أدوار السياسات والإدارة داخل القطاع العام واضحة ومعلنة للجمهور، ووضع إطار قانوني وتنظيمي وإداري واضح ومعلن لإدارة المالية العامة؛

– علانية عمليات الموازنة من خلال تقيد عملية إعداد الموازنة بجدول زمني ثابت وأن تسترشد بالأهداف المحددة في مجال الاقتصاد الكلي وسياسة المالية العامة، وتوفير إجراءات واضحة لتنفيذ الموازنة ومتابعتها والإبلاغ بنتائجها؛

– إتاحة المعلومات للاطلاع العام وتزويد الجمهور بمعلومات شاملة عن أنشطة المالية العامة السابقة والحالية والمقبلة، وكذا أهم المخاطر فيما يتعلق بالمالية العامة وتوفير المعلومات عن المالية العامة في الوقت المناسب بشكل يتيسر معه تحليل السياسات ويعزز المساءلة؛

– ضمانات الموضوعية بأن تستوفي بيانات المالية العامة معايير جودة البيانات المتعارف عليها بإخضاع أنشطة المالية العامة للرقابة الداخلية الفعالة والفحص الخارجي.

---

[1] Fonds Monétaire International, **Transparence, système de responsabilité et risques budgétaires,** Préparé par le Département des finances publiques , en collaboration avec le Département des statistiques, Approuvé par Carlo Cottarelli , 7 août 2012, p : 5.

[2] صندوق النقد الدولي، **دليل شفافية المالية العامة (2007)**، ص ص: 10–11. متاح على الرابط:
https://www.imf.org/external/np/fad/trans/ara/manuala.pdf تاريخ الاطلاع 2015/07/15.

ومنه يمكن القول أن شفافية الموازنة العامة تعني إطلاع المواطنين على تصور الدولة فيما يتعلق بإدارتها للموارد المالية، وذلك من خلال إتاحتها للمعلومات الدقيقة والموثوقة والآنية المتعلقة بالأنشطة والإجراءات والقرارات والسياسات المالية، مع ضمان الوصول إليها بشكل يسمح بتفعيل الرقابة الداخلية والخارجية، مع زيادة المشاركة للوصول إلى كفاءة النفقات العامة وتلبية احتياجات الأفراد الفعلية.

لقد اهتم صندوق النقد الدولي بموضوع الشفافية في الموازنة العامة باعتبارها جزءا لا يتجزأ من أهدافه المتعلقة بالرقابة، ويعد تقيد البلد العضو بمعايير الشفافية مكملا لعملية الرقابة[1]، وهو ما يستتبع إجراء عمليات الرصد وعقد المشاورات مع سلطات البلدان حول مجموعة كبيرة من السياسات الاقتصادية بغية تقييم جوانب الضعف الاقتصادية.

أصبح من الضروري نتيجة للأزمة الاقتصادية والمالية الأخيرة إعادة تقييم الجهود الدولية لتعزيز الشفافية في المالية العامة وذلك لثلاثة أسباب هي:[2]

– السبب الأول: لقد أظهرت الأزمة أنه حتى في الاقتصاديات المتقدمة، ليس للحكومات وجهة نظر كافية حول الموازنة الحالية، ما أدى إلى ظهور العجز والديون غير متوقعة مسبقا أو غير مبلغ عنها؛

–السبب الثاني: أظهرت الكثير من الحالات، استخفاف الدول بمخاطر تدهور التوقعات المالية، وخاصة مخاطر القطاع المالي؛

– السبب الثالث: نتيجة الآثار الخطيرة للأزمة على توجيه السياسة المالية، وبالتالي ضرورة إجراء تعديلات مالية تعطي الحكومة حماسا أكثر لمواصلة الأنشطة التي تحجب الوضعية المالية الحقيقية، ولذا فمن الضروري تجديد الجهود الدولية للشفافية في المالية العامة حالا والاستفادة من دروس الأزمة نفسها ومنع عودة التعتيم حول الموازنة ونتائجها.

ثالثا– فوائد وأهداف شفافية الموازنة العامة: تعتبر شفافية الموازنات وسيلة لتحقيق النتائج المطلوبة من حوكمة مالية جيدة وصولا إلى حوكمة عامة جيدة، بالإضافة إلى تحقيق الأهداف التالية:

– تعمل شفافية الموازنة على تحقيق الانضباط المالي والسيطرة على الإنفاق وتخفيض تكاليف المشروعات وحماية المستثمرين وتوفير الثقة في السوق، ومن ثم زيادة كفاءة الاقتصاد ككل وعلى العكس من ذلك فإن غياب الشفافية يؤدى إلى إهدار الموارد وعدم استخدامها استخداما أمثلا، كما أن نقص وضعف الشفافية يعطل دوران منظومة التنمية ويقلل من كفاءة عملياتها وفعالية سياساتها، مما يؤدى إلى تزايد عدم رضا المواطنين[3]؛

---

[1] صندوق النقد الدولي، **دليل شفافية المالية العامة (2007)**، مرجع سابق، ص: 11.

[2] Fonds Monétaire International , **Transparence, système de responsabilité et risques budgétaires,** op-cit, p p : 5-6.

[3] فرج شعبان، **الحكم الراشد كمدخل حديث لترشيد الإنفاق العام والحد من الفقر(حالة الجزائر– 2000–2010)**، مرجع سابق ، ص: 110.

– تحسين الثقة بأعمال الحكومة وبما يمكن دعم المواطنين لها ولقراراتها، وبالتالي تحسين الوعي والالتزام الاجتماعي؛

– تفيد شفافية المالية العامة في إبراز المخاطر المحتملة التي تكتنف آفاق المالية العامة، ما يؤدي إلى إجراءات مبكرة ومتسلسلة على مستوى المالية العامة لمواجهة الأوضاع الاقتصادية المتغيرة، ومن ثم الحد من تواتر وقوع الأزمات وتخفيف حدتها؛

– تسهم في الاستقرار المالي والإقتصادي لأنها تمنع الأزمات وتسهل محاربة الفساد.

كما تعمل الشفافية من خلال إتاحتها للمعلومات الخاصة بأنشطة الحكومة في الماضي والحاضر والمستقبل إلى تحقيق الفوائد التالية:[1]

– إضفاء طابع المعرفة على القرارات المتعلقة بالسياسة الاقتصادية وتحسين نوعيتها وتسهم شفافية المالية العامة في تسليط الضوء على المخاطر المحتملة لآفاق المالية العامة، مما يؤدي إلى استجابة سياسة المالية العامة في وقت مبكر وبسلاسة أكبر للأوضاع الاقتصادية المتغيرة، وبالتالي تقليص احتمال حدوث الأزمات والحد من شدتها ؛

– شفافية المالية العامة تفيد المواطنين بإعطائهم المعلومات التي يحتاجون إليها لمساءلة حكوماتهم عن اختياراتها المتعلقة بالسياسات؛

– تستفيد الحكومات الأكثر شفافية أيضا من زيادة قدرتها على الوصول إلى أسواق رأس المال الدولية فازدياد رقابة المجتمع المدني والأسواق الدولية يعزز من أهمية الهدف الأول وذلك من خلال تشجيع الحكومات على إتباع سياسات اقتصادية سليمة وتحقيق المزيد من الاستقرار المالي.

رابعا– تحقيق شفافية الموازنة العامة خلال دورتها: يمكن للمواطنين التأثير بشكل ايجابي ومهم في تحسين نوعية الموازنة عبر مختلف مراحلها إذا ما أتيحت له المعلومات الصادقة والمناسبة والمشاركة.

1– **مرحلة الإعداد:** في هذه المرحلة تقر الحكومة مقدار الإيرادات التي سيتم جمعها، وتخصيص أوجه الإنفاق ومستويات العجز والمديونية للسنة المالية المقبلة، لذلك يعتبر انخراط المجتمع المدني في هذه المرحلة عاملا حاسما، ذلك أن هذه المرحلة تعتبر الأخيرة التي يمكن أن يؤثر فيها المجتمع المدني على الأولويات والمخصصات الرئيسية لسنة الموازنة التالية، خاصة في ظل محدودية قدرة الهيئات التشريعية على تغيير الموازنات المقترحة، فيشير مؤشر الموازنة المفتوحة[*] لعام 2015 أن أغلب الدول توفر حاليا

---

[1] صندوق النقد الدولي، **دليل شفافية المالية العامة (2007)**، مرجع سابق، ص ص: 10–11.

[*] مسح الموازنة المفتوحة هو تحميل ومسح شامل لتقييم ما إذا كانت الحكومات المركزية في بعض دول العالم تقدم للناس معلومات عن الموازنة وتتيح الفرصة للمشاركة في مراحل إعداد الموازنة. وهو المسح المستقل الوحيد الذي ينفذ في عدة دول بشأن شفافية الموازنة في العالم، وفي بداية عام 2006 بدأ إجراء هذا المسح مرة كل عامين بشراكة باحثي المجتمع المدني المستقلين داخل كل بلد. ولتسهيل قياس الالتزام العام لدى البلدان التي يشملها المسح بالشفافية والسماح بإجراء مقارنات بين هذه البلدان، طورت منظمة الشراكة الدولية للموازنات اعتمادا على المسح مؤشر الموازنة المفتوحة. ويعطي المؤشر درجة لكل بلد بناء على المعلومات التي تتيحها هذه الدول للعموم خلال عملية إعداد الموازنة.

فرصا قليلة للعامة للمشاركة في عمليات الموازنة لديها، ويعترف أن القنوات المفيدة للعامة للمشاركة في عملية الموازنة الرسمية غير موجودة بكل بساطة، في أغلبية الدول المشمولة بالمسح[1]؛

2- مرحلة الاعتماد: تبدأ هذه المرحلة عند تسلم البرلمان لمشروع الموازنة العامة من وزارة المالية الذي يقوم بمناقشتها لتنتهي عندما يحول المجلس التشريعي المشروع إلى قانون، فنجد أن البلدان التي تتميز سلطاتها التشريعية بفاعلية أكثر في عملية الموازنة تقوم بإشراك منظمات المجتمع المدني من خلال جلسات استماع يمكن أن تؤثر على قرارات الموازنة، إذ يتعين على الحكومات نشر ملخص مبسط للموازنة الموافق عليها بلغات وعبر وسائط تكون مفهومة للجمهور بشكل واسع[2].

3- مرحلة تنفيذ الموازنة: تمثل مرحلة الإنفاق والتحصيل الفعلي للأموال العامة تطبيقا للسياسات والبرامج والمشاريع التي وضعت خطوطها العامة في الموازنة، ولا يقل الضعف في التنفيذ خطورة عن التمويل الغير مناسب ما يجعل قضية توفر المعلومة في وقتها بشكل واضح ومفهوم خلال تنفيذ الموازنة أمرا بالغ الأهمية، ويمكن المجتمع المدني زيادة قدراته على مراقبة الحكومة، ولتعزيز الشفافية في هذه المرحلة وجب على الحكومة نشر ثلاثة وثائق، فالأولى تتعلق بضرورة إصدار تقارير دورية حول الإيرادات المحصلة، المصاريف المنفقة، والمديونية والتي تسمح للجمهور بمراقبة التنفيذ، أما الثانية فهي تتعلق بوجوب نشر المراجعة النصف سنوية لمناقشة أي تعديلات على الفرضيات الاقتصادية والتي تفضي إلى سياسات موازنة محسنة، والأخيرة تتعلق بوجوب إصدار تقرير نهاية السنة مع تحديد أهداف السياسات المحققة في الموازنة قيد التنفيذ.

4- تقييم ورقابة الموازنة: تعتبر المرحلة الأخيرة من دورة الموازنة عندا يجري تقييم إذا ما كانت الموارد العامة قد جرى استخدامها بكفاءة وفعالية وبطريقة مناسبة، ويمكن للجمهور أن يستخدم هذه المعلومات في الدعوة من أجل تحسين الأنظمة ومعاقبة المسئولين عن التصرفات الفاسدة، ولتعزيز الشفافية في هذه المرحلة ينبغي قيام جهة مستقلة بإعداد تقرير تدقيق الحسابات وتبلغ نتائجه للمجلس التشريعي وللجمهور، وأن تغطي تقارير الرقابة كل النشاطات التي تقوم بها السلطة التنفيذية.

تحدد طبيعة المعلومات المتوفرة للعموم في كل مرحلة من مراحل عملية الموازنة مدى قدرة المجتمع المدني (الإعلام، المجلس التشريعي، وهيئات الرقابة والتدقيق) على مراقبة وتقييم السياسات

---

[1] مسح الموازنة المفتوحة لسنة 2015، واشنطن، ص: 9، متاح على الرابط:
http://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/OBS2015-Report-Arabic.pdf تاريخ التنزيل: 2016/05/02.

[2] مسح الموازنة المفتوحة لسنة 2008، واشنطن، ص: 5، متاح على الرابط:
http://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/2011/06/2008FullReportArabic.pdf
تاريخ التنزيل: 2016/05/02.

الحكومية، فنجد أن مرحلة إعداد الموازنة مغلق تماما فيما يخص تخصيص الموارد، فيما تبقى إتاحة المعلومات خلال مرحلة التنفيذ والتقييم محدودة للغاية ما يؤثر على كفاءة الإنفاق ودرجة التحكم في الفساد حسب مؤشر الموازنة المفتوحة لسنة 2008.

الفرع الثالث: المشاركة في الموازنة العامة

تعتبر المشاركة مبدأ أساسي لحوكمة الموازنة العامة، وذلك لدورها في تعزيز دور المواطنين عبر مختلف المراحل من التخصيص إلى الرقابة على التنفيذ.

أولا- مفهوم المشاركة: تعني المشاركة اشتراك أصحاب المصالح والمتأثرين بقرار الموازنة في جميع مراحل دورة الموازنة، ذلك أن المشاركة في عمليات الموازنة تلعب دورا أساسيا في صياغة مضمون الحوكمة الجيدة، وعليه فان إشراك المواطنين بشكل أكبر ومباشرة في صياغة الموازنة وتنفيذها يرتبط ويتاح من خلال الآتي:[1]

- توفير بنية مواتية للمشاركة في صياغة الموازنة، أي مجموعة من الظروف المتداخلة تشمل الجوانب القانونية والبيروقراطية والضريبية والإعلامية والسياسية والثقافية، وذلك لتسهل عمل منظمات المجتمع المدني وغيرها، وتفعيل مشاركتها في عمليات وضع وصياغة الموازنة بشكل سليم وفعال؛

- وضع الموازنة على أسس تراعي مصالح الفقراء، أي جعل الأولويات في الموازنة وتخصيصاتها لصالح تحقيق أهداف ومصالح الفئات الاجتماعية ضعيفة الدخل؛

- وضع عملية الموازنة بشكل يراعي المنظور الجنسي على وفق موازنة النوع أو الجنس كممارسة دعم جيدة التصميم للمرأة؛

- وضع عملية الموازنة على أساس يأخذ بعين الاعتبار حقوق الإنسان.

وتعتبر الموازنة التشاركية أحسن وأكمل صورة لتطبيق المشاركة في مجال المالية العامة المحلية والتي تعرف بأنها الآلية التي من خلالها يقرر السكان أو يساهموا في صناعة قرار تخصيص جميع أو جزء من الموارد العامة المتاحة، فالموازنة التشاركية هي العملية المباشرة لممارسة الديمقراطية العامة التطوعية والتي من خلالها يناقش السكان ويقرروا المالية العامة المحلية، ولا تنحصر مشاركة المواطنين بالانتخابات بل تتجاوز ذلك باتخاذ قرارات تتعلق بأولوية الإنفاق والرقابة على الإدارة الحكومية.

ثانيا- أشكال المشاركة: هناك عدة أشكال للمشاركة تساهم في الحفاظ على موارد الدولة وحسن استغلالها نلخصها فيما يلي:

---

[1] بوزيدة حميد، يحياوي أحمد، **الحوكمة العامة وأثرها علي الميزانية العامة للدولة**، مداخلة في إطار الملتقى الوطني الثاني حول متطلبات إرساء الحوكمة في إدارة الميزانية العامة للدولة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج البويرة، الجزائر 28-2013/02/29، ص: 9.

1- مشاركة البرلمان: البرلمان هو الجهة المسئولة عن إقرار الخطة المالية المعد من طرف الحكومة وبالتالي فهو يلعب دورا مهما في تحديد أولويات المجتمع وحاجاته الأساسية والسعي لتلبيتها من خلال توجيه سياسات الإنفاق العام نحو هذا الهدف في حدود القدرة التمويلية للاقتصاد الوطني، بالإضافة إلى دوره في الرقابة والمساءلة، هذا فضلا على توجيهات مؤسسات التمويل الدولي والجهات المانحة الرامية إلى مزيد من المشاركة في إعداد وتنفيذ الموازنة والرقابة على صرف المال العام وحمايته من الفساد بالإضافة إلى دور البرلمان في الضغط على الحكومة لسن وإصدار قوانين تساعد على ترشيد الإنفاق وحماية المال العام كقوانين الرقابة على الموازنة والصفقات العمومية ومشتريات الحكومة، ويلعب البرلمان دورا مهما في مرحلتي إقرار الموازنة وتقييمها باعتباره اللاعب الأساسي فيها، كما لا يمكن إغفال دوره في الإعداد من خلال التشاور مع السلطة التنفيذية في الدول التي تتبني التخطيط الموازني متوسط الأجل، كما يقوم بترخيص ومتابعة تنفيذ الموازنات التكميلية.

تجدر الإشارة إلى أنه من ضمن الأسباب التي تحد من المشاركة الفعالة للبرلمان في الموازنة العامة تمتع السلطة التنفيذية بالأغلبية في البرلمان، وكذلك عدم ملاءمة الأطر القانونية وضعف نظام اللجان يحول دون المساهمة في نقاشات الموازنة مساهمة فعالة، وبالتالي الافتقار إلى القدرة على التحليل لتقييم الموازنات تقييما صحيحا.

2- اللامركزية والحكم المحلي: تمثل اللامركزية مبدأ من مبادئ التسيير العمومي الحديث الذي ظهر في سبعينيات القرن الماضي واعتمدته العديد من الدول الصناعية والمتقدمة كالولايات المتحدة وكندا المملكة المتحدة، والذي جاء في إطار سعي تلك الدول للوصول إلى الكفاءة والفعالية في تخصيص وتنفيذ السياسات وتحسين الشفافية والمساءلة والمشاركة في إدارة الموارد العامة، وذلك لتحقيق الاحتياجات المحلية للمواطنين في الوقت المناسب وتحسين جودة الخدمات المقدمة[1].

3- مشاركة المجتمع المدني: يعتبر المجتمع المدني الأقدر على تحديد أولويات واحتياجات المواطنين لذلك وجب على المسيرين إشراكه في عمليات الموازنة التي تعتبر الأداء الأكثر أهمية في سماع رغبات المواطنين وتجسيدها، مع مراعاة التوازن بين مصلحة مختلف الفئات وبلورة قرارات معبرة فعلا عن إرادة المجتمع بما يدعم ثقتهم ويفعل قنوات المساءلة والرقابة الشعبية.

تتمثل مستويات المشاركة الشعبية في مراحل الموازنة فيما يلي:

- **المشاركة في مرحلة إعداد الموازنة:** تعتبر مرحلة إعداد الخطة من أهم المراحل، والتي يتم فيها التعرف على الخصائص المختلفة للمجتمع وتحديد مشكلاته وحاجاته وتبادل المعلومات بين المسئولين الحكوميين والمواطنين ومناقشة المشروعات وبدائلها وتقرير الأولويات، وتكمن أهمية هذه المرحلة في

[1] محمد زكي علي السيد، **الحوكمة في الموازنة العامة للدولة مع التطبيق على سياسات الدعم في الاقتصاد المصري**، رسالة دكتوراه في الاقتصاد، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، مصر، 2008، ص: 132.

كونـها تمكن المواطنين من الحصول على المعلومات التي تساعدهم على تحديد ما ينبغي تغييره أو تحسينه، فهي تتيح فرصة للمواطنين للتأثير في إحداث التغيير عن طريق إعطائهم الحق في المشاركة في جلسات مناقشة مسودة الموازنة العامة وحق الاعتراض على ما لا يتفق مع مصالحهم[1]؛

- **المشاركة في مرحلة التنفيذ:** يزداد حجم المشاركة في مرحلة التنفيذ إذا ما شارك المواطنون في مرحلة الإعداد وجاءت الخطة ملبية لحاجاتهم، ومن صور المشاركة في هذه المرحلة الاعتماد على الذات خاصة في ظل قصور الإمكانات الحكومية؛

- **المشاركة في الرقابة:** تشكل التغذية الراجعة من قبل المواطنين أسلوب من أساليب الرقابة الشعبية وتقييم المشروعات يتم من خلالها التعرف على مدى كفاءة وفعالية الأجهزة التنفيذية، وأداة ناجحة لتلافي الأخطاء والانحرافات وتصحيح مسار المشروعات العامة.

الفرع الرابع: المساءلة المالية

تتبع المساءلة من مفهوم التمثيل الشعبي وهو المفهوم الذي يمتد إلى زمن الخلفاء الراشدين، حيث أن من اختيروا للحكم باسم الشعب خاضعون للمساءلة من قبل الشعب على فشلهم، وللمكافأة على نجاحهم والتي ترتكز على الشفافية.

أولا- أهمية المساءلة في حماية المال العام وترشيد إنفاقه: تمثل المساءلة العلاقة بين المسئولين المحليين والمواطنين في دوائرهم، وأحد العوامل المهمة المحددة للخضوع للمساءلة المحلية هو نظام انتخاب المسئولين المحليين.

1- مفهوم المساءلة: إن المساءلة لا تتحقق إلا بوجود نظام ديمقراطي حاكم، فهي تعمل بالتوازي مع مختلف هذه المتطلبات ووفقا لدساتير أغلب البلدان، وتمثل الهيئة التشريعية المؤسسة النيابية المفوضة بإخضاع الحكومات للمساءلة عن تحقيق الأهداف المخططة لأي إستراتيجية تأخذها الدول في سبيل تحقيق التنمية الاقتصادية.

حيث عرفها برنامج الأمم المتحدة بأنها الطلب من المسئولين تقديم التوضيحات اللازمة لأصحاب المصلحة حول كيفية استخدام صلاحياتهم وتعريف واجباتهم والأخذ بالانتقادات التي توجه لهم وتلبية المتطلبات المطلوبة منهم وتحمل بعض المسؤولية عند الفشل وعدم الكفاءة أو الخداع أو الغش.

---

[1] شيخي بلال، **الآليات الكفيلة بإرساء قواعد حوكمة إعداد وتنفيذ الميزانية العامة للدولة في الجزائر**، مداخلة في إطار الملتقى الوطني الثاني حول متطلبات إرساء الحوكمة في إدارة الميزانية العامة للدولة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج البويرة، 28-2013/02/29، ص: 13.

كما عرفها بعض الفقهاء بأنها " وسيلة تمكن الأفراد والمنظمات من تحمل أدائهم مما يؤدي إلى اطمئنان من يتعامل معهم بأن الأمور تجري للصالح العام وفق الأهداف المرسومة، تستند إلى تعظيم الممارسات الجيدة وتحجيم الممارسات السيئة وان المشكلات يتم التعامل معها بعدالة ومساواة"[1].

وبالتالي فالمساءلة تتجسد في قدرة المسير العمومي على تنفيذ المهام الموكلة له وقدرته على شرح وتفسير وتوضيح الانجازات التي حققها بطريقة تبني ثقة المراقب في عمله، كما تشمل الاستعداد لقبول اللوم عن الفشل والتقدير عند النجاح.

2- أهمية المساءلة وأهدافها: تبرز أهمية المساءلة كأحد الأركان الأساسية للحكم الراشد المعروف بالعقد الاجتماعي الممثل بشراكة كل من الحكومة والقطاع الخاص والمجتمع المدني، الهادف لتحقيق استغلال أفضل لقدرات المجتمع وعقلنة الإدارة العامة ودمقرطتها.

أ- أهمية المساءلة العامة: تعتبر المساءلة آلية لضبط العمل الإداري وضمان حسن توجيهه لتحقيق الكفاءة والفعالية لمنظمات الإدارة العامة، فقد لوحظ أن المساءلة عن الأداء تؤدي إلى تجويد الخدمات العامة وتعزز من مشاركة المواطنين في اتخاذ القرارات، كما تشمل المساءلة تحقيق المنافع التالية: [2]

- تحسين الأداء فقد أثبتت العديد من الدراسات أن هناك علاقة ايجابية بين مستوى المساءلة وفعالية وكفاء الأداء؛

- تمثل المساءلة أحد الأدوات الفاعلة في الحد من انتشار الفساد المالي والإداري، والقضاء على المحسوبية والوساطة وإهدار الوقت والمال، مما يساهم إلى حد كبير في تعزيز الثقة في الجهاز الإداري للدولة؛

- تشجيع الموظفين على المشاركة أكثر في عملية صنع القرارات الإدارية، ما يؤدي إلى تحسين مستواهم نظرا لاحتوائهم وشعورهم بالمسؤولية؛

- تعزيز الشعور بالجدارة والكفاءة على مستوى الأفراد والمنظمات؛

- تساعد على الإبداع والابتكار، ذلك أنها تنمي لدى المسيرين الأكفاء الرغبة في الإبداع والبحث عن أنجع الوسائل لتحقيق ذلك إثباتا لذاتهم؛

---

[1] أخوار شيده، عالية خلف، **المساءلة والفاعلية في الإدارة التربوية**، ط 1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص: 33.

[2] انظر- فارس بن علوش بن بادي السبيعي، **دور الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد الإداري في القطاعات الحكومية**، أطروحة دكتوراه، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، كلية الدراسات العليا، قسم العلوم الإدارية، السعودية، 2010، ص: 48.

- أحمد مصطفى صبيح، **الرقابة المالية والإدارية ودورها في الحد من الفساد الإداري**، مرجع سابق، ص: 287.

– توضيح الأدوار والمسئوليات للأطراف المشتركة في تقديم خدمات معينة أو انجاز عملية إدارية مشتركة؛

– وجود وصف وظيفي لكل وظيفة يراعي قدرة العاملين من خلال الاعتماد على نظام الجدارة في التعيين وتوفير الإمكانات والسلطة اللازمة لتنفيذ مهام كل وظيفة؛

– وجود نظام لرفع التقارير للجهات ذات العلاقة على أن تكون المعلومات فيها دقيقة، موثوقة، صادقة تصف النتائج المتحققة مع السبب الملائم سلبيا أو ايجابيا؛

– المراجعة المشتركة بين الأطراف ومناقشة النتائج المتحققة ومقارنتها مع المخطط لها، واتخاذ الإجراءات العلاجية أو التحسينية، ووضع نظام للاستفادة من التغذية العكسية.

ب– أهداف المساءلة: يمكن حصر أهداف المساءلة في ثلاثة أهداف رئيسية هي:[1]

– **المساءلة كوسيلة للرقابة والتحكم:** ذلك أنها تشكل إحدى آليات ضبط الأداء لضمان حسن الاستخدام أو منع إساءة استخدام السلطة؛

– **المساءلة أداة ضمان:** تشكل المساءلة وسيلة يضمن المواطنون والمشرعون والرؤساء من خلالها حسن الالتزام بالقانون من قبل الممارسين للسلطة العامة عند تقديم الخدمات العامة؛

– **المساءلة كعملية للتحسين المستمر:** تخلق المساءلة لدى المسيرين استعدادا لتجنب الأخطاء وتلافيها كما تشجعهم على قبول وتحمل المسؤولية وتحمل الأخطاء كجزء طبيعي من عملية التعلم.

ثانيا– مفهوم المساءلة المالية: تعني المساءلة مجموعة من العمليات والأساليب التي يتم بمقتضاها التحقق من أن تنفيذ البرامج يتم وفقا لما هو مخطط لها، وضمن أقصى المستطاع، لذلك فهي ليست تحقيقا أو محاكمة، بل القصد منها التحقق من أن الأداء يتم ضمن الأطر التي حددتها الأهداف وفق المعايير المتفق عليها للوصول بالنظام إلى مستوى متميز من الكفاءة والفعالية[2].

كما تعرف هيئة الأمم المتحدة المساءلة بأنها الالتزام من قبل المسئولين (في القطاعين العام والخاص) بالقواعد التالية:[3]

– توضيح كيفية تنفيذ الهيئة لمهامها ومبررات القرارات التي تتخذها؛

---

[1] فارس بن علوش بن بادي السبيعي، **دور الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد الإداري في القطاعات الحكومية**، مرجع سابق، ص ص:42–43.

[2] أخوار رشيدة، عالية خلف، **المساءلة والفاعلية في الإدارة التربوية**، ط 1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص: 21.

[3] بوزيد سايح، **سبل تعزيز المساءلة والشفافية لمكافحة الفساد وتمكين الحكم الراشد في الدول العربية**، مقال منشور بمجلة الباحث، العدد 10 2012، ص: 58. متاح على الرابط: http://rcweb.luedld.net/rc10/A1005.pdf تاريخ التحميل: 2014/05/15.

– التفاعل المباشر مع الانتقادات والمطالب التي تقدم إليها؛

– قبول جزء من المسؤولية عن الأخطاء التي تقع أو الفشل الذي ينتج عن تلك القرارات؛

– وجود آلية واضحة تتيح للمواطن التحقق من التزام الهيئة بمهامها على الوجه المخطط له؛

– وجود آلية واضحة للتعامل مع الأخطاء أو الفشل.

وبالتالي فالمساءلة هي تمكين المواطنين وذوي العلاقة من الأفراد والمنظمات غير الحكومية من مراقبة ومحاسبة الموظفين العموميين والمسئولين عن إدارة الموازنة العامة من خلال القنوات والأدوات الملائمة، دون أن يؤدي ذلك إلى تعطيل العمل أو الإساءة إليه بغير قصد، كما تعني محاسبة المسئولين الذين يتخذون القرارات والذين يقومون بتنفيذ الموازنة العامة للدولة عن تبعات أعمالهم ونتائج قراراتهم.

ثالثا– أهمية المساءلة المالية: المساءلة هي الشرط المسبق الأساسي لمنع إساءة استعمال السلطة، والتأكد من أن السلطة موجهة صوب تحقيق الأهداف الوطنية التي تحظى بقبول واسع بأعلى درجات ممكنة من الفعالية والاستقامة والحكمة.

يمكن توضيح أهميتها في النقاط التالية:[1]

– منع المسئولين في محاولاتهم لتغطية أعمالهم غير السليمة أو غير المشروعة بسبب اتساع نطاق مصادر ومحركي المساءلة؛

– تعتبر المساءلة وسيلة للرقابة والتحكم، ذلك أنها تشكل إحدى آليات ضبط الأداء وضمان حسن الاستخدام أو منع إساءة استخدام السلطة؛

– المساءلة كنوع من الضمان بحيث تشكل وسيلة يضمن بها المواطنون والمشرعون والرؤساء حسن الالتزام بالقانون من قبل الممارسين للسلطة العامة في مجال الخدمة العامة، ومراعاة الأولويات في استغلال الموارد؛

– تخلق المساءلة استعدادا مسبقا لدى المسئولين والموظفين لتجنب الأعمال التي تؤدي إلى تلك الأنواع من الأخطاء، حيث تمثل أداة لخفض السلبية في الأداء، وبذلك يكون مفهوم المساءلة قد توسع أكثر من معناه الجوهري المتضمن التقديم للمساءلة أو إيقاع العقوبة؛

– تقليل فرص الاتفاقات غير المشروعة بين المجالس المسئولة والجهات المكلفة بالرقابة؛

– تشجيع المسئول الأكثر نضجا بمكافأته على نتائجه للاستفادة منها في التطوير أو التحديث أو التصحيح؛

– مساعدة جهات الرقابة في القيام بعملها على الوجه الصحيح؛

– كشف التلاعب أو الفساد بمعدل أسرع من المعتاد؛

– حماية المصالح العامة بشكل أكثر فعالية.

---

[1] انظر – غادة شهير الشمراني، **الشفافية و المساءلة في الدول العربية**، برنامج الماجستير، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، ص: 4. متاح على الرابط: .www.aigate.net تاريخ الاطلاع: 2014/12/20.

– حكيم بوجطو، **عصرنة نظام الموازنة العامة ودورها في ترشيد الإنفاق العام**، مرجع سابق، ص: 178.

رابعا– أبعاد المساءلة المالية: للمساءلة ثلاث أبعاد رئيسية نوجزها فيما يلي:[1]

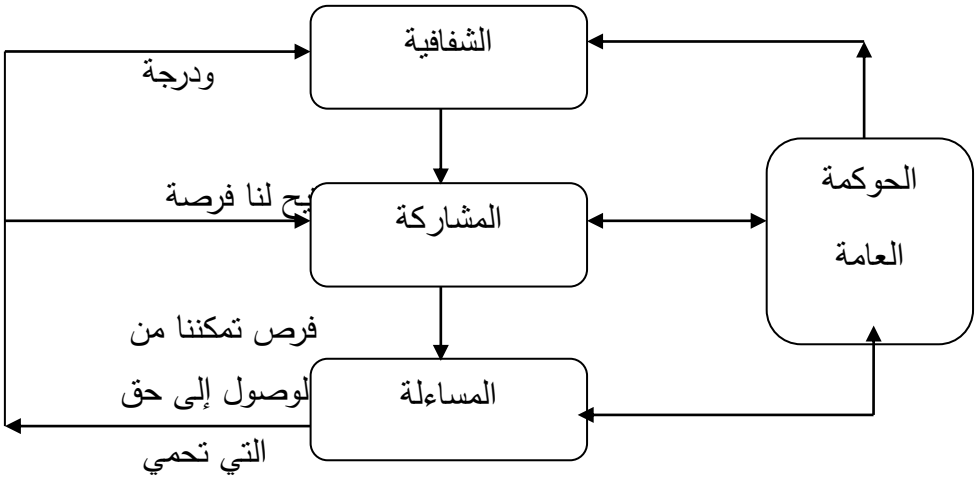
– المساءلة المرتبطة بمدى إتباع الموظف العام اللوائح والالتزام بالقوانين المنظمة لسير العمل؛

– المساءلة المتعلقة بالفعالية، وهي المساءلة التي تمتد لتشمل وضع سياسات وأنماط إدارية، وكذا التخطيط والتنسيق وإعداد الموازنات، أو التي تساعده على أداء مهام وظيفته بنجاح كجزء من الفعالية الكلية؛

– المساءلة المتعلقة بالبرامج، ويمتد هذا البعد من أبعاد المساءلة ليشمل مساءلة الموظف العام عن مدى تحقيق أهداف البرامج، وتشمل المساءلة جميع المستويات العليا والوسطى والدنيا نظرا لتفاعل أدوار هذه المستويات الثلاثة في تحقيق الأهداف.

تشكل المساءلة الحارس النهائي للشفافية والمشاركة، ذلك أن الشفافية بدون مساءلة تفقد معناها والأمر نفسه مع المشاركة، فالمساءلة هي الضامن للشفافية والمشاركة لذلك تسمى بالقلب النابض للحكم الراشد، ويمكن توضيح العلاقة بين هذه المبادئ من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم(2–3): العلاقة بين مبادئ حوكمة الموازنة العامة



المصدر: أثير أنور شريف، **دور الحاكمية في عملية إعداد الموازنة العامة للدولة في العراق– دراسة حالة –** أطروحة دكتوراه فلسفة في الإدارة العامة، بغداد، 2008، ص: 86.

نلاحظ من الشكل العلاقة الترابطية والتكاملية بين كل من الشفافية والمشاركة والمساءلة، فالشفافية تتيح للمواطنين فرصة المشاركة في مختلف مراحل الموازنة والتي تمكن الجهات المختصة من المساءلة للوصول إلى الحقائق والمساءلة على أساسها، مما ينعكس على أداء التسيير العمومي ويؤدي إلى ترشيد النفقات العامة، وذلك لأهمية المساءلة في تعزيز وإحكام الرقابة على المال العام والحد من الفساد المالي والإداري.

[1] عبد العزيز جميل مخيمر وآخرون، **قياس الأداء المؤسسي للأجهزة الحكومية**، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 1999 ، ص: 121.

المبحث الثالث: الرقابة المالية في ظل الموازنة القائمة على النتائج

اتجهت معظم الدول نحو البرامج التي تقوم على ربط الإنفاق بالانجاز وترتيب المشروعات حسب أولوياتها، ولضمان سلامة التطبيق ونجاحه كان لا بد من وجود نظام رقابي حكومي يتناسب مع طبيعة الموازنة المستخدمة الذي يشكل تقييم الأداء جوهرها– رقابة الأداء–، ما يفرض على الأجهزة الرقابية وهيئاتها القيام بالتحليل الاقتصادي والمالي لأنشطة المؤسسات الاقتصادية والمالية، وذلك بالتأكد من اقتصادية ورشادة جميع أنشطتها وعدم وجود أي هدر في إمكانياتها وجدوى استثماراتها المنفذة ومقدار النفقات الإدارية ومستواها، من خلال تقييم كفاءة الأداء للأعمال والمشاريع للتحقق من مدى فعالية الإجراءات والاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية.

المطلب الأول: تكيُّف الرقابة المالية مع منطق التسيير المرتكز على النتائج

في ظل التطور والحركة العامة التي تشهدها أنظمة المالية العامة في العالم، والتغيرات الحاصلة جعل للرقابة المالية مكانا بارزا، سواء كانت إدارية، قضائية، أو سياسية، والتي تواجه انتشار نمط جديد من الإدارة المالية العمومية المرتكزة على الأداء والفعالية، وإتباع نمط جديد للتسيير العمومي تحقيقا لهذا الهدف، هذا ما أدى إلى ضرورة التكيف ومواجهة المشاكل المتعلقة بذلك، والتي لا تعتبر ظاهرة معزولة أو هامشية بل حركة طبيعية وأساسية تعرفها العديد من البلدان في العالم، والمتأتية من جملة الإصلاحات المتبعة لتعزيز نموذج جديد للحوكمة المالية والتسيير العمومي.

الفرع الأول: تغير منطق الرقابة

إن التطورات الحالية لمنطق الرقابة المالية العامة تتعلق أساسا بإدخال منطق الأعمال في القطاع العام، حيث أصبحت تحاكي في خصوصياتها الطرق المستعملة في تسيير المؤسسات لدى قطاع الأعمال سعيا لتحقيق الكفاءة والفعالية في تسيير المالية العامة.

ويترتب على هذا المنطق الجديد نتيجتان للرقابة المالية العامة، من جهة أنها تأتي أقرب في طبيعتها للمقاربة المعمول بها في القطاع الخاص حيث أصبحت تعتمد على تعزيز رقابة التسيير، ومن جهة أخرى اعتماد العناصر الأساسية لنظام المعلومات الموازنية والمحاسبية.

أولا– الانتقال من رقابة المشروعية إلى رقابة نوعية التسيير: تشهد الدول المعاصرة في مجال تسيير ماليتها العمومية انتقالا من منطق قديم قائم على الرقابة النظامية، إلى منطق جديد قائم على رقابة فعالية التسيير، وهذا نتيجة التقارب مع طبيعة الرقابة المعمول بها في القطاع الخاص التي تشكل قاعدة للأحكام التي يستند عليها التسيير العمومي الجديد، هذه الأحكام التي تحفز بالضرورة مختلف أنواع الرقابة المالية العمومية وطبيعتها وتُنهي منطق الرقابة التقليدية، فعلى سبيل المثال سيرورة الأداء والمساءلة في القطاع العمومي سوف تُعزز بالضرورة الاتجاه لتطوير رقابة التسيير، ونفس الشيء بالنسبة لاعتماد الدولة

المحاسبة على أساس الاستحقاق تؤدي بالتأكيد إلى رقابة النتائج[1]، ومع ذلك فإن رقابة النظامية لم تختفي في هذا التطور، فهي ترتبط مع مراقبة الأداء من جهة والنتائج من جهة أخرى.

ويرجع هذا التطور في طبيعة الرقابة المالية العامة إلى ثلاث أسباب رئيسية هي:[2]

– عصرنة التسيير العمومي الذي أصبح يرتكز على النتائج المحققة عوضا عن الوسائل المستعملة الأمر الذي يتطلب المزيد من المسؤوليات من طرف متخذي قرارات السياسات العامة؛

– التركيز المتزايد على أداء التسيير العمومي مقارنة بالنظامية، وتعزيز مساءلة الآمرين بالصرف فيما يتعلق بتقيدهم بالإجراءات؛

– نظام المعلومات المتكاملة التي تسمح بضمان السيطرة على بعض المعاملات.

ثانيا– الرقابة المالية كعنصر أساسي لنظام المعلومات الموازنية والمحاسبية: تعتبر المعلومات أساسية في ظل التسيير الموجه بالأداء والنتائج، بل هي شرط بدونها لن تكون هناك رقابة فعالة على النتائج المحققة، مع العلم أن الرقابة نفسها تساهم في إثراء المعلومات، ولقد تم تطوير هذا المفهوم في نظريات حوكمة الشركات التي تعطي لرقابة التسيير أهمية واعتبار أساسيين، ذلك أن النوعية تتحدد من خلال إرساء نظم المعلومات والأداء، خاصة في ظل وجود نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق ونظم مراقبة التسيير التي تسمح بمتابعة التطور المالي للمؤسسة في الوقت المناسب.

يسود حاليا هذا المنطق حول الرقابة المالية العامة، والتي من المتوقع أن تلعب دورا رئيسيا من ناحية التحكم في التسيير الموازني والمالي، ذلك أن مخطط الاستقلالية والمساءلة في التسيير العمومي الجديد يعني أن المديرين يجب أن يسيروا الاظرفة المالية الإجمالية وفق منطق الأداء وتقييم النتائج، وفي هذا السياق تأتي المعلومات بتوافق مع احتياجات التسيير الجيد، لتصبح الرقابة أداة إستراتيجية للمساعدة في اتخاذ القرار، لكن قد تأخذ في نفس الوقت أبعادا جديدة من خلال المشاركة في أجهزة الأطراف الأخرى لنفس الوظيفة، لأجل أداء جماعي أحسن مكون من نظام المعلومات المالية والمحاسبة.

تعتبر المعلومات الرقابية ذات أهمية في القيادة واتخاذ القرار، ولكن ينبغي الانتباه بأن هذه الوظيفة لها أهمية جديدة في مجال التسيير العمومي، ذلك أن منطق الأداء والنتائج هو الدافع داخليا خاصة أنها ظاهرة جديدة تشهدها الدول بشكل متزايد وتجبرهم على الخضوع لمتطلبات الإفصاح المالي الخارجي[3].

---

(1) Marie - Christine Esclassan**, l'adaptation des contrôles financiers publics à la nouvelle gestion publique**, RFFP, n°101, 2008, p : 34. Disponible sur site : http://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/2328/1/BSP_5_2009_Esclassan.pdf consulte le : 15/06/2016 .

(2) Mohamed Moindze, **Modernisation du Contrôle Interne De La Dépense Publique Dans Les Pays Africains Francophones**, 2011, p : 13, disponible sure site : http://blog-pfm.imf.org/files/modernisation-du-contr%C3%B4le-interne.pdf consulté le : 20/07/2016.

(3) Marie - Christine Esclassan, **l'adaptation des contrôles financiers publics à la nouvelle gestion publique**, op-cit, p : 34.

الفرع الثاني: تكيف إجراءات وهيئات الرقابة المالية

يعتبر التحول في إجراءات الرقابة والهيئات القائمة بها أمر حتمي مواكبة للمنطق الجديد في مجال تسيير المالية العمومية، هذا المنطق الذي يتناسب مع التغيرات الرقابية إلى حد كبير، ولكن هذه التغيرات تحدث بشكل غير متساو تبعا لأنواع الرقابة، حيث تعتبر الرقابة المالية الإدارية الأكثر تأثرا في الأجل القصير، كما تشهد الرقابة الخارجية تغييرات لا يُستهان بها، ومن ناحية أخرى تتطور الإجراءات والأساليب بشكل كبير في جميع قطاعات الرقابة.

أولا- التغيرات في إجراءات وطرق الرقابة: في هذا المجال تبرز خاصيتين رئيستين يمكن ملاحظتهما من جهة تميل الرقابة نحو منطق الإنتاج المشترك عكس ما كان سائدا في السابق، ومن جهة أخرى ظهور مقاربة انتقائية جديدة عوض النهج التقليدي السائد.

1- منطق الإنتاج المشترك: تسعى الرقابة المالية بشكل متزايد إلى تشكيل نظام مترابط، من خلال سلسلة تشارك فيها كل الهيئات الرقابية في إطار الشراكة والتعاون، أي تسليط الضوء بشكل خاص على نظام جديد للرقابة تسمى الشراكة بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين التي جاءت كتغير كبير للمفهوم التقليدي للرقابة السابقة التي يمارسها المحاسب العمومي على الآمر بالصرف، فالرقابة المشتركة تمثل طريقة تأثير أساسي بافتراض وجود إطار التسيير المتكامل، الذي يقوم على الحوار والتعاون، في حين أن النظرة التقليدية كانت دائما تنادي بضرورة الفصل الصارم بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين باعتبارهما من العناصر الفاعلة المستقلة تماما عن بعضها البعض، تمنحها وظائف حصرية ومحددة.

ومن المثير للاهتمام أن نلاحظ التوقف عن تطبيق أطر التسيير التقليدية والتي سببها كثرة المعلومات في سلسلة تنفيذ العمليات، وكذا الآثار المترتبة على تطبيق المحاسبة العمومية الجديدة، الذي يسمح مرة أخرى بتقييم التأثير الكبير الذي يمكن أن تلعبه التقنيات الجديدة في اختبار المبادئ التقليدية للتنظيم.

وفي الوقت نفسه أدت الحوسبة إلى نتائج مهمة فيما يتعلق بأجهزة الرقابة التقليدية، خاصة رقابة النظامية القبلية التي تجاوزها الزمن إلى حد كبير، حيث وجد اندماج كبير في النظام الآلي لسلسلة الإنفاق، وكان الشيء نفسه مع مراحل معينة من عملية الإنفاق التي لا داعي لها كالأمر بالدفع الذي يصدره الأمر بالصرف.

لم يكن إصلاح المحاسبة العمومية حياديا حيال هذا التطور، بل قدم إضافة إلى هذه الديناميكية ذلك أن تطبيق الرقابة التشاركية بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي هو حقا نتيجة تطبيق منطق المحاسبة على أساس الاستحقاق وكذا محاسبة الالتزامات وأهمية تطبيقها، والتي تظهر بدورها أن وحدة وظيفة المحاسبة غير موجود في هذا المخطط، لاسيما مهمة المصادقة على الحسابات التي تعتبر نتيجة للتقنية المحاسبية الجديدة.

إن وجود مهمة المصادقة على الحسابات مناسبة للتنفيذ في سلسلة إنتاج المعلومات نفسها في محاسبة الاستحقاق، ذلك أن كل الأعوان يساهمون في إنتاج المعلومة وفق هذه السلسلة، فالمحاسبون يمسكون الحسابات على أساس العناصر المقدمة من الآمرين بالصرف، ونفس الشيء ينطبق على هؤلاء الذين لا ينحصر دورهم في إنتاج المعلومات المحاسبية من خلال تكفلهم بمسك محاسبة الالتزامات بل يلعبون دورا هاما يتضمن بعض عناصر التقدير والتقييم التي لا تزال بعيدة وصغيرة مقارنة بمبدأ صدق الحسابات السائد، ويعتقد في هذه النقطة انه يجب أن تقدر مخاطر التكاليف أو الخسائر وذلك لأجل التقدير الصحيح للنتيجة السنوية للموازنة.

2- المقاربة الجديدة للرقابة: تتعلق هذه المقاربة بتطور تحليل المخاطر في مجال تسيير المالية العامة الذي لا ينحصر في مجال المحاسبة فحسب بل امتد أيضا إلى المقاربة الجديدة للرقابة، وفي هذا المجال يوجد تراجع حقيقي في الرقابة التقليدية الشاملة لصالح مقاربة انتقائية قائمة على تحليل المخاطر والذي يعكس التقارب الكبير الذي تشهده إجراءات وأساليب الرقابة العمومية وتلك المعمول بها في القطاع الخاص، وهو الاتجاه الذي تتشارك فيه خصائص التسيير العمومي الجديد القائم على النتائج والأداء التي تتجلى عبر التغييرات الواقعة في الرقابة السابقة تكيفا مع المقاربة الجديدة، خاصة رقابة المحاسب العمومي على الإنفاق الذي تستبدل مهامه الرقابية القبلية برقابة سابقة مخففة وسلمية، معناه وفقا لتقييم المخاطر واستطلاعات الرأي، وهو نفسه المحتوى الجديد للرقابة المالية التي تميل إلى التركيز على تجنب المخاطر الموازنية إما في مرحلة التنبؤ أو أثناء التنفيذ.

المزايا المنتظرة من المقاربة الانتقائية هي الوصول إلى رقابة مالية ذات كفاءة وسرعة أكبر وبأقل تكلفة وكفاية للتأثير المعتبر لمنطق الأداء والنتائج والتطورات الحاصلة في نهج الرقابة التقليدية.

ثانيا- تحول هيئات الرقابية: تنقسم الهيئات الرقابية التقليدية إلى ثلاث فئات رئيسية هي هيئات الرقابة الإدارية القبلية والبعدية، والرقابة القضائية التي تقوم بها المحاكم المالية- مجلس المحاسبة في الجزائر- والرقابة السياسية التي يجسدها البرلمان على تنفيذ الموازنة العامة والتي عرفت تغيرا معتبرا وعميقا في طبيعتها اعتبر تغيرا في هذه الهيئات الرقابية نفسها.

ينبغي التنويه إلى أن الأهداف المسطرة من تحديث الرقابة الداخلية على المدى المتوسط هي:[1]

- إعادة النظر في الهيكل المؤسسي للرقابة المالية وغيرها من أجهزة الرقابة الداخلية لجعلها مطابقة للمعايير الدولية؛
- تخفيف الرقابة السابقة لصالح تعزيز عمليات الرقابة اللاحقة؛
- مطابقة إجراءات عمل المؤسسات الرقابية مع معايير المنظمات الدولية وخاصة فيما يتعلق بتوقيت الرقابة، وإعداد تقاريرها وتداولها ومراقبة تنفيذ التوصيات؛

[1] Mohamed Moindze, **Modernisation du Contrôle Interne De La Dépense Publique Dans Les Pays Africains Francophones,** op-cit, p : 14.

– تجهيز الهيئات المكلفة بالرقابة؛

– حوسبة سلسلة النفقات، بما في ذلك معاملات الرقابة المالية وإدخال رقابة التسيير والتدقيق الداخلي في كل قسم.

1– الرقابة المالية الداخلية: تعتبر الرقابة المالية الداخلية القبلية الأكثر تأثرا جراء هذا التحول، وذلك راجع إلى وفرة المعلومات الناتجة عن مراحل التنفيذ في مجال رقابة النظامية البعدية، وإدخال المحاسبة على أساس الاستحقاق التي تؤدي إلى إعادة التركيز على رقابة الحسابات، والمنطق الجديد القائم على الأداء الذي يفضل الرقابة على الفعالية والنتائج مما يجعل رقابة التسيير ذات أولوية، وبالتالي زوال الوظائف التقليدية مثل وظيفة المحاسب العمومي التي تعرف تحولا معتبرا من خلال الاختفاء الشبه كلي لرقابته القبلية، لينحصر دوره في مسك الحسابات والحرص على ضمان صدقها، ونفس الشيء بالنسبة للمراقب المالي الذي أصبح مسئول عن ضمان احترام المقترحات المالية الأولية لكل وزارة بصفته مراقب موازني، وكذلك احترام مسئولي البرامج للقواعد المتعلقة بالاعتمادات التبادلية غير المتماثلة.

ليس المقصود أن هذه المقاربة الجديدة للرقابة المالية الداخلية القبلية أكثر شمولية، ولكن تعتبر أكثر انتقائية وتتركز أساسا حول مخاطر النفقات العامة، بينما على العكس من ذلك فالرقابة المالية الداخلية البعدية تعتبر اقل تأثرا لأنها تميل نسبيا إلى وظيفة التدقيق، فهي تقوم بمهام أساسية كأداة مراجعة عامة للسياسات العمومية وتقييمها من جهة، ومن جهة أخرى أصبحت تعتمد على منهج الإنتاج المشترك مع المراجعين الخارجيين في القطاع الخاص في الكثير من الحالات باعتبارها أداة لمتابعة الأداء ومراقبة التسيير وتقييمه[1].

2– الرقابة المالية العليا المستقلة: تلعب الرقابة الخارجية دورا بالغ الأهمية لتحقيق الشفافية والمساءلة ذلك أن استقلاليتها عن السلطة التنفيذية توفر ضمانا بأن الموارد العامة استخدمت وفقا للقوانين واللوائح وكذا السياسات المحددة في وثائق الموازنة، وأن التقارير عن استخدام هذه الموارد موثوق بها، هذا ما جعل الرقابة الخارجية المستقلة أقل تأثرا من تلك التي عرفتها الرقابة الداخلية، حيث يعتبر الأداء والمحاسبة من بين آفاقها الجديدة، سواء كانت داخلية أو خارجية، فالرقابة التي تقوم بها الهيئات الرقابية العليا تشهد تطورات في طبيعتها مماثلة لتلك السائدة في القطاع الخاص، وهو المنحى الذي تتجه نحوه الرقابة الخارجية في جل الدول التي اتجهت نحو التسيير بالنتائج بغض النظر عن الهيئات الموكلة لها هذه المهمة.

لقد عرفت المهمات الرقابة الخارجية التقليدية تغيرا ملحوظا تتلخص في خاصيتين محوريتين تتجسد الأولى في انخفاض الرقابة القضائية في مقابل زيادة رقابة التسيير، والتي تشمل نوعية التسيير

[1] Mohamed Moindze, **Modernisation du Contrôle Interne De La Dépense Publique Dans Les Pays Africains Francophones,** op-cit, p : 22.

والسياسة العامة، والثانية تتمثل في الانتقال من رقابة المشروعية (النظامية) على تنفيذ الموازنة العامة للدولة إلى الرقابة على النتائج والأداء من خلال المصادقة على الحسابات.[1]

3- الرقابة البرلمانية على تنفيذ الموازنة العامة: يلعب البرلمان دورا مهما في ضمان تحقيق السياسات العامة لاحتياجات المواطنين من خلال تنفيذها كما هو مخطط لها في قانون المالية الذي أجازه مسبقا والذي تعتمد قوته الحقيقية على طبيعة النظام السياسي والصلاحيات الممنوحة له في تعديل مشروع قانون الموازنة المكرسة بموجب الدستور والقوانين المتعلقة بالموازنة، ولقد انعكس التقدم المحرز في منطق التسيير الموازني على طبيعة الرقابة البرلمانية بتوجيهها نحو رقابة الأداء والنتائج، وذلك بفضل وفرة المعلومات المتاحة في إطار القانون والتنظيم، حيث أصبحت أكثر احترافية من خلال قيامها بالرقابة السياسية ورقابة التسيير، كما لوحظ تطور آخر في منطقها دون أن يكون واضحا جدا، وهو منطق الإنتاج المشترك من خلال بداية رؤية أخرى لإقرار عملية الموازنة التي يمكن قراءتها من خلال إجراءين يقوم عليهما هذا التوجه، من جهة يقوم بمناقشة السياسة الموازنية وترسيمها بقانون المالية، ومن جهة أخرى إجراء المناقشة الوطنية للمالية العامة، هذه المستجدات المتعلقة بالتحول في منطق وطبيعة الرقابة البرلمانية لها علاقة بالفصل بين السلطات في المسائل المالية.

المطلب الثاني: رقابة الأداء

لقد انعكس النظام الموازني الحديث على نظام الرقابة المالية لاعتبارين، الأول يتعلق بمنح الإدارات العمومية المزيد من الحرية في الإنفاق مقابل التزامهم بتحقيق النتائج، ما يؤدي إلى تخفيف إجراءات تنفيذها بفضل المعلومات الرقابية، والثاني يتعلق بوضع الموازنات بالأداء، فالمعلومات المحاسبية التي كانت متواجدة كوسيلة بسيطة للتحقق من النظامية أصبحت أداة أساسية في تسيير وتقييم أداء الإدارة، لذا وجب ضمان جودة الحسابات والخدمات الحكومية، وضمان أنها صادقة لتقديم صورة صادقة للمركز المالي للدولة.

الفرع الأول: تعريف رقابة الأداء

تعتبر رقابة الأداء عملية هامة، حيث يتم من خلالها التأكد من أن الصرف قد تم في الوقت المحدد له في الخطة المالية الموضوعة على أعمال تم إنجازها وفقا لخطة العمل، أي هي عملية ربط الإنفاق بالأداء المادي، وبذلك تتضمن التقارير المالية مقارنة الأداء الفعلي وتكاليفه بما كان يجب أن ينفق في الظروف العادية.

---

[1] Marie - Christine Esclassan, **l'adaptation des contrôles financiers publics à la nouvelle gestion publique**, op-cit, p : 40.

لقد عرفت المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقابة الأداء بأنها " تقويم أنشطة جهة ما للتحقق مما إذا كانت مواردها قد أديرت بالصورة التي روعيت فيها جوانب التوفير والكفاءة والفعالية، ومن أن متطلبات المساءلة قد تمت الاستجابة إليها بصورة معقولة"[1].

كما تعرف رقابة الأداء بأنها فحصا موضوعيا تشخص به السياسات والنظم وإدارة ونتائج العمليات ونتائج النشاط في الجهات الخاضعة للرقابة، ويقارن من خلاله الإنجاز بالخطط والنتائج بالقواعد والممارسة بالسياسة بغية كشف الانحرافات(السلبية والإيجابية) والوقوف على أسبابها، والتأكد من إدارة الموارد الاقتصادية بكفاءة وتحديد أسباب التبذير والإسراف وسوء الاستخدام، ووضع الاقتراحات التي تعالج أوجه الانحراف والإسراف، وذلك في سبيل توجيه الإدارة نحو تحقيق الاقتصاد والكفاءة والفعالية[2].

يقتضي هذا الأسلوب من الرقابة القيام بالمتابعة المستمرة لجميع مراحل الأداء، وما تم صرفه في كل مرحلة مقارنة بأهداف البرامج والمشروعات، على أن تتم الرقابة أثناء الأداء مراعية في ذلك اكتشاف القصور أو تحديد الانحرافات عن المعايير التي تتضمنها الخطط المرسومة في وقت حدوثها مع ضرورة التعرف على أسباب هذه الانحرافات وتحديد المسئولين عنها والنتائج التي ترتبت عليها وإيجاد الحلول المناسبة لعلاجها والعمل على تلافيها مستقبلا.

ومما سبق يمكن القول أن رقابة الأداء هي أداة لقياس النتائج المحققة مقارنة بالأهداف المخططة ومدى كفاية وكفاءة استغلال الموارد العمومية في سبيل الوصول إلى هذه النتائج، وتحديد الانحرافات إن وجدت وتقديم الاقتراحات والتوصيات التي من شأنها الاستغلال الأمثل للمال العام من خلال ترشيده وحمايته من كل أشكال الفساد الذي يمكن أن يطاله.

الفرع الثاني: أهمية وأهداف رقابة الأداء

تتميز رقابة الأداء بأنها أداة مهمة لإرشاد وتوجيه الإداريين التنفيذيين بما يكفل سلامة تنفيذ البرامج بما تتضمنه من آليات لتقييم أداء المشروعات والأنشطة.

أولا- أهداف رقابة الأداء: يعتبر تحسين وتطوير الأداء الهدف النهائي، والتي يمكن تحقيقه من خلال الأهداف الفرعية التالية:[3]

---

[1] المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، **دليل الرقابة على الأداء**، ص: 2، متاح على الرابط:
http://www.arabosai.org/ تاريخ التحميل: 2015/06/22.

[2] بسام صالح زيدان البقور، **رقابة الأداء**، ديوان المملكة الأردنية الهاشمية، اللقاء التدريبي حول رقابة الأداء، المملكة العربية السعودية، أكتوبر 2003، ص: 2.

[3] للمزيد أنظر- سوسن الشمراني، **موازنة البرامج والأداء المفاهيم والتطبيق**، عمادة الدراسات العليا، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 2010، ص: 31.

- أكرم إبراهيم حماد، **الرقابة المالية في القطاع الحكومي**، ط 1، دار جهينة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2005، 143.

1- تحقيق التناسق في الأداء والاتفاق مع اتجاهات السياسة العامة للدولة بما يتفق وأهداف خطة التنمية الاجتماعية والاقتصادية؛

2- التأكد من حسن سير العمل بانتظام مطرد مع التأكد من أن جميع الجهود تبذل لتحقيق أهداف البرامج التي قامت من أجلها الوزارة أو المصلحة المعنية؛

3- التأكد من أن الأعمال قد أنجزت وفقا لما هو مرسوما بالبرامج من حيث الحجم والنوع والوقت والتكاليف بما يتفق مع خطة العمل والخطة المالية، وأن المواد والأدوات موجودة بالأماكن اللازمة لاستخدامها فيها، وأن العمال والآلات تستخدم استخداما اقتصاديا بهدف تجنب وقوع أخطاء أو حدوث ضياع أو تحمل عبء عمل أقل أو أكثر من المعدل المقرر له؛

4- تطوير أنظمة العمل ووسائل التنفيذ بالوحدات التنظيمية بما يكفل تحقيق أكبر قدر ممكن من الإنتاج بأقل قدر من الإنفاق وأقصر وقت مستطاع وعلى مستوى مناسب من الجودة مع تجنب أكبر قدر من الضياع؛

5- منح كل فرد يعمل بالوحدات التنظيمية صلاحية مستمرة لتأدية العمل المنوط به وفقا لما هو محدد في خطة العمل من المعدلات والمقاييس للوحدات والقوى العاملة والجدول الزمني لمراحل الإنتاج؛

6- استخدام الاعتمادات المالية استخداما فعالا بحيث يتم الصرف على مدى شهور السنة المالية وفقا للتوقيت الزمني الموضوع للخطة؛

7- العمل على توفير القدرة الفنية في الأداء والإنفاق بما يكفل إنجاز الأعمال على نحو فعال بشكل يجنب الوقوع في أخطاء أو انحرافات، مع تحقيق التنسيق والتعاون والترابط على كافة المستويات الإدارية أفقيا ورأسيا؛

8- تزويد السلطة العليا في المؤسسات بالمعلومات الموضوعية عن النتائج التي حققتها الإدارة التنفيذية لتمكين هذه السلطة من متابعة الإشراف وتطوير التوجيه؛

9- ترشيد عملية التخطيط من خلال تزويد القائمين بالتخطيط بما يحتاجونه من بيانات موضوعية تساهم في تنمية وتطوير وتحسين مستوى وظيفة التخطيط؛

10- ترشيد القرارات الإدارية من خلال تزويد الإدارة بالبيانات التي تمكنها من رصد النشاط ومتابعته خطوة بخطوة، وتزويدها بنتائج تقييم الأداء للجوانب المختلفة لهذا النشاط، وسبل تطويره، وضمان حسن استخدام الموارد البشرية والمادية، ومعالجة تدني مستوى الكفاءة وأسباب الهدر والإسراف في الموارد؛

11- ترشيد نظم الرقابة الداخلية من خلال دراسة هذه النظم والإجراءات ورصد نتائج تطبيقها، وتشجيع تقويم الأداء الداخلي وتحسين وتطوير نظم المعلومات المتعلقة بإدارة النشاط ونتائجه؛

12- التعرف على الأهمية الاقتصادية والاجتماعية للنشاط، وبيان مدى مساهمته في تحقيق الأهداف التنموية، وتحقيق النمو الاقتصادي والتطور الاجتماعي؛

13- إرساء مبدأ المساءلة المترتب على التقويم الموضوعي للأداء، وقد أكدت بعض مؤتمرات الرقابة المالية العليا على أهمية وضرورة المساءلة في القطاع العام، وبالتالي على أهمية وضرورة رقابة الأداء التي تعتبر شرطا لازما لتأسيس تلك المساءلة.

فرقابة الأداء تساعد في الحفاظ على الأموال العامة وضمان الإنفاق السليم وفقا للاحتياجات الفعلية للبرامج والمشروعات والأنشطة حسب ما هو مرسوم في الخطة المالية وخطة العمل بأقصر وقت ممكن وبأقل التكاليف، إضافة إلى القدرة على توفير بيانات صحيحة وكافية تفيد في تسهيل عملية إعداد مشاريع الموازنات المتعاقبة على أساس من الواقع والحقيقة، فضلا عن ذلك فإن النتائج المستخلصة من نظام فعال للرقابة تهيئ للمسير الإمكانيات اللازمة لمباشرة سلطته في الإشراف على الأجهزة التنفيذية وتوجيهها وذلك عن طريق أجهزة الرقابة المركزية، كما تتيح لكل مسئول الإشراف على سير العمل وتقدمه في قطاعه.

ثانيا- الأهمية الاقتصادية لرقابة الأداء: تتمثل أهمية رقابة الأداء في فيما يلي:[1]

1- تكمن الأهمية الأساسية لرقابة الأداء في تطوير الأداء المؤسسي بحيث تتمكن المؤسسات من تحقيق الأهداف بأقل ما يمكن من الوقت والجهد والمال، بالإضافة إلى تحديد الطاقات والإمكانيات غير المستغلة وبالتالي فإن رقابة الأداء ارتقت إلى هدف المساهمة في تطوير أداء المؤسسات ورفع كفاءتها وذلك من خلال الكشف عن العناصر ذات الكفاءة ووضعها في المواقع الأكثر إنتاجية والاستغناء عن العناصر غير المنتجة، واكتشاف الممارسات الإدارية الخاطئة وتحديد المسؤولية والتوجه نحو الممارسات الإدارية الصحيحة، كما توفر المعلومات الضرورية لمختلف المسؤوليات الإدارية بطريقة علمية وموضوعية للاستفادة منها في الخطط المستقبلية، بالإضافة إلى إضفاء جو التنافس بين الأقسام والمشاريع المختلفة مما يدفعها إلى تحسين أدائها.

2- تعتبر رقابة الأداء عنصرا فاعلا في عملية اتخاذ القرارات وذلك بناء على المعلومات الواردة في تقارير رقابة الأداء؛

3- تعتبر رقابة الأداء في القطاع العام بديلا عن آلية السوق في القطاع الخاص التي تقيم نجاح الشركة بربحيتها، أما القطاع العام فإن رقابة الأداء فيه تساعد في تطوير وإصلاح هذا القطاع لتحسين الخدمات العامة التي يقدمها.

الفرع الثالث: البعد الاقتصادي لرقابة الأداء

يقصد بأبعاد رقابة الأداء مجموعة المعايير والمقاييس والمؤشرات التي يمكن الاستعانة بها للتحقق من تنفيذ الخطة الموضوعة بكفاءة عالية وكما هو مرسوم لها وبتكلفة اقتصادية مناسبة مع تحديد الانحرافات ومعرفة أسبابها وكيفية علاجها، والتي تنقسم إلى ثلاثة أبعاد هي: الكفاءة، الفعالية، الاقتصاد.

---

[1] بسام صالح زيدان البقور، **رقابة الأداء**، مرجع سابق، ص: 14.

تهتم رقابة الأداء بمدى الامتثال للإجراءات والأنظمة المفروضة، ولكنها تؤكد على ثلاث نقاط هي:[1]

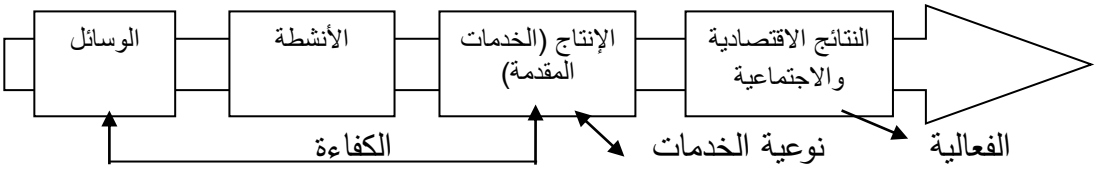
– انتقال التركيز من الرقابة على الاستخدامات والوسائل والمدخلات إلى الرقابة على أساس الأداء وقياس نتائج المنظمات؛

– ترك الحرية للمسيرين من خلال تخفيف الرقابة القبلية التي تؤثر عليهم، مع تحميلهم قدرا أكبر من المسؤولية على البرامج والموارد التي يسيرونها؛

– زيادة المساءلة بشكل كبير، من خلال بعض الآليات كمشاريع الخدمات وتقديم التقارير المالية.

ونلخص الأبعاد الاقتصادية لرقابة الأداء في الشكل الموالي:

الشكل رقم(2–4): عملية إنتاج الخدمات العامة



Source : Daniel Tommasi, **Gestion des dépenses publiques dans les pays en développement,** op–cit, p : 57 .

أولا– رقابة الكفاءة في استخدام النفقات العامة: تعرف الكفاءة بأنها القدرة على القيام بالعمل المطلوب بقليل من الإمكانيات، والنشاط الكفء هو النشاط الأقل تكلفة، كما تعني الاستخدام الأمثل للموارد العامة بأقل تكلفة ممكنة دون حصول أي هدر أو إسراف[2].

وبالتالي فالكفاءة تحدد في العلاقة بين المنتجات من السلع والخدمات والمنافع، وبين الموارد التي استخدمت في إنتاجها للوصول إلى تحديد درجة الإنتاجية ومدى الكفاءة في إدارة موارد الجهة الخاضعة للرقابة سواء كانت بشرية أو مادية، مع التأكد إذا ما كان الحصول عليها قد تم بنوعية وكمية مناسبتين وبأقل تكلفة.

ثانيا– رقابة الفعالية في النفقات العامة: تتناول بوجه خاص التأكد مما إذا كانت الأهداف المتحققة والأساليب التي أُتبعت في تحقيقها تتفق مع الأهداف المقررة والأساليب المخططة، وكشف الانحرافات السالبة والموجبة وبيان أسبابها وتقديم المقترحات التي من شأنها دعم واستمرار المظاهر الإيجابية في الأداء ومعالجة النواحي السلبية فيه والعمل على عدم تكرارها في المستقبل.

فالفعالية هي العلاقة بين الأهداف المسطرة وما تحقق من أهداف بالفعل للتأكد من مدى تحقيق الأهداف والتي تعكسها فعالية المخرجات، وهناك ارتباط وثيق بين عناصر الأداء المتمثلة في الكفاءة والفعالية والاقتصاد، والتي على أساسها يتم إصدار الأحكام العامة على برامج وأنشطة الحكومة.

---

[1] OCDE, **Le contrôle de gestion dans les administrations publiques modernes Études comparatives des pratiques,** Documents SIGMA, No. 4, Éditions OCDE, Paris, 1996, p :21. Disponible sure site : http://dx.doi.org/10.1787/5kml6gb0k7q4-fr. consulté le : 12/12/2015.

[2] الداوي الشيخ، **تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء**، مجلة الباحث، عدد 07 ، جامعة ورقلة، 2009–2010، ص: 220. بتصرف

تهدف عملية قياس فعالية النفقات العامة إلى الوقوف على الانحرافات بين الإنجازات المحققة ومعايير الإنجاز المحددة مسبقا، واستخلاص وتشخيص الأسباب هذه الانحرافات، لتخلص إلى إبراز الإجراءات التصحيحية ومجالات التحسين الممكنة في برامج وأنشطة الوحدات الحكومية، والتغييرات في الظروف ووجهات النظر التي تؤدي إلى تعديل الأهداف والأدوات المستخدمة في قياسها[1].

كما ينبغي التنويه بالأثر الايجابي لرقابة الأداء على دور البرلمان في ممارسة رقابته على الأموال العامة على نحو أفضل، فضلا عن مساعدة الهيئات الحكومية محل الرقابة في صياغة أهداف برامجها وتحسين فعالية عملياتها.

ثالثا-رقابة الاقتصاد في النفقات العامة: يركز هذا الجانب على علاقة التكلفة بالمنفعة الناجمة عنها وبمدى المردود الاقتصادي لتلك المنفعة ويمكن قياس هذه العلاقة ومقارنتها بصورة إجمالية بحيث تتناول مجمل نشاط الجهة الخاضعة للرقابة كما يمكن أن يتخذ القياس شكل التقييم الجزئي المفصل لكل قسم أو فرع أو نشاط أو برنامج أو مهمة في تلك الجهة، كما يمكن تصور اهتمام هذا الجانب من التقييم بدراسة مدى الترشيد بالتكلفة أو الإنفاق وذلك عندما يصعب مقارنة التكلفة والنفقة والمنفعة التي تقابلها عندما يتعذر تحديد المردود الاقتصادي للتكاليف والنفقات، فالرقابة على الاقتصاد بأنها تعني التحقق من مدى تقليل التكاليف وأوجه الإسراف لأدنى حد ممكن مع المحافظة على مستويات الجودة المطلوبة، أي أن محور عنصر الاقتصاد هو مدخلات النشاط.

وتجدر الإشارة إلى أنه يوجد ارتباط وتكامل وثيق بين مفاهيم الاقتصاد والكفاءة والفعالية، ويتضح ذلك من عدم شمولية مفهوم الاقتصاد في حد ذاته، فإنجاز الأعمال أو تقديم الخدمات بأقل تكلفة ممكنة وفي الوقت المناسب وبالجودة والكمية المناسبة لا يحقق الفائدة المرجوة ما لم تتوفر الكفاءة في استخدام الموارد لإنجاز الخدمات أو ممارسة الأنشطة الحكومية، كما أن الاهتمام بتحقيق الأهداف العامة للخدمة أو النشاط الحكومي أساس تحقيق الفعالية مع إهمال مفهومي الاقتصاد في الحصول على الموارد والكفاءة في استخدامها لا يحقق الفائدة المرجوة، لأن تحقيق النشاط لأهدافه دون الأخذ في الحسبان تكلفة هذه الأهداف، يمكن أن يؤدي إلى تحقيقها باستخدام موارد غير محدودة [2].

إن اتساع هذا النطاق يستلزم الإشارة إلى أن رقابة الأداء تتجاوز في نطاقها نطاق الرقابة التقليدية (الرقابة المالية) وتتكامل معها، كما تبينه المقارنة الواردة بين سمات كل منهما في الجدول التالي:

---

[1] محمود عوف الكفراوي، **الرقابة المالية النظرية والتطبيق**، مرجع سابق، ص: 149.

[2] مجلس التعاون لدول الخليج العربية، **دليل رقابة الأداء لدواوين المحاسبة والرقابة المالية لدول مجلس التعاون الخليج العربية**، 2012، ص: 13. متاح على الرابط: http://apps.gcc-sg.org/dwaween/SectionsFiles/Files/1410685587.pdf تاريخ الاطلاع: 2016/06/16.

الجدول رقم(2-2): مقارنة بين رقابة الأداء والرقابة المالية التقليدية

عناصر المقارنة	سمات رقابة الأداء	سمات الرقابة المالية التقليدية
موضوع الرقابة	السياسات والبرامج الحكومية، الأنظمة والأنشطة الإدارية، الخ.	العمليات والبيانات المالية والإجراءات المحاسبية المتعلقة بها.
أهداف الرقابة	إبداء حكم مهني حول مدى الالتزام بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية في تنفيذ السياسات والبرامج الحكومية.	إبداء الرأي حول قانونية العمليات ومصداقية البيانات المالية.
المرجعية المعتمدة في الرقابة	مرجعيات متنوعة مثل علوم الإدارة، علوم الاقتصاد، الإحصاء، الخ.	المحاسبة/القانون.
طبيعة أساليب الرقابة المعتمدة	متغيرة حسب طبيعة مواضيع مهمات الرقابة.	ثابتة حسب نماذج رقابة محددة.
طبيعة المعايير المعتمدة	متنوعة المصادر وذات طبيعة خاصة بالجهة الخاضعة للرقابة وبنشاطها.	الضوابط القانونية / المعايير المحاسبية.
طبيعة أدلة الإثبات	مستندية وغير مستندية/مرنة ومقنعة	مستندية/دقيقة وحاسمة.
صيغة التقارير	ذات هيكل ومحتويات متغيرة حسب أهداف الرقابة.	ثابتة حسب نماذج كتابة محددة.
الفوائد	– وضوح غايات وأهداف البرامج والمشاريع؛ – جودة التخطيط على جميع المستويات. – وضوح المسؤوليات والصلاحيات فيما يخص تنفيذ الخطط التي تمت الموافقة عليها. – جودة وفعالية تنفيذ البرامج بالمقارنة مع الخطط الموضوعة. – جودة الإدارة الداخلية. – جودة النتائج بالمقارنة مع التكاليف المحددة مسبقا.	– اكتشاف الأخطاء والعمل على تصحيحها.
مزايا وصعوبات التنفيذ	– تحديد مواضيع الرقابة المالية على الأداء، وتحديد حدود المساءلة؛ – الافتقار إلى النص القانوني على الصلاحية، وحق الحصول على المعلومات؛ – الافتقار إلى المقاييس المقبولة من قبل الإدارة والمراقبين لضمان النجاح.	– تتميز بوضوح مواضيع الرقابة وحدود المساءلة. – توجد نصوص قانونية صريحة وواضحة تحدد صلاحيات المراقب المالي، والمعلومات التي يمكن الحصول عليها. – توجد مقاييس واضحة ومتعارف عليها من قبل المحاسبين والمراقبين

المصدر: مجلس التعاون لدول الخليج العربية، **دليل رقابة الأداء لدواوين المحاسبة والرقابة المالية لدول مجلس التعاون الخليج العربية**، مرجع سابق، ص: 14.

المطلب الثالث: أهمية قياس الأداء في تحقيق رقابة الأداء

لقد جاءت جل المبادئ التقليدية والحديثة لتسيير الموازنة العامة لأجل تحسين الأداء في القطاع العام وتجويد الخدمات المقدمة للمواطن الذي يعتبر زبونا رئيسيا للإدارة العامة، ولقد زادت أهمية الأداء في التسيير العمومي الحديث حتى أصبح يشكل أحد أهم العناصر الاقتصادية للرقابة على الأداء، وذلك لارتباطه بالكفاءة والفعالية والاقتصاد في تسيير الموازنة العامة من جهة، وباعتباره أحد أهم مراحلها من جهة أخرى.

الفرع الأول: أهمية قياس الأداء

يعتبر أداء الإدارة العامة محصلة لكل من الأداء الفردي وأداء الوحدات التنظيمية العمومية التي يعمل بها الأفراد، بالإضافة إلى تأثيرات البيئة الاجتماعية والاقتصادية والثقافية عليهما، بشرط محاولة أنظمة العمل في الإدارة أن تحقق أكبر قدر ممكن من الإنتاج بأقل قدر من التكلفة، وفي أقل وقت ممكن، وعلى مستوى مناسب من الجودة.

ولقد ازداد الاهتمام بقياس الأداء في التسيير العمومي في الآونة الأخيرة نظرا لأهميته في تقييم ممارسات وإجراءات المنظمة ومدى ارتباطها بتحقيق الأهداف الموضوعة، كما يعد منهج استراتيجي يهدف إلى زيادة كفاءة أداء المنظمات من خلال تطوير أداء العاملين وفرق العمل وزيادة قدراتهم، فهو يعمل على ربط إدارة أداء الأفراد بالأهداف والاستراتيجيات الموضوعة للمنظمة.

ذلك ما يحتم على المنظمات قياس نتائج أعمالها أو إدارتها حتى لو لم تحصل من خلال هذه النتائج على عائد أو مكافأة، إذ أن المعلومات التي يتم الحصول من شأنها أن تعمل على تطوير أداء المنظمة إلى الأحسن، ويشير فلاسفة الإدارة "إلى أنه حين تستطيع قياس ما تتحدث عنه وتعبر عنه بالأرقام فذلك يعنى أنك تعرف شيئا عنه، ولكن حين تعجز عن قياسه والتعبير عنه بالأرقام فإن معرفتك ستكون ضئيلة وغير مرضية، وفي تلك الحالة قد يكون الأمر بداية معرفة فقط، لكنك قّلما ستتقدم في أفكارك وتصل إلى مرحلة العلم"[1].

وتبرز أهمية قياس الأداء في تسيير المالية العمومية من خلال ما يلي:[2]

– التأكد من أن العمليات التي تقوم بها الهيئة العمومية تتم وفقا لمبدأ الاقتصاد في النفقات، وبالكفاءة المطلوبة، وأن البرامج المخططة يتم إنجازها بالشكل المنتظر دون تجاوز أو انحراف عن الأهداف المرسومة، وذلك من خلال تفادي مشكلة عدم الواقعية في تحديد الأهداف، مما يجعلها أهدافا كيفية بعيدة

---

[1] علي أحمد ثاني بن عبود، **دور جوائز الجودة والتميز في قياس وتطوير الأداء في القطاع الحكومي**، المؤتمر الدولي للتنمية الإدارية حول نحو أداء متميز في القطاع الحكومي، معهد الإدارة العامة، الرياض المملكة السعودية، نوفمبر 2009، ص: 6.

[2] المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، **التعريف بمؤشرات أداء الأجهزة الحكومية وأهمية استخدامها**، اللقاء التدريبي حول دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في مجال تطوير مؤشرات أداء الأجهزة الحكومية، الجلسة الثانية، الجهاز المركزي للمحاسبات، القاهرة 2012، ص: 8.

عن أي قياس أو تقييم موضوعي، والارتكاز على أهداف واضحة قابلة للقياس لإعطاء توصيف دقيق للأعمال المطلوب القيام بها لتحقيق تلك الأهداف، وبالتالي تحديد المسؤوليات والالتزامات الوظيفية؛

– مساعدة المسئولين في الإدارة العمومية على تحسين أدائهم وزيادة فعالية البرامج وتحسين عملية صنع القرارات، وتقليل احتمالات القرارات غير الموفقة، ومساعدة المدراء على إتباع الإجراءات الوقائية والتصحيحية والتحفيزية في تسير المشروعات العامة ؛

– تحسين جودة الإدارة العامة، من خلال العمل على رفع والارتقاء بمستوى الأساليب الإدارية، وغرس التقييم الذاتي لدى الأفراد والمسئولين بما يؤدي إلى تفعيل دور الإدارة المتواصل في تحقيق رضا المستفيد من الخدمة وتجاوز توقعاته والارتقاء بجودة الخدمات المقدمة؛

– مساعدة المسئولين في الإدارة العمومية على تنمية النظم المحاسبية والمالية، إضافة إلى المساهمة في ترشيد النفقات العامة وتنمية الإيرادات؛

– تحديد وحدات قياس ممكنة لا تتعرض لمشكلات قياس الأداء في وحدات الجهاز المركزي العمومي التي تقوم بمسؤولية أداء الخدمات وخاصة الخدمات العامة؛

– تزويد السلطات العليا في الدولة والسلطة التشريعية والجمهور برأي محايد وعادل عن الكيفية التي أديرت بها أموال الدولة وممتلكاتها؛

– قد تكون موارد المالية العامة محدودة، وليست قابلة دوما للتطوير في بعض الدول، لذلك يجب تخصيصها بأكبر قدر من الكفاءة الممكنة؛

– تحديد أسباب القصور والنجاح، والاهتمام بتقديم مقترحات هامة وجوهرية وبناءة لتحقيق التحسينات اللازمة، وإيجاد الحلول المناسبة لتلافي أسباب وأوجه القصور في المستقبل.

لذلك يتعين على الحكومات المعاصرة العمل بروح ومنهج منظمات الأعمال، ذلك أن قياس الأداء من شأنه أن يساهم في ربط الأداء بأهداف واستراتيجيات الجهات العمومية بل الأهداف العامة للحكومة.

الفرع الثاني: مداخل قياس الأداء

تنقسم مداخل قياس الأداء إلى ثلاث مداخل هي:[1]

أولا_ قياس المجهودات: تعكس قياس مقدار الموارد المالية وغير المالية التي تتطلبها البرامج والأنشطة.

ثانيا_ قياس الانجازات: وتنقسم إلي نوعين هما:

[1] هاني عبد الرحمان العمري، **منهجية تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في المؤسسات السعودية**، ، المؤتمر الدولي للتنمية الإدارية حول نحو أداء متميز في القطاع الحكومي، معهد الإدارة العامة، الرياض المملكة السعودية، نوفمبر 2009، ص: 7.

– مقاييس المخرجات والتي تقيس كمية الخدمات التي تم تأديتها؛

– مقاييس النتائج وهي اعتماد رأى الجمهور حول نتائج البرامج والخدمات المؤداة وهو أكثر فائدة عندما يتم مقارنتها بنتائج السنوات السابقة، ويتم مقارنة النتائج بالأهداف المحددة مسبقا أو المعايير العادية أو المقبولة في النشاط مجال المقارنة.

ثالثا_ مقياس ربط المجهودات والانجازات: تقيس هذه المؤشرات الموارد المستخدمة أو التكاليف التي تطلبها كل وحدة من المخرجات، ويسمي مقياس الكفاءة، والذي يمثل العلاقة بين التكاليف والنتائج ويطلق عليه مقاييس التكاليف–النتائج.

الفرع الثالث: أنواع مؤشرات قياس الأداء

مؤشر الأداء هو بيان كمي يقيس فعالية أداء كفاءة الكل أو الجزء من عملية أو نظام وذلك بالنسبة لمعيار في شكل خطة أو هدف تم تحديده وقبوله في إطار الاستراتيجية الكلية، فهو يهتم بفعالية العملية وكفاءة استخدام الموارد، فهو وسيلة للقياس والتسيير في شكل تجميع لمجموعة من المعلومات تخضع للملاحظة.

في إطار برنامج مراجعة النفقات العامة وتقييم المساءلة المالية يوجد 31 مؤشرا للأداء تغطي مجموعة متنوعة من ركائز تسيير المالية العامة، تتجمع هذه المؤشرات تحت سبعة دعائم هي:[1]

1– موثوقية الموازنة: الموازنة العامة واقعية وتنفيذها يتم وفقا لما هو محدد، ويتم التقييم بمقارنة الإيرادات والنفقات الفعلية مع الموازنة الأولية، تشمل على مؤشر إجمالي النفقات الفعلية، مؤشر مكونات النفقات الفعلية، ومؤشر الإيرادات الفعلية؛

2– شفافية المالية العامة: أي المعلومات حول تسيير المالية العامة كاملة ومتسقة ويمكن وصول المستخدمين إليها، ويستند هذا التقييم على تصنيف مفصل للموازنة، والشفافية في كل من الإيرادات العامة والنفقات، بما في ذلك التحويلات الحكومية الدولية، ومعلومات عن الخدمات وسهولة الحصول على الوثائق المالية للموازنة، ونميز في مجال شفافية المالية العامة بين مؤشر تصنيفات الموازنة، مؤشر الوثائق الموازنية، عمليات الإدارة المركزية غير المسجلة في السجلات المالية، التحويلات للإدارات غير المركزية، استعمال معلومات الأداء لضمان تقديم الخدمات، دخول الجمهور إلى المعلومات الموازنية؛

(1) Secrétariat PEFA, **Cadre d'évaluation de la gestion des finances publiques**, Washington, États-Unis, Février 2016, p : 12−15. Disponible sure site : https://pefa.org/sites/default/files/PEFA%20Framework_French.pdf consulte le : 15/06/2016 .

3- تسيير الأصول والخصوم: وذلك من خلال التسيير الفعالة للأصول والخصوم والاستخدام الأمثل للموارد في إطار الاستثمارات العامة، أي التسجيل والتسيير للأصول، وإحصاء المخاطر المالية وتخطيط الديون والضمانات بعناية –موافقة ومراقبة–، وتشمل مؤشر إعداد التقارير حول المخاطر المالية، تسيير الاستثمارات العمومية، تسيير الأصول العامة، تسيير الدين العام؛

4- الاستراتيجية الموازنية وإعداد الموازنة المعتمدة على السياسة العامة: يتم تطوير الاستراتيجية الموازنية والموازنة مع ضرورة الأخذ في الاعتبار السياسات المالية والخطط الاستراتيجية للدولة، وعلى أساس توقعات الاقتصاد الكلي والموازنة الإجمالية، يتكون من مؤشرات تقديرات الاقتصاد الكلي والموازنة الاستراتجيات الموازنية، التوقعات المتوسطة المدى لتغطية النفقات العامة، مؤشر عملية إعداد الموازنة فحص الموازنة من السلطة التشريعية؛

5- التنبؤ والرقابة حول تنفيذ الموازنة: يتم تنفيذ الموازنة في إطار المعايير والعمليات والرقابة الداخلية الفعالة، وضمان أن يتم الحصول على الموارد واستخدامها على النحو المنشود، ونميز فيه بين مؤشرات تسيير الإرادات، التسجيل المحاسبي للإيرادات، القدرة على التنبؤ حول تخصيص الموارد الجارية مؤشرات متأخرات الإنفاق، مؤشر الرقابة على الأجور، مؤشر تسيير المشتريات، الرقابة الداخلية حول النفقات من غير الرواتب، مؤشر التدقيق الداخلي؛

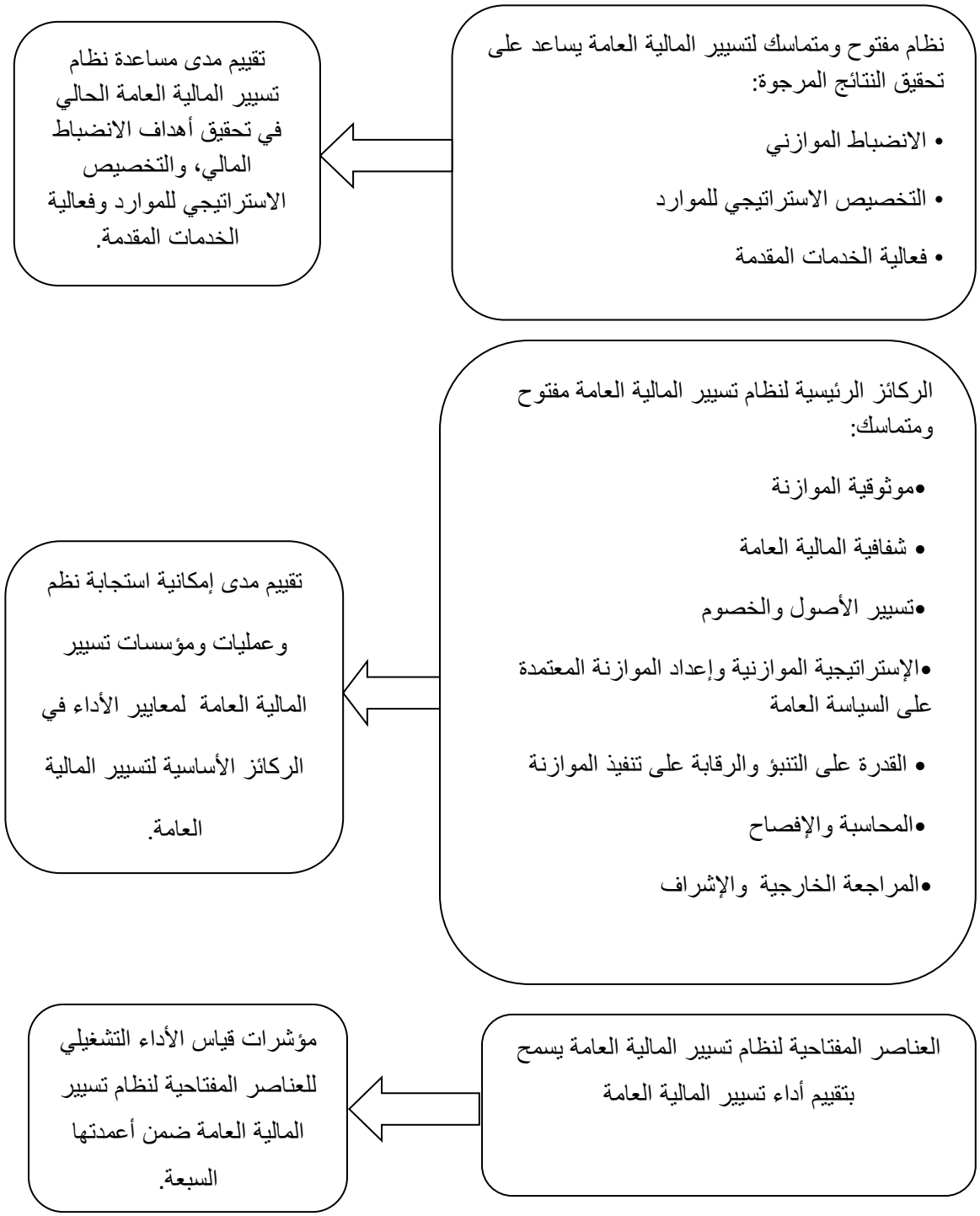
6- المحاسبة والإفصاح: أي المحافظة على بيانات دقيقة وموثوق بها في حينها، ويتم إعداد ونشر التقارير في الوقت المناسب لتلبية احتياجات اتخاذ القرارات، التسيير والمعلومات، ويشمل مؤشر سلامة البيانات المالية، مؤشرات تقارير الموازنة الجارية، التقارير المالية السنوية؛

7- المراجعة الخارجية والإشراف: من خلال مراقبة المالية العامة بشكل مستقل، وتوجد أحكام متابعة خارجية لها سلطة تطبيق تدابير التحسين الموصى بها، وتشمل مؤشر المراجعة الخارجية، مؤشر استعراض تقارير مراجعة الحسابات من قبل السلطة التشريعية.

والشكل الموالي يوضح الهيكل العام لبرنامج مراجعة النفقات العامة والمساءلة المالية في المالية العامة**(PEFA)**.

الشكل رقم(2-5): الهيكل العام لبرنامج تقييم النفقات العامة والمساءلة المالية

الإطار التحليلي الضمني حسب (PEFA) **التقييم (PEFA)**



Source : Secrétariat PEFA, **Cadre d'évaluation de la gestion des finances publiques**, op-cit, p : 7.

الفرع الرابع: مراحل قياس الأداء

تمر عملية قياس الأداء بالمراحل التالية:[1]

1- التحضير لعملية قياس الأداء: وتشمل هذه المرحلة الإعداد المسبق من قبل القائمين على عملية القياس للأدوات والوسائل الخاصة بعملية التقييم؛

2- تحديد الأهداف: في هذه المرحلة يتم تحديد فعلية الأهداف، بالتركيز على أهداف المؤسسة التي تم وضعها حسب أهميتها، وترتيب تلك الأهداف حسب الأولوية الواضحة للقياس؛

3- وضع معايير للأداء: يتم في هذه المرحلة تحديد معايير الأداء التي يمكن من خلالها مراقبة أداء المؤسسة بطريقة كفأة لجميع مستويات الأداء وتختلف هذه المعايير من برنامج لآخر نتيجة اختلاف أوجه النشاط وأهداف الوحدات عن بعضها البعض؛

4- قياس الأداء الفعلي: حيث يتم في هذه المرحلة قياس مستوى الأداء الفعلي، ومعرفة مدى قربه أو بعده عن الأهداف أو المعايير التي تم تحديدها سابقا؛

5- تحليل البيانات وتصحيح الانحرافات: في هذه المرحلة يتم تحديد الانحرافات في الأداء، من خلال عملية قياس مستوى الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط أو بالمعايير المحددة سابقا، ليتم بعدها تقويم الأداء بتصحيح هذه الانحرافات التي ظهرت في الأداء الفعلي عما هو مخطط له، من خلال تقديم البدائل المختلفة لتصحيحها واختيار البديل الأمثل؛

6- إعداد تقارير الأداء: تعاد عملية إعداد تقارير الأداء المرحلة الأخيرة من مراحل الرقابة وقياس الأداء، حيث تتضمن هذه التقارير نتائج مقارنة الأداء الفعلي بما هو محدد في الموازنة، مع توضيح الانحرافات والمسئولين عنها، وتهدف تقارير الأداء بصورة أساسية إلى إيصال نتائج الأداء والمعلومات الهامة التي تتعلق بتنفيذ العمليات المختلفة إلى الجهات المعنية، حيث تعد تقارير الأداء من أهم الوسائل التي تمكن المسئولين من الرقابة والتعرف على مدى تحقيق ما هو متوقع من النشاط.

---

[1] سعد عبد الرحمان محمد علي جبر، **دور ديوان المحاسبة في تقييم أداء المستشفيات الحكومة الأردنية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة آل البيت، الأردن، 2000، ص ص: 34-35.

خلاصة:

تلعب الموازنة العامة دورا هاما في تخصيص وتنفيذ والرقابة على المال العام وتجسيد السياسات العامة في إطار السياسات الاقتصادية الكلية للدولة، لذلك يتعين الاهتمام بعصرنة منظومة الموازنة العامة من خلال إدخال منطق التسيير القائم على النتائج خاصة في مجال برامج الإنفاق العام بغية تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية والاجتماعية، وضرورة التنسيق المحكم بين الموازنة والخطة المالية مع الحرص على استعمال آخر الطرق الحديثة في مجال تخطيط مالية الدولة طبقا لموازانة الأداء والبرامج، والموازنة المرتكزة عل النتائج بدلا عن موازنة الوسائل والبنود لما لها من العيوب وعدم فعالية برامج الإنفاق العام في تحقيق النتائج المرجوة وفقا لهذا الأسلوب والذي تشكل رقابة المشروعية احد أهم عناصره، كما أن إرساء مبادئ حوكمة الموازنة العامة في تعزيز شفافية المعاملات المالية والمشاركة ضمن الموازنة العامة يرفع بدرجة كبيرة من كفاءة برامج الإنفاق العام ويساهم في تعزيز مبدأ المساءلة مما يضمن الاستغلال الأمثل للموارد المالية والاقتصادية والحد من الفساد المالي والإداري.

تعتبر الموازنة القائمة على النتائج من أحسن الأساليب لترشيد النفقات العامة وحسن تنفيذه وحمايته من مختلف الممارسات الفاسدة، وذلك نظرا للدور الرقابي الذي تلعبه من جهة، وانعكاساتها على طبيعة الرقابة المالية من جهة أخرى، حيث عملت على تغير منطقها من رقابة المشروعية المتعلقة بالالتزام بالقوانين ومدى الانضباط بالقواعد والإجراءات إلى رقابة الأداء التي يمتد دورها إلى تقييم نوعية التسيير من حيث الكفاءة والفعالية والاقتصاد في استخدام الموارد العامة، فرقابة الأداء هي أداة لقياس النتائج المحققة مقارنة بالأهداف المخططة ومدى كفاية وكفاءة استغلال الموارد العمومية في سبيل الوصول إلى هذه النتائج، وتحديد الانحرافات إن وجدت وتقديم الاقتراحات والتوصيات التي من شأنها الاستغلال الأمثل للمال العام من خلال ترشيده وحمايته من كل أشكال الفساد الذي يمكن أن يطاله.

حيث يشكل قياس الأداء ووضع مؤشرات ومقاييس الأداء أهم مراحل رقابة الأداء على الأجهزة العمومية، والتي توضع في ضوء الاستراتيجيات وأهداف ورؤية الأجهزة الحكومية لترشيد النفقات العامة بالإضافة إلى استخدام الأساليب الحديثة لتقييم الأداء، ويعتبر برنامج مراجع الإنفاق العام والمساءلة المالية من أهم أدوات الرقابة الاقتصادية والذي يوفر إطارا لتقييم وتقديم نقاط القوة والضعف في تسيير المالية العامة، باعتباره أداة تستخدم للتقييم المستمر ورصد التغيرات في حينها حول مدى إمكانية استجابة نظم وعمليات ومؤسسات تسيير المالية العامة لمعايير الأداء، من خلال 31 مؤشرا للأداء موزعة على سبع ركائز رئيسية لنظام تسيير المالية العامة، وهذا ما يبين الأهمية الكبيرة للأداء ضمن الرقابة المالية الحديثة وهو ما يؤدي بنا إلى **التساؤل حول الدور الذي تلعبه الإنتوساي في مجال تطوير وتحسين أداء الرقابة المالية وتحقيق أهميتها الاقتصادية؟**

الفصل الثالث:

دور الإنتوساي في تطوير الرقابة المالية العامة

تمهيد:

تعتبر المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الإنتوساي(INTOSAI) أهم الهيئات الدولية المهتمة بالرقابة المالية، وتسعى إلى تفعيل دورها في حماية الموارد العامة تخصيصا واستخداما وتطوير أدائها من خلال العمل على تبادل التجارب والأفكار بين الدول المنضوية تحتها.

إن أهم إسهامات الإنتوساي في سعيها لتحسين أداء أجهزة الرقابة المالية هو إصدارها للمعايير والإرشادات الدولية الخاصة بالرقابة المالية (ISSAI)، التي يمكن للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الاستناد إليها في وضع معاييرها الوطنية المتوافقة مع قوانينهم وأنظمتهم، مع ضرورة الإفصاح عليها وإتاحتها لمستخدمي تقاريرها الرقابية.

تهدف المعايير الدولية الصادرة عن الإنتوساي إلى تعزيز استقلالية وتفعيل الرقابة المالية، بالإضافة إلى المساهمة في حوكمة القطاع العام من خلال تزويد المستخدمين بمعلومات موضوعية وموثوقة وتعزيز المساءلة والشفافية المستدامة في الاستخدام الملائم للموارد العمومية.

ومن اجل تسليط الضوء على أهمية الإنتوساي ودورها في حوكمة القطاع العام عن طريق المعايير التي تصدرها تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- **المبحث الأول:** المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة؛
- **المبحث الثاني:** المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية؛
- **المبحث الثالث:** توجيهات الإنتوساي للحوكمة الرشيدة (INTOSAI GOV).

المبحث الأول: المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

اهتمت الإنتوساي منذ نشأتها بموضوع عصرنة أنظمة الرقابة المالية لدى الدول الأعضاء فيها وذلك بالبحث في سبل إحداث التوافق بين أجهزة الرقابة المالية العليا وتعزيز التعاون بينها من خلال مؤتمراتها الدولية، هذه الأخيرة توجت بالعديد من الإعلانات التي أسهمت في تطوير الرقابة المالية سواء الداخلية منها أو الخارجية.

المطلب الأول: ماهية المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

الإنتوساي هي تشكيل دولي مركزها فيّينا عاصمة النمسا أسست سنة 1953م باعتبارها منظمة مستقلة بذاتها غير سياسية وتتمتع بالاستقلالية، تهدف إلى النهوض بتبادل الآراء والتجارب بين الأجهزة العليا للرقابة المالية في مجال رقابة المال العام[1].

الفرع الأول: نشأة وتطور الإنتوساي

ظهرت أول فكرة لإنشاء منتدى للرقابة الحكومية بعد الحرب العالمية الثانية في اجتماع لممثلين عن الأجهزة العليا للرقابة في مؤتمر دولي بمدينة بارن بسويسرا، والتي جسدت فعلا في سنة 1953 تاريخ نشأة الإنتوساي بانعقاد مؤتمر هافانا بكوبا من 2 الى 9 نوفمبر 1953 بحضور وفود من 34 بلدا وتم الاتفاق فيه على النقاط التالية:

- تأسيس الإنتوساي باعتبارها جمعية دولية؛
- التوافق على عقد مؤتمر كل ثلاث سنوات؛
- إقامة الأمانة العامة للانتوساي بالجهاز الرقابي التابع لكوبا.

استمرت الإنتوساي على عقد مؤتمراتها كل ثلاث سنوات وتحقق مكاسبا وتقدما في كل مرحلة ليتم منحها صفة منظمة غير حكومية ضمن الأمم المتحدة سنة 1967م وأصبحت مستشارا لدى مجلسها الاقتصادي والاجتماعي سنة 1970م، كما توجت مجهوداتها بإصدار المجلة الدولية للرقابة الحكومية بقرار من مجلسها التنفيذي سنة 1972م بإشراف الأجهزة الرقابية لكل من: الولايات المتحدة الأمريكية وكندا

---

[1] الإنتوساي،**النظام الأساسي**، نوفمبر 2007، متاح على الرابط التالي:
http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/1_about_us/statutes/Statuten_A_2007.pdf تاريخ التنزيل 2015/04/12.

وفنزويلا، وتوالت انجازاتها وتطورت أنشطتها في كل مؤتمر حيث تم اعتماد اللغة العربية كلغة رسمية خامسة للانتوساي سنة 1983م بمنيلا عاصمة الفلبين[1].

كما تعتبر سنة 1984م سنة حافلة بالانجازات للمنظمة وذلك بإنشائها لجان المعايير المحاسبية والرقابية لاسيما لجنة الرقابة الداخلية، هذه المعايير التي طورت وأصبحت مرجعا تعتمده الأجهزة الرقابية لتحسين أدائها الرقابي التي سنفصل فيها في المبحث الثاني من هذا الفصل.

الفرع الثاني: العضوية في الإنتوساي

إن الانضمام إلى الإنتوساي والانسحاب منها تحكمه قواعد القانون الداخلي للمنظمة.

أولا- العضوية: إن الانضمام إلى الإنتوساي والحصول على حق المشاركة في مختلف أنشطتها متاحة لجميع الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة للدول الأعضاء في منظمة الأمم المتحدة أو في إحدى منظماتها المتخصصة، وتلك الخاصة بالمنظمات التي تتجاوز نطاق الولاية الوطنية وتخضع للقوانين الدولية ذات الشخصية القانونية، كما أن المشاركة مفتوحة لجميع المنظمات الدولية ذات الطابع الدولي وغير السياسية التي تنشط في المجالات المرتبطة بالمساءلة والشفافية ومكافحة الفساد وتتقاسم أهداف الرقابة المالية الخارجية العامة، يتم ذلك من خلال تقديمها طلب الانضمام للأمانة العامة عن طريق الأجهزة الوطنية للرقابة أو التقديم المباشر[2]، ليقوم المجلس التنفيذي بدراستها وتقييمها واتخاذ القرار بشأنها.

ثانيا: الانسحاب: للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الحرية في الانسحاب من عضوية الإنتوساي شريطة أن يبلغوا الأمانة العامة كتابيا بقرار الانسحاب، والتي بدورها تقوم بإخطار المجلس التنفيذي بأسماء الأجهزة الرقابية المنسحبة[3].

الفرع الثالث: الهيكل التنظيمي للانتوساي

تقوم الإنتوساي بمختلف أنشطتها اعتمادا على الأجهزة التابعة لها، والمخطط التالي يبرز لنا مختلف تشكيلاتها.

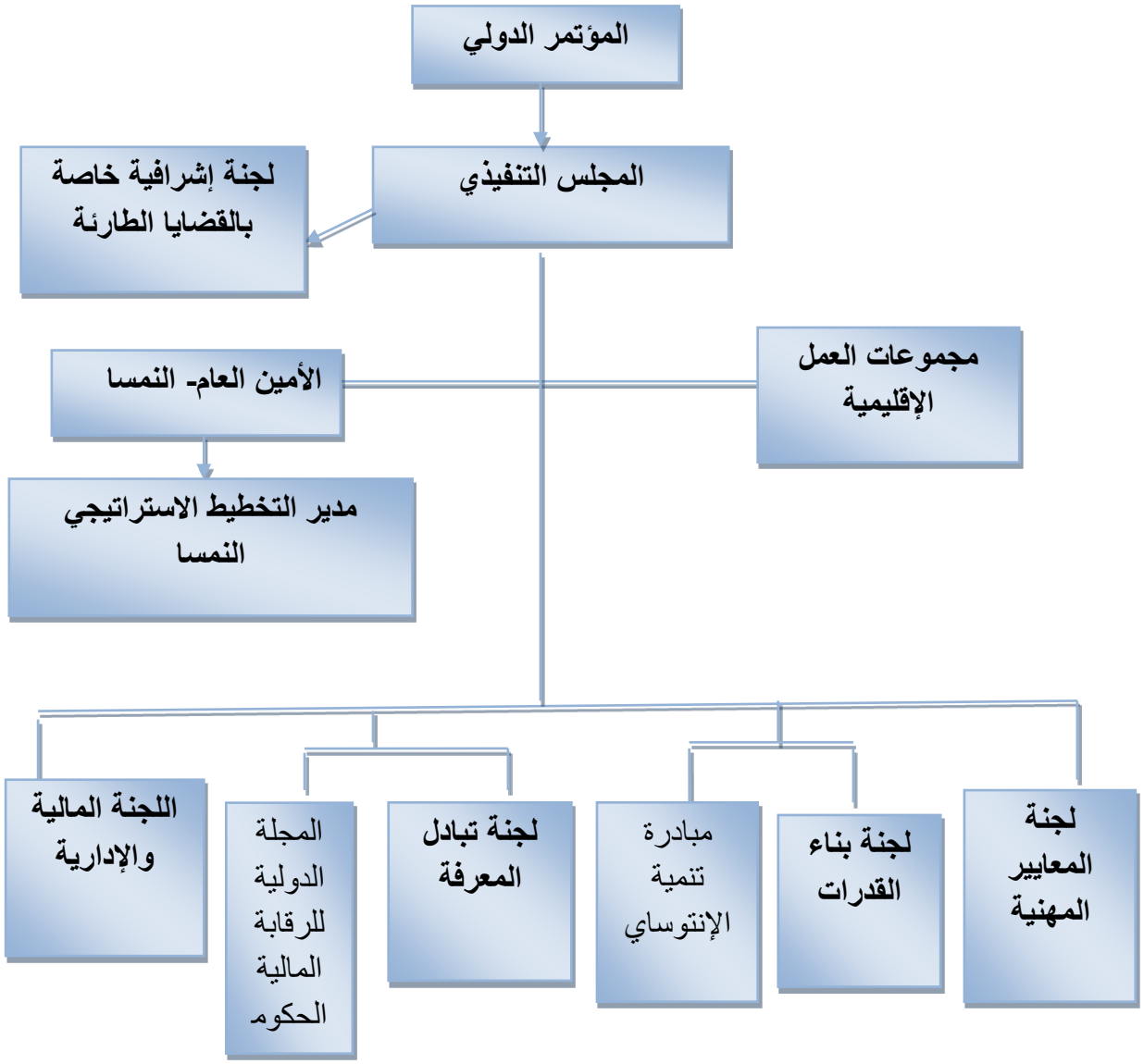
---

[1] الإنتوساي، **الإنتوساي: 50 سنة(1953، 2003)**، الو م أ، 2004، متاح على الرابط التالي:
http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/4_documents/publications/arab_publications/ARA_INTOSAI_50th_Anniv.pdf، تاريخ التنزيل 2015/05/25 .

[2] الإنتوساي، **القانون الأساسي**، مرجع سابق، المادة 2، ص: 3.

[3] نفس المرجع، المادة 12، ص: 12.

الشكل رقم (3-1):الهيكل التنظيمي للانتوساي



المصدر: الإنتوساي، **المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية**، المجلد 41، العدد 1، جانفي 2014 ص:15.

من خلال الشكل نلاحظ أن منظمة الإنتوساي تقوم بانجاز واجباتها من خلال العديد من الأجهزة والبرامج والنشاطات التي نوجزها فيما يلي:

أولا- المؤتمر: هو أعلى جهاز في المنظمة يجمع كل الأعضاء ويعقد مرة كل ثلاث سنوات بدعوة من رئيس الجهاز الأعلى للرقابة المالية العامة والمحاسبة التابع للدولة المضيفة وتحت رئاسته، تتخذ قراراته بالأغلبية البسيطة، إلا تلك المتعلقة بتعديل النظام الأساسي تتطلب مرافقة ثلثي (3/2) الأصوات، علما انه لكل جهاز صوت واحد، تتمثل مهام المؤتمر فيما يلي:[1]

- البحث والدراسة المهنية والفنية للمواضيع المتعلقة بالرقابة وتقديم الاقتراحات الخاصة بها؛

[1] محمود رسول العموري، **الرقابة المالية العليا- دراسة مقارنة-** ، منشورات الحلبي الحقوقية، ط1، لبنان، 2005، ص: 63.

– المصادقة على اللوائح الخاصة بالمنظمة وتعديلها؛

– النظر في المواضيع المعروضة من طرف مجلس إدارة المنظمة؛

– تشكيل اللجان وتحديد مهامها وواجباتها؛

– تحديد الدولة التي ستنظم المؤتمر القادم؛

– تعيين مراجعي حسابات المنظمة لمدة ثلاث سنوات طبقا لما يعرضه مجلس الإدارة والموافقة على الميزانية الخاصة بهذه المدة.

وينبغي التنويه أن اللغات المستعملة هي اللغات الخمسة المعتمدة من طرف الإنتوساي – العربية، الانجليزية، الفرنسية، الاسبانية والألمانية–.

ثانيا– المجلس التنفيذي: يتألف المجلس التنفيذي للانتوساي من 18 عضوا، يجتمع المجلس سنويا خلال الفترة التي تفصل بين انعقاد مؤتمرين للمنظمة، يترأسه رئيس الجهاز الأعلى للرقابة المالية العامة والمحاسبة الذي انعقد ببلده آخر مؤتمر وينوبه رئيس المجلس الأعلى للرقابة والمحاسبة للمؤتمر القادم أما النائب الثاني فيعين من طرف المجلس التنفيذي لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد، تتمثل مهامه فيما يلي:[1]

– إقرار الإجراءات والوسائل التنفيذية لتحقيق أهداف المنظمة وذلك في إطار توصيات المؤتمر؛

– تولي المهام التي تكلفه بها المؤتمرات؛

– اعتماد الميزانية السنوية وكذا مشروع الميزانية الثلاثية؛

– دراسة طلبات المشاركة في نشاطات منظمة الإنتوساي التي تقدمها مجموعات العمل الإقليمية؛

– مراجعة تقارير الأمانة العامة وعرضه على المؤتمر للمصادقة عليه؛

ثالثا– الأمانة العامة: مقرها فيينا عاصمة النمسا يترأسها رئيس الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة النمساوي وينوب عنه نائبه في الجهاز نفسه، وهي المسئولة عن تسيير ميزانية الإنتوساي ومساعدة المجلس التنفيذي في تسيير مجموعات العمل والاتصال الدائم بأعضاء الإنتوساي، كما توكل لها مهمة إعداد مشروع الميزانية لثلاث سنوات و نشر مختلف التقارير المالية الخاصة بالمنظمة.

[1] الإنتوساي، **النظام الأساسي**، مرجع سابق، المادة 5، ص ص: 6– 7.

رابعا- مجموعات العمل الإقليمية: تتمثل مهام مجموعات العمل الإقليمية في تحقيق أهداف الإنتوساي على المستوى الإقليمي من خلال تشجيعها على التعاون العملي والفني وتبادل الأفكار والتجارب في مجالات الرقابة المالية العامة، بالإضافة إلى تقديم المشورة والمساعدة التقنية والخدمات التنسيقية والقيام بالدراسات والتحاليل العلمية وتطويرها على المستوى الإقليمي، تتضمن حاليا سبعة (07) مجموعات عمل إقليمية هي:[1]

1. الأولاسافس(OLACEFS): مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة بأمريكا اللاتينية والكاريبي تأسست 1965م؛
2. الأفروساي(AFROSAI) : مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة تأسست 1976م؛
3. العربوساي (ARABOSAI) : مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة تأسست 1976م؛
4. الآسوساي(ASOSAI): مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة تأسست 1978م؛
5. الباساي(PASAI) : مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة لدول الباسفيك تأسست 1987م؛
6. الكاروساي(CAROSAI) : مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة للكاروساي تأسست 1988م؛
7. الأوروساي(EUROSAI) : مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة الأوروبي تأسست سنة 1990.

سادسا- اللجان الدائمة للمنظمة الدولية: يتم إنشاؤها من خلال المؤتمر، مهمتها معالجة وحل المشاكل ذات الأهمية الأساسية، يتم اختيار أعضاء هذه اللجان من خلال وبتوجيه المجلس التنفيذي، وتتمثل هذه اللجان في لجنة المعايير المهنية، لجنة بناء القدرات، لجنة تبادل المعرفة، اللجنة المالية والإدارية.

سابعا- المجلة الدولية للرقابة المالية العامة: هي جهاز رسمي للنشر خاص بمنظمة الإنتوساي، تهدف إلى تحسين إجراءات وأساليب الرقابة المالية العامة من خلال تطوير تبادل التجارب والمناهج المتعلقة بالرقابة المالية من خلال التوجيهات والمساهمات العملية المتعلقة بالرقابة والمراجعة في القطاع العام التي تحتويها، تصدر كل ثلاثة أشهر باللغات الخمس المعتمدة من طرف الإنتوساي، يشرف عليها الجهاز الأعلى للرقابة المالية العامة والمحاسبة للو م أ.

---

[1] الإنتوساي، **مجموعات العمل الإقليمية**، متاح على الرابط التالي:
http://www.intosai.org/ar/about-us/organisation/regional-working-groups.html، تاريخ الاطلاع: 2015/06/30.

ثامنا- مبادرة الإنتوساي للتنمية (IDI): تمخضت عن مؤتمر سدني سنة 1986م، ثم أصبحت مؤسسة تتمتع بالاستقلالية المالية والتنظيمية بموجب القانون النرويجي برئاسة رئيس المجلس الأعلى للرقابة المالية العامة والمحاسبة النرويجي مهمتها دعم الإنتوساي من خلال بناء القدرات المهنية لأعضائها(الهدف الثاني من الخطة الاستراتيجية للانتوساي).

وينبغي التنويه أن كل من المجلة الدولية ومبادرة الإنتوساي ستصبحان تابعتان مباشرة للمجلس التنفيذي وفقا للهيكل التنظيمي المقترح ضمن الخطة الاستراتيجية للانتوساي (2017-2022)[1].

المطلب الثاني: مبادئ وأهداف الإنتوساي

اعتمدت الإنتوساي مبادئ أساسية تضمن الإجماع والتوافق أعضائها وتسمح لها بتأدية مهامها وتحقيق أهدافها.

الفرع الأول: مبادئ الإنتوساي

لقد اعتمدت الإنتوساي مجموعة من المبادئ وواصلت احترامها عبر مختلف مراحل تطورها والتي من أهمها:[2]

أولا- المساواة: فهي تسهر على تحقيق المساواة بين جميع أعضائها من خلال إتاحتها الفرصة العادلة للجميع بتبوء مراكز قيادية فيها دون اقتصارها على جهة أو مجموعة معينة؛

ثانيا- الدعم والعناية: وذلك من خلال مساعدة الأجهزة الرقابية الأقل تطورا للالتحاق بالآخرين، فهي تعمل على تقليص الهوة بين الأجهزة الرقابية المتطورة والأقل تطورا؛

رابعا- الاستقلالية: الإنتوساي منظمة مستقلة لا تخضع لأي جهة، تسهر على إقامة علاقات وطيدة مع مختلف الهيئات الدولية في إطار التعاون بروح المساواة والندية؛

خامسا- الحياد: الإنتوساي منظمة غير سياسية مبدؤها عدم التدخل في النزاعات السياسية والإيديولوجية.

---

[1] intosai, **strategic plan 2017-2022, p:46,** Available on the site:
http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/0_news/2016/220416_StrategicPlan_2017_22_EN.pdf
تاريخ التنزيل 2015/06/22.

[2] الإنتوساي، **الإنتوساي: 50 سنة(1953، 2003)**، مرجع سابق، ص 149.

الفرع الثاني: الأهداف الاستراتيجية للانتوساي

تسعى الإنتوساي إلى تحقيق أربعة أهداف إستراتيجية سطرتها في خطتها الاستراتيجية (2017-2022) من أجل تعزيز جوانب الشفافية والمساءلة والمصداقية للأجهزة الرقابية والتي تمثل امتدادا للإستراتيجية(2011-2016) السابقة. وتتمثل هذه الأهداف فيما يلي:[1]

أولا- المعايير المهنية: تعمل الإنتوساي على إيجاد معايير دولية للأجهزة الرقابية (ISSAIS) والمحافظة عليها والإسهام في اعتماد معايير مهنية مناسبة وفعّالة من اجل تقوية الأجهزة الرقابية ودعم استقلالها وتوسيع مجال اختصاصها، وسطرت من اجل ذلك أهداف إستراتيجية فرعية أهمها:

- توفير إطار تنظيمي قوي لدعم مستوى الإنتوساي من خلال تشكيل مجلس دائم لوضع المعايير (المنتدى العام)، ووظيفة الدعم الفني كوظيفة استشارية مستقلة؛

- التأكد من أن المعايير واضحة، ذات صلة ومناسبة بما فيه الكفاية لجعلها الحل المفضل لأعضاء الإنتوساي، وان تكون محل إجماع واعتراف من قبل جميع أصحاب المصلحة؛

- تعزيز الوعي بالمعايير الدولية للأجهزة الرقابية وإرشادات الحوكمة؛

- الانتقال من مرحلة التطوير إلى مرحلة المحافظة؛

- توفير المعايير الدولية للأجهزة الرقابية والمحافظة عليها.

ثانيا- تنمية قدرات المؤسسات: تعمل الإنتوساي لأجل بناء كفاءات الأجهزة الرقابية وقدراتها المهنية من خلال أنشطة التكوين والمساعدة الفنية والتعاون وتبادل المعلومات، وتستعين لتحقيق هذا الهدف باستراتيجيات الدعم التالية:

- تحديد التحديات والفرص لتنمية القدرات من أجل تيسير الوصول إلى الحلول بما في ذلك الوصول إلى تعاون المانحين؛

- التطوير المهني الهيكلي لقدرات الإنتوساي باعتباره مرتكزا لتطوير القدرات المهنية ؛

- تطوير التعاون مع المنظمات الدولية التي تعنى بالتنمية وبما يتماشى مع استقلالية الإنتوساي؛

- خدمات النصح ولاستشارة؛

[1] intosai, **strategic plan 2017-2022,** op-cit, p p: 22-35.

– دعم أفضل الممارسات وضمان الجودة من خلال مراجعات تطوعية.

ثالثا– تبادل المعرفة وخدمات المعرفة: تعتبر الإنتوساي مرجعا للأجهزة الرقابية من أجل التعاون والتحسين الدائم للأداء من خلال تبادل الخبرات والمعرفة وإجراء الدراسات والبحوث المتعلقة بأفضل الممارسات وخلاصاتها المتعلقة بتوجيهات العمليات الرقابية التي يمكن اعتبارها مرجعا مشتركا، مستعينة في ذلك بالأهداف الفرعية التالية:

– إنشاء مجموعات عمل جديدة والمحافظة على مجموعات العمل الموجودة؛

– تسيير الدراسات المتعلقة بأفضل الممارسات بما يتماشى مع اعتبارات التنوع والسيادة؛

– تشجيع التواصل وتفعيله؛

– دعم عمليات الشراكة مع المؤسسات البحثية والجمعيات المهنية.

رابعا: الإنتوساي منظمة عالمية نموذجية: تتبع الإنتوساي مجموعة من الأساليب تنشد منها تعزيز الاقتصاد والكفاءة والفعالية، وإرساء الحوكمة الفعالة وتحقيق الاستقلالية معتمدة على الاستراتيجيات الجزئية التالية:

– متابعة تنفيذ الخطة الاستراتيجية للانتوساي؛

– ضمان التمويل الكافي لعمليات الإنتوساي؛

– دعم وتطوير التعاون المستمر مع المجتمع الدولي؛

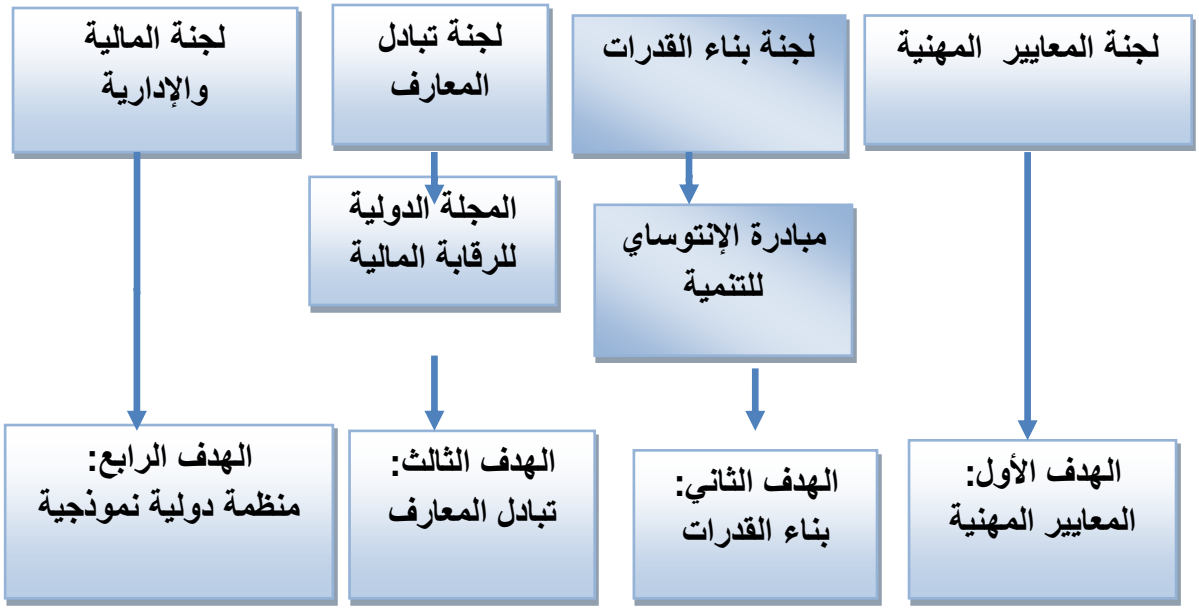
– مواصلة إثبات قيمة ومنافع الأجهزة الرقابية المستقلة؛

– اتخاذ القرارات في الوقت المناسب؛

– تعزيز التعاون عبر المنظمة، وتحسين الشفافية.

كما نستنتج العلاقة المباشرة بين أجهزة الإنتوساي والأهداف الاستراتيجية للمنظمة والتي يمكن تفسيرها من خلال المخطط التالي:

الشكل رقم (3-2): علاقة أجهزة الإنتوساي بالأهداف الاستراتيجية



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على الهيكل التنظيمي للانتوساي وأهدافها.

المطلب الثالث: أهم إعلانات الإنتوساي

توجت مؤتمرات الإنتوساي وهيئاتها الإقليمية بإصدار العديد من الإعلانات الدولية المتضمنة للتوجيهات والتوضيحات المنظّمة لعمل الأجهزة الرقابية، والتي من أهمها إعلان ليما، طوكيو، بالي وبيان القاهرة، ومكسيكو.

الفرع الأول: إعلان ليما

يعتبر إعلان ليما من أهم الإعلانات التي صدرت عن الإنتوساي، فهو بمثابة النظام الأساسي للعمل الرقابي نظرا لما ينطوي عليه من مبادئ أساسية للرقابة المالية وأهميتها في تطوير وتحسين الرقابة المالية العليا الخارجية من خلال توفير الضمانات التي تجعلها أكثر كفاءة في أدائها وفعالية في نتائجها.

احتوى هذا الإعلان 25 قسما تركزت حول توضيح بعض المفاهيم المتعلقة بالرقابة المالية وكيفية تأديتها، وفيما يلي أهم ما جاء فيه:[1]

- **القواعد العامة:** أوضحت مفهوم الرقابة وأهدافها وأنواعها؛

[1] الإنتوساي، **إعلان ليما**، 1982، متاح على الرابط التالي: http://ar.issai.org/media/14002/issai_1a.pdf تاريخ التنزيل 2015/06/20.

- **الاستقلالية:** تطرقت إلى ضرورة استقلالية الهيئات الرقابية استقلالية مالية ووظيفية وإدارية عن الجهات الخاضعة لرقابتها؛

- **العلاقة بالسلطة التشريعية والإدارة التنفيذية:** أشارت إلى ضرورة تنظيم هذه العلاقة من خلال الدستور وفقا لظروف ومتطلبات كل بلد، وان الحكومة هي المسئولة الوحيدة عن أعمالها؛

- **سلطات الهيئات العليا للرقابة المالية:** اشتمل الإعلان على سلطات التحقيق من حيث حق السلطات الرقابية في تحديد مستلزمات ومواعيد ومكان العمليات الرقابية وفرض الرد والإجابة على ملاحظاتها؛

- **أساليب وأعضاء الأجهزة الرقابية والتبادل الدولي للمعرفة:** ركز على ضرورة تسطير الأجهزة الرقابية لخطط عمل بنفسها من حيث توقيتها والعينات التي تشملها وأساليبها، وكذا ضرورة العناية بالمؤهلات والنزاهة في اختيار أعضائها التي تتجاوز حدود المعرفة القانونية والاقتصادية والمحاسبية التي يمكن تنميتها من خلال التبادل الدولي للخبرات والتجارب المكتسبة في إطار الإنتوساي؛

- **التقارير:** أكد الإعلان على ضرورة إتاحة النتائج المتوصل إليها في العملية الرقابية للسلطة التشريعية والجمهور من خلال تقاريرها السنوية بإتباع أسلوب موضوعي وواضح وبعبارات دقيقة وواضحة؛

- **اختصاص هيئات الرقابة المالية:** حيث أوضح الإعلان ضرورة تحديد الاختصاصات الأساسية بمقتضى الدستور، وأن تشمل رقابتها جميع هيئات الإدارة المالية العامة بغض النظر عن مكانها داخل أو خارج البلد، وكذا مراقبة الضرائب والعقود العامة والمشروعات الصناعية والتجارية التي تمولها الدولة والهيئات الحاصلة على إعانات الدولة والمنظمات الدولية المعتمدة على مساهمات أعضائها.

من خلال دراسة نص هذا الإعلان وما احتواه من مبادئ يمكن الحكم بحق انه دستور نموذجي للرقابة المالية يضع بين أيدي جميع الدول المبادئ الأساسية التي يجب أن تتحقق في كل جهاز رقابي ليواكب التقدم التقني والحضاري والتطور الاقتصادي والاجتماعي في الدول الحديثة لاسيما في بلدنا الجزائر.

الفرع الثاني: إعلان طوكيو

صدر هذا الإعلان عن الآسوساي في مؤتمرها المنعقد بطوكيو العاصمة اليابانية سنة 1985م وسمي بمبدأ طوكيو الخاص بالمساءلة العامة، أكد على الصلة الوثيقة بين الرقابة المالية على الأجهزة الحكومية والمساءلة، حيث يؤدي تطبيق هذا المبدأ لتحسين الأداء الإداري والمالي للإدارة العامة إذ كلما شعرت الإدارة بأنها عرضة للمساءلة حسنت من أدائها وعززت نظم رقابتها الداخلية، كما ربط هذا الإعلان بين تطبيق هذا المبدأ وانخفاض الدين العام، لقد تناول هذا الإعلان الموضوع الرئيسي من خلال أربعة مواضيع فرعية هي:[1]

- **الموضوع الفرعي الأول:** تناول المساءلة العامة من حيث مفاهيمها ونتائجها ومشكلاتها؛

- **الموضوع الفرعي الثاني:** تم التركيز فيه على رقابة الأداء كوسيلة من وسائل دعم المساءلة؛

- **الموضوع الفرعي الثالث:** تناول المساءلة العامة في المشروعات العامة بأنواعها؛

- **الموضوع الفرعي الرابع:** دور التدريب في دعم المساءلة خاصة للموظفين الجدد.

الفرع الثالث: إعلان بالي

صدر هذا الإعلان عن الآسوساي في مؤتمرها المنعقد في بالي سنة 1988م بشأن دور الرقابة المالية في دعم الإصلاح للوصول إلى إدارة تتمتع بالكفاءة العالية، حيث تطرق إلى ثلاث موضوعات فرعية هي:[2]

- **الموضوع الفرعي الأول:** اهتم بالسلطة القانونية للرقابة المالية واعتبارات تتعلق بالموارد؛

- **الموضوع الفرعي الثاني:** تمحور حول مناهج الرقابة المالية وممارساتها خاصة الرقابة على الضرائب والرقابة على الدين العام؛

---

[1] الآسوساي، **إعلان طوكيو بشان مبادئ المسائلة العامة**، طوكيو، 1985، متاح على الرابط:
www . saacb.ps /controldocuments/tokyo.pdf، تاريخ الاطلاع 2015/05/20.

[2] الآسوساي، **إعلان بالي بشأن دور الرقابة المالية في دعم الإصلاح للوصول إلى إدارة عامة تتمتع بالكفاءة العالية**، ترجمة طارق الساطي متاح على الرابط: www.saacb.ps/controldocuments/play/pdf، تاريخ الاطلاع 2015/06/09.

- **الموضوع الفرعي الثالث:** بحث في أساليب تحسين الأداء للهيئات العليا للرقابة المالية وسبل تحقيق النوعية.

ناقش هذا المؤتمر مواضيع أساسية في دعم الدور الرقابي لأجهزة تتمتع بالكفاءة العالية، حيث ركز هذا الإعلان على ضرورة تمتع الأجهزة الرقابية بسلطة قانونية، كما ركز على إيرادين مهمين لأي دولة وهما الضرائب والدين العام، ذلك أن الضرائب أهم إيراد مالي واقتصادي لذا توجب إحكام الرقابة عليها، بينما الدين العام فهو يشكل الشغل الشاغل لأغلب الدول نظرا لحتمية اللجوء إليه من جهة ومخاطر التبعية وفقدان الاستقلالية الاقتصادية الناتجة عنه، هذا ما يقتضي ضرورة التخطيط للرقابة المالية واعتماد قواعد رقابية دقيقة ومحاسبية مقبولة وتأهيل الموظفين من خلال التدريب والإشراف والفحص الداخلي والخارجي.

الفرع الرابع: بيان القاهرة

تمخض هذا البيان عن مؤتمر الانكوساي الخامس عشر بالقاهرة سنة 1995م بلغ عدد المشاركين فيه 125 جهازا، تضمن في جدول أعماله موضوعين محوريين هما مراجعة البيئة وتحسين الإدارة المالية الحكومية.

اشتمل الموضوع الأول تعريف وأهمية مراجعة البيئة وسلطات ومسؤوليات الأجهزة العليا للرقابة المالية في مجال البيئة، وكذا المناهج والتقنيات الحديثة المستخدمة في المراجعة في مجال البيئة، أما الموضوع الثاني فناقش ستة مواضيع فرعية تتعلق بمعايير المحاسبة والمراجعة، معايير المراقبة الداخلية مراجعة الدين العام وكذا المراجعة الالكترونية للبيانات وتقييم البرامج.

أوصى المؤتمر بضرورة الاهتمام بمسائل البيئة في العمليات الرقابية التي هي من صلب عمل الأجهزة الرقابية، ذلك أن الأضرار السيئة على البيئة التي تخلفها المشاريع تحتاج إلى مراجعة ومراقبة للحد منها حفاظا على الحياة الذي يعد التحدي المعاصر لكل الشعوب، فجاء البيان في هذا الاتجاه لتحقيق هذه الغاية من خلال حث الحكومات والأجهزة الرقابية على القيام بدورها وتحمل مسؤولياتها الرقابية للحفاظ وحماية البيئة، كما أكد على ضرورة اعتماد معايير تكفل حماية المال العام بكل الوسائل

والإمكانات من خلال إرساء معايير عامة تشمل كل مجالات الأعمال المالية انطلاقا من التسجيل المحاسبي إلى غاية تقييم البرامج التي يعتمد عليها في التنفيذ.

الفرع الخامس: إعلان مكسيكو

تضمن إعلان مكسيكو المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المتعلقة بالاستقلالية، حيث اعتمد في الانكوساي التاسع عشر بالمكسيك سنة 2007م، تطرق إلى ثمانية مواضيع أساسية حول استقلالية الأجهزة الرقابية كشروط أساسية من اجل رقابة مالية عامة متناسقة، دارت حول النقاط التالية:[1]

- وجود إطار دستوري وقانوني وأحكام تطبيقية واقعية خاصة بهذا الإطار؛

- استقلالية رئيس الجهاز الرقابي ومساعديه بطرق وظيفية تجعل له حصانة قانونية عند القيام بمهامه بما فيها ضمان الحفاظ على المنصب؛

- منح صلاحيات واسعة وكافية للأجهزة الرقابية وحرية تصرف كاملة عند انجاز المهام الرقابية المتعلقة باختيار مواضيع الرقابة أو التخطيط لها وإعداد التقارير الخاصة بها؛

- الحرية التامة في التحري والوصول إلى المعلومات وإقرار العقوبات التي تدخل ضمن صلاحيات الجهاز الرقابي؛

- حرية الأجهزة الرقابية في إعداد التقارير الخاصة بعملياتها؛

- تسخير الميكانيزمات والآليات للجهاز الرقابي من اجل إقرار الملاحظات المتعلقة بالتوصيات؛

- الاستقلالية الإدارية والمالية والوظيفية لانجاز الأنشطة وكذلك توفير الموارد اللازمة البشرية والمالية المناسبة؛

- الحرية في وقت إعداد التقارير ومحتوياتها ونشرها وتوزيعها.

---

[1] الإنتوساي، **إعلان مكسيكو**، 2007، المكسيك، متاح على الرابط:
http://ar.issai.org/media/14019/issai_10_a.pdf، تاريخ التنزيل 2015/06/22.

المبحث الثاني: المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية

أصدرت الإنتوساي معايير الرقابة المالية لأول مرة سنة 1992م في مؤتمرها الرابع عشر بواشنطن، ليتم تنقيحها وتعديلها في العديد من المرات حتى وصلت إلى صيغتها الحالية المعتمدة.

المطلب الأول: ماهية المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية

المعايير هي القواعد المتفق عليها لقياس جودة الأداء تمثل إطارا عاما للإجراءات والممارسات التي يجب إتباعها عند القيام بالرقابة، أي معايير إرشادية للأجهزة العليا للرقابة مقدمة للدول الأعضاء في الإنتوساي للاسترشاد بها عند وضعها لمعايير وطنية تلاءم بيئتها وظروف أنظمتها.

تعرف الإنتوساي المعايير بأنها"المبادئ التي توفر الحد الأدنى لتوجيه المدقق ومساعدته في تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية التي يجب عليه تطبيقها لتحقيق هدف الرقابة، فهي بمثابة المقاييس المعتمدة التي يتم على أساسها تقييم جودة نتائج الرقابة" [1].

الفرع الأول: نشأة وتطور المعايير الدولية للرقابة المالية

لقد تم إصدار معايير الرقابة المالية (IAS) والتي تسمى حاليا المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة (ISSAI) سنة 1992م، وذلك للحاجة إلى معايير وإرشادات مفصلة من خلال التعاون مع الاتحاد الدولي للمحاسبين والمجلس الدولي لمعايير الرقابة والتأكيد، من اجل الوصول إلى معايير مقبولة عالميا لإجراء عمليات الرقابة على البيانات المالية تعمل على تحسين جودة الرقابة وتعزز الثقة في عملها ومصداقيته.

تبنت الإنتوساي عدة تعديلات وتنقيحات للمعايير المعتمدة في بعض مؤتمراتها، ففي مؤتمر القاهرة سنة 1995م قامت بتبني قواعد وآداب المهنة والمعايير الرقابية، ودليل تنفيذ إطار المعايير المحاسبة في مؤتمر مونتيفديو بالاوروغواي سنة 1998م، كما اعتمدت توجيهات بخصوص تنفيذ معايير الرقابة على الأداء في مؤتمر سيول بكوريا الجنوبية سنة 2001، بعدها شهدت توسيعا هاما في المعايير المهنية والإرشادات مثل معايير التدقيق والرقابة الداخلية والدين العام والخصخصة وتكنولوجيا المعلومات والبيئة في مؤتمر بودابست سنة 2004، وكانت تعديلات مؤتمر جنوب إفريقيا سنة 2010م أهم التعديلات توسعا وعمقا والذي حضره 152 جهاز رقابي وتم فيه إقرار العديد من المبادئ المتعلقة بمخرجات لجنة

---

[1] صالح المصلح، **إعداد التقارير الرقابية وفق المعايير الدولية**، ورقة عمل مقدمة في الورشة التدريبية الخاصة ب " مكافحة الفساد للعاملين في الرقابة الداخلية في وزارة التربية والتعليم" رام الله فلسطين، 18_2013/20/19، متاح على الرابط:
http://www.pacc.pna.ps/ar/files/papers-studies/saleh%202013-2.pdf ، تاريخ التنزيل:2015/06/14.

المعايير المهنية كان أهمها مشروع الشفافية والمساءلة، مشروع رقابة الجودة، بالإضافة إلى مخرجات اللجنة الفرعية للمراجعة المالية وأدلة الإنتوساي للحوكمة الرشيدة.

تعتبر المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية التي أقرها مؤتمر الانكوساي 21 المنعقد ببكين في أكتوبر 2013م أغلب المعايير المعتمدة حاليا، هذا المؤتمر الذي حضره أكثر من 546 وفدا يمثلون 158 جهازا أعلى للرقابة و19 وفدا يمثلون أصدقاء الإنتوساي و33 مراقبا يمثلون 22 منظمة[1]، وتم فيه إقرار المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة وإرشادات الإنتوساي للحوكمة الجيدة والتي نلخصها في الجدول التالي:

الجدول رقم(3-1): قائمة المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة، وإرشادات الإنتوساي للحوكمة الجيدة، والمستندات الرسمية التي أقرها الانكوساي الحادي والعشرون

المعيار/الإرشاد	العنوان	الجهة المسئولة عن الإعداد
المعيار 12	قيمة وفوائد الأجهزة العليا للرقابة-إحداث فارق في حياة المواطنين	مجموعة عمل قيمة وفوائد الأجهزة العليا للرقابة
المعيار 100	المبادئ الأساسية لمراجعة القطاع العام	مشروع تنسيقي
المعيار 200	المبادئ الأساسية للمراجعة المالية	مشروع تنسيقي
المعيار 300	المبادئ الأساسية لمراجعة الأداء	مشروع تنسيقي
المعيار 400	المبادئ الأساسية لمراجعة المطابقة	مشروع تنسيقي

المصدر: الانكوساي، **المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية**، العدد 21، مرجع سابق، ص: 14.

الفرع الثاني: أهمية المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة

تحظى معايير الرقابة الحكومية بأهمية بالغة في تطوير العمل الرقابي، ذلك أن غيابها من شأنه أن يوجد بعض الصعوبات التي قد تحول دون وصول الأجهزة الرقابية للكفاءة والفعالية المنشودة، ويمكن إيجاز أهميتها فيما يلي:[2]

1- تقوية أجهزة الرقابة وتعزيز الثقة في نتائجها ذلك أن تطبيقها من شأنه تحسين الكفاءة؛

[1] الانكوساي، **المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية**، العدد 21، الو م أ، جانفي 2011، ص11، متاح على الرابط:
http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/3_committees/3_goal3/IJGA_Issues/2014/AR_ijga_jan14.pdf تاريخ التنزيل 2016/06/16.

[2] صالح المصلح، **إعداد التقارير الرقابية وفق المعايير الدولية**، مرجع سابق، ص ص: 3- 4.

2- وضع الأسس العامة وتوفير الحد الأدنى من التوجيه للمراجع بما يساعده على تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية التي يجب تطبيقها؛

3- تعتبر كمقياس يتم على أساسه تقييم جودة نتائج العملية الرقابية والتأكد من أنها لم تخرج عن مسارها الموافق للهدف المخطط؛

4- تحديد الشروط التي يقتضي توفرها في الجهاز الرقابي والمدقق لممارسة العمل الرقابي بكفاءة وفعالية، كما توفر الأسس الموضوعية لتقييم الفاعلين بالرقابة؛

5- توحيد المفاهيم لعمليات التدقيق سواء على المستوى المحلي، الإقليمي أو الدولي وبيان أهدافها ونطاقها ومسؤولياتها؛

6- تحسين مهنة التدقيق الحكومي من خلال تقديم أفضل الخدمات للجهات الخاضعة للرقابة وتحديد اختصاصات ومسؤوليات كل من المدقق والجهاز الرقابي؛

7- تحسين جودة نتائج التدقيق من خلال زيادة الثقة والاطمئنان لدى مستعمل تلك النتائج؛

8- تنظيم العلاقة بين الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية؛

9- تنظيم العلاقة بين الجهات الرقابية والجهات الأخرى كالسلطة التشريعية والسلطة التنفيذية؛

10- وضع أهم المبادئ والقواعد الأساسية لصياغة التقارير الرقابية بما يحقق الأهداف الرقابية بكفاءة وفعالية.

المطلب الثاني: الشروط الأساسية لسير الأجهزة العليا للرقابة المالية

تمثل الشروط الأساسية المستوى الثاني للمعايير الدولية وتشمل المعايير التالية:

- المعيار (ISSAI 10) المتعلق بإعلان مكسيكو؛
- المعيار (ISSAI11) الخاص باستقلالية الأجهزة العليا للرقابة؛
- المعيار (ISSAI12) القيمة والمنافع؛
- المعيار (ISSAI20) الشفافية والمساءلة؛
- المعيار (ISSAI21) الشفافية والمساءلة- المبادئ وأفضل الممارسات؛

- المعيار (ISSAI30) أخلاقيات المهنة؛

- المعيار (ISSAI40) رقابة النوعية.

لقد تطرقنا إلى المعيار المتعلق بإعلان مكسيكو في المبحث السابق لذا سيقتصر عرضنا للمعايير المتبقية.

الفرع الأول: المعيار (ISSAI11) الخاص باستقلالية الأجهزة العليا للرقابة

يهدف هذا المعيار إلى توفير الجو المثالي والإمكانيات التي تعمل على تطوير وتحسين استقلالية الأجهزة الرقابية، تتطابق توجيهاته مع مبادئ إعلان مكسيكو التي تم تطويرها من قبل الأجهزة الرقابية من خلال تقديم الإيضاحات والتطبيقات للمبادئ الثمانية المعتمدة في إعلان مكسيكو والتي سنتعرض لها كما يلي:[1]

1- **المبدأ الأول: وجود إطار تنظيمي مناسب وفعال:** من خلال تشريعات واضحة تحدد مدى استقلالية الأجهزة الرقابية، كوضع تنظيم يحقق الاستقلالية عن السلطة التنفيذية؛

2- **المبدأ الثاني: استقلالية رؤساء الأجهزة الرقابية والأعضاء:** توفر قوانين تحدد شروط التعيين والعمل والتقاعد، والإقالة وتحوي إجراءات تضمن استقلالهم عن السلطة التنفيذية وتضمن لهم الحفاظ على المنصب وتوفير الحصانة ضد الملاحقات القانونية أثناء تأديتهم لمهامهم، كأن يتم تعيين رئيس المجلس من طرف السلطة التشريعية وكذا إقالته، أو من طرف الحاكم العام بعد موافقة السلطة التشريعية أو بموجب مرسوم رئاسي؛

3- المبدأ الثالث: صلاحيات واسعة وكافية مع الحرية التامة في التصرف: يجب أن تتمتع الأجهزة الرقابية بالسلطة الكافية للقيام بمهامها في مجال حماية المال العام في عمليات تحصيله وتخصيصه والتسجيل النظامي لهذه العمليات المفضية إلى تجويد التقارير والكفاءة والفعالية في عمل الإدارة المالية كما يجب أن تكون مستقلة في اختيار مواضيع الرقابة والتخطيط للعمليات الرقابية مع الحرص على عدم التدخل في الجهات الخاضعة لرقابتها وألا تسمح لموظفيها تكوين علاقات مع هذه الجهات حفاظا على الموضوعية من خلال التدريب والتركيز على معايير الجودة في العمل، كما يجب الحرص على عدم مشاركة المراقبين الماليين مع المديرين في التسيير بل الاكتفاء بدور الملاحظين فقط بعيدا عن المشاركة في اتخاذ القرارات؛

---

[1] ISSAI، **المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والإيضاحات والتطبيقات الجيدة**، متاح على الرابط: http://ar.issai.org/media/14011/issai_11_a.pdf ، تاريخ التنزيل 2015/05/22.

4- المبدأ الرابع: الوصول غير المقيد للمعلومات: يجب أن تتمتع الأجهزة الرقابية بالسلطات الكافية للحصول على الوثائق والمعلومات التي تحتاجها وبشكل غير مقيد مباشر وحر وفي الوقت المناسب في أداء مهامها، كالحصول على نسخ كل القرارات المتخذة من طرف الحكومة من اجل انتقاء العمليات الرقابية أو الحضور في اجتماعات الجمعية العامة أو مجلس الإدارة والاطلاع الكامل على المعلومات؛

5- المبدأ الخامس: حق وواجب إعداد تقارير بشان أعمالها: يجب أن يفرض القانون على الأجهزة الرقابية رفع تقريرا بشأن رقابتها مرة في السنة على الأقل دون تقييد أو توجيه في إعداد محتواه، فعلى رئيس الجهاز الرقابي أن يقدم تقريرا سنويا إلى رئيس الجمهورية والبرلمان دون التقيد بوقت محدد إلا في الحالات المستعجلة كسوء التصرف في الأموال العامة أو سوء استعمال السلطة التي تطرح مباشرة أمام الجهات المختصة لمباشرة مهامها؛

6- المبدأ السادس: حرية تحديد محتوى تقارير الرقابة المالية وتوقيتها: فيجب أن تتمتع الأجهزة الرقابية بحرية نشر تقاريرها وتوزيعها وتحديد الوقت المناسب لها، كما يمكن للسلطة التشريعية أن تحدد الشروط الدنيا المتعلقة بإعداد التقارير وكذا مواضيعها، كأن تخصص لجنة المالية مناقشة علنية لجزءا من تلك التقارير؛

7- المبدأ السابع: وجود آليات متابعة فعالة لتوصياتها: يجب أن يتوفر الجهاز الرقابي على نظام متابعة داخلي خاص للتأكد من التزام الجهات الخاضعة للرقابة بالملاحظات والتوصيات، وتقوم برفع تقارير متابعاتها إلى السلطة التشريعية أو مجلس الإدارة للنظر فيها؛

8- المبدأ الثامن: الاستقلال المالي والإداري وتوفر الموارد البشرية والمادية: الاستقلالية في الحصول على الموارد وتخصيصها حيث تضمن السلطة التشريعية أو احد لجانها توفير الموارد اللازمة للأجهزة الرقابية، ذلك انه لا توجد آلية رسمية للُّجُوء إلى البرلمان لطلب موارد إضافية، كما أن تحديد الميزانية لا تتميز بالاستقلالية اللازمة لذلك يجب الموضوعية في تحديدها تجنبا للضغوطات، كما يجب على الجهاز الرقابي الحرص على دفع أجور وتعويضات مراقبيه الميدانيين والحرية في تخصيص ميزانيته، كما له أن يلجأ مباشرة للسلطة التشريعية في حالة عدم كفاية الموارد المتاحة.

الفرع الثاني: المعيار (ISSAI12) القيمة والمنافع

يهدف هذا المعيار إلى إظهار القيمة والمنافع التي توفرها الأجهزة الرقابية وما تحتاج إليه لتتمكن من إضافة قيمة للمجتمع وإحداث فارق في حياة المواطنين، هذا يعتمد على مقدرتها على ما يلي:[1]

أولا– تعزيز المساءلة والشفافية والنزاهة في الهيئات الحكومية وهيئات القطاع العام من خلال:

- حماية وصيانة استقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية؛
- تنفيذ مهام الرقابة بما يكفل مساءلة الحكومة وهيئات القطاع العام عن إدارة الموارد المالية واستغلالها؛
- تمكن القائمين على القطاع العام من تحمل مسؤولياتهم في الاستجابة لنتائج الرقابة والتوصيات واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة؛
- الإبلاغ عن نتائج الرقابة وبالتالي تمكين الجمهور من مساءلة هيئات القطاع العام.

ثانيا– إظهار مكانتها وأهميتها للمواطنين والبرلمان وأصحاب المصلحة وذلك من خلال قدرتها على:

- التجاوب مع البيئة المتغيرة والمخاطر الناشئة؛
- التواصل الفعال مع ذوي المصلحة؛
- الموثوقية والموضوعية لدعم التغير المفيد في القطاع العام.

ثالثا– أن تكون مؤسسات نموذجية من خلال:

- ضمان شفافية ومساءلة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة؛
- ضمان الإدارة الرشيدة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة؛
- الامتثال لمدونة قواعد السلوك بالجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة؛
- بذل الجهد نحو تحقيق الامتياز وجودة الخدمة؛
- بناء الكفاءات من خلال التشجيع على التعلم وتبادل المعارف.

---

[1] الإنتوساي، **قيمة ومنافع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة– إحداث فارق في حيا المواطنين**، متاح على الرابط: http://ar.issai.org/media/84543/issai-12-a.pdf، تاريخ التنزيل 2015/06/17.

الفرع الثالث: المعيار (ISSAI21) و(ISSAI20) الشفافية والمساءلة

يهدف هاذين المعيارين إلى الارتقاء بمبادئ الشفافية والمساءلة في الأجهزة الرقابية من خلال تسعة مبادئ، يمكن تلخيصها فيما يلي:[1]

1- وجود إطار قانوني يتيح المساءلة والشفافية: من خلال تحديد سلطة الرقابة وتشريعاتها والتعيين والعزل لرؤساء الأجهزة الرقابية والأعضاء، ومتطلبات العمل والإدارة المالية، إعداد التقارير...الخ؛

2- الإفصاح: يتوجب على الأجهزة الرقابية الإفصاح على تفويضاتها القانونية ومسؤولياتها وتنظيمها واستراتيجياتها، والكشف للعموم عن شروط تعيين وإعادة تعيين وتقاعد وعزل رئيس الجهاز وأعضاء المؤسسات الجماعية بلغتها الوطنية؛

3- تبني معايير وعمليات ومنهجيات تتسم بالموضوعية والشفافية: يجب أن تكون معاييرها متوافقة مع معايير الإنتوساي مع ضرورة نشرها والتعريف بكيفية الالتزام بها واطلاع الجهات الخاضعة لرقابتها على أهدافها ونتائجها الرقابية، كما عليها متابعة تطبيق توصياتها وملاحظاتها مع إلزام الجهات المراقبة بتبرير عدم مباشرة التصحيحات؛

4- تطبيق معايير عليا للنزاهة والأخلاقيات على موظفيها: فعلى الأجهزة الرقابية توفير قوانين وسياسات وممارسات أخلاقية منسجمة مع المعيار 30 الخاص بقواعد الأخلاقيات؛

5- تتأكد الأجهزة العليا للرقابة أن مبادئ المساءلة والشفافية لا تشوبها شبهة: خاصة عند الاستعانة بها من طرف جهات خارجية والعمليات الرقابية التي تم تفويض انجازها لجهات خارجية تظل تحت مسؤولية الجهاز الرقابي وتخضع للسياسات الأخلاقية؛

6- مراعاة متطلبات الاقتصاد والمردودية والكفاءة والفعالية وإتاحتها للمجتمع: يتم ذلك من خلال الممارسات الملائمة لأنظمة الضبط الداخلي ونشر القوائم المالية للعموم، كما يمكن إخضاعها للمراجعة الخارجية أو البرلمانية؛

---

[1] للمزيد انظر:- الإنتوساي، **مبادئ الشفافية والمساءلة**، متاح على الرابط:
http://ar.issai.org/media/14023/issai_20_a_.pdf تاريخ التنزيل 2015/06/16.
- الإنتوساي، **مبادئ الشفافية والمساءلة- المبادئ وأحسن الممارسات**، متاح على الرابط:
http://ar.issai.org/media/14027/issai_21_a_.pdf تاريخ التنزيل 2015/06/26.

7- إعلام المجتمع بالنتائج العامة للرقابة: خاصة تلك المتعلقة بأنشطة الإدارة العامة من خلال إعداد تقارير حول نتائج رقابتها واستنتاجاتها حول الأنشطة الحكومية بصفة عامة، وتقيس الكفاءة والفعالية الناتجة عن توصياتها مهماتها الرقابية على القطاع العام وتُضمن في تقارير تطرح للمجتمع؛

8- التواصل: من خلال وسائل الإعلام والمواقع الالكترونية والتصريح بنتائج أنشطتها بلغة مفهومة ومعلومات حديثة من اجل تشجيع الاهتمام العام والأكاديمي باستنتاجاتها؛

9- التشاور الخارجي المستقل: بهدف تطوير وتحسين نوعية ومصداقية عملها، وذلك باستفادتها الدائمة من الرقابة المشتركة والمتزامنة، كما تشارك في تحسين القدرات المهنية للإدارة المالية عن طريق التدريب والشراكة مع الجامعات ...الخ.

الفرع الرابع: (ISSAI30) أخلاقيات المهنة

يحتوي هذا المعيار على الدليل الخاص بالواجبات والسلوك الذي يوفر إطارا للدليل الوطني المتوافق مع المبادئ والتشريع القانوني والمحيط الاجتماعي لكل دولة، فكل جهاز رقابي مطالب بتطوير دليل واجباته ليعرف كل مراقبيه على القيم والمبادئ المتعلقة بالسلوك.

جاء هذا المعيار في خمسة فصول كما يلي:[1]

1- **الفصل التمهيدي:** يتعلق بأهداف المعيار وأهميته في إكساب الجهاز الرقابي الثقة والمصداقية من خلال إقراره بتطوير علاقات التعاون بين المدققين في إطار الإنصاف والاعتدال، مما يجعل السلطتين التشريعية والتنفيذية تثقان في محتويات تقاريرهم في ضوء أخلاقيات المهنة؛

2- الفصل الثاني: اشتمل مفهوم النزاهة التي تقتضي أن يكون سلوك المدقق بعيدا عن الشبهات ويحترم مبدأي الموضوعية والاستقلالية التي تمثل شكل وروح الرقابة لاسيما في استعماله لموارد الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة؛

3- الفصل الثالث: تطرق إلى الاستقلالية، الموضوعية والتجرد وذلك بأن يتبع المدقق سلوكا يعزز استقلاليته وموضوعيته في معالجة القضايا والمواضيع المراجعة بابتعاده عن كل ما فيه مصلحة قد تحد من استقلاليته أو موضوعيته، وهو ما ينعكس في تقاريره التي يجب أن تتسم بالدقة والموضوعية وفقا للدلائل المتحصل عليها والمعايير المعتمدة من طرف الجهاز الرقابي، كما يتعين على المدققين الالتزام

[1] الإنتوساي، **أخلاقيات المهنة** ، متاح على الرابط:
http://ar.issai.org/media/14007/issai_30_a.pdf، تاريخ التنزيل 2015/06/28.

بالحياد السياسي حتى يتسنى لهم القيام بمسئولياتهم بتجرد، وكذا الابتعاد عن كل ما يؤدي إلى تضارب المصالح من تقديم استشارات إدارية للجهة الخاضعة للرقابة أو قبول هدايا أو هبات أو ربط علاقات مع مسئوليها التي قد تفضي إلى الوقوع في الفساد، أو على الأقل تحد من الموضوعية والاستقلالية؛

4- الفصل الرابع: السرية المهنية وذلك بإلزام المدقق عدم استعمال المعلومات لتحقيق أغراض شخصية وعدم إفشاءها للغير إلا في حالة الاستجابة لمسئوليات قانونية أو تطبيقا للقوانين ذات العلاقة؛

5- الفصل الخامس: الكفاءة التي يمكن تحقيقها من خلال تطبيق المدققين لمعايير مهنية عالية وإلمامهم بها وبالسياسات والإجراءات والممارسات المثلى، مع فهم للمبادئ والمعايير الدستورية والقانونية التي تحكم عمليات الجهات الخاضعة للرقابة، كما يتعين على الجهاز الرقابي تطوير وتحديث المهارات اللازمة للقيام بالمهام التي تكفل استخدام الطرق والممارسات بأعلى جودة ممكنة.

الفرع الخامس: (ISSAI 40) رقابة النوعية

يهدف هذا المعيار إلى تجويد أداء نظام الرقابة المالية من خلال اعتماد نظام رقابة الجودة، ذلك أن التحدي الرئيسي الذي يواجه الأجهزة الرقابية هو تقديم خدمات رقابية ذات جودة عالية، ويستخدم عناصر إطار رقابة الجودة المحددة في المعيار الدولي.

والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:[1]

1- مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة داخل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة: يحث على وجوب صياغة سياسات وإجراءات مصممة لتعزيز ثقافة داخلية تجعل الجودة في أولويات أعمالها التي يتحمل رئيس الجهاز مسؤوليتها أو يفوضها إلى إدارة نظام رقابة الجودة؛

2- متطلبات السلوك الأخلاقي: ضرورة صياغة سياسات وإجراءات مصممة لتقدم له تأكيدا معقولا أن الجهاز وجميع الموظفين ملتزمون بمتطلبات السلوك الأخلاقي؛

3- القبول والاستمرار: يتوجب على الجهاز صياغة سياسات وإجراءات تضمن القيام بالرقابة وذلك بان يكون مؤهلا للقيام بالعمل الرقابي ويملك القدرات(الوقت والموارد الكافيين)، وبإمكانه الامتثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي مع الأخذ بعين الاعتبار نزاهة الجهة الخاضعة للرقابة، فيجب أن تعكس الإجراءات

[1] الإنتوساي، **رقابة النوعية**، متاح على الرابط:
http://ar.issai.org/media/14031/issai_40_a_.pdf تاريخ التنزيل 2015/06/29.

والسياسات نطاق العمل الذي يقوم به كل جهاز رقابي المفروضة بموجب تكليفها القانوني الذي قد يترك لها حرية وقت ونطاق كل مهمة عمل؛

4- الموارد البشرية: وذلك بإتباع الجهاز الرقابي لسياسات وإجراءات تكفل له كفاءة الموارد من موظفين ذو كفاءات وقدرات في إطار مبادئ السلوك الأخلاقي، من خلال القيام بمهامهم وفقا للمعايير والقوانين؛

5- أداء المهمة: يتوجب على الجهاز صياغة سياسات وإجراءات مهمة لتقدم له تأكيدا انه يؤدي مهامه وفقا للمعايير ذات الصلة والقوانين والتنظيم الساري من خلال تشجيع التناسق في جودة الأعمال المنجزة وتحديد مسؤوليات الإشراف والمراجعة؛

6- المراقبة: ينبغي على كل جهاز رقابي إنشاء نظام مراقبة يضمن له رقابة الجودة بكفاية وفعالية من خلال الدراسة والتقييم المستمرين لنظام رقابة الجودة وتوظيفها لأفراد أكفاء يتمتعون بخبرة وصلاحيات كافية في إطار الاستقلالية.

المطلب الثالث: المبادئ الأساسية للرقابة المالية والمحاسبة

تشمل المعايير الأساسية للرقابة المالية والمحاسبة متطلبات رقابة القطاع العام على المستوى التنظيمي، الرقابة المالية، رقابة الأداء، ورقابة الالتزام.

الفرع الأول: المعيار (ISSAI 100) الخاص بالرقابة على القطاع العام

تهدف رقابة القطاع العام إلى تحسين أداء التسيير العمومي من خلال تزويد المستخدمين المستهدفين بمعلومات موضوعية وموثوقة، وتعزيز المساءلة والشفافية والثقة المستدامة في الاستخدام الملائم للموارد العمومية، بالإضافة إلى تعزيز فعالية الهيئات العامة عن طريق إيجاد حوافز للتغيير بتوفير المعرفة والتحليل الشامل والتوصيات المدروسة للتحسين[1].

لقد صُنفت المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام حسب المبادئ المتعلقة بالمتطلبات التنظيمية للجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة التي يجب على المدقق مراعاتها، والتي تشمل المجالات المبينة في الشكل التالي:

[1] : الإنتوساي، **المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام**، متاح على الرابط:
http://ar.issai.org/media/69916/issai-100-arabic.pdf تاريخ التنزيل 2015/07/01.

الشكل(3-3): المجالات المشمولة بمبادئ رقابة القطاع العام



المصدر: الإنتوساي، **المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام**، مرجع سابق، ص: 12.

يتضح لنا من خلال الشكل انه يوجد مستويين لمبادئ رقابة القطاع العام، مبادئ عامة ومبادئ متعلقة بعملية الرقابة.

أولا- المبادئ العامة: تشمل المبادئ العامة لرقابة القطاع العام العناصر التالية:

1- أخلاقيات المهنة والاستقلالية: حيث يتوجب على الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة إتباع إجراءات مناسبة لأخلاقيات المهنة ورقابة الجودة في إطار المعيار (ISSAI30) المتعلق بأخلاقيات المهنة؛

2- التقدير المهني والعناية الواجبة والشك: على المدققين الالتزام بمتطلبات أخلاق المهنة في إطار الاستقلالية من خلال بذل العناية اللازمة لضمان ملائمة سلوكهم المهني والبقاء متيقظين عند تقييم مدى كفاية ومناسبة الأدلة المتحصل عليها؛

3- رقابة الجودة: لابد أن يتقيد المدققون عند القيام بمهامهم بالمعايير المهنية لرقابة الجودة (ISSAI 40)؛

4- إدارة فريق الرقابة ومهاراته: يجب أن يمتلك المدققون المهارات اللازمة من خلال تعيين موظفين ذوو مؤهلات مناسبة و توفير سبل التطوير لهم، مع إمكانية اعتماد نتائج الرقابة الداخلية أو الاستعانة بخبراء خارجيين في الحالات التي تتطلب مهارات خاصة؛

5- مخاطر الرقابة: يجب على المدققين التحكم في المخاطر المتعلقة بتقديم تقارير غير ملائمة، وذلك بالحد من مخاطر الرقابة إلى أدنى مستوى مقبول في ظل الظروف المحيطة بعملية الرقابة؛

6- الأهمية النسبية: أي مراعاة المسائل الأكثر أهمية التي من المرجح أن تؤثر معرفتها على قرارات المستخدمين المستهدفين، هذه الأخيرة التي تعتمد على تفسيرات المدقق لحاجاتهم؛

7- التوثيق: لابد أن تكون الوثائق الرقابية على قدر عال من التفصيل لتقديم فهم واضح للعمل المنجز والأدلة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات المتوصل إليها؛

8- التواصل: على الأجهزة الرقابية العمل على إرساء التواصل طوال عملية الرقابة مع الجهات الخاضعة للرقابة لبناء علاقة عمل موثوقة، مع تزويدها بالملاحظات والنتائج في الأوقات المناسبة طوال فترة المهمة.

ثانيا- المبادئ المتعلقة بعملية الرقابة: قد تكون قبل العملية الرقابية في مرحلة التخطيط أو أثناء التنفيذ أو في مخرجاتها.

1- التخطيط للرقابة: وذلك بالتأكد من وضع الأحكام المتعلقة بتحديد الأدوار والمسؤوليات بطريقة واضحة لا سيّما المعلومات المهمة موضوع الرقابة ونطاقها وأهدافها والتقارير الناتجة عنها، كما على المدققين فهم طبيعة الهيئة(البرنامج الخاضع للرقابة) وإجراء تقييم للمخاطر وتحليل المشاكل المتعلقة بأهداف الرقابة بالمحافظة على موقف يتسم بالشك المهني والتنبه لإمكانية الاحتيال، مع مراعاة الكفاءة والفعالية اللتان تقتضيان تحديد نطاق وأهداف الرقابة ومنهجها، وان ينطوي التخطيط على جدول زمني يبين توقيتها ومداها والموارد اللازمة لتحقيق المهمة؛

2- تنفيذ الرقابة: على المدققين اختيار إجراءات الرقابة التي توفر أدلة رقابية مناسبة وكافية لدعم تقرير الرقابة التي تعتمد على تقييم المخاطرة أو تحليل المشكلة، ويشترط في الأدلة الكفاية الكمية والنوعية(ملائمة، صحيحة وموثوقة) ليقوم المدقق بتقييمها من خلال مراجعة وثائق الرقابة للتأكد من أن الموضوع خضع للرقابة بصورة كافية ومناسبة لاستخلاص النتائج؛

3- إعداد التقارير والمتابعة: يجب على المدققين إعداد التقارير استنادا إلى الاستنتاجات التي تم التوصل إليها، والتي يجب أن تتسم بسهولة الفهم والموضوعية والمثبتة بأدلة كافية ومناسبة، ويعتمد شكل التقرير

ومضمونه على طبيعة الرقابة والمستخدمين المستهدفين وكذا المعايير المعتمدة، كما يتعين على الأجهزة الرقابية متابعة المواضيع التي تمت الإشارة إليها، وفي حالة عدم كفاية الإجراءات التصحيحية أو عدم جديتها عليها إعداد تقريرا آخرا.

الفرع الثاني: المعيار (ISSAI 200) الخاص بالمبادئ الأساسية لرقابة البيانات المالية

يهدف هذا المعيار إلى تعزيز ثقة المستخدمين للبيانات المالية من خلال تعبيرها بصدق وعدالة وفق الإطار المعمول به، مع تقديم تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الاحتيالية.

أولا- الشروط الأساسية للرقابة على البيانات المالية: يقوم المراقب بتقييم مدى استفاء الشروط الأساسية للرقابة المالية من خلال استناد الرقابة المالية لإطار إعداد التقارير المالية، وذلك باستخدام البيانات المالية المتسمة بالمصداقية اعتمادا للملائمة التي تدل على ارتباط البيانات المالية بالهيئة الخاضعة للرقابة والاكتمال الذي يضمن عدم إغفال أي معاملات أو وقائع أو أرصدة أو حسابات مؤثرة في نتائج الرقابة واستنتاجاتها، وكذا الموثوقية من خلال صحة البيانات وتوضيحها الجوهر الاقتصادي للوقائع والمعاملات.

تستند الرقابة المالية الموافقة للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على الشروط التالية:

1- أخلاقيات المهنة والاستقلالية: على المراقب الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية المعنية بما فيها الاستقلالية عند الرقابة على البيانات المالية وذلك وفقا للمعيار 30 المتعلقة بأخلاقيات المهنة؛

2- رقابة الجودة: على المراقب تطبيق إجراءات رقابة الجودة على مستوى العمل لتوفير تأكيد معقول بأن أعمال الرقابة ملتزمة بالمعايير المهنية أو المتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، وأن تقديره مناسب للظروف المحيطة والموافقة للمعيار 40؛

3- إدارة فريق العمل ومهاراته: يجب أن يتمتع المراقبون الماليون بالكفاءة والقدرات اللازمة لإجراء رقابة موافقة للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية، ولا يتم ذلك إلا من خلال التدريب المناسب والتمتع بالخبرة العلمية بالدراية الفنية وفهم المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتقدير المهني[1]؛

[1] الإنتوساي، **المبادئ الأساسية للرقابة المالية**، 2013، ص ص: 14-20، متاح على الرابط:
http://ar.issai.org/media/69917/issai-200-arabic.pdf تاريخ التنزيل 2015/05/08.

4- مخاطر الرقابة: يعمل المراقب على تدنية مخاطر الرقابة إلى مستوى مقبول في ظل الظروف المحيطة حتى يتسنى له الحصول على تأكيد مقبول يكون أساسا لرأيه، وتكمن هذه المخاطر في الاستنتاج الخاطئ الناتج عن المعلومات الخاطئة التي يتعين على المدقق الحد من خطرها إلى المستوى الأدنى الذي يعزز ثقة المستخدم المستهدف[1]؛

5- التقدير والشك المهني: يتعين على المدقق أن يخطط للرقابة ويؤديها بشك وتقدير مهنيين للحد من خطر إغفال الظروف المريبة والتعميم المفرط عند الخروج بالاستنتاجات، ذلك انه قد تحدث ظروف تؤدي إلى خطأ ذو أهمية نسبية في معلومات موضوع الرقابة؛

6- التواصل: يجب على المراقب أن يحدد الشخص المناسب المسئول في الهيكل الإداري للهيئة الخاضعة للرقابة من اجل التواصل معه بخصوص نطاق الرقابة وتوقيتها، وذلك لتعزيز الثقة بالتواصل المتبادل والفعال مع المسيرين[2]؛

7- الأهمية النسبية: يجب على المدقق أن يطبق مفهوم الأهمية النسبية على نحو مناسب عند التخطيط للرقابة وأدائها، وذلك أن الأهمية النسبية للبيانات المالية ولاسيما الخاطئة منها تؤثر على القرارات التي يتخذها المستخدمون بشان مواصلة بعض البرامج الحكومية أو منع التمويل والتي تأخذ فيها الجوانب النوعية للأهمية النسبية دورا اكبر في القطاع العام[3]؛

8- التوثيق: يتعين على المدقق إعداد وثائق الرقابة بشكل كافي وفي الوقت المناسب حتى يتسنى فهم طبيعتها وتوقيتها ومدى كفاية إجراءات الرقابة المتبعة التزاما بالمعايير المعمول بها، ذلك أن التوثيق يدعم رأي المدقق ويؤكده من جهة، ويسهل التخطيط والإشراف والمراجعة من جهة أخرى، كما يمكن اعتبارها دليل يمكن الرجوع إليه مستقبلا[4].

ثانيا- المبادئ المتعلقة بمهام الرقابة: مهمات الرقابة في القطاع العام محددة بوضوح فهي لا تخضع لطلبات الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة أو اتفاق معهم، وتتمثل مبادئ مهمة الرقابة فيما يلي:

---

[1] الإنتوساي، **المبادئ الأساسية للرقابة المالية**، مرجع سابق، ص ص: 14-20.

[2] الإنتوساي، **التواصل مع الأطراف المكلفة بالحوكمة**، 2009، الفقرات 6-10، ص 7، متاح على الرابط: http://ar.issai.org/media/14093/issai_1260_a.pdf 2015/09/04.

[3] الإنتوساي، **المبادئ الأساسية للرقابة المالية**، مرجع سابق، ص ص: 14-20.

[4] الإنتوساي، **التوثيق الرقابي**، 2009، ص 6، متاح على الرابط التالي: http://ar.issai.org/media/14089/issai_1230_a.pdf_ تاريخ التنزيل 2015/09/01.

1- الاتفاق على شروط المهمة: يتعين على المدقق الاتفاق مع الإدارة حول شروط مهمة الرقابة والتي تكون محددة بموجب القانون أو النظام، لذلك لا يلزم تدوينها في خطابات الرقابة ولا تحتاج لإبرام اتفاق كتابي نظرا لشيوعها في القطاع العام[1]؛

2- التخطيط: على المدقق وضع إستراتيجية عامة للرقابة تتضمن نطاق الرقابة وتوقيتها من خلال تحديد خصائص العمل ومراعاة العوامل المهمة لتوجيه جهود الفريق ونتائج الأنشطة التمهيدية، فالتخطيط للرقابة بطريقة صحيحة تضمن إجرائها بكفاءة وفعالية، كما يجب توثيق كل من الاستراتيجية العامة وخطة العمل وتحديثها عند اللزوم أثناء التنفيذ[2]؛

3- فهم الهيئة الخاضعة للرقابة: على المدقق أن يفهم بيئة الهيئة الخاضعة للرقابة وبيئتها بما في ذلك إجراءات الرقابة الداخلية ذات الصلة، ذلك أن فهم الهيئة يُمكن المدقق من التخطيط للرقابة وتنفيذها بكفاءة[3]؛

4- تقييم المخاطر: على المدقق أن يقيم مخاطر البيانات الخاطئة ذات الأهمية النسبية على مستوى البيانات المالية، والتي تشمل الاستفسار والتحليل، الملاحظة والتفتيش، وان يتصرف بالطريقة المناسبة لمعالجة تلك المخاطر بتصميم الإجراءات الموضوعية وتنفيذها؛

5- الاعتبارات المتعلقة بالاحتيال في الرقابة على البيانات المالية: يتعين تحديد مخاطر البيانات الخاطئة ذات الأهمية النسبية في البيانات المالية الناجمة عن الاحتيال وتقييمها والحصول على أدلة رقابة مناسبة وكافية بخصوصها؛

6- الاستمرارية: على المدقق الانتباه حول الوقائع أو الظروف التي تثير الشكوك حول قدرة الهيئة الخاضعة للرقابة على الاستمرار في العمل؛

7- الاعتبارات المتعلقة بالقوانين والأنظمة في الرقابة على البيانات المالية: على المدقق تحديد مخاطر البيانات المالية ذات الأهمية النسبية الناتجة عن عدم الالتزام المباشر بالقوانين والأنظمة، وذلك بالاستناد

---

[1] الإنتوساي، **المبادئ الأساسية للرقابة المالية**، مرجع سبق ذكره، ص ص: 21-41.

[2] الإنتوساي، **التخطيط لعملية الرقابة على البيانات المالية**، 2009، الفقرة 9، ص 7، متاح على الرابط:
http://ar.issai.org/media/14147/issai_1300_a.pdf تاريخ التنزيل 2015/09/01.

[3] الإنتوساي، **تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية وتقييمها من خلال فهم الهيئة الخاضعة للرقابة وبيئتها**، 2009، الفقرة 12، ص7، متاح على الرابط:
http://ar.issai.org/media/14151/issai_1315_a.pdf تاريخ التنزيل 2016/09/01.

إلى فهم عام للإطار القانوني الساري والبيئة المحددة التي تعمل فيها الهيئة الخاضعة للرقابة، وتجدر الإشارة إلى أن المراقب ليس مسئولا عن منع عدم الالتزام ولا ينتظر منه اكتشاف جميع المخالفات للقوانين والأنظمة؛

8- أدلة الرقابة: على المدقق تنفيذ إجراءات الرقابة بطريقة تمكن من الحصول على أدلة رقابة مناسبة وكافية والتوصل من خلالها إلى استنتاجات يستند إليها في تقاريره، فالكفاية مقياس لكمية الأدلة والمناسبة تعني نوعيتها وملاءمتها ودقتها والتي ترتبط بمصدرها وطبيعتها [1]؛

9- الأحداث اللاحقة: على المدقق إثبات أن جميع الوقائع التي حدثت بين تاريخ البيانات المالية وتاريخ تقريره لا سيّما تلك التي تتطلب تعديلا أو إضافة إفصاحا عنها قد تم تحديدها، وهو غير ملزما بتنفيذ أية إجراءات رقابية بعد تاريخ تقريره [2]؛

10- تقييم البيانات: يتعين على المدقق أن يحتفظ بسجل كامل للبيانات الخاطئة المحددة أثناء الرقابة وأن يطلع المسيرين والمسئولين عليها في الوقت المناسب، كما هو مطالب بمتابعة تصحيح البيانات الخاطئة ويطلب مبررات حالات عدم التصحيح إن وجدت[3]؛

11- إبداء رأي حول البيانات المالية وإعداد التقارير عنها: يجب أن يستند رأي المدقق إلى أدلة ناتجة عن تقييم الاستنتاجات حول نظامية التقارير المالية، وأن يعبر عن رأيه بوضوح في تقرير كتابي يبين الأساس الذي يقوم عليه هذا الرأي والذي يجب أن يشتمل على العنوان، المرسل إليه، الجهة الخاضعة للرقابة القوائم المالية الخاضعة للرقابة، السياسات المحاسبية المهمة، الفترة التي يغطيها[4]؛

---

[1] الإنتوساي، **أدلة الرقابة**، 2009، الفقرات 3-10، ص 6، متاح على الرابط:
http://ar.issai.org/media/14255/issai_1500_a.pdf تاريخ التنزيل 2015/09/01.

[2] الإنتوساي، **الأحداث اللاحقة**، 2009، الفقرة 3-8، ص6، متاح على الرابط:
http://ar.issai.org/media/14287/issai_1560_a.pdf تاريخ التنزيل 2015/09/01.

[3] الإنتوساي، **تقييم الأخطاء التي تم الوقوف عليها أثناء عملية التدقيق**، 2009، الفقرة 5-8، 6، متاح على الرابط:
http://ar.issai.org/media/14097/issai_1450_a.pdf تاريخ التنزيل 2015/09/01.

[4] الإنتوساي، **تكوين الرأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية**، 2009، الفقرة 7-14، ص 7، متاح على الرابط:
http://ar.issai.org/media/14327/issai_1700_a.pdf تاريخ التنزيل 2015/09/01.

12- التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق: يتعين على المدقق تعديل الرأي الوارد في تقريره إذا تبين أن البيانات المالية ككل استنادا إلى الأدلة التي تم الحصول عليها تحوي بيانات خاطئة ذات أهمية نسبية، أو تعذر على المدقق الحصول على أدلة رقابة مناسبة وكافية تثبت خلوها من البيانات الخاطئة ذات الأهمية النسبية كما يتعين تحديد نوع هذا التعديل [1]؛

13- الرقابة على البيانات المالية المجمعة: يقوم المدقق بإبداء رأيه حول نظامية البيانات المالية الإجمالية، بعد حصوله على الأدلة المناسبة والكافية بالنسبة لجميع مكوناتها ووضع إستراتيجية تتضمن فهما للمجموعة ومكوِّناتها وبيئتها.

الفرع الثالث: المعيار(issai 300) الخاص برقابة الأداء

يهدف هذا المعيار إلى إرساء فهم مشترك لطبيعة رقابة الأداء بما في ذلك المبادئ التي يجب تطبيقها لتحقيق رقابة عالية المستوى.

أولا- إطار رقابة الأداء: رقابة الأداء وفقا للانتوساي هي عبارة عن فحص مستقل وموضوعي وموثوق به حول التزام الحكومة في برامجها وأنشطتها وعملياتها بمبادئ الاقتصاد في الأنشطة الإدارية والكفاءة في استغلال الموارد المالية والبشرية والفعالية في النتائج المحققة مقارنة بالأهداف المخططة، يتوج بتقديم تحليلات وتوصيات لتحسين الأداء، فالاقتصاد يعني تدنية تكاليف الموارد المستخدمة التي يجب أن تتوفر في الوقت المناسب وبالكمية والنوعية المناسبتين، والكفاءة مفادها استغلال الموارد المتاحة استغلالا امثلا وهي تعبر عن العلاقة بين الموارد المستخدمة والنتائج المحققة من حيث الكم والكيف والوقت، أما الفعالية فهي مدى الوصول إلى الأهداف المحددة وتعبر عن العلاقة بين الأهداف المسطرة والنتائج المحققة[2].

يعبر تقرير رقابة الأداء بيان درجة الاقتصاد والكفاءة والفعالية إما برأي عام أو بتقديم معلومات محددة تستند للأدلة النوعية والكيفية المتحصل عليها والمعايير المستخدمة والنتائج المتوصل إليها.

---

[1] الإنتوساي، **تعديلات الرأي في تقرير المدقق المستقل**، 2009، الفقرة 7-12، ص 7، متاح على الرابط:
http://ar.issai.org/media/14311/issai_1705_a.pdf تاريخ التنزيل 2015/09/01.

[2] الإنتوساي، **التوجيهات التنفيذية للرقابة المالية على الأداء**، 2004، ص 21، متاح على الرابط:
http://ar.issai.org/media/14171/issai_3000_a.pdf تاريخ التنزيل 2015/09/15.

ثانيا– مبادئ رقابة الأداء

تقدم المبادئ العامة التوجيهية بشأن جوانب رقابة الأداء طوال عملية الرقابة والمتمثلة فيما يلي:[1]

1– هدف الرقابة: على المدققين تحديد أهدافا واضحة تتعلق بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية وفقا لنهج المهمة وتصميمها؛

2– نهج الرقابة: يقوم المراقب باختيار نهج الرقابة المستند إلى النتيجة المراد الوصول إليها أو المشكلة المراد حلها أو النظام المراد تحديد مستوى أدائه وذلك لتسهيل سلامة تصميم الرقابة، فالنهج هو المحدد الرئيسي لطبيعة الفحص الذي يجب إجراؤه، كما يحدد المعرفة والمعلومات والإجراءات المطلوب الحصول عليها وتحليلها؛

3– المعايير: يتعين على المدققين وضع المعايير المناسبة التي تتوافق مع أسئلة الرقابة والمتعلقة بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية، فمعايير رقابة الأداء هي معايير أداء معقولة تمكن من تقييم مدى اقتصاد وكفاءة وفعالية العمليات بالقياس عليها والتي يمكن أن تكون نوعية أو كمية كما يمكن أن تكون عامة أو محددة؛

4– مخاطر الرقابة: على المدققين إدارة مخاطر الرقابة بصورة فعالة، خاصة تلك الناجمة عن الاستنتاجات الخاطئة أو الناقصة أو تقديم معلومات غير متوازنة أو عدم إضافة قيمة ما للمستخدمين نتيجة للتعقيد والحساسية السياسية لهذا النوع من الرقابة، كما قد تشمل الافتقار إلى الكفاءة لإجراء تحليل واسع وعميق والافتقار إلى جودة المعلومات والعجز عن تقديم تفسير لكل النتائج، لذا لابد أن تتضمن وثائق التخطيط للرقابة المخاطر الممكنة أو المعروفة للعمل المخطط له، وأن تبين كيفية التعامل مع هذه المخاطر؛

5– التواصل: على المدققين المحافظة على تواصل فعّال وسليم مع الهيئات الخاضعة للرقابة وأصحاب المصلحة، فالتواصل هو أحد طرق الوصول إلى مصادر المعلومات والبيانات والهيئات من جهة، كما يسهم في تنفيذ توصيات الرقابة من جهة أخرى، ذلك أن العلاقة الحسنة تسمح بالتدفق الحر للمعلومات في إطار السرية المهنية، كما تتيح النقاش في ظل الاحترام المتبادل؛

---

[1] – الإنتوساي، **المبادئ الأساسية لرقابة الأداء**، ص ص:10–17 ، متاح على الموقع:
http://ar.issai.org/media/74960/issai-300-arabic.pdf تاريخ التنزيل 2015/05/6.
– الإنتوساي، **التوجيهات التنفيذية للرقابة المالية على الأداء**، مرجع سابق، ص 103–109.

6- المهارات: يشترط في فريق الرقابة المالية التمتع بالكفاءة المهنية اللازمة، خاصة المعرفة السليمة في تصميم البحوث وطرق العلوم الاجتماعية وأساليب التقصي والتقييم، بالإضافة إلى جوانب القوة الشخصية كمهارات التحليل والكتابة والتواصل، كما يمكن الاستعانة بالخبراء الخارجيين في المجالات التخصصية تكملة لمعرفة فريق الرقابة؛

7- الشك والتقدير المهني: يجب أن يمتلك المدقق خاصية الشك المهني والقدرة على الاستجابة والاستعداد للابتكار، وان يتبنى منهجا نقديا متقبلا للآراء والحجج في ظل الانفتاح، كما على المدقق العمل على تنمية معارفه وتحيينها من خلال الإبداع والمرونة في التعامل مع جميع البيانات وتفسيرها وتحليلها؛

8- رقابة الجودة: يجب أن يطبق المدققون إجراءات رقابة الجودة مع ضمان استفاء الشروط المعمول بها والتركيز على التقارير المناسبة والمتوازنة والعادلة التي تضيف قيمة وتجيب عن أسئلة الرقابة، ذلك أن رقابة الأداء تتطلب قدرا كبيرا من التقدير المهني والاجتهاد فيما يخص المسائل المعنية الذي يمثل جوهر رقابة الجودة، فقد يبق التقرير غير كاف أو غير ملائم إذا اخفق في تقديم رأي متوازن ومحايد أو اتسم بقلة وجهات النظر أو تناول أسئلة الرقابة بنحو غير مرض حتى وان استند إلى الأدلة وكان موثقا بصورة جيدة؛

9- الأهمية النسبية: تُعنى الأهمية النسبية بجميع جوانب رقابة الأداء كاختيار الموضوعات وتحديد المعايير وتقييم الأدلة والتوثيق وإدارة المخاطر، إصدار تقارير أو نتائج رقابة غير ملائمة أو ذات تأثير بسيط؛

10- التوثيق: توثيق المعلومات كاملة وبالتفصيل إلى الحد الذي يمكن المدقق المتمرس من تحديد العمل الذي تم القيام به للوصول إلى نتائج الرقابة واستنتاجاتها وتوصياتها، فبقدر ما يعتبر التوثيق الكافي جزءا من رقابة الجودة بقدر ما هو جزء من التطور المهني للجهاز الرقابي، ويمكن الاعتماد عليه في تحديد شكل الممارسة الجيدة لعمليات الرقابة المماثلة في المستقبل.

ثالثا- المبادئ المتعلقة بعملية الرقابة: تتألف رقابة الأداء من أربعة خطوات تتمثل في التخطيط والتنفيذ، إعداد التقرير والمتابعة كما يلي:[1]

1- التخطيط: ينبغي توجيه الرقابة على الأداء عند اختيار موضوع الرقابة إلى المجالات التي يمكن للتدقيق الخارجي المستقل أن يزيد من جوانب الاقتصاد والكفاءة والفعالية، كما يتعين تحليل الموضوعات

[1] الإنتوساي، **إرشادات رقابة الأداء- مبادئ رئيسية**، دون ذكر السنة، ص ص: 5-11، متاح على الرابط: http://ar.issai.org/media/14207/issai_3100_a_.pdf تاريخ التنزيل 2015/06/11.

المحتملة وإجراء البحوث لتحديد المخاطر والمشكلات وتصميم الرقابة على نحو يسهم في الوصول إلى رقابة ذات جودة عالية تجري على نحو يتسم بالاقتصاد والكفاءة والفعالية وفي الوقت المناسب، وذلك وفقا للإدارة الجيدة للمشاريع من خلال مراعاة ما يلي:

- المعرفة والمعلومات الأساسية لفهم الهيئات الخاضعة للرقابة؛
- أهداف الرقابة وأسئلتها ومعاييرها وموضوعها وأساليبها؛
- الأنشطة الضرورية وما يلزم من موظفين ومهارات.

2- التنفيذ: يشمل جمع البيانات والمعلومات وتحليلها للحصول على أدلة مناسبة وكافية لإثبات النتائج والوصول إلى الاستنتاجات استجابة لأسئلة وأهداف الرقابة وإصدار التوصيات، هذه الأدلة التي قد تكون كمية يتم الحصول عليها من العينات بالطرق والأساليب العلمية، كما يمكن أن تكون ناتجة عن التقدير والتفسير في شكل استنتاجات؛

3- إصدار التقارير: يجب أن يكون تقرير الرقابة شاملا ومقنعا وبلغة بسيطة وفي الوقت المناسب منظما تنظيما منطقيا يعرض علاقة واضحة بين هدف الرقابة ومعاييرها ونتائجها، ويقدم توصيات بناءة من شأنها أن تسهم في معالجة مواطن الضعف أو المشكلات المحددة بالرقابة، ليتم نشرها على نطاق واسع وفقا لتفويض الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة، مما قد يسمح بتعزيز مصداقية مهمة الرقابة؛

4- المتابعة: يتعين على معدي التقارير متابعة نتائج وتوصيات الرقابة السابقة وإعداد التقارير عن المتابعة بصورة مناسبة لتوفير التغذية العكسية للهيئة التشريعية إلى جانب الاستنتاجات والآثار المترتبة على جميع الإجراءات التصحيحية التي اتخذتها الهيئة الخاضعة بناءا على نتائج رقابة الأداء، ذلك أن المتابعة هي نشاط مستقل يزيد من قيمة الرقابة ويقويها ويجعلها تسهم في تحسين القيمة المضافة.

الفرع الرابع: المعيار (issai 400) الخاص بالمبادئ الأساسية لرقابة الالتزام

يهدف هذا المعيار إلى تقديم مجموعة من المبادئ تزود الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بالأساس اللازم لاعتماد أو وضع المعايير والإرشادات في رقابة الالتزام.

أولا- إطار رقابة الالتزام: رقابة الالتزام هي التقييم المستقل لمدى التزام موضوع معين بالمرجعيات(*) المعمول بها المحددة باعتبارها معايير، وتجري مهمات رقابة الالتزام بتقييم مدى التزام الأنشطة والمعاملات المالية والمعلومات من جميع جوانبها ذات الأهمية النسبية بالمرجعيات التي تحكم عمل الهيئة

(*) القواعد والقوانين والأنظمة والقرارات المتعلقة بالميزانية والسياسة والقواعد المقررة والشروط المتفق عليها والمبادئ العامة التي تحكم الإدارة المالية السليمة للقطاع العام وسلوك الموظفين الحكوميين.

الخاضعة للرقابة، تشكل النظامية الركيزة الأساسية لرقابة الالتزام إضافة إلى الانضباط المتعلق بالإدارة المالية العامة وسلوك الموظفين الذي قد يشمله نطاق الرقابة المالية، وتتميز رقابة الالتزام بالخصائص التالية: [1]

1- قد تكون مهمات رقابة الالتزام التصديق attestation أو التقارير المباشرة direct reporting أو الاثنين معا، كما قد يكون تقرير الرقابة طويلا أو موجزا من خلال التعبير الكتابي الواضح أو الإجابة المفصلة عن أسئلة رقابية محددة؛

2- تعزز رقابة الالتزام الشفافية من خلال تقديمها تقارير موثوق فيها حول مدى حسن إدارة الأموال وممارسة الإدارة واحترام حقوق المواطنين وفقا لما تقتضيه المرجعيات المعمول بها، كما تعزز المساءلة والحوكمة الجيدة بتحديد مواطن الضعف وحالات الانحراف عن القوانين والأنظمة وبتقييم مدى الانضباط؛

3- قد تكون رقابة الالتزام مرتبطة بالرقابة على البيانات المالية أو منفصلة عنها، كما يمكن أن تكون متزامنة مع رقابة الأداء.

أ- رقابة الالتزام المرتبطة بالرقابة على البيانات المالية: تشكل رقابة الالتزام بالمرجعيات المعنية جزءا مهما من تفويضات الجاز الرقابي حيث تكون مصحوبة بالرقابة على البيانات المالية كجزء من إعداد التقارير عن تنفيذ الميزانيات العامة، كما تشكل القوانين والأنظمة أساسا لرقابة الالتزام والرقابة على البيانات المالية على حد سواء[2]؛

ب-رقابة الالتزام المنفصلة: بالإمكان التخطيط لرقابة الالتزام وتنفيذها وإعداد التقارير بشأنها بصورة منفصلة عن الرقابة على البيانات المالية ورقابة الأداء[3]؛

ت-رقابة الالتزام المتزامنة مع رقابة الأداء: وذلك حين تكون رقابة الالتزام جزءا من رقابة الأداء ينظر إلى الالتزام كأحد جوانب الاقتصاد والكفاءة والفعالية، في هذا النوع من الرقابة المركبة على المدققين

---

[1] الإنتوساي، **المبادئ الأساسية لرقابة الالتزام**، ص:6، متاح على الرابط:
http://ar.issai.org/media/69918/issai-400-arabic.pdf تاريخ التنزيل 2015/05/23.

[2] للمزيد انظر: الإنتوساي، **الخطوط التوجيهية لرقابة المطابقة المنجزة مع مراجعة البيانات المالية**، متاح على الرابط:
http://ar.issai.org/media/14203/issai_4200_a.pdf تاريخ التنزيل 2015/06/16.

[3] للمزيد انظر: الإنتوساي، **الخطوط التوجيهية لرقابة المطابقة المستقلة عن مراجعة البيانات المالية**، ص ص : 18-24، متاح على الرابط:
http://ar.issai.org/media/14199/issai_4100_a.pdf تاريخ التنزيل 2015/06/16.

أن يستخدموا تقديرهم المهني لتحديد ما إذا كان الأداء أو الالتزام هو محور التركيز الرئيسي للرقابة.

ثانيا- المبادئ العامة لرقابة الالتزام: رقابة الالتزام هي عملية ممنهجة تهدف إلى الحصول على أدلة وتقييمها بموضوعية بشأن مدى التزام موضوع رقابة معين بالمرجعيات المعمول بها.

وتتمثل مبادئها العامة فيما يلي:[1]

1- الشك والتقدير المهني: يجب على مدققين التخطيط للرقابة وإجراءها بشك مهني وممارسة التقدير المهني طوال عملية رقابة الالتزام لتقييم عناصرها من مرحلة التخطيط إلى المتابعة، تتمثل المتطلبات الخاصة للحفاظ على الشك والتقدير المهنيين لرقابة الالتزام في القدرة على تحليل هيكل ومضمون المرجعيات العامة كأساس لتحديد المعايير المناسبة أو الثغرات في التشريع؛

2- رقابة الجودة: يتعين على المدقق تحمل المسؤولية عن جودة رقابته بصفته المسئول عن أدائها وتطبيق إجراءاتها عبر مختلف مراحلها والتي تهدف إلى ضمان التزام الرقابة بالمعايير المعمول بها وملائمة تقرير الرقابة واستنتاجاتها؛

3- إدارة فريق الرقابة ومهاراته: تحتاج رقابة الالتزام إلى استخدام الموظفين ذوي المؤهلات العالية لذلك يجب إتاحة سبل الحصول على المهارات وتطويرها من خلال التدريب المستمر للحفاظ على الكفاءة المهنية؛

4- مخاطر الرقابة: يجب أن يراعي المدققون مخاطر الرقابة طوال عملياتها من اجل التعامل معها وخفضها إلى المستويات المقبولة التي تعتبر مهمة في كل من عمليات التصديق والتقارير المباشرة على حد سواء؛

5- الأهمية النسبية: يرجع تحديد الأهمية النسبية إلى التقدير المهني المعتمد على تفسير حاجات المستخدمين والتي لها جوانب كمية ونوعية، وتشمل التحقيق حول ما إذا ما كانت الحالات المبلغ عنها من الالتزام أو عدم الالتزام جزءا أساسيا من الأهمية النسبية كونها تؤثر على قرارات المستخدمين؛

---

[1] الإنتوساي، **المبادئ الأساسية لرقابة الالتزام** ، مرجع سابق، ص ص: 9-11.

6- التوثيق: يتعين على المدققين إعداد الوثائق الكافية لرقابة الالتزام لتوفر فهما واضحا للمعايير المستخدمة ونطاق الرقابة والتقديرات التي أجريت والأدلة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات المتوصل إليها في إطار السرية والشفافية؛

7- التواصل: يتعين على المدققين المحافظة على تواصل فعال طوال عملية الرقابة وإبلاغ المستوى الإداري المناسب أو المسئولين عن الحوكمة بأي عراقيل أو حالات عدم الالتزام.

ثالثا- المبادئ المتعلقة بعملية الرقابة: هي المبادئ المتعلقة بمختلف مراحل عملية الرقابة من مرحلة التخطيط إلى المتابعة كما يلي:[1]

1- نطاق الرقابة: يتم من خلال تحديد المحاور الرئيسية في عملية الرقابة ومداها وحدودها من حيث مدى التزامها بالمعايير، ذلك أن نطاق الرقابة يتأثر بالأهمية النسبية والمخاطر ويحدد المرجعيات وأجزاءها التي سوف يتم تغطيتها؛

2- موضوع الرقابة والمعايير: يعد تحديد موضوع الرقابة والمعايير المناسبة من الخطوات الأولى في رقابة الالتزام، وعند تحديد الموضوع على المدقق استخدام الشك والتقدير المهنيين لتحليل الهيئة الخاضعة للرقابة وتقييم الأهمية النسبية والمخاطر؛

3- فهم بيئة الهيئة والضوابط الداخلية: لتحديد الأهمية النسبية وتقييم المخاطر يتوجب فهم الهيئة الخاضعة للرقابة والإطلاع على بنيتها وعملياتها وإجراءاتها لتحقيق الالتزام، مع فهم بيئة الضبط والضوابط الداخلية المعنية وقدرتها على ضمان الالتزام من خلال تحديد مخاطر عدم منع الأخطاء أو اكتشافها للحالات ذات الأهمية النسبية من حيث عدم الالتزام، كما يجب النظر في مدى انسجام الضوابط الداخلية مع بيئة الضبط لضمان الالتزام بالمرجعيات من جميع الجوانب المهمة نسبيا؛

4- تقييم المخاطر: تقيم مخاطر عدم الالتزام لتحديد طبيعة وتوقيت وإجراءات الرقابة التي يجب تنفيذها وقد ينشأ عدم الالتزام عن الاحتيال أو الخطأ أو طبيعة الموضوع أو ظروف الرقابة، ويتمثل الاحتيال في رقابة الالتزام بصورة رئيسية في إساءة استخدام السلطة، وقد تشكل حالات عدم الالتزام بالمرجعيات إساءة استخدام متعمدة للسلطة العامة لتحقيق منافع غير مشروعة؛

[1] الإنتوساي، **المبادئ الأساسية لرقابة الالتزام**، مرجع سابق، ص ص: 11، 14.

5- إستراتيجية الرقابة: هي الخطة الشاملة للرقابة بمشاركة كل أعضاء فرق الرقابة بهدف الاستجابة الفعالة لمخاطر عدم الالتزام، وينبغي توثيق الاستراتيجية الرقابية كتابة، ذلك أن التخطيط والرقابة عملتين متواصلتين ومتكررتين؛

6- أدلة الرقابة: يشترط أن تكون مناسبة وكافية لتغطية نطاق الرقابة، فالكفاية مقياس لكمية الأدلة أما النوعية فتشمل الملاءمة والصحة وإمكانية الاعتماد عليها، وبالتالي على المدقق إتباع إجراءات رقابة مناسبة لظروف الرقابة ومتماشية مع هدف الحصول على أدلة رقابة كافية ومناسبة، وغالبا ما يحتاج مدقق الالتزام إلى الجمع والمقارنة بين الأدلة من مصادر مختلفة لاستفاء متطلبات الكفاية والنوعية؛

7 – تقييم أدلة الرقابة والوصول إلى الاستنتاجات: أي النظر في مدى قدرة الأدلة على دعم تقرير رقابة الالتزام والوصول إلى الاستنتاج حول الالتزام من عدمه، وذلك بتقييم كمية ونوعية الأدلة الرقابية المتوصل إليها؛

8- إعداد التقارير: تتوج عملية رقابة الالتزام بإعداد تقرير يستند إلى جميع أدلة الرقابة وبتطبيق الشك والتقدير المهنيين والتأكد من صحة الحقائق مع الهيئة الخاضعة للرقابة وتضمين ردود الموظفين المسئولين عند اللزوم، يتضمن التقرير استنتاجا يستند إلى أعمال الرقابة وتوصيات بناءة وعملية للتحسين ويشترط فيه الكمال والصحة والموضوعية والإقناع والوضوح والاختصار، ويصاغ في بيان كتابي في مهمات التصديق وإجابة عن أسئلة رقابية محددة في مهمات التقارير المباشرة؛

9- المتابعة: يتعين على المدقق متابعة حالات عدم الالتزام وذلك لضمان التنفيذ الفعال للإجراءات التصحيحية وتقديم التغذية الراجعة للهيئة الخاضعة للرقابة، وتختلف الحاجة إلى متابعة حالات عدم الالتزام التي أعدت التقارير بشأنها باختلاف طبيعة موضوع الرقابة وعدم الالتزام الذي تم تحديده والظروف الخاصة بمهمات الرقابة، فقد تشمل المتابعة إصدار تقارير أو قرارات قضائية ملزمة في بعض الأجهزة الرقابية أو قد تشكل جزءا من تقييم المخاطر للسنة اللاحقة في مهمات الرقابة التي تجري بانتظام.

المبحث الثالث: توجيهات الإنتوساي للحوكمة الرشيدة (INTOSAI GOV)

تسعى الإنتوساي إلى تعزيز الشفافية والمسائلة في القطاع العام لمساعدة الحكومات على تحسين أدائها ومحاربة الفساد من خلال تقديم معايير تمنح المصداقية لعملياتها الرقابية، ما جعلها طرفا مهما في مساءلة القطاع العام وحوكمته.

المطلب الأول: توجيهات الرقابة الداخلية

تتمثل في الإرشادات الخاصة بإعداد التقارير والمساءلة وكذا إدارة المخاطر وكيفية استفادة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة من إجراءاتها ومخرجاتها.

الفرع الأول: إرشادات الإنتوساي حول معايير الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي

تعتبر كتوصية عامة لنظام الرقابة الداخلية وقاعدة لعصرنتها، وذلك بالاستفادة من التطورات الحاصلة في مجال نظم الرقابة الداخلية وإدخالها ضمن توجيهات معايير الرقابة الداخلية بالقطاع العام.

تتألف التوجيهات من ثلاثة أجزاء:[1]

أولا- تعريف الرقابة الداخلية وأهدافها: الرقابة الداخلية هي عملية متكاملة تقوم بها إدارة وموظفي إحدى الجهات أثناء أداء مهامها، يتم تصميمها بحيث توفر ضمانا لتحقيق الأهداف التالية:[2]

- دقة وموثوقية التقارير المالية، باعتبارها الجهة المسئولة قانونيا ومهنيا عن مصداقية المعلومات التي تم إعدادها وعرضها ؛
- كفاءة وفعالية المعلومات، من خلال ضمان تقديم معلومات دقيقة؛
- الالتزام بالقوانين واللوائح المعمول بها؛
- حماية الأصول والموارد.

لا يمكن للرقابة ضمان تحقيق الأهداف العامة السابقة بصفة مطلقة بل توفر ضمان معقولا لتحقيقها ذلك أنها توفر المعلومات حول مدى تقدم المنشأة في تحقيق أهدافها.

---

(1) الإنتوساي، **إرشادات الإنتوساي حول معايير الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي، متاح على الرابط:**
http://ar.issai.org/media/14360/intosai_gov_9100_a.pdf تاريخ التنزيل 2015/05/15.

(2) مريم صالح الساعدي معتوق، **تقييم مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية الليبية وفقا لمعايير الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي الإنتوساي(INTOSAI)**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، 2016، ص: 43.

ثانيا- مكونات الرقابة الداخلية: تعتبر البيئة وتقييم الأخطار والأنشطة الرقابية والمعلومة والاتصال والمراقبة من الأسس الهامة للرقابة الداخلية.

1- البيئة الرقابية: تعتبر أساس نظام الرقابة الداخلية فهي توفر المناخ الذي يؤثر على الكيفية التي يتم بها وضع الاستراتيجيات والأهداف وتقييم المخاطر وإدارتها، وتتمثل عناصرها فيما يلي:

- النزاهة الشخصية والمهنية والقيم الأخلاقية للإدارة والموظفين؛
- الكفاءة؛
- اتجاهات الإدارة العليا(فلسفتها وأسلوبها التشغيلي)؛
- الهيكل التنظيمي الذي يحدد الصلاحيات والتفويضات والمساءلة وخطوات التبليغ؛
- سياسات وممارسات الموارد البشرية.

2- تقييم المخاطر: وهي عملية التعرف على المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المنشأة وتحليلها وتحديد كيفية مواجهتها بشكل ملائم حيث تشمل:

- التعرف على المخاطر؛
- تقييم المخاطر من حيث الأهمية والتكرار؛
- تقييم مدى ميل المنشأة للوقوع فيها؛
- تطوير الحلول لمواجهتها.

3- الأنشطة الرقابية: مجموعة السياسات والإجراءات المتبعة لمواجهة المخاطر وتحقيق أهداف المنشأة يشترط فيها الملاءمة والتناسق والشمولية وفق عمليات تخطيط دورية قليلة التكاليف؛

4- المعلومات والتبليغ: المعلومات هي التسجيل الفوري والتصنيف الملائم للمعاملات المالية والأحداث حتى تكون صادقة ومحددة ومعروفة، تم تبليغها بالشكل والإطار الزماني المناسب الذي يسمح بإجراء توثيق كامل لنظام الرقابة الداخلية وكافة المعاملات؛

5- المراقبة: من الضروري مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية لتقييم جودتها، ويمكن إجراؤها من خلال أنشطة روتينية وعمليات تقييم منفصلة أو كلاهما معا.

ثالثا- المهام والمسؤوليات: لكل فرد في المنشأة بعض مسئوليات الرقابة الداخلية تختلف باختلاف مستوياتهم الإدارية.

- **المدير:** هو المسئول المباشر عن وضع أنظمة الرقابة الداخلية وتوثيقها؛

- **المدقق الداخلي:** هو المسئول عن فحص فعالية الرقابة الداخلية وتقديم توصيات لتحسينها؛

- **الموظفين:** كل الموظفين مسئولين عن التبليغ عن مشاكل عمليات التشغيل ومخالفات قواعد السلوك أو التجاوزات؛

- **الأطراف الخارجية:** حيث تزود المنشأة بمعلومات مفيدة من شأنها تفعيل الرقابة الداخلية؛

- **أجهزة الرقابة المالية:** تعمل على دعم وتشجيع وضع أنظمة رقابة داخلية فعالة في الدوائر الحكومية وتقوم بالإبلاغ عن ملاحظاتها وتوصياتها إلى المسئولين عن الرقابة الداخلية؛

- **مراقبي الحسابات الخارجيين:** يقومون بتدقيق بعض الهيئات العامة في بعض الدول ويقومون بتقديم الاقتراحات والتوصيات؛

- **المشرعين وواضعي القوانين:** يسنون القوانين ويضعون اللوائح والتوجيهات المتعلقة بالرقابة الداخلية؛

- **الجهات الأخرى:** مثل المستفيدين والموردين..الخ يقومون بتزويد المنشأة بالمعلومات المتعلقة بتحقيق أهدافها.

الفرع الثاني: تعليمات حول تقارير فعالية الرقابة الداخلية

تمخضت عن مؤتمر الإنتوساي لسنة 1992م تتضمن تعليمات تتعلق بتقارير حول معايير الرقابة الداخلية، وتتضمن تجارب بعض أعضاء الإنتوساي التي يمكن اعتمادها كتوجيهات لتطوير وتحسين القدرات.

تشكل معايير الرقابة الداخلية المقترحة إطار من أجل بناء نظام الرقابة الداخلية ذلك أنها تشمل التوجيهات النوعية للمعايير ثم تخلص بالأجزاء الهامة لمنهج رقابي قوي كما يلي:[1]

أولا- التنفيذ الفعال للمعايير العامة: ذلك من خلال توفير بيئة سليمة للرقابة داخل المنشأة، فأنشأت الإنتوساي معايير تتمثل فيما يلي:

1- تأكيد معقول: تضع الإنتوساي ضمن أولوياتها مسألة إنشاء هيكل رقابة داخلية يسمح بالحصول على تأكيد معقول بتحقيق الأهداف العامة للمنشأة، ويقدم ضمانا موثوقا في ظل الاعتبارات المتعلقة بالتكاليف والمخاطر والفوائد، أي مراعاة عدم تجاوز التكلفة للفائدة المحصلة؛

(1) Intosai, **Guidance for Reporting on the Effectiveness of Internal Controls: SAI Experiences In Implementing and Evaluating Internal Controls**, Available online at: http://ar.issai.org/media/14336/intosai_gov_9110_e.pdf, Download history: 15/06/2015.

2- موقف داعم: وذلك بتعيين مدراء يحافظون ويبرهنون بموقف ايجابي داعم للضوابط الداخلية الذي يعتبر ركنا محوريا في إنشاء بيئة الرقابة الداخلية؛

3- الكفاءة والنزاهة: على المديرين أن يتحلو بالنزاهة الشخصية والمهنية ويحافظوا على مستوى كفاءتهم مع إدراكهم لأهمية وضع وتنفيذ والحفاظ على الضوابط الداخلية الجيدة للرقابة الداخلية؛

4- أهداف الرقابة: يشترط في أهداف الرقابة الداخلية الخاصة بكل قسم أو نشاط أو وكالة أن تكون ملائمة وشاملة ومعقولة حتى يتسنى دمجها في الأهداف العامة للمنشاة؛

5- ضوابط الرقابة: تسمح لنا بتحديد مدى تجاوب المديرين في مراقبة عملياتهم واتخاذ الإجراءات السريعة في حالة مخالفة مبدأ النظامية أو الاقتصاد والفعالية.

ثانيا- بنية هيكل الرقابة الداخلية الفعالة: تماشيا مع مبادئ الإنتوساي يجب أن تشمل هياكل الرقابة الداخلية العناصر التالية:

1- الأسس التشريعية؛

2- معايير الرقابة الداخلية: بان توكل مسؤولية إعداد ونشر المعايير الواجب إتباعها عند تصميم الرقابة الداخلية إلى سلطة محددة؛

3- مسؤولية المدير: وذلك بأن يقبل المديرون تحمل المسؤولية الرئيسية لفعالية الرقابة؛

4- الرقابة الذاتية: وذلك بالرقابة الدورية والتقييمية من طرف المديرين، ذلك أن الهدف الأساسي للرقابة الداخلية هو اكتشاف الأخطاء والمخالفات ومنع حدوثها؛

5- ضوابط التدقيق الداخلي: تعتبر جزء هام من هيكل الرقابة الداخلية من خلال اشتمال تقارير المراجعة الداخلية على تقييم لأوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية؛

6- دور الهيئة العليا للمراجعة: وذلك من خلال مشاركتها في إنشاء ومراجعة نظام الرقابة الداخلية من خلال إقامة معايير الرقابة الداخلية وإنشاء إطار متين لها والعمل مع المدققين الداخلين وتقييم الأداء المالي من حيث الكفاءة والفعالية.

الفرع الثالث: دليل المساءلة في الرقابة الداخلية

يمثل هذا المعيار مدخلا للرقابة الداخلية للموظفين السامين بالإدارة العامة وذلك بتقديم دليل حول مساهمة كل من المدراء والمسئولين على الرقابة الداخلية والمراجعين الداخليين.[1]

[1] Intosai , **Internal Control: Providing a Foundation for Accountability in Government,** Available online at the following link: http://ar.issai.org/media/14340/intosai_gov_9120_e.pdf, Download history:18/06/2015.

أولا- المدراء: على المدراء إدراك أهمية هيكل الرقابة الداخلية لتحكم المنظمة في مواردها وعملياتها وتحقيق أهدافها، الذين تقع على عاتقهم مسؤولية توفير هيكل ملائم وفعال للرقابة الداخلية مع ضرورة تحديثها بما يسمح بتطوير وتنفيذ والحفاظ على ضوابط داخلية فعَّالة، كما يتعين عليهم العمل على استقلالية وظيفة المراجعة الداخلية كجزء أساسي من هيكل الرقابة الداخلية ومواجهة كل القيود التي تعترضها وتحد من استقلاليتها، كما ينبغي تعيين الموظفين الأكفاء وذوي الخبرة الذين يرفعون تقاريرهم مباشرة إلى المستويات الإدارية العليا؛

ثانيا- المراجعين: غالبا ما تؤسس الإدارة وحدة التدقيق كجزء من إطار الرقابة والتقييم الذاتي الداخلي، ذلك أن مراجعة الحسابات جزء من إطار الرقابة الداخلية الحكومية رغم عدم مسؤوليتها عن انجاز إجراءات محددة للرقابة الداخلية في مراجعة الهيئات، ومن المهم المحافظة على استقلال مراجعي الحسابات من خلال التأكيد على قيمة تدقيق مستقل وموضوعي، كما يمكن الاستعانة بالمراجعين الخارجيين ليلعبوا دورا في التدقيق الحكومي كجزء من الرقابة الداخلية؛

ثالثا- الرقابة الداخلية: الرقابة الداخلية هي العملية التي من خلالها تتحكم الهيئة في أنشطتها لتحقيق الكفاءة والفعالية في انجاز مهامها، لذا لا ينبغي النظر إليها كنظام خاص ومستقل عن المنشأة بل هي جزء لا يتجزأ من المنظمة يستعمل كدليل لصحة عملياتها.

يرتكز نظام الرقابة الداخلية على ثلاثة محاور رئيسة هي:

- **الضبط الداخلي:** ويركز على تقسيم العمل وتحديد الاختصاصات والفصل بين السلطات؛
- **الرقابة المحاسبية:** وتهتم بتدقيق البيانات المالية والتأكد من مطابقتها للقيود والقوانين وتأييدها بالمستندات؛
- **الرقابة الإدارية:** وتسعى إلى التأكد من استخدام الموارد المتاحة بأفضل طريقة ممكنة.

إن إنشاء رقابة فعَّالة ينطوي على تقييم المخاطر بمختلف أوجهها الداخلية والخارجية، وذلك بتحديد وتحليل المخاطر المرتبطة بتحقيق الأهداف، لذا ينبغي أن تصمم وتنفذ الرقابة الداخلية لأجل تحقيقها.

المطلب الثاني: إدارة مخاطر الجهات

يهدف هذا المعيار إلى تقديم توصيات من اجل تطبيق المبادئ الأساسية لإدارة المخاطر بالقطاع العام من خلال توفير قاعدة أساسية لتقييمها، وذلك بتحديد مفهوم إدارة المخاطر وعناصر إدارتها نوضحها فيما يلي:

الفرع الأول: مفهوم إدارة المخاطر

هي عملية تتم عن طريق مجلس الإدارة والإدارة والموظفين، تهدف إلى تحديد وإدارة الأحداث التي قد تؤثر على الهيئة، وذلك بجعلها في الحدود التي يمكن أن تقبل الجهة تحملها مع تقديم ضمانات معقولة بخصوص تحقيق أهداف الهيئة، تشمل العناصر التالية:[1]

أولا- تحديد المهمة: تمثل نقطة انطلاق إدارة المخاطر، ينبغي أن تحدد فيها الأهداف الاستراتيجية واختيار ورسم طرق تحقيقها والتي يمكن تقسيمها حسب دليل الإنتوساي إلى أربعة فئات هي:

- الاستراتيجيات: رفع مستوى الأهداف بما يتماشى مع مهام الهيئة؛
- الأداء: التنفيذ بشكل منتظم وأخلاقي واقتصادي يتسم بالكفاءة؛
- التوثيق: الاعتماد على الوثائق والتقارير؛
- الإذعان: الامتثال للقوانين والأنظمة السارية والتصرف وفقا لسياسة الحكومة.

ثانيا- تحديد الأحداث- المخاطر والفرص: الفرص هي الأحداث التي من شأنها أن تعزز قدرة الجهة على تحقيق أهدافها أو تجعلها أكثر كفاءة في تحقيقها، إضافة إلى السعي لتخفيف المخاطر فان إدارة المخاطر تضع خطط لاغتنام الفرص؛

ثالثا- نقل المعلومات والمعرفة: من الضروري أن تكون عملية الاتصال وانتقال المعلومات فعالة بين الإدارة العليا والدنيا لتسهيل عملية إدارة المخاطر والتأكد من تماشي الأهداف للفئات الأربعة مع المهمة المحددة؛

رابعا- القيود: توفر إدارة المخاطر مستوى معقول من الضمانات بشأن تحقيق الأهداف مما يعكس ارتباط الشكوك والمخاطر بالمستقبل الذي لا يستطيع أحد التكهن به، خاصة الأخطاء في اتخاذ القرارات والأعطال والأخطاء البشرية؛

---

[1] الإنتوساي، **الدليل الإرشادي لمعايير الرقابة الداخلية للقطاع العام معلومات إضافية حول إدارة المخاطر في الجهات، ص ص:9-10**، متاح على الرابط: http://ar.issai.org/media/14344/intosai_gov_9130_a.pdf تاريخ التنزيل 2015/06/26.

خامسا- العلاقة بين إدارة المخاطر والرقابة الداخلية: تعتبر الرقابة الداخلية جزء لا يتجزأ في إدارة المخاطر، ذلك أن إدارة المخاطر هي تطور طبيعي لنموذج الرقابة الداخلية في كثير من النواحي، إذ يتجاوز نموذج إدارة المخاطر دليل الإنتوساي الإرشادي حول الرقابة الداخلية من ناحية التوسع في الأهداف وعناصر تقييم المخاطر بالإضافة إلى تأكيدها على ضرورة استقلالية المديرين وتحديد أدوارهم ومسؤولياتهم.

الفرع الثاني: مكونات إدارة مخاطر

تتألف إدارة المخاطر من ثمانية عناصر مترابطة مستمدة من الطريقة التي تدير بها الإدارة أعمالها وتتكامل مع العملية الإدارية:

أولا- البيئة الداخلية: تتشكل بيئة الخطر من فلسفة إدارة المخاطر في الجهة وإشراف مجلس الإدارة وكذا الاستقامة والقيم الأخلاقية ومدى كفاءة الموظفين، إضافة إلى الطريقة التي تحدد بواسطتها الجهة الصلاحيات والمسؤوليات، إضافة إلى التنظيم وتطوير مستوى الموظفين؛

ثانيا- وضع الأهداف: تعتبر تقييمات المخاطر والاستجابة لها أساس وضع الأهداف، وذلك لضرورة تناسب الأهداف مع مقدار المخاطر التي يمكن أن تقبلها الجهة وتحدد مستويات احتمال المخاطر للجهة، فعمل الإدارة ضمن مجال القدرة على تحمل المخاطر يمنحها ضمانا اكبر بالبقاء ضمن نطاق مقدار المخاطر التي يمكن قبولها وتحقيق أهدافها؛

ثالثا- تحديد الحدث: تقوم الإدارة بتحديد وتصنيف الأحداث التي يمكن أن تؤثر على الجهة، ذلك أن الحدث يكون عرضيا لعوامل داخلية أو خارجية لها تأثير سلبي أو ايجابي على تنفيذ الاستراتيجية وتحقيق الأهداف[1]؛

رابعا- تقييم المخاطر: إن الهدف من تقييم المخاطر هو تحديد الأحداث التي لها أهمية خاصة لينصب عليها اهتمام وتركيز الإدارة؛

خامسا- الاستجابة للخطر: تتم الاستجابة للمخاطر من خلال الطرق التالية:[2]

- تحويلها: من خلال إدخال طرف ثالث كالتأمين؛
- معالجتها: باتخاذ إجراءات للتقليل من احتمالية المخاطر أو تأثيراتها؛

---

[1] **معيار إدارة الخطر**، ترجمة الجمعية المصرية لإدارة الأخطار، متاح على الرابط:
https://www.theirm.org/media/886358/RMStandard_Arabic_Final.pdf تاريخ التنزيل 2015/06/24.

[2] طارق عبد العال حماد، **إدارة المخاطر**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص32.

- تجنبها: وذلك بإخراج الأنشطة ذات المخاطر العالية؛
- قبولها: أي تقليلها إلى الحد الأدنى المقبول.

ومنه فالتعامل مع المخاطر يتم من خلال: التحاشي والخفض والاحتفاظ، والتحويل والاقتسام والذي يعني دمج تقنيتين اثنتين هما التحويل والاحتفاظ.

سادسا- الأنشطة الرقابية: هي الإجراءات التي تضمن تنفيذ استجابات إدارة المخاطر وتعمل على تحقيق أهداف العمل، ذلك أن الأنشطة الرقابية تعتبر استجابة للمخاطر واختيارها يكون على أساس جدواها وملامتها كاستجابة للخطر.

تتدرج جميع الإجراءات الرقابية في أربعة فئات كما يلي:[1]

- رقابة وقائية: وهي التي تمنع توسع الخطر وتحد من النتائج غير المرغوب فيها؛
- رقابة توجيهية: وهي الرقابة المصممة لتجنب حدوث أمر غير عادي مرغوب فيه وتستخدم خاصة لدعم تحقيق أهداف الإذعان؛
- الرقابة التحقيقية: هي رقابة مصممة لتحديد ما إذا كانت النتائج غير المرغوب فيها قد تم تحقيقها والعمل على التخفيف من خطر حدوثها بالموازاة مع الردع؛
- الرقابة التصحيحية: هي رقابة مصممة لتصحيح النتائج غير المرغوب فيها.

سابعا- المعلومات والاتصالات: تتطلب إدارة المخاطر جمع أكبر قدر من المعلومات الضرورية لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية، ذلك أن إدارة البيانات تتيح للإدارة اتخاذ الإجراءات وقت حدوث المخاطر في إطار وحدة العمل والوقوف على الاختلالات لتمكين الجهة من التحقق من عملها ضمن إطار تحمل المخاطر، كما يتعين على الإدارة توفير اتصالات داخلية محددة تضمن عملية نقل المعلومات التالية:

- أهمية وصلة إدارة مخاطر الجهات؛
- أهداف الجهة؛
- قابلية تعرض وتحمل الجهة للمخاطر؛
- لغة مشتركة لتحديد وتقييم المخاطر؛
- ادوار ومسؤوليات الموظفين في تفعيل ودعم عناصر إدارة المخاطر.

ثامنا- المراقبة: ينبغي مراقبة إدارة مخاطر الجهات لتقييم أداء عناصرها من خلال المراقبة المستمرة أو التقييمات المنفصلة، وفي حالة اكتشاف أوجه القصور يجب إبلاغ الجهات المعنية، وتحتاج الإدارة لمراقبة

[1] الإنتوساي، **الدليل الإرشادي لمعايير الرقابة الداخلية للقطاع العام معلومات إضافية حول إدارة المخاطر في الجهات**، مرجع سابق، ص:25.

فعالية ملاءمة نظام إدارة المخاطر باستمرار، كما تشكل الأنشطة الإدارية المنتظمة مثل تحديث سجلات إدارة المخاطر وفحص سلامة الإجراءات التنظيمية والتشغيلية جزء من مراقبة عملية إدارة المخاطر.

المطلب الثالث: التدقيق الداخلي

تمت المصادقة على هذا المعيار في المؤتمر العشرين بجوهانسبرغ سنة ألفين وعشرة، بهدف تحقيق استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي وإبراز ضرورتهما في القطاع العام، لتخلص باعتماد مؤشرات يمكن اعتمادها في تطويرهما.

لقد تطور دور عملية التدقيق الداخلي من مجرد إجراء إداري إلى عنصر هام في الحوكمة الجيدة ووجوده أضحى إجباريا في أحيانا كثيرة، وتحتل استقلاليته وموضوعيته مكانة أساسية، وهو ما ركزت عليه معايير وقواعد السلوك الأخلاقي لمعهد المدققين الداخليين وكذا الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.[1]

الفرع الأول: التدقيق الداخلي في القطاع العام

يعتبر التدقيق الداخلي إحدى أدوات الرقابة كونه يتم من طرف موظف تابع للهيئة ويخضع لسلطة إدارتها، مهمته تزويد الإدارة بالمعلومات الخاصة بدقة الرقابة الداخلية وكفاءة تنفيذ المهام وكذا ملاءمة النظام المحاسبي[2]، فهو نشاط تأكيد واستشارة مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة إلى عمليات المؤسسة وتحسينها ومساعدتها على تحقيق أهدافها باعتماد منهج نظامي لتقييم وتحسين إدارة المخاطر والرقابة وعمليات الحوكمة، يتضمن تحليل نقاط القوة والضعف في الرقابة الداخلية للمنشأة ويقدر قدرة الإدارة على تحديد المخاطر ووضع الضوابط التطبيقية لإدارة الأموال العامة بكفاءة وفعّالية.

تشكل مهمة التدقيق الداخلي في القطاع العام أحد أهم عناصر الحوكمة القوية للقطاع العام، ذلك أن المدققون يلعبون دورا مهما في مساءلة مؤسساتهم اتجاه العامة من خلال عملية الفحص والموازنة، ما يتطلب استقلاليتهم ضمانا لمصداقية عملياتهم؛

---

[1] الإنتوساي، **استقلالية التدقيق الداخلي في القطاع العام**، متاح على الرابط:
http://ar.issai.org/media/14352/intosai_gov_9140_a_.pdf تاريخ التنزيل 2015/06/25.

[2] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص: 30.

الفرع الثاني: الاستقلالية والموضوعية

الاستقلالية هي التحرر من الظروف التي تهدد قدرة نشاط التدقيق الداخلي على تأدية مسؤولياته بطريقة غير متحيزة وتسمح للمدققين الداخليين بتقديم أحكام نزيهة وغير متحيزة، أما الموضوعية فهي الموقف الغير متحيز الذي يمكن المدققين من تنفيذ عملياتهم بطريقة تجعلهم واثقين بنتائج وجودة أعمالهم؛

أولا- أهمية الاستقلالية والموضوعية: تعتبر الاستقلالية والموضوعية أمران حيويان يعطيان نظرة صادقة وغير متحيزة لأصحاب المصلحة عن عملية التدقيق ونتائجه، ذلك أنهما يسمحان بتأدية وظيفة التدقيق دون قيود أو ضغوط من الجهة التي يجري تدقيق عملياتها، كما أن بناء علاقات فعالة مع الإدارة والموظفين يعمل على التقييم الجيد وتحسين إدارة المخاطر والرقابة الداخلية وعمليات الحوكمة، وبوجود نظام تدقيق فعال مدار بشكل جيد يصبح مصدرا للحصول على المعلومات والتوجيه ما يساعد مؤسسات القطاع العام على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات وتكريس الثقة بين المواطنين وأصحاب المصالح؛

ثانيا- قياس الاستقلالية والموضوعية: ينص المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1610 علي مقاييس لتقييم موضوعية وظيفة التدقيق الداخلي في القطاع العام من خلال كون وظيفة التدقيق الداخلي:[1]

- يتم تأسيسها بموجب تشريع أو لوائح تنظيمية؛
- تخضع للمساءلة أمام الإدارة العليا مثل رئيس أو نائب رئيس الجهة الحكومية؛
- ترفع تقارير عن نتائج التدقيق إلى كل من الإدارة العليا، رئيس أو نائب رئيس الجهة الحكومية؛
- موجودة تنظيميا خارج جهاز الموظفين ووظيفة الإدارة للوحدة الخاضعة للتدقيق؛
- بعيدة بالقدر الكافي عن الضغوط السياسية لتنفيذ عمليات التدقيق وترفع تقارير النتائج والآراء والاستنتاجات الموضوعية دون خوف؛
- لا تسمح لموظفي التدقيق الداخلي بمراجعة العمليات التي كانوا مسئولين عنها سابقا لتفادي أي تضارب مفترض في المصالح؛

[1] الإنتوساي، **استخدام عمل المدققين الداخليين**، 2009، ص: 6، متاح على الرابط:
http://ar.issai.org/media/14303/issai_1610_a.pdf تاريخ التنزيل 2015/06/26.

- لديها إمكانية الوصول إلى المسئولين عن الحوكمة.

كما يمكن أن تشمل مسئوليات وصلاحيات واضحة ومحددة رسميا للتدقيق الداخلي مع الفصل وظيفيا وشخصيا عن مسؤولية المهام والقرارات الإدارية، ويتعين منح حرية كافية للرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي وإشراكه في عمليات التوظيف والتعيين في قسم التدقيق الداخلي ومنح المدققين مرتبات وترقيات ملائمة لمؤهلاتهم.

ثالثا- عوامل تحقيق الاستقلالية والموضوعية: يمكن تحقيق الاستقلالية والموضوعية والامتثال للمقاييس السابقة من خلال:

- **التعيين المناسب والمكانة التنظيمية:** لأجل تمكين المدقق من الوصول الحر وغير المقيد إلى جميع الوظائف والسجلات والممتلكات والموظفين بما في ذلك الجهات المسئولة عن الحوكمة؛

- **العلاقات الإدارية:** يتعين جعل مرتبة المسئول التنفيذي عن التدقيق الداخلي بنفس رتبة الإدارة العليا أو مستوى إداري يسمح له بتأدية مسئولياته بفعالية؛

- **الأهلية:** تتعلق بضرورة اكتساب المدققين الداخليين للمعرفة والمهارات اللازمة والتمتع بالخبرة المهنية من خلال التدريب والتكوين المستمرين؛

- **المتطلبات التشريعية:** هي الحماية القانونية لاستقلالية المدقق الداخلي والاعتراف به كوظيفة هامة في القطاع العام.

الفرع الثاني: التنسيق والتعاون بين الرقابة الخارجية والتدقيق الداخلي في القطاع العام

يعتبر تعزيز الحوكمة الجيدة من خلال المساهمة في نظامية استخدام الموارد العامة وملكيتها وتشجيع الإدارة العامة على تحقيق الكفاءة والفعالية والاقتصاد هدفا مشتركا لكل الجهات الرقابية، لذا كان لابد من توفير فرصا للتنسيق والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة والتدقيق الداخلي مع بقاء مسؤولية الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة قائمة حتى ولو استعمل عمل المدققين الداخليين.

أولا- فوائد التنسيق والتعاون: تسعى الجهات الرقابية من خلال التنسيق والتعاون إلى ما يلي:[1]

[1] الإنتوساي، **التنسيق والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والتدقيق الداخلي في القطاع العام**، متاح على الرابط: http://ar.issai.org/media/14356/intosai_gov_9150_a_.pdf تاريخ التنزيل 2015/07/23.

- تبادل الأفكار والمعرفة؛
- تقوية قدراتها المتبادلة لتعزيز ممارسات الحوكمة الجيدة والمساءلة؛
- عمليات رقابة فعالة مبنية على فهم الطرفين لنتائج عمل كل منهما وللأدوار ومتطلبات الرقابة؛
- عمليات رقابة كفأة مبنية على تدقيق داخلي أكثر تنسيقا ناتج عن التخطيط والاتصال؛
- تجنب الازدواجية غير الضرورية لأعمال الرقابة؛
- تقليل تعطيل أعمال المنشأة الناتجة عن تكرار العمليات الرقابية من مختلف الجهات؛
- تحسين ورفع مستوى الرقابة على أساس تقديرات المخاطر والدعم المتبادل على أساس التوصيات التي تحسن فعالية خدمات الرقابة.

ثانيا– مخاطر التنسيق والتعاون: قد تواجه عملية التنسيق والتعاون بين الرقابة الخارجية والداخلية مخاطر معينة يجب إدارتها بكفاءة، ومن بين هذه المخاطر:[1]

- المساس بالسرية والاستقلالية والموضوعية؛
- احتمال تضارب المصالح؛
- إضعاف المسؤوليات؛
- استعمال معايير مهنية مختلفة تتعلق بالاستقلالية أو الرقابة؛
- إساءة تفسير الاستنتاجات عند استخدام أحد الطرفين عمل الآخر أو الاختلاف في الفهم؛
- احتمالية خطأ استنتاجات المراقب الآخر أو عدم مراعاة أدلة جديدة بعد عمليته الرقابية.

ينبغي التنويه انه لا يسمح أن تقدم نفس الجهة الرقابية خدمات التدقيق الداخلي لنفس المؤسسة، ولا الجمع بين تقديم الخدمات الاستشارية غير الرقابية وخدمات الرقابة كونها تهدد الاستقلالية والموضوعية.

ثالثا– أسس التنسيق والتعاون: يرتكز التنسيق والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والتدقيق الداخلي على:

– **الالتزام:** يمكن تحقيق تعاون فعال إذا كان كل طرف راغبا وملتزما بتطوير خدمات رقابة منسقة وفعالة؛

[1] الإنتوساي، **التنسيق والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والتدقيق الداخلي في القطاع العام**، مرجع سابق، ص: 30.

– **الاتصال:** الاتصال هو أداة مهمة في عمليات التنسيق والتعاون، وذلك بتحديد التوقيت وطبيعة الاتصالات كتبادل التقارير أو إتاحة الوصول إلى برامج الرقابة ومستنداتها؛

– **الفهم المشترك:** أي أن يفهم كل طرف طرق وأساليب ونطاق عمل ومصطلحات الطرف الآخر؛

– **الثقة:** يجب وجود ثقة متبادلة بين الطرفين حول تطبيق المعايير المهنية ذات الصلة، وان أية معلومات متبادلة يتعامل معها بمهنية ونزاهة.

رابعا– جوانب التنسيق والتعاون: يمكن أن يتم التنسيق والتعاون في المهمات التالية:

- تقييم إطار الرقابة الداخلية وامتثال البيانات المالية للقوانين والأنظمة، بالإضافة إلى مؤشرات الأداء والحوكمة العامة وإدارة المخاطر؛
- توثيق الأنظمة والعمليات الإجرائية للمنشأة الخاضعة للرقابة؛
- انجاز وتطوير إجراءات الرقابة والتحقيق في قضايا التحايل والفساد؛

تمس عملية التعاون والتنسيق بين المراجع الداخلي والخارجي جميع مراحل الرقابة من بداية مرحلة التخطيط إلى مرحلة المتابعة.

خلاصة:

الإنتوساي منظمة دولية مستقلة تهدف إلى تطوير أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة للدول الأعضاء فيها من خلال دعم وتشجيع تبادل المعارف والخبرات بينها، وتعتبر مؤتمراتها أهم أجهزتها ذلك انه تم بموجبها إقرار وتحقيق كل انجازاتها سواء ما تعلق بإنشاء مجموعات العمل الإقليمية التي تسعى لتحقيق أهداف الإنتوساي على المستوى الإقليمي وكذا مبادرة الإنتوساي للتنمية والمجلة الدولية للرقابة المالية، أو ما تعلق بإيجاد اللجان الدائمة للمنظمة والتي تسعى كل منها لتحقيق هدف استراتيجي من أهداف الإنتوساي المتمثلة في تنمية قدرات المؤسسات وتبادل التجارب والمعرفة، وكذا الوصول إلى منظمة مثالية، بالإضافة إلى اعتماد معايير نموذجية.

تعتبر المعايير الرقابية أهم انجازات الإنتوساي، ذلك أنها تساعد الأجهزة الرقابية على تحديد إجراءات الرقابة الصحيحة التي تؤدي إلى تحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية وبالجودة المطلوبة، من اجل ضمان مصداقيتها وتعزيز الثقة في نتائجها، وتنقسم معايير الرقابة المالية إلى ثلاثة أقسام رئيسية، القسم الأول يخص الشروط الأساسية لسير الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة التي من أهمها ضرورة استقلالية الأجهزة الرقابية واحترام أخلاق المهنة للوصول إلى رأي فني وموضوعي محايد، مع تقديمها قيمة ومنافع للمجتمع في جو يضمن المساءلة والشفافية، أما القسم الثاني فيتعلق بالمبادئ الأساسية للرقابة على القطاع العام سواء ما تعلق منها بالرقابة على البيانات المالية ورقابة الالتزام اللتان تضمنان سلامة التصرفات المالية وإنفاق الأموال طبقا للقوانين والأنظمة والمرجعيات، أو ورقابة الأداء التي تعنى بتقييم التزام الحكومة بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية.

كما قدمت الإنتوساي مجموعة من الإرشادات الخاصة بالرقابة الداخلية ودورها في ضمان تنفيذ العمليات التشغيلية بشكل نظامي من خلال الالتزام بالقوانين واللوائح لتحقيق أهداف المنشأة وكذا شروط فعاليتها، كما اشتملت مجموعة من التوجيهات الخاصة بإدارة المخاطر والعمل على جعلها في المستوى الذي يمكن أن تتحمله المنشأة مع ضمان إمكانية تحقيق أهدافها، لتخلص بالتأكيد على ضرورة وجود واستقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي لاعتماد نتائجه، هذه الإرشادات التي تعمل على تعزيز الشفافية والمساءلة وتشكل الإطار العام لحوكمة القطاع العام وإرساء دعائم الحكم الراشد.

تتولى عملية الرقابة المالية العامة في الجزائر عدة أجهزة رقابية بصلاحيات متفاوتة، إلا أنها لم تحقق الغرض من وجودها في مجال حماية المال العام وترشيد إنفاقه وفق التقارير الدولية، **فما هي مختلف أنواع الرقابة المالية المعتمدة في الجزائر؟ وما هي دوافع عصرنتها؟**

الفصل الرابع:
واقع الرقابة المالية العامة في الجزائر ودوافع عصرنتها

تمهيد:

تستند ممارسة الرقابة المالية على المال العام في الجزائر إلى العديد من النصوص القانونية، وتعتمد على مجموعة من الأجهزة التي تختلف من حيث طبيعتها ودورها وأساليب عملها، والتي تهدف في مجملها لتأمين الاستعمال السليم للمال العام والتصدي لكل الانحرافات والتجاوزات التي تعتري عمليات إدارته، ومن ثم السعي إلى تصحيحها والمساهمة في تقييم وتطوير التدبير العمومي.

هذه الهيئات التي تعددت بتعدد أنظمة ومستويات الرقابة المستندة إليها، والتي يمكن تصنيفها في الجزائر إلى رقابة داخلية تمارسها أجهزة السلطة التنفيذية المتمثلة في رقابة المراقب المالي، والرقابة المتبادلة بين المحاسب العمومي والآمر بالصرف، ورقابة لجان الصفقات العمومية، ورقابة المفتشيات العامة للوزارات ورقابة المفتشية العامة للمالية، ورقابة مالية خارجية تتمثل في الرقابة البرلمانية والرقابة المستقلة التي يمارسها مجلس المحاسبة.

رغم تعدد أشكال الرقابة المالية في الجزائر إلا أنها لا تزال تحتل مراتب متأخرة في مجال محاربة الفساد المالي والإداري والوقاية منه وفق التقارير الدولية، وهو ما انعكس على أداء سياسة الإنفاق العام التوسعية التي اتبعتها الجزائر من سنة 2000 إلى 2014 من خلال المخططات الإنمائية، هذا أدى إلى المناداة بضرورة عصرنة نظام الرقابة المالية وتفعيلها لاسيما في ظل التطورات الحاصلة في مجال التسيير العمومي الحديث واعتماده المقاربة القائمة على الأهداف والنتائج.

ومن أجل التعرف على واقع الرقابة المالية وتسليط الضوء على مختلف الهيئات القائمة بها وتقنياتها وأساليبها، وكذا أوجه القصور التي تشوه أداءها وتشكل دوافع وضغوطات لعصرنتها، تضمن هذا الفصل المباحث التالية:

- ❖ المبحث الأول: الرقابة المالية الداخلية في الجزائر؛
- ❖ المبحث الثاني: الرقابة المالية الخارجية في الجزائر؛
- ❖ المبحث الثالث: دوافع عصرنة نظام الرقابة المالية في الجزائر.

المبحث الأول: الرقابة المالية الداخلية في الجزائر

يقوم التسيير العمومي الجيد على ضرورة فرض رقابة داخلية تشمل مختلف مراحل تنفيذ عمليات النفقات وعمليات الإيرادات[1]، والتي تعتبر رقابة ذاتية إذ أن الإدارة تراقب نفسها بنفسها فتقوم بتصحيح ما تكتشفه من أخطاء في تصرفاتها، والمغزى الرئيسي من هذه الرقابة هو المحافظة على المصالح العامة بأن تؤدي الهيئات أدوارها المكلفة بها وأن تصرف الاعتمادات المخصصة لها وفق ما حددته القوانين والتشريعات الخاصة بها.

المطلب الأول: رقابة المراقب المالي

تعتبر الرقابة القبلية على النفقات الملتزم بها من أهم أنواع الرقابة الداخلية، ذلك أنها تكون قبل إصدار الأوامر بالصرف، فهي بمثابة إجراء وقائي يعمل على تجنب المخالفة المالية ومنعها من الظهور وهذا ما يضمن قدر من الفعالية لهذا النوع من الرقابة.

الفرع الأول: الإطار القانوني لرقابة المراقب المالي

لقد أشار القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية في بابه الثالث لاسيما الفصل الأول والثاني منه(من المادة 58 إلى المادة 61) إلى وظيفة مراقبة النفقات وكذا رقابة التنفيذ، كما أشار المرسوم التنفيذي 114/92 المؤرخ في 01 نوفمبر 1992 والمتعلق بالرقابة القبلية على الالتزام[2]، لا سيِّما المادة 2 منه إلى نطاق تطبيق الرقابة القبلية على الالتزام بالنفقات والذي يشمل:

أولا– ميزانيات المؤسسات والإدارات التابع للدولة: أي ميزانيات الوزارات والهيئات التابعة لميزانية الدولة؛

ثانيا– الميزانيات الملحقة: هي ميزانيات مصالح الدولة التي لم يضف عليها القانون الشخصية المعنوية وتهدف إلى إنتاج بعض المواد أو تأدية بعض الخدمات المدفوعة الثمن حسب المادة 44 من القانون 17/84، ولقد تم إلغاء آخر ميزانية ملحقة والخاصة بالبريد والمواصلات بموجب قانون المالية لسنة 2003؛

ثالثا– الحسابات الخاصة بالخزينة: هي حسابات مفتوحة في كتابات الخزينة تقيد فيها عمليات الإيرادات والنفقات لمصالح الدولة التي تجريها تنفيذا لأحكام قانون المالية ولكن خارج الموازنة العامة للدولة[3]

---

(1) Stéphanie Damarey, **Exécution et contrôle des finances publiques** , Gualino Editeur, 2007, p: 115.

(2) ج.ج.د.ش، وزارة المالية، مرسوم تنفيذي 92–414 مؤرخ في 19 جمادى الأولى عام 1413، الموافق لـ 14 نوفمبر سنة 1992 **يتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها**، الجريدة الرسمية، العدد 82 ، 15 نوفمبر 1992.

(3) جمال لعمارة ، **منهجية الميزانية العامة للدولة في الجزائر**، دار الفجر، القاهرة، مصر، 2004، ص: 104.

وهي تشمل حسب المادة 48 من القانون العضوي لقوانين المالية خمس حسابات هي: الحسابات التجارية حسابات التخصيص الخاص، حسابات التسبيقات، حسابات التسوية مع الحكومات الأجنبية، حسابات القروض؛

رابعا- نفقات ميزانية الولاية: ميزانية الولاية هي تقدير للإيرادات والنفقات الخاصة بالولاية تخضع للرقابة المسبقة في تنفيذ نفقاتها؛

خامسا- نفقات المؤسسات العمومية ذات الإداري: حيث تخضع هي الأخرى لرقابة المراقب المالي حسب المادة 61 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية؛

سادسا- نفقات ميزانية البلدية: لقد تم إخضاع البلديات للرقابة السابقة على النفقات الملتزم بها من طرف المراقب المالي بموجب التعديل الصادر بموجب المرسوم التنفيذي رقم 374/09، وذلك حتى يتم تجفيف منابع الفساد الإداري والتي تعتبر الهيئات المحلية إحدى بؤرها[1]، وذلك بعد أن كانت تخضع لرقابة القابض البلدي(المادة 172 من قانون البلدية رقم 08/90 المؤرخ في 1990/04/07)، والتي جسدت بموجب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2011/03/02 الذي حدد الرزنامة الخاصة بتاريخ بداية سريان الرقابة القبلية للنفقات الملتزم بها في ميزانية البلدية، وبناء عليه فقد تم تحديد تاريخ 2012/04/01 بداية سريان هذه الرقابة طبقا للمراسلة 3315 المؤرخة في 2012/05/15 الصادرة عن المديرية العامة للميزانية وزارة المالية.

كل من النفقات السابقة تخضع لرقابة المراقب المالي الذي يراقب الالتزام بالنفقة ويراقب الآمر بالصرف من خلال منحه التأشيرة أو رفض النفقة رفضا مؤقتا أو نهائيا، أما فيما يخص ميزانية المجلس الشعبي الوطني لم يشر نظامه الداخلي إلى خضوع نفقاته إلى الرقابة المسبقة كما تم تحديدها في المادة 61 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية بخلاف مجلس الأمة والذي جاء في نظامه الداخلي من خلال المادة 92 أن هناك رقابة تجري على ميزانيته من قبل المراقب المالي.

الفرع الثاني: صلاحيات ومسؤوليات المراقب المالي

يعتبر المراقب المالي أهم أعوان الرقابة السابقة من خلال الصلاحيات والمهام الموكلة إليه وكذا المسؤوليات الملقاة على عاتقه.

أولا- مهام المراقب المالي: يمارس المراقب المالي الرقابة السابقة على تنفيذ النفقات العمومية، والتي يلتزم بها الآمرون بالصرف باعتباره موظف تابع للمديرية العامة للميزانية معيّن بقرار من طرف الوزير

[1] حاحة عبد العالي، **الآليات القانونية لمكافحة الفساد الإداري في الجزائر**، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيذر بسكرة، الجزائر، 2013/2012، ص: 531.

المكلف بالمالية [1]، إذ ينحصر دوره في مراقبة شرعية النفقات الملتزم بها دون الملاءمة التي تعتبر من صلب عمل الآمرين بالصرف.

1- تأشيرة المراقب المالي: إن تأشيرة المراقب المالي هي ختم يضعه المراقب المالي على بطاقة الالتزام كدليل مبدئي على سلامة الالتزام، والتي تصبح قابلة للتنفيذ في مرحلة لاحقة، إذ يتم منحها بعد الفحص والتأكد من النقاط التالية: [2]

- صفة الآمر بالصرف ومطابقة النفقة للقوانين والتنظيم المعمول به؛

- توفر الاعتمادات المالية والمناصب المالية؛

- التخصيص القانوني للنفقة (حسب الباب والفصل والمادة)؛

- التأكد من تطابق مبلغ الالتزام مع العناصر المبينة في الوثيقة الملحقة؛

- التأكد من تطابق مختلف التأشيرات اللازمة مثل تأشيرة لجنة الصفقات العمومية.

تخضع للرقابة القبلية حسب المادة 5 من المرسوم التنفيذي 92-414 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها كل الأفعال التي يترتب عليها نشوء التزام بالنفقة والمتمثلة فيما يلي:

- قرارات التعيين والتثبيت وكذا القرارات التي تتعلق بالحياة المهنية للموظفين ودفع مرتباتهم؛

- القوائم الاسمية المعدة في نهاية كل سنة مالية؛

- الحالات الأصلية الأولية المعدة في بداية السنة وكذا التكميلية.

كما تخضع لتأشيرة المراقب المالي كذلك:[3]

- الالتزام بنفقات التسيير والتجهيز أو الاستثمار؛

- كل التزام مدعم بسند طلب أو الفاتورة الشكلية عندما لا يتعدى المبلغ المستوى المحدد لإبرام الصفقات العمومية؛

- كل مقرر وزاري يتضمن إعانة أو تفويضا بالاعتماد أو تكفلا بالإلحاق أو تحويل اعتمادات؛

---

[1] ج.ج.د.ش، وزارة المالية، مرسوم تنفيذي 92-414 **يتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها**، مرجع سابق، ص: 401، المادة 4.

[2] نفس المرجع، المادة 9.

[3] نفس المرجع، المادة 5،7.

– كل التزام يتعلق بتسديد مصاريف التكاليف الملحقة والنفقات التي تصرف من الإدارة المباشرة والمثبتة بفاتورة نهائية.

وأجل منح التأشيرة يجب أن لا يتعدى 10 أيام من تاريخ وصول الالتزام، إلا في الحالات المعقدة يمكن تمديدها إلى 20 يوما، وخلال هذه المدة على المراقب المالي تحديد مصير الالتزام بالنفقة سواء بمنح التأشيرة أو الرفض المؤقت أو النهائي.

2– رفض منح التأشيرة*: قد يرفض المراقب المالي الالتزام بالنفقة في حالة عدم توفر الشروط المذكورة سلفا حيث يتعين تعليل الرفض وتقديم التبريرات القانونية المستند إليها[1].

ويكون الرفض مؤقتا في حالة الأخطاء غير المؤثرة أو غياب بعض الوثائق الثبوتية أما الرفض النهائي فيكون في الحالات التالية:[2]

– عدم تطابق الالتزام مع القوانين وعدم توفر الاعتمادات أو المناصب المالية؛

– عدم وجود بيان هام في الالتزام وعدم الأخذ بعين الاعتبار للملاحظات التي أدت للرفض المؤقت؛

يمكن للآمر بالصرف تجاوز رفض منح التأشيرة بتحريره وتحت مسؤوليته بمقرر مبرر (التغاضي) وإعلام الوزير المكلف بالمالية، ولكن لا يمكن حصول التغاضي في الحالات التالية:[3]

– عدم توفر صفة الآمر بالصرف؛

– عدم توفر الاعتمادات أو انعدامها؛

– غياب التأشيرات المنصوص عليها في القوانين؛

– انعدام الوثائق الثبوتية؛

– التخصيص غير القانوني للالتزامات.

---

* يقوم المراقب المالي بتأسيس نسختين من مقررات الرفض المؤقت، يحتفظ لنفسه بنسخة، ويقوم بإرسال النسخة الثانية للآمر بالصرف، وفي حالة الرفض النهائي يؤسس أربع نسخ ، يرسل النسخة الثالثة إلى المديرية الجهوية للميزانية أما النسخة الرابعة فيوجهها إلى المديرية العامة للميزانية بوزارة المالية.

[1] Ministère des finance – DGB –, **Manuel de Contrôle des Dépenses engages** , année 2007, P 107 - 108.

[2] مرسوم تنفيذي 92–414 مؤرخ في 19 جمادى الأولى عام 1413، الموافق لـ 14 نوفمبر سنة 1992 **يتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها** ، مرجع سابق، المادة 12.

[3] نفس المرجع، المادة 19.

3- مهام أخرى للمراقب المالي: من أهم صلاحيات المراقب المالي ومهامه الرقابية الأخرى ما يلي:[1]

- تمثيل وزير المالية في لجان الصفقات العمومية وكذا مجالس الإدارة ومجالس التوجيه للمؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الإداري؛

- السهر على المساهمة في أشغال تحضير القوانين واقتراح كل ما من شأنه ترشيد النفقات العامة وضمان حسن تنفيذ الصفقات العمومية من قبل الآمرين بالصرف؛

- مسك محاسبة الالتزامات ووضعية المستخدمين وتسجيل التأشيرات أو الرفض؛

- إرسال حالات دورية لأغراض إحصائية حول تطور النفقات وتعداد المستخدمين إلى المصالح المختصة وتقرير في نهاية كل سنة إلى الوزير المكلف بالمالية، يطلعه فيه على ظروف التنفيذ إضافة إلى الصعوبات التي تلقاها في مجال تطبيق القانون وكشف المخالفات في تسيير الموارد العمومية وجميع الاقتراحات التي تعمل على تحسين شروط تنفيذ النفقات العمومية.

ثانيا- مسؤولية المراقب المالي: يتحمل المراقب المالي وأعوانه مسؤولية خاصة أمام كل من وزير المالية ومجلس المحاسبة في حالة منحه تأشيرات غير قانونية وذلك حسب المادة 31 من المرسوم 414/92، وكذلك عند الرفض التعسفي أو غير المؤسس للتأشيرات أو العراقيل الصريحة من طرف هيئات الرقابة القبلية أو التأشيرات غير القانونية وذلك تطبيقا لأحكام الأمر 20/95 المتعلق بمجلس المحاسبة لا سيِّما الأحكام المتعلقة بمخالفة قواعد الانضباط في مجال الموازنة والمالية، حيث يقوم المجلس بفرض غرامات على مرتكبيها[2].

وتجدر الإشارة إلى أنه يمكن للمراقب المالي تبرير مخالفاته من خلال الاستناد إلى الأوامر الكتابية الصادرة إليه من المسئولين السلميين من أجل إعفائه من مسؤولية المخالفات المعاينة وبالتالي إقحام مسؤولية رؤسائه بدلا عنه[3].

---

[1] ج.ج.د.ش، وزارة المالية، مرسوم تنفيذي رقم 09- 374 مؤرخ في 28 ذي القعدة عام 1430 الموافق لـ 16 نوفمبر 2009، يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي 92- 414 المؤرخ في 19 جمادى الأولى عام 1413 الموافق لـ 14 نوفمبر سنة 1992، **والمتعلق بالرقابة السابقة لنفقات التي يلتزم بها**، الجريدة الرسمية، العدد 67، 2009/11/19، المادة 15-17.

[2] ج ج د ش، رئاسة الجمهورية، أمر رقم 95-20 مؤرخ في 19 صفر 1416 الموافق 17يوليو 1995 **يتعلق بمجلس المحاسبة**، الجريدة الرسمية، عدد39، 23/يوليو/1995، المادة88،89.

[3] نفس المرجع، المادة 93.

الفرع الثالث: تقييم رقابة المراقب المالي

تعتبر رقابة المراقب المالي رقابة وقائية تمكن من اكتشاف الأخطاء والانحرافات المقصودة والغير مقصودة من الآمرين بالصرف، وتعمل على تصحيح مسبباتها ومنع وقوعها، فهي تهدف إلى الحيلولة دون حدوث التجاوزات المالية بكل أنواعها من خلال التأكد من مطابقة عمليات الالتزام بالنفقات مع القوانين والتنظيمات السارية [1]، كما تعتبر رقابته من أهم الآليات الرقابية فعالية لمكافحة الفساد في الأجهزة الحكومية، وهذا ما دفع رئيس الجمهورية في تعليمته رقم 03 سنة 2009 إلى التأكيد على دور المراقب المالي في محاربة الفساد بمختلف صوره، إلا أنه شدد أكثر على مسألة الفساد في الصفقات العمومية، وذلك من خلال تطبيق إجراءات جديدة تسمح للمراقبين الماليين بأداء دور الملاحظ الفاعل والمبادر بتخويله ما يسوغ له فحص جميع إجراءات القيام بالنفقات ذات الصلة بالصفقات العمومية[2].

رغم ايجابيات الرقابة المالية على الالتزام يؤخذ عليها النقائص والعيوب التالية:

- هي رقابة تقتصر على جانب مشروعية النفقة دون أن تشمل جانب الملائمة؛

- هي رقابة خاصة بالإنفاق دون التحصيل، فهي تشمل عمليات النفقات العامة دون الإيرادات العامة؛

- تعتبر وظيفة مبطئة ومعرقلة لإجراءات الصرف وأنها رقابة مطابقة لرقابة المحاسب العمومي؛

- تعمل على إطالة إجراءات تنفيذ الصفقات العمومية وبالتالي إمكانية رفعها لتكاليف المقتنيات، فهي تشكل عبئا ثقيلا يعرقل السير الحسن للعملية الإدارية بوجه عام، والعمليات المالية بشكل خاص؛

- هناك العديد من الهيئات التي لا تخضع لهذا النوع من الرقابة إلا كإجراء شكلي الأمر الذي يفقدها قيمتها كإجراء لمنع الانحرافات؛

- يعتبر حق التغاضي الممنوح للآمر بالصرف من بين الإجراءات التي تحد من فعالية هذا النوع من الرقابة؛

- يعاني هذا الجهاز من العديد من النقائص سواء على مستوى الطاقات البشرية أو المادية الأمر الذي يضعف استقلاليته وفعّاليته.

رغم العيوب السابقة الذكر إلا انه تبقى الرقابة السابقة على النفقات الملتزم بها على قدر من الأهمية كونها رقابة وقائية من جهة، بالإضافة إلى وظيفة الاستشارة المالية التي يقدمها المراقب المالي للآمر بالصرف ووزير المالية بحكم خبرته وتخصصه من جهة أخرى.

---

[1] بن داود إبراهيم، **الرقابة المالية على النفقات العامة**، دار الكتاب الحديث، الكويت، 2010، ص: 138.

[2] تعليمة رئيس الجمهورية رقم 03، **المتعلقة بتفعيل مكافحة الفساد**، المؤرخة في 2009/12/13.

المطلب الثاني: رقابة الآمر بالصرف والمحاسب العمومي

تتجسد من خلال ازدواجية أعوان التنفيذ وتنافي وظيفتيهما، ذلك أن النفقة العمومية تمر بمرحلتين أساسيتين هما المرحلة الإدارية الخاصة بالآمر بالصرف والمرحلة المحاسبية التي يقوم بها المحاسب العمومي.

الفرع الأول: رقابة الآمر بالصرف

يعتبر الآمر بالصرف أحد أعوان التنفيذ، مهمته المرحلة الإدارية من تنفيذ النفقات العامة، والتي تمر بثلاث خطوات هي: الالتزام، التصفية، الأمر بالصرف.

ويتوجب على الآمر بالصرف أثناء هذه المرحلة التأكد من النقاط التالية:[1]

- احترام العملية محل النفقة للإجراءات القانونية؛

- توفر سند الطلبية أو عقد مع المورد؛

- توافق المشتريات من حيث النوع والكمية والقيمة مع سند الطلبية أو العقد وعرض الخدمة الذي على أساسه تم اختيار المورد؛

- إثباتات التنفيذ الفعلي للعملية محل النفقة؛

- التأكد من دقة عمليات التصفية؛

- تدخل الرقابة القانونية السابقة وتقديم الإثباتات اللازمة لذلك؛

- الطابع التحرري للنفقة.

الفرع الثاني: رقابة المحاسب العمومي

تعتبر رقابة المحاسب العمومي الثانية من حيث الترتيب في مجال الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية بعد المراقب المالي، وتتجلى رقابته قبل الدفع النهائي للنفقة أي إبراء الدين العمومي.

أولا- طبيعة رقابة المحاسب العمومي: تعتبر رقابة المحاسب العمومي رقابة على الدفع وليس على الالتزام، حيث توصف بأنها رقابة مرافقة لعملية التنفيذ ولصيقة بها تجعل محاولة الفصل بين المهام التنفيذية والمهام

[1] محمد سعودية، **الرقابة المالية لتنفيذ ميزانية الدولة في الجزائر**، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2009، ص: 94.

الرقابية للمحاسب العمومي في غاية الصعوبة، مما يتعذر معه دراسة المهام الرقابية بعيدا عن المهام التنفيذية المنوطة به.

يتعين على المحاسب العمومي قبل قبوله لأي نفقة أن يدقق في شرعية الوثائق الملتزم بها من خلال التحقق من النقاط التالية:[1]

– مطابقة النفقة العمومية للقوانين والتنظيم الساري المفعول؛

– التحقق من صفة الآمر بالصرف أو المفوض له، لذا يتعين على الآمر بالصرف إرسال نسخة من إمضائه إلى المحاسب العمومي لتكون أداة للتحقق والمقارنة؛

– شرعية عمليات التصفية من خلال التحقق من مدى نظامية وصحة عمليات تصفية النفقات العمومية؛

– توفر الاعتمادات؛

– أن الديون المحددة قانونا لم تسقط آجالها، وأنها ليست محل معارضة وإلا امتنع عن التسديد إلى غاية حل هذه المنازعات؛

– الطابع الإبرائي للدفع: أي سقوط الدّين عن الهيئة الإدارية من خلال تنفيذ الأمر بالدفع من طرف المحاسب العمومي؛

– تأشيرات عمليات الرقابة المنصوص عليها قانونا كتأشيرة المراقب المالي ولجان الصفقات؛

– الصحة القانونية للمكسب الإبرائي: من خلال التحقق من أن الأمر بالدفع الذي سيبرئ ذمة الإدارة يتعلق حقا باسم الدائن الحقيقي وأن المبلغ المستحق مسجل في الفصل والبند الذي بشأنه تجري عملية الدفع بالإضافة إلى توفر الأموال بالنسبة لميزانية الولاية والبلدية.

ثانيا– نتيجة مراقبة المحاسب العمومي: بعد انتهاء المحاسب العمومي من التدقيق في النفقة العمومية يكون أمام احتمالين:

1– الدفع: وذلك حالة استيفاء النفقة العمومية للشروط السابقة تكون محل قبول ويتم تحويلها إلى المستفيد سواء عن طريق الدفع النقدي أو عن طريق التحويل إلى الحساب الخاص؛

[1] القانون 90–21 **المتعلق بالمحاسبة العمومية**، مرجع سابق، المادة 36.

2- رفض الدفع: أما في حال رفض الدفع نتيجة عدم توفر شرط أو أكثر من الشروط السابقة، يمكن للآمر بالصرف تسخير المحاسب العمومي بأن يطلب منه كتابيا وتحت مسؤوليته صرف النظر عن هذا الرفض[1].

فإذا امتثل المحاسب العمومي للتسخير تبرأ ذمته من المسؤولية المالية والشخصية، غير أنه توجد حالات لا يمكن للمحاسب العمومي قبول التسخير والمتمثلة في النقاط التالية:[2]

- عدم توفر الاعتمادات المالية ما عدا بالنسبة لميزانية الدولة وكذا عدم توفر أموال الخزينة؛

- انعدام إثبات أداء الخدمة؛

- طابع النفقة غير الإبرائي؛

- غياب التأشيرات المنصوص عليها قانونا.

ثالثا- الهدف من ازدواجية أعوان التنفيذ: تهدف ازدواجية أعوان التنفيذ ورقابتهم المتبادلة على تنفيذ الموازنة إلى ما يلي:

- المحافظة على الأموال العامة؛

- تخفيض التكاليف والأعباء العامة للدولة؛

- تجنب مسؤولية الدفع أو التحصيل غير القانوني، وذلك من خلال الفوائد الناجمة عن مبدأ الفصل بين الوظيفتين الإدارية والمحاسبية، والمتمثلة فيما يلي:[3]

1- تقسيم العمل: والذي يؤدي إلى تحسين كفاءة الأداء نظرا لتخصص كل فئة في مرحل وإسناد العمليات المحاسبية لفئة المحاسبين العموميين والمرحلة الإدارية للآمرين بالصرف؛

2- الرقابة المتبادلة: يضمن هذا المبدأ تحقق رقابة تبادلية بين أعوان التنفيذ وبالتالي ضمان السير الحسن للمرافق العمومية وحفظ الأموال العامة من كل أشكال الفساد المالي؛

3- وحدة العمليات المالية: وذلك من خلال إشراف وزير المالية على العمليات المالية التي يقوم بها المحاسبون العموميون باعتبارهم تابعين لسلطته، ومقارنتهما مع الوثائق المبررة للأوامر بالدفع والتحصيل المعدة من طرف الآمرين بالصرف وهكذا تتحقق وحدة الصندوق رغم تعدد عمليات التنفيذ؛

---

[1] القانون 90-21 **المتعلق بالمحاسبة العمومية**، مرجع سابق، المادة 47.

[2] نفس المرجع، المادة 48.

[3] علي زغدود، **المالية العامة**، مرجع سابق، ص ص: 136-138.

4- تسهيل الرقابة القضائية: يعمل تقسيم المهام بين الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين على تسهيل عملية الرقابة القضائية خاصة في حالة وجود انحرافات ومخالفات، من خلال مقارنة مجلس المحاسبة بين حسابات التعهد والإثبات التي يمسكها الآمرون بالصرف وحسابات القبض والدفع التي يمكسها المحاسبون العمومي.

مما سبق يمكن القول بان رقابة المحاسب العمومي هي رقابة شاملة مرافقة لتنفيذ النفقات العمومية تهدف إلى ضمان مشروعية صرف النفقات وتحقيقها للمصلحة العامة، إلا أنه يؤخذ عليها بأنها رقابة روتينية وتكرار لرقابة المراقب المالي من حيث العناصر التي تنصب عليها والوثائق والمستندات المطلوبة لممارستها مما يزيد من تباطؤ عمليات تنفيذ النفقات العمومية.

المطلب الثالث: رقابة لجان الصفقات العمومية

تمارس لجان الصفقات العمومية الرقابة القبلية لتنفيذ نفقات التجهيز والاستثمار العمومي المرخصة في الموازنة العامة للدولة، وذلك من خلال ضمانها الشفافية والنزاهة في منح الصفقات العمومية والاستغلال العقلاني والرشيد للمال العام.

الفرع الأول: طبيعة رقابة لجان الصفقات العمومية

تخضع كل الصفقات العمومية لرقابة لجان الصفقات المختصة والتي يتجاوز مبلغها خلال السنة المالية الواحدة الحدود التالية:[1]

- مبلغ 12 مليون دينار جزائري بالنسبة لخدمات الأشغال أو اللوازم (التوريدات)؛

- ومبلغ 6 ملايين دينار بالنسبة لخدمات الدراسات أو الخدمات.

ولقد ميَّز القانون الجزائري الخاص بالصفقات العمومية لجان الصفقات كما يلي: اللجنة الجهوية للصفقات العمومية، لجنة الصفقات للمؤسسة العمومية الوطنية، اللجنة الولائية للصفقات العمومية، اللجنة البلدية المختصة بدراسة الصفقات التي تبرمها البلدية وكذا لجنة الصفقات للمؤسسة العمومية المحلية.

[1] ج ج د ش، وزارة المالية، مرسوم رئاسي رقم 15-247 المؤرخ في 2015/09/16 **المتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام** الجريدة الرسمية، العدد 50، 2015/09/20، ص: 6، المادة 13.

الفرع الثاني: اختصاصات لجان الصفقات العمومية وتشكيلاتها

لقد حدد التنظيم القانوني للصفقات العمومية تشكيلاتها واختصاصاتها بدقة[1]، حيث تقدم هذه اللجان مساعدتها في مجال تحضير الصفقات العمومية وإتمام تراتيبها، كما تقدم رأيها حول كل طعن يقدمه متعهد يحتج على اختيار اللجنة المتعاقدة وذلك كله من أجل دعم الشفافية ومحاربة الفساد المالي والإداري في مجال الصفقات العمومية، إذ تخضع الصفقة قبل الشروع في تنفيذها لرقابة عدة لجان هي:

أولا- لجنة فتح الأظرفة وتقييم العروض: تتشكل من موظفين مؤهلين وأكفاء تابعين للمصلحة المتعاقدة مهمتها ضمان الشفافية في الإجراءات من خلال القيام بعمل إداري وتقني تقدمه إلى المصلحة المتعاقدة لإصدار قرار منح الصفقة أو عدم جدواها أو إلغاء المنح المؤقت للصفقة مع التبرير وذلك وفقا لأحكام المواد من 160 إلى 162 من قانون الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام.

ثانيا- اللجنة الجهوية للصفقات: مهمتها دراسة مشاريع دفاتر الشروط والصفقات والملاحق الخاصة بالمصالح الخارجية الجهوية للإدارات المركزية، وهي تتشكل من:[2]

- الوزير المعني أو ممثله، رئيسا؛
- ممثل المصلحة المتعاقدة؛
- ممثلين اثنين(2) عن الوزير المكلف بالمالية(مصلحة الموازنة ومصلحة المحاسبة)؛
- ممثل عن الوزير المعني بالخدمة، حسب موضوع الصفقة(بناء، أشغال، عمومية، ري)عند الاقتضاء؛
- ممثل عن الوزير المكلف بالتجارة.

ثالثا- لجنة الصفقات للمؤسسات العمومية الوطنية: وتشمل أيضا الهيكل غير الممركز للمؤسسة العمومية الوطنية ذات الطابع الإداري، وهي تتشكل من:[3]

- ممثل عن السلطة الوصية، رئيسا؛

---

[1] مرسوم رئاسي رقم 15-247 **المتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام**، مرجع سابق، ص ص: 40 - 45، المواد من 169الى 202.

[2] نفس المرجع، ص: 40، المادة 171.

[3] نفس المرجع، ص: 41، المادة 172.

- المدير العام أو مدير المؤسسة أو ممثله؛
- ممثلين اثنين(2) عن الوزير المكلف بالمالية(المديرية العامة للميزانية والمديرية العامة للمحاسبة)؛
- ممثل عن الوزير المعني بالخدمة، حسب موضوع الصفقة(بناء، أشغال عمومية، ري)، عند الاقتضاء؛
- ممثل عن الوزير المكلف بالتجارة.

رابعا- اللجنة الولائية للصفقات: تقوم بدراسة دفاتر الشروط والصفقات والملاحق التي تبرمها الولاية والمصالح الغير ممركزة للدولة، إضافة إلى دفاتر الشروط التي تبرمها البلدية والمؤسسات العمومية لمحلية التي يفوق تقديرها الإداري 200 مليون دج بالنسبة لصفقات الأشغال واللوازم، و50 مليون بالنسبة للخدمات، و20 مليون دج للدراسات، وهي تتشكل من:[1]

- الوالي أو ممثله، رئيسا؛
- ممثل المصلحة المتعاقدة؛
- ثلاثة(3) ممثلين عن المجلس الشعبي الولائي؛
- ممثلين اثنين (2) عن الوزير المكلف بالمالية(مصلحة الموازنة ومصلحة المحاسبة)؛
- مدير المصلح التقنية المعنية بالخدمة بالولاية، حسب موضوع الصفة(بناء، أشغال عمومية، ري) عند الاقتضاء؛
- مدير التجارة بالولاية.

خامسا- اللجنة البلدية للصفقات: فهي تختص بدراسة مشاريع دفاتر الشروط والصفقات والملاحق الخاصة بالبلدية، وهي تتشكل من:[2]

- رئيس المجلس الشعبي البلدي أو ممثله، رئيسا؛
- ممثل عن المصلحة المتعاقدة؛
- ممثلين اثنين يمثلان المجلس الشعبي البلدي؛

---

[1] مرسوم رئاسي رقم 15-247، **المتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام**، مرجع سابق، ص 41، المادة173.

[2] نفس المرجع، ص41، المادة 174.

- مثلين اثنين عن الوزير المكلف بالمالية(مصلحة الموازنة ومصلحة المحاسبة)؛

- ممثل عن المصلحة التقنية المعنية بالخدمة للولاية، حسب موضوع الصفقة(البناء، الأشغال العمومية، الري) عند الاقتضاء.

سادسا- لجنة الصفقات للمؤسسة العمومية المحلية: وتشمل أيضا الهيكل غير الممركز للمؤسسة العمومية الوطنية ذات الطابع الإداري، وتتشكل من:[1]

- ممثل السلطة الوصية، رئيسا؛

- المدير العام أو مدير المؤسسة أو ممثله؛

- ممثل منتخب عن مجلس المجموعة الإقليمية المعنية؛

- ممثلين اثنين عن الوزير المكلف بالمالية(مصلحة الموازنة ومصلحة المحاسبة)؛

- ممثل عن المصلحة التقنية المعنية بالخدمة للولاية، حسب موضوع الصفقة(البناء، الإنشاء، الري)، عند الاقتضاء.

وينبغي الإشارة في الأخير أن العديد من النقائص تشوب عمل هذه اللجان وتؤثر سلبا على أدائها الرقابي القبلي والمتمثلة أساسا في النقاط التالية:

- التغير المستمر في أعضائها لا يسمح بتراكم الخبرة وبالتالي انعكاسه سلبا على أدائها؛

- قلة التكوين في مجال الموارد البشرية، فغالبية أعضاء اللجان لا يتحكمون في إجراءات وعمليات إبرام الصفقات العمومية؛

- ضعف نظام المعلومات وكذا أدوات الفحص والمراقبة لديها؛

- تركز عمل هذه اللجان على الجانب الشكلي أكثر منها على الجانب الموضوعي مما يؤثر على فعالية دورها الرقابي.

[1] مرسوم رئاسي رقم 15-247، **المتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام**، مرجع سابق، ص: 41، المادة 175.

المطلب الرابع: رقابة المفشية العامة للمالية

تعتبر وزارة المالية المسئولة عن مسك محاسبة مالية الدولة، ما جعلها تحتل مكانة هامة في مجال الرقابة المالية من خلال إنشائها المفتشية العامة للمالية المكلفة بمراقبة ومتابعة التسيير المالي والمحاسبي لمختلف مصالح الدولة.

الفرع الأول: الطبيعة القانونية للمفتشية العامة للمالية

أنشئت المفتشية العامة للمالية بمقتضى المرسوم رقم 80-53 المؤرخ في 1980/03/01 بغرض ممارسة الرقابة المالية على كل الهيئات العمومية التابعة للدولة، وهي تقوم بمهامها المحددة طبقا للمرسوم التنفيذي 08-272 المؤرخ 2008/09/06 والذي يحدد صلاحياتها الرقابية.

تعتبر المفتشية العامة للمالية جهازا مستقلا عن أجهزة مديريات وزارة المالية، على الرغم من خضوعها لسلطة وزير المالية[1]، تخضع لرقابتها جميع مصالح الدولة والجماعات العمومية اللامركزية والمؤسسات العمومية ذات لطابع الإداري والمؤسسات المختلطة والقطاع المسير ذاتيا، وصناديق الضمان الاجتماعي والتقاعد والمنح العائلية وكل مؤسسة تتلقى إعانة من طرف الدولة.

الفرع الثاني: صلاحيات المفتشية العامة للمالية

يمكن للرقابة الممارسة من طرف المفتشية العامة للمالية أن تكون فجائية أو بإشعار مسبق[*] للجهة الخاضعة للرقابة[2]، والتي تأخذ بعين الاعتبار كل المعطيات الاقتصادية والمالية والتقنية عند ممارسة عملها الرقابي، كما يمكن لرقابة المفتشية العامة للمالية أن تكون آنية أو بعدية مما يسهم في ضمان استعمال الموارد العمومية استعمالا قانونيا وفقا للإعتمادات المرخص بها باعتبارها رقابة وقائية إضافية تعمل على تجنب كل انحراف أو تلاعب يمكنه أن يضر بالاقتصاد الوطني، وذلك من خلال تدخلاتهما عن طريق التحقيق والتدقيق في شروط تطبيق القوانين والتنظيمات المالية والمحاسبية المعمول بها، بالإضافة إلى التأكد من صحة المحاسبات وانتظامها ومطابقة الأعمال المنجزة للوثائق التقديرية والنظر في شروط استعمال الاعتمادات وكيفية سير الرقابة الداخلية في المصالح والهيئات الخاضعة لرقابتها.

---

(1) Sabri Moloud, Lallem Mohamed, Aoudia Khaled, **guide de gestion des marchés public**, édition sahel, alger 2000, p :122.

(*) تكون بإشعار مسبق في حالة مهمات الدراسات أو التقييمات أو الخبرات.

(2) بن داود إبراهيم، **الرقابة المالية على النفقات بين الشريعة الإسلامية والتشريع الجزائري**، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر 2003، ص: 114.

تجدر الإشارة إلى أهمية الطبيعة الفجائية للفحوص والتحقيقات التي تجريها المفتشية العامة للمالية وذلك حتى لا يتم إعطاء فرصة للإدارات والمؤسسات العمومية لتدارك النقائص التي تعتري تسيرها الإداري والمالي وكذا تغطية الثغرات المالية بما لا يسمح بكشف مختلف صور الفساد المالي والإداري.

تشمل تدخلات المفتشية العامة للمالية في عملياتها الرقابية التدقيق أو التحقيق أو التقييم أو الخبرة في المجالات التالية:[1]

- سير الرقابة الداخلية وفعّالية التدقيق الداخلي؛

- التشريع المالي والمحاسبي وشروط تطبيقه؛

- طرق إبرام الصفقات العمومية وتنفيذها؛

- التحقق من صدق ونظامية المحاسبات ودقتهما ومقارنة الإنجازات المحققة مع الأهداف المسطرة؛

- طرق تعبئة الموارد العمومية وكيفيات تسيير الاعتمادات المخصصة بموجب قانون المالية واستعمالها؛

- التحقيق في شروط منح واستعمال المساعدات والإعانات الممنوحة من طرف الدولة ومدى تطابقهما مع الأهداف المقصودة من الهبة العمومية؛

- الرقابة على الأموال والقيم والسندات والموجودات وكذا تسيير الصناديق؛

- فحص كل الوثائق الثبوتية والمستندات مع إمكانية طلب التقارير المعدة من أي هيئة رقابية أو خبرة خارجية؛

- الحق في طلب معلومات شفهية أو كتابية والقيام بإجراءات تحقيقية في المكان؛

- الاطلاع على السجلات والمعطيات والتيّقن من صدقها؛

- معاينة الخدمة المنجزة في عين المكان بغرض التحقق من صدق وقانونية العمليات وفي حالة اكتشافهما لخطأ جسيم تعلم السلطة السلمية حتى تتخذ في الحين التدابير والإجراءات الضرورية لحماية مصالح المؤسسة الخاضعة للرقابة.

---

[1] ج.ج.د.ش، وزارة المالية، مرسوم تنفيذي رقم 08-272 مؤرخ في 6 رمضان عام 1429 الموافق لـ 6 سبتمبر 2008 **يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية**، الجريدة رسمية ، العدد 50، ص: 8، المواد 5-6.

الفرع الثالث: الهدف من رقابة المفتشية العامة للمالية

عند معاينة ثغرات أو تأخيرات هامة في محاسبة الهيئة المراقبة يطلب مسؤولو الوحدات العملية للمفتشية العامة للمالية من مسيري هذه الهيئة القيام بتحيين هذه المحاسبة، أما في حالة عدم وجود محاسبة أصلا يحضر مسؤولو المفتشية العامة للمالية محضر قصور يرسل إلى السلطات السلمية أو الوصّية المختصة[1].

يتوج العمل الرقابي بإعداد تقرير حول المعاينات والتقديرات، ويتضمن اقتراح مجموعة الإجراءات والتدابير التي من شأنها تحسين الأداء العمومي للهيئة أو تحسين الأحكام التشريعية والتنظيمية التي تحكمها ولا يأخذ التقرير صيغته النهائية إلا بعد استيفاء الإجراء التناقصي، أي بعد إجابة رؤساء المصالح المرسل إليهم التقرير في أجل شهرين قابلة للتجديد بشهرين إضافيين من طرف رئيس المفتشية العامة للمالية بعد موافقة وزير المالية.

تُعِد المفتشية العامة للمالية تقرير يلخص حصيلة نشاطها السنوي بما في ذلك الاقتراحات التي من شأنها تحسين التشريع والتنظيم اللذين يحكمان النشاطات الخاضعة لرقابتهما.

الفرع الرابع: تقييم رقابة المفتشية العامة للمالية

تعتبر رقابة المفتشية العامة للمالية من أهم أنواع الرقابات كونها متخصصة في مجال مراقبة التسيير المالي والتقويم الاقتصادي وكذا الدراسات والتحاليل المالية، ورغم ذلك فهناك العديد من النقائص والصعوبات التي تحد من فعاليتها أهمها:

- عدم خضوع العديد من الهيئات العمومية الهامة لرقابتها، مثل رئاسة الجمهورية ووزارة الدفاع الوطني والمؤسسات العمومية الاقتصادية الهامة كسوناطراك؛
- تدني أجور موظفيها مقارنة بأهمية وطبيعة وظيفتهم؛

– انحصار دورها الرقابي في إعداد التقارير دون أن يكون لها صلاحيات المتابعة وإصدار الأحكام وفرض العقوبات في حالة المخالفات والانحرافات، ذلك أن نتائج رقابتها لا تتجاوز ولا تتعدى إصدار التقارير التي تتضمن اقتراح التدابير والتوجيهات غير الملزمة للهيئات الخاضعة للرقابة، إذ يعود للسلطة السلمية أو الوصية للهيئة المراقَبة وحدها اتخاذ الإجراءات والتدابير اللازمة التي أثارها التقرير المبلغ لها[2]؛

---

[1] المرسوم التنفيذي رقم 08-272 **يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية**، مرجع سابق، المادة 7.

[2] حاحة عبد العالي، **الآليات القانونية لمكافحة الفساد الإداري في الجزائر**، مرجع سابق، ص: 542.

- تقارير المفتشية العامة محاطة بالسرية ولا تسلم للبرلمان مباشرة بعد نهاية الرقابة مباشرة؛

- غياب التنسيق مع الجهات الرقابية الأخرى المهمة وعلى رأسها مجلس المحاسبة[1].

المطلب الخامس: الرقابة الوصائية

يقصد بها رقابة السلطات العمومية الوصية من وزارات وكذا الولايات على الهيئات الإقليمية والمحلية التابعة لها عن طريق هياكل مركزية تسمى بالمتفشيات العامة، ومثال ذلك وصاية الوالي على أعمال البلدية[2].

تملك معظم الوزارات مفتشيات عامة بالإضافة إلى المفتشية العامة للولاية والمتفشيات العامة لبعض المصالح الحكومية مثل المفتشية العامة لمصالح التكوين المهني ومصالح الغابات.

الفرع الأول: مهام المفتشيات العامة

تمارس هذه الهيئات الرقابية رقابتها عن طريق مهمات التفتيش والتحقيق، بطريقة فجائية أو بإشعار مسبق للعملية محل الرقابة، وتتمثل صلاحيتها أساسا فيما يلي:[3]

– فحص وتقييم ورقابة الهيئات التابعة للوزارة التي تنتمي إليها المفتشية أو الهيئة المعنية التأكد من سيرها العادي؛

– الاستعمال العقلاني والرشيد للموارد والوسائل الموضوعة تحت تصرفها؛

– التحقق من التطبيق السليم للقرارات والتعليمات المعمول بها الصادرة عن الوصاية؛

– التأكد من نوعية الخدمة المقدمة والحزم في استغلال الهياكل القاعدية للهيئة المعنية؛

– المشاركة في تحسين التسيير عن طريق الاقتراحات والتوصيات؛

– التحقق من الاستعمال السليم وفي الوجهة المحددة للأموال الممنوحة للهيئة من طرف الوصاية؛

– المشاركة في المساعي إلى تحسين هياكل الوصاية وتنظيمها.

---

[1] بن داود إبراهيم، **الرقابة المالية على النفقات العامة**، مرجع سابق، ص: 174–175.

[2] محمد الصغير بعلي، يسرى أبو العلا، **المالية العامة**، دار العلوم، عنابة، الجزائر، 2003،، ص: 111.

[3] محمد سعودية، **الرقابة المالية لتنفيذ ميزانية الدولة في الجزائر**، مرجع سابق، ص: 111–112.

تتميز هذه الرقابة بقرب أجهزتها من القطاع المعني وبالتالي إحاطتها بالمجال التقني وتميزها بالدقة مقارنة بالأنواع الأخرى من الرقابة.

الفرع الثاني: تقييم الرقابة الوصائية

رغم أهمية الرقابة التي تمارسها المفتشيات العامة ومكانتها في منظومة الرقابة الداخلية إلا أنها تعاني من مجموعة من النقائص، نجملها في النقاط التالية:

- قلة إمكانياتها وضعف الوسائل الموضوعة تحت تصرفها؛

- التغير المستمر والمتواصل لبرامجها وتوجهاتها نظرا لخضوعها للسلطة المباشرة لمنصب الوزير الأول أو الوالي وهي مناصب غير مستقرة؛

- ضعف كفاءة الموارد البشرية، فهي بمثابة خزانة لتهميش الإطارات المعاقبين[1]؛

- غياب التنسيق مع الهيئات وأجهزة الرقابة الأخرى، لاسيما المفتشية العامة للمالية؛

- غياب الاستقلالية المالية والوظيفية مما يضعف من فعاليتها وموضوعية قراراتها.

[1] محمد سعودية، **الرقابة المالية لتنفيذ ميزانية الدولة في الجزائر**، مرجع سابق، ص: 112.

المبحث الثاني: الرقابة المالية الخارجية في الجزائر

الرقابة المالية الخارجية هي عملية الفحص الفني المحايد من طرف مستقل عن السلطة التنفيذية تتولاها أجهزة مستقلة تماما عن الوحدات الخاضعة للرقابة، تهدف إلى التأكد من مدى تحقيق تلك الوحدات لمسئوليتها واستخدامها الأمثل لمواردها، ويجسد هذا النوع من الرقابة في الجزائر كل من البرلمان ومجلس المحاسبة.

المطلب الأول: الرقابة البرلمانية

يُعهد إلى البرلمان بالإضافة لسلطته في سن القوانين دور مراقبة الحكومة عن مدى التزامها بتطبيق البرامج والخطط التي وافق عليها مسبقا، لاسيما السياسة المالية التي تتم عن طريق الموازنة العامة، والتي من خلالهما تقوم الحكومة بالجباية والإنفاق، فبالإضافة إلى مصادقته على قانون المالية واعتماده (رقابة قبلية) يمتد مجال رقابته إلى مرحلة التنفيذ (رقابة آنية) وبعد التنفيذ (رقابة بعدية).

الفرع الأول: مجال الرقابة البرلمانية

يعتبر البرلمان ممثل الشعب في رقابته على الحكومة، يراقب أداءها وكيفية صنع وتنفيذ السياسات المالية فيها سواء من خلال اعتماده للموازنة العامة أو رقابته على تنفيذها، والتي تهدف أساسا إلى:[1]

– التأكد من التطبيق الصحيح للتشريعات والتنظيم الساري من طرف المؤسسة العمومية؛

– العمل على التسيير السليم للاقتصاد الوطني من خلال التأكد من أن صيانة وتنمية الثروة تم في إطار الشفافية والوضوح والنظام؛

– العمل على محاربة التلاعب بالأموال العمومية واختلاسها وكل ما من شأنه المساس بالثروة الاقتصادية الوطنية؛

– تعزيز الديمقراطية المفضية إلى حماية كرامة المواطن والحد من التباطؤ الإداري.

أولا– الرقابة البرلمانية القبلية على الموازنة العامة: الموازنة العامة أداة الحكومة لترجمة سياستها المالية لفترة مقبلة من خلال تحديدها لحجم النفقات والإيرادات العامة في أرقام وقيم اقتصادية مالية، والتي تقوم بعرضها على البرلمان ليقرها بعد أن يقوم بفحصها ومراجعتها، بهدف التأكد من أن الحكومة لن تقوم بفرض ضرائب جديدة دون الرجع إليه وأن الضرائب والرسوم التي وافق عليها سوف يتم تحصيلها باتخاذ كافة التدابير الكفيلة بذلك، وأن النفقات المقررة بموجب الموازنة تتوافق وأولويات المجتمع وآماله

[1] لعمارة جمال، **منهجية الميزانية العامة للدولة في الجزائر**، مرجع سابق، ص: 228–229.

وتلبي حاجات خطة التنمية الشاملة، وكل ذلك يتم من خلال مناقشة قانون المالية من طرف أعضاء غرفتي البرلمان وتدخلات أعضاء الحكومة.

ولقد نص الدستور الجزائري صراحة على الوظيفة الرقابية للبرلمان بغرفتين على تنفيذ الموازنة العامة بمدلولها الشعبي[1]، وذلك من خلال إحالة قانون المالية على اللجان المختصة (لجنة المالية والموازنة) والتي تتكون من 30 إلى 50 عضوا على الأكثر وتقوم بإعداد تقريرا بحضور الوزير المكلف بالمالية أو من يمثله ويطرح أعضاء اللجنة على الوزير الأسئلة الشفهية حول الموضوعات الجدية في مجال الموازنة، وعندما تنجز دراستها ترفع تقاريرها إلى المجلس الشعبي الوطني الذي على ضوئها يقوم بمناقشة مشروع قانون المالية، أما على مستوى مجلس الأمة فتعرض المسائل المتعلقة بالموازنة على اللجنة الاقتصادية والمالية المتكونة من 15 إلى 19 عضوا موزعة تناسبيا مع عدد أعضاء الكتل البرلمانية، هذه الأخيرة لها إمكانية الاستعانة بمختصين وخبراء في إطار أداء مهامها.

ثانيا- الرقابة أثناء التنفيذ: تختص لجنة الشؤون الاقتصادية والمالية بالرقابة التشريعية على تنفيذ الموازنة العامة والتي تملك الحق في طلب البيانات والمستندات والوثائق اللازمة عن تنفيذ الموازنة العامة، وفي حالة وجود أي انحرافات أو مخالفات للقواعد المالية يحق لها مساءلة واستجواب الوزراء المختصين عن كيفية تنفيذ الموازنة العامة، كما تملك أيضا حق تحريك المسؤولية السياسية ضد كل من يثبت ارتكابه لمخالفة مالية[2].

كما تعود الحكومة إلى السلطة التشريعية عندما تطلب إعتمادات إضافية، مع تقديمها لمعلومات كافية عن حالة تنفيذ الموازنة لتبرير طلبها بفتح هذه الاعتمادات.

ثالثا- الرقابة اللاحقة: يمارس المجلس الشعبي الوطني رقابته اللاحقة على الموازنة العامة من خلال " قانون ضبط الموازنة"[*] ويرى مدى تطبيق توجيهاته عن طريق قيامه من جديد بمراقبة هذا التنفيذ، ومن الناحية العملية لم يصدر قانون ضبط الموازنة منذ سنة 1982 إلى غاية سنة 2010 التي تم فيها مناقشة قانون ضبط الموازنة لسنة 2008، ما يعني أن الحسابات المالية لقوانين المالية للسنوات المعنية لا تزال مفتوحة، ذلك أن قانون ضبط الموازنة يقوم بغلق الحسابات المالية لكل سنة مالية[3].

---

[1] ج ج د ش، رئاسة الجمهورية، المرسوم الرئاسي رقم 438/96 المؤرخ في 1996/12/07 **يتعلق بإصدار نص تعديل الدستور المصادق عليه في 28 نوفمبر 1996**، الجريدة الرسمية، العدد 76، المؤرخة في 1996/12/08، ص: 29، المادة 159.

[2] محمد عباس محرزي ، **اقتصاديات المالية العامة**، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص: 455.

[*] الوثيقة التي تثبت بمقتضاها تنفيذ قانون المالية (أرقام حقيقية للتنفيذ) خاصة بالسنة(ن-3) حسب المادة 5 من القانون العضوي 84-17.

[3] علي زغدود، **المالية العامة**، مرجع سابق، ص: 158.

الفرع الثاني: وسائل الرقابة البرلمانية

تعد آليات الرقابة التي يملكها البرلمان في مواجهة الحكومة إحدى أهم الاختصاصات التي يضطلع بها خصوصا إذا ما علمنا أن هذه الرقابة هي العمود الفقري لتقويم برنامج الحكومة، وتتجسد الرقابة البرلمانية على تنفيذ الموازنة العامة من خلال مناقشة البرلمان لبرنامج الحكومة عن طريق الوسائل التالية:

أولا- المصادقة على مشروع قانون المالية: تمثل أولى أوجه الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة حيث تعتبر المصادقة على مشروع قانون المالية بمثابة لترخيص المالي للحكومة بتنفيذ الموازنة العامة للدولة والذي يجب على الحكومة الحصول عليه مسبقا لتتمكن فيما بعد من تجسيد سياستها المالية، وتتم إجراءات المصادقة هذه في مرحلتين أساسيتين هما: مرحلة مناقشة المشروع (أولا)، ومرحلة التصويت عليه (ثانيا) وفي حالة رفض التصويت بالثقة يقدِّم رئيس الحكومة استقالة حكومته.

1- مناقشة مشروع قانون المالية: كل مشروع قانون يعتبر موضوع مناقشة من طرف غرفتي البرلمان أي أمام المجلس الشعبي الوطني ثم أمام مجلس الأمة على التوالي قبل التصويت عليه[1]، وبالتالي فان إجراءات مناقشة مشروع قانون المالية إلزامية بقوة النص الدستوري، ذلك أن المناقشة تفتح باب الحوار حول بنود هذا المشروع لاتخاذ الموقف المناسب حياله في مرحلة التصويت.

2- التصويت على مشروع قانون المالية: تعتبر المرحلة الحاسمة تخضع لأحكام مشتركة مع التصويت على مشاريع واقتراحات القوانين بصفة عامة، بالإضافة إلى أحكام خاصة بالتصويت على مشروع قانون المالية فقط تتمثل في المدة الواجب التصويت فيها على هذا المشروع وكيفية تقسيمها بين غرفتي البرلمان.

إنّ المؤسس الدستوري خوّل للبرلمان مدة خمسة وسبعون (75) يوما كحد أقصى للمصادقة على قانون المالية يبدأ حسابها من تاريخ إيداعه من طرف رئيس الحكومة لدى مكتب المجلس الشعبي الوطني[2].

أما توزيع هذه المدة للتصويت بين غرفتي البرلمان فتم منح للغرفة الأولى مدة سبعة وأربعون (47) يوما كحد أقصى للتصويت ابتداء من تاريخ إيداع مشروع قانون المالية، أما الغرفة الثانية فتم منحها عشرون (20) يوما كحد أقصى للمصادقة على النص المصوت عليه، أما مدة الثمانية (08) أيام المتبقية فهي مخّولة للجنة المتساوية الأعضاء للبث في الخلاف الذي يمكن أن ينشأ بين الغرفتين حول نص مشروع قانون المالية[3].

---

[1] ج ج د ش، **دستور 1996**، مرجع سابق، ص: 24، المادة 120 الفقرة الأولى.

[2] نفس الرجع، المادة 120 الفقرة 8.

[3] ج ج د ش، القانون العضوي رقم 02/99 المؤرخ في 1999/03/08، **يحدد تنظيم المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة، وكذا العلاقات الوظيفية بينهما وبين الحكومة**، الجريدة الرسمية، الصادرة في 1999/03/09، العدد 15، ص: 16، المادة 44 الفقرتين 2 و3 و4.

ثانيا– الاستجواب: الاستجواب هو وسيلة برلمانية إعلامية ورقابية، لأنه يمكن أعضاء البرلمان من الحصول على معلومات لنقد الحكومة أو اتهام أحد أعضائها ومحاسبته على تصرفاته التسييرية، حيث يمكن للجان البرلمان بغرفتيه الاستماع إلى أي وزير واستجواب الحكومة شريطة أن يمضي عليه ثلاثون 30 نائبا في المجلس أو ثلاثون 30 عضوا من مجلس الأمة على الأقل[1]، ويقدم إلى رئيس الحكومة خلال الثماني والأربعون ساعة الموالية لإيداعه [2].

تتم دراسة نص الاستجواب بعد خمسة عشر يوما على الأكثر من تاريخ إيداع الاستجواب على مستوى إحدى الغرفتين، وأثناء مناقشة نص الاستجواب في الجلسة العامة يقدم النواب أصحاب الاستجواب عرضا يتناول موضوع استجوابهم لتجيب الحكومة عليه.

ثالثا– السؤال: يعتبر السؤال من أهم آليات الرقابة البرلمانية التي أصبح يعول عليها كثيرا من أجل توجيه دفة عمل الحكومة، وبالرغم من الطابع الاستعلامي لهذه الآلية، إلا أن الواقع العملي يؤكد تفوقها على بقية الآليات الأخرى المستخدمة، وذلك من منطلق كثرة استخدامها وتداولها في العمل البرلماني، وبإسقاط آلية السؤال على واقع التجربة الدستورية في الجزائر، لوجدنا أنها تحتل هي الأخرى مكان الصدارة من حيث الممارسة العملية، ذلك أنها بمثابة حلقة الوصل بين النائب والوزير بما يساهم في تقويم ومتابعة وتوجيه النشاط الحكومي، حيث يمكن لأعضاء البرلمان أن يوجهوا أي سؤال شفوي أو كتابي إلى أي عضو في الحكومة وذلك طبقا للمادة 134 من الدستور، وذلك حول أي موضوع أو قضية لا سيَّما المتعلقة بتنفيذ الموازنة منها.

لا يترتب على الرقابة بواسطة الأسئلة سحب الثقة كما هو الحال في الأنظمة التي تأخذ بتعدد الأحزاب وإنما وسيلة لتدارك الأخطاء[3]، وفي البرلمان الجزائري تخصص جلسة خاصة بالأسئلة الشفوية كل 15 يوم خلال الدورات العادية[4]، مع إمكانية توجيه أسئلة كتابية في أي وقت خلال الدورات العادية.

رابعا– الرقابة بواسطة لجان التحقيق: يحق للمجلس الشعبي الوطني إنشاء لجان تحقيق في كل قضية ذات مصلحة عامة[5]، لتتولى عملية الرقابة المالية على الموازنة العامة.

---

[1] **دستور 1996**، مرجع سابق، المادة 133.

[2] نفس المرجع، ص: 18، المادة 65 الفقرة 2.

[3] علي زغدود، **المالية العامة**، مرجع سابق، ص: 159.

[4] القانون العضوي 02/99 **المحدد تنظيم المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة، وكذا العلاقات الوظيفية بينهما وبين الحكومة**، مرجع سابق، المادة 70.

[5] عباس عمار، **الرقابة البرلمانية على أعمال الحكومة في النظام الدستوري الجزائري**، دار الخلدونية، الجزائر، 2006، ص: 103.

يتم إنشاء لجان التحقيق بصفة مؤقتة لتنتهي مهمتها بإيداع تقريرها في أجل ستة(6) أشهر على الأكثر قابلة التجديد، والتي تتوفر على هامش كبير من الحرية في أدائها لمهامها الرقابية من خلال تمكينها من معاينة أي مكان والإطلاع على أية معلومة أو وثيقة ترى أن لها علاقة بموضوع التحقيق.

ويبلغ تقريرها إلى كل من رئيس الجمهورية ورئيس الحكومة ويوزع على الأعضاء، أما مسألة نشره فهي من صلاحيات المجلس الشعبي الوطني بأغلبية الأعضاء.

خامسا- المصادقة على ملتمس الرقابة لعقد مسؤولية الحكومة: يعتبر ملتمس الرقابة وسيلة أو آلية تسمح للمجلس الشعبي الوطني بمعارضة مواصلة الحكومة لتحمل مسؤوليتها بمناسبة عرضها للسياسة العامة الذي تقدمه سنويا إلى المجلس الشعبي الوطني، والذي لا يتم قبوله إلا إذا وقعه سبع ($1/7$) عدد النواب على الأقل وفقا لأحكام المادة 135 من الدستور.

ولقد حددت العلاقات الوظيفية بين البرلمان والحكومة وإجراءات المصادقة على ملتمس الرقابة بموجب القانون العضوي 99-02 لا سيما المواد من 75 إلى 61 منه، أما فيما يتعلق بالمناقشات التي تسبق التصويت على ملتمس الرقابة فلا يجوز أن يدخل أثناءها إلا:[1]

- الحكومة بناء على طلبها؛
- مندوب أصحاب ملتمس الرقابة؛
- نائب يرغب في التدخل لتأييد ملتمس الرقابة؛
- نائب يرغب في التدخل ضد ملتمس الرقابة.

تجدر الإشارة أنه لا يتم التصويت على ملتمس الرقابة إلا بعد انقضاء ثلاثة أيام من تاريخ إيداعه وتؤدي موافقة ثلثي البرلمان على ملتمس الرقابة إلى الاستقالة الجماعية للحكومة[2].

الفرع الثالث: تقييم الرقابة البرلمانية على الموازنة العامة

تمتلك السلطة التشريعية وسائل رقابية قوية من الناحية القانونية، ولكن تفقد هذه الوسائل فعاليتها في مراقبة أعمال السلطة التنفيذية لغياب التوازن بين الحكومة والبرلمان لغياب الاستقلال التام للسلطة التشريعية الناتج عن تأثيرات السلطة التنفيذية عليها، وتتجلى هيمنة السلطة التنفيذية على البرلمان عبر مختلف مراحل عهدته التشريعية، وكذا من خلال مشاركته في وظيفته التشريعية.

---

[1] القانون العضوي رقم 02/99 **يحدد تنظيم المجلس الشعبي ومجلس الأمة**، مرجع سابق، ص: 18، المادة 60.

[2] عباس عمار، **الرقابة البرلمانية على أعمال الحكومة في النظام الدستوري الجزائري**، مرجع سابق، ص: 275.

أولا- دور السلطة التنفيذية في تكوين وسير وحل البرلمان: تمتلك السلطة التنفيذية مجموعة من الوسائل الدستورية والقانونية تمكنها من ممارسة أدوار تؤثر بموجبها في تكوين البرلمان وسير عمله وفي حله والتي تتجلى في إشراف السلطة التنفيذية على تكوين البرلمان ذاته، من حيث إشرافها على العملية الانتخابية إلى أن يتم الإعلان على أسماء أعضاء البرلمان، وخاصة عندما تأخذ السلطة بنظام الجمع بين الانتخاب والتعيين في اختيار أعضاء البرلمان، كما هو معمول به في النظام السياسي الجزائري بخصوص حق رئيس الجمهورية في تعيين ثلث (3/1) أعضاء مجلس الأمة[1]، كما أعطى الدستور لرئيس الجمهورية الحق في دعوة البرلمان إلى الانعقاد في دوراته العادية أو غير العادية، وقد يمتد تدخل السلطة التنفيذية في سير العمل البرلماني إلى كيفية سير الجلسات كأن يقوم بإجراء جلسات مغلقة بناء على طلب الحكومة وهو ما كرسته المادة 1/116 من الدستور 1996، ولعله من أخطر أوجه التأثير هو قدرة السلطة التنفيذية على إنهاء عهدة البرلمان قبل نهاية فترته التشريعية وإجراء انتخابات تشريعية مسبقة، والذي يتم اللجوء إليه إما لتحكيم الشعب حول نزاع بين الحكومة والبرلمان كحالة رفض البرلمان لمشروع الحكومة للمرة الثانية، أو كطريقة يدافع بها الرئيس عن برنامجه الذي يرى أنه محل تأييد شعبي، وهو ما يؤيد الطرح بأن استقلالية السلطة التشريعية مرهونة بيد السلطة التنفيذية التي يتوجب عليها احترام النصوص الدستورية نصا وروحا.

ثانيا- مشاركة السلطة التنفيذية للبرلمان في التشريع: تمتلك السلطة التنفيذية حق الاعتراض على مشاريع القوانين التي يقرها البرلمان كحق رئيس الجمهورية في الاعتراض وطلب إجراء مداولة ثانية خلال أجل ثلاثون يوما من إقراره، عندها لا يمكن إقرار هذا القانون إلا بأغلبية ثلثي (3/2) أعضاء المجلس الشعبي الوطني.

إلا أن مسألة الاعتراض على القانون ليست مطروحة عمليا وذلك لقدرة رئيس الجمهورية في التشريع بأوامر رئاسية عند حل البرلمان أو خلال الفترة بين الدورتين حسب المادة 1.2.3/124 هذا من جهة، وأن الأغلبية في البرلمان تنتمي لأحزاب مؤيدة لبرامج رئيس الجمهورية من جهة أخرى.

مما سبق نستنتج أن السلطة التنفيذية تؤثر على استقلالية السلطة التشريعية ومن ثمة إضعاف دورها في مجال الرقابة المالية بجميع أنواعها، وتتسبب في جعل وسائل رقابتها تتصف دائما بنقائص تحد من نجاعتها.

ثالثا- نقائص وسائل الرقابة البرلمانية على الموازنة العامة: تتجسد هذه النقائص عبر مختلف مراحل الرقابة البرلمانية، بداية من مرحلة المصادقة على قانون المالية وتنفيذه إلى مرحلة اعتماد قانون ضبط الموازنة، هذه النقائص تجعل من الرقابة البرلمانية ضعيفة إن لم نقل بأنها رقابة شكلية لا غير.

[1] **دستور 1996**، مرجع سابق، المادة 1/101.

1- النقائص المتعلقة بالمصادقة البرلمانية: يمكن إيجاز هذه النقائص في النقاط التالية:

- النقائص المتعلقة بالمصادقة على قانون المالية للسنة: التصويت على النفقات العمومية بصفة مجملة مما يجعلها رقابة شكلية، بالإضافة إلى إمكانية تجاوزها في حالة عدم التصويت على قانون المالية في أجل (75) يوما ليتم إصداره بموجب أمر رئاسي حسب المادة 1/120 من دستور 1996، بالإضافة إلى إمكانية تجاوز المصادقة البرلمانية من طرف السلطة التشريعية من خلال تخويلها تنفيذ مشروع قانون المالية عن طرق الموازنة الإثنى عشرية (12/1) لثلاثة أشهر وهو ما يتنافى مع الرقابة السابقة للبرلمان على النفقات العمومية، كما أن التصحيح والتعديل الذي تقوم به السلطة التنفيذية من خلال قوانين المالية التكميلية والمعدلة والتي تصدر في أغلب الأحيان بأوامر رئاسية يؤكد شكلية الرقابة البرلمانية؛

- النقائص المتعلقة بالمصادقة على تكوين لجان التحقيق البرلمانية، إذ لا يمكن إنشاءها إلا من خلال التصويت على لائحة مقدمة من طرف (20) نائبا أو عضوا في كل غرفة[1]؛

- النقائص المتعلقة بالمصادقة على قانون ضبط الموازنة: تعتبر المدة المحددة من طرف المشرع الجزائري لتقديم قانون ضبط الموازنة بموجب تعديل المادة 68 من القانون العضوي 17/84 طويلة ولا تلزم الحكومة تقديمه قبل مشروع قانون المالية للسنة.

2- النقائص المتعلقة بالأسئلة والاستجواب واللجان المالية الدائمة: تتمثل أهم هذه المعوقات فيما يلي:

- النقائص المتعلقة بالأسئلة: كعدم وضوحها أو عدم تحديد الجهة الموجه إليها، بالإضافة إشكالية التأخر في الإجابة عليها أو تجنبها مما يفقد هذه الوسيلة قيمتها بعد انقضاء وقتها، هذا إلى جانب قلة الأسئلة الخاصة بتسيير النفقات العمومية لاسيما في ظل عدم ترتيب أي جزاء عن الأسئلة الموجهة للحكومة؛

- النقائص المتعلقة بالاستجواب: يعتبر اشتراط المشرع الجزائري توقيع ثلاثين نائبا أو عضوا على الاستجواب شرطا تعجيزيا عكس معظم الدول التي تعطي الحق لكل برلماني في توقيع الاستجواب، وهذا ما يفسر قلة الاستجوابات في الجزائر بالإضافة إلى أن أقصى ما تتوصل إليه عملية مناقشة الاستجواب تكوين لجنة تحقيق ينتهي عملها بلا شيئ؛

- النقائص المتعلقة برقابة اللجان المالية الدائمة: ينحصر عمل اللجان المالية في الاستماع إلى ممثل الحكومة وأعضائها كلما دعت الضرورة إلى ذلك، ومنعها من الاتصال بأي شخص من موظفي السلطة التنفيذية قصد الاستماع إليه، وكذلك من إجراء التحقيقات على الوثائق أو في عين المكان وفصلها عن أجهزة الرقابة الأخرى التابعة للسلطة التنفيذية (المراقب المالي، المحاسب العمومي، المفتشية العامة

[1] انظر- القانون العضوي رقم 02/99، مرجع سابق، المادة 77.
- النظام الداخلي لمجلس الأمة، 2000/11/28، المادة 1/69، متاح على الموقع:
http://www.majliselouma.dz/textes/textes.php?page=loiinterne، تاريخ الاطلاع: 2016/06/26.

للمالية)، كما وضعت حدا فاصلا بينها وبين مجلس المحاسبة الذي يعد العين الساهرة للبرلمان في الدول الديمقراطية.

المطلب الثاني: رقابة مجلس المحاسبة

يعتبر مجلس المحاسبة الجهة القضائية المختصة بالرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة في الجزائر، وذلك لسلطته الرقابية وتقييمه لنوعية التسيير العمومي على صعيد الفعّالية والنجاعة والاقتصاد.

الفرع الأول: نشأة وتنظيم مجلس المحاسبة

يعتبر المرسوم رقم 63-127 أول نص قانوني أشار إلي مجلس المحاسبة، والذي تضمن تنظيم وزارة المالية ونص على إنشاء مجلس المحاسبة وتبعيته مباشرة لسلطة وزير المالية.

أولا- نشأة مجلس المحاسبة: إن التأسيس الرسمي لمجلس المحاسبة كان بموجب دستور 1976 والذي تم تجسيده ميدانيا بموجب القانون رقم 80-05 الذي منحه الاختصاص القضائي(*)، ثم جاء القانون 90-32 الذي حصر مجال تدخله واستثنى من رقابته المؤسسات العمومية والمرافق العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وجرده من صلاحياته القضائية[1].

وحاليا فهو يخضع لأحكام الأمر 95-20 المؤرخ في 1995/07/17 الذي أعاد له مكانته ورفع دوره وجعل منه هيئة قضائية إدارية ووسع مجال اختصاصه ليشمل رقابة كل الأموال العمومية مهما يكن الوضع القانوني لمسيري هذه الأموال أو المستفيدين منها، والذي عدّل وتمم بموجب الأمر رقم 10-02 المتضمن أحكام تعمل على تطوير شفافية تسيير المالية العمومية والوقاية ومكافحة الفساد المالي.

ثانيا- تنظيم مجلس المحاسبة: يشتمل مجلس المحاسبة على التنظيم العام كما يلي:[2]

- رئيس المجلس ويساعده في ذلك نائب الرئيس؛

- الناظر العام يتولى النيابة العامة لدى المجلس بمساعدة ناظر؛

(*) يتكون مجلس المحاسبة من القضاة الآتي ذكرهم: رئيس مجلس المحاسبة، نائب الرئيس، رؤساء الغرف، رؤساء الفروع، المستشارون المحتسبون، الناظر العام، النظار المساعدون.

[1] خلوفي رشيد، **قانون المنازعات الإدارية تنظيم واختصاص القضاء الإداري**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص: 233.

[2] أمر رقم 95-20 **يتعلق بمجلس المحاسبة**، مرجع سابق، ص ص: 6-7، المواد 29-38.

– يتشكل مجلس المحاسبة من سبعة عشرة (17) غرفة، ثمانية (8) منها ذات اختصاص وطني وتسعة (9) ذات اختصاص إقليمي والتي يمكن أن تنقسم إلى فروع، بالإضافة إلى غرفة الانضباط في مجال تسيير الموازنة والمالية؛

– تنقسم الغرف الوطنية والإقليمية إلى فروع والتي لا يمكن أن يزيد عددها عن أربعة فروع؛

– كاتب ضبط رئيسي تستند إليه كتابة الضبط؛

– الأمين العام، مهمته التنسيق بين الأقسام التقنية والمصالح الإدارية وتنشيطها ومتابعتها تحت سلطة رئيس مجلس المحاسبة؛

– أقسام تقنية، مهمتها تقديم الدعم الضروري للقيام بمهام مجلس المحاسبة وتحسين آدائه؛

– مديرية الإدارة والوسائل مهمتها تسيير مالية المجلس ومستخدميه ووسائله المادية.

الفرع الثاني: تشكيلات مجلس المحاسبة واختصاصاته

يضطلع مجلس المحاسبة بمهام رقابية تخص تسيير المرافق العامة من خلال مختلف فروعه المختصة في الأعمال المنوطة بها.

أولا– تشكيلات مجلس المحاسبة: يتشكل مجلس المحاسبة من ثمانية (8) غرف ذات اختصاص وطني وتسعة (9) غرف ذات اختصاص جهوي وغرفة الانضباط في مجال تسيير الموازنة والمالية وتتحدد تشكيلاتها كما يلي:[1]

– الغرف وفروعها: دورها الفصل في نتائج التدقيقات، وضبط تقييماتها النهائية عقب أشغالها وتقديم الاقتراحات والتوصيات المتوصل إليها، ولا تصح مداولاتها إلا بحضور ثلاثة قضاة على الأقل؛

– غرفة الانضباط في مجال تسيير الموازنة والمالية: تتكون من رئيس الغرفة وستة مستشارين على الأقل يعينون بموجب أمر من رئيس مجلس المحاسبة لمدة سنتين قابلة للتجديد، ويشترط حضور أربعة قضاة على الأقل بالإضافة إلى رئيسها كي تصح مداولاتها المتعلقة بالملفات التي تخطر بها؛

– اجتماع كل الغرف: تتشكل من رئيس المجلس ونائب الرئيس ورؤساء الغرف وقاض عن كل غرفة يختار من بين رؤساء الفروع ومستشاري الغرف، كما يحظر الناظر العام هذه التشكيلة ولا تصح مداولاتها إلا بحضور نصف عدد أعضائها على الأقل، مهمتها البت في القضايا المحالة عليه وإبداء الرأي

[1] أمر رقم 95–20 **يتعلق بمجلس المحاسبة**، مرجع سابق، المواد 47–54.

في مسائل الاجتهاد القضائي والقواعد الإجرائية، وكذا الاستشارة في تنظيم المجلس وسيره وكل المسائل التي تحتاج إلى مثل هذا الإجراء؛

– لجنة البرامج والتقارير: تتكون من رئيس مجلس المحاسبة ونائبه والناظر العام ورؤساء الغرف كما يحضرها الأمين العام دون مشاركته فيها، ومهمتها إعداد والمصادقة على التقرير السنوي الموجه إلى رئيس الجمهورية والسلطة التشريعية، التقرير التقييمي للمشروع التمهيدي لقانون ضبط الموازنة ومشروع البرنامج السنوي لنشاط مجلس المحاسبة.

ثانيا– اختصاصات مجلس المحاسبة: يختص مجلس المحاسبة الجزائري برقابة ما يلي:

– التسيير المالي لمصالح الدولة والجماعات المحلية والهيئات العمومية التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية؛

– تسيير الشركات والمؤسسات والهيئات مهما يكن وضعها القانوني والتي تملك الدولة فيها أو الجماعات الإقليمية أو المؤسسات أو الشركات أو الهيئات العمومية الأخرى بصفة مشتركة أو فردية مساهمة بالأغلبية في رأسمالها[1]؛

– تسيير الأسهم العمومية في المؤسسات أو الشركات أو الهيئات التي تملك الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق أو الهيئات العمومية الأخرى جزء من رأس مالها الاجتماعي[2]؛

– الهيئات التي تكون إطار التشريع والتنظيم المعمول بهما بتسيير النظم الإجبارية للتأمين والحماية الاجتماعية؛

– استعمال المساعدات المالية الممنوحة من الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق العمومية أو كل هيئة أخرى خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة؛

– الأشخاص المعنويون من القانون العام والأشخاص الطبيعيين من القانون العام أو الخاص اللذين استفادوا من إعانات أو مساعدات مالية أو موارد مجمعة من التبرعات أو مخصصة لهدف خاص؛

---

[1] ج ج د ش، رئاسة الجمهورية، الأمر 10–02 المؤرخ في 16 رمضان 1431 الموافق ل26 غشت 2010، يعدل ويتمم الأمر 95–20 **المتعلق بمجلس المحاسبة**، الجريدة الرسمية، عدد50، ص: 4، المادة2.

[2] أمر رقم 95–20 مؤرخ في 17 يوليو 1995 **يتعلق بمجلس المحاسبة**، مرجع سابق، ص: 6، المادة 9.

– المرافق العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري والمؤسسات والهيئات العمومية التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو ماليا والتي تكون أموالها أو مواردها أو رؤوس أموالها كلها ذات طبيعة عمومية بموجب المادة 8 من الأمر 95–20 يتعلق بمجلس المحاسبة ، باستثناء بنك الجزائر[1].

كما تختص كتابة ضبط مجلس المحاسبة باستقبال حسابات الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون ضمن اجل أقصاه الثلاثون من شهر جوان من السنة الموالية للسنة المقفلة، ويتعرض المتأخرون لغرامة تأخير من ألف(1000) إلى عشرة ألاف(10000) دج، كما يمكن للمجلس أن يحدد أجلا للمحاسب العمومي أو الآمر بالصرف يتقيد به فان لم يلتزم بذلك الأجل فيطبق عليه غرامة مالية تقدر ب مئة(100) دج عن كل يوم تأخير لمدة ستون(60) يوما.

وينبغي الإشارة إلى أن حسابات تسيير العون المحاسب المركزي للخزينة، والعون المحاسب الجامع لوزارة البريد والمواصلات تودع قبل أول سبتمبر من السنة الموالية للميزانية المقفلة[2].

وبالتالي تقع رقابة مجلس المحاسبة على حسابات التسيير للمحاسبين العموميين والحسابات الإدارية للآمرين بالصرف، فهي رقابة تستهدف نشاطاتهم المتعلقة باستعمال الموارد والأموال والقيم والوسائل المادية العمومية.

الفرع الثالث: الصلاحيات الرقابية لمجلس المحاسبة

يعتبر مجلس المحاسبة المؤسسة العليا للرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الإقليمية والتي تهدف إلى تشجيع الاستعمال الفعّال والصّارم للموارد والوسائل المادية والأموال العمومية وتعزيز شفافية تسيير الأموال العمومية.

وطبقا للمواد 55 إلى 86 من الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة يقوم مجلس المحاسبة من خلال حق الاطلاع وسلطة التحري برقابة نوعية التسيير ومراجعة حسابات المحاسبين العموميين والانضباط في مجال تسيير الموازنة المالية، بالإضافة إلى إعداده تقرير تقييم مشروع ضبط الموازنة.

أولا– حق الاطلاع وسلطة التحري: تناولته المواد من 55 إلي 68 من الأمر20/95 المتعلق بمجلس المحاسبة، وله في ذلك الإطلاع على كافة الوثائق التي من شأنها تسهيل رقابة العمليات المالية والمحاسبة أو اللازمة لتقييم نشاط المصالح والهيئات الخاضعة للرقابة، كما له سلطة الاستماع إلي أي عون في الجماعات والهيئات الخاضعة لرقابته وإجراء كافة التحريات اللازمة للإطلاع على المسائل محل

---

[1] الأمر10–02 يعدل ويتمم الأمر 95–20 **المتعلق بمجلس المحاسبة**، مرجع سابق، المادة 3.

[2] ج ج د ش، رئاسة الحكومة، المرسوم التنفيذي 56/96 المؤرخ في 1996/01/22 **المحدد انتقاليا للأحكام المتعلقة بتسليم الحسابات إلى مجلس المحاسبة**، الجريدة الرسمية، العدد 6، ص: 19، المادة 5.

المراقبة، كما يحق لقضاته الدخول لكل المحلات التي تشملها أملاك جماعة عمومية أو هيئة خاضعة لرقابة المجلس.

يمكن المجلس أيضا الاستعانة بأعوان القطاع العام المؤهلين في أعماله المادية واستشارة اختصاصين أو تعيين خبراء لمساعدته في أنشطته، مع تقيّده بالطابع السّري لبعض الوثائق ذات الطبيعة الاستراتيجية لمساسها بالدفاع أو الاقتصاد الوطني، وكذلك الحفاظ على الأسرار التجارية والصناعية للمؤسسات والهيئات الخاضعة للرقابة.

كما يتعين على كل محاسب عمومي إيداع حسابه عن التسيير لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة، وللمجلس إمكانية إلزامه بإرسال المستندات اليومية لحسابات التسيير، كما يمكنه أيضا إصدار غرامات مالية ضد المحاسب المتأخر في إيداع الحساب، أو الذي لم يقم بإرسال المستندات اليومية، وكذلك الأمر بالنسبة للأمرين بالصرف في الهيئات المذكورة في المادة 7، وكذلك الهيئات المذكورة في المادتين 8 و10، ومسئولي المصالح و الجماعات و الهيئات العمومية المسيرة للأسهم العمومية في المادة 9 من الأمر، وكذلك الهيئات المذكورة في المادة 11 من الأمر وكذلك المادة 12 منه، إلى آخره من الصلاحيات في هذا المجال.

ثانيا- رقابة نوعية التسيير: يتمتع مجلس المحاسبة بصلاحيات إدارية إلى جانب صلاحياته الرقابية والمتمثلة في الرقابة الإدارية على حسن استعمال الهيئات الخاضعة لرقابته لمواردها وأموالها والقيم والوسائل العمومية التي تملكها، ويقيم نوعية تسييرها من حيث الفعالية والكفاءة والاقتصاد، ويوصي في نهاية تحرياته وتحقيقاته بكل الإجراءات التي يرى ملائمة لتحسين نوعية التسيير فيها[1].

لقد تم منح مجلس المحاسبة صلاحية الرقابة على نوعية التسيير منذ إنشائه، كما حددت بشكل موسع الهيئات الخاضعة لرقابته لتمس جميع المؤسسات التي تستفيد من المساعدات المالية للدولة أو المجموعات المحلية أو الهيئات العمومية في شكل مساهمة في رأس المال أو منح قروض أو تسبيقات أو ضمانات، ليجرد منها بعد ذلك بموجب القانون 31/90 الذي جعل منه مجرد إدارية وطنية مستقلة للرقابة اللاحقة، كما أغفل تماما دوره في مجال رقابة نوعية التسيير، كما تم استبعاد رقابته على المؤسسات العمومية الاقتصادية في القانون، ليتم تدارك هذا التراجع في الأمر 20/95 (المعدل) ويمنحه الصفة القضائية من جديد وخوله صلاحية الرقابة على نوعية التسيير ووسع مجال تدخله من خلال اعتباره

[1] الأمر 95-20 **المتعلق بمجلس المحاسبة**، مرجع سابق، المادة 1/6.

للمجلس مؤسسة عليا للرقابة البعدية تتمتع باختصاص إداري وقضائي تدقق في شروط استعمال وتسيير الموارد والوسائل المادية والأموال العمومية من طرف الهيئات الخاضعة لرقابتها وتتأكد من مطابقة عملياتها المالية والمحاسبية للقوانين والتنظيمات المعمول بها، كما تمتد إلى التأكد من الاستعمال المنتظم والصارم للموارد وترقية إلزامية تقديم الحسابات وتطوير شفافية المالية العامة، بالإضافة إلى المساهمة في الوقاية ومحاربة كافة أنواع الغش والممارسات غير القانونية أو غير الشرعية التي تمس بالأخلاقيات وواجب النزاهة، أو تضر بالممتلكات العامة.

حيث يمارس مجلس المحاسبة مهامه الرقابية على نوعية التسيير طبقا للمواد من 69-73 من الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة على النحو التالي:

- يقوم مجلس المحاسبة برقابة نوعية تسيير الهيئات الخاضعة لرقابته وتقييم استعمالها للموارد والوسائل المادية والأموال العمومية وتسييرها على مستوى الفعّالية والنجاعة والاقتصاد[1]، كما يعمل على التأكد من وجود وملاءمة وفعّالية وفعلية آليات وإجراءات الرقابة والتدقيق الداخليين لضمان نظامية تسيير مواردها واستعمالاتها وحماية ممتلكاتها، ويقوم بتقديم التوصيات التي من شأنها دعم آليات الوقاية والحماية والتسيير الأمثل للمال العام والممتلكات العمومية؛

- يقوم بالتأكد من مدى توفر الشروط المطلوبة لمنح واستعمال المساعدات والإعانات المالية من قبل هيئات الدولة الخاضعة لرقابته، وكذا الجهات المستفيدة من هذه الإعانات بقصد الحد من لجوئها إلى هذه المساعدات والتزامها بالوفاء بها؛

- مراقبة النفقات التي تم صرفها والتأكد من مطابقتها للأهداف المسطرة؛

- المشاركة في تقييم فعّالية الأعمال والمخططات والبرامج والتدابير التي قامت بها مؤسسات الدولة الخاضعة لرقابته؛

- يقوم بكل الإجراءات الكفيلة بضمان حسن تسيير المصالح والهيئات الخاضعة لرقابته وذلك من خلال إعداد تقارير تحتوي على المعاينات والملاحظات والتقييمات إرسالها إلى المسؤولين عن هذه المصالح والهيئات أو إلى سلطاتهم وذلك من أجل تقديم إجاباتهم وملاحظاتهم في الأجل الذي يحدده لهم مجلس المحاسبة؛

الأمر 95-20 **المتعلق بمجلس المحاسبة**، مرجع سابق، المادة 69.

يتعين على مسئولي مجالس الجماعات والهيئات الخاضعة لرقابة مجلس المحاسبة الذين أرسلت إليهم النتائج النهائية إبلاغها لهيئات المداولة لتلك الجماعات والهيئات في أجل أقصاه شهران مع إخطار المسئولين المعنيون مجلس المحاسبة بهذا الإبلاغ [1].

– يمكن لمجلس المحاسبة أن ينظم نقاشات بمشاركة مسئولو الهيئات المعنية حتى يستنير في أشغاله، ويقدم التوصيات والاقتراحات التي من شأنها تحسين فعّالية ومردودية تسيير المصالح وهيئات المراقبة، وإرسالها إلى الوزارات والسلطات الإدارية المعنية.

وتجدر الإشارة أن الرقابة على نوعية التسيير الممارسة من طرف مجلس المحاسبة تستثني أي تدخل في إدارة وتسيير الهيئات التي تخضع لرقابته وأي إعادة نظر في صحة وجدوى السياسات وأهداف البرامج التي سطرتها السلطات الإدارية أو مسئولو الهيئات التي تمت مراقبتها، حسب المادة 15 من الأمر 95–20 المتعلق بمجلس المحاسبة.

تتوج الأشغال التقييمية التي يقوم بها مجلس المحاسبة بإعداد تقرير يشتمل على المعاينات والملاحظات والتقييمات، والتي تشكل الأساس الموضوعي لتدخلات المجلس أمام مختلف الهيئات المعنية والسلطات الرئاسية والوصية، والسلطات السياسية –الحكومة والبرلمان والرأي العام–.

ثالثا– مراجعة حسابات المحاسبين العموميين: يقوم مجلس المحاسبة بمراجعة حسابات المحاسبين العموميين ويصدر أحكاما بشأنها من خلال ما يلي:[2]

– يدقق في صحة العمليات المالية الموصوفة فيها ومدى مطابقتها للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها في مجال مراجعة حسابات التسيير؛

– إجراء التحقيق والحكم على حسابات المحاسبين العموميين وذلك من خلال إيداع المحاسبون العموميون حساباتهم لدى كتابة الضبط لدى المجلس والذين لهم الحق في حفظ الوثائق الثبوتية لهذه الحسابات لكن تحت سلطة مجلس المحاسبة؛

– يملك مجلس المحاسبة سلطة معاقبة المحاسب المتأخر في تقديم الحسابات والسندات، كما يتعين على الآمرين بالصرف إيداع حساباتهم الإدارية بكتابة الضبط لدى المجلس وفقا للإجراءات والآجال المحددة تحت طائلة العقوبة في حالة التأخير؛

---

[1] الأمر 10–02 يعدل ويتمم الأمر 95–20 **المتعلق بمجلس المحاسبة**، مرجع سابق، المادة 19.

[2] نفس المرجع، المواد 74–86.

– يقدر مجلس المحاسبة مدى مسؤولية المحاسب العمومي الشخصية والمالية في حالات السرقة أو ضياع الأموال أو القيم أو المواد التي يمكن أن يحتج فيها المحاسب العمومي بعامل القوة القاهرة أو يثبت بأنه لم يرتكب أي خطا أو إهمال في ممارسة وظيفته؛

كما يكمن لمجلس المحاسبة أن يُحمِّل المسؤولية الشخصية والمالية للوكلاء أو الأعوان الموضوعين تحت سلطة أو رقابة المحاسب العمومي المعني طبقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما؛

– يمارس مجلس المحاسبة رقابته على الأشخاص الذين يصرح أنهم محاسبون فعليون والتي تشمل كل شخص يقبض إيرادات أو يدفع نفقات أو يحوز أو يتداول أموالا أو قيما تعود أو تسند إلى مصلحة أو هيئة خاضعة لقواعد المحاسبة العمومية أو هي ملك لها؛

– يمنح مجلس المحاسبة للمحاسب العمومي الإبراء بقرار نهائي إذا لم تسجل على مسؤوليته أية مخالفة بصدد التسيير الذي تم فحصه، كما يوضع في حالة مدين إذا سجل على ذمته نقص مبلغ أو نقص نفقة غير قانونية أو غير مبررة أو إيراد غير محصل.

رابعا– رقابة الانضباط في مجال تسيير الموازنة والمالية: تعتبر رقابة الانضباط في مجال الموازنة والمالية من أهم أنواع الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة، والتي تشمل مسؤولي وأعوان المؤسسات والمرافق والهيئات العمومية، وكذا أي مسئول أو عون في الهيئات الأخرى التي تخضع لرقابة مجلس المحاسبة.

تهدف رقابة مجلس المحاسبة على الانضباط في مجال تسيير الموازنة والمالية إلى منع كل أشكال المخالفات التي تلحق بالخزينة العمومية ضررا والمتمثلة فيما يلي:[1]

– مخالفة الأحكام التشريعية والتنظيمية المتعلقة بتنفيذ الإيرادات والنفقات؛

– استعمال المساعدات المالية التي تمنحها الدولة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية أو الممنوحة بضمان منها لأهداف غير تلك التي منحت من أجلها صراحة؛

– الالتزام بالنفقات دون توفر الاعتمادات أو تجاوز الترخيصات الخاصة بالموازنة؛

[1] الأمر 95–20 **المتعلق بمجلس المحاسبة**، مرجع سابق، المادة88.

– الالتزام بالنفقات دون توفر الصفة أو السلطة أو خرق للقواعد المطبقة في مجال الرقابة القبلية؛

– خصم نفقة بصفة غير قانونية من أجل إخفاء، إما تجاوز الاعتمادات وإما تغييرا للتخصيص الأصلي للالتزامات أو القروض المصرفية الممنوحة لتحقيق عمليات محددة؛

– تنفيذ عمليات الإنفاق خارجة بشكل واضح عن هدف أو مهمة الهيئات العمومية؛

– الرفض غير المؤسس للتأشيرات أو العراقيل الصريحة من طرف هيئات الرقابة القبلية أو التأشيرات الممنوحة؛

– عدم احترام الأحكام القانونية أو التنظيمية المتعلقة بمسك المحاسبات وسجلات الجرد والاحتفاظ بالوثائق والمستندات الثبوتية؛

– التسيير الخفي للأموال أو القيم أو الوسائل أو الأملاك العامة؛

– كل تهاون يترتب عنه عدم دفع حاصل الإيرادات الجبائية أو شبه الجبائية التي كانت موضوع اقتطاع من المصدر في الآجال ووفق الشروط التي أقرها التشريع المعمول به؛

– التسبب في إلزام الدولة أو الجماعات الإقليمية أو الهيئات العمومية بدفع غرامة أو تعويضات مالية نتيجة عدم التنفيذ الكلي أو الجزئي بصفة متأخرة لأحكام القضاء؛

– الاستعمال التعسفي للإجراء القاضي بمطالبة المحاسبين العموميين بدفع النفقات على أسس غير قانونية أو تنظيمية؛

– أعمال التسيير التي تتم باختراق قواعد إبرام وتنفيذ العقود التي ينص عليها قانون الصفقات العمومية؛

– عدم احترام القوانين التي تخضع لها عمليات بيع الأملاك العمومية التي لم تعد صالحة للاستعمال أو محجوزة من طرف الإدارات والهيئات العمومية؛

– تقديم وثائق مزيفة أو خاطئة إلى مجلس المحاسبة أو إخفاء مستندات عنه.

كما جاء في نص المادة 1/91 المعدلة من نفس الأمر بأنه ودون المساس بالمتابعات الجزائية يعاقب مجلس المحاسبة بغرامة يصدرها ضد كل مسؤول أو عون أو ممثل أو قائم بالإدارة في هيئة

عمومية خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة الذي خرق حكما من الأحكام التشريعية أو التنظيمية أو تجاهل التزاماته لكسب امتياز مالي أو عيني غير مبرر، لصالحه أو لغيره على حساب الدولة أو هيئة عمومية وهو ما يدل على محاولة تفعيل دور مجلس المحاسبة في مجال مكافحة الفساد المالي والإداري بكل أشكاله؛

خامسا- إعداد تقرير تقييم مشروع ضبط الموازنة: يعتبر مجلس المحاسبة هيئة استشارية للحكومة في مجال إعداد التقرير التمهيدي السنوي للقانون المتضمن ضبط الموازنة، الذي يحال عليه من قبلها قصد إعداد تقريره التقييمي للمشروع التمهيدي المتعلق بقانون ضبط الموازنة[1]، ليسلمه للحكومة بعد عرضه على لجنة البرامج والتقارير لدراسته والمصادقة عليه[2]، لتقوم بدورها بإرساله إلى البرلمان مرفقا بمشروع قانون ضبط الموازنة.

تتجلى أهمية إعداد تقرير تقييم قانون ضبط الموازنة في أهمية هذا القانون، والذي يشتمل على دراسات مفصلة عن التطور والنتائج العامة للقوانين المالية للسنة المعنية والقوانين المالية التكميلية هذا من جهة، وأن تقرير التقييم يتضمن تحليلا نقديا لمسار التوجه المالي سنة بسنة، مما يعطي للبرلمان الكثير من الحجج المؤسسة والأدلة الموضوعية لنقد التسيير المالي للمؤسسات العمومية، كما يمكن هذا التقرير من إثراء المناقشات المتعلقة بمشروع قانون المالية للسنة(ن+1).

وتجدر الإشارة إلى أنه تزداد أهمية التقرير التقييمي لمشروع قانون المالية كلما قل الفاصل الزمني بين تاريخ إعداده وتاريخ تنفيذ قانون المالية المعني لتسهيل مهمة السلطة التشريعية في استجواب ومساءلة القائمين على تنفيذه من ناحية، وتمكين السلطة التشريعية من المناقشة الجدية لقانون المالية الذي يليه من ناحية أخرى.

الفرع الرابع: تقييم رقابة مجلس المحاسبة

لا يختلف اثنان على الأهمية الكبيرة للرقابة المالية التي يباشرها مجلس المحاسبة، ذلك أن مجرد وجوده يدفع الجهات الخاضعة لرقابته إلى تحري الدقة في عملياتها المالية والمحاسبية خوفا من الوقوع في المخالفات المالية، بالإضافة إلى إثباتها لجودها من خلال فعاليتها وجدواها في غالبية الدول التي اعتمدتها

[1] ج ج د ش، رئاسة الجمهورية، المرسوم الرئاسي رقم 95-377 المؤرخ في 27 جمادى الثانية 1416 الموافق لـ 20 نوفمبر 1995 **المحدد للنظام الداخلي لمجلس المحاسبة**، الجريدة الرسمية، العدد 72، الصادرة بتاريخ 1995/11/26، ص: 8، المادة 18.
[2] نفس المرجع، المادة 69.

خاصة المتطورة منها، وهو ما دفع معظم البرلمانيات في الدول الديمقراطية إلى الاستعانة بهذه الأجهزة المتخصصة لتولي الرقابة المالية نيابة عنها والاعتماد على نتائج تقاريرها في مساءلة الجهات التنفيذية(1).

إلا انه هناك مجموعة من النقائص تحول دون تأدية مجلس المحاسبة الجزائري للدور المنوط به في مجال الرقابة المالية، تتعلق في مجملها بمدى استقلاليته عن كل من السلطة التشريعية والتنفيذية من جهة، وعدم ممارسته لرقابة الأداء لتأخر مشاريع عصرنة النظام المالي العمومي من جهة أخرى، والتي نوجزها في النقاط التالية:

1- ربط مجلس المحاسبة بالسلطة التنفيذية في تعيين قضاته: ذلك أن مجلس المحاسبة يرتبط إداريا برئاسة الجمهورية من حيث تعيين قضاته بدون استثناء حسب نص المادة 7/78 من دستور 1996، والأمر رقم 23/95 المتعلق بالقانون الأساسي لمجلس المحاسبة، والذين يتم تعيينهم بمراسيم رئاسية.

2- ارتباط مجلس المحاسبة برئيس الجمهورية في التقارير التي يعدها: ذلك انه يعد تقريرا سنويا يرفعه إلى رئيس الجمهورية من جهة، كما له أن يعلمه بأي قضية تكتسي أهمية خاصة وتدخل في نطاق اختصاصه، وبالمقابل يمكن لرئيس الجمهورية أن يخطر مجلس المحاسبة بكل ملف أو مسألة ذات أهمية وطنية.

كما تم تشديد علاقته مع الحكومة من خلال التقارير التي يعدها بشأن قوانين ضبط الموازنة من جهة، وجعل المجلس مستشارا قانونيا للحكومة في المشاريع التمهيدية لمشاريع للقوانين المتعلقة بضبط الموازنة، وكل ما يتعلق بمشاريع القوانين ذات العلاقة بالمالية العمومية من جهة أخرى.

هذا الارتباط الوثيق لمجلس المحاسبة بالسلطة التنفيذية يفقده الكثير من استقلاليته كهيئة عليا للرقابة المالية، ما يجعله هيئة شبيهة بهيئات الرقابة الداخلية التابعة للسلطة التنفيذية وعينها الساهرة عوض أن يكون تحت تصرف التشريعية.

3- تضييق العلاقة بين مجلس المحاسبة والسلطة التشريعية: فالإضافة إلى عدم إشراك السلطة التشريعية في تعيين قضاة مجلس المحاسبة، تم تضييق علاقته بها والتي تنحصر في الإعلام فقط، وذلك بإرساله نسخة من التقرير السنوي الذي يعده إلى البرلمان، إضافة إلى إمكانية رئيسي الغرفتين بعرض دراسة الملفات ذات الأهمية الوطنية على مجلس المحاسبة، والتي لها علاقة باختصاصاته.

(1) محمد رسول العموري، مرجع سابق، ص: 57.

4- غياب رقابة نوعية التسيير: رغم وجود النصوص القانونية المنظمة لهذا النوع من الرقابة إلا أن آثار تطبيقها لا تكاد ترى، حيث يخفي المسئولون الإداريون أخطاء تسييرهم وراء حجة السلطة التقديرية لذا يجب تفعيل هذه الرقابة من طرف مجلس المحاسبة، والتشديد في مراقبة التسيير المالي ومستوى نجاعته قصد الوصول إلى الفعالية بتحقيق الأهداف أو الآثار المرجوة من البرامج أو الأنشطة، ورقابة الاقتصاد في النفقات من خلال اختيار أحسن الأوقات الملائمة وأحسن التكاليف على الموارد المالية والبشرية والمادية بالنوعية والكمية المناسبتين[1].

5- التهاون في تدقيق الحسابات: لا تزال مهمة مراجعة الحسابات في الجزائر من طرف مجلس المحاسبة تتميز بالعشوائية، فبدلا من تكريس مبدأ المساءلة عن تسيير المحاسبين العموميين وذلك بالحكم سنويا أو دوريا على الأقل على حساباتهم، نجد أنه من بين آلاف الحسابات المودعة لا تدقق إلا نسبة ضئيلة جدا منها، ذلك أن الطريقة المتبعة حاليا على مستوى غرف المجلس ترتكز على مراجعة آخر حساب مودع لأي محاسب عمومي، ونظرا للعدد المحدود جدا من الحسابات المبرمجة سنويا للمراجعة من طرف كل غرفة معنية، فإنه ضمنيا يضرب صفح عن كل الحسابات السابقة له، أي أن ألاف الحسابات تفلت كل سنة من الحكم عليها، حيث تضاف إلى عشرات الآلاف التي لم يتمكن المجلس قط من مراجعتها منذ وجوده ناهيك عن الإشكال التقني الذي تطرحه هذه الطريقة، والمتمثل في مراجعة حسابات تتضمن بالضرورة أرصدة حسابات سابقة لم تتم مراجعتها والتحقق من الصحة القانونية والمادية للعمليات المتعلقة بها[2].

6- افتقاره لآليات ومقومات الفعالية: عدم وجود أدوات وآليات فعالة رادعة في حد ذاتها للحد من ظاهرة التقصير والتهاون والإهمال في التسيير الإداري والمالي وكذا الانحرافات المالية، إذ أقصى ما يملكه مجلس المحاسبة هو إصدار غرامات مالية لا تتجاوز الأجر السنوي الذي يتقاضاه العون المرتكب للمخالفة، أو إحالة الملف دون الفصل فيه إلى النيابة العامة إذا كان له وصف جزائي أو الهيئة التأديبية إذا كان له وصف تأديبي فليس له جزاء رادع.

---

(1) OCDE , Programme SIGMA, **RAPPORT DE REVUE VOLONTAIRE PAR LES PAIRS DE LA COUR DES COMPTES D'ALGÉRIE,** Octobre 2013, p : 24, disponible sur site : http://www.sigmaweb.org/ , consulte le : 13/06/2016.

(2) محمد مسعي ، **المحاسبة العمومية** ، دار الهدى للطباعة والنشر ، عين مليلة ، ص: 154.

المبحث الثالث: دوافع عصرنة نظام الرقابة المالية في الجزائر

على الرغم من المجهودات التي بذلتها الجزائر من أجل تحقيق تنوع اقتصادي والخروج من التبعية للمحرقات من خلال برامج إنفاقية ضخمة ثبت عمليا عدم نجاعتها، حيث أرجع الكثير من الخبراء والمختصين إخفاق سياسة الإنفاق العام في تحقيق أهدافها الإنمائية إلى تفشي ظاهرة الفساد المالي والإداري الذي يشوه السياسات العامة من جهة، وكذا الاختلالات في مجال الرقابة المالية من جهة أخرى خاصة وأن الجزائر واقعة تحت ضغط الأزمة البترولية وإرهاصاتها المالية.

المطلب الأول: ضعف أداء سياسة الإنفاق العام في الجزائر

انتهجت الجزائر سياسة مالية توسعية ترتكز بالأساس على النفقات العامة، والتي تجسدت على وجه الخصوص في كل من مخطط الإنعاش الاقتصادي والبرامج التكميلية لدعم النمو الأول والثاني، بالإضافة إلى برامج واعتماد مالية أخرى، وكأنه تكرار لنفس السياسة التي تبعت في الماضي، ذلك أن العديد من الأبحاث والدراسات أثبتت عدم فعاليتها.

الفرع الأول: تحليل سياسة الإنفاق العام في الجزائر

لقد أخذت النفقات العامة منحى تصاعديا من سنة 2000 إلى سنة 2014، وذلك لتعافي أسواق النفط وارتفاعها ارتفاعا لم تشهده من قبل، والجدول الموالي يرصد لنا تطور النفقات العامة من سنة 2000 إلى سنة 2014، ومقارنتها مع التطورات الحاصلة والموافقة في الناتج المحلي الإجمالي PIB، بهدف تحديد مكانة سياسة الإنفاق العام في الجزائر من خلال هذا المؤشر الذي يسمح بقياس مكانة النفقات العام في مختلف الجوانب الاقتصادية.

الجدول رقم(4-1): تطور النفقات العامة والناتج المحلي الإجمالي الخام خلال الفترة(2000-2014)

السنوات	النفقات العامة (مليار دج)	نسبة نمو النفقات العامة	نفقات التسيير (مليار دج)	نفقات التجهيز (مليار دج)	الناتج المحلي الإجمالي PIB (مليار دج)	نسبة الإنفاق العام من PIB
2000	1178.1	-	856.2	321.9	4123.5	28.57
2001	1321.0	12.12	963.6	357.4	4227.1	31.25
2002	1550.6	17.38	1097.7	452.9	4522.8	34.28
2003	1690.2	9.00	1122.8	567.4	5252.3	32.18
2004	1891.8	11.92	1251.1	640.7	6149.1	30.76
2005	2052.0	8.46	1245.1	806.9	7562.0	27.13
2006	2453.0	19.54	1437.9	1015.1	8501.6	28.85
2007	3108.6	26.72	1673.9	1434.6	9352.9	33.23
2008	4191.1	34.82	1217.8	1973.3	11043.7	37.95
2009	4246.3	1.31	2300.0	1946.3	9968.0	42.60
2010	4467.0	5.19	2659.1	1807.9	11991.6	37.25
2011	5853.6	31.04	3879.2	1974.4	14588.5	40.12
2012	7058.1	20.57	4782.6	2275.5	16208.7	43.54
2013	6024.0	- 17.66	4131.5	1892.5	16643.8	36.19
2014	6980.2	15.87	4486.3	2493.9	17205.1	40.57

Source :- Ministère des finances, DGPP, Direction du Recueil des informations, **rétrospective statistique opération du trésor**,(en line) Alger ; disponible sur : http://www : dgpp-mf.gov.dz, consulté le :15/06/2016.

- Banque d'Algérie**, les rapports sur l'évolution économique et monétaire en Algérie 2001-2014.**

نلاحظ من الجدول أن النفقات العامة اخذ طابعا تصاعديا ومتزايدا من سنة 2000 إلى 2012 حيث ارتفعت من 1178.1 (مليار دج) سنة 2000 إلى 7058.1 (مليار دج) سنة 2012 بزيادة قدرها 5880 (مليار دج) أي تزايدت بمعدل 490 (مليار دج) سنويا طيلة هذه السنوات، وهو مبلغ كبير يدل على السياسة الانفاقية التوسعية المنتهجة من خلال البرامج والمخططات التنموية التي هدفت في مجملها إلى إنعاش الاقتصاد الوطني، وإعادة وتيرة التنمية والنمو الاقتصادي إلى المعدلات المقبولة، وفق سياسة إنفاقية توسعية ذات فلسفة كينزية، وذلك لإيجاد حلول مقبولة للمشكلات الاقتصادية والاجتماعية الحادة التي عرفتها الجزائر منذ انهيار أسعار النفط واختلال التوازنات الاقتصادية العامة للبلاد في منتصف الثمانينات وامتدت آثارها إلى التسعينات، لتنخفض النفقات العامة سنة 2013 إلى قيمة 6024 (مليار دج) وبنسبة (-17.66%)، لتعاود الارتفاع سنة 2014 إلى قيمة 6980.2 (مليار دج) وبنسبة 15.87%.

كما نلاحظ من الجدول استقرار نسبة النفقات العامة إلى الناتج الداخلي الخام خلال الفترة 2000-2008، حيث بلغت أقصاها سنة 2002 بمعدل 34.28% وأدناها سنة 2005 بمعدل 27.13%، إلا أنها

ارتفعت بحدة خلال السنوات 2008-2014 حيث كان متوسط نسبة الزيادة السنوية تقدر ب37.74% وهي نسبة معتبرة تدل على أن الجزائر تتبع سياسة إنفاقية توسعية والذي يمكن إرجاعه إلى الوفرة المالية المطردة للبلد نتيجة ارتفاع سعر النفط من جهة ، والحاجة الشديدة للهياكل القاعدية في جل القطاعات الاقتصادية خاصة المتأخرة منها.

يمكن القول أن نفقات التجهيز عرفت نموا هاما طيلة فترة الدراسة، وهو تطور ناتج عن تنفيذ الحكومة لسياسة اقتصادية جديدة منذ سنة 2001، تعتمد على التوسع في النفقات العامة الاستثمارية من أجل رفع معدل النمو الاقتصادي، والذي يرجع إلى التفكير العميق حول السياسة الاقتصادية التي يمكنها امتصاص وتوظيف الفائض المالي الناتج عن ارتفاع أسعار البترول في المجالات الأكثر ديناميكية، والذي يضمن مستويات مهمة من النمو وعلى هذا الأساس تم التوجه نحو سياسة التوسع في الإنفاق الحكومي(الاستثماري) من خلال برنامج الإنعاش الاقتصادي: 2001-2004، والبرنامج التكميلي لدعم النمو:2005-2009، والبرنامج الخماسي:2010-2014، وشملت هذه البرامج اعتماد المخطط الوطني للتنمية الفلاحية والبرامج القطاعية غير الممركزة PSD البرامج البلدية للتنمية PCD، والتي شملت عدة مجالات واعتمدت خلالها عدة آليات.

هذا ما يثير التساؤل حول فعالية هذه المخططات التنموية من ناحية التسيير ومن ناحية تحقيق الأهداف والنتائج المستهدفة من وراء هذه السياسة الانفاقية التوسعية.

أولا- برنامج الإنعاش الاقتصادي 2001-2004: يدخل هذا البرنامج ضمن برامج الإصلاح الذاتية التي اعتمدتها الجزائر من أجل استرجاع التوازنات الاقتصادية الكبرى، وقد رصد له مبلغ 7 مليار دولار موجهة أساسا لتحسين مستويات المعيشة وتخفيض معدلات البطالة، لاسيما في المناطق الأكثر فقرا وحرمانا، إيجاد حلول لمشكلة السكن التي تشهد تفاقما بمرور الزمن نظرا لارتفاع معدل النمو السكاني وحركة التمدن، إعادة تأهيل المرافق الاجتماعية، النهوض بقطاع الزراعة، الري، النقل، تنمية الموارد البشرية، ودعم متغيرات التنمية المحلية.

لقد حددت لهذا البرنامج الأهداف التالية:[1]

- تحسين أداء مستوى النمو؛
- تحسين و ترقية منافسة المؤسسات؛
- القضاء على الفقر والرفع من القدرة الشرائية للمواطنين،
- محاربة البطالة؛
- تدعيم البنية التحتية.

---

[1] بن عزة محمد، **أثار برامج الإنفاق العام على النمو الاقتصادي تحليل إحصائي لأثر برامج الإنفاق الاستثماري على النمو الاقتصادي في الجزائر**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول تقييم آثار برامج الاستثمارات العامة وانعكاساتها على التشغيل والاستثمار والنمو الاقتصادي خلال الفترة 2001-2014، مدراس الدكتوراه، جامعة سطيف 1، 11-12 مارس 2013، ص: 14.

ويمكن تلخيص أهم المحاور التي شملها برنامج الإنعاش الاقتصادي خلال الفترة المشار إليها من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم(4-2): محاور برنامج الإنعاش الاقتصادي(2001-2004) الوحدة: مليار دينار

طبيعة الأعمال	رخص البرامج				المجموع	%
	2001	2002	2003	2004		
دعم الإصلاحات	30	15	-	-	45	8.60
الفلاحة والصيد البحري	10.6	20.3	22.5	12	65.4	12.40
التنمية المحلية	32.4	42.9	35.7	3	114.0	21.70
الأشغال الكبرى	93	70.2	37.6	2	210.5	40.10
الموارد البشرية	39.4	29.9	17.4	3.5	90.2	17.20
المجموع	205.4	185.3	113.9	20.5	525	100

المصدر: سليم سعداوي، **الجزائر ومنظمة التجارة العالمية: معوقات الانضمام وآفاقه**، دار الخلدونية ط1، الجزائر، 2009، ص ص: 115-116.

يتضح من الجدول أعلاه أن قطاع الأشغال العمومية والهياكل استحوذ على النصيب الأكبر من برنامج الإنعاش الاقتصادي، بمبلغ 210.5 مليار دج أي بنسبة 40.10% من الحجم الإجمالي للبرنامج، يليه مباشرة قطاع التنمية المحلية بمبلغ 114 مليار دج أي بنسبة 21.70% من الحجم الإجمالي للبرنامج، لتليها الموارد البشرية والفلاحة والصيد البحري ودعم الإصلاحات بنسب 17.20%، 12.40%، 8.60% على الترتيب. أما بالنسبة لتوزيع هذه المبالغ سنويا فقد تسارعت وتيرته خلال السنتين الأوليتين، إذ خصص ما يقارب 205.4 مليار دج سنة2001 و178.3 مليار دج سنة 2002 و 113.2 مليار دج سنة 2003 ليستكمل البرنامج سنة 2004 ب 20.5 مليار دج.

ثانيا- البرنامج التكميلي لدعم النمو(2005-2009): يعتبر حلقة وصل لمخطط دعم الإنعاش الاقتصادي السابق له، وكخطوة ثانية في عملية التنمية الاقتصادية للبلد، فهذا البرنامج يختلف عن مخطط الدعم من حيث المدة والتخصيص المالي لسببين أساسيين، السبب الأول يتعلق بالضرورة الملحة لتغطية نقائص وقعت أثناء وبعد تنفيذ مخطط الدعم، والسبب الثاني يخص التراكم المتزايد للادخار الوطني بفعل فقاعة أسعار المحروقات، وبذلك نلاحظ بأن السلطات العمومية للبلد قد عملت على إرساء مشاريع كبرى باعتمادها برنامج خماسي يهدف إلى تطوير البنية القاعدية وإحداث تنمية فلاحية وريفية، بالإضافة إلى تنمية ولايات الجنوب والهضاب العليا لفك العزلة وتحسين الظروف المعيشية للمواطنين، مع العمل على عصرنة المصالح العمومية.

يمكن توضيح توزيع البرنامج الذي خصص له مبلغ ضخم 50 مليار دولار حسب القطاعات المبينة في الجدول الموالي:

الجدول رقم(4-3): توزيع البرنامج الخماسي(2005-2009) حسب الأبواب

القطاعات	المبالغ(مليار دج)	%
برنامج تحسين ظروف معيشة السكان.	1908.5	45.45
برنامج تطوير المنشآت الأساسية	1703.1	40.5
برنامج دعم التنمية الاقتصادية	337.2	8.0
تطوير الخدمة العمومية و تحديثها	203.9	4.85
برنامج تطوير التكنولوجيا الجديدة و الاتصال	50.0	1.20
مجموع المبلغ المخصص في إطار البرنامج الخماسي 2005-2009	4202.7	100

المصدر: البرنامج التكميلي لدعم النمو للفترة 2005-2009، أفريل 2005، ص ص: 6-7 متاح على الرابط: www.premierministre.gov.dz/arabe/media/PDF/TexteReference/TexteEssentiels/ProgBilan/ProgCroissance.pdf تاريخ الاطلاع: 2016/02/22.

اعتبر هذا البرنامج غير مسبوق في تاريخ الجزائر بحكم المبالغ المخصصة له والذي أدى إلى نمو حجم الاستثمار العمومي بنسب جد مرتفعة، حيث بلغ غلافه الإجمالي حوالي4202 مليار دج في إطار البرنامج الوطني لدعم النمو من النفقات العمومية التنموية، أعطيت الأولوية فيه لتحسين معيشة السكان من خلال مكافحة البطالة، ثم السكن، وقطاع النقل والبنية التحتية عموما، وإمداد الأرياف بالكهرباء والغاز وتطوير الزراعة ودعمها وتحلية مياه البحر، فضلا عن طرح برنامج تنمية الهضاب العليا والجنوب.

نستنتج مما سبق بأن المسيرون العموميون عملوا على مراعاة مفهوم الأولوية في ترتيب محاور التنمية، فمحور بناء الهياكل القاعدية تم تسجيله كعنوان أساسي في جدول أعمال الحكومة، حيث شكل لوحده نسبة 45.45%، فهذه النسبة هي دلالة على وجود حراك اقتصادي لتسريع عجلة النمو.

ثالثا- برنامج توطيد النمو(2010-2014): يعتبر البرنامج الخماسي الذي سطره كل من مجلس الوزراء ورئيس الجمهورية بتاريخ 2010/05/20، كبرنامج خماسي ثاني في مجال التنمية الاقتصادية والاجتماعية خلال الفترة الممتدة مابين سنة 2010 وسنة 2014، فهذا البرنامج استهل أشغاله بالبرامج الاستثمارية العمومية ضمن ديناميكية إعادة الإعمار الوطني، والتي تعمل على استكمال منجزات كل من برنامج دعم الإنعاش والبرنامج التكميلي الذي تمت مباشرته سنة 2005 فإنجاز البرامج الاستثمارية قد تطلب تخصيص مالي قدره 21214 مليار دج (ما يعادل 286 مليار دولار)، يشمل شقين هما:

- استكمال المشاريع الكبرى الجاري إنجازها ولاسيما في قطاعات السكة الحديدية والطرق والمياه بمبلغ 9700 مليار دج أي ما يعادل 130 مليار دولار؛

- إطلاق مشاريع جديدة بمبلغ 11534 مليار دج أي ما يعادل حوالي 156 مليار دولار؛

كما تقرر توجيه 40% من الغلاف المالي المخصص ضمن برنامج توطيد النمو لتحسين مؤشرات التنمية البشرية، بالإضافة إلى تخصيص 250 مليار دج لتنمية البحث العلمي والتكنولوجيا الجديدة للإعلام والاتصال واستكمال مكتسبات المخططات السابقة، بالإضافة إلى الأغلفة المالية الهامة الموجهة لقطاع السكن، دعم البنية التحتية، ورفع مستويات التشغيل، وتحسين شبكات الإمداد بالطاقة والمياه الصالحة للشرب وذلك في إطار اهتمام الدولة بعنصر التنمية البشرية.

ومن خلال قراءتنا لمضمون لبرنامج الخماسي الممتد على مدى خمس سنوات، نجد بأنه مخطط تنموي ثلاثي الأبعاد، فالبعد الأول ذو طابع اجتماعي التنمية البشرية والبعد الثاني هو ذو طابع اقتصادي محض متعلق باستكمال وتشييد بنية قاعدية أساسية للاقتصاد (التنمية الصناعية)، والبعد الثالث قد خص الاقتصاد المعرفي(التنمية البحثية)، فهذه الأبعاد تعكس بحد ذاتها أمرين، وهما:

– وجود رؤية إستراتيجية واضحة المعالم للسياسة الاقتصادية التي ستتبع خلال السنوات المقبلة، إرادة الفاعلين السياسيين في تعزيز القدرات التنموية للبلد، بإضفاء ديناميكية على برنامج 2010-2014، حيث أنه يختلف عن كل المخططات التي سطرتها الجزائر في مسيرتها الاقتصادية، ولأنه مخطط جامع وشامل لأهداف كل القطاعات، فقد خصص له مبلغ لم يسبق للجزائر وأن خصصت مثله من قبل.

الفرع الثاني: تقييم سياسة الإنفاق العام في الجزائر

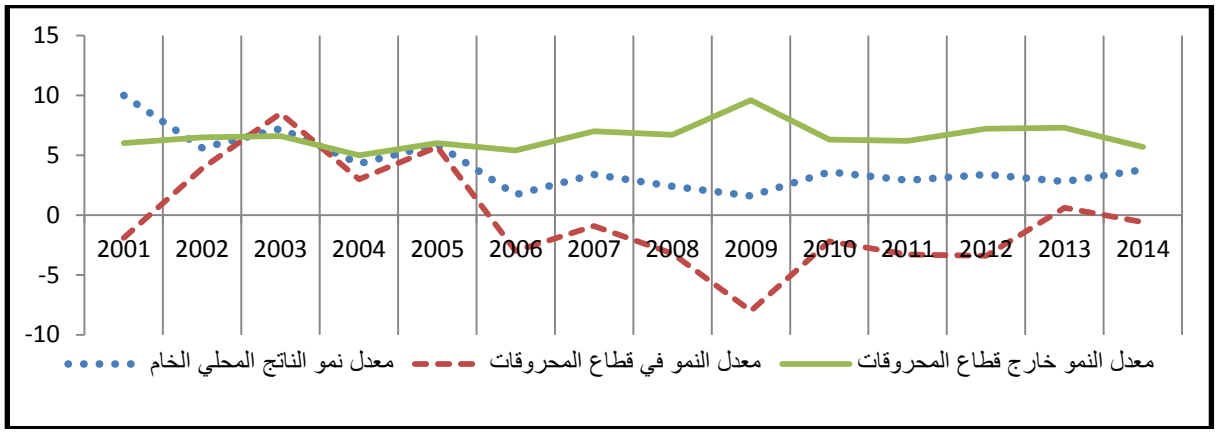
من أهم معايير قياس الأثر الاقتصادي للنفقات العمومية هي الوقوف على مدى مساهمتها في تحقيق النمو لاقتصادي والتي سنستعرضها في الجدول الموالي:

الجدول رقم(4–4): تطور معدلات النمو الحقيقية خلال الفترة(2001–2014)

السنوات	**2001**	**2002**	**2003**	**2004**	**2005**	**2006**	**2007**
معدل نمو الناتج المحلي الخام	3	5.6	7.2	4.3	5.9	1.7	3.4
معدل النمو في قطاع المحروقات	1.9-	3.9	8.5	3	5.7	3-	0.9-
معدل النمو خارج قطاع المحروقات	6	6.5	6.6	5	6	5.4	7
السنوات	**2008**	**2009**	**2010**	**2011**	**2012**	**2013**	**2014**
معدل نمو الناتج المحلي الخام	2.4	1.6	3.6	2.9	3.4	2.8	3.8
معدل النمو في قطاع المحروقات	3.2-	8-	2.2-	3.3-	3.4-	0.6	0.6-
معدل النمو خارج قطاع المحروقات	6.7	9.6	6.3	6.2	7.2	7.3	5.7

Source : - Office National des Statistiques, **LES COMPTES NATIONAUX TRIMESTRIELS -3èmeTRIMESTRE 2016-** disponible sur site **:** http://www.ons.dz/IMG/pdf/Cptnat3t16.pdf . consulté le :22/02/2016.

الشكل رقم(4-1): تطور معدلات النمو الحقيقية خلال الفترة(2001-2014)



المصدر: من إعداد الباحث اعتماد على الجدول رقم(4-4)

يدل الشكل بوضوح بأن معدل نمو الناتج المحلي الخام لديه نفس منحى معدل نمو قطاع المحروقات، مما يكشف لنا قوة الترابط بين هذين المؤشرين، بينما معدل النمو خارج قطاع المحروقات لم يتخذ نفس الاتجاه الذي سلكه معدل نمو الناتج، ليعكس هذا الوضع نوعا ما انفصال النمو عن القطاعات غير النفطية، كما نلاحظ بأن هناك ارتباط ايجابي بين معدل النمو الاقتصادي ومعدل نمو قطاع المحروقات، فانخفاض أسعار المحروقات بعد أزمة فقاعة العقارات سنة 2007 قد كان له تأثير مباشر على النمو الاقتصادي، فسنة 2009 شهدت أخفض معدل ب 1.6% في المقابل شهد معدل النمو خارج قطاع المحروقات تحسنا مستمرا وملحوظ، حيث سجل أعلى نسبة سنة 2009 ب 9.6%، ونفسر هذا بالأثر الايجابي للبرنامج التكميلي لدعم النمو، بالخصوص في كل من القطاع الفلاحي وقطاع الأشغال العمومية وقطاع الطاقة والمياه، حيث قدرت معدلات النمو لهذه القطاعات لسنة 2009 على التوالي ب21.1%، 9.5 % 7.5 %[1]، وبالرغم من هذا فإن معدل نمو مؤشر الإنتاجية للقطاعات خارج المحروقات يبقى جد ضئيل خلال فترة البرنامج.

كما نلاحظ أيضا أن معدل النمو خارج قطاع المحروقات لم يشهد أي جديد بالمقارنة مع فترة تطبيق البرنامج التكميلي، بما أنه لم يتعدى نسبة 10%، منذ إطلاق البرامج التنموية، غير أن هذه النتائج ليس لديها المصداقية الكافية في المجال الاقتصادي للحكم على طبيعة النمو الاقتصادي في الجزائر، رغم عدم انتهاء آجال تنفيذ البرنامج، فمعدل النمو الاقتصادي للبلد قدر سنة 2010 ب3.6% لينخفض في سنة 2011 إلى نسبة 2.9%، وهذا لارتباط معدل النمو الاقتصادي بمعدل نمو قطاع المحروقات وعموما جوهر الموضوع يدور حول تحليل أسباب التي تقف وراء بقاء معدل النمو خارج قطاع المحروقات في مستويات جد محدودة، فمعرفتها تمكننا من إعطاء نظرة إستشرافية حول تطور معدلات النمو خلال الفترات القادمة، والذي يمكن إرجاعه إلى تدهور الشروط المساعدة على النمو.

[1] : Office National des Statistiques, **LES COMPTES NATIONAUX TRIMESTRIELS -3èmeTRIMESTRE 2016,** op-cit, p: 6.

وبتحلينا للأسباب الحقيقية التي تقف وراء ضآلة معدل النمو الاقتصادي مقارنة بالحجم الكبير من الإنفاق الحكومي، والتي ترجع أساسا إلى ارتباط الاقتصاد الجزائري بقطاع المحروقات ومدى تغير أسعار هذه المادة الريعية وفق المعطيات الخارجية، ذلك أن المحروقات تعتبر المحدد الأول والأخير للنمو الاقتصادي في الجزائر، فنسبة عائدات تصدير المحروقات إلى الناتج المحلي الخام فاقت 40%، كما أن نسبة تمويل الموازنة العمومية من الجباية البترولية تبلغ نسبة تتجاوز 60%، ما يجعل التنبؤ بمعدلات النمو المقبلة تعتمد على التنبؤ بأسعار المحروقات، كما لا يمكن إغفال ظاهرة الفساد المالي والإداري التي وصلت مستويات قياسية لم تعرفها الجزائر من قبل.

المطلب الثاني: تفشي ظاهرة الفساد المالي والإداري وضعف الشفافية

تعاني الجزائر كغيرها من الدولة النامية من استفحال ظاهرة الفساد المالي والإداري التي أصبحت تقوض كل الجهود المبذولة من طرف الحكومة الجزائرية لإحداث التنمية، لاسيما إتباعها سياسة إنفاقية التوسعية التي أبانت محدوديتها في تنويع مصادر الدخل وتحسين مستوى معيشة المواطنين في إطار التنمية الاقتصادية والاجتماعية المنشودة منذ عقود، خاصة في ظل ضعف شفافية المالية العامة التي تشكل بيئة مثلى لانتشار الفساد واستفحاله.

الفرع الأول: واقع ظاهرة الفساد المالي والإداري في الجزائر

كشفت تقارير منظمة الشفافية الدولية أن الجزائر لا تزال تقبع في مؤخرة ترتيب الدول التي تعرف انتشارا كبيرا للفساد، الأمر الذي أعاد الأسئلة التي تحوم حول جدوى النصوص القانونية الموضوعة لرقابة المال العام، وكذا الهيئات القائمة بها والتي يفترض أن تلعب دورا حاسما في مجال محاربته.

أولا- مفهوم الفساد المالي والإداري وفقا للتشريع الجزائري: تعتبر مصادقة الجزائر على اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد من خلال المرسوم الرئاسي رقم 04-128، المؤرخ في 2004/04/19 أهم خطوة في مجال مكافحة الفساد في الجزائر، والتي تم تجسيدها بسن المشرع الجزائري للقانون 06-01 والمتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، بالإضافة إلى إصدار المرسوم الرئاسي 15-247، المؤرخ في 2015/09/16 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية والذي يحمل تدابير تهدف إلى تعزيز الشفافية ومكافحة الفساد في مجال الصفقات العمومية باعتبارها المسار الرئيسي لحركة الأموال العامة.

حيث يعرف الفساد حسب القانون 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته كما يلي: يقصد بالفساد كل شكل من أشكال الجرائم التالية:[1]

[1] ج ج د ش، وزارة العدل، القانون 06-01، **المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته**، المؤرخ في 2006/02/20 ،الجريدة الرسمية، عدد 14 2006/03/08، ص ص: 08-12،المادة من 25الى 46.

1- رشوة الموظفين العموميين: وهي الاتجار بالوظيفة أو المنصب والإخلال بواجب النزاهة الذي يجب أن يتحلى به الموظف العمومي؛

2- الرشوة في مجال الصفقات العمومية والامتيازات غير المبررة في منحها؛

3- اختلاس الممتلكات من قبل الموظف العمومي أو استعمالها على نحو غير شرعي؛

4- الغدر[*]؛

5- الإعفاء أو التخفيض غير القانوني في الضريبة والرسم؛

6- استغلال النفوذ؛

7- إساءة استغلال الوظيفة؛

8- إخلال الموظف العمومي بالتزام الإبلاغ عن تعارض المصالح: وذلك معناه ضرورة إخبار الموظف العمومي سلطته الرئاسية بتعارض مصالحه الخاصة مع المصلحة العامة؛

9- أخذ فوائد بصفة غير قانونية؛

10- عدم التصريح أو التصريح الكاذب بالممتلكات؛

11- الإثراء غير المشروع؛

12- تلقي الهدايا؛

13- التمويل الخفي للأحزاب؛

بالإضافة إلى الرشوة في القطاع الخاص، واختلاس الممتلكات في القطاع الخاص، تبييض العائدات الإجرامية، الإخفاء وجريمة عدم الإبلاغ عن الجرائم وإعاقة السير الحسن للعدالة ورشوة الموظفين العموميين الأجانب وموظفي المنظمات الدولية العمومية.

[*] وهو قيام الموظف العمومي بطلب أو تلقي أو اشتراط أو الأمر بتحصيل مبالغ مالية مع علمه بأنها غير مستحقة الأداء سواء كان ذلك لصالحه أو لصالح الطرف الذي يحصل لصالحه.

ثانيا- تحليل تطور مؤشر مدركات الفساد في الجزائر: تقبع الجزائر في مراتب متأخرة وفقا لمؤشر مدركات الفساد[*] الصادر عن منظمة الشفافية الدولية، حيث يتكون هذا المؤشر من سلم متدرج من 0 إلى 10 حيث يشير 0 إلى أن الفساد في أشد صوره، أما 10 فهي تشير إلى خلو البلد المصنف فيها من الفساد وهو يعتمد على معايير اقتصادية معترف به دوليا يصنف الدول وفقا لمستويات الفساد في قطاعها العام والجدول التالي يبين لا واقع هذه الظاهرة في الجزائر وترتيبها ضمن الدول العربية والأجنبية.

الجدول رقم(4-5): ترتيب الجزائر وفق مؤشر مدركات الفساد للفترة(2004-2015)

السنة	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
المؤشر	2.6	2.7	2.8	3.1	3	3.2	2.8
المرتبة	88	97	97	84	99	92	111
السنة	**2010**	**2011**	**2012**	**2013**	**2014**	**2015**	**2016**
المؤشر	2.9	2.9	3.4	3.6	3.6	3.6	3.4
المرتبة	105	112	105	94	100	88	108

من إعداد الطالب: بناء على تقارير منظمة الشفافية الدولية.

يتبين لنا من الجدول أعلاه أن الجزائر تحتل مراتب متأخرة في ترتيب مؤشر مدركات الفساد رغم الجهود المبذولة في مجال الوقاية منه ومكافحته، إذ احتلت المرتبة 88 سنة 2003 والمرتبة 97 سنة 2004 و2005 بمؤشر 2.6، 2.7 و2.8 على الترتيب، والتي تعتبر مرتبة متدنية وغير مشرفة لا تعبر عن الأثر المتوقع من المصادقة على اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد من خلال المرسوم الرئاسي رقم 04- 128 المؤرخ في 2004/04/19، الذي يوحي باعتراف الجزائر باستفحاله وكذا تهديده للمخططات التنموية التي باشرتها مطلع الألفية الثالثة، كما نلاحظ تدحرج ترتيب الجزائر ب 15 رتبة من 2006 إلى 2007 رغم تحسنه مقارنة بالسنتين السابقتين حيث بلغت قيمته 3.1 و3 على الترتيب، وكذا صدور القانون 06-01 والمتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، ما يدفعنا إلى القول أن المشكلة ليست مشكلة فراغ قانوني وإنما تكمن المشكلة في عدم وجود جهاز قادر على تطبيق محتواه لا سيما أجهزة الرقابة المالية المخول لها قانونا، ليتحسن ترتيب الجزائر في سنة 2008 ب 7 مراتب محتلة المرتبة 92 وارتفاع المؤشر إلى 3.2 لتعاود التدرج إلى المرتبة 111 لانخفاض قيمة المؤشر إلى 2.8، لتنتقل إلى المرتبة 105 متحسنة ب 6 مراتب، كما نلاحظ تدهور ترتيب الجزائر من المرتبة 105سنة 2010 إلى المرتبة 112 سنة 2011 رغم ثبات قيمة المؤشر مما يدل أن تراجع ترتيب البلد لا يعكس بالضرورة تدهور قيمة المؤشر والعكس صحيح، وكذلك رغم تحسن قيمة المؤشر سنتي 2012 و2013 والتي تمثل أحسن قيمة له بـ 3.6 وثباتها

[*] هو مؤشر تجميعي يستند إلى معلومات يتمّ جمعها من مصادر مختلفة بغية تقييم وجهة نظرة الجمهور لواقع الفساد في القطاع العام في بلدٍ معيّن، يصدر مؤشر مدركات الفساد عن منظمة الشفافيّة الدوليّة منذ 1999.

طيلة الثلاث سنوات التالية لتعاود التراجع إلى 3.4 سنة 2016، إلا أن الترتيب بقي محصورا بين 88 إلى 108، وهو ما يؤكد عدم فعالية الجهود المبذولة على مختلف الأصعدة لاحتواء الخطر الذي تواجهه البلاد بسبب هذه الظاهرة التي لم تفلح الترسانة القانونية التي تتوفر عليها البلاد في الحد من تفشيه واستشرائه والذي يؤثر سلبا على مجهودات التنمية وكذا جلب الاستثمار الأجنبي المباشر كون هذا الأخير يتطلب بيئة إدارية نزيهة وشفافة ونظيفة، كل هذا يعزز وجهة النظر المبنية على عدم وجود الإرادة السياسية الفعلية في اجتثاث هذه الظاهرة المنافية للقيم والرشادة الاقتصادية، حتى أن هناك من يرجع تدني مستوى المعيشة رغم الوفرة المالية إلى وجود الفساد المالي الأمر الذي يستدعي إجراء إصلاحات وتفعيل الأجهزة الرقابية لتلعب دورها في مجال مكافحته.

الفرع الثاني: جهود مكافحة الفساد المالي في الجزائر

دفعت المراتب المتأخرة التي تحتلها الجزائر ضمن مختلف التصنيفات والمؤشرات إلى سن مجموعة من القوانين، وإتباع مجموعة من الإجراءات الوقائية والعلاجية.

أولا- الوسائل القانونية: تمثلت هذه الوسائل في إصدار قانون الوقاية من الفساد ومكافحته والمرسوم الرئاسي رقم 15-247 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، وكذا إجراء إصلاحات في مجال الوظيفة العمومية ونظم التكوين واعتماد شبكة جديدة للأجور وإنشاء هيئة مكافحة الفساد.

1- قانون الوقاية من الفساد ومكافحته: يعتبر صدور قانون الوقاية من الفساد ومكافحته تجسيدا لمصادقة الجزائر على اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد سنة 2003 والذي تضمن أحكاما عامة من حيث تقنين وسائل الوقاية من الفساد وتتبعه وعلاجه في حالة حدوثه، وهو يسعى إلى دعم التدابير الرامية إلى الوقاية من الفساد ومكافحته، تعزيز النزاهة والمسؤولية والشفافية في تسيير القطاعين العام والخاص، وتسهيل ودعم التعاون الدولي والمساعدة التقنية من أجل الوقاية من الفساد ومكافحته[1].

2- تعليمة رئيس الجمهورية رقم 03 المتعلقة بتفعيل مكافحة الفساد: المؤرخة في 13 ديسمبر 2009 التي تضمنت وجوب تعزيز آليات مكافحة الفساد ودعمها وهذا على الصعيدين المؤسساتي والعملياتي وأهم ما نص عليه في المجال المؤسساتي هو ضرورة تعزيز مسعى الدولة بإحداث ديوان مركزي لقمع الفساد بصفته أداة عملياتية تتضافر في إطارها الجهود للتصدي قانونيا لأعمال الفساد الإجرامية وردعها[2] والذي عدل بموجب الأمر رقم 05/10 المؤرخ في 2010/08/26 الذي جاء بالباب الثالث مكرر الذي أنشئ

[1] القانون 06-01 **المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته**، مرجع سابق، المادة 01.

[2] تعليمة رئيس الجمهورية رقم 03 لسنة 2009، مرجع سابق.

بموجبه الديوان المركزي لقمع الفساد دون تحديد تشكيلته وتنظيمه وكيفيات سيره والتي أحيلت إلى التنظيم، والذي تجسد بموجب المرسوم الرئاسي رقم 426/11[1].

3- قانون الصفقات العمومية: عرفت الجزائر عدة قوانين منظِّمة صفقات العمومية وذلك تبعا للظروف الاقتصادية والمراحل التي مرت بها منذ الاستقلال، آخرها المرسوم الرئاسي رقم 15-247 المؤرخ في 2 ذي الحجة سنة 1436 الموافق 16 سبتمبر سنة 2015 يتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، الذي حمل في قسمه الثامن إجراءات مكافحة الفساد من المادة 88 إلى المادة 94، كما تم إنشاء لجنة ضبط الصفقات وتفويضات المرفق العام بموجب المادة 213 من نفس المرسوم وهي تابعة لوزير المالية وتتمتع باستقلالية التسيير[2].

ثانيا- إنشاء الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته: فرضت اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد بموجب المادة 06 منها على جميع الدول المنضوية تحت لوائها بضرورة إنشاء هيئة أو عدة هيئات لمنع الفساد ومكافحته، وتنفيذا لهذا الالتزام قامت الجزائر بتنصيب الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته، وذلك بموجب المادة 17 من القانون 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، قصد تنفيذ الاستراتيجية الوطنية في مجال مكافحة الفساد وهي هيأة ذات سلطة إدارية مستقلة تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي تابعة لرئيس الجمهورية.

تجدر الإشارة إلى أنه ليست هذه هي الهيئة الوحيدة والأولى التي أسند لها المشرع مهمة تتبع الفساد ومكافحته، بل سبقها في ذلك المرصد الوطني لمراقبة الرشوة والوقاية منها الذي أنشأ سنة 1996 بموجب المرسوم الرئاسي رقم 233/96[3] والذي تم حله نظرا لفشله في مكافحة هذه سنة 2000 ولعل أهم أسباب ذلك هو عدم استقلاليته في أداء تلك المهام الخطيرة الموكولة المسندة إليه.

للهيئة بعض الاختصاصات الرقابية والتي يمكن أن تسهم في الحد الفساد بمختلف أشكاله، وذلك من خلال جمع ومركزة واستغلال كل المعلومات التي يمكن أن تساهم في الكشف عن أعمال الفساد والوقاية منها، والبحث في التشريع والتنظيم والإجراءات والممارسات الإدارية عن العوامل التي تشجع ممارسات الفساد لأجل تقديم توصيات لإزالتها، والتقييم الدوري للأدوات القانونية والإجراءات الإدارية الرامية إلى الوقاية من الفساد ومكافحته، والنظر في مدى فعالياتها، بالإضافة إلى وضع الأدلة والتحري في الوقائع الخاصة بالفساد بالاستعانة بالهيئات المختصة.

---

[1] ج ج د ش، المرسوم الرئاسي رقم 426/11 المؤرخ في 2011/12/08 **الذي يحدد تشكيلة الديوان المركزي لقمع الفساد وتنظيمه وكيفيات سيره**، الجريدة الرسمية، العدد:68، 2011.

[2] مرسوم رئاسي رقم 15-247 **المتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام** ، مرجع سابق، ص25-26 و48.

[3] ج ج د ش، المرسوم الرئاسي رقم 233/96 المؤرخ في 1996/07/02 **يتضمن إنشاء المرصد الوطني لمراقبة الرشوة والوقاية منها**، الجريدة الرسمية، العدد: 41، 1996.

الشيء الملاحظ أن سلطة الرقابة والتحري من أهم الصلاحيات التي منحت للهيئة ولقد ضمن لها المشرع للنهوض بهذه الصلاحيات الحق في طلب المعلومات والوثائق وتسليط العقوبات على كل من يرفض تزويدها بها.

ثالثا- الديوان المركزي لقمع الفساد: حسب المرسوم الرئاسي رقم 11-426 المؤرخ في 13 محرم عام 1433 الموافق ل2011/12/08 يحدد تشكيلة الديوان مركزي لقمع الفساد وتنظيمه وكيفيات سيره فإن الديوان المركزي هي مصلحة مركزية عملياتية للشرطة القضائية، تكلف بالبحث عن الجرائم ومعاينتها في إطار مكافحة الفساد، ويوضع هذا الديوان لدى الوزير المكلف بالمالية يتمتع بالاستقلالية في عمله وسيره وهذا بنص المادتين 2 و3 من المرسوم لرئاسي 11-246 وحددت المادة 04 من المرسوم السابق الذكر بالجزائر العاصمة.

إن إنشاء هذا الديوان يأتي في إطار مسعى الدولة نحو مضاعفة جهود مكافحة الفساد وتدعيم دور الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته، التي أعيد تكييف وتنظيم صلاحياتها ومهامها بصدور التعليمة والقوانين المذكورة أعلاه حيث بينت التعليمة بصورة صريحة العلاقة بين الجهازين واختصاص كل منهما، فأصبحت الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد تنحصر مهامها في تطبيق سياسية وقائية على المستوى الوطني بالإضافة إلى التعاون الدولي في هذا المجال، أما الديوان الوطني فتنحصر مهمته في البحث والتحري عن جرائم الفساد وبالتالي فهو جهاز قمعي وردعي.

رابعا- الإصلاح الإداري في الجزائر: والذي تجلى في إصلاح القانون الأساسي للوظيفة العمومية لدوره في تفعيل أداء الإدارة العامة الجزائرية من خلال تركيزه على الاستثمار في تكوين الموارد البشرية في مختلف عمليات التسيير لاسيما التوظيف والترقية[1]، كما تم إعادة النظر في الشبكة الوطنية للأجور باعتماد شبكة جديدة لإصلاح الاختلالات في النظام القديم ولتوفير حياة كريمة للموظف العمومي لاسيما وأن تدني الأجور يعد من أهم أسباب انتشار الفساد المالي والإداري في الجزائر.

خامسا- السعي إلى عصرنة النظام المالي العمومي: باشرت الجزائر مشاريع عصرنة نظامها المالي العمومي مطلع الألفية الثالثة والتي لم تفلح في تجسيدها ميدانيا إلى يومنا هذا، حيث لا تزال قوانين المالية السنوية للجمهورية الجزائرية تخضع لأحكام القانون العضوي 84/17 الصادر في فترة تبني النظام الاشتراكي الذي يمثل العقبة الكبرى أمام الإصلاح المأمول، وتطمح الجزائر من خلال هذه المشاريع الإصلاحية تنفيذ برامج الإنفاق بكفاءة وفعّالية من خلال إضفاء الشفافية على الموازنة العامة لتوضيح اختيارات السياسة الاقتصادية والاجتماعية وتلافي كل أشكال الفساد المالي والإداري، مع إنشاء نظام موازني متكامل لعدة سنوات لتعزيز القدرات التنبؤية لوزارة المالية، كما تهدف إلى تبسيط اتخاذ القرار للمسيرين عن طريق اعتمادهم المعلومة الفنية وتعزيز شفافية المالية العامة من خلال إخضاعها لمختلف

[1] ج ج د ش، أمر رقم 06-03 المؤرخ في 2006/06/05 **يتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العامة**، الجريدة الرسمية، العدد: 46، ص3.

أنواع وهيئات الرقابة المالية، مع تقوية مصداقية المعلومة الموجهة إلى الغير لتعزيز المشاركة الشعبية في الرقابة المالية.

سادسا- تفعيل أجهزة الرقابة: ويأتي اهتمام المشرع الجزائري بتفعيل أجهزة الرقابة نظرا لأهمية الرقابة في حد ذاتها ودورها في مكافحة الفساد الإداري، فهي بمثابة صمام أمان، كما تعد الأداة الرئيسية في عملية الكشف عنه وتحديد حجمه، كما أن مهمتها تنصب أساسا على مكافحته والعمل على الحيلولة دون وقوعه.

الفرع الثالث: مؤشر الموازنة المفتوحة

كما لم يختلف تصنيف الجزائر وفقا لمؤشر الموازنة المفتوحة عن تصنيفها وفق مؤشر مدركات الفساد، والذي تصدره مؤسسة شراكة الموازنة الدولية (**IBP**) أفضل معيار لتحديد مدى شفافية الموازنة العامة للدولة، كما يعتبر مؤشر الموازنة المفتوحة أول دليل لشفافية الموازنة العامة، يمثل مسح مستقل ومقارن لشفافية الموازنة ومصداقيتها في دول العالم، بالاعتماد على استطلاعات للرأي يقوم بها خبراء محليون، ويعطي مؤشر الموازنة المفتوحة مجموعا للدول من 0 إلى 100 نقطة، من خلال الإجابات على مجموعة فرعية مكونة من عدد من الأسئلة، تركز على مدى توفر وثائق الموازنة الثمانية والمعلومات التي تتضمنها، حيث تشير قيمة المؤشر من 81-100 أن الدولة المعنية تقدم معلومات شاملة في وثائق موازنتها، ويشير المجموع من 61-80 إلى تقديم معلومات هامة، أما المجموع من 41-60 فيشير على تقديم معلومات قليلة، بينما المجموع من 21–40 فيدل على تقديم حد أدنى من المعلومات، في حين أن المؤشر من 0 إلى 20 فيشير إلى شح المعلومات أو انعدامها، والجدول الموالي يبين قيمة المؤشر وكذا ترتيب الجزائر للفترة 2006-2015.

الجدول رقم(4–6): تطور مؤشر الموازنة المفتوحة للجزائر(2006–2015)

السنة	2006	2008	2010	2012	2015
المؤشر	28	1	1	13	19
المرتبة	53/41	85/79	94/89	100/83	100/86

من إعداد الباحث بالاعتماد على تقارير(IBP): http://www.internationalbudget.org

نلاحظ من أن قيمة مؤشر الموازنة المفتوحة لم يتجاوز قيمة 28 وذلك سنة 2006 في المرتبة 41 من بين 53 دولة شملها المؤشر، والتي تعتبر أحسن قيمة حققتها الجزائر وهي تقع ضمن المجال(21-40) التي تدل على أن الحكومة تقدم الحد الأدنى من المعلومات، على أساس أنها تقدم وثيقة مشروع الموازنة العامة للسلطة التشريعية مما يتيح بعض المعلومات للمواطنين حول المشروع، وللسلطة التشريعية الوقت الكافي لمناقشة الموازنة، حيث تتلقى السلطة التشريعية الموازنة قبل ثلاثة أشهر على الأقل من بدء سنة

تنفيذ الموازنة، إضافة إلى ذلك قيام السلطة التنفيذية في تلك السنة بعقد عدة جلسات للاستماع العامة عن موازنات الوزارات والمؤسسات، وحول الاقتصاد الكلي والمالي مع المواطنين والتي تم بثها عبر التلفاز في تلك السنة، ليعرف المؤشر تراجعا محسوسا سنة 2008، و2010 والذي قدر ب 1 في المرتبة 79 و89 من بين 85 و95 دولة على الترتيب، والتي تقع ضمن المجال(0-20) التي تدل على شح المعلومات أو انعدامها ما يدل على عدم نشر أي معلومات أو عرض جلسات أو تواصل مع المواطنين.

أما في سنة 2012 فقد سجل المؤشر ارتفاعا ليصل 13 نقطة برتبة 83 من بين 100 دولة شملتها الدراسة، ورغم هذا التحسن في المؤشر إلا أنه يبقى في المجال الأضعف الممثل لشح المعلومات، ليرتفع مرة أخرى سنة 2015 ليبلغ 19 في المرتبة 86 من 100 الذي يعني أن الحكومة الجزائرية توفر معلومات غير كافية عن الموازنة العامة وهي درجة أقل إلى حد كبير عن متوسط الدرجة العالمي المقدر بحوالي 45، ذلك أنها لا توفر أي فرص للجمهور للمشاركة في عملية وضع الموازنة بينما يبلغ مؤشر الرقابة التشريعية على الموازنة قيمة 100/36 والتي تعتبر ضعيفة كونها لا تملك مكتب أبحاث متخصص للموازنة أما الرقابة المستقلة من طرف مجلس المحاسبة فبلغ مؤشرها 100/34 والتي تعد هي الأخرى ضعيفة في تخطيط الموازنات والإشراف على تنفيذها [1] والتي لا ترقى إلى المسؤولية الملقاة على هذه الهيئة.

ومع ذلك كانت الحكومة الجزائرية غير متوافقة على أي الوثائق التي توفرها للجمهور في سنة معينة، ومنذ سنة 2012 قامت الحكومة الجزائرية بزيادة إمكانية توفير معلومات الموازنة عن طريق نشر التقارير السنوية، لكنها قللت من إمكانية توفير معلومات الموازنة عن طريق خفض شمولية الموازنة المقررة، كما فشلت في تحقيق التقدم لعدم توفير البيان التمهيدي للموازنة للجمهور وعدم إخراج موازنة المواطنين، أو المراجعة نصف السنوية، أو تقارير المراجعة وعدم نشر مقترح الموازنة للسلطة التنفيذية الذي يحتوي على الحد الأدنى من المعلومات الخاصة بالموازنة فقط.

كما خرج المؤشر بتقديم مجموعة من التوصيات تمثلت فيما يلي:[2]

أولا– تحسين الشفافية: يجب على الجزائر تحديد أولويات الإجراءات التالية لتحسين شفافية الموازنة:

– نشر البيان التمهيدي للموازنة؛

– إخراج الموازنة العمومية، والمراجعة نصف السنوية، وتقارير نهاية العام، وتقرير المراجعة ونشرها؛

– زيادة شمولية مقترح الموازنة للسلطة التنفيذية عن طريق تقديم مزيد من المعلومات بشأن تصنيف النفقات المتعلقة بسنة الموازنة والمعلومات بشأن تصنيف النفقات المتعلقة بالسنوات القادمة.

ثانيا– تحسين المشاركة: يجب على الجزائر تحديد أولويات الإجراءات التالية لتحسين المشاركة في الموازنة:

---

[1] **مسح الموازنة المفتوحة لسنة 2015: الجزائر**، ص: 1، متاح على الرابط:-http://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/OBS2015-CS-Algeria-Arabic.pdf

تاريخ الاطلاع: 2016/06/16.

[2] نفس المرجع، ص: 4.

– وضع آليات فعالة وذات مصداقية على سبيل المثال، جلسات الاستماع العامة، وعمليات المسح وجماعات التركيز للحصول على مجموعة كبيرة من آراء الجمهور حول الأمور المتعلقة بالموازنة؛

– عقد جلسات الإسماع للسلطات التشريعية حول الموازنات للوزارات، والإدارات، والوكالات التي يتم سماع شهادة الجماهير بها؛

– وضع آليات رسمية للجمهور لمساعدة جهاز الرقابة الأعلى على تكوين برنامج المراجعة الخاص به والمشاركة في تحقيقات المراجعة.

ثالثا– تحسين المراقبة: يجب على الجزائر تحديد أولويات الإجراءات التالية لتعزيز مراقبة الموازنة :

– وضع مكتب أبحاث متخصص للموازنة للسلطة التشريعية؛

– ضمان استلام السلطة التنفيذية موافقة سابقة من السلطة التشريعية قبل تنفيذ الموازنة التكميلية؛

– يلزم الحصول على موافقة من السلطات التشريعية أو القضائية لإقالة رئيس جهاز الرقابة الأعلى.

المطلب الثالث: الهشاشة المالية للاقتصاد الوطني وتبعيته للريع النفطي

أطلقت الطفرة النفطية مطلع الألفية الثالثة آمالا واسعة للحكومة الجزائرية لأجل تنويع مصادر الدخل وتحسين معيشة السكان، بعد سنوات العشرية السوداء وما نتج عنها من تخلف وفقر وتراجع تجلى على مستوى كل المؤشرات الاقتصادية الكلية، وكان الاعتقاد السائد أن الإيرادات النفطية ستوفر الوسائل المالية الكافية لتحقيق الرخاء المادي، والاستقلال الاقتصادي والاستقرار والعدالة الاجتماعية من خلال البرامج الاستثمارية الانفاقية الضخمة السابقة الذكر والتي كشفت الأزمة النفطية الحالية محدوديتها وضعف في تنويع الاقتصاد الوطني.

الفرع الأول: تبعية الاقتصاد الجزائري للنفط

لقد استفادت الجزائر كثيرا من قطاع النفط والغاز، إذ يمثل قطاع النفط والغاز حوالي 40% من مجموع إجمالي ناتجها المحلي و98% من صادراتها ونحو ثلثي إيرادات موازنتها العامة، غير أن هذا القطاع لا يوفر مناصب شغل إلا بنسبة 2% من القوى العاملة[1]، ولا يمكن لهذا الوضع أن يكون أساسا دائماً لتوفير فرص العمل أو رفع مستويات المعيشة للسكان بشكل عام. ومن ثم فإن القضية الأساسية هي إيجاد أفضل السبل لاستخدام ما لدى الجزائر من موارد طبيعية وفيرة في إطلاق شرارة النمو الدائم والشامل الذي يوفر فرص عمل جيدة لكل الجزائريين، هذا ما يؤكد أن الاقتصاد الجزائري اقتصاد ريعي رهين إيرادات المحروقات، وتحرره من هذه التبعية مرهون بالتوجه نحو الاستثمار في القطاعات المنتجة بهدف تنويع مصادر الدخل، بدلا من ضخ الأموال الناتجة عن مداخيل البترول في المشاريع غير المنتجة ذلك أن الاقتصاد الجزائري ينفق 3.5 دولار لإنتاج دولار واحد، مما يؤكد ضعف مردودية مختلف

[1] كريستين لاغارد، **زيادة الانفتاح والتنوع الاقتصادي لكل الجزائريين**، صندوق النقد الدولي، متاح على الرابط:
http://blog-montada.imf.org/?p=2134 ، تاريخ الاطلاع 2016/07/16.

القطاعات الاقتصادية في ظل مواصلة الحكومة الجزائرية الاعتماد على مداخيل بيع المواد الطاقوية على مستوى السوق العالمية.

تعتبر الجزائر أكبر المتضررين من انخفاض أسعار البترول بحكم الكميات القليلة التي تنتجها، إضافة إلى ضعف الاكتشافات التي لم تنجح في إعادة تجديد الاحتياطات، وتعاني من ضعف الاسترجاع، وبلغت نسبة العائد على توظيف احتياطات الصرف في الخارج 1.66%، حيث تعتمد سياسة بنك الجزائر في تسيير الاحتياطات الرسمية للبلاد على مبادئ السيولة والأمن والعائد، حيث بلغت احتياطات الصرف الجزائرية بنهاية 2013 حوالي 194 مليار دولار لتتآكل هذه المدخرات وتصل إلى حوالي 179 مليار دولار عند نهاية شهر ديسمبر 2014، لتنخفض إلى قيمة 160 مليار دولار نهاية مارس 2015 لتبلغ شهر ديسمبر 2016 قيمة 114.1 مليار دولار وذلك تحت تأثير الصدمة الخارجية الناتجة عن التراجع المعتبر في أسعار النفط[1].

إن الانخفاض المستمر لأسعار النفط سيخلف آثارا واسعة النطاق على الجزائر، ابتداء بتراجع معدل النمو وزيادة عجز الموازنة العامة وانخفاض قيمة العملة الوطنية، بالإضافة إلى تدهور ميزان المدفوعات وارتفاع البطالة وخفض التحويلات الاجتماعية وتوقف مشروعات البنية التحتية وتدفق الاستثمارات إلى الخارج، رغم تمتع الجزائر بفوائض مالية سواء كانت في شكل احتياطات من النقد الأجنبي لدى البنوك المركزية أو استثمارات في الخارج أو أصول مملوكة لصناديق الاستثمار السيادية إلا أن الكثير من الخبراء يرى بأن هذه الفوائض سوف تتآكل في ظرف ثلاثة سنوات مما قد يدفع الجزائر إلى الاستدانة من جديد، لاسيما في ظل استمرار الاستهلاك المحلي بالنمو وفشل الحكومة في تنويع صادراتها خارج المحروقات.

الفرع الثاني: أهمية الجباية البترولية ضمن الإيرادات العامة

تعتمد الجزائر بصفة كبيرة في تمويل نفقاتها على الجباية البترولية، والتي وجدت في تراكمها مطلع الألفية الثالثة فرصة تاريخية لتجسيد مشاريعها الضخمة، وتدارك التأخر الحاصل خلال السنوات الصعبة التي مرت بها الجزائر في فترة التسعينات من القرن الماضي، ومن ثم استعمال هذه الأموال بغية تنشيط الاقتصاد ودفع عجلة التنمية التي توقفت في الحقبة الزمنية المنقضية، كما حتمت هذه الوضعية العودة من جديد إلى أسلوب التنمية القائم على تدخل الدولة المباشر في الاقتصاد، وإن كانت بصورة تختلف على ما كان عليه الوضع في سبعينات القرن الماضي وذلك باعتماد برامج استثمارات عمومية بأرقام ضخمة، بالإضافة إلى استغلال الجزائر الظروف المالية المواتية قصد التخلص نهائيا من مشكلة المديونية الخارجية، التي شكلت التحدي الأكبر للاقتصاد الجزائر منذ النصف الثاني من ثمانينات القرن المنصرم.

---

[1] راهم فريد، بوركاب نبيل، **انهيار أسعار النفط : الأسباب والنتائج**، مداخلة ضمن المؤتمر الأول حول السياسات الاستخدامية للموارد الطاقوية بين متطلبات التنمية القطرية وتأمين الاحتياجات الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2015، ص: 12.

حيث نجد أن إيرادات الضريبة البترولية قد بلغت 2273.5 مليار دينار سنة 2015 مقابل 3388.4 مليار دينار سنة 2014، في ظل ارتفاع النفقات العمومية التي انتقلت من 6995.7 مليار دينار في 2014 إلى7656.3 مليار دينار في 2015، أي ارتفاع بنسبة 9.4%، في حين بلغ عجز الرصيد الإجمالي للخزينة 2621.7 مليار دينار، أي 15.8٪ من إجمالي الناتج الداخلي، وهو مستوى قياسي مقابل 8 % في 2014.

أدى هذا العجز الممول بنسبة 82.6% بالاقتطاعات من موارد صندوق ضبط الإيرادات، إلى انخفاض قوي في الصندوق، الذي انتقل من 4408.5 مليار دينار في نهاية 2014 إلى 2072 مليار دينار في نهاية 2015، أي تآكل ب 53% خلال سنة واحدة.

عند نهاية شهر سبتمبر 2016 بلغت النفقات العمومية 5494.5 مليار دينار، أي تقريبا نفس المستوى المسجل في التسعة أشهر الأولى من السنة السابقة. كما واصلت إيرادات الضريبة البترولية انخفاضها خلال نفس الفترة من 2016، حيث بلغت 1314 مليار دينار مقابل 1934.1 مليار دينار في نهاية سبتمبر 2015، من جهة أخرى عرف صندوق ضبط الإيرادات المزيد من التآكل في بداية سنة 2016، حيث بلغ مستواه الحد الأدنى القانوني، أي 740 مليار دينار نهاية شهر فيفري[1].

تجدر الإشارة بناء على ما سبق بأنه مازالت الجباية البترولية تشكل نسبة كبيرة من الإيرادات العامة المخصصة لتمويل البرامج الانفاقية من سنة 2000 إلى 2010 لتتجاوزها الجباية العادية في السنوات التالية، مما يوحي بأن هنالك نية للتحول بشكل كبير إلى الاعتماد على الموارد العادية والتقليل من التبعية للعوائد النفطية، لكن في الواقع العجز الكبير المسجل في موازنة الدولة يتم تغطيته عن طريق صندوق ضبط الإيرادات الممول من خلال فائض الجباية البترولية، مما يعزز ويؤكد الاعتماد الكبير للدولة الجزائرية على العوائد النفطية، وأن التوجه نحو الاعتماد على الموارد العادية بشكل كبير أمر صعب المنال في الواقع، وهذا ما تجسد فعلا من خلال التأثير الشديد للمالية العامة نتيجة انخفاض أسعار البترول والذي ترجم بتفاقم عجز الرصيد الإجمالي للخزينة وبتآكل موارد صندوق ضبط الإيرادات.

المطلب الرابع: الإسراف والتبذير في النفقات العامة وضعف تقديرها

أثبتت الانحرافات المسجلة بين النفقات الحقيقة والمقدرة محدودية وضعف القدرات التنبؤية للسلطة التنفيذية في الجزائر زيادة ونقصانا، فالزيادة تفتح المجال للإسراف والتبذير من طرف أعوان التنفيذ الذين يجدون أنفسهم مجبورين على ضرورة التخلص من الفائض المسجل في الاعتمادات المخصصة لهم، كما أن التقدير بالنقصان يدفع الحكومة إلى الاستنجاد بقانون المالية التكميلي سنويا لمحاولة تدارك الاختلالات المسجلة في التقديرات، والتي تعتبر إحدى المخالفات المنافية لمبدأ سنوية الموازنة، حتى أصبحت قوانين المالية التكميلية ظاهرة عادية ومعمول بها لسنوات متتالية في بعض الأحيان، وهو ما يعتبر تنافيا لمبدأ

[1] بنك الجزائر، **التوجهات المالية والنقدية لسنة 2015 والتسعة أشهر الأولى من 2016 وسياسات التصدي والمرافقة في ظرف صدمة خارجية مستمرة**، تدخل محافظ بنك الجزائر أمام المجلس الشعبي الوطني، ص: 11، متاح على الرابط التالي:
http://www.bank-of-algeria.dz/pdf/interventiongouverneur_apn_janvier2017ar.pdf ، تاريخ الاطلاع 2016/11/16.

ترشيد النفقات العامة. ويمكن توضيح الانحرافات في ميزانية التجهيز نظرا للسياسة الانفاقية الاستثمارية المنتهجة من طرف الحكومة الجزائرية من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم(4-7): يبين الانحرافات بين نفقات التجهيز المتوقعة والحقيقية

السنوات	النفقات المتوقعة	النفقات الفعلية	الانحراف	نسبة الاعتمادات غير المنفذة
2001	504	357	147	%29.17
2002	510	453	57	%11.18
2003	687	567	120	%17.47
2004	720	641	79	%10.97
2005	750	807	57-	%7.6-
2006	2116	1015	1101	%52.03
2007	2294	1435	859	%37.44
2008	2305	1973	332	%14.40
2009	2598	1946	652	%25.1
2010	3023	1808	1215	%40.19
2011	3184	1974	1210	%38
2012	2820	2275.5	544.5	%19.31

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على قوانين تسوية الموازنة وقوانين المالية.

نلاحظ من الجدول اختلال في التقديرات في مجال نفقات التجهيز بانحرافات كبيرة بين النفقات المتوقعة والمنفذة، حيث وصلت نسبة الاعتمادات غير المنفذة إلى 52.03% كأعلى نسبة سنة 2006 وهي نسبة كبيرة تبين أن نسبة الانجاز لم تبلغ نصف التقديرات مما يجعلنا نؤكد ضعف التقديرات الراجع لغياب التحليل الموضوعي للتكاليف والدراسات، لتليها سنة 2010 بنسبة 40.19%، ثم سنتي 2011 و2007 بنسب 38% و37.44% على التوالي وهو ما يدل على ضعف الطاقة الاستيعابية الوطنية للاستثمارات الموجهة من خلال مخططات النمو، بينما شكلت سنة 2005 الاستثناء كون نسبة الانجاز فاقت النفقات المقدرة في حين انحصرت نسب الاعتمادات غير المنفذة للسنوات المتبقية بين 10% إلى 30% وهي نسب معتبرة يرجعها الكثير من المختصين إلى غياب الرشادة في الإنفاق وغياب التسيير والتنفيذ، مما أدى إلى تبذير الموارد المالية بشكل أثر على فعالية البرامج الانفاقية كما بينا ذلك سابقا.

كما يمكن إرجاع تأخر بعض البرامج في بعض المشاريع إلى ندرة العقار والتمديدات التي لازمت الصفقات العمومية في آجال الموافقة، بالإضافة إلى الضعف الإمكانيات سواء بالنسبة لمؤسسات الانجاز أو مكاتب الدراسات المكلفة بمتابعة التنفيذ.

المطلب الخامس: محدودية الرقابة المالية والإسرار على اعتماد النهج التقليدي

لا تزال الجزائر تعتمد في تصنيف نفقاتها العامة ضمن الموازنة العامة على منطق التقليدي والمتمثل في ميزانية الوسائل والبنود (التي تطرقنا إليها سابقا)، والتي لها العديد من النقائص التي تمس بوظيفة الاعتمادات المرصودة بهدف إحداث البرامج التنموية المسطرة في برنامج الحكومة ويظهر إصرار الدولة على اعتماد هذا المنطق رغم تعدد المناهج الحديثة في مجال الموازنة العامة (ميزانية البرامج والأداء، ميزانية التخطيط والبرمجة، ميزانية الأساس الصفري، الموازنة التعاقدية، الموازنة القائمة على النتائج)، بالإضافة إلى أن التقنين الحالي للنظام المالي للدولة في مجالي التسيير والتجهيز لا يبدو مطابقا للحاجات الضرورية لاستعمال المعلوماتية، وللتمكن من الحصول على معلومات متعلقة بتكلفة وظيفة معينة مقارنة بالمبلغ الإجمالي للنفقة حسب طبيعتها يتعين استعمال لائحة انتقال تستلزم عملا هاما للحفظ حتى اليوم الجاري واستهلاكها وقت أطول على الآلة، ومجال أوسع في الذاكرة على مستوى المعلوماتية، هذا ما يجعنا ننادي بإعادة النظر في المدونة تبعا لمقتضيات تناسق التصنيفات الإدارية والاقتصادية، والوظيفية مما يسهل عملية استعمال المعلوماتية.

كما يشكل ارتفاع تكاليف انجاز العديد من المشاريع المبرمجة في إطار برامج التنمية عما خصص لها في البداية الذي يجع إلى سوء التخطيط والتنفيذ، مع انتشار الفساد المالي والإداري الذي كان سمة بعض الصفقات العمومية الكبرى، وضخامة الأغلفة المالية التي ترصدها الدول بسبب إعادة تقييم تكلفة المشاريع العمومية نتيجة تسجيل المشاريع من دون إنهاء الدراسات التمهيدية.

خلاصة:

يتضح لنا مما سبق أن الأنشطة المالية الحكومية في الجزائر تخضع إلى العديد من الهيئات الرقابية بهدف الاستغلال الأمثل للموارد العمومية، وضمان التسيير العقلاني والرشيد في الإدارة العمومية وتحسين الأداء المالي للخطط والبرامج الحكومية، حيث تشكل الرقابة المالية الداخلية أول أنواع الرقابة المالية تقوم بها هيئات ومصالح تابعة إلى السلطة التنفيذية تعمل على ضمان الإعداد والتنفيذ السليم للقوانين والأنظمة والمتمثلة في رقابة المراقب المالي الذي يباشر رقابة قبلية على الالتزام بالنفقات العمومية والرقابة المتبادلة بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي من خلال تنافي وظيفتاهما وكذا رقابة المفتشية العامة للمالية من خلال صلاحياتها واختصاصاتها وتشكيلاتها، كما نجد رقابة الوصاية كرقابة المفتشيات العامة للوزارات والمفتشيات العامة للولايات، ورقابة لجان الصفقات العمومية.

كما تحتل الرقابة التشريعية مكانة مهمة في مجال حماية المال العام، وذلك من خلال دورها في سن القوانين والرقابة الدورية على السياسة المالية الحكومية من خلال اعتمادها الموازنة العامة أو رقابته على مدى الالتزام بما أقره أثناء وبعد التنفيذ، وكذا حقها في الاطلاع على التقرير السنوي الذي يقوم بإعداده مجلس المحاسبة، هذا الأخير الذي يضطلع بالدور الأهم في مجال الرقابة من خلال صفته القضائية وتميزه بحق الاطلاع وسلطة التحري ورقابة نوعية التسيير ومراجعة حسابات المحاسبين العموميين ورقابة الانضباط في مجال تسيير الموازنة والمالية، إذ تتجلى أهميته الرقابية في الدور الذي يؤديه في مجال كشف وضبط المخالفات وجرائم الفساد المالي والإداري، وذلك بما له من سلطات وصلاحيات رقابية والتي تدعمت بصورة واضحة وجلية في اتجاه تفعيل دور مجلس المحاسبة في مكافحة الفساد بعد تعديل قانون مجلس المحاسبة سنة 2010 بموجب الأمر 02/10 الذي أولى أهمية كبيرة في تعديل صلاحيات مجلس المحاسبة وتوسعيها لضبط أكبر عدد ممكن من صور الفساد، وأهم هذه التعديلات هي توضيح مهام مجلس المحاسبة المتعلقة بتقييم الرقابة الداخلية بجميع أشكالها باعتبارها أداة للوقاية من الانحرافات المالية والاختلاسات.

رغم تعدد أوجه وأشكال الرقابة المالية في الجزائر إلا أنه هناك عدة دراسات أثبتت عدم فعالية تخطيط وكفاءة تنفيذ البرامج الإنمائية الانفاقية التي اتبعتها مطلع القرن الواحد والعشرون، ولعل أكبر دليل على ذلك فشل الجزائر في تنويع اقتصادها مما جعلها رهينة تقلبات أسعار النفط العالمية، بالإضافة إلى الانتشار الكبير لظاهرة الفساد المالي والإداري وفق المؤشرات الدولية، مما جعل الاقتصاد الوطني يتصف بالهشاشة المالية، كل هذه السلبيات والنقائص تشكل دافعا للحكومة الجزائرية من أجل عصرنة نظامها الرقابي، **فما هي متطلبات عصرنة نظام الرقابة المالية في الجزائر؟ وكيف يمكن لها أن تساهم في تفعيل دورها الاقتصادي؟**

الفصل الخامس:

متطلبات تطوير نظام الرقابة المالية في الجزائر

تمهيد:

تسعى الجزائر كغيرها من الدول إلى إصلاح نظامها المالي العمومي بأبعاده الثلاث، موازني محاسبي، ورقابي، استجابة للتطور الحاصل في مجال التسيير العمومي من جهة، وضغوطات الهيئات المالية الدولية من جهة أخرى، والتي تهدف إلى توحيد لغة التخاطب المالي من خلال اعتماد المعايير الدولية للأنظمة المالية العامة، بالإضافة إلى محدودية النظام المالي الحالي في التحكم المالي والحد من مظاهر الفساد المالي والإداري، وكذا إتباع الجزائر لسياسة إنفاقية توسعية لمختلف المشاريع والبرامج التي شرعت في تنفيذها.

لقد عرف النظام العمومي الجزائري عدة تطورات منذ الاستقلال إلى يومنا هذا، ولعل أهم تلك التطورات إصدار أول قانون عضوي سنة 1984 وهو القانون 17/84 المتعلق بقوانين المالية حيث عرف عدة تعديلات لبعض النقائص التي عرفها، وكذا القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، هذان القانونان اللذان يحكمان تسيير المالية العامة في الجزائر إلى يومنا هذا رغم اختلاف البيئة الاقتصادية والاجتماعية وكذا المنهج الاقتصادي بين الفترتين، إلا انه هناك عدة مشاريع قوانين قدمت من طرف الحكومة لتجسيدها، وهي مشروع عصرنة الموازنة العامة المتضمن تبني الموازنة المرتكزة على النتائج والأداء، وكذا مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية والانتقال إلى نظام قائم على أساس الاستحقاق وموافق للمعايير الدولية.

هذه المشاريع التي يجب أن تقترن بعصرنة نظام الرقابة المالية تكيفا مع المنطق الجديد في تسيير المالية العمومية القائمة على الأهداف والنتائج المحققة وكذا تبني محاسبة الممتلكات، ومن اجل تسليط الضوء على هذه العناصر اشتمل هذا الفصل العناصر التالية:

- **المبحث الأول:** عصرنة نظام الموازنة العامة في الجزائر؛
- **المبحث الثاني:** عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؛
- **المبحث الثالث:** عصرنة نظام الرقابة المالية في الجزائر.

المبحث الأول: عصرنة نظام الموازنة العامة في الجزائر

يعتبر مشروع تحديث الموازنة العامة جزء من مجموعة الإصلاحات التي باشرتها الجزائر منذ عدة سنوات، والذي يعود إلى سنة 1998 وإمتد إلى سنة 2000 باعتبار أن الموازنة تشكل أحد أهم الأنظمة التي تقوم عليها الدولة، هذا المشروع كان نتيجة النقاش بين الطرف الجزائري والبنك العالمي في هذه الفترة (1998 –2000) فيما يتعلق بالطرق والوسائل التي يجب وضعها حيز التطبيق لتحسين تسيير النفقات العمومية ومواجهة جميع العناصر التي تعرقل تقديم خدمات ذات نوعية وجودة للشعب، وفي بداية 1990 كان الانتقال من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق، وعلى هذا فإن الحكومة الجزائرية انتهجت إصلاح القطاع المالي العمومي من أجل تعديل محيط المؤسسات وموارده الضخمة، هذه الإصلاحات التي تهدف إلى تثبيت أدوات اقتصاد السوق وجعل الاستثمار الإنتاجي محركا للنمو وإعادة تركيز عمل الدولة على مهامها الدائمة، بهدف الوصول إلى قياس حجم الأهداف المحققة من وراء الإنفاق في إطار الشفافية والمصداقية.

المطلب الأول: أسباب وأهداف عصرنة الموازنة العامة

يشوب النظام الموازني الحالي في الجزائر عدة إختلالات ونقائص، وهو ما دفعها إلى مباشرة إصلاحه، وهو ما تجسد فعلا في مشروع عصرنة الموازنة العامة الذي جاء لتغطية تلك النقائص وتدعيم قدرات وزارة المالية لتمكينها من تأدية مهامها على أحسن وجه في مجال تسيير المالية العامة، وتقديمها الاستشارات الاقتصادية للحكومة والهيئات العمومية الأخرى، من خلال إرساء إجراءات شفافة في مجال تقييم الموارد العامة وتخصيصها[1]، والتي يجب أن تستند إلى التقييم الصحيح للوضعية الاقتصادية للدولة وفقا للمعايير الدولية.

الفرع الأول: أسباب التوجه لعصرنة نظام الموازنة العامة في الجزائر

تتمثل هذه الأسباب في جملة الاختلالات والعيوب التي يمكن تقسيمها إلى عوامل خارجية وأخرى داخلية:

أولا– الأسباب الخارجية: لقد ساهمت مجموعة من العوامل الخارجية في مباشرة العصرنة أهمها:[2]

1– التوجه نحو اقتصاد السوق تحت ضغط العولمة الاقتصادية: تعتبر من العوامل الأساسية الكامنة وراء هذه التغييرات الجذرية، حيث تمارس العولمة ضغطا كبيرا على الحكومات لعصرنة النظم الإدارية والمالية للاندماج السريع في الاقتصاد العالمي، حيث يذكي التكامل انفتاح النظام المالي المبني على التكنولوجيات الجديدة، وانتشار المعلومات وتزايد أهمية الصناعات القائمة على المعرفة الذي يوفر إمكانية

---

(1) Revue de la budgétisation au service des résultats, **perspectives de la gestion des dépense**, OCDE, 1995, p : 18.

(2) انظر– خير الدين فائزة، **إصلاح الميزانية بالجزائر– أبحاث في الإصلاح المالي**، دار بلقيس، الدار البيضاء، الجزائر، 2010، ص: 84.

– غادة سهير الشمراني، **متطلبات إصلاح وتطوير الموازنة العامة**، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 2010، ص ص: 6–7.

فتح عصر جديد للتنمية البشرية، ولقد تزايدت مطالب العولمة على الحكومات والهيئات العامة حتى يستجيب للبيئة التنافسية، وتحقيق مواءمة الأهداف لضمان التنمية الاقتصادية وتحسين مستوى المعيشة لذلك تزايدت الحاجة لتحديد الطريقة المثلى لتسيير الموارد العامة من خلال التخصيص الفعال والاستخدام الكفء لها.

2- السعي نحو تحقيق التنمية: إن الهدف الرئيسي من عصرنة نظام الموازنة العامة في الجزائر هو دفع عجلة التنمية للأمام وتحقيق الرفاهية والازدهار للمجتمع، وخلق جو من الطمأنينة والرخاء الاقتصادي لأن التنمية عملية حضارية شاملة ترتكز على قدرات ذاتية راسخة ومتطورة تتمثل في قدرة اقتصادية دافعة ومتعاظمة، وقدرة اجتماعية متفاعلة ومشاركة، وقدرة إدارية ذات كفاءة، وقدرة سياسية واعية وموجهة.

3- ضغوطات الأزمات الاقتصادية العالمية: بطئ النمو الاقتصادي، ارتفاع العجز المالي وتضاعف الديون بما في ذلك الالتزامات الكبيرة الناجمة عن الضمانات التي تقدمها الحكومات، ومنه تصبح مجبرة على إتباع سياسات المنظمات والدول المرتبطة بها.

4- الضغط الذي تمارسه الهيئات المالية الدولية: وتعتبر العامل الأساسي في معظم البلدان النامية مثل ضغوط صندوق النقد الدولي والبنك الدولي لإجراء الإصلاحات الاقتصادية المطلوبة، بما في ذلك إصلاح القطاع العام هذه الضغوط يمكن أن تلاحظ أكثر في الاقتصاديات النامية والانتقالية، حيث يلاحظ مؤخرا ازدياد مطالبة وإجماع المنظمات والهيئات الدولية حول ضرورة تطوير أساليب ونظم الموازنة العامة ودعمها لها من خلال التوصيات التي تصدرها.

ثانيا- الأسباب الداخلية: وهي تتعلق بالنقائص التي تشوب تطبيق الموازنة التقليدية والايجابيات المتعلقة بالموازنة القائمة على النتائج.

1- نقائص ترتبط بتقنيات الموازنة التقليدية: نقصد بها المبادئ والقواعد والتقنيات التي تحضر على أساسها الموازنة العامة والمتمثلة فيما يلي:[1]

- **جمود مبدأ السنوية:** وذلك بالنظر إلى بعض قيود النشاط العام والأمر الذي أدى إلى ضرورة التخلي عن هذا المبدأ هو توسع دور الدولة، حيث أصبح مبدأ السنوية غير مناسب من أجل اتخاذ القرارات الكبرى والانتقادات الأساسية الموجهة لمبدأ السنوية هي أن النظرة السنوية المحددة تشكل نقصا يعانيه نظام الموازنة الحالي، إذ أن التوقع المنحصر لسنة واحدة غير كاف للإلمام بكامل العوامل التي تتدخل على المستوى المتوسط والبعيد، كما أن تحديد الإطار الزمني بسنة واحدة يبعد الموازنة عن الاهتمام بالاستثمارات الطويلة المدى، وعن تحليل المؤشرات المستقبلية في مجال الإنفاق أو الإيرادات إلا بشكل بسط، بالإضافة إلى ضعف الانسجام مع تطور دور الدولة نتيجة عدم وضوح العلاقة بين هذا الأسلوب من تبويب الموازنة وبين الخطة، مما يتعذر معه ربط هذه الموازنة بأهداف الحكومة.

[1] أحمد حنيش، **دور الرقابة المالية على الموازنة العامة في ترشيد الإنفاق العام**، مرجع سابق، ص ص: 205-206.

- **طريقة إقرار الاعتمادات:** والتي تتم بناءً على المعلومات التاريخية، أي على أساس الاعتمادات المفتوحة للسنوات السابقة، ولا توجد أي عوامل أو معايير موضوعية تدخل في التقدير مثل وضعية الاقتصاد الوطني أو الأهداف المرغوب تحققها.

- **التجاوزات في حسابات التخصيص الخاص:** والتي تتعلق بغياب شروط ومبررات فتحها، حيث أصبحت وسيلة مفضلة للوزراء لتسيير قطاعاتهم، وهذا ما يؤدي بها لأن تكون بدون هدف واضح، كما أن بعض الحسابات تفتح في قوانين المالية دون أن يتبعها إصدار نصوص تنظيمية توضح كيفية تنفيذها واستعمالها، إلا بعد مرور فترة طويلة مما يؤدي إلى عدم تنفيذها، بالإضافة إلى عدم وجود اختلاف بين تنفيذ نفقات الموازنة العامة وهذه الحسابات، وبالتالي نسجل غياب المرونة المطلوبة، وكذلك الأمر بالنسبة للرقابة، إذ لا توجد إجراءات خاصة تسمح بمتابعة ورقابة تسييرها، وغياب دراسات شاملة ودقيقة قبل فتح حسابات التخصيص الخاص، كما أن التقييم الشائع هو قياس ما تم إنفاقه واستهلاكه من اعتمادات دون الاهتمام بالنتائج المحققة.

- **عدم تماشي مدونة نفقات التسيير مع مدونة نفقات التجهيز:** لأن مدونة نفقات التسيير تقسم النفقات حسب الوزارات، أما مدونة نفقات التجهيز تقسم حسب القطاعات(صناعة، زراعة، ري،)، فعدم التناسق بين المدونتين أدى إلى وجود نفقات مسجلة في جانب نفقات التجهيز ولكنها من المفروض أن تسجل في جانب نفقات التسيير.

2- نقائص ترتبط بمدونة الموازنة: تتمثل هذه الاختلالات فيما يلي:[1]

- **الطابع غير المفصل للنفقات:** حيث يعتبر النظام الحالي للموازنة غير فعال تشوبه مجموعة من العيوب من أهمها عدم وضوح عناوين النفقات ذلك أن طريقة التقديم والتصنيف الحالية لا تعكس بوضوح تقسيم المهام بين القطاعات الوزارية؛

- **مدونة لا توفر المعلومات المطلوبة:** إن الأسلوب الحالي للموازنة العامة للدولة في مجالي التسيير والتجهيز لا يبدو مطابقا للحاجات الضرورية لاستعمال المعلوماتية، لذلك يكون من المهم إعادة النظر في المدونة الحالية تبعا لمقتضيات تناسق التصنيفات الإدارية، الاقتصادية، والوظيفية بما يسمح باستعمال سهل للمعلوماتية، وعليه فالنظام الحالي يعاني من عدم فعالية وصعوبة ونقص المعلومة في مجال عمليات الموازنة.

- **اختلالات في نظام الرقابة البرلمانية اللاحقة:** حيث يشكل قانون ضبط الميزانية فرصة بالنسبة للبرلمان لمتابعة تنفيذ الموازنة وتقييم النتائج المترتبة على قانون المالية وظروف تطبيقه، غير أنه إذا كان

[1] مفتاح فاطمة، **تحديث النظام الميزاني في الجزائر**، مذكرة ماجستير(غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2010-2011، ص ص: 76-79.

هذا النوع من الرقابة يحظى من الناحية النظرية بأهمية بالغة إلا أن فعاليته من الناحية العملية تبقى جد متواضعة، وهذا راجع إلى أن:

- ✓ التصويت يتخذ طابعا شكليا محضا، يرجع ذلك إلى التأخر الذي يحصل في إيداعه لدى المجلس إذ أنه من غير المعقول أن تقوم المناقشة بشأن ميزانيات نفذت منذ وقت طويل أي بعد تغيير الحكومة والوزراء عادة فمثلا قانون ضبط الميزانية لسنة 1979 ثم التصويت عليه سنة 1984؛
- ✓ يولي نواب المجلس الشعبي الوطني أهمية كبيرة لمناقشة قانون المالية أكثر منه في قانون ضبط الميزانية، وهو ما يقلل من جدواه وفعاليته.

– **عدم فعالية الرقابة:** لا يمكن النظام الحالي للموازنة من ممارسة الرقابة على أداء وتقييم فعالية النفقة لأن الرقابة التي يتيحها هي رقابة المشروعية، بمعنى التأكد من أن النفقة صرفت في المجال المخصص لها وعدم تجاوز المبلغ المحدد لها، دون البحث في مدى فعالية هذه النفقة ومدى قدرتها على تحقيق الأهداف المنتظرة منها، وعدم دراسة البدائل الانفاقية التي يمكن أن تحقق الهدف بطريقة أفضل.

– **نقص الشفافية والمساءلة:** المسير الذي كانت له سلطة تسيير الموارد المالية وإعدادها لم يكن مسئولا بما فيه الكفاية مثل ما هو منصوص عليه في المشروع الحالي، وهذا كله يدخل ضمن مسيرة الإصلاحات الوطنية الشاملة لاسيما في مجال ترشيد وتطوير آليات تسيير النفقات العامة، فكل برنامج يسير من طرف مسئول مكلف في إطار نشاطه وهو مسئول عن إتمام هذه المهمة، فالقانون الجديد يضمن حرية كبيرة للمسئول التي تسمح له بإعادة إظهار ترتيبه للإعتمادات داخل البرنامج، مع وجود قيود لا تسمح بتجاوز السقف المحدد بالنسبة لنفقات الموظفين مع شرط تقديم الحساب في نهاية السنة المالية.

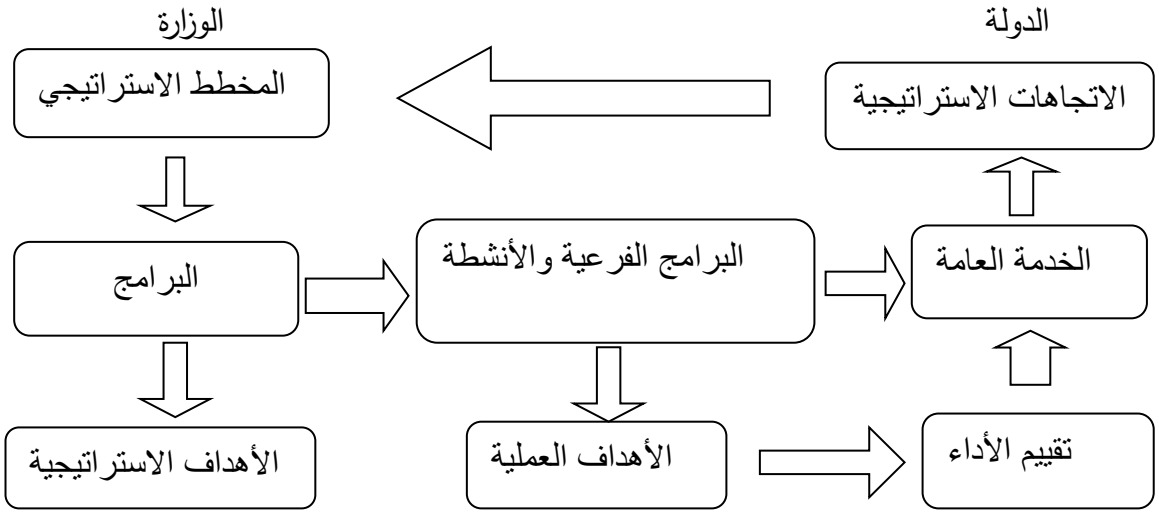
كما يوجد غموض في مجال شفافية المالية العامة، ومن أمثلتها غموض الأعباء المشتركة وعدم وضوح وجهتها وتقسيماتها، إضافة إلى عدم نشر الوثائق المتضمنة المجمعات الموازنية والمتنافية ومبدأ الشفافية والإفصاح.

3– نقائص ترتبط بالقانون العضوي 17/84 المتعلق بقوانين المالية: لم يعد يتماشى مع الإصلاحات السياسية والاقتصادية التي طرأت منذ تسعينيات القرن الماضي، فهو يعجز عن المواصلة في تسيير المالية العمومية التي تشهد إصلاح موازني هام، خاصة وأن هذا القانون لا يمكنه مسايرة المبادئ القانونية الأساسية الجديدة، وخاصة الأحكام التي جاء بها دستور 1996 والذي منح البرلمان مهام تشريع يكون بقوانين عضوية فيما يخص القوانين المتعلقة بالمالية.

وبالتالي فغياب إطار التخطيط الاستراتيجي وإطار متعدد السنوات للموازنة، وازدواجية الموازنة (التجهيز والتسيير)، وتسيير النفقات العامة بمنطق الوسائل وتجاهل النتائج، وكذا عدم وضوح وثائق الموازنة، ورقابات مسبقة شكلية تحتكم إلى مطابقة النفقة للقوانين والتنظيمات السارية المفعول دون النظر لفعاليتها والنتائج المحققة، ورقابة لاحقة ليس لها أي دور اقتصادي، مع عدم تحميل النظام الحالي المسؤولية للمسيرين، وعدم نجاعة نظام المعلومات المعتمد، تعتبر من الأسباب الرئيسية التي ضغطت على الحكومة الجزائرية لمباشرة تحديث نظام المالية العامة في الجزائر.

ثانيا- أهداف عصرنة الموازنة العامة في الجزائر: لقد جاء مشروع عصرنة الموازنة العامة كإصلاح شامل لنظام تحضير وتنفيذ الموازنة لتحسين الأداء، وبالحث عن الكفاءة والفعالية في تنفيذ البرامج الانفاقية، والشكل الموالي يوضح سيرورة العصرنة في الجزائر.

الشكل رقم(5-1): سيرورة التسيير لعصرنة نظام الموازنة في الجزائر



source: CRC Sogema, **Projet de Modernisation des Systèmes Budgétaires**, phase 2, programme de tronc commun (TC), manuel des participants, ministère des finances-Algérie, janvier 2010, p:13.

نلاحظ من الشكل أن وضع المخططات الاستراتيجية للوزارات تشكل في مجموعها الاتجاهات الاستراتيجية للدولة في مختلف الميادين والمجالات، ليتم ترجمة هذه المخططات إلى برامج وبرامج فرعية وأنشطة، والتي على أساسها يتم تحقيق الأهداف العملية والإجرائية لكل برنامج فرعي ونشاط، وتقييم مدى الوصول إلى الأهداف المخططة من خلال مؤشرات الأداء، وذلك بهدف الوصول إلى الكفاءة والفعالية والكفاية في استغلال الموارد العامة وتقديم خدمات عامة بجودة عالية ترضي طموح المواطنين الذي يعتبر الهدف النهائي في ظل التسيير العمومي الحديث.

كما تتباين أهداف عصرنة الموازنة العامة بتباين أهداف وأولويات السلطات القائمة على تحضير واعتماد وتنفيذ الموازنة العامة والمتمثلة حسب كل سلطة فيما يلي:[1]

1- أهداف السلطة التشريعية:

- تبسيط دراسة وتحليل الموازنة العامة للبرلمان حيث تعكس موازنة الأداء السياسة الاقتصادية والاجتماعية للحكومة، وبالتالي تمكن البرلمان من محاسبة الحكومة بناء على مدى كفاءة وفعّالية تلك السياسات؛

- معرفة طريقة استخدام الموارد؛

- تحسين وتوسيع قدرات هيئات وزارة المالية لاسيما في مجال تسيير المال العام؛

- عصرنة دورة الموازنة بضمان توزيع الموارد بشكل يتماشى مع الأولويات؛

- اعتماد مبدأ تعدد السنوات كإستراتيجية من أجل توضيح الخيارات اللازمة في مجال النفقات العمومية؛

- تعزيز الشفافية من خلال تدخلات البرلمان في مجال الترخيص والرقابة على الموازنة العامة؛

- توسيع مجال حرية المسئولين من أجل زيادة الفعّالية.

2- أهداف السلطة التنفيذية:

- السعي لإيجاد طرق جديدة لقياس فعّالية السياسة العامة، وتطبيق إجراءات سليمة لتحقيق النتائج المسطرة عند التحضير؛

- إيجاد وسيلة تساعد على التنفيذ الفعّال والعقلاني للموازنة العامة؛

- تشجيع المؤسسات والهيئات المالية التي تدعم النمو في ظل اقتصاد السوق.

كما تسعى الدولة الجزائرية من خلال تبني مشروع إصلاح الموازنة إلى ما يلي:[2]

- تسهيل الاختيارات الاستراتيجية وهذا من خلال المعلومات وتحقيق أحسن جودة؛

- تحسين قدرة التنبؤ للنفقات العمومية؛

- إعطاء مسؤولية أكثر للأعوان والمؤسسات المسئولة على الأملاك العمومية؛

- تقوية متابعة كفاءة تنفيذ الموازنة وفعالية وضع السياسات؛

---

[1] Ministère des finances, **rapport sur l'état des lieux démarrage**, direction général de la comptabilité, 24/05/2005, p : 2 .

[2] انظر- حوشين كمال، تسعديت بوسبعين، **تحليل العلاقة الترابطية بين مفهوم الحوكمة الموازنة العامة للدولة مع الإشارة إلى حالة الجزائر** مداخلة ضمن الملتقى الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات بجامعة الشلف، 2013، ص: 12.

- وزارة المالية، **خمسون سنة من الانجاز**، الجزائر، 2012، ص: 29.

– تسهيل مراقبة النفقات العمومية والتحكم فيها؛

– إعطاء أكثر شفافية فيما يخص الموازنة من أجل تسهيل اتخاذ القرارات السياسية؛

– تسهيل الخيارات الاستراتيجية من خلال معلومات وتحاليل هادفة؛

– تحسين الأداء واستعمال أملاك الدولة من خلال شفافية التسيير وهذا يعتمد على إعطاء أكبر مسؤولية للأعوان العموميين؛

– شفافية للتقييم وتخصيص الموارد العامة التي تستند على التقييم الصحيح للحالة الاقتصادية في البلاد؛

– تعزيز مراقبة التنفيذ وتحسين الأداء في إنجاز السياسات والاستثمارات المسجلة في الموازنة؛

– تعزيز الفعالية والكفاءة الذي يسمح بضبط الميزانية في الوقت المناسب ويضمن الجودة اللازمة لتنفيذ الرقابة المالية السليمة.

المطلب الثاني: التحضير لمشروع عصرنة الموازنة ومحاوره الأساسية

لقد أعلنت الجزائر منذ سنة 2001 على رغبتها في عصرنة نظامها الموازني من خلال تحديث الأساليب المعتمدة في تسيير المالية العامة، وهو ما تجسد فعلا بتعاقدها مع مختلف الهيئات والمؤسسات الدولية للتمويل وتقديم الخبرة، ولقد تم تحديد سنة 2012 لاعتماد الموازنة المرتكزة على النتائج في إطار الإنفاق المتوسط.

الفرع الأول: التحضيرات لمشروع عصرنة النظام الموازني

لقد قامت الجزائر بإبرام عقود وإتفاقيات مع كل من البنك الدولي طلبا للتمويل، ومؤسسة **CRC Sogema** الكندية الناشطة في مجال تقديم الاستشارات والخبرات في مجال التسيير والإدارة وتنفيذ المشاريع الكبرى في إطار التعاون الدولي في مجال التنمية الاقتصادية والاجتماعية والبيئية.

أولا– اتفاقية البنك الدولي: لقد أبانت الجزائر عن رغبتها بعصرنة نظام موازنتها العامة من خلال الاتفاقية التي أبرمتها مع البنك الدولي تحت رقم 7047 المؤرخة في 2001/04/18 والمتعلقة بإصلاح النظام الموازني، والتي شهدت تأخرا في تنفيذها إلى غاية سنة 2004، وفي هذه الفترة قام البنك الدولي بإصدار عدة تقارير تخص تمويله للمشروع وتبن مكوناته بما فيها التكلفة الإجمالية للمشروع.

لقد جاء توقيع التجسيد الفعلي للاتفاقية متأخرا، حيث امتد إلى غاية أكتوبر 2004 التاريخ الذي أبرم فيه عقدين: يتعلق الأول بمشروع إطار الموازنة المتعددة السنوات بتكلفة 1.568.000 أورو

ومشروع تحسين الموازنة بتكلفة 435 أورو، ليكتمل بإبرام عقد ثالث في أفريل 2005 يتعلق بتمويل مشروع تجديد دورة النفقة العامة بمبلغ قدره 2.200.000 أورو[1].

ثانيا– التعاقد مع مؤسسة (CRC Sogema): لقد تعاقدت الجزائر مع مؤسسة (CRC Sogema) مرتين في إطار مشروع عصرنة الموازنة فالمشروع الأول(MSB1) امتد للفترة 2004–2007 ، تحت تسمية عصرنة النظام الموازني وبتمويل من البنك الدولي، أما الثاني(MSB2) الذي يعتبر استمرارا للأول وامتد للفترة 2008–2012 يهدف الى تحسين تسيير النفقات العامة من خلال الدعم المؤسسي وتدريب أعوان التنفيذ على النظام الموازني القائم على النتائج وتجسيده، بالإضافة إلى تأهيل القدرات استعداد لتجسيد موازنة 2012 على أساس النتائج .[2]

ثالثا– التعاقد مع الخبراء للحصول على الاستشارة: تم إسناد مهمة القيام بدراسة تمهيدية للسيد فرحات إيكن ومجموعته المكونة من الخبراء الثلاثة: جيرارد نيل، برنارد دويسات، كلود إيريك ديسجون، وذلك سنة 2003 بهدف إجراء تحليل للأدوات الموجودة لتستخدم كأساس لإجراءات التعديل وصياغة الاختصاصات وتوضيح مدى التغييرات التي ينبغي إدخالها فيما يتعلق بالاتجاهات الكبرى والخيارات التقنية، ووضع جدول زمني (تخطيط) لتنفيذ عنصر إعداد الموازنة لمشروع عصرنة النظام الموازني، مع بناء خطة تدخل الخبير الاستشاري[3] .

اجتمعت البعثة مع عدد من مسئولي وزارة المالية، ومسئولي المديريات التالية(المديرية العامة للمحاسبة العمومية، المديرية العامة للدراسة والتنبؤ، المديرية العامة للموازنة، المديرية العامة للضرائب بالإضافة إلى ذلك اجتمعوا مع السيد الأمين العام لوزارة المالية، وقد تم الخروج في النهاية بإعداد تقرير تضمن ما يلي:[4]

– عدم سهولة قراءة موازنة التسيير، وعدم إظهارها الترابط بين المبالغ المسجلة والنشاطات المنفذة؛

– اختلاف مدونة نفقات التسيير حسب الطبيعة عن نفقات التجهيز، حيث تدار الفصول بطريقة غير متناسقة تبعا للوزارات فيما يتعلق بالتسيير؛

– عدم ظهور المجاميع حسب القطاعات والوكالات التي تسمح بربط النفقة بالاستراتيجية؛

– عدم وضوح العلاقة بين النفقة ووظائف الدولة، ونقص شفافية الموازنة؛

– عدم ارتباط الإعتمادات المسجلة بأهداف الإنجاز وبمعايير الأداء، حيث أنها ترتبط بالوسائل وليس بالنتائج، والتي يصعب من خلالها تقييم أثر السياسات العامة المتبعة؛

---

(1) Ministère des Finance, **Etat d'avancement du Project MSB**, Rapport en 28/12/2009, p : 01.

(2) CRC Sogema, **Liste de nos projets en Algérie** , disponible sur site : http://crcsogema.com/algerie, consulte le 20/10/2016.

(3) Gérard Néel, Bernard douysset et Claude-Eric desguin, **Etat des lieux définitif - la mission de démarrage-**, ministère des finances, Algérie, 2003, P: 6-7.

(4) ibid, p : 29.

- غياب جدول موحد للعمليات المالية للدولة؛
- عدم إمكانية متابعة التنفيذ في الوقت الفعلي، إلا في حالة التدفق النقدي؛
- يتم إخراج حسابات التخصيص الخاص بإجراءات عادية، مما لا تسمح بتكامل المحاسبة العمومية.

دعمت نتائج هذا التقرير وجهة النظر التي مفادها محدودية النظام الموازني التقليدي وضرورة تحديثه استجابة للتغير الحاصل في مجال التسيير العمومي المالي الحديث، والذي شكل اللبنة الأولى في تخطيط الإستراتيجيات والأولويات لتنفيذ مشروع عصرنة نظام الموازنة العامة في الجزائر.

الفرع الثاني: المحاور الأساسية لمشروع عصرنة الموازنة العامة

يتضمن مشروع عصرنة الموازنة العامة للدولة في الجزائر الانتقال من التسيير القائم على الوسائل إلى التسيير القائم على النتائج في تسير النفقات من خلال إطار موازنة متعددة السنوات قائمة على النتائج ومؤشرات الأداء، وتجديد وثائق الموازنة ودورتها في إطار قانون عضوي يؤطر لهذا التغير ويواكب المنطق الجديد في التسيير، مع تجديد الإطار المحاسبي للموازنة وأنظمة المعلومات لتفعيل الرقابة وتعزيز مسئولية المسيرين العموميين.

أولا- التوجه نحو موازنة برامج قائمة على النتائج: تسعى الدولة الجزائرية إلى عصرنة نظامها الموازني بحثا عن تحقيق أهدافها من خلال الانتقال من منطق الوسائل إلى منطق النتائج، هذا التوجه الذي يقوم على التسيير بواسطة البرامج لكل من نفقات التسيير والتجهيز واستعمال مؤشرات الأداء للتقييم والمقارنة بين النتائج المحققة والأهداف المخططة.

1- التسيير المرتكز على النتائج: هو أسلوب يجمع بين مزايا موازنة التخطيط والبرمجة وموازنة الأداء والبرامج[1]، يتم من خلاله ترجمة الخطط والنشاطات الحكومية في شكل برامج تتضمن أهداف الحكومة التي تنوي تحقيقها، ثم تقوم بقياس فعالية تنفيذها باستعمال مؤشرات الأداء، ويعتمد هذا الأسلوب على تصنيف الموارد الموجهة إلى كل وزارة على أساس البرامج.

2- قياس الأداء: يعتمد التسيير وفقا للنتائج على مؤشرات قياس الأداء وذلك بغرض التقييم المستمر للنتائج المحققة مقارنة بالأهداف المخططة، حيث تعتبر عملية التخطيط ووضع الأهداف من أهم المراحل وفق هذا الأسلوب، مما يتعين وضعها بعناية ودقة متناهية، لذلك يشترط في الأهداف أن تكون قابلة للقياس ودقيقة ومحددة الآجال مع قابليتها للتعديل والمراجعة.

يكون للبرنامج وفقا لهذا النمط في التسيير مسئول يتمتع بصلاحية التصرف في إعتمادات البرامج المرخصة بها من طرف البرلمان تحت شرط عدم تجاوز المبلغ المخصص للنفقة، والذي يعين من طرف الوزير ضمانا لتسيير البرامج والمساهمة في تحديد الأهداف الاستراتيجية للبرنامج تحت سلطة الوزير وهو المسؤول عن التنفيذ العملياتي حسب صلاحية كل مصلحة، ويقوم بإعداد حساب النتائج يضم نتيجة

[1] مفتاح فاطمة، **تحديث النظام الميزاني في الجزائر**، مرجع سابق، ص: 106.

التسيير الذي قام به إلى النتائج المحققة، ويكون البرنامج مقسم إلى عدة برامج فرعية والتي تقسم بدورها إلى أنشطة، وتتمثل وظائف الأنشطة فيما يلي:

- تسمح بوضع وانجاز الوظائف الحكومية(نفقات التسيير) وانجاز هياكل قاعدية جديدة وطاقات(نفقات التجهيز) أو بتحويل مباشر للمستفيدين من الأموال(منح دراسية، إعانات....)؛
- الأنشطة متناسقة مع الأهداف وتسمح بوضع وتجسيد هياكل قاعدية دائمة على شكل برامج؛
- يسمح النشاط بتحقيق النتائج المنتظرة، وهذه النتائج بدورها مقيمة بالاستعانة بمؤشرات الأداء.

ثانيا- إطار موازني متعدد السنوات: إطار الموازنة المتعددة السنوات هي طريقة لتسيير الموارد العمومية من خلال تحديد التوجهات الكبرى والأولويات والتوقعات للنفقات والإيرادات لفترة زمنية تتجاوز السنة[1]، ولا يتعارض هذا مع مبدأ السنوية، ولكن يشمل تقديم الموازنة السنوية للبرلمان حتى يصادق عليها بالموازاة مع إطار متعدد السنوات وبنفس القدر من التفصيل، أي أنه يشمل توقعات لمدة سنتين مواليتين(ن+1، ن+2) للسنة المالية المعنية، ولكن تصويت البرلمان يشمل الموازنة السنوية فقط باعتبار أن إطار الموازنة المتعددة السنوات جاءت للاسترشاد بها وللإعلام فقط، وتشكل الاعتمادات المصوت عليها النصاب السنوي من الاعتمادات الواجب تنفيذها في مدة سنة واحدة.

1- أهداف الإطار الموازني المتعدد السنوات: يهدف الإطار الموازني المتعدد السنوات إلى ما يلي:[2]

- السماح بمنح الاعتمادات المالية الرئيسية حسب أولويات الحكومة؛
- تسمح بتحديد الأهداف المتعددة السنوات فيما يخص النفقات؛
- تسمح بتصحيح البرامج والعوائق المالية؛
- تحسين مسار التخطيط المالي وتحضير الموازنة؛
- يسمح بالتحكم في برامج النظام المالي.

يتم وضع إطار موازني متوسط الأجل لمدة ثلاث سنوات لتقدير نفقات السنة المقبلة المستهدفة في إطار النفقات المتوسط المدى الإجمالي (CDMT)*، بالإضافة إلى توفير المعلومات وتحليلها من خلال عرض النفقات الفعلية (أو تقدير النفقات الفعلية) للعامين السابقين للسنة المالية المعنية، والجدول التالي يوضح لنا إطار الموازنة المتعدد السنوات.

---

(1) ministère des finance , **rapport sure la mise en œuvre de processus de préparation du budget**, projet de modernisation des système budgétaire, DGB, février 2006,p : 1-3.

(2) Ministère des finances**, projet de modernisation de système budgétaire**, DGB, 2005, p :25.

(*) هي أداة لبرمجة الموازنة على عدة سنوات والتي تلبي الاستراتيجيات الوزارية في شكل أغلفة مالية توجه للبرامج والبرامج الفرعية(المستويات العليا)، كما يسمح بتحديد المخصصات بين الوزارات على أساس الأموال المخصصة للوزارة.

الجدول رقم(5-1): إطار الموازنة المتعدد السنوات

النفقات الحقيقية للسنة (ن-2)	توقعات النفقات الحقيقية للسنة الجارية (ن-1)	توقعات السنة القادمة محل التحضير (ن)	توقعات السنة (ن+1)	توقعات السنة (ن+2)

Source: ministère des finance, " **Rapport sur les options de budgétisation : sous composante 1.1-budgétisation pluriannuelle** ", Projet de modernisation des systèmes budgétaires, Avril 2005 , p : 3.

من الجدول أعلاه فان تقدير النفقات للسنة المقبلة (ن) في الإطار المتعدد السنوات للموازنة يكون على أساس نفقات السنة السابقة (ن-2) التي صرفت فعلا والتي تعتبر نفقاتها حقيقية وكذا النفقات المتوقعة للسنة الجارية (ن-1)، كما يتم تقدير النفقات للسنتين المواليتين (ن+1) و(ن+2)، وبالتالي يكون التقدير للثلاث سنوات المقبلة اعتمادا على نفقات السنة السابقة والجارية ليكون المجموع خمس سنوات والتي تمثل التخطيط المتوسط المدى وفقا لإطار الموازنة المتعددة السنوات، ويتم التصويت في كل سنة على قسط سنوي للإطار الموازني (الموازنة السنوية)، أما السنوات الأخرى فتقدم للتوجيه، وبالتالي فهي لا تخضع لقانون المالية.

يتطلب إنشاء الإطار متعدد السنوات تحليل وتحضير فرضيات الاقتصاد الكلي على أساس متعدد السنوات وتنسيق الموازنة المخصصة لكل وزارة على حدا حسب التوجيهات الكبرى للدولة والوزارة المعنية، وفقا الاظرفة المعلنة من قبل وزارة المالية، كما يتوجب أن تكون التوقعات متعددة السنوات للإيرادات والنفقات حسب اتجاهات تطور المجاميع الكبرى للاقتصاد الوطني.

2- مزايا النظام المتعدد السنوات: توجهت الحكومة الجزائرية لاعتماد هذا الإطار لمزاياه التالية:[1]

- يسمح بتحديد الأهداف العامة للسياسة المالية في البلاد لمدة زمنية تزيد عن سنة، والتي تعطي رؤية أفضل للحالة المالية العامة؛

- يحسن خيارات وإمكانيات التخطيط وبرمجة أعمال الحكومة؛

- يزيد من الشفافية المالية لصالح البرلمانيين والجمهور؛

- مرونة إطار الموازنة متوسطة الأجل وقابل للتطور، حيث يمكن ويتعين تنقيحه ومراجعته وتحديثه.

[1] ministère des finance, "**Rapport sur les options de budgétisation : sous composante 1.1-budgétisation pluriannuelle** ",OP-cit, p :3.

ثالثا- التصنيف الجديد للنفقات: لقد تم اقتراح تصنيف جديدا يماشى مع منطق التسيير القائم على النتائج يعمل على تبسيط فهم ومتابعة وتقييم الأنشطة الحكومية، حيث تم وضع ثلاث تصنيفات هي:

1- التصنيف حسب الأنشطة: يسمح هذا التصنيف بتقسيم النفقات العامة من خلال المعرفة الدقيقة لكيفية استعمال الأموال مقارنة بالمهام المحددة من طرف الحكومة، تتجسد كل مهمة في حافظة، حيث تجمع الحافظة مجموعة من البرامج التي تتفرع بدورها إلى برامج فرعية وعمليات فعمليات فرعية؛

2- التصنيف حسب مراكز المسؤولية الإدارية: يختلف هذا التصنيف اختلافا جوهريا عن التصنيف التقليدي، ذلك أنه أكثر تفصيلا بهدف التحديد الدقيق لمسؤولية كل مسير عمومي معني بتحضير وتنفيذ الموازنة العامة، ويعد هذا التصنيف مستقلا عن التصنيفات الأخرى والذي يقوم على إعهاد الأنشطة الخاصة بتحقيق أهداف معينة إلى مسئول معين يتحمل المسؤولية عن نتائجه المحققة.

3- التصنيف حسب الطبيعة الاقتصادية للنفقة: يسمح هذا التصنيف بمعرفة طبيعة الأعباء الملتزم بها من طرف الإدارة العمومية، كما يسمح بتقسيم النفقات الموازنية بطريقة معروفة بدقة وحسب نوع الأعباء فيمكن تقسيم الأعباء من نفس الطبيعة إلى عدة أصناف، أصناف فرعية ومواد حسب مستويات التجزئة المبتغاة، يدعى هذا التصنيف أيضا بمدونة الموازنة وهو يحتوي أيضا على العناوين الخاصة بمرتبات الموظفين، توظيف، التحويلات، الدين عمومي، نفقات العمليات المالية، النفقات غير المتوقعة[1].

يسمح هذا التصنيف بمعرفة طريقة تخصيص الأموال العمومية في شكل أعباء، يقدم قائمة للنفقات حسب الطبيعة في شكل حسابات للدولة مما يسمح بمتابعة النفقة، ويسهل للمسيرين تحليل وتسيير الأوضاع حسب نوع النفقة، فالتصنيف حسب الطبيعة الاقتصادية يجب أن يكون موحد في كامل الجهاز الحكومي ومتكامل بالنسبة لنفقات التسيير ونفقات الاستثمار.

رابعا- التسيير المندمج لنفقات التسيير ونفقات التجهيز: وجدت هذه الطريقة لأجل تسهيل عملية اتخاذ القرار في مجال تسيير الأموال العمومية بصفة إجمالية ومسك حسابات متكاملة لنفقات التسيير والتجهيز[2]، وبالتالي لم يعد هناك فرق بين تسيير نفقات التجهيز ونفقات التسيير التي تسير وفق برامج تحوي نفقات التسيير والتجهيز وكذا التحويلات.

تشمل التحويلات الإعانات الممنوحة للأشخاص كالمنح العائلية والدراسية، والممنوحة للمؤسسات كإعانات بدئ النشاط، بالإضافة إلى الإعانات للجماعات المحلية كمعادلة الأجور والإعانات الأخرى كالمنح الطلابية، كل ذلك لأجل تحقيق أهداف البرامج.

خامسا- تقنيات التقدير الموازني: تسمح تقنية تقدير الموازنة القائمة على النتائج بتقدير وتبرير تكلفة الموارد التي تؤدي إلى أنشطة أكثر فعالية لتحقيق الأهداف والنتائج المنتظرة من برامج وزارة معينة.

---

[1] مفتاح فاطمة، **تحديث النظام الميزاني في الجزائر**، مرجع سابق، ص: 118.

[2] ministère des finance, Projet de modernisation des systèmes budgétaires « **Rapport sur les options de budgétisation »,** op- cit, p :3-45.

تعتبر تقنيات تقدير الموازنة القائمة على النتائج من أنجع وسائل التقدير الموصى بها، ذلك أنها تتضمن تطبيقات مختلفة من جهة، وارتباط استعمال هذه التقنية بموازنة البرامج القائمة على النتائج ودمج موازنة التسيير وموازنة التجهيز، وكذا ارتباطها بالمسؤوليات من جهة أخرى، ما ينعكس مباشر على دورة الموازنة المقترحة نتيجة تقليص فترة التقدير.

سادسا– العرض الجديد للموازنة: يشكل إعداد الوثائق الجديدة للموازنة حصيلة تشخيص احتياجات مختلف المستعملين، وتحضير الموازنة بتطبيق معلوماتي ونقاشات أكثر انفتاحا واستنارة للوصول إلى الخيارات الاقتصادية والاجتماعية للحكومة، و تتجمع هذه الوثائق في ثلاثة مجلدات هي:[1]

- **المجلد الأول:** الموازنة الرئيسية لنفقات الدولة؛
- **المجلد الثاني:** تقارير حول الأولويات والتخطيط (المستوى الأول حسب الوزارات)؛
- **المجلد الثالث:** موازنة نفقات الخدمات المفوضة للولايات.

يتضمن **المجلد الأول** الخاص بالموازنة الرئيسية للدولة يتضمن نظرة شاملة للموازنة حسب الوزارات والبرامج، يمكن من خلاله الحصول على معلومات هامة تسمح بالقراءة والتحليل السريع للموازنات السنوية، ويتضمن هذا المجلد قسمين:

- القسم الأول: خطة نفقات الحكومة، والذي ينقسم هو الآخر إلى فرعين: الأول يتعلق بنفقات الموازنة حسب الدفع، والثاني يصف نسب التقدم في الأشغال الكبرى لمشاريع الدولة سواء كانت جارية أو جديدة أو ممولة عن طريق الحسابات الخاصة؛
- القسم الثاني: الموازنة الرئيسية للنفقات حسب الحافظات، يقدم تفصيلا عن المبالغ الإجمالية للموازنة الرئيسية المقدمة في الجزء الأول حسب الحافظات، يحتوي أقسام فرعية بعدد الحافظات في الحكومة.

إن ما يتوفر عليه هذا الجزء من معلومات خاصة بتوزيع الموازنة العامة للدولة، وفق الحقائب ووفق البرامج ووفق الأصناف الكبرى للنفقات يجعله من أهم الوسائل، والذي يسمح للمعنيين بتحليل وتفسير محتويات الموازنة العامة للدولة بكل سهولة، ذلك أن هذا الجزء يكشف عن تفاصيل بعض المعلومات الموازنية التي كانت غامضة نوعا ما في النظام السابق لهذا المشروع[2].

أما **المجلد الثاني** المتعلق بالتقارير الخاصة بالأولويات والتخطيط فيعتبر ملحقا بالموازنة العامة ويعرض على البرلمان للاسترشاد به دون أن يصوت عليه، ذلك انه يقدم توضيحات للسلطة التشريعية حول اختياراتهم في التصويت على الاعتمادات. تقدم التقارير السنوية حسب الوزارات معلومات مفصلة عن أولويات البرامج والمبادرات، الأهداف والنتائج المنتظرة، واحتياجات الموارد الموازنة المفصلة لفترة ثلاث سنوات، ويحتوي هذا المجلد على أربعة أقسام هي:

---

[1] Mohamed Zemouri, **Projet de Modernisation des Systèmes Budgétaires en Algérie, (MSB)**, séminaire Organisé par le Ministère des Finances Avec l'appui de la Banque Mondiale et de la GTZ Nouvelle approche budgétaire basée sur les : Développement du budget par objectifs, Tunis, 26 et 27 juin 2006, P: 27.

[2] أحمد حنيش، **دور الرقابة المالية على الموازن العامة في ترشيد الإنفاق العمومي**، مرجع سابق، ص: 214.

- القسم الأول: يمثل رسالة الوزير التي تمثل إفصاحا واضحا عن مهمة الوزارة وأهدافها؛
- القسم الثاني: يقدم معلومات مالية وغير مالية عن الحافظة، ويرفق بحافظة الوزارة؛
- القسم الثالث: تخطيط سنوي مفصل بالبرامج، يقدم معلومات مالية وغير مالية حول الموازنة والبرامج الوزارية، ويتكون من أقسام فرعية بعدد برامج الوزارة؛
- القسم الرابع: معلومات أخرى.

بينما **المجلد الثالث** المتضمن نفقات الخدمات المفوضة للولايات، يعطي نظرة حول التوزيع الجغرافي لنفقات موازنة الدولة للمصالح غ الممركزة، حيث يعتبر وسيلة مهمة تعرض على البرلمان دون أن يكون محل تصويت، ويتضمن هذا المجلد على ثلاث أقسام هي:

- القسم الأول: يقدم التوزيع الإقليمي للموازنة، وتوزيع النفقات الإجمالية حسب الولايات؛
- القسم الثاني: يقدم التوزيع الإقليمي للحافظات، توزيع نفقات الحافظات حسب الولايات؛
- القسم الثالث: يقدم موازنة النفقات حسب الولايات، توزيع نفقات الولايات حسب الحافظة والبرنامج.

سابعا- الاعتماد على نظام المعلومات والشبكة المعلوماتية: وذلك بهدف تعزيز قدرات تسيير المعلوماتية باستعمال تكنولوجيا الإعلام الآلي، وتركيب أنظمة ومواد وبرامج معلوماتية متطورة وذات أداء مرتفع، ذلك أن استعمال الأدوات المعلوماتية والتكنولوجيات الحديثة في مختلف الدوائر الحكومية يسمح بتتبع تطور بيانات الموازنة خلال دورة الموازنة العامة على مختلف المستويات، وهذا ما دفع الحكومة الجزائرية لإنشاء وكالة الإعلام الآلي للمالية العامة تحت وصاية الوزير المكلف بالمالية، تتمثل مهامها فيما يلي:[1]

- المساهمة في تصميم وتطوير وتنسيق نشر الأنظمة الجديدة للإعلام الخاص بالموازنة والمالية والمحاسبة العمومية من خلال الاتصال مع هياكل وزارة المالية والوزارات والمؤسسات المعنية؛

- المساهمة في تعريف وتنفيذ سياسة الإعلام والتكوين التي تنجر عن نشر النظام المدمج لتسيير الموازنة على مستوى مصالح الدولة، وكذا نشر الأنظمة الجديدة للإعلام الخاص بالموازنة والمالية والمحاسبة العمومية؛

- ضمان حفظ أنظمة الإعلام الآلي المركزية المتواجدة واستغلالها وصيانتها.

وفي هذا الإطار سوف يتم استحداث **النظام المتكامل لتحضير الموازنة العامة(SIGBUD)** الذي يربط دائرة النفقة والمحاسبة، تابع للأمرين بالصرف ومصالح وزارة المالية المسئولة عن التنفيذ، يتيح هذا النظام لمختلف الهيئات الوزارية تقديم اقتراحاتها الموازنية لتحكيمها، كما يسمح بربط الوزارات بنظام المحاسبة لأجل توزيع الاعتمادات خلال عملية تنفيذ الموازنة، مع بيان المبالغ التي أنفقت أو حصلت فعلا.

---

[1] ج ج د ش، وزارة المالية، المرسوم التنفيذي رقم 08-94 الصادر بتاريخ 2008/03/10، **المتضمن إنشاء وكالة الإعلام الآلي للمالية العمومية وتنظيمها ومهامها وسيرها**، الجريدة الرسمية:14، المادة:03.

يتم تطبيق هذا النظام في مدة سنتين على مستوى وزارة المالية، ليسمح للمديرية العامة للميزانية والوزارات المسئولة عن الإنفاق الدخول عبر الانترنت لتطبيقات تحضير الموازنة، بالإضافة إلى المصالح غير الممركزة والمؤسسات العمومية ذات الطبيعة الإدارية التي تتوفر على هذا النظام.

ثامنا- الحرية والمسئولية: حيث يتم منح حرية للمسير العمومي في استهلاك الاعتمادات المالية الإجمالية المرصودة لقطاعه مع التزامه بتحقيق الأهداف المتفق عليها، بمعنى إمكانية نقل الاعتمادات المالية من عنوان إلى آخر دو الحاجة إلى ترخيص مسبق أو إجراءات شكلية، فالمسير هو المسئول عن المتابعة والرقابة لكل الأنشطة التابعة له لتبرير الأعباء وتفسير أسباب الانحرافات إن وجدت.

المطلب الثالث: دورة الموازنة العامة وفق مشروع العصرنة

تمر الموازنة العامة بأربعة مراحل أساسية هي: مرحلة التخطيط، مرحلة التحضير، مرحلة الاعتماد، ومرحلة التنفيذ والرقابة، وتم الاحتفاظ بهذه المراحل في ظل مشروع العصرنة المقدم من طرف الخبراء والمستشارين، والشكل الموالي يبين لنا الدورة المقترحة للموازنة الجديدة.

الشكل رقم(5-2): الدورة الموازنية المقترحة للحكومة الجزائرية

المرحلة	الفترة	المسؤولية	الهدف
المرحلة الأولى التخطيط متوسط المدى	السنوات السابقة لتحضير الموازنة	الرئيس والوزراء	تحديد الأولويات الكبرى وتوجهات الحكومة حسب الوزارات
المرحلة الثانية تحضير موازنة	سنة تحضير الموازنة (ن-1)	كل المسيرين مسؤولين، وزارة المالية والبرلمانين	ترخيص باستخدام الوسائل لتقديم الخدمات للشعب في حدود مستوى الإيرادات الدولة والنتائج المنتظرة
المرحلة الثالثة تنفيذ الموازنة	سنة تنفيذ الموازنة السنة ن	كل المسيرين مسؤولين	تقديم خدمات للشعب وفق مبادئ التسيير القائم على النتائج
المرحلة الرابعة تقديم الحسابات	السنوات اللاحقة لتنفيذ الموازنة	كل المسيرين مسؤولين، وزارة المالية والبرلمانين	إعلام البرلمان والشعب حول مطابقة الدولة للموازنة المجازة ومقارنتها بالنفقات الحقيقية والنتائج المحققة

Source: ministère des finance, "**Rapport sur les options de budgétisation : sous composante 1.1-budgétisation pluriannuelle** ", op-cit, p : 4-3 .

يقصد بالمسيرين المسئولين المسيرين للبرامج والبرامج الفرعية والأنشطة، والأنشطة الفرعية.

الفرع الأول: مرحلة التخطيط المتوسط الأجل

هي المرحلة الأولى من مراحل إعداد الموازنة العامة، تحدد فيها التوجهات الكبرى والأولويات الوزارية وتوقعات الإنفاق، وتتم عملية التخطيط لمختلف البرامج ومكوناتها كما يلي:[1]

1- برنامج رئيس الجمهورية أو الوزير الأول: تتم مرة خلال الفترة الانتخابية له بالنسبة للرئيس ومرة عند تشكيل الحكومة بالنسبة للوزير الأول، تهدف إلى تحديد الأولويات الكبرى.

2- المعاينة- الاستشارة-: ليس لها فترة محددة تحت مسؤولية وزارة المالية والمسيرين العموميين، تهدف إلى تحديد الأعمال التي تمكن من تحقيق أهداف الحكومة.

3- الدراسات الاقتصادية الكلية: ليس لها فترة محددة تقع ضمن مسؤولية المديرية العامة للدراسات والتوقع، وتهدف إلى قياس أهم المؤشرات الاقتصادية الكلية مع إبراز التوجهات الخاصة بتوقع النفقات وإيرادات الدولة.

4- تحضير برامج الوزارة: ليس لها فترة محددة تدخل ضمن نطاق مسؤولية الوزراء والمسيرين العموميين وبمساعدة المديرية العامة للموازنة، تهدف إلى تحديد الأولويات الكبرى والوسائل التي تحتاجها كل وزارة.

5- إنشاء بطاقات الدراسة، الصحة...الخ: ليس لها مدة محددة، تحت مسؤولية المكلفون بالدراسات لمديريات متابعة مشاريع الوزارات، هدفها تحليل التركيبة السكانية حسب الولايات وتحديد احتياجات الشعب.

6- تحيين مخطط الاستثمار: يكون في الفترة الممتدة بين نوفمبر وديسمبر من السنة (ن-1)، تحت مسؤولية المكلفين بالدراسات لمديريات متابعة مشاريع الوزارات، هدفها تحديد وإعادة تقييم المشاريع الكبرى، إبراز جدوى واستحقاق وتوقعات تكاليف المشاريع الكبرى وانعكاساتها على الشعب.

على أساس المعلومات السابقة يتم مناقشة أهداف الحكومة وتقرر التدابير والإجراءات التي سوف تتخذها الدولة، وهي تنعكس في برنامج الرئيس، رئيس الحكومة، وهذه التوجيهات تؤخذ بعين الاعتبار في النهاية من طرف الوزارات في تحضير خططهم الاستراتيجية، ثم في وضع إطار النفقات المتوسطة الأجل.

---

[1] **Source:** ministère des finance, "**Rapport sur les options de budgétisation : sous composante 1.1-budgétisation pluriannuelle** ", op-cit, p : 4-4 .

الفرع الثاني: مرحلة تحضير الموازنة

تعتبر هذه المرحلة من أهم المراحل ضمن دور الموازنة العامة، تمد من شهر سبتمبر من السنة (ن-2) وطيلة السنة (ن-1) من خلال المناقشات حول الموازنة وعرض السياسات الاقتصادية، الجبائية الموازنية، إلى غاية إمضائه من طرف رئيس الجمهورية بعد مصادقة البرلمان عليه في شهر ديسمبر من السنة (ن-1)، وتمر هذه المرحلة بالخطوات التالية:[1]

1- تحديد إستراتيجية الموازنة: تعتبر المرحلة الأولى لتحضير وإعداد الموازنة العامة، تتم من طرف وزارة المالية والوزارات المنفقة يتم فيها تحديد أولويات الموازنة على المتوسط ووضع مخطط إجمالي للموازنة من خلال مختلف الاجتماعات التي تعقدها المديرية العامة للموازنة مع الوزارات لتحديد مبالغ الاعتمادات المطلوبة من كل وزارة، كما يتم إبلاغ وزير المالية بتوقعات حجم الإيرادات.

2- تحديد توجهات الموازنة: تتم في شهر جانفي من السنة(ن-1) يتم فيها عرض مخططات الموازنة من طرف وزير المالية، كما تقوم المديرية العامة للموازنة بإصدار تقرير التوجيهات حول توقعا ت الإيرادات إضافة إلى تقرير المديرية العامة للدراسات والتوقع حول التوقعات الاقتصادية الكلية على المدى المتوسط، مع الأخذ بعين الاعتبار لمعلومات البنك المركزي حول كتغيرات السياسة النقدية وكذا تقرير المركز الوطني الاقتصادي والاجتماعي.

إضافة إلى ما سبق تقوم المديرية العامة للموازن في نهاية شهر جانفي بإصدار مذكرة التوجيهات وتوجيهها إلى مختلف الوزارات توضح فيها الغلاف الإجمالي للموازنة للاستناد عليها في تقدير نفقاتها.

3- مرحلة المناقشات حول الموازنة: يتم في هذه المرحلة تقديم اقتراحات الموازنة حسب الأنشطة ووفقا لمنطق موازنة البرامج القائمة على النتائج.

4- مرحلة التحكيم: تنقسم هذه المرحلة حسب ثلاث مستويات.

- **تحكيم داخل الوزارات:** يتم من خلال اجتماع المسيرين المسئولين عن البرامج والبرامج الفرعية والأنشطة من اجل اختيار العمليات التي تحقق الأهداف المسطرة، وذلك بتقييم مدى فعالية وعقلانية هذه الخيارات واستبعاد الخيارات الأخرى؛

[1] nassim menguellati, **le processus de préparation du budget du l'état dans le cadre du projet de modernisation des systèmes budgétaire**, mémoire de fin d'études, **L'Institut d'Economie Douanière et Fiscale,** 2006/2007, pp : 33-41.

- **تحكيم بين الوزارات:** تتم هذه العملية نهاية شهر ماي من السنة(ن-1) بين وزارة المالية والوزارات المنفقة، يركز في هذه المرحلة على نقاط اختلافها مع المديرية العامة للموازنة للنظر فيها، وفي حالة عدم التوافق ترفع إلى مجلس الوزراء لتحكيمها؛

- **التحكيم لدى مجلس الوزراء:** يبث في الخلافات العالقة في مرحلة التحكيم بين الوزارات وفي نفس الفترة.

5- مرحلة توزيع أظرفه الموازنة: تسلم الوزارات الأغلفة الإجمالية المتعددة السنوات بعد نهاية التحكيم لتقوم بتخصيصها على البرامج، حيث يعتبر إحكام مبالغ الموازنة كآخر عمل قبل التقديم إلى المجلس الوزاري للموافقة عليه.

6- موافقة المجلس الوزاري: تمتد هذه المرحلة من شهر سبتمبر إلى غاية شهر أكتوبر من السنة(ن-1) يتم فيها التحضير النهائي لتقدير المخططات والأولويات، وتحديد ومراجعة الإيرادات في إطار المشروع الأولى لقانون المالية ومشرع موازنة الدولة.

7- التصويت على مشروع قانون المالية: بعد موافقة المجلس الوزاري والإعداد النهائي لمشروع قانون المالية ومشروع موازنة الدولة، يتم عرضه على البرلمان للتصويت عليه في شهر أكتوبر بهدف الحصول على موافقتهم عليه.

8- توقيعه من طرف رئيس الجمهورية: بعد موافقة البرلمان على مشروع قانون المالية، يوق من طرف رئيس الجمهورية ليصبح قانونا ويصدر في الجريدة الرسمية، لتكون هذه أخر مراحل التوقع والانتقال إلى مرحلة التنفيذ والتجسيد الفعلي.

ثالثا- مرحلة التنفيذ: تمتد هذه المرحلة طيلة السنة (ن) يتم فيها التنفيذ الفعلي للنفقات والإيرادات المقدرة في المرحلتين السابقتين، ويمكن أن تحمل بعض التعديلات في شكل تحويلات أو قانون المالية التكميلي خلال السنة(ن) يرخص المسيرون بالالتزامات والمدفوعات مع الالتزام بالمعايير التي حددها قانون المالية وذلك في حالة الضرورة لإجراء تعديلات على الاعتمادات المالية أو عائدات الدولة، فمن الممكن أن يتم إعداد قانون مالية تكميلي لتكملة أو تعديل أحكام قانون المالية خلال السنة فقوانين المالية التكميلية تحتوي على نفس أجزاء قانون المالية بالإضافة إلى تقرير تفصيلي على التغيرات المدخلة على قانون المالية الأولي، والوثائق التي الحاملة للمعلومات الجديدة.

وذلك لتحقيق الأهداف المحددة في تقرير الأولويات والتخطيط، ويقوم المسيرون أثناء تنفيذ الموازنة بالمتابع المستمرة والتحقق من مدى تحقيق أهدافهم والمسطرة في تقرير الأولويات والتخطيط، واحترام

السقوف الموضوعة لاعتمادات الدفع، وتراخيص الالتزام، ويمكن توضيح أهم مراحل التنفيذ من خلال الشكل التالي:

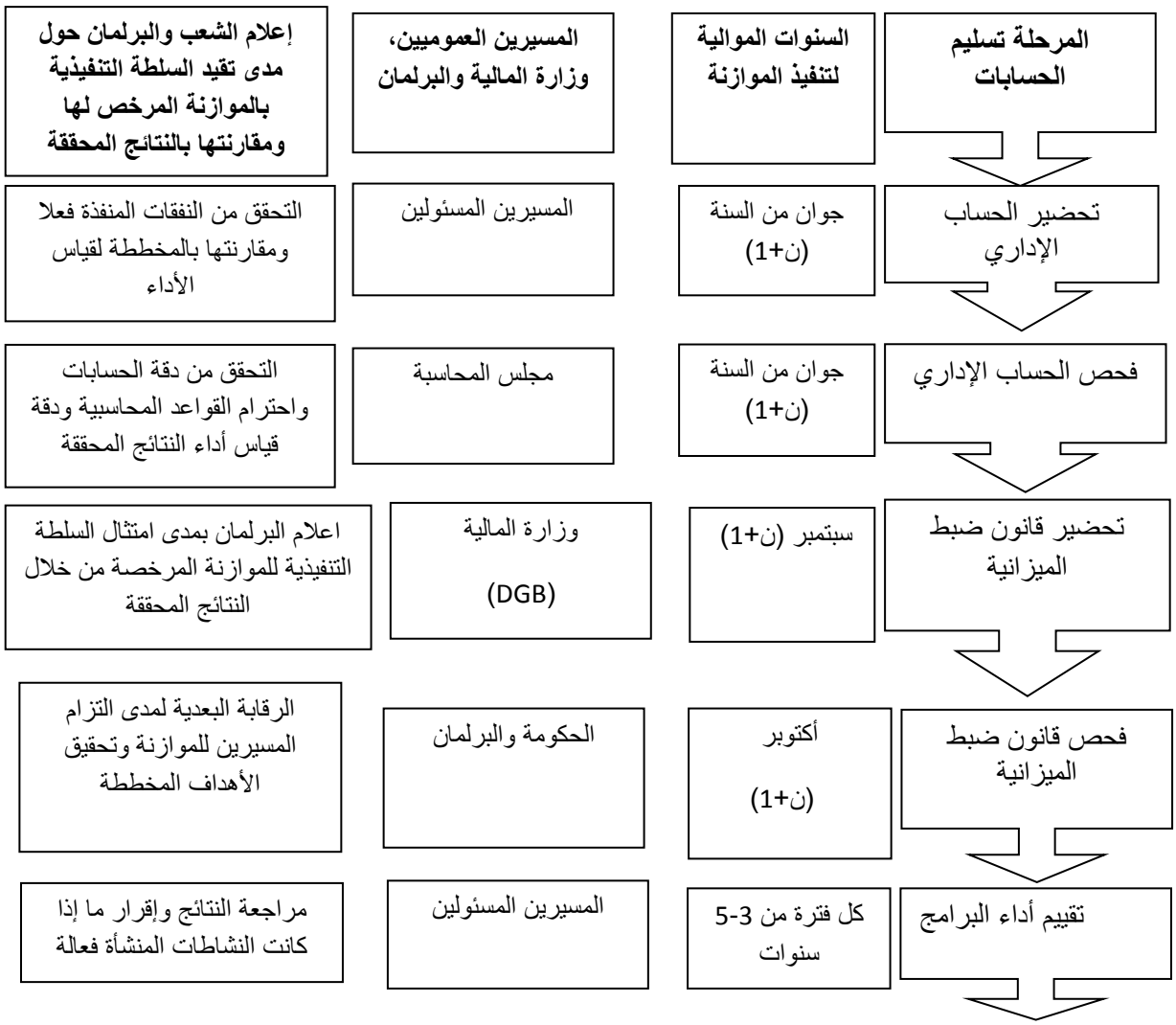
الشكل رقم(5-3): مرحلة تنفيذ الموازنة العامة في ظل العصرنة



Source: ministère des finance, "**Rapport sur les options de budgétisation : sous composante 1.1-budgétisation pluriannuelle** ", op-cit, p : 4-8 .

رابعا- مرحلة تسليم الحسابات: تعتبر آخر مرحلة في دورة الموازنة العامة، يتم فيها إعداد الحساب الختامي الإداري في السنة (ن+1) لعرضه على مجلس المحاسبة، والشكل الموالي يوضح أهم مراحل مرحلة تسليم الحسابات.

الشكل رقم(5-4): مرحلة تسليم الحسابات



Source: ministère des finance, "**Rapport sur les options de budgétisation : sous composante 1.1-budgétisation pluriannuelle "**, op-cit, p : 4-9.

تتمثل الحسابات المُسَلمة التي تشكل المرحلة الأخيرة من دورة الموازنة العامة في حساب التسيير الذي يقدمه المحاسبون العموميين باعتبارهم المسئولين عن مسك محاسبة الدولة والتي تشكل أهم طرق تقديمه، سواء كانت محاسبة الخزينة التي تعكس الإيرادات والنفقات المنفذة وفقا لتواريخ الصرف والتسديد أو المحاسبة العامة التي تعكس جميع المعاملات على أساس التأكد من الحقوق والواجبات على أساس السنة المتعلقة بها بعيدا عن محاسبة الصندوق، كما قد يعتمد على المحاسبة التحليلية التي تكون التكاليف فيها مخصصة لمختلف المبادرات المتخذة في إطار البرنامج حسب النشاط، بالإضافة إلى قانون ضبط الميزانية العامة الذي يمثل التنفيذ الفعلي للبرامج الذي يعد في شهر سبتمبر من السنة (ن+1) ليقدم إلى البرلمان لمراقبته في السنة (ن+3) في إطار قانون ضبط الميزانية.

وتجدر الإشارة في الأخير أن دورة الموازنة العامة قد احتفظت بمراحلها الأربعة التقليدية من حيث الشكل، إلا انه توجد تغيرات في إجراءات ومحتوى كل مرحلة من هذه المراحل أهمها:

– لقد أصبح التخطيط على المدى المتوسط ذو أهمية كبيرة ضمن إجراءات تقدير وتحضير الموازنة العامة(إطار النفقات على المدى المتوسط) الذي يتضمن توقعات النفقات لعدة سنوات، وذلك لارتباطه بمتغيرات الاقتصاد الكلي وارتباطه مباشرة بأهداف السياسة الاقتصادية؛

– أصبح تحضير الموازنة يتم في شكل برامج وبرامج فرعية وأنشطة عوض، فكل مسير مسئول يقع على عاتقه تحديد المهام والبرامج أهدافه التي تكون وفقا لمؤشرات الأداء مع تحملهم لمسئولية تحقيق الأهداف مقابل تمتعهم بهامش حرية للتصرف في الاعتمادات الممنوحة لهم؛

– تتغير طرقة تصويت البرلمان على الموازنة العامة بالنسبة لنفقات التسيير و التجهيز من التصويت على الفصول والمواد إلى التصويت على الحافظات والبرامج؛

– إلزام الحكومة بإعداد وتقديم قانون ضبط الميزانية العامة، وعرضه على البرلمان من اجل تحقيق الرقابة البرلمانية البعدية،

– تغير طبيعة الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة من رقابة المشروعية إلى رقابة الأداء ونوعية التسيير العمومي والتي سنفصل فيها في المبحث الثالث من هذا الفصل.

المبحث الثاني: عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

إن التطورات الحاصلة في مجال تسيير المالية العمومية والتوجه نحو تبني منطق التسيير القائم على النتائج في مجال الموازنة العامة أبانت محدودية نظام المحاسبة العمومية الحالي في تقييم الوضعية المالية والأداء للدولة الجزائرية، ذلك أن هذا النظام قائم على محاسبة الاستخدامات والموارد(الصندوق) الذي لا تسجل بموجبه العمليات المحاسبية إلا بالتحصيل أو الدفع، عكس التوجه الحديث للمحاسبة العمومية القائم على استخدام أساس الاستحقاق، هذا ما دفع الحكومة الجزائرية إلى مباشرة مشروع عصرنة نظامها المحاسبي العمومي استجابة للمعايير الدولية من جهة، وتوفير المعلومات الصادقة التي تعتبر مدخلات النظام الرقابي الذي تتحدد كفاءته وفعاليته بمصداقية مخرجات النظام المحاسبي من جهة أخرى.

لقد عرف نظام المحاسبة العمومية في الجزائر غياب إطار قانوني شبه كلي إلى غاية صدور القانون رقم 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية ونصوصه التطبيقية، والإصلاحات التي باشرتها الجزائر منذ سنة 1995 نظرا للنقائص المسجلة على مستوى مدونة حسابات الخزينة، وعليه تم إعداد مخطط محاسبي للدولة وفق المخطط المحاسبي للمؤسسات الربحية، لكن سرعان ما تم التخلي عليه لعدم تماشيه مع المعايير الدولية للمحاسبة ليتم إعداد مخطط محاسبي جديد سنة 2006 والذي لا يزال في طور التصور والاختبار.

المطلب الأول: واقع المحاسبة العمومية في الجزائر

تتسم المحاسبة العمومية في الجزائر بمواصفات النظم المحاسبية التقليدية التي تعتمد على تنفيذ المعاملات المالية وفق قواعد الأساس النقدي، الذي يركز على مراقبة وتدقيق التدفقات النقدية الناتجة عن تنفيذ الميزانية، حيث أن المعالجة المحاسبية التي يتم تنفيذها لإدارة بيانات النظام المحاسبي يمكن اعتبارها بمثابة دفتر لمتابعة النقد بصفة تفصيلية.

الفرع الأول: التطور التاريخي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر

لقد مر النظام المحاسبي العمومي في الجزائر بعدة مراحل من فترة الاستعمار وامتدت عبر تاريخ الجزائر المستقلة، حيث تبرز ثلاث محطات رئيسية لهذا التطور.

أولا- مرحلة قبل وبعد الاستقلال: لقد كان نظام المحاسبة الجزائري خاضعا للنظام الفرنسي، حيث استمر العمل بمعظم النصوص التشريعية والتنظيمية التي كانت تحكم نظام المحاسبة العمومية في فرنسا، بصفة عامة لا سيما المرسوم الإمبراطور المؤرخ في 31 ماي 1862 المتضمن تنظيم المحاسبة العمومية ونصوص أخرى من بينها مرسوم31 ديسمبر1946 المتعلق بالنظام المالي للجزائر الذي مس المحاسبة

العمومية ولاسيما الرقابة القبلية للنفقات، ثم استقلت بنظام مالي خاص والذي تضمنه المرسوم رقم 1413/50 المؤرخ في13 نوفمبر 1950 المتعلق بالنظام المالي الجزائري[1].

ثانيا– مرحلة الجزائر المستقلة: لقد قامت الجزائر بعد الاستقلال بإصدار العديد من النصوص القانونية والتنظيمية لتعويض القوانين الفرنسية التي تم إبطالها نهائيا سنة 1975 بتطبيق المرسوم 73–29 المؤرخ في 1973/07/05 بالإضافة إلى إصدار أحكام تشريعية تتعلق بالمحاسبة العمومية، لتدخل مرحلة مهمة من خلال التنظيم المالي والمحاسبي بإصدارها أهم القوانين التي تهتم بتسيير العمل العام وحمايته، حيث تم إصدار القانون العضوي 17/84 المؤرخ في 1984/07/07 والمتعلق بقوانين المالية الذي يعتبر أول قانون أعطى بعض المعالم الأساسية لنظام المحاسبة العمومية.

ثالثا– مرحلة ما بعد 1989: برغم صدور النصوص القانونية في المرحلة السابقة إلا انه بقي مفهوم المحاسبة العمومية غير واضح بشكل كافي ويعتمد على القيد البسيط في تسجيلاته المحاسبية، إلى غاية صدور القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية والمؤرخ في 1990/08/15 الذي شكل الإطار القانوني المنظم للمحاسبة العمومية ومجالها ونطاق تطبيقها، حيث تم بموجبه اعتماد القيد المزدوج من خلال صدور التعليمة رقم 78 بتاريخ 1991/08/17 المحددة لكيفية تطبيق المحاسبة العمومية وفقا لمبدأ القيد المزدوج تسجل فيه كل عملية التحصيل أو الصرف الفعلية في حسابين على الأقل أحدهما دائن والآخر مدين طيلة السنة المدنية مما يسمح بقراءة أفضل للأرقام والمبالغ الّتي تقدّمها مختلف الجداول المحاسبيّة من خلال الحسابات المخصّصة لهذا الغرض، ويتعلّق الأمر بأربع أنواع من الحسابات هي: الحسابات المالية، حسابات التّقييد المؤقتة، الحسابات الوسيطة، حسابات التّقييد النّهائية، حيث يتم وفقا لهذه الطريقة إغفال الاعتمادات غير المنفذة بإلغائها أو ترحيلها إلى السنة اللاحقة[2].

الفرع الثاني: الإطار العام للمحاسبة العمومية في الجزائر

يتولى نظام المحاسبة العمومية مهمة متابعة وإثبات العمليات المالية وإعداد التقارير والقوائم المالية الهيئات العمومية، وفق أسس وقواعد قانونية تضبط إجراءات تداول المال العام وتحدد آليات الرقابة عليه والمساءلة القانونية للمسئولين عن تنفيذ العمليات المالية للدولة، حيث يمكننا التمييز بين الإطار القانوني المحدد لإجراءات تخطيط وتحضير وتنفيذ الموازنة العامة للدولة، وكذا الصلاحيات والمسؤوليات والإطار التنظيمي المتعلق بتقنين الجانب التقني للمحاسبة العمومية والخاص بضبط إجراءات مسك القيود والسجلات المحاسبية.

---

[1] محمد مسعي، **المحاسبة العمومية**، ط2، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2003، ص: 2.

[2] Ali bissaad, **Droit de la comptabilité publique**, éditions Houma, Algérie , 2004, pp :191-196.

أولا- الإطار القانوني للمحاسبة العمومية

تحكم المحاسبة العمومية في الجزائر نصوص قانونية تشريعية وتنظيمية هي:

1- الدستور: وتشمل الأحكام التي جاءت في الدستور والمتعلقة برقابة البرلمان على استعمال الاعتمادات المالية في مختلف مراحل دورة الموازنة العامة، وكذا نصه على ضرورة تقديم الحكومة سنويا بيانا عن السياسة العامة تعقبه مناقشات لعمل وأداء الحكومة للوقوف على مدى تنفيذ برامج الحكومة الذي وفقت عليه السلطة التشريعية مسبقا.

2- القوانين المتعلقة بالمالية العامة: والمتمثلة في القانون العضوي 17/84 المؤرخ في 1984/07/07 والمتعلق بقوانين المالية و القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية والمؤرخ في 1990/08/15 اللذان يشكلان المصدر الرئيسي للقواعد والأحكام التي تسير الأموال العمومية، كما تستمد القواعد التقنية من التعليمة العامة الصادرة عن وزارة المالية سنة 1967، والمتعلقة بمحاسبة الدولة التي جاءت بمدونة حسابات الخزينة المعمول بها إلى يومنا هذا.

كما قامت الدولة بتحديد عمل القائمين على تنفيذ الموازنة العامة للدولة بتنفيذ النفقات كتحصيل الإيرادات وتسجيل كل العمليات المتعلقة بالدولة وتحديد مسئولياتهم من خلال المرسوم التنفيذي رقم 90-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين، الذي يوضح الشروط التي تتوفر في تعيين واعتماد المحاسبين لقيام بمهامهم، بالإضافة إلى المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لشروط الأخذ بمسئولية المحاسبين العموميين، وإجراءات مراجعة باقي الحسابات، وكيفية اكتتاب تأمين بغطي مسؤولية المحاسبين العموميين كالمرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتوياتها، كما تم إعداد مرسوم تنفيذي آخر تحت رقم91- 314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بإجراءات تسخير الآمرين بالصرف للمحاسبين العموميين.

بالإضافة إلى التشريعات المدرجة في قوانين المالية السنوية التي تشكل أهم مصادر التشريع لنظام المحاسبة العمومية، والتي تترجمها وتفسرها مختلف اللوائح والتعليمات ذات الطابع التقني التي تصرها المديرية العامة للمحاسبة العملية على مستوى وزارة المالية.

3- الاجتهاد القضائي: يلعب الاجتهاد القضائي دورا مهما في تفسير قواعد المحاسبة العمومية الغامضة أو التي تكون محل جدل أثناء تطبيقها، وكذا سد الفراغ القانوني في حالة وجوده.

ثانيا- الإطار التنظيمي للمحاسبة العمومية: يعتمد التنظيم المحاسبي في الجزائر على الدمج والتركيز المرحلي للمحاسبة، حيث يقوم المحاسب العموم الرئيسي بدمج محاسبة المحاسبين الثانويين التابعين له مع محاسبته ليرسلها إلى العون المركزي للخزينة العمومية الذي يتولى مهمة جمع ومركزة محاسبة كل المحاسبين الرئيسيين وإعداد الحساب الختامي للدولة.

1- مفهوم النظام المركزي للمحاسبة العمومية: يقصد بمركزية النظام المحاسبي تسجيل العمليات المحاسبية تحت إشراف العون المركزي للمحاسبة العمومية من خلال ربط وتركيز حسابات الخزينة بين مختلف المحاسبين العموميين، وذلك بمركزة حسابات المحاسبين العموميين الثانويين لدى المحاسبين الرئيسيين التابعين لهم، والذين يقومون بدمجها مع محاسباتهم، ثم يقومون بإرسالها إلى العون المحاسب المركزي للخزينة لإعداد الحساب الختامي وتحديد نتيجة الدورة.

2- تنظيم شبكة محاسبي الخزينة العمومية: يعتمد نظام المحاسبة العمومية الجزائري على تنظيم إداري يسمح بدمج وتركيز المحاسبة العمومية بصفة تدريجية، وذلك من خلال شبكة الخزينة العمومية المتكونة مما يلي:

- **المحاسبون الثانويون:** يعتبر أمناء خزائن البلديات محاسبون عموميون ثانويون يخضعون للسلطة أمناء خزائن الولايات، يقومون بتنفيذ ميزانيات البلديات والهيئات العمومية ذات الطابع الإداري المتواجدة على مستوى دوائرهم، أما قابضو الضرائب والجمارك وأملاك الدولة ومحافظو الرهون يعتبرون محاسبون ثانويون تابعون لأمناء خزائن الولايات محاسبيا فقط باعتباره يملك حق مراقبة وتدقيق عملياتهم المالية والمحاسبية.

- **أمين خزينة الولاية:** هو المحاسب الرئيسي المكلف بتنفيذ العمليات المالية لميزانية الدولة على مستوى الولاية، إضافة إلى تنفيذ ميزانية الولاية والهيئات العمومية ذات الطابع الإداري الموجودة في اقليم الولاية، كما يقوم أمين خزينة الولاية في نهاية كل شهر بدمج وتركيز محاسبات المحاسبين الثانويين التابعين له بصفته المحاسب الرئيسي المكلف بمراقبتهم، ثم يقوم بإضافة ودمج المحاسبة الخاصة به ليرسلها إلى العون المحاسب المركزي للخزينة.

- **أمين الخزينة الرئيسية:** يعتبر محاسب رئيسي يقوم بتنفيذ العمليات المالية المتعلقة بالحسابات الخاصة للخزينة، تنفيذ نفقات معاشات المجاهدين، معاشات أفراد الجيش، التقاعد المدفوع من ميزانية الدولة.

- **أمين الخزينة المركزية:** هو محاسب رئيسي يقوم بتنفيذ العمليات المالية للمصالح المركزية للدولة المتمثلة في مصالح رئاسة الجمهورية ورئاسة الحكومة، ومختلف الوزارات والهيئات الإدارية ذات الطابع الوطني، بالإضافة إلى مراقبة صناديق التسبيقات والإيرادات المفتوحة لديها.

- **العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية:** هو المحاسب العمومي الرئيسي الوحيد الذي يملك هذه الصفة دون أن يقوم بحيازة أو تداول أموال عمومية- ليس له صندوق- مهمته دمج ومركزة محاسبة المحاسبين العموميين الرئيسيين ومختلف الإحصائيات المتعلقة بالوضعية المالية للخزينة وتنفيذ العمليات الخاصة بالحساب الجاري للخزينة المفتوح لدى البنك المركزي، كما يقوم بمراقبة العمليات التي تتم بواسطة الحساب البريدي الجاري المفتوح لدى الخزينة، وتسيير الحساب الخاص للخزينة العمومية المتعلق بالتسبيقات والقروض، بالإضافة إلى مسك حساب التسديد مع الخارج إلى جانب متابعة وتسيير المديونية العمومية من الناحية المحاسبية.

ثالثا- الإطار التقني لنظام المحاسبة العمومية: يعتمد التنظيم المحاسبي للعمليات المالية على مجموعة من الدفاتر المحاسبة التي تسجل فيها العمليات المالية التي تقوم بها الخزينة العمومية باستخدام مدونة حسابات الدولة.

1- الدفاتر المحاسبية: تعتمد المحاسبة العمومية للدولة على مجموعة من الدفاتر والسجلات المحاسبية والمتمثلة فيما يلي:[1]

- **مستخرج العمليات اليومية:** تسجل فيه العمليات اليومية التي تقوم بها الخزينة العمومية اعتمادا على حسابها الجاري لدى البنك المركزي؛
- **الدفتر العام:** تسجل فيه المبالغ الإجمالية للعمليات المتعلقة بكل حساب في نهاية كل شهر؛
- **سجل الحسابات العام:** تسجل فيه مجاميع المبالغ الدائنة والمدينة لكل الحسابات بهدف تحديد رصيد كل حساب في نهاية كل شهر؛
- **ميزان الحسابات الشهرية:** يستخدم لأجل إعداد الخلاصة الشهرية للحسابات بالاعتماد على دفتر اليومية العامة وسجل الحسابات العام.

2- الحسابات ذات الطابع الإحصائي: يستعين المحاسب العمومي بمستندات ذات طابع إحصائي، لأنها لا تخضع للقواعد والأسس المحاسبية المتعارف عليها بما فيها مبدأ القيد المزدوج، وتستمد هذه المستندات البيانات المالية من السجلات المحاسبية لاسيما ميزان الحسابات الشهري بهدف توظيفها وتقديمها في شكل جداول تكون مفيدة من الجانب الإحصائي للمصالح المركزية لوزارة المالية، في تلعب دورا هاما ومكملا للدفاتر والسجلات النظامية، حيث أن استخدام الأساس النقدي أو الأساس النقدي المعدل لا يوفر بيانات كافية للأجهزة الرقابية[2]، وتنقسم هذه المستندات إلى ما يلي:

- الوضعية المختصرة لعمليات الخزينة؛
- الحساب الختامي للدولة؛
- الوضعية الشهرية والسنوية لتنفيذ ميزانية التسيير؛
- الوضعية الشهرية والسنوية لتنفيذ ميزانية التجهيز.

3- مدونة حسابات الخزينة العمومية: تتضمن مدونة حسابات الخزينة تسع مجموعات، تضم حسابات عامة، نوجزها فيما يلي:[3]

- **المجموعة 1 المتعلقة بعمليات الصندوق والمحفظة:** تتضمن هذه المجموعة الحسابات المالية المتعلقة بتسجيل حركة التدفقات المالية على مستوى الخزينة العمومية، والمتمثلة في حساب النقد(ح/10)، حساب التسديد للخزينة مع البنك المركزي(ح/11)، حساب الأوراق المالية(ح/12)، حساب الودائع(ح/13)؛

---

(1) Ministère de finance Algérienne, **Textes relatifs a la comptabilité publique, instruction n°078 du 17 aout 1991**, pp :146-158.

(2) قاسم إبراهيم الحسيني، **المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة**، مؤسسة الوارق، عمان، 1999، ص: 99.

(3) Ministère de finance, **nomenclature des comptes du trésore**, direction général de trésore , Algérie, 2012.

- **المجموعة 2 المتعلقة حسابات عمليات الميزانية:** تتضمن هذه المجموعة الحسابات المتعلقة بتسجيل العمليات المتعلقة بالتنفيذ الفعلي لإيرادات ونفقات الميزانية العامة، والمتمثلة في حساب الميزانية(ح/20) حساب تنفيذ الميزانية(ح/21)؛

- **المجموعة 3 المتعلقة بعمليات الخزينة:** تشتمل هذه المجموعة على الحسابات الخاصة المتعلقة بتنفيذ برامج التنمية خارج الميزانية العامة، والمتمثلة في الحسابات الخاصة للخزينة(ح/30)، الحسابات الخاصة لتنفيذ الإيرادات(ح/31)، الحسابات التخصيص الخاص(ح/32)، حساب الديون النهائية للدولة(ح/33) حساب تحويل الإيرادات(ح/34)، حساب تنفيذ ديون الدولة(ح/35)، حساب ديون الدولة الإرباح والأعباء(ح/36)؛

- **المجموعة 4 المتعلقة بحسابات مراسلي الخزينة العمومية:** تسجل فيها الأموال التي المودعة، وتتضمن حسابات مراسلي الخزينة المتعلقة بالتنفيذ النهائي(ح/40)، مراسلي الخزينة المتعلقة بتحصيل الإيرادات(ح/41)، مراسلي الخزينة المتعلقة بتنفيذ الإيرادات(ح/42)؛

- **المجموعة 5 المتعلقة بالحسابات تحت التسوية:** تسجل فيها العمليات التي لم يتم تسويتها من طرف المحاسب العمومي والمتمثلة في الإيرادات للتصنيف والتسوية والتحويل، النفقات للتصنيف والتسوية والتحويل، التدفقات النقدية والتحويلات ما بين المحاسبين، الحسابات الوسيطة، ليتم إلغاؤها وتسجيلها في القيد النهائي في دفاتر المحاسب المكلف بهذه العملية؛

- **المجموعة 6 المتعلقة بحساب النتائج:** يسجل في هذه المجموعة حسابات النتائج التي تضم حساب النتيجة المتعلقة تنفيذ الميزانية(ح/60)، وحساب رصيد عمليات الخزينة (ح/61)؛

- **المجموعة 7 المتعلقة بالديون المضمونة من طرف الدولة:** يسجل في هذه المجموعة العمليات التي تقوم بها الدولة والتزاماتها، كالقروض التي تمنحها للهيئات العمومية، وتشمل القروض المضمونة من طرف الدولة(ح/70)، وأقساط القروض المضمونة من طرف الدولة(ح/71)؛

- **المجموعة 8 المتعلقة بحقوق الدولة:** تسجل في حسابات هذه المجموعة العمليات الخاصة بحقوق الدولة على الهيئات والإدارات العمومية التي دفعتها الدولة في شكل قروض، وتشمل هذه المجموعة حساب الحقوق المختلفة(ح/80)، وحساب المستحقات الآجلة(ح/81).

- **المجموعة 9 المتعلقة بالقيم غير المتداولة:** تضم هذه المجموعة الحسابات المتعلقة بتسجيل العمليات المالية الموجودة بالحافظة المالية لخزينة الدولة عند إصدارها أو تداولها في السوق المالية، وتتضمن هذه المجموعة المحفظة المالية للمحاسبين الرئيسيين(ح/90)، والمحفظة المالية للوسطاء الماليين(ح/91).

الفرع الثالث: أعوان المحاسبة العمومية

إن تنفيذ العمليات المالية العمومية يتطلب تدخل فئتان من الأعوان هما:

أولا- الآمرون بالصرف: هم موظفون يتصرفون باسم ولصالح الدولة من خلال تسييرهم للهيئات والوحدات العمومية، من خلال تنفيذ العمليات المالية فيما يتعلق بصرف النفقات وتحصيل الإيرادات في

مرحلتهما الإدارية، ولقد عرفه القانون 21/90 بنص المادة 23 بأنه كل شخص مؤهل لتنفيذ عمليات الإثبات والتصفية بالنسبة للإرادات، والالتزام والتصفية والأمر بالصرف النسبة للنفقات.

وينقسم الآمرون بالصرف إلى آمرون بالصرف رئيسيين وثانويين، بالإضافة إلى الآمر بالصرف الوحيد الذي جاء به قانون المالية لسنة 1992، كما يمكن تفويض الأمر بالصرف حسب المادة 29 من القانون 21/90.

1- الآمرون بالصرف الرئيسيون أو الإبتدائيون: بناء على نص المادة 26 من القانون 21/90 تمنح صفة الآمرون بالصرف الرئيسيون لشاغلي المناصب التالية: رئيس المجلس الدستوري، رئيس المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة ومجلس الدولة، رئيس مجلس المحاسبة، الوزراء، الولاة في ميزانيات الولايات رؤساء المجالس الشعبية الوطنية في ميزانيات بلدياتهم، والمسئولون المعينون على رأس المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

2- الآمرون بالصرف الثانويون: يقوم الآمرون بالصرف الرئيسيون بتعيين الآمرين بالصرف الثانويين من أجل تسيير وتنفيذ ميزانية وحدات القطاع العام اللامركزية، حيث تتشكل شبكة الآمرين بالصرف الثانويين من المديرين الجهويين والمديرين المنصبين على رأس الهيئات العمومية غير الممركزة الذين يمثلون مختلف الوزارات على المستوى المحلي، والذين يقومون بإصدار أوامر تحصيل الإيرادات وحوالات الدفع بتفويض من الآمر بالصرف الرئيسي.

3- الآمر بالصرف الوحيد: يعتبر الوالي الآمر بالصرف الوحيد عندما يمثل الآمرين بالصرف الرئيسيين(الوزراء) في تنفيذه لنفقات التجهيز غير الممركزة والمسجلة باسمه في إطار البرامج القطاعية.

وتجدر الإشارة إلى انه يمكن للآمر بالصرف أن يفوض صلاحياته المحاسبية في حدود اختصاصه وتحت مسؤوليته من خلال منحه تفويضات بالإمضاء إلى موظفين مرسمين تحت سلطته وهو تفويض شخصي ينتهي بنهاية احد أطرافه وذلك طبقا للمادة 29 من القانون 21/90.

ثانيا- المحاسبون العموميون: المحاسب العمومي هو موظف يعتمد ويعين من طرف وزير المالية حسب الشروط المنصوص عليها والخاصة بكل صنف من الأصناف، وذلك وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 91- 311 المؤرخ في 1991/09/07 والمتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم، حيث عرفته المادة 33 من القانون21/90 بأنه كل شخص يعين قانونا للقيام بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات، وضمان حراسة وحفظ الأموال والسندات والقيم والموارد المكلف بها، بالإضافة إلى تداول الأموال والقيم والممتلكات والموارد العمومية، ويصنف المحاسبون العموميون حسب المادة 3 من المرسوم التنفيذي 311/91 المؤرخ في 1991/09/07 إلى محاسبين رئيسيين وثانويين.

1- المحاسبون العموميون الرئيسيون: يعتبر محاسبا رئيسيا محاسب مكلف بإجراء القيد النهائي في سجلات المحاسبة للعمليات المالية للدولة، حيث يقوم بإعداد حساب التسيير الذي يخضع لمراقبة مجلس المحاسبة، وفقا لنص المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم 313/91 المؤرخ في 1991/09/07 والمتعلق

بإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها، يتصف بصفة المحاسبين الرئيسيين التابعين للدولة العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية، أمين الخزينة المركزية، أمين الخزينة الرئيسية، أمناء خزائن الولايات.

2 – المحاسبون العموميون الثانويون: يعتبر محاسبا ثانويا كل محاسب يقوم بتنفيذ العمليات الخاصة بالإيرادات والنفقات لفائدة المحاسب الرئيسي، الذي يقوم بدوره شهريا بتدقيق ودمج القيود المحاسبية التي قام بها المحاسب الثانوي الواقع في إقليم سلطته المحاسبية، ويعتبر محاسبا ثانويا حسب نص المادة 32 من المرسوم التنفيذي 313/91 السابق الذكر كل من قابضو الضرائب والجمارك وأملاك الدولة، أمناء خزائن ما بين البلديات والمراكز الإستشفائية الجامعية، ومحافظو الرهون العقارية، وكذا أمناء خزائن القطاع الصحي.

وينبغي التنويه بالدور الكبير الذي يلعبه المحاسب العمومي في مجال مراقبة وتنفيذ عمليات تحصيل الإيرادات وتنفيذ النفقات من حيث النظامية وليس من حيث الملاءمة، عن طريق التحقق من مشروعية العمليات المالية على الوثائق المحاسبية ومطابقتها للقوانين المعمول بها، دون أن يتدخل في مجال حسن تسيير المال العام الذي هو من اختصاص الآمر بالصرف وفقا للتسيير التقليدي.

الفرع الرابع: مبادئ المحاسبة العمومية

تحكم المحاسبة العمومية مجموعة من المبادئ ترسخت عبر تاريخ تطبيقها، مما ساهم في نجاح تطبيقها وأدائها لمهامها بكفاءة، وتتمثل هذه المبادئ فيما يلي:

أولا– مبدأ الفصل بين المحاسبين العموميين والآمرين بالصرف: يقصد بمبدأ الفصل التفريق بين الوظائف الإدارية التي تملك صلاحيات الأمر والتقرير، والوظائف المحاسبية التي لها صلاحيات التنفيذ والتسجيل[1]، حيث تم تجسيد تطبيق هذا المبدأ في نظام المحاسبة العمومية الجزائري بموجب القانون 21/90 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، والذي يحدد مجال واختصاص كل من الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين دون أن يتدخل كل عون في مجال اختصاص الآخر بنص المادة 55 منه، والمادة 56 التي تمنع أن يكون الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين أزواجا، هذه الازدواجية في تنفيذ العمليات المالية تعتبر قاعدة أساسية للسلامة المطبقة على الهيئات العمومية[2].

ثانيا– مبدأ وحدة الصندوق: تعني هذه القاعدة أن كل الأموال العمومية يجب أن توضع في صندوق واحد تحت مسؤولية ورقابة وزارة المالية[3]، ذلك أن وحدة الأنشطة المالية لكل مؤسسة عمومية تفرض أن كل أموالها مهما كان مصدرها تستعمل لتغطية نفقاتها مهما كانت طبيعتها، وينتج عن هذه القاعدة وجود صندوق واحد وحساب جاري واحد لكل مؤسسة عمومية، وبالتالي المحاسب له صندوق واحد وحساب بريدي جاري واحد بموجب ترخيص من وزارة المالية.

---

(1) جمال لعمارة، **أساسيات الموازنة العامة للدولة**، مرجع سابق، ص: 148.

(2) Ali bissaad, **Droit de la comptabilité publique**, op-cit , p : 15.

(3) محمد سعودية، **الرقابة المالية لتنفيذ ميزانية الدولة في الجزائر**، مرجع سابق، ص: 43.

ثالثا– مبدأ وحدة الخزينة: تتولى وزارة المالية مسؤولية تسيير الخزينة العمومية، وكذا الأموال العمومية التي تشكل جملة الاستعدادات المالية التي توضع تحت تصرف المؤسسات العمومية، كما أن الأموال التي تمتلكها الجماعات المحلية والمؤسسات العمومية يكون لِزاما عليها إيداعها في حساب بخزينة الدولة.

المطلب الثاني: مشروع المخطط المحاسبي للدولة لسنة(2002)

لقد جاء مشروع المخطط المحاسبي للدولة استجابة للمعايير الدولية التي وجدت لتوحيد لغة التخاطب المحاسبي بين مختلف الدول، بالإضافة إلى العوامل المتعلقة بعجز مدونة حسابات الخزينة عن تأدية الدور المنوط بها.

الفرع الأول: دواعي إصلاح المحاسبة العمومية

إن محدودية الإطار المحاسبي الحالي، والتوجه الدولي نحو اعتماد منطق جديد في التسيير العمومي وكذا اعتماد معايير محاسبية عمومية موحدة تشكل أهم أسباب مباشرة الدولة الجزائرية لمشروع إصلاح محاسبتها العمومية، والتي ويمكن إيجازها فيما يلي:[1]

– **المدونة الحالية لا تعطي نظرة شاملة حول الذمة المالية للدولة:** حيث تقتصر عملية التقييد المحاسبي في إطار المحاسبة الحالية للدولة على تسجيل عمليات الصّندوق أي العمليات الخاصة بتحصيل الإيرادات ودفع النّفقات المدرجة ضمن تنفيذ قانون الماليّة، فمدوّنة حسابات الخزينة تخدم فكرة محاسبة الصّندوق أي ما تم تحصيله و ما تم إنفاقه، مهملة أهم عناصر الذمة المالية للدولة من أملاك عقارية ومنقولة، مستحقات الدولة وديونها، والّتي تتم متابعتها خارج الإطار المحاسبي من طرف مختلف المصالح المعنية، الأمر الذي يترتب عنه سوء تسيير هذه العناصر من ذمة الدولة نظرا لصعوبة التحكم في المعطيات الخاصة بالقيمة الحقيقية لها وكذا تطورها.

– **جمود ترقيم حسابات المدونة:** إن ترقيم حسابات المدونة غير مرن نظرا للاعتماد على الترقيم الخطي ما أثر سلبا على تجانس ووحدة المدونة وصعب من عملية التكيف مع التعديلات المتكررة التي تفرضها العمليات الجديدة أو التغير في نشاطات الدولة، بالإضافة إلى أن عناوين الحسابات تتميز في كثير من الأحيان بعدم دقتها وعدم تناسبها مع محتوى وطبيعة العمليات التي تكون موضوع التقييد المحاسبي.

---

[1] انظر – عبد السميع روينة، **واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر خلال الفترة 2003–2008**، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول واقع الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، يومي 29و 30نوفمبر 2011، ص: 05.

– أحمد يوسف السعيدي، **نظام المحاسبة العمومية ومدى ملاءمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم تجارية، تخصص محاسبة، جامعة البليدة 2، ص ص: 189–190.

– شلال زهير، **آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية الدولية**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية ، التجارية وعلوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2014 ، ص 175–176.

– **صعوبة تجميع المعلومات المحاسبية:** عدم تماشي مدونة الحسابات مع التقنيات المحاسبية الجديدة في معالجة المعلومات، التي تتطلب وجود نظام للإعلام الآلي يسهر على تجميع مختلف المعطيات المحاسبية المتواجدة عبر كل مراكز التسجيل المحاسبي بل إن عملية التجميع في غالب الأحيان لا تتم في الآجال المحددة، مما يسبب تأخرا في الحصول على كل المعلومات وبالتالي اتخاذ القرارات الملائمة، وهو ما يقف حاجزا أمام تجسيد سياسة عقلنة وترشيد النفقات العمومّية وكذا التسيير الفعال للمالية العمومية.

– **عجز النظام المحاسبي الحالي على التكيف مع العمليات المالية الجديدة للدولة:** وذلك لاعتمادها على حسابات تتوافق مع الفترة المستخدمة والتي كانت تعتمد على المعاملات البسيطة وسهلة التسجيل والاعتماد على الجداول الإحصائية خارج تنظيم العمل المحاسبي من أجل إعداد القوائم المالية لمدونة إعداد الحساب الختامي للدولة من خلال قانون ضبط الميزانية،

– **عدم إعطاء نظرة شاملة حول ذمة الدولة:** حيث أن عملية التسجيل المحاسبي في إطار المحاسبية العمومية تتعلق فقط بتحصيل الإيرادات وتنفيذ النفقات (الأساس النقدي) وبذلك تم إهمال عناصر أخرى مهمة كالأملاك العقارية والمنقولة، وكذا حقوق الدولة والديون اتجاه الغير، والتي تتم متابعتها خارج الإطار المحاسبي، وهذا ما أدى إلى سوء تسيير عناصر الذمة المالية للدولة.

– **صعوبة تطبيق المعايير الدولية والتكيف معها:** إن اعتماد نظام المحاسبة لمدونة الخزينة لا يسمح بتطبيق المعايير التي تعتمد على محاسبة الالتزام، وبالتالي لا يأخذ بعين الاعتبار النفقات المخصصة خلال السنة المالية وغير المدفوعة في نهاية السنة، مما يؤدي إلى عدم تحميل النفقات والإيرادات حسب السنة المخصصة لها، مما ينتج عنه عدم التحكم في النفقات وترشيد الاعتمادات المخصصة حسب السياسة العامة للدولة، بالإضافة إلى عدم إمكانية التكيف مع المعايير نظرا لعجز المخطط المحاسبي للخزينة على معالجة العناصر المتمثلة في الحقوق المثبتة وذمة الدولة، حيث يتم معالجتها خارج المخطط المحاسبي للخزينة العمومية؛

– **عدم تماشي المخطط المحاسبي للخزينة مع التقنيات المحاسبية الحديثة:** حيث تتطلب معالجة المعلومات وجود نظام معلوماتي يعتمد على المعايير ويسهر على تقييم المعلومات المالية وتوفيرها ومعالجة مختلف البيانات وتجميعها وإيصالها في الوقت المناسب إلى الأطراف المستفيدة، وبالتالي فعدم اتصاف النظام المحاسبي الحالي على هذه الميزة تجعله عاجز عن توفير المعلومات التي تساعد في اتخاذ قرارات رشيدة،

– **الاعتماد على الحسابات الرئيسة دون تفصيل:** أي الحسابات التي توفر معلومات شاملة عن العمليات المحققة دون إعطاء معلومات دقيقة حول كيفية الحصول على هذه المعلومات بطريقة تفصيلية وجزئية الأمر الذي يصعب من عملية تحليل هذه المعلومات وصعوبة مقارنتها، وبالتالي صعوبة تطبيق المعايير التي تتميز معلوماتها بالتحليل وقابليتها للمقارنة وسهلة الفهم في التعبير عن القوائم المالية التي يقدمها النظام المحاسبي الذي يتوافق مع المعايير؛

- **عدم وجود معالجة محاسبية للإهتلاكات:** أي غياب حسابات تسجل فيها إهتلاكات عناصر الأصول المادية والمالية لحسابات الدولة، والتي يتم معالجتها خارج الإطار المحاسبي والدفاتر المحاسبية وخارج الميزانية، وبالتالي فإن القوائم المالية التي ينتجها هذا النظام لا تسمح بتطبيق المعايير الدولية التي تفرض تقديم معلومات عن تطور الاهتلاكات حسب الاعتمادات المخصصة ووفق الحسابات المدرجة ضمن عناصر الموازنة العمومية للدولة.

الفرع الثاني: عرض مشروع المخطط المحاسبي للدولة

باشرت المديرية العامة للمحاسبة مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وتحت إشراف وزارة المالية من خلال تشكيل لجنة عمل متكون من مختصين محليين وفرنسيين وخبراء من البنك العالمي وصندوق النقد الدولي في مجال المحاسبة العمومية[1]، والتي توجت جهودها بإعداد مشروع تعليمة عامة تتضمن مدونة حسابات جديدة لقيد العمليات المالية للدولة تحت عنوان **المخطط المحاسبي للدولة** والذي جاء لتعويض مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية تداركا للنقائص ومحدودية البيانات الناتجة عن محاسبة الأساس النقدي، وسعيا لتطبيق أساس الاستحقاق.

أولا- أهداف مشروع المخطط المحاسبي للدولة: يهدف مشروع عصرنة المحاسبة العمومية في الجزائر إلى ما يلي:[2]

- توفير معلومات موثوقة ودقيقة حول مجمل أنشطة الدولة؛
- إيجاد أدوات فعّالة للرقابة على تسيير الوسائل العمومية لتحقيق الرشادة ومشروعية العمليات المالية للدولة؛
- تقديم قوائم مالية في آجال معقولة تعرض معلومات سهلة القراءة وتلبي حاجيات متخذي القرار؛
- اعتماد معايير محاسبية وطنية موافقة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛
- تطوير الأدوات وفقا للخصائص المحددة؛
- إيجاد بيئة تنظيمية مستقرة من خلال إصلاح الأطر القانونية لنظام المحاسبة العمومية؛
- وضع الصيغة النهائية لتصنيف حسابات الدولة وفقا لمعايير المحاسبة الحكومية للقطاع العام؛
- إلغاء الازدواجية بين الجهات المكلفة بتنفيذ النفقات العمومية؛

---

(1) Ministère de finance, **communication portant sur la reforme de la comptabilité l'Etat,** direction général de comptabilité, Algérie, 2000, p :1.

(2) voir - Ministère des finances, **choix des option et développement des concepts**, direction générale de comptabilité, 04/07/2005,p:06.

- Direction Générale de la Comptabilité Publique, **Projet d'instruction générale sur la comptabilité de l'Etat (règle de fonctionnement des comptes du plan comptable de l'Etat de la classe 1 à 4)** , décembre 2004, p:03.

- إعادة تحديد نطاق الرقابة السابقة واللاحقة؛
- تحديث طرق التدقيق والرقابة الداخلية؛
- دعم وتعزيز الرقابة على المخاطر والمعوقات؛
- تحديث مناهج الرقابة على الخدمات المقدمة.

ثانيا- المرتكزات الأساسية لمشروع المخطط المحاسبي للدولة: سعيا لتحقيق أهداف الإصلاح اعتمد المخطط المحاسبي للدولة على مبادئ ومفاهيم المحاسبة في القطاع الخاص وتكييفها مع خصوصيات التسيير في القطاع العام، ويمكن إيجاز هذه المرتكزات فيما يلي:[1]

1- تطبيق محاسبة الممتلكات: من خلال التسجيل المحاسبي للاستثمارات واهتلاكاتها والممتلكات المنقولة غير المنقولة من خلال وضع تقنيات محاسبية تسمح بتقييد استثمارات الدولة المادية والمعنوية مع الأخذ بعين الاعتبار لقيمة الإندثارات فيها ضمن المحاسبة العامة للدولة، وهو ما يسمح في النهاية بتحديد الذمة المالية الحقيقية للدولة في نهاية السنة المالية؛

2- تطبيق محاسبة الاستحقاق: وذلك من خلال اعتماد مبدأ تسجيل الحقوق المثبتة للدولة، أي الإثبات المحاسبي للإيرادات في الدفاتر والسجلات عند الإثبات وليس التحصيل، وذلك من أجل أخذ نظرة شاملة حول حقوق الدولة المحصلة وغير المحصلة الذي يجسد الانتقال من محاسبة الصندوق المتمثلة في حسابات الإيرادات والنفقات المتعمقة بالخزينة إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق.

إن الهدف النهائي لمشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية هو إيجاد واعتماد نظام محاسبي عمومي يسمح بجمع كل الأصول والخصوم التابعة للدولة في وثيقة واحدة لا تبنى على أساس حساب الربح أو الخسارة، تسمح بعرض حجم الاستثمارات العمومية وديون وقروض ومستحقات الدولة إلى جانب بيان الوضعية المالية الفعلية للخزينة العمومية، بالإضافة إلى عرض نتائج تنفيذ الميزانية على شكل موازنة للدولة، مما يسهل عملية مراقبة وتقييم النشاط الحكومي من طرف الهيئات الرقابية.

ثالثا- محتوى مشروع المخطط المحاسبي للدولة: تعتبر الفكرة الأساسية للمشروع هي الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة.

1- نظام ترقيم وتصنيف الحسابات في مشروع المخطط المحاسبي للدولة: يعتمد نظام ترقيم الحسابات للمخطط المحاسبي للدولة وطريقة تصنيفها وفق التصنيف العشري الذي يعد أكثر مرونة وتأقلما مع المتغيرات التي تطرأ على نشاط الدولة، من النظام الخطي الذي يحكم مدونة حسابات الخزينة، ويرجع ذلك إلى سهولة إدراج مختلف الحسابات الجديدة التي تصاحب التعديلات المتكررة على المخطط

[1] Ministère de finance, **Projet d'instruction relative aux modalités générales de classement et de fonctionnement des comptes du plan comptable de l'état**, direction général de comptabilité, Algérie, Juillet 2001, p11.

المحاسبي[1]، كما تم إعداد الجداول المرفقة التي تضم الحسابات وما يوافقها من حسابات مدونة الخزينة وكذا مشروع التعليمة المتضمنة القواعد العامة وطرق التسجيل التي تضمن دخول مشروع المخطط حيز التطبيق؛

2- هيكلة مشروع المخطط المحاسبي للدولة: تضم هيكلة مشروع المخطط المحاسبي للدولة مجموعة من حسابات مقسمة إلى 10 أصناف بدلا من 09 مجموعات الموجودة في مدونة حسابات الخزينة وتتوزع كما يلي:

أ - **الأصناف المتعلقة بإظهار الميزانية:** وتشمل الأصناف التالية:[2]

الصنف 01- النتائج والديون: يقتصر استعمال حسابات هذا الصنف على العون المحاسب المركزي للخزينة، فلا تظهر إلاّ في كتاباته المحاسبية، ويشتمل على الحسابات الرئيسية المتعلقة بنتائج الذمة وحسابات القروض؛

الصنف 02-الاستثمارات: يشمل الحسابات المتعلقة بالاستثمارات المعنوية للدولة كبراءة الاختراع المحل التجاري، الماركات، التراخيص....الخ، والاستثمارات المادية، والقروض المقدمة من الدولة، بالإضافة إلى مساهمات الدولة والتسبيقات.

الصنف 03- حسابات الربط و المخزونات: يشمل هذا الصنف على الحسابات المتعلقة بالعلاقات بين مصالح الدولة التي لا تتمتع بالشخصية المعنوية وكذا مختلف المحاسبين العموميين؛

الصنف 04- حسابات الغير: تغطي حسابات هذا الصنف العمليات المحاسبية لتنفيذ قانون المالية في مجال الحقوق المثبتة للدولة، إصدار الشيكات و أوامر الدفع في إطار تسوية النفقات العمومية، عمليات التقييد المحاسبي المؤقت، ودائع الأموال الإجبارية المدفوعة من طرف: الجماعات المحلية، الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري، الهيئات الأخرى، وكذا الودائع الاختيارية المودعة من طرف الأفراد.

الصنف05: الحسابات المالية: تسجل حسابات هذا الصنف حركة المتاحات النقدية للدولة والعمليات المنجزة مع البنوك أو مؤسسات مالية مماثلة وتتمثل هذه المتاحات في سيولة الصندوق، ونقود البنك المركزي أو حسابات الخزينة لدى بنك الجزائر الذي يشرف على تسييره دون أي مقابل أو عمولات وكذا الحساب البريدي الجاري للمحاسبين العموميين، إلى جانب المتاحات التي تتميز بسيولة عالية، تمتلك الخزينة أوراق تجارية و سندات مضمونة ذات تاريخ استحقاق من شهرين إلى أربعة أشهر المكتوبة على عاتق بعض دائنو الدولة في إطار دفع الحقوق المتبقية للدولة(الضرائب غير المباشرة، الرسوم الجمركية). إذ تستعمل هذه المتاحات في حال وجود نقص في سيولة الخزينة عن طريق عملية الخصم.

---

[1] Direction générale de la comptabilité, Instruction générale sur la comptabilité de l'Etat Tome1 – **règles de fonctionnement de PCE (classe 1 à 4)**, Algérie, Décembre 2004, P P : 3-4.

[2] Direction générale de la comptabilité, Instruction générale sur la comptabilité de l'Etat Tome1 – **règles de fonctionnement de PCE (classe 1 à 4)**, Algérie, Décembre 2004, P : 6 .

ب – الأصناف المتعلقة بوصف الحالة الاقتصادية لعمليات تنفيذ قانون المالية: تتمثل في الأصناف التالية:[1]

الصنف 06– حسابات التكاليف: تظهر حسابات هذا الصنف في كتابات العون المحاسب المركزي للخزينة فقط في نهاية السنة، حيث يتم التقييد المحاسبي في هذه الحسابات بإعادة ترتيب العمليات والخاصة بنفقات الميزانية والحسابات الخاصة بالخزينة المسجلة خلال السنة ضمن عمليات تنفيذ قانون المالية في الصنف التاسع.

الصنف 07– حسابات النواتج: تظهر حسابات هذا الصنف في كتابات العون المحاسب المركزي للخزينة فقط، وذلك في نهاية السنة، حيث يتم التقييد المحاسبي في هذه الحسابات بإعادة ترتيب العمليات الخاصة بإيرادات الميزانية المسجلة خلال السنة ضمن عمليات تنفيذ قانون المالية في الصنف التاسع.

ج – الأصناف الأخرى: وتتمثل هذه الأصناف في ما يلي:

الصنف 08– متاحات ومكشوف الخزينة: يعمل هذا الحساب على مستوى العون المحاسبي المركزي للخزينة من أجل تحديد مكشوف الخزينة في نهاية السنة المحاسبية.

الصنف 09– تنفيذ قانون المالية: تسجل ضمن حسابات هذا الصنف مجموع العمليات المرخص بها في قانون المالية وذلك بصفة إجمالية في المحاسبة العامة للدولة أو بصفة مفصلة في المحاسبة الثانوية، تشمل العمليات المتعلقة بما يلي:

– **إيرادات الميزانية:** التي تظهر في الحساب الرئيسي 90 الذي يضم كل الإيرادات المحققة خلال السنة المالية.ينقسم هذا الحساب حسب قانون المالية إلى عدة حسابات فرعية تتضمن تسجيل كل نوع من الإيرادات على حدا مما يسمح بإجراء تحليل ومقارنة لكل الموارد المالية للدولة وبالتالي اتخاذ القرارات المالية والاقتصادية للدولة.

– **نفقات الميزانية:** التي تسجل في الحساب الرئيسي 91 يبرز هذا الحساب النفقات النهائية المنفذة ضمن الاعتمادات المفتوحة في الميزانية العامة للدولة هذه النفقات تسجل في حساب نفقات التسيير وحساب وحساب نفقات التجهيز العمومي، وكذا حساب الحسابات الخاصة بالخزينة.

الصنف 10– التزامات خارج الميزانية: هذا الصنف يستعمل على مستوى العون المحاسب المركزي للخزينة فقط، بهدف متابعة التزامات الدولة خارج الميزانية بخصوص الاقتراضات، ويتضمن حساب التزامات الدولة، وحساب الديون المضمونة من طرف الدولة.

رابعا– خطوات تجسيد مشروع المخطط المحاسبي للدولة: من اجل تجسيد المخطط المحاسبي للدولة تم جمع وإحصاء كل النصوص القانونية والوثائق التقنية المتعلقة بالمحاسبة العمومية، بالإضافة إلى وضع

---

(1) Direction générale de la comptabilité, Instruction générale sur la comptabilité de l'Etat Tome 2 – **règles de fonctionnement de PCE (classe 5 à 10)**, Algérie, Décembre 2004, P P : 24-26.

تقارير تشخيصية للأنظمة المحاسبية المعمول بها حاليا من طرف مختلف المصالح الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية، كما تم إعداد تقارير أولية ذات طابع قطاعي حول النظام المحاسبي للدولة والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والمرافق الصحية والجماعات المحلية،وبناءا على هذه التقارير تم إعداد وثيقة ملخصة لنظام المحاسبة العمومية حسب القطاعات.

اتصلت وزارة المالية بوزارة المالية والاقتصاد والصناعة الفرنسية سنة 1995 قصد الاستفادة من تجربتها وإشراك خبرائها، ليشرع في جمع مختلف الوثائق المتعلقة بالمحاسبة العمومية الفرنسية وعرض التقارير التشخيصية على الطرف الفرنسي من أجل مناقشتها وإبداء الرأي حول مشروع مخطط حسابات الدولة، ليخرج بمحاور مشروع الإصلاح بعد إجراء مقارنات لمدونة حسابات الخزينة الحالية مع المخطط المحاسبي الوطني PCN(الجزائري)، المخطط المحاسبي للدولة الفرنسية PCE لسنة 1970 و1995 وكذا مخططها العام لسنة 1982، والذي تم تقديمه لمجلس الحكومة بعد وضع الإطار العام لمشروع الإصلاح شرع فوج العمل في نوفمبر 1996 في تحضير ملف كامل حول المشروع.

ليتم بعد ذلك إرسال هذا الملف إلى مختلف مصالح وهياكل وزارة المالية لإبداء رأيها وملاحظاتها لإعداد التقرير النهائي الذي قدم لمجلس الحكومة، هذا الأخير الذي صادق على محتوى المشروع في 23 أفريل 1997 وأوصى بالشروع في إنجازه ضمن مداولات تجمع مختلف الأطراف المعنية على المستوى الوطني.

بعد تحديد الصياغة التقنية النهائية لحسابات مشروع المخطط المحاسبي، تم وضع مشروع المخطط وكذا الجداول المقابلة حيّز الاختبار، من أجل التأكد من صلاحية المشروع للتطبيق على أرض الواقع وفق مرحلتين: اختبار المخطط ابتداء من 09 جويلية 2000 على مستوى ست ولايات أخذت كعينة للاختبار هي: بومرداس، تيبازة، تيزي وزو، بجاية، غرداية، ميلة، ليتم تعميمه على كامل التراب الوطني بعد سنة[1].

تجدر الإشارة أن هذه المرحلة تميزت بمسك المحاسبين العموميين لمحاسبتين **NCT/PCE** أسفرت عن نتائج ايجابية على مستوى الخزائن الولائية، بينما وجدت مشاكل صعوبات على مستوى الوكالات المالية خاضعة قابضو الضرائب، والذي يرجع إلى:[2]

– صعوبة استيعاب الإجراءات المحاسبية الجديدة خاصة المتعلقة بالحقوق المثبتة للدولة؛

– عدم توفر الوثائق المحاسبية المكيفة مع قواعد المخطط المحاسبي الجديد، الأمر الذي ولد تعقيدا في مسك الحسابات؛

---

[1] Direction générale de la comptabilité, **Communication portant sur la réforme de la comptabilité de l'Etat**, 2002, P : 5.

[2] آمال حاج جاب الله، **واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات التطوير: دراسة تحليلية ونقدية لمختلف مشاريع الإصلاح المحاسبي**، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر 24/25نوفمبر 2014، ص: 776.

– انشغال المحاسبين بعمليات التحصيل بدلا من اختبار قواعد المخطط المحاسبي للدولة.

هذه الصعوبات التي واجهت قابضي الوكالات المالية، دفعت أمناء الخزائن الولائية لينوبوا عنهم في مسك المحاسبة الخاصة بمشروع المخطط المحاسبي للدولة.

ينبغي التنويه بأن كل محاولات الانتقال إلى محاسبة الممتلكات باءت بالفشل كونها اقتصرت فقط على تغيير مدونة الحسابات من خلال إدراج الحسابات المتعلقة بالحقوق المثبتة، حيث لم يتعدى هذا الإصلاح إلى تبنى محاسبة للذمة وفق المعايير المحاسبية الدولية التي تسمح بإعداد مختلف الجداول المالية لاسيما تلك المتعلقة بالموازنة العامة، فالحسابات المدرجة في المخطط المحاسبي لسنة 2002 سمحت بإعادة تصنيف العمليات وفق محاسبة النشاط من دون أن يتم توفي المعلومات اللازمة للتقييد المحاسبي وفق المبادئ الجديدة لاسيما فيما يخص برامج الإعلام الآلي، وهو الأمر الذي فرض ازدواجية في عملية رقن المعلومات المحاسبية، والتي أصبحت عائقا ومصدرا للاختلاف والتباين بين محاسبات مختلف المراكز المحاسبية، عجلت هذه الوضعية بعملية التخلي عن مشروع المخطط المحاسبي لسنة 2002، لاسيما بعدما ثبت عدم تماشيه مع المعايير المحاسبية للقطاع العمومي التي تم تبنيها على المستوى الدولي ليتم الشروع في إصلاح محاسبي جديد على ضوء مشروع عصرنة أنظمة الميزانية.

المطلب الثالث: مشروع المخطط المحاسبي للدولة الجديد(2006)

إن عدم اعتماد المعايير الدولية والاعتماد الكلي على المخطط المحاسبي الوطني المطبق في المؤسسات الاقتصادية الذي تم التخلي عنه سنة 2010 في إعداد المخطط المحاسبي للدولة تشكل أهم أسباب فشله وظهور مشروع آخر بدلا عنه موافق للمعايير الدولية للمحاسبة العمومية.

الفرع الأول: أسباب التخلي عن المخطط المحاسبي للدولة(2002)

إن عدم تناسق المخطط المحاسبي للدولة الأول مع الإصلاح في مجال الموازنة العامة، وكذا عدم اعتماده المعايير الدولية للمحاسبة العمومية، ونقاط الضعف الداخلية تشكل أهم العناصر التي أدت إلى التخلي عنه ومحاولة استبداله بمشروع جديد يراعي هذه النقائص، والمتمثلة فيما يلي:

أولا– عدم الانسجام بين الإصلاح المحاسبي و المالي (الموازني): والذي تمحور حول النقائص التالية:

– عدم وجود إطار قانون للميزانية العامة للدولة يعتبر من أهم صعوبات الإصلاح: فالقانون العضوي رقم 84–17 الصادر في 17 جويلية 1984 أصبح غير ملائم لتطبيق محاسبة قائمة على أساس الاستحقاق؛

– عدم عصرنة أنظمة الميزانية حيث لم يصل بعد إلى وضع مخطط محاسبي للميزانية نهائيا يستجيب للمتطلبات الإصلاح؛

– عدم وجود نظام معلومات ملائم: فمختلف الإصلاحات تتطلب إدخال نظام مدمج لعملية التسيير الميزاني SIGB* لإعادة هيكلة النفقات من اجل إعداد وثائق الموازنة؛

(*) Système Intégré de Gestion Budgétaire.

– عدم وجود نظم فرعية لتبادل المعلومات، وتتم معالجة وإعداد وتقديم الميزانية باستخدام برنامج التسيير الحكومي المدمج للميزانية (SIGBUD*) للنفقات العامة في المستقبل، والذي يتكون من برنامج التسيير الموازني وبرنامج لتسيير الخزينة يأخذ بعين الاعتبار كل العمليات المرتبطة بتنفيذ الإنفاق العام.

ثانيا– عدم توافق المخطط المحاسبي للدولة مع المعايير المحاسبية الدولية (IPSASs): يعتبر اعتماد المخطط المحاسبي للدولة مرحلة مهمة في مسار تطور المحاسبة العمومية في الجزائر نظرا لإسهاماته في تقديم القوائم المالية للدولة وذمتها المالية، إلا أنه لم يراعي المعايير الدولية، فالتعليمة العامة الخاصة بمشروع المخطط المحاسبي للدولة لم تشر إطلاقا للمعايير الدولية للمحاسبة.

– **مفهوم وأهمية معايير المحاسبية الدولية:** هي كل القواعد المتعلقة بالمحاسبة مهما كانت طبيعتها إلزامية أو اختيارية، أي كل ما من شأنه أن يشكل دليلا أو مرجعا سواء كانت نصوص تشريعية أو تنظيمية أو توصيات، صادرة عن سلطات مؤهلة لتنظيم الميدان المحاسبي، بالإضافة إلى تعد معايير محاسبية كذلك كل ما تم استحداثه من قبل المؤسسات من الممارسات المحاسبية التي لاقت انتشارا نتيجة تكرار استعمالها.

إن وجود المعايير المحاسبية يعزز موضوعية المخرجات المحاسبية[1]، حيث أن موضوعية القياس التي تتطلبها المحاسبة لا يمكن تحقيقها إلا بوجود إطار نظري متكامل يحكم عملية التطبيق.

ذلك أن الإطار التصوري والمفاهيمي لتطبيقات المعايير الدولية على مستوى الدولة يقوم على تحسين جودة ونوعية المعلومات، من خلال تقريب تنظيم عمل المحاسبة العمومية من تلك التنظيمات المحاسبية الموجودة في المؤسسات الربحية، وتتثمل هذه الأهداف فيما يلي:[2]

– تطوير المعايير الدولية للمحاسبة العمومية في مختلف دول العالم؛

– تقريب المحاسبة العمومية من المحاسبة الخاصة؛

– الاعتماد على تقييم الأداء؛

– تطبيق مبدأ محاسبة الالتزام؛

– الاعتماد على القيد المزدوج؛

– تحقيق نوعية وكيفية عرض التقارير المالية للقطاع العام؛

– تدعيم المصادقة على الحسابات من طرف المدققين؛

– تحقيق الشفافية كالمصداقية والموثوقية على المعلومة المالية في الوحدات الحكومية.

---

[1] بولرباح غريب وآخرون، **دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASs) في خلق توافق النظم المحاسبية الدولية**، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، 25/24نوفمبر 2014 ص: 760.

[2] jean- francois des robert, jacque colibert , **les normes IPSAS et le secteur public**, dunod, paris, 2008.p10.

الفرع الثاني: التصور العام لمشروع المخطط المحاسبي العمومي الجديد

لقد تم التعاقد مع مكتب الاستشارات الفرنسي GIP-ADTETEF لإعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية سنة 2006 بهدف إعداد مخطط محاسبي جديد يتماشى مع المعايير الدولية للقطاع العام حيث يعتبر هذا المشروع جزءا من مشروع عصرنة النظام الموازني، والذي يعمل على تحسين فعالية ومرونة النفقة العمومية من خلال اختصار مراحلها من خلال ارتباطه بالإعلام الآلي ونظام المعلومات.

لقد تم الشروع في إنجاز هذا المشروع في سنة 2007 من طرف المكتب الفرنسي الذي بدأ بإجراء الدراسات التشخيصية والتحليلية لواقع المحاسبة العمومية في الجزائر، وكذا أسباب فشل المخطط المحاسبي الأول، وعلى هذا الأساس تمت صياغة إستراتيجية للتقييس وفق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العمومي **(IPSASs)** والتي كان يستهدف من خلالها ما يلي:[1]

- وضع تصور جديد لإجراءات تنفيذ النفقات العمومية؛
- الانتهاء من صياغة مخطط محاسبي جديد للدولة؛
- إعادة تنظيم مصالح وزارة المالية وكذا الوزارات المنفقة؛
- تكوين إطارات وزارة المالية وكذا الوزارات المنفقة حول الإجراءات الجديدة لتنفيذ النفقات العمومية.

قام مجمع الاستشارات الفرنسي **GIP-ADTETEF** بإعداد مجموعة من التقارير والدراسات التي وضعت الأسس التنظيمية والتقنية للإطار المحاسبي الجديد للدولة التي تم تصوره على أساس الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة، من خلال إدراج مفاهيم الحقوق المثبتة بالنسبة لإيرادات والنفقات وكذا الاستثمارات وهو ما يسمح بإعطاء صورة شاملة ومتكاملة عن ذمة الدولة وفي أي لحظة، وقد شملت هذه التقارير مخطط توجيهي لتكييف المعايير المحاسبية للدولة مع الواقع المحاسبي الجزائري ومشروع لهيكلة حسابات الدولة مرفق بمشروع المخطط المحاسبي للدولة، بالإضافة إلى مخطط الكتابات المحاسبية [2].

لقد حضي مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بدعم دولي تجسد خاصة من طرف البنك الدولي، وكذا الإشراف عليه من طرف مجمع الاستشارات الفرنسي الذي يملك خبرة واسعة في هذا المجال، وهذا ما يسهم في زيادة احتمالات نجاحة خاصة في حالة ما إذا توافرت البيئة الملائمة لتطبيقه، كما ركزت الاتفاقية المبرمة على الاهتمام بكيفية وضع مخطط محاسبي يسمح بإعداد واعتماد

[1] آمال حاج جاب الله، مرجع سابق، ص: 778.

[2] GIP-ADETEF, **Plan comptable de l'Etat : Recueil du Plan Comptable**, janvier 2008, p : 4.

معايير محاسبية جزائرية تتوافق والمعايير الدولية، بالإضافة إلى اهتمام المشروع بعصرنة نظام الموازنة لما لها من أهمية في تنفيذ المعايير باعتبارها مدخلات نظام المحاسبة العمومية، وهو ما من شأنه أن يعمل على تفعيل رقابة الأداء التي تعتمد على مخرجات كل من النظامين الموازني والمحاسبي.

الفرع الثالث: الإطار العملي والتنظيمي للنظام المحاسبي الجديد

لقد جاء النظام المحاسبي الجديد بهدف إيجاد صيغة تسمح بالانتقال من النظام القديم إلى نظام جديد يتوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة العمومية، من خلال العمل على وضع دليل للمعايير المحاسبية الوطنية تشكل إطار للمخطط المحاسبي الجديد الذي يحدد كيفية العمل والتنظيم المحاسبي للهيئات العمومية، ذلك ما يستلزم توفير النصوص القانونية وتكوين العامل البشري من أجل الانطلاق في التطبيق الفعلي للنظام الجديد ويمكن تلخيص الإطار العملي والتنظيمي للمخطط المحاسبي الجديد من خلال المراحل المتلاحقة التالية:[1]

- **التقويم الشامل للنظام المقترح(2006/01/01 إلى 2006/06/30):** لدراسة وتقييم الإطار المقترح من أجل تحقيق الشمولية وتحديد نقاط القوة والضعف؛

- **تقديم دليل طرق العمل(2006/07 إلى 2006/11):** أي القيام بصياغة دليل لنظام المعلومات المحاسبي والموازنة العامة بهدف تحديد طرق العمل؛

- **إعداد ملخص المعايير الدولية للمحاسبة العمومية(2006/12/07 إلى 2007/09/01):** عرض ملخص حول المعايير الدولية بهدف وضع الهيكل البياني لنظام المحاسبة العمومية لحسابات المخطط المحاسبي للدولة الموافق للمعايير المحددة؛

- **عقد الاجتماعات (2006/12 إلى 2007/09):** تقديم الإضافات والقيام بالتصحيحات الضرورية والشروحات المتعلقة بالنظام؛

- **تقديم دليل المعايير الدولية للمحاسبة العمومية(2007/09 إلى 2007/10):** العمل على إعداد دليل المشروع التقني لمعايير المحاسبة الدولية؛

- **الموافقة بين المخطط المحاسبي للدولة ومعايير المحاسبة الدولية(2007/06 إلى 2008/04):** من خلال محاولة العمل على تكييف المخطط المحاسبي الجديد بما يتوافق مع المعايير المحاسبة الدولية؛

- **التقرير الشهري(2008/01 إلى 2008/07):** إعداد دفتر الشروط المتعلق بالنفقات العمومية؛

[1] Ministères de finance, **Plan comptable de l'état, Rapports mensuel,** N°31, direction général de comptabilité, Algérie, décembre 2007, p p :37-38.

– **إعداد دليل المخطط المحاسبي للدولة ومشاريع النصوص(2008/01 إلى 2008/10)**: دراسة النموذج الذي يحدد كيفية تطبيق المخطط المحاسبي الجديد، وصياغة النصوص والوثائق الإدارية المتعلقة بالتطبيق؛

– **المخطط المحاسبي للدولة(2008/01 إلى 2008/03)**: التعريف بالمخطط المحاسبي للدولة والقوائم المالية المتعلقة به؛

– **التقارير المطبقة على البرامج التكوينية (2008/06 إلى 2008/09)**: إعداد البرامج التكوينية والأساسية لمرافقة عملية تنفيذ المشروع؛

– **إعداد مشاريع النصوص(2008/07 إلى 2008/09)**: صياغة النصوص الوظيفية لنظام المعلومات المحاسبي والموازني؛

– **التقرير الوسيط (2008/09 إلى 2008/12)**: وهو تقرير يوضح كيفية تعميم تطبيق المشروع عبر كامل ولايات الوطن؛

– **التقرير الشهري(2008/12 إلى 2009/03)**: تقرير يهدف لدعم تنفيذ مختلف العروض المقدمة سابقا والمتعلقة بعملية الإصلاح؛

– **التقرير النهائي(2009/04)**: يحدد هذا التقرير التصور النهائي لمشروع الإصلاح.

الفرع الرابع: مراحل تنفيذ المخطط المحاسبي الجديد

بعد الانتهاء من إعداد مشروع المخطط المحاسبي للدولة الجديد بمختلف أبعاده القانونية والتنظيمية والتقنية، تبنت الجزائر إستراتيجية من أجل تنفيذ هذا الإصلاح وذلك من خلال مرحلتين:[1]

أولا– المرحلة الانتقالية: تمحورت أساسا حول صياغة تطبيق للإعلام الآلي يسمح بالانتقال من مدونة حسابات الخزينة إلى المخطط المحاسبي الجديد عن طريق جدول للمرافقات يسمح بوضع المخطط المحاسبي مقابل كل حساب من مدونة حسابات الخزينة، واستنادا على هذا الجدول يتم استخراج مختلف الجداول المالية والتي تشتمل على: الموازنة، جدول التكاليف النهائية، جدول بواقي العمليات إلى جانب جدول تدفقات الخزينة تتميز هذه الجداول باقتصارها على العمليات المتعلقة محاسبة الصندوق أي تلك التي تسجل النفقات المنفقة والإيرادات المحصلة فعليا.

ومن اجل إعداد إلى جداول مالية تعبر بصدق وموثوقية على الوضعية المالية للدولة تم الشروع في إدراج المعلومات المحاسبية المتعلقة بالحقوق المثبتة التي يتم إرسالها من طرف المديرية العامة

[1] آمال حاج جاب الله، مرجع سابق، ص: 779.

للضرائب إلى جانب المعلومات المتعلقة بالاستثمارات والتي يتم إرسالها من طرف المديرية العامة للأملاك الوطنية، وذلك من أجل أن تعكس الذمة الحقيقية للدولة التي لا تقتصر فقط على التدفقات المالية التي تسجلها الخزينة العمومية، إلى جانب ذلك فقد تم تنصيب لجنة مختلطة من أجل صياغة مرجع المعايير المحاسبية يتماشى مع النظام المحاسبي الجزائري.

ثانيا- المرحلة النهائية: ترمي هذه المرحلة إلى وضع مشروع المخطط المحاسبي الجديد حيز التنفيذ وذلك بعد استكمال المهام التالية:

- إنهاء عملية الإحصاء الكلي للاستثمارات المادية للدولة من طرف المديرية العامة للأملاك الوطنية من اجل إدراجها ضمن المخطط المحاسبي الجديد وفقا للمعيار IPSAS رقم 17 المتعلق بالاستثمارات؛

- إدراج عملية التقييد المحاسبي الآني للحقوق المثبتة المتعلقة بالإيرادات وذلك بالتنسيق مع المديرية العامة للضرائب وذلك وفق ما تمليه الإجراءات الواردة في معيار IPSAS رقم 23 المتعلق بالإيرادات السيادية؛

- إتمام الدورات التكوينية المتعلقة بمختلف المتدخلين في مجال المحاسبة العمومية لاسيما المحاسبين العموميين بكل أصنافهم إلى جانب الأمرين بالصرف وكذا المراقبين العموميين لمختلف الوزارات المنفقة؛

الفرع الخامس: تقييم مشروع النظام المحاسبي العمومي الجديد

على الرغم من الانجازات المحققة في مجال الإطار التصوري لمشروع عصرنة النظام المحاسبي العمومي المتعلقة بإعداد مختلف العناصر المكونة له، إلا أنه لم يجد طريقه للتجسيد الفعلي لجملة من الأسباب والعوامل.

أولا- انجازات مشروع عصرنة النظام المالي: سمحت مختلف المراحل المتعلقة بمشروع المخطط المحاسبي الجديد بتحقيق النتائج التالية:[1]

1- إعداد دليل المعايير الدولية للمحاسبة العمومية: أي المعايير التي تم الاعتماد عليها في مشروع العصرنة؛

2- إعداد دليل تكييف المعايير الدولية للمحاسبة العمومية: والذي يعتبر بمثابة مرجع يعتمد عليه عند تطبيق هذه المعايير؛

[1] للمزيد أنظر:- أحمد يوسف السعيدي، **نظام المحاسبة العمومية ومدى ملاءمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية**، مرجع سابق، ص ص: 262-265.

3- إعداد دليل المخطط المحاسبي للدولة: ما يسمح بتجميع كل الحسابات التابعة للدولة في إطار مخطط محاسبي وفقا للمعايير الدولية للمحاسبة العمومية؛

4- إعداد دليل التقنيات المحاسبية لحسابات الدولة: الإجراءات والقواعد التي يتم على أساسها معالجة العمليات التي تقوم بها الدولة خلال الفترة المحاسبية، وكيفية تسجيلها في حسابات الدولة؛

5- تحديد القوائم المالية لمخرجات نظام المحاسبة العمومية: تتكون من خمس قوائم هي: جدول الوضعية المالية المتضمن مجموع الأصول والخصوم، جدول النفقات الصافية، جدول التدفقات النقدية جدول رصيد عمليات الخزينة، الملحق والذي يسمح بتوضيح وتفسير البيانات الواردة في القوائم السابقة؛

6- استخدام البرامج المعلوماتية في تسيير المعلومات المحاسبية للدولة: تم العمل على إيجاد برنامج معلوماتي يساعد في القيام بهذه العملية بالتنسيق مع مختلف الهيئات العمومية للدولة والخاضعة لنظام المحاسبة العمومية، من أجل توفير معلومات محاسبية وفقا لمبدأ محاسبة الالتزام والأخذ بعين الاعتبار الحقوق المثبتة؛

7- تفعيل عملية الجرد العام لممتلكات الدولة: جاءت عملية تفعيل عملية الجرد العام لممتلكات الدولة بموجب المرسوم رقم 12-427 المحدد شروط وكيفيات إدارة وتسيير الأملاك العمومية الخاصة التابعة للدولة، المؤرخ في 16 ديسمبر2012 والذي يعمل على القيام بعملية الإحصاء المتمثلة في القيام بجرد كل الأملاك الوطنية بتسجيل وصفي وتقييمي بهدف حماية هذه الممتلكات والحرص على استعمالها وفق الأهداف المسطرة.

ثانيا- صعوبات تطبيق مشروع عصرنة المحاسبة العمومية: على الرغم من انجازات مشروع العصرنة إلا انه واجه العديد من المعوقات التي حالت دون تطبيقه، ويمكن إيجاز هذه الصعوبات في العناصر التالية:

1- غياب الإرادة السياسية الجدية في الإصلاح: والتي تجلت أكثر في غياب التنسيق بين الوزارات المنفقة ووزارة المالية باعتبارها الجهة المكلفة بالعصرنة ممثلة في المديرية العامة للمحاسبة؛

2- غياب التنسيق بين مديريات وزارة المالية المسئولة عن الإصلاح: ذلك أن الجهة المسئولة على مشروع إصلاح المحاسبة العمومية تابعة للمديرية العامة للمحاسبة، والتي تعتبر غير قادرة نظرا لمحدودية نطاق سلطاتها وصلاحياتها، ما يوجب جعل الهيئة المشرفة على مشروع الإصلاح تحت الوصاية المباشرة لوزير المالية لكي تضمن مشاركة كل المديريات العامة التابعة لوزارة المالية؛

3- تأخر إصدار القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية: الذي يشكل الإطار القانوني المرجعي الذي يؤسس لمختلف المبادئ التي تحكم محاسبة الذمة إلى جانب اعتماد نظام محاسبة الدورة[1]؛

4- إشكالية مقاومة التغيير: من طرف المتدخلين في المحاسبة العمومية الذين ليس لهم القدرة أو الاستعداد لتعلم وتطبيق تقنيات جديدة تختلف جذريا في طرق التقييد المحاسبي وفقا للنظام المحاسبي القديم.

5- غياب إطار مرجعي يوضح عمل نظام المحاسبة العمومية داخل الهيئات الحكومية: بالإضافة إلى غياب التكوين الخاص الذي يضمن التطبيق السليم للمشروع و يضمن الانتقال من النظام القديم إلى الجديد[2]؛

تجدر الإشارة في الأخير إلى أن عملية الإصلاح المحاسبي تندرج ضمن مشروع إصلاح الأنظمة الموازنية وبالتالي فإنها ترتبط ارتباطا وثيقا بالإصلاح الموازني، وبالتالي فدخول المخطط المحاسبي الجديد حيز التنفيذ يتطلب التنفيذ النهائي لمشروع إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية الذي يسمح بالتقييد المحاسبي للحقوق المثبتة المتعلقة بالنفقات في الوقت الحقيقي للالتزام، وذلك من خلال إدراج الآمر بالصرف ضمن الوظيفة المحاسبية، إلى جانب ذلك فإن المرحلة النهائية لتنفيذ المخطط المحاسبي الجديد تتطلب وجود نظام للإعلام الآلي وهو ما يضمنه الشطر الثاني من مشروع إصلاح أنظمة الموازنة المتعلق بالنظام المدمج لعملية التسيير الموازني الذي يضمن التنسيق بين الإطار المحاسبي والموازني في مشروع الإصلاح، كما يسمح بالاطلاع على الوضعية المالية للدولة في أي وقت دون انتظار مختلف الإجراءات المتعلقة بوضع الموازنة حيز التنفيذ وكذا تركيز حسابات المحاسبين العموميين، وهذا كله من أجل ضمان تقييم موضوعي وصادق من طرف أجهزة الرقابة المالية والمحاسبية.

(1) Ministère de finance, **plan de projet**, direction général de comptabilité, Algérie, 24 Mai 2005**,** p :07.
(2) Ministère de finance, **organisation, mission des services comptables et reformes et reformes initiées**, conférence de presse, Algérie, 04 février 2013**,** p :28.

المبحث الثالث: عصرنة نظام الرقابة المالية في الجزائر

لقد باشرت الجزائر مشروع عصرنة نظامها المالي من أجل تحقيق الكفاءة والفعالية في استخدام الأموال العامة، من خلال إحكام الرقابة على ماليتها وضمان حسن استخدامها تخصيصا وتنفيذا، هذا ما يتطلب وجود أنظمة رقابية تستجيب لهذا التغير الحاصل في نمط تسيير المالية العامة والنظام المحاسبي الموافق للمعايير الدولية، وهو ما جعل المشرفين على مشاريع العصرنة يقرون إصلاحات مست مختلف أنواع الرقابة الداخلية منها والخارجية.

ذلك أن استعمال النظام الموازني القائم على البرامج بدل النظام التقليدي المعتمد على الوسائل في تبويب النفقات يمنح حرية أكبر للمسيرين العموميين في التصرف في الاعتمادات الممنوحة لهم، وهو ما يحتم تطورا موافقا في أنماط ووسائل الرقابة بمختلف أنواعها، كما يعتبر التوجه نحو نوعية الرقابة التوجه الحديث للأنظمة الرقابية المعاصرة وذلك لإسهاماتها في ما يلي:[1]

- تقليص التعارض الموجود بين أعوان التنفيذ؛
- إعادة النظر في مجال الرقابة القبلية والبعدية؛
- إثراء طرق المراجعة والرقابة الداخلية؛
- وضع مقاربة جديدة لرقابة الأعمال المنجزة.

المطلب الأول: الإصلاحات في مجال الرقابة الإدارية

ترتكز الرقابة المالية الحديثة على رقابة نوعية التسيير أكثر منها من رقابة النظامية، ذلك أنها تقوم على تقييم الأداء والسياسات العامة من جهة، واعتمادها معايير الكفاءة والفعالية من جهة أخرى، مما يجعلها على قدر كبير من التحكم في التخصيص الجيد للنفقات العامة والكفاءة في تنفيذها والتي تشكل جوهر الرشادة الاقتصادية في الإنفاق العام.

وتهدف عملية تطوير الرقابة الإدارية إلى ما يلي:[2]

- تخفيف الرقابة المالية السابقة لتنفيذ النفقة العمومية؛
- التحكم في إجراءات الرقابة الداخلية؛
- تطوير الوسائل المدعمة للصرامة المحاسبية؛
- وضع آليات تقييم خاصة بالجهاز التنفيذي والتي من بينها المفتشية العامة للوزارة.

الفرع الأول: عصرنة إجراءات الرقابة القبلية على النفقات الملتزم بها

تهدف الإصلاحات في مجال الرقابة المالية القبلية إلى عصرنة إجراءاتها ووسائلها بالاعتماد على مؤشرات الأداء التي تعمل على تقييم فعاليتها عبر مختلف المراحل، ذلك أن التأشيرة المسبقة التي يمنحها

---

(1) Abboud et benouchfoun, état des lieux**, projet de restauration du circuit de la dépense**, 12/06/2005.

(2) الصادق الأسود، **مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العامة- دراسة حالة الجزائر-**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر- 3-، السنة الجامعية 2011-2012، ص: 201.

المراقب المالي تعتبر ضمانا للنفقات المحجوزة بهدف الالتزام الإجمالي السنوي أو للعمليات موضوع الالتزام التي تعتبر مرتفعة المخاطر.

أولا– المزيد من التوضيح لحدود ممارسة وظيفة الرقابة المسبقة على النفقات: تهدف الرقابة المالية القبلية إلى التعرف على وجود القواعد الموضوعية والقواعد الشكلية المتعلقة بالجرائم التي ارتكبت في المحاسبة العمومية[1]، كما تعمل على التأكد من النظامية في الشكل والمضمون، وهذا يشمل نظامية القيام بالواجبات وتجنب الممنوعات وإتباع الإجراءات.

فليس من السهل تحديد مفهوم رقابة الملاءمة والتي تعرفها بعض الوثائق بأنها رقابة تقييم النتائج ومع ذلك يمكننا أن نميز هذا النوع من الرقابة من خلال مقارنته برقابة النظامية.

ففي إطار رقابة النظامية يقوم المراقب بمقارنة الفعل مع معيار محدد مسبقا، بينما في إطار رقابة الملاءمة يقارن المراقب المالي الفعل مع نظرته الذاتية الناجمة عن خبرته، أي يعتمد المراقب المالي حكمه الخاص حول المنفعة أو الفائدة من القرارات عوضا عن الآخرين، وفي إطار هذه الشروط لا توجد اختلافات لرقابة الملاءمة كعقد ذو طبيعة بارزة يسمح للمراقبين بدعم محتواها الخاص على حساب قرارات مالية محلية للسلطات المحلية والتي تشكل تعديا على سلطتهم في اتخاذ القرار.

هذا التوجه يقودنا إلى الاستنتاج بأن مسألة موضوع رقابة النظامية الممارسة من طرف المراقب المالي تحتاج إلى مزيد من التوضيح من قبل السلطات العمومية، وتحقيقا لهذه الغاية يجب تنظيم اختصاصات المراقب المالي في مجال رقابة النظامية وتوضيح حدودها مع رقابة الملاءمة كونهما مرتبطتان ببعضهما بهدف تجنب الصراع بين المراقب المالي والآمر بالصرف[2].

وتجدر الإشارة إلى اقتصار الرقابة المالية للمراقب المالي على الآمر بالصرف بما يضمن:[3]

– تجانس الوثائق لمجمل تقديرات الميزانية، وكذا تجانس الأعباء التقديرية السنوية المحاسبية مع التخصيصات الميزانية السنوية للسنوات المقبلة وتغطية الإنفاق الإجباري بما في ذلك التحكم في الرواتب واليد العاملة؛

– تقييم الدوائر والإجراءات التي تؤدي إلى إنتاج عقود الميزانية وعقود النفقات.

يتمحور تقديم المساعدة إلى دائرة الموازنة حول محورين:

– التدخل للمراقبين الماليين خلال دورة الموازنة ودعم إعداد قوانين المالية، فهم يشاركون في تحليل العوامل التي تبرر النفقات وتكاليف السياسات وتسهم في تشخيص مديرية الميزانية لمبلغ وطبيعة الموارد المطلوبة في إطار موازنة البرامج؛

---

(1) : Ali Bissaad, op- cit, p : 29.

(2) Samir AIT ISSAD, Abderraouf ABADA, **Evaluation De L'efficacité Du Contrôle Financier De L'état Sur L'exécution Des Programmes D'investissements Publics (2000-2014),** les communication du colloque international : évaluation des effets des programme d'investissements public (2001-2014) et leur retombées sur l'emploi, l'investissement et la croissance économique , université Sétif 1, école doctorale, 11-12/03/2013, p :17.

(3) Ministère des finances, **Etude de nouveau système, Rapport de synthèse**, direction générale de la comptabilité, 2006, p :36.

– الوقاية من المخاطر المالية، فعلى المراقب المالي أن يكون على علم وتوخي الحيطة والحذر بشأن التكاليف الإضافية المحتملة التي تتحملها القرارات الحالية أو السابقة، وانتهاج عملية تحديد سنوية للوقاية من المخاطر المالية والموازنية.

وتخلص الرقابة بمنح أو رفض منح التأشيرة، ولكن الأهم هو الرأي المسبق الذي يبديه المراقب المالي للآمر بالصرف، والذي لا يكون ملزما له ويكتفي بتقديم تبريرات في حالة عدم الأخذ به.

ثانيا– إدخال مؤشرات الأداء على وظيفة الرقابة السابقة للمراقبين الماليين: يحتاج نظام الرقابة القبلية المطبق حاليا إلى إطار عصري لتقييم الأداء، التي تولي أهمية لكيفية القيام بالتصرف المالي وكذا الهدف النهائي من هذا التصرف، ويحتاج أيضا تقييما للنتائج المحققة من طرف مختلف المراقبين الماليين على مستوى كل مؤسسة عامة، ولكن يعتمد ذلك على مؤشرات من جانبين، الأول وظيفي يعتمد على تقييم نوعية تسيير وظيفة الرقابة القبلية، والثاني غير موضوعي يعتمد على تقييم مردودية المراقب المالي.

تهدف وزارة المالية إلى ضمان فعالية أداء الرقابة المالية القبلية والأداء الوظيفي للمراقبين الماليين من خلال المديرية العامة للميزانية كوسيلة قانونية ووظيفية، وكذلك للتأطير البشري على المستوى المركزي والإقليمي، وذلك اعتمادا على ثلاث أجهزة تعمل تحت مضلتها وهي:

– المفتشية العامة للميزانية؛

– المديرية المركزية للتنظيم الميزاني؛

– المديريات الجهوية للميزانية.

تمتحن أسس تقييم أدائها من خلال ما يلي:

1– تقييم وظيفة الرقابة المالية القبلية للنفقات الملتزم بها من خلال مؤشرات الأداء أو الفعالية: هي مهمة معقدة ومتعددة الأبعاد نظرا لاتساع نطاق تدخل الرقابة القبلية المطبقة على النفقات العامة بصفة إجمالية، بالإضافة إلى صعوبة حصر وظيفة الرقابة بشكل دقيق ووضع منهجية تقييم تستند إلى مؤشرات النتائج.

ويقترح في مجال تقييم رقابة المراقب المالي غير الممركز الخاص بالبلديات استعمال المؤشرات التالية:[1]

– النسبة بين حجم العقود والالتزامات الخاضعة للتأشيرة من جهة، وعدد التأشيرات الممنوحة من جهة أخرى؛

– حجم العقود وعدد الالتزامات الخاضعة للتأشيرة، مقارنة بعدد الأعوان المكلفين بالرقابة؛

– فترة منح التأشيرة مقارنة بالتواريخ استقبال الالتزامات وتاريخ منح التأشيرة؛

– عدد حالات الرفض المؤقت والنهائي، المصنفة حسب نوع عمليات موضوع الرفض؛

[1] Samir AIT ISSAD, Abderraouf ABADA, **Evaluation De L'efficacité Du Contrôle Financier De L'état Sur L'exécution Des Programmes D'investissements Publics (2000-2014),** op-cit, p : 18.

– عدد حالات الطعن في الرفض والتقدير المعمق لحالات الرفض سلميا(عدد التقديرات الايجابية والسلبية)؛

– عدد الحالات المعروضة على المديرية الجهوية أو المركزية للميزانية؛

– تقييم العلاقات الوظيفية للمحافظة على المراقب المالي والآمر بالصرف، من خلال المفتشيات وتقارير الآمرين بالصرف.

لكن هذه المؤشرات ليست شاملة ولكن مصممة للتغطية الدقيقة والمكيفة مع كل نفقة أو كل قطاع إنفاقي.

2– تقييم مردودية المراقبين الماليين: وذلك انطلاقا من النتائج المحققة بالاعتماد على تقييم الخدمات ومختلف تقنيات تسيير الموارد البشرية.

ثالثا– حماية المراقبين الماليين وضرورة تقوية الموارد البشرية والمادية: استقلالية الرقابة القبلية للنفقات الملتزم بها من طرف المراقب المالي مكرسة من خلال جهاز رقابي لتنفيذ وقائي لكل النفقات العامة، فهم يتعرضون باستمرار لضغوط من مختلف الجهات من وزراء وولاة وهو ما يؤدي أحيانا إلى عدم تنفيذ مهامهم بموضوعية، وللحد منها لمعاينة فقط تلك الأعمال أو النفقات التي شابتها لا نظامية خطيرة، ليس هناك شك في أن هذا سوف يؤدي إلى تخفيف الرقابة على مختلف الالتزامات، وترك الباب مفتوحا أمام انتهاكات التنظيمية والمخالفات التي لا تغتفر، لذلك هذا هو الوقت المناسب لتقوية الوسائل المتاحة لأجهزة الرقابة المالية (البشرية والمادية) التي تسمح لها بالقيام بوظائفها بكل استقلالية وموضوعية.

الفرع الثاني: عصرنة إجراءات رقابة أعوان التنفيذ

يخضع الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون لأحكام الرقابة ويطبقونها والتي تعتبر متماثلة وغير مختلفة تتضمن رقابة قبلية على صرف مجمل النفقات العمومية، والتي تشكل أهم أشكال الرقابة الداخلية التي تقوم بها السلطة التنفيذية سواء وزارة المالية وهيئاتها أو الجهات المنفقة التابعة لمختلف الوزارات، ولقد تمخض عن ورشات العمل بين ممثلي الوزارات في إطار العصرنة ما يلي:[1]

– تشخيص الحالة المتعلقة بالرقابة المطلقة على النفقات العمومية للآمرين بالصرف؛

– التحديد لمختلف الاحتياجات في إطار تطوير إجراءات الرقابة.

أولا– الرقابة المشتركة: تكون الرقابة المشتركة في مجال الرقابة المتزامنة بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي، والتي جاءت موافقة لتوسع الدور المالي للمسيرين الممتد إلى تقديم النصح والإرشاد في مجال المخاطر المالية وكيفية التحكم في آليات تنفيذ الموازنة، فهي رقابة للنفقات التي تتكامل مع الإجراءات التي وضعت من أجل التكيف مع مستوى الرقابة وفقا للاتفاق الذي أبرم بين الآمر بالصرف

[1] Ministère des finances, **le contrôle hiérarchisé et le contrôle partenarial**, direction générale de la comptabilité, 2009, p :01.

والمحاسب العمومي، وتكون الرقابة المالية منظمة على مختلف المستويات المحلية، أما تنظيم مهمات التدقيق فتكون على المستوى المركزي مما يسمح لاتفاق الشراكة بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي بتحسين نوعية العمليات، ويتم تنفيذ خطة الرقابة وتطبيقها وتحليل التقارير للتأكد من مدى كفاية الإجراءات المنفذة وإعادة توجيه الرقابة اللاحقة على أساس التداخلات المثبتة[1].

ثانيا- أهداف الرقابة المشتركة: تهدف الرقابة التشاركية إلى ضمان جودة إجراءات تنفيذ الإنفاق العام لجعلها فعالة والرقابة على الإنفاق الأكثر حساسية، فالنتائج المتوقعة لضمان الممارسات الجديدة من قبل أجهزة التصريح وفقا لاتفاق الشراكة وإعادة الرقابة المبنية على الثقة والتكامل، ويكمن جانب الشراكة فيما يلي:[2]

- الاتفاق بين الآمر بالصرف والمحاسب لإنجاز الرقابة والمراجعة؛
- الطبيعة المشتركة للعملية الرقابية التي تتم بمساعدة فريق مختلط؛
- الطبيعة المتماثلة للتدقيق الذي يغطي أحيانا عمليات الآمر بالصرف والمحاسب العمومي؛
- التوقيع على اتفاق الرقابة المشتركة يضمن التزامات عكسية تبين آلية الشراكة؛

وينبغي التنويه بأن إضفاء الطابع الرسمي على إدخال جهاز تحكم من خلال اتفاقية شراكة مع التزامات متبادلة، ويتم تقييم قدرة الموظف على جزء من المراجعة المشتركة للمنظمة وإجراءات الخدمات وعند القيام بمراجعة تؤدي إلى نتائج مرضية، يمكن للمحاسب ببساطة ممارسة بعض الرقابة المحدودة بأثر رجعي، لضمان استمرار الممارسات الجيدة للآمر بالصرف وتسمح الرقابة بالشراكة ب:

- ضمان جودة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية لتقديم الفعالية وتركيز الرقابة على النفقات الأكثر أهمية؛

- ضمان أحسن التطبيقات لمصالح الآمر بالصرف في إطار يتبّع الشراكة واستعادة الرقابة المبنية على الشراكة والتكامل.

هذا ما يقتضي إعادة تحديد وظيفة الرقابة(مجالاتها ومستوياتها)، وتحميل الآمرين بالصرف مسؤوليات جديدة وإلزامهم بمهام ذات طبيعة محاسبية كالتسجيل والجرد المحاسبي، أما بالنسبة للمحاسبين العموميين فتشمل مهامهم تجميع ومراجعة العمليات المحاسبية ضمانا لشرعية ومصداقية ومرونة الحسابات.

ثالثا- الرقابة السلمية: إن العلاقات المنظمة خاصة تلك المتعلقة بتحديد فترات السداد وتجارب الرقابة السلمية للنفقات تسمح بما يلي:[3]

- استهداف الرقابة بشكل أفضل للتحديات والمخاطر لأجل ضمان استقامة معالجة ملفات الخدمات؛

- تحكم أفضل لاسيما في فترات الأمر بالصرف للمبالغ الضخمة؛

---

(1) Ministère des finances**, Etude de nouveau système, éléments fondamentaux de synthèse**, direction générale de la comptabilité, 2006, p :07.
(2) Ministère des finances, **Etude de nouveau système, Rapport de synthèse**, op-cit, p :139.
(3) Ministère des finances, **le contrôle hiérarchisé et le contrôle partenarial**, op-cit, p :03.

– تنظيم المعلومات اللازمة للآمرين بالصرف على الأخطاء المكتشفة؛

– تطوير الممارسات الجيدة عند الآمرين بالصرف، والتي توصي بإعداد خطط تعمل على تحسين العمليات ونوعية الملفات المعروضة؛

– تعزيز الرقابة على الأعباء التي تتضمن المخاطر وتحسين الإطار القانوني للآمرين بالصرف؛

وينبغي التنويه بأن أحكام الرقابة السلمية للنفقات تكون لتجديد العلاقة بين الآمر بالصرف والمحاسب والتي تقوم على تعزيز الثقة بينهما، هذه الجهود للتسيير الجيد تسمح بالحصول على مدة دفع أسرع، ذلك أن الرقابة السلمية المطبقة على النفقات تقوم على:

– التحديد الواضح للتحديات والمخاطر من طرف المحاسب العمومي؛

– التحديد الجيد لمخطط الرقابة المطبق في مستويات المخاطر من طرف المحاسب؛

– المصادقة على مخطط الرقابة من طرف السلطة السلمية للمحاسب؛

– تنفيذ خطة الرقابة المصادق عليها والتحقق من صحة المبالغ المستردة بموجبها؛

– المراجعة الدورية أو الظرفية للخطة المحددة.

تكمن معايير الرقابة في وجود معيارين رئيسيين وراء الرقابة السلمية على النفقات تسمح بإظهار:

– طبيعة النفقة؛

– مبلغ النفقة.

وتحدد معايير الرقابة السلمية للنفقات مرة واحدة، وتكون أشكال الرقابة متنوعة ومتكاملة في خطة الرقابة، ويمكن تحديد خطة للرقابة تشتمل على عدة خطوات:

– البحث لدى الآمرين بالصرف إذا لزم الأمر على حجم الدفع السنوي حسب طبيعة النفقة؛

– تحليل وتيرة الدفع وعلى الخصوص تحديد فترات الذروة وتواتر الدفع؛

– تحليل القضايا من الناحية المالية.

وبعد المصادقة على أحكام الرقابة المذكورة (تحديد القواعد لخطة الرقابة، التغيرات المحتملة لبعض النصوص التنظيمية...) الجدول الزمني للرقابة يكون حسب كل وزارة.

الفرع الرابع: عصرنة رقابة المفتشية العامة للمالية

بهدف الوصول إلى رقابة منهجية على تقييم السياسات العامة تبدأ بقياس الفعالية من خلال مؤشرات الأداء للوقوف على مدى أهميتها، فتوجه الرقابة نحو تقييم الأداء تعطي بالتأكيد دفعة قوية لرقابة المفتشية العامة للمالية.

أولا– التوجه نحو تقييم السياسة العامة: والتي تعني البحث حول ما إذا كانت الوسائل القانونية والإدارية والمالية والتقنية المستخدمة تسمح بالوصول إلى الآثار المتوقعة من تطبيق هذه السياسة وتحقيق الأهداف المخططة، فتحليل السياسات العامة يؤدي بنا إلى التمييز بين المراحل المختلفة من تنفيذ السياسات العامة وهي:

- جمع الموارد اللازمة (مثل الاعتمادات أو الموظفين)؛
- الانجازات كعدد الملفات المعالجة؛
- النتائج المحققة كعدد التعديلات الضريبية المنجزة؛
- الأثر (مثل تخفيض عدد حالات التهرب من دفع الضرائب أو العكس، استفحال التهرب الضريبي).

تقييم السياسات العامة هي تقدير وفهم جميع المراحل في سلسلة الأنشطة العمومية إلى غاية الوصول إلى الآثار النهائية للسياسة، وتجدر الإشارة إلى أن الهدف من تقييم السياسات العامة يتجاوز وصف الموارد وتطبيق سياسة معينة، بل يمتد إلى التحديد والتقدير والتقييم الدقيق للسياسة الخاضعة لها.

لم يتم تطوير هذا الطريقة الرقابية بعد في الجزائر لأنها تتطلب تنفيذ العديد من الإصلاحات فالتغير في الطريقة المتبعة من طرف المفتشية العامة للمالية يشكل جزء من إصلاحات الميزانية والمالية الذي تعتزم الحكومة الجزائرية تطبيقه في السنوات القادمة، لاسيما مع تطبيق القانون العضوي الجديد وعصرنة النظام الموازني.

ينطوي الإصلاح الموازني من خلال تطبيق التسيير الموجه بالأداء والنتائج على مرونة أكبر من خلال الهامش الكبير للمناورة، وبالتالي زيادة مسؤولية المسيرين من خلال عمومية وتبادلية الاعتمادات فالنظرة الجديدة للطبيعة التسييرية تتطلب نظرة جديدة حول طبيعة ومحتوى الرقابة.

يقوم إصلاح النظام الرقابي العمومي على إجراءات مختلفة، والتي من بينها:

- تحديث الإطار القانوني للمالية العامة الموافق لمنطق التسيير القائم على الأداء والنتائج؛
- إصلاح الرقابة المالية؛
- اعتماد المخطط المحاسبي الجديد للدولة؛
- تقوية القدرات التسييرية للآمرين بالصرف؛
- تقوية الرقابة الداخلية ومهنة التدقيق.

يعتبر تصميم نظام معلومات مدمج لكل من التسيير الموازني والمالي يشكل الآن طموحا وتحديا لوزارة المالية في سعيها لعصرنة الإدارة العامة، وفي هذا السياق يجب على المفتشية العامة أن تختار رؤية إستراتيجية جديدة لدورها وتجديد نهج الرقابة القائمة على تقييم المخاطر، ودرجة التحكم في التسيير والقدرة على تعظيم الاستفادة من الإنفاق العام في إطار إنتاج خدمات جماعية ذات أولوية بأعلى جودة وأقل تكلفة.

ومن أجل ذلك يتعين على المفتشية العامة وضع معايير التدقيق والمحاسبة المالية بما يتفق مع المعايير الدولية الخاصة بالقطاع العام، معايير مراجعة الأداء ومرجع لتقييم القدرات التسييرية للآمرين بالصرف في إطار الإصلاح الموازني، التي ستكلف بمهمة تقييم وتوثيق قدرة التسيير الموازني والمالي لمسيري الاعتمادات.

في هذه المهمة سيتغير الدور الرقابي التقليدي للمفتشية العامة للمالية المعتمد على مدى النظامية والمطابقة، والتوجه للتركيز على تقييم مدى ملاءمة إجراءات تخطيط الميزانية، فعالية وموثوقية نظام المعلومات، تقييم مخاطر النظام وتطبيقات التسيير وكذلك في مجالات الإنتاجية والأداء.

ثانيا– شروط نجاح تقييم السياسات العامة: لتقديم وتطوير ممارسة تقييم السياسة العامة في الجزائر، لا بد لنا من النظر في بعض عوامل النجاح التي تم تحديدها من قبل خبراء من البلدان التي اعتمدت هذه الممارسة والتي يمكن إيجازها فيما يلي:[1]

– خلق ثقافة التقييم: أي الاقتناع بالحاجة لإجراء الدراسات والأرقام، وليس الاعتماد على الحدس الشخصي فقط؛

– إرادة سياسية واضحة: تتجسد بدعم من السلطات والوظائف العليا العمومية؛

– ضرورة إضفاء الطابع المؤسسي على تقييم البرامج: وذلك في فترات منتظمة وتقييم الميزانية في الوقت التصويت على البرامج؛

– التكوين على نطاق واسع لمسئولي البرامج: من أجل تحكمهم في التقييم الذي يجب أن يكون مستمرا واستراتيجيا؛

– الاعتقاد الحقيقي في إستراتيجية التقييم؛

– بناء إستراتيجية للاتصالات حول نتائج التقييم: أي كيفية تقديمها بحيث يتم قبولها من طرف الأغلبية؛

– إحداث تغيير ثقافي داخل المؤسسات الرقابية: لكسب استحسانها وتأييدها للرقابة التقييمية.

المطلب الثاني: عصرنة رقابة مجلس المحاسبة الجزائري

لقد أصبح مجلس المحاسبة الجزائري يعمل في بيئة رقابية ذات خصائص وسمات مختلفة عن ذي قبل، ما يفرض عليه تطوير مجال عمله الرقابي لمواكبة التحديات والمستجدات الحاصلة، ذلك أن أداء الدور المنوط به يعتمد على مدى تفاعله ومواءمته وسرعة استجابته لهذه المتغيرات المحيطة التي يعمل فيها.

الفرع الأول: توجه مجلس المحاسبة نحو رقابة الأداء

لقد أصبحت رقابة نوعية التسيير تحظى بأهمية بالغة لدى مجلس المحاسبة مقارنة برقابة النظامية، ذلك أن رقابة الأداء تقوم على تقييم الاستخدام السليم للأموال العمومية التي تعمل على تطوير:[2]

– الفعالية في تسيير الأموال العمومية وتطوير شروط تسيير الهيئات العمومية؛

– مستوى الدعم من جانب الهيئات المعنية للمهمات المخصصة لها؛

---

[1] Samir AIT ISSAD, Abderraouf ABADA, **Evaluation De L'efficacité Du Contrôle Financier De L'état Sur L'exécution Des Programmes D'investissements Publics (2000-2014),** op-cit, p : 21-22.

[2] cour des comptes**, le contrôle de performance**, forum régional des cours des comptes maghrébines, programme GTZ « finances publiques et bonne gouvernance » Rebat 7-9octobre2008, p : 06.

– الأداء المحقق من دعوة المسيرين لتطبيق شروط الاستعمال الحسن للأموال والموارد المتاحة لهم؛

– التنسيق الجيد للخدمات والجهود التي بذلت من قبل جميع المتدخلين لتحقيق أداء رقابي أفضل، ومواجهة الصعوبات التي تحول دون ممارسة مجلس المحاسبة لمهامه في ظروف ملائمة.

وتجدر الإشارة إلى أنه يتم تنفيذ الموازنة بالأهداف وفق مؤشرات كمية للأداء لكل البرامج، حيث يعتبر المؤشر الوسيلة الوحيدة والمثلى لقياس التقدم المنجز في مجال كفاءة مختلف المصالح العمومية ذلك أنه في حالة غياب قياس كمي تبقى الكفاءة فضفاضة غير قادرة على مساعدة مسئولي البرنامج على قيادة مختلف مصالحهم وإدارتها، ويستحسن اعتماد عدد قليل من المؤشرات والتي تتميز بعمقها من حيث دلالتها ومعبرة بما فيه الكفاية عن حقيقة كل مشروع وعن أهدافه الرئيسية، وتتمثل مسؤولية منفذي الموازنة أولا بالنسبة للأهداف في تحديد مؤشرات ذات دلالة ومرتبطة منطقيا بتلك الأهداف، وهذا ما يحتم على مجلس المحاسبة اعتماد تلك المعايير في تقييمه ورقابته على تلك البرامج.

الفرع الثاني: الأهداف الاستراتيجية لمجلس المحاسبة للفترة(2015–2018)

تعتبر الخطة الاستراتيجية التي يتبناها مجلس المحاسبة ثمرة تفكير جماعي ومكثف لمسار تشاوري ناجع وجامع لكل الفاعلين الملتزمين بالقيم الأساسية لرقابة الأموال العمومية المتمثلة في النزاهة والموضوعية والشفافية، والتي تم تبنيها من خلال حصيلة تطبيق الخطة الاستراتيجية الأولى بتحديد ما تم تجسيده وما بقي للإنجاز، ثم استند إلى نتائج التقييم الذي أجري من قبل النظراء وأخذ أيضا في الحسبان المشاريع المستقبلية التي شرع فيها خلال سنة 2014.

إن تنفيذ هذه الخطة الاستراتيجية الجديدة سيعزز أكثر مكانة مجلس المحاسبة ويجعله دون شك مؤسسة تتحكم في المعايير المهنية للتدقيق والرقابة على الأموال العمومية، وأداة لا غنى عنها في تنوير السلطات العمومية للتسيير الحسن للاقتصاد.

وتتلخص هذه الخطة الاستراتيجية في أربعة أهداف رئيسية تتفرع عنها أهداف جزئية، واعتماد المؤشرات الاستراتيجية للأداء الخاصة بكل هدف رئيسي والتي نستعرضها كما يلي:[1]

أولا– تنمية الكفاءات المهنية: والذي يمكن تحقيقه من خلال الأهداف الفرعية التالية:

– تبني ترتيبات للتسيير التقديري للموارد البشرية؛

– تطوير سياسة تكوين تتلاءم مع احتياجات الجهاز؛

– ترقية علاقات تبادل المعلومات بين مختلف هياكل مجلس المحاسبة؛

– توفير بيئة عمل ملائمة.

وذلك باعتماد مؤشرات الأداء المتمثلة في: مخطط متعدد السنوات للموارد البشرية، وعدد نشاطات التكوين المنجزة.

---

[1] مجلس المحاسبة، **الخطة الاستراتيجية (2015–2018)**، الجزائر، 2015، ص: 09–16. متاح على الرابط:
http://www.ccomptes.org.dz/ar/documents/Plan_strategique_CDC_15-18_ar.pdf تاريخ التحميل: 2016/06/22

ثانيا– تحسين جودة النشاطات الرقابية: يتضمن تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

– اعتماد برنامج متعدد السنوات لأعمال الرقابة؛

– استكمال بطاقية الهيئات الخاضعة لرقابة مجلس المحاسبة؛

– تطوير مقاربة عصرية في إنجاز عمليات التدقيق؛

– تحسين وسائل الرقابة وجعل إجراءات المعالجة أكثر مرونة؛

– استكمال عملية توحيد قرارات المجلس؛

– اعتماد اللجوء إلى المساعدة الخارجية وإلى الرقابة المسندة.

ويتم الاعتماد على مؤشرات الأداء المتمثلة فيما يلي:

– برنامج متعدد السنوات لنشاطات المجلس؛

– عدد تقارير الرقابة المكرسة للأداء والمنجزة حسب السنوات بكل غرفة؛

– عدد عمليات الرقابة المنجزة سنويا والمبنية على المقاربة حسب الأخطار.

ثالثا– تحديث خدمات الدعم للمؤسسة: والذي يشتمل الأهداف الفرعية التالية:

– تطوير إستراتجية قطاعية لتعميم استخدام المعلوماتية في أعمال مجلس المحاسبة؛

– تزويد الأقسام التقنية بالكفاءات الضرورية لسيرها؛

– تعزيز تسيير كتابة الضبط وعصرنتها.

وذلك بالاعتماد على مؤشر الأداء المتمثل في الوصول إلى نسبة 100% من التدقيق الحسابي وتدقيق الانسجام يتم عن طريق الإعلام الآلي، بالإضافة إلى اعتماد خطة توجيهية للمعلوماتية.

رابعا– ترقية علاقات المجلس مع بيئته: وذلك من خلال ما يلي:

– تطوير جودة خدمات المؤسسة؛

– ترقية سياسة الاتصال مع السلطات العمومية والجهات الخاضعة للرقابة؛

– تنمية علاقات التعاون والتبادل مع أجهزة الرقابة الأخرى والمنظمات المهنية والمنظمات الجهوية والدولية والوسط الجامعي.

التي يتم قياس مدى تحقيقها من خلال معايير الأداء المتعلقة بعدد جلسات النقاش المنظمة مع الهيئات الخاضعة للرقابة، عدد اتفاقيات التبادل مع الهيئات الوطنية والدولية.

خامسا– تدعيم نظام الحكم الراشد داخل المؤسسة: وذلك بالسعي إلى ما يلي:

– إستكمال ميثاق أخلاقيات المهنة؛

- ترقية الشفافية في تسيير الجهاز؛

- إعتماد نظام لضمان الجودة.

ذلك بالاعتماد على المؤشرات الاستراتيجية للأداء المتمثلة في عدد عمليات التقييم المنجزة، وكذا عدد عمليات تدقيق ضمان الجودة النموذجية المنجزة.

المطلب الثالث: انعكاس عصرنة النظام الرقابي على الدور الرقابي للبرلمان

يمارس البرلمان رقابته القبلية على تنفيذ الموازنة العامة وفقا لمشروع عصرنة النظام المالي والموازني في شهر أكتوبر من السنة (ن-1) بعد عرضه من طرف وزير المالية، والتي تتمحور حول مناقشة الموازنة، السياسة المالية(الانفاقية، والضريبية، والموازنية) المتعددة السنوات، وكذا المشاريع الجديدة، كما يعتمد في رقابته البرلمانية البعدية على تقارير مجلس المحاسبة وكذا الإجابات التي يدلي بها مسئولو الجهاز التنفيذي على التساؤلات الموجهة إليهم من طرف النواب في تقييم أداء السياسات العامة للحكومة.

الفرع الأول: الرقابة البرلمانية القبلية في ظل العصرنة

تفحص لجنة المالية والميزانية مشروع الميزانية خلال شهر أكتوبر من السنة(ن-1)، والتي تستطيع عند الاقتضاء اقتراح توصيات، ثم يحول المشروع خلال الفترة الممتدة من شهر أكتوبر إلى بداية ديسمبر إلى المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة الذي يناقش موضوع قبول محتوى الميزانية، حيث يصوت على الإيرادات بصفة إجمالية أما النفقات فيتم التصويت عليها وزارة بوزارة وهيئة عمومية بهيئة[1].

تجدر الإشارة إلى انه يمكن للبرلمان توسيع رقعة تقسيم الاعتمادات داخل نفس المهمة، كما له الحق في اقتراح برامج جديدة وهو ما يجسده مشروع القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية الذي يعطي للبرلمان دورا واسعا في مجال الرقابة المالية على النفقات العامة[2]، كما تملك اللجنة المالية البرلمانية سلطة عامة للمتابعة والرقابة على تنفيذ قوانين المالية وعلى التقييم لكل الأسئلة المتعلقة بالمالية العامة والتي لها الحق في طلب خبرة مجلس المحاسبة والاستعانة به لامتلاكه المؤهلات والإمكانيات الفنية والبشرية التي لا تتوفر عليها اللجان.

---

[1] Ministère des finances, **projet de modernisation de système budgétaires**, op- cit, p: 31.

[2] الصادق الأسود، **مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العامة- دراسة حالة الجزائر-**، مرجع سابق، ص: 202.

الفرع الثاني: الرقابة البرلمانية البعدية في ظل العصرنة

تتجسد الرقابة البرلمانية البعدية على الموازنة العامة في ظل العصرنة من خلال عرض قانون ضبط الميزانية العامة على نواب المجلس الشعبي الوطني، والذي يمثل التنفيذ الفعلي للموازنة العامة المتعلقة بالسنة (ن−1)، حيث يتم تحضيره ابتداء من شهر سبتمبر ومناقشته تزامنا مع الدراسة الأولية لمشروع قانون المالية للسنة(ن+1)، على أن تكون تقارير الفعالية السنوية مرفوقة بقانون ضبط الميزانية للسنة المالية المعنية كونها تعرض حصيلة الإيرادات اتجاه التزاماتها في إطار مدى نجاعة المشاريع السنوية.

يعرض قانون ضبط الميزانية نتائج السنة (ن) ويقر المبلغ النهائي للموارد والأعباء للخزينة المتعلقة بالسنة المعنية، ويعرض القانون الحساب الختامي السنوي الذي يتضمن:[1]

- الفائض أو العجز في النتيجة المحققة لمختلف الصوافي بين الإيرادات والنفقات للميزانية العامة للدولة؛

- الأرباح أو الخسائر المحققة من تنفيذ عمليات الحسابات الخاصة للخزينة؛

- الأرباح أو الخسائر في النتيجة المحتملة من تسيير عمليات الخزينة.

وهو ما يمكن النواب من تحديد الانحرافات من خلال المقارنة بين التوقعات الموازنية والأرقام الحقيقية الناتجة عن التنفيذ الفعلي للموازنة (رقابة المطابقة)، وكذا المقارنة بين الأهداف المخططة والنتائج المحققة(رقابة الأداء)، والتي تعتبر عنصرا مهما في بناء الموازنة باعتبارها قائمة على النتائج الملموسة والمنفذة من طرف الإدارات العمومية بعيدا عن التقديرات والتخمينات.

يصادق على حساب النتيجة للسنة المالية المحضر بعد تحديد الموارد والأعباء في الشروط المبينة، ويخصص للميزانية نتيجة محاسبية للسنة المالية ويصادق على الميزانية بعد التخصيص وكذلك الملحقات التابعة لها، أما في حالة الاستحقاق قانون ضبط الميزانية:[2]

- يصادق على التحولات المحضرة بمرسوم مسبق للإعتمادات المفتوحة في آخر قانون مالية بشأن هذه السنة؛

- يفتح لكل برنامج متعلق به الاعتمادات الضرورية لتسوية التجاوزات المسجلة الناتجة عن القوة القاهرة المبررة شرعا وإجراء إلغاء الاعتمادات التي لم تستهلك ولم تؤجل؛

- يزيد بالنسبة لكل حساب خاص متعلق به مبلغ السحب على المكشوف المسموح به؛

---

[1] Ministère des finances**, l'avant-projet de la loi organique relative à la loi des finances**, op- cit, Art : 83.

[2] أحمد حنيش، **دور الرقابة على الموازنة العامة في ترشيد الإنفاق العمومي دراسة حالة الجزائر(2000−2014)**، مرجع سابق، ص: 244.

– يقرر أرصدة الحسابات الخاصة غير المؤجلة للسنوات المالية الموالية؛

– مراجعة المنافع والخسائر الظاهرة على كل حساب خاص.

كما يمكن أن يتضمن القانون المتضمن ضبط الميزانية الأحكام المتعلقة بالمعلومة ورقابة البرلمان على تسيير مالية الدولة، محاسبة الدولة ونظام المسؤولية المالية لأعوان المصالح العامة.

يعرض مشروع قانون ضبط الميزانية في كل سنة ويكون مرفوقا بما يلي:[1]

– ملاحق متعلقة بشرح نتائج عمليات كل من الميزانية والحسابات الخاصة للخزينة والخزينة؛

– الموازنة العامة للحسابات وموازنة عمليات الدولة؛

– التقرير المتضمن تقييم الأداء والمحدد للشروط التي سجلت فيها البرامج في الميزانية المنفذة، بالإضافة إلى درجة الأهداف المنتظرة، النتائج المحققة التعليلات المتعلقة بالانحرافات المسجلة؛

يجب تقديم مشروع قانون ضبط الميزانية أمام البرلمان قبل 01 جوان من السنة(ن+3)، أين تكون الحسابات الإدارية قد تم فحصها وفعالية التسيير قد تم تقييمها، ويرفق تقرير مجلس المحاسبة بما يلي:

– تقرير متعلق بنتائج التنفيذ القانون المالية للسنة السابقة وتسيير الاعتمادات المفحوصة بصفة خاصة من وجهة نظر البرامج الموضوعة؛

– تقرير متعلق بالمصادقة على الحسابات من وجهة نظر مبادئ النظامية، المصداقية والدقة، هذه المصادقة مدعمة بتقرير الذي يتضمن التفتيشات والتدقيقات المنفذة حتى النهاية.

كما تعمل شفافية الموازنة العامة ومصداقيتها على تفعيل دور البرلمان في مجال القيادة الاستراتيجية للنشاط المالي للدولة، وكذا مساهمته في تحسين تسيير المالية العامة، ذلك أن عرض إعتمادات الموازنة العامة وفق الأنشطة والعناوين لا يسمح بتقييم السياسة الاستثمارية المنتهجة فحسب، بل يمتد إلى تقييم تكلفة النشاط في حد ذاته، كما أن مناقشة الموازنة لا تبقى محصورة حول هامش الموازنة من سنة مالية إلى أخرى بل تعتمد على دقة النفقات العامة في إطار المهمة الواحدة من خلال الفحص المتزامن لكل من الوسائل والأهداف.

[1] Ministère des finances**, l'avant-projet de la loi organique relative à la loi des finances**, op-cit, Art : 84.

خلاصة:

باشرت الجزائر إصلاح نظامها المالي العمومي استجابة لتغير منطق التسيير العمومي من جهة وتماشيا مع المعايير الدولية من جهة أخرى، والتي تجسدت في مختلف مشاريع العصرنة لاسيما عصرنة النظام الموازني الذي يرتكز على اعتماد الموازنة المتعددة السنوات وتحسين عرضها، مع تطوير وظيفة الاستشارة لوزارة المالية وإعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية، بالإضافة إلى اعتماد مخطط توجيهي للإعلام الآلي لوزارة المالية ونظام مدمج لعملية التسيير الموازني مع تحسين الهياكل التكنولوجية.

إن هذا المشروع وبالرغم من الجوانب الايجابية التي تضمنها، إلا انه ركز كثيرا على طرق التسيير والمسئولين عن إعداد وتجسيد البرامج والبرامج الفرعية وضرورة تكوينهم وفقا للمنهج الجديد، في حين لم تكن اهتماماته بنفس القدر اتجاه المحاسبين العموميين والمراقبين الماليين التي لم ترق إلى مكانتهم في مجال تنفيذ ورقابة النفقة العمومية.

كما بادرت الجزائر إلى إصلاح نظامها المحاسبي العمومي من خلال مشروع المخطط المحاسبي للدولة محاولة للتكيف مع المعايير الدولية واستجابة للإصلاح الموازني، ذلك أن المخطط المحاسبي الجديد يسمح بتحديد وتجميع عناصر الأصول بما فيها الاستثمارات والحقوق المثبتة لتحديد نتيجة الذمة المالية للدولة، كما يسمح بمراقبة الاعتمادات المخصصة وتوجيهها حسب طبيعتها أي من صفة النفقة إلى صفتها الطبيعية سواء كانت استثمارات أو مخزونات، وهذا النظام الذي من شأنه السماح بتحقيق رقابة أفضل ومتابعة لحركة الأموال الداخلة والخارجة حسب توجهات الموازنة العامة للدولة.

لقد أدت هذه المشاريع الإصلاحية إلى تغير النظرة إلى طبيعة وإجراءات الرقابة المالية بمختلف أشكالها والجهات القائمة بها، إلا أن الرقابة الإدارية كانت الأكثر تأثرا وخاصة رقابة وزارة المالية التي يمكن أن تحرز تطورا كبيرا في مجال تسيير النفقات العامة من خلال تطوير أشكال الرقابة القبلية للنفقات الملتزم بها – رقابة المراقب المالي– وكذا تقنيات تقييم السياسات العامة التي تقوم بها المفتشية العامة للمالية بالإضافة إلى الرقابة التشاركية بين المحاسب العمومي والآمر بالصرف.

لم تكن التغيرات الحاصلة في مجال الرقابة المستقلة التي يجسدها مجلس المحاسبة والرقابة البرلمانية اقل شانا من تلك الحاصلة على الرقابة الإدارية، ذلك أن رقابة الأداء أصبحت تشكل جوهرها وهو ما تجلى في الخطة الاستراتيجية لمجلس المحاسبة، وكذا الدور الذي أصبح ملقى على عاتق البرلمان في مجال الرقابة المالية سواء بإجازته لمشروع قانون المالية–رقابة قبلية– أو تقييمه للسياسة العامة وفعالية التنفيذ من خلال قانون ضبط الميزانية– رقابة بعدية –.

خـــاتمة

تسعى أجهزة الرقابة المالية المعاصرة إلى تطوير المساءلة حول استخدام المال وتحسين أداء الجهات الخاضعة لرقابتها، والذي يعتمد على مدى تقبُّل الجهة المُراقَبة واستعدادها للتفاعل مع الرقابة لتصبح شريكا في العملية الرقابية تستفيد من توجيهاتها وخبراتها في تطوير طرق تسييرها المالي العمومي، وذلك لارتباط أداء الرقابة المالية وفعاليتها بطبيعة النظام المالي العمومي المطبق من جهة ومدى قابليته للرقابة والمساءلة من جهة أخرى، حيث يعتبر ضعف التوازن الموجود بين أجهزة الرقابة المالية والهيئات العمومية الخاضعة لرقابتها من أهم المعوقات التي تواجه أجهزة الرقابة المالية في الجزائر، ذلك أن المنطق يفترض أن يتم وضع النظم والسياسات أولا ثم توضع الأساليب الرقابية الموافقة له لاحقا، وهي مشكلة لا تخص الرقابة المالية في الجزائر فقط، بل هي موجودة حتى في بعض الدول المتقدمة التي تواجه صعوبات مماثلة.

تعتبر الموازنة العامة الأداة الأكثر أهمية ضمن التسيير المالي العمومي، وذلك لدورها في تخطيط وتنفيذ ومتابعة ورقابة الأنشطة المالية للدولة من ناحية، وتجسيد السياسات العامة المنتهجة من طرف السلطات العمومية من ناحية أخرى، كما يعتبر التبويب المناسب للعمليات المالية أمرا هاما للتسيير المالي والموازني فيها، ويوفر بعدا إضافيا للرقابة المالية على الإنفاق العام وضمان الرشادة في تخصيصه واستخدامه، وكذا حمايته من مظاهر الفساد المالي والإداري الذي يمكن أن يطاله.

ونظرا لهذه الأهمية التي تحظى بها الموازنة العامة ضمن نظام الإدارة المالية للدولة عرفت العديد من التطورات في أشكالها وأساليبها، إذ تعتبر موازنة الوسائل التي من أقدم وأهم أنواعها والأكثر شيوعا في تحديد وتقديم النفقات العامة وتبويبها حسب حاجيات الجهات المعنية، إضافة إلى أنواع أخرى كموازنة البرامج والأداء، موازنة التخطيط والبرمجة، الموازنة الصفرية، والموازنة القائمة على النتائج التي اعتمدتها معظم دول منظمة التعاون والتنمية، ولكن الجزائر لا تزال تعتمد الموازنة التقليدية رغم مساعيها نحو تبني موازنة النتائج في تسيير ماليتها.

كما تجدر الإشارة إلى أهمية إستناد نظام الموازنة القائمة على النتائج إلى نظام محاسبي دقيق يظهر الموارد المستخدمة والوضع المالي للعمل المنجز على أساس البرامج، مما يوفر الأدوات الضرورية لتحقيق رقابة الأداء، وهو ما أكدته الخطوط التوجيهية للانتوساي الخاصة بالرقابة على النتائج من حيث أن موازنة النتائج والأهداف تعتبر النموذج الأمثل لممارسة الرقابة على الأداء، والتي تعتبر هي الأخرى عاملا مساعدا في تغيير النظام المالي العمومي بهدف الوصول إلى نظام فعال للتسيير المالي العمومي.

فنظام المحاسبة العمومية المعتمد في الجزائر هو نظام محاسبة الصندوق يتمثل في تسجيل كل عمليات الصرف (الدفع) والقبض (التحصيل) التي تتم خلال السنة المالية وفي نفس الموازنة بغض النظر عن تاريخ الترخيص في العمليات السالفة، ولتجاوز سلبيات هذا النظام المحاسبي التقليدي والتوجه لتدعيم

قواعد الإفصاح في ظل المعايير الدولية للمحاسبة العمومية، باشرت الجزائر مشاريع العصرنة بهدف الانتقال من محاسبة الوسائل إلى محاسبة الممتلكات، نظرا لما تتميز به من جودة البيانات ومصداقية الحسابات وبالتالي تقييم التصرف المالي وقياس أداء الهيئات العمومية، مما يؤدي إلى تفعيل رقابة الأداء.

إن توجه الجزائر إلى اعتماد الموازنة القائمة على النتائج ومعايير المحاسبة العمومية في إطار عصرنة نظامها المالي العمومي لابد أن يسبقه الإطار القانوني الذي يجب أن لا يقتصر على الاعتبارات المتصلة بالمشروعية، بل يمتد ليكرس البحث عن الأداء (النتائج المحققة)، والتي تتطلب توخي المرحلية في تطوير النظام الذي يعتبر نظاما متكاملا تشكل الرقابة المالية على الأداء أحد أهم عناصره، إذ لا يمكن أن يكون هذا النظام فعالا إذا لم يبلغ أحد عناصره مستوى التطور الذي بلغته العناصر الأخرى، **حيث لا يمكن الوصول إلى رقابة مالية فعالة وكفأة بأنواعها في ظل غياب نظام مالي عمومي متطور.**

ومن خلال دراستنا لموضوع الرقابة المالية وأهميتها الاقتصادية في ظل عصرنة النظام المالي العمومي – دراسة حالة الجزائر– ناقشنا إشكالية انعكاس عصرنة النظام المالي العمومي على الأهمية الاقتصادية للرقابة المالية، وكذا آليات تفعيلها في الجزائر، تبينت لنا جملة من الجوانب الايجابية والكثير من الجوانب السلبية، ولما كان من غير الممكن التطرق واستعراض كل الجوانب التي تم التطرق إليها في الدراسة ومدى تأثيرها على كفاءة وفعالية وكفاية الرقابة المالية العامة، ستقتصر خاتمتنا على نتائج اختبار الفرضيات المصاغة في المقدمة والنتائج العامة المتوصل إليها، وكذا التوصيات التي يمكن إبداؤها لتلافي السلبيات التي لوحظت وتم الوقوف عليها في الدراسة.

1– نتائج اختبار الفرضيات:

تمكنا من خلال اختبار فرضيات الإطار النظري للدراسة إلى ما يلي:

–**من خلال الفصل الأول تم إثبات عدم صحة الفرضية الأولى،** والتي ربطت دور الرقابة المالية في ترشيد الإنفاق العام والحد من الفساد المالي والإداري برقابة المشروعية المتمثلة في التأكد من التقيد بالقوانين والأنظمة في تنفيذ النفقات العمومية، بينما يعتمد دور الرقابة المالية في تحقيق الأهمية الاقتصادية على وجود أجهزة رقابية فعالة تتميز بالاستقلالية بمستوياتها الثلاثة (المالية، الوظيفية والإدارية) وكذا كفاءة وأهلية ونزاهة المراقبين التابعين لها، مع تطبيقها للمعايير الدولية للرقابة المالية والتحكم في التكنولوجيات الحديثة لمواكبة التطورات الحاصلة في النظام المالي للدولة وبالتالي تغير شكل المخالفات المالية، هذه العناصر التي تشكل مقومات فعالية الرقابة المالية في تحقيق وظائفها في مجال ترشيد الإنفاق العام والحد من الفساد المالي والإداري؛

– **من خلال الفصل الثاني تم إثبات صحة الفرضية الثانية،** حيث تعتبر الموازنة القائمة على النتائج من أحسن الأساليب لترشيد الإنفاق العام وحسن تنفيذه وحمايته من مختلف الممارسات الفاسدة، وذلك نظرا للدور الرقابي الذي تلعبه الممتد من التخصيص الفعال والتنفيذ الكفء للنفقات العامة من جهة وانعكاساتها

على طبيعة الرقابة المالية من جهة أخرى، حيث أدى هذا الأسلوب الموازني إلى تغير منطق الرقابة من الرقابة على النظامية المتعلقة بالالتزام بالقوانين ومدى الانضباط بالقواعد والإجراءات إلى رقابة الأداء التي يمتد دورها إلى تقييم نوعية التسيير من حيث الكفاءة والفعالية والاقتصاد في استخدام الموارد العامة، حيث تعتبر رقابة الأداء أداة لقياس النتائج المحققة مقارنة بالأهداف المخططة ومدى كفاية وكفاءة استغلال الموارد العمومية في سبيل الوصول إلى هذه النتائج، وتحديد الانحرافات إن وجدت وتقديم الاقتراحات والتوصيات التي من شأنها الاستغلال الأمثل للمال العام وحمايته من كل أشكال الفساد الذي يمكن أن يطاله؛

- **من خلال الفصل الثالث تم تأكيد صحة الفرضية الثالثة،** حيث تعتبر المعايير الرقابية أهم انجازات الإنتوساي لتحسين الأداء الرقابي لمختلف أشكال الرقابة، ذلك أنها تساعد الأجهزة الرقابية على تحديد إجراءات الرقابة الصحيحة التي تؤدي إلى تحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية وبالجودة المطلوبة لضمان مصداقيتها وتعزيز الثقة في نتائجها، بالإضافة إلى ضمان سلامة التصرفات المالية وإنفاق الأموال طبقا للقوانين والأنظمة، وتقييم التزام الحكومة بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية، كما تعمل إرشاداتها في مجال الرقابة الداخلية على ضمان تنفيذ العمليات التشغيلية بشكل نظامي من خلال الالتزام بالقوانين واللوائح لتحقيق أهداف المنشأة وكذا شروط فعاليتها، وإدارة المخاطر والعمل على جعلها في المستوى الذي يمكن أن تتحمله المنشأة مع ضمان إمكانية تحقيق أهدافها، هذه الإرشادات التي من شأنها تعزيز الشفافية والمساءلة وتشكل الإطار العام لحوكمة القطاع العام وإرساء دعائم الحكم الراشد؛

كما تمكنا من خلال اختبار فرضيات الإطار التطبيقي للدراسة إلى ما يلي:

- **من خلال الفصل الرابع تم إثبات صحة الفرضية الرابعة،** حيث تم إثبات عدم فعالية تخطيط وكفاءة تنفيذ البرامج الإنمائية الانفاقية التي اتبعتها الجزائر مطلع القرن الواحد والعشرون، وأكبر دليل على ذلك فشل الجزائر في تنويع اقتصادها مما جعلها رهينة تقلبات أسعار النفط العالمية وعرضة للأزمات المالية الناتجة عنه، بالإضافة إلى الانتشار الكبير لظاهرة الفساد المالي والإداري وفقا للمؤشرات الدولية، مما جعل الاقتصاد الوطني يتصف بالهشاشة المالية، بالإضافة إلى قصور وعدم فعالية أجهزة الرقابة المالية والإصرار على المنهج التقليدي كلها أسباب وجيهة ودوافع لمباشرة عصرنة نظام الرقابة المالية في الجزائر؛

- **من خلال الفصل الخامس تم إثبات صحة الفرضية الخامسة،** حيث يؤدي تبني الموازنة المرتكزة على النتائج واعتماد محاسبة عمومية على أساس الاستحقاق وموافقة للمعايير الدولية إلى تغير في طبيعة وإجراءات الرقابة المالية بمختلف أشكالها والجهات القائمة بها، إذ تعتبر الرقابة المالية الداخلية الأكثر تأثرا وخاصة رقابة وزارة المالية التي تعرف تحسنا كبيرا في مجال تسيير النفقات العامة من خلال تطوير أشكال الرقابة القبلية للنفقات الملتزم بها – رقابة المراقب المالي– وكذا تقنيات تقييم السياسات العامة التي تقوم بها المفتشية العامة للمالية، بالإضافة إلى الرقابة التشاركية بين المحاسب العمومي والآمر

بالصرف، كما تعمل على تفعيل رقابة نوعية التسيير التي يقوم بها مجلس المحاسبة وتحسين قدرات البرلمان في مجال المساءلة المالية، مما ينعكس على كفاءة وفعالية الإنفاق العمومي ويحد من مظاهر التبذير والتبديد وغيرها من أشكال الفساد المالي والإداري لا سيما في مجال الصفقات العمومية تشكل إحدى أهم بؤره.

2- نتائج الدراسة:

كما تم التوصل في خضم تحليل الموضوع إلى استخلاص النتائج التالية:

- تعتبر النفقات العامة من أهم أدوات السياسة المالية التي تستعملها الدولة للقيام بوظائفها وتجسيد برامجها لتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية، وذلك لآثارها على المتغيرات الاقتصادية الكلية من جهة، ودورها في إعادة توزيع الدخل الوطني من جهة أخرى؛

- تعتبر ظاهرة زيادة النفقات العامة إحدى سمات المالية العامة للدول النامية والمتقدمة على حد سواء وإن اختلف نسبتها من دولة لأخرى، والتي تعود إلى أسباب ظاهرية تتمثل في: تدهور قيمة النقود وتوسع إقليم الدولة أو زيادة عدد سكانها، اختلاف الطرق المحاسبية والمالية، وأسباب حقيقية ناتجة عن تدخل الدولة في المجال الاقتصادي والاجتماعي، أو الأسباب الإدارية والسياسية؛

- يعتبر ترشيد الإنفاق العام ضرورة ملحة في كل الحالات وجميع الأوقات، ذلك أنه السبيل الأمثل لمواجهة المشكلة الاقتصادية والتقليل من آثار الصدمات والأزمات الاقتصادية، باعتباره التزام الفعالية في تخصيص الموارد والكفاءة في استخدامها بما يعظم رفاهية المجتمع ويحقق الهدف من إنفاقه، مع تجنب الإسراف والتبذير وكل مظاهر الفساد المالي والإداري؛

- يعتبر الفساد المالي ظاهرة عالمية تشهدها معظم الدول المتقدمة والنامية على حد سواء، فلا يوجد مجتمع فاضل مستثنى من هذه الظاهرة، إلا أنّه أكثر شيوعا في الدول النامية نظرا لما تتسم به من خصائص تجعلها أكثر قابلية لإنتشار الفساد وتفشيه، وتكمن المشكلة في الكيفية التي تتعامل بها الحكومات مع الفساد وجدية نواياها في الوقاية منه ومكافحته؛

- يمكن إجمال أهم أسباب الفساد المالي في غياب الشفافية والمساءلة وضعف الوازع الديني والأخلاقي لدى الموظفين العموميين، بالإضافة إلى قصور الأنظمة المحاسبية والرقابية وغياب هيبة القانون، والرغبة في الربح السريع باستغلال المنصب العام والنفوذ، التحوُّل الاقتصادي وتحرير الأسواق وعدم عدالة أنظمة التعويضات والأجور؛

- تتعدد آثار الفساد المالي على الصعيد الاقتصادي والاجتماعي، ذلك أنه يؤدي إلى تشويه السياسات العامة مما ينعكس سلبا على التنمية الاقتصادية والاجتماعية ويضعف النمو الاقتصادي، كما يؤدي إلى الإخلال بمبدأ العدالة الاجتماعية في توزيع الأعباء العمومية وتخفيضه للطاقة الضريبية، وهجرة أصحاب رؤوس الأموال والكفاءات والعقول الاقتصادية إلى الخارج بسبب المحسوبية والوساطة في شغل المناصب

العامة، حيث يعتبر الفساد المنظم أشد ضررًا لاحتراف مرتكبيه وتجذره في بيئات اقتصادية واجتماعية يصعبه تجنبه فيها؛

– لقد تغير منطق الرقابة المالية من مجرد التأكد من شرعية ومطابقة العمليات المالية للقوانين والأنظمة السارية التي تهدف إلى اكتشاف المخالفات المالية وتعريض أصحابها إلى العقوبات المناسبة(رقابة عقابية) إلى رقابة الأداء، التي تضمن تحسين التسيير العمومي من حيث الفعالية، الكفاءة، الاقتصاد وتحسين جودة الخدمات العامة المقدمة، وتعمل على تحقيق المساءلة المالية بكل ما يتضمنه هذا المفهوم العصري للرقابة المالية من أركان وعناصر، حيث تتحقق من ورائها الرقابة الشاملة وتحويلها إلى الرقابة بالأهداف الاجتماعية للنفقات العامة؛

– للنظام الرقابي الفعّال العديد من الخصائص والمقوِّمات التي تجعله قادرا على تأدية دوره في مجال حماية المال العام ومحاربة كل الانحرافات والمخالفات المالية التي تنطوي في كثير من الأحوال على أفعال فاسدة وأهم هذه المقوِّمات، الاستقلالية، ووجود نظام مالي ومحاسبي سليمين، واعتماده على الوسائل التكنولوجية الحديثة في تحرياته؛

– تعتبر الموازنة العامة من أهم أداوات السياسية المالية، والتي تعتبر عن خطة مالية قصيرة الأجل تتضمن أهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية وغيرها، تعكس عملية إعدادها واعتمادها وتنفيذها طبيعة العلاقة بين السلطتين التنفيذية والتشريعية، وقد ارتبط مفهوم الموازنة العامة بتطور الظروف والوقائع الاقتصادية عبر مختلف مراحل البحث عن الكفاءة والفعالية في تخصيص وتنفيذ ومتابعة النشاط المالي للدولة؛

– تخضع الموازنة العامة لعدد من المبادئ تهدف إلى تسهيل معرفة المركز المالي للدولة والرقابة عليها ولحقت بهذه المبادئ العديد من الاستثناءات تكيّفا مع التطورات الحاصلة في مجال المالية العمومية خاصة مع توسع الدور الاقتصادي للدول وتعدد مجالات تدخلها؛

– الموازنة العامة أداة رقابية على النشاطات الحكومية، تحقق مبدأ المساءلة والمحاسبة في النظم الديمقراطية خاصة الموازنة القائمة على النتائج التي اعتمدها معظم الدول المتقدمة وتسعى الدول النامية إلى اللحاق بها في هذا المسعى وذلك لعيوب الموازنة التقليدية– موازنة الوسائل–، والتي تعتبر من أنجع الأشكال الحديثة للموازنة في مجال تخصيص وتسيير الموارد العمومية بكفاءة وفعّالية في ظل الشفافية والمساءلة؛

– إن التطور الحاصل في مجال التسيير العمومي بانتقاله من منطق الوسائل الذي يعود إلى مدرسة العلوم الإدارية إلى منطق النتائج المستوحى من مبادئ المدرسة الاقتصادية، يحتم على الدول المعاصرة عصرنة

أنظمتها الموازنية العامة خاصة في ظل التحديات الناشئة عن التكامل الاقتصادي العالمي، والآثار السلبية للأزمات العالمية المالية والاقتصادية، والضغوط التي تمارسها المنظمات الدولية غير الحكومية سبيل الحوكمة المالية الجيدة؛

– تعتبر الموازنة القائمة على النتائج من أنجع الأساليب لتحقيق عملية ترشيد الإنفاق العام، وذلك لتناسقها مع أهداف الخطة، مما يتيح فعالية تخطيط النفقات والدقة في التنبؤ بها وتفعيل المستويات الثلاث لتخطيط الموازنة والمتمثلة في الانضباط المالي الكلي، الكفاءة التخصيصية للموارد والكفاءة التشغيلية، بالإضافة إلى تحسين كفاءة وفعالية الموازنة العامة في إطار الإنفاق العام على المدى المتوسط، والذي يقوم على النظرة الإستشرافية للمستقبل، وكذا حوكمة الموازنة العامة التي تقوم على الشفافية والمساءلة والمشاركة في مختلف مراحل الموازنة، فهي أدوات متكاملة ومهمة في إحكام الرقابة على المال العام وترشيد إنفاقه، فالأولى تتيح تدفق المعلومات حول كل ما يتعلق بإدارة المال العام وإنفاقه، أما الثانية فتعطي الفرصة لمساءلة من يقفون على إدارة هذا المال ومحاسبتهم في حالة سوء إدارتهم للمال العام بأي شكل من الأشكال، في حين تمكن المشاركة من إشراك مختلف الفاعلين في الدولة في تحسين كفاءة الإنفاق الحكومي وحسن إدارته.

– تساهم الإنتوساي إسهاما كبيرا في التطور الديمقراطي للدول وتقوية برلمانياتها، وتعزيز المساءلة الحكومية، وفي ضمان أفضل استعمال ممكن للأموال العامة من قبل السلطة التنفيذية لصالح المواطنين من خلال وضعها معايير وتوجيهات مقبولة دوليا لعمل الأجهزة الرقابية المستقلة عن حكومتها، كما تقوم بتوفير الدعم المتبادل للأجهزة الرقابية وبالتشجيع على تبادل الآراء والمعارف والتجارب في ما بينها بالإضافة إلى كونها الناطق باسم الأجهزة الرقابية ضمن المجتمع الدولي وتدعم التحسين المستمر في ما بين أعضائها؛

– تعتبر المعايير والتوجيهات المهنية (ISSAIs) التي وضعتها المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي) ضرورية لمصداقية رقابة القطاع العام وجودتها ومهنيتها، ذلك أنها تهدف إلى تعزيز استقلالية وفعالية الرقابة التي تجريها الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، والتي تنقسم إلى ثلاثة أقسام رئيسية القسم الأول يخص الشروط الأساسية لسير الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أما القسم الثاني فيتعلق بالمبادئ الأساسية للرقابة على القطاع العام سواء ما تعلق منها بالرقابة على البيانات المالية ورقابة الالتزام ورقابة الأداء، كما قدمت الإنتوساي مجموعة من الإرشادات الخاصة بالرقابة الداخلية ودورها في ضمان تنفيذ العمليات التشغيلية بشكل نظامي من خلال الالتزام بالقوانين واللوائح لتحقيق أهداف المنشأة وكذا شروط فعاليتها، وقدمت مجموعة من التوجيهات الخاصة بإدارة المخاطر والعمل على جعلها في المستوى الذي يمكن أن تتحمله المنشأة مع ضمانها لإمكانية تحقيق أهدافها؛

– رغم تعدد أجهزة الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة في الجزائر والمتمثلة أساسا في الرقابة الداخلية التي تمارسها أجهزة السلطة التنفيذية والمشتملة على رقابة الآمر بالصرف والمحاسب العمومي الذي يقوم بالتأكد من مطابقة عمليات الدفع للقوانين والإجراءات المعمول بها، والرقابة القبلية على النفقات الملتزم بها من طرف المراقب المالي والتي تعتبر رقابة وقائية تمكن من اكتشاف الخطأ قبل وقوعه والسعي إلى تداركه وتصحيحه، والحرص على عدم تجاوز الاعتمادات المخصصة في الموازنة بالإضافة إلى رقابة لجان الصفقات العمومية ورقابة المفتشية العامة للمالية التي تراقب سير المصالح وبصفة خاصة نظامية العمليات، ورقابة تشريعية يمارسها أعضاء البرلمان بغرفتيه، ورقابة قضائية يمارسها مجلس المحاسبة، إلا أنها لم تنجح في حماية المال العام والحد من انتشار ظاهرة الفساد المالي والإداري؛

– بالرغم من كون المفتشية العامة للمالية هيئة رقابية متخصصة ولاحقة إلا أنها مجردة من أي وسيلة أو آلية للتأثير أو الضغط كالتأشير وإحالة الملف إلى العدالة مثل المراقب المالي أو مجلس المحاسبة في حالة اكتشاف حالات فساد إداري أو مالي، فنتائج رقابتها لا تتعدى إصدار التقارير التي تتضمن اقتراحات وتوجيهات غير ملزمة للهيئات الخاضعة لرقابتها؛

– تعتبر رقابة مجلس المحاسبة أهم أشكال الرقابة المالية باعتباره جهاز الرقابة المالية العليا في الجزائر ويتمتع بالاستقلالية التي تؤهله لإجراء تحرياته بموضوعية في مجال رقابة نوعية التسيير، وحسابات التسيير للمحاسبين العموميين، ورقابة الانضباط في مجال الموازنة والمالية، إلا أنّه يعاني العديد من النقائص التي تحد من فعاليته في مجال مكافحة الفساد المالي أهمها أن الاستقلالية الممنوحة لأعضائه هي استقلالية صورية فقط، وذلك لارتباطه بالسلطة التنفيذية في تعيين قضاته وتقديم تقاريره وتضييق علاقته بالسلطة التشريعية، وعدم امتلاكه لأدوات وآليات فعالة رادعة، إذ أقصى ما يمكنه فعله هو فرض غرامات مالية على المتجاوزين، بالإضافة إلى عدم وجود الضمانات القانونية والمادية الكافية التي تمكّن قضاته من تأدية وظائفهم على الوجه المطلوب وكذا قلة خبرتهم في مجال التسيِّير العمومي، وعدم وجود التنسيق بالشكل الكافي مع الأجهزة الرقابية الأخرى وعدم نشر تقاريره؛

– باشرت الجزائر مشروع عصرنة نظامها الموازني استجابة إلى تلك التطورات الحاصلة في مجال التسيير العمومي باعتماده النتائج المحققة عوض الوسائل المستعملة، حيث ارتكز مشروعها الإصلاحي على اعتماد الموازنة المتعددة السنوات وتحسين عرضها، مع تطوير وظيفة الاستشارة لوزارة المالية وإعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية، بالإضافة إلى اعتماد مخطط توجيهي للإعلام الآلي لوزارة المالية ونظام مدمج لعملية التسيير الموازني مع تحسين الهياكل التكنولوجية، إلا انه بالرغم من الجوانب الايجابية التي تضمنها، إلا انه ركز كثيرا على طرق التسيير والمسئولين عن إعداد وتجسيد البرامج

والبرامج الفرعية وضرورة تكوينهم وفقا للمنهج الجديد، في حين لم تكن اهتماماته بنفس القدر اتجاه المحاسبين العموميين والمراقبين الماليين التي لم ترق إلى مكانتهم في مجال تنفيذ ورقابة النفقة العمومية؛

– لقد بادرت الجزائر إلى إصلاح نظامها المحاسبي العمومي من خلال مشروع المخطط المحاسبي للدولة محاولة للتكيف مع المعايير الدولية واستجابة للإصلاح الموازني، ذلك أن المخطط المحاسبي الجديد يسمح بتحديد وتجميع عناصر الأصول بما فيها الاستثمارات والحقوق المثبتة لتحديد نتيجة الذمة المالية للدولة كما يسمح بمراقبة الاعتمادات المخصصة وتوجيهها حسب طبيعتها أي من صفة النفقة إلى صفتها الطبيعية سواء كانت استثمارات أو مخزونات، وهذا النظام الذي من شأنه السماح بتحقيق رقابة أفضل ومتابعة لحركة الأموال الداخلة والخارجة حسب توجهات الموازنة العامة للدولة،

– تعمل المشاريع الإصلاحية التي باشرتها الجزائر في مجال النظام المالي العمومي على تغير طبيعة وإجراءات الرقابة المالية بمختلف أشكالها والجهات القائمة بها، خاصة الرقابة الإدارية التي ستكون الأكثر تأثرا، والتي يمكن أن تحرز تطورا كبيرا في مجال تسيير النفقات العامة من خلال تطوير أشكال الرقابة القبلية للنفقات الملتزم بها – رقابة المراقب المالي– وكذا تقنيات تقييم السياسات العامة التي تقوم بها المفتشية العامة للمالية بالإضافة إلى الرقابة التشاركية بين المحاسب العمومي والآمر بالصرف، كما تؤدي إلى تغيرات ولو بدرجة أقل على المستقلة التي يجريها مجلس المحاسبة والرقابة البرلمانية، وذلك بتفعيل دورهما في مجال رقابة الأداء، وهو ما تجلى في الخطة الاستراتيجية لمجلس المحاسبة، وكذا الدور الذي أصبح ملقى على عاتق البرلمان في مجال الرقابة المالية سواء بإجازته لمشروع قانون المالية–رقابة قبلية– أو تقييمه للسياسة العامة وفعالية التنفيذ من خلال قانون ضبط الميزانية.

الاقتراحات:

من خلال بحثنا واعتمادا على النتائج المتوصل إليها ضمن اختبار الفرضيات والنتائج العامة يمكننا تقديم عدد من الاقتراحات في النقاط التالية:

– يتعين الاعتماد على نظم المعلومات الحديثة كضرورة عصرية لضمان الإعداد الجيد والمتطور في تقدير النفقات العامة، مع مراعاة النتائج الفعلية لتنفيذ الموازنات السابقة وربطها بالتقديرات الجديدة من خلال أهداف كمية ومالية، والعمل على ربطها ببرامج للأداء تكفل الانضباط المالي وتحقيق فعالية الإنفاق؛

– ينبغي تبني إستراتيجية متعددة الجوانب لمكافح الفساد المالي تنطلق من مسبباته وذلك من خلال توسيع رقعة الديمقراطية والمساءلة وتفعيل دور المجتمع المدني ووسائل الإعلام بتعزيز قدرتها على ممارسة صحافة التحقيق، والعمل على تشجيع الإجراءات الرامية إلى تعزيز الشفافية والإفصاح، وتفعيل الأجهزة المكلفة بمكافحة الفساد وتنسيق العمل فيما بينها، ومنحها صلاحيات اكبر في مجال دخول ومراقبة جميع المؤسسات، بالإضافة إلى تعزيز الممارسات الرشيدة في القيادة والفعالية والإدارة للموظفين العموميين

وتحسين دخولهم وظروفهم المعيشية، بالإضافة إلى زيادة العقوبات الرادعة على جرائم الفساد وتفعيل التعاون الدولي والاستفادة من التجارب الدولية الناجحة في هذا المجال؛

– ينبغي تطوير أسلوب الموازنة العامة من خلال الإسراع في التحول من موازنة البنود إلى الموازنة القائمة على النتائج كونها الموازنة التي تحدد الأهداف ومعدلات الأداء، وتركز على النتائج والمخرجات وربطها بالإنفاق، وتوفر المعلومات حول تكاليف البرامج وتحديد الانحرافات والمساءلة عنها لغاية ترشيد الإنفاق العام؛

– يتعين تطوير النظام المحاسبي العمومي الحالي تدريجيا باتجاه أساس الاستحقاق وإعتماد المعايير الدولية للمحاسبة العمومية، من خلال مراحل باعتباره الأساس الذي يوفر المعلومات الملائمة لقاس الأداء ويتلاءم مع الموازنة القائمة على النتائج، ويوفر دليل رقابي بتطبيق محاسبة المسؤولية، وتحديد وحدات الأداء وصولا إلى وحدة الخدمة المقدمة وفقا للتكلفة مقابل المنفعة؛

– ينبغي تحيين وتأهيل الإطار القانوني لاشتغال الهيئات الرقابية وإعادة النظر في القوانين التقليدية وتكييفها مع ظروف الإصلاح بإعادة صياغتها وفقا للمستجدات الحاصلة، كون هذه الإصلاحات تعمل على إضفاء المزيد من الشفافية على المعاملات المالية وتفعيل دور الرقابة المالية وتحسين أداء الإنفاق العام ورفع جودة الخدمات العامة؛

– يتعين تقوية الإمكانيات البشرية والمادية للأجهزة الرقابية، سواء بالنسبة لمجلس المحاسبة الذي يعاني من نقص كبير في عدد قضاته أمام التزايد المستمر للهيئات الخاضعة لرقابته وتوسع مجالات تدخله، مع ضرورة توفير الوسائل المادية والمالية اللازمة لتمكينه من تنفيذ إستراتيجيته في مجال تقوية قدرات قضاته والتزود بالتجهيزات المعلوماتية وتهيئة البيانات الملائمة لعمله، أو بالنسبة لأجهزة الرقابة الداخلية بتزويدها بالكفاءات والإطارات ووسائل العمل من تجهيزات ومعدات، بالإضافة إلى تبني مدوَّنة تحدد شروط اختيار المراقبين الماليين والمحاسبين العموميين ممن يتصفون بالكفاءة في العمل والنزاهة في الخدمة؛

– تطوير آليات التعاون والتنسيق بين الهيئات المكلفة بالرقابة بغرض تلافي تداخل المهام وازدواج الاختصاص، فمن الضروري تطوير أشكال التعاون في مجالات تقوية القدرات وتقاسم الخبرات وتبادل المعلومات وتنسيق التدخلات، وهو ما من شأنه تحقيق نتائج أفضل بجهود أقل؛

– ضمان استقلالية الهيئات المكلفة بالرقابة لكي تتمكن من القيام بوظائفها بموضوعية وفعالية، إذ لا بد من ضمان القدر الضروري من الاستقلالية عن الهيئات الخاضعة لرقابتها، فبنسبة لهيئات الرقابة الداخلية يتعين فك ارتباط المفتشية العامة للمالية عن وزير المالية وإلحاقها بالوزير الأول وإعطاءها حرية

المبادرة، كما يتعين ربط أجهزة الرقابة الداخلية مباشرة بالمسئولين عن الإدارات التابعة لها وإعطاءها حرية التدخل كلما لزم الأمر، أما فيما يتعلق بمجلس المحاسبة فيتعين نص الدساتير صراحة عن استقلالية المجلس عن السلطة التنفيذية والتشريعية من جهة، واستقلالية قضاته وإجراءات تنصيبهم وإقالتهم؛

– إصدار إطار قانوني ينظم عمل هيئات الرقابة المالية الداخلية وربطها إداريا مع أعلى سلطة في الوزارات التابعة لها، مع تزويدها بكوادر مؤهلة وإعداد برامج تدريبية ملائمة، بالإضافة إلى وضع تعليمات تنظيمية وأدلة عمل لتنظيم نشاطات هذه الهيئات؛

– تثمين نتائج أعمال الأجهزة الرقابية بأن يكون هناك إلزام قانوني على كافة السلطات الإدارية بضرورة الرد على التقارير الرقابية المعدة بشأنها، بالإضافة إلى ضرورة نشر تلك التقارير علنا وتضمين تلك التقارير الإجراءات العقابية المتخذة حيال الفاسدين للتشهير بهم وتعزيز الشفافية حول تسيير هذه الهيئات؛

– تفعيل دور المجلس الشعبي الوطني في مجال الرقابة المالية وفك ارتباطه عن السلطة التنفيذية ليلعب دوره بفعالية في مجالي التشريع والرقابة المالية للنشاط الحكومي في المجال المالي، والذي لا يمكن أن يتحقق إلا من خلال التأطير الدستوري لاختصاصاته وضمان استقلاليته من جهة، وإجراءات جذرية تتعلق بطبيعة القانون الانتخابي من جهة أخرى، إضافة إلى الالتزامات المترتبة على اللجنة المالية في المجلس وصلاحياتها مع ضرورة مناقشته لحصيلة التنفيذ الفعلي لقوانين المالية– قانون ضبط الميزانية– قبل مناقشة مشروع قانون المالية للسنة، مع الحرص على فتح المجال للاستعانة بخبرات مجلس المحاسبة دون قيود؛

آفاق الدراسة:

في الختام، يمكن القول أن دراستنا هذه ما هي إلا فاتحة ومقدمة لمن يهمه البحث في هذا المجال حيث يمكن القيام بدراسة المواضيع التالية:

– مدى توافق الرقابة المالية الداخلية في الجزائر مع معايير الرقابة المالية العامة الصادرة عن الإنتوساي؛

– مدى توافق الرقابة المالية العليا في الجزائر مع معايير الرقابة المالية العامة الصادرة عن الإنتوساي؛

– دور الرقابة المالية الداخلية في إدارة المخاطر في الهيئات العمومية– حالة الجزائر–؛

– دور معايير الرقابة المالية العامة في ترشيد الإنفاق العام والحد من الفساد المالي والإداري في الجزائر.

قائـمة المراجع

أولا: باللغة العربية

I. القرآن الكريم.

II. الكتب:

1- إبراهيم بد شهاب، **معجم مصطلحات الإدارة العامة**، ط1، مؤسسة الرسالة، بيروت، لبنان، 1999.

2- ابراهيم بن داود، **الرقابة المالية على النفقات العامة**، دار الكتاب الحديث،القاهرة، مصر، 2010.

3- إبراهيم علي عبد الله، أنور العجارمة، **مبادئ المالية العامة**، دار الصفاء،عمان، الأردن، دون سنة.

4- أحمد بن حجر العسقلاني، **فتح الباري في شرح صحيح البخاري**، دار السلام، ج13، الرياض السعودية، 1997.

5- أحمد عبد السميع علام، **المالية العامة: المفاهيم والتحليل الاقتصادي والتطبيق**، مكتبة الوفاء القانونية، مصر، 2012.

6- أحمد فتحي أبو كريم، **الشفافية والقيادة في الإدارة**، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1 2009.

7- أحمد مختار عمر، **معجم اللغة العربية المعاصرة**، ط1، المجلد 2، عالم الكتاب، القاهرة، مصر 2008.

8- أحمد مختار عمر، **معجم اللغة العربية المعاصرة**، ط1، المجلد 3، عالم الكتب، القاهرة، مصر 2008.

9- أحمد مصطفى صبيح، **الرقابة المالية والإدارية ودورها في الحد من الفساد الإداري**، ط 1، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، مصر، 2016.

10- أخوار رشيدة، عالية خلف، **المساءلة والفاعلية في الإدارة التربوية**، ط 1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.

11- إدريس ولد قابلية، **الفساد والشفافية**، ناشري، الرباط، المغرب، 2004.

12- إسماعيل حسين أحمرو، **المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة**، ط2، دار المسيرة للطبع والنشر، عمان، الأردن، 2007.

13- أعاد حمود القيسي، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2008.

14- أكرم إبراهيم حماد، **الرقابة المالية في القطاع الحكومي**، ط 1، دار جهينة للنشر والتوزيع عمان، الأردن، 2005.

15- الإمام القرطبي، **الجامع لأحكام القرآن**، دار الكتب المصرية، ج4، القاهرة، مصر، 1967.

16- الضيحان عبد الرحمان، **الرقابة الإدارية المنظور الإسلامي والمعاصر والتجربة السعودية**، ط1 دار العلم، جدة، السعودية، 1994.

17- **المنجد في اللغة العربية**، ط 2، دار المشرق، لبنان، 2001.

18- المنظمة العربية للتنمية الإدارية، **تجارب عالمية مختارة في الإصلاح الإداري**، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 1998.

19- المنظمة العربية لمكافحة الفساد، **المساءلة والمحاسبة تشريعاتها وآلياتها في الأقطار العربية** الدار العربية للعلوم، بيروت، لبنان، 2006.

20- بلحاج الغربي، **أبحاث ومذكرات في القانون والفقه الإسلامي**، ج2، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 1996.

21- بن داود إبراهيم، **الرقابة المالية على النفقات العامة**، دار الكتاب الحديث، الكويت، 2010.

22- ثابت عبد الرحمان إدريس، جمال الدين محمد المرسي، **الإدارة الاستراتيجية مفاهيم ونماذج تطبيقية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.

23- جمال لعمارة، **أساسيات الموازنة العامة للدولة**، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر 2004.

24- جمال لعمارة، **منهجية الميزانية العامة للدولة في الجزائر**، دار الفجر، القاهرة، مصر، 2004.

25- جهاد سعيد خصاونة، **علم المالية العامة والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق**، ط 1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.

26- حامد عبد المجيد دراز، سميرة إبراهيم أيوب، **مبادئ المالية العامة**، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر، 2003.

27- حبيب أبو صقر، **موجز الرقابة على المؤسسات العامة في الدول النامية**، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمان، الأردن، 1978.

28- حسين حسين شحاتة، **حرمة المال في الشريعة الإسلامية**، دار النشر للجامعات، مصر، 1999.

29- حمدي سليمان، سحيمات القبيلات، **الرقابة الإدارية والمالية**، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع عمان، الأردن، 1998.

30- حمدي عبد العظيم، **عولمة الفساد وفساد العولمة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.

31- خالد راغب الخطيب، **مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص** ط1، مكتبة المجتمع العربي، الأردن، 2010.

32- خالد شحاده الخطيب، احمد زهير شامية، **أسس المالية العامة**، دار وائل للنشر، ط 2، عمان الأردن، 2005.

33- خلوفي رشيد، **قانون المنازعات الإدارية تنظيم واختصاص القضاء الإداري**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004.

34- خير الدين فائزة، **إصلاح الميزانية بالجزائر**، أبحاث في الإصلاح المالي، دار بلقيس، الدار البيضاء، الجزائر، 2010.

35- زاهر عبد الرحيم عاطف، **الرقابة على الأعمال الإدارية**، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2009.

36- زينب حسين عوض الله، **أساسيات المالية العامة**، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2006.

37- سعيد أحمدان اللحيداني، **الموازنة العامة في الإسلام**، ط1، المعهد الإسلامي للبحوث والتدريب السعودية، 1997.

38- سعيد السيد علي، دار الكتاب، **الأصول الحديثة في علم الإدارة العامة**، دار الكتاب الحديث القاهرة، مصر، 2007.

39- سعيد عبد العزيز عثمان، **الاقتصاد العام مالية عامة مدخل تحليلي معاصر**، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2003.

40- سعيد علي الراشدي، **الإدارة بالشفافية**، دار كنوز المعرفة، ط1، عمان، الأردن، 2007.

41- سعيد علي العبيدي، **اقتصاديات المالية العامة**، ط1، دار دجلة ناشرون وموزعون، الأردن 2011.

42- سلطان العتيبي، **الأنشطة والبرامج التي من شأنها جعل دولة الكويت خالية من الفساد ودور ديوان المحاسبة**، ديوان المحاسبة، الكويت، 2007.

43- سليم سعداوي، **الجزائر ومنظمة التجارة العالمية: معوقات الانضمام وآفاقه**، دار الخلدونية، ط1 الجزائر، 2009.

44- سوزي عدلي ناشد، **أساسيات المالية العامة**، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2009.

45- سوزي عدلي ناشد، **الوجيز في المالية العامة**، دار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر 2000.

46- سوسن الشمراني، **موازنة البرامج والأداء المفاهيم والتطبيق**، عمادة الدراسات العليا، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 2010.

47- صلاح الدين فهمي محمود، **الفساد الإداري كمعوق لعمليات التنمية الاقتصادية والاجتماعية**، دار النشر، السعودية، 1993.

48- طارق الحاج، **المالية العامة**، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

49- طارق عبد العال حماد، **إدارة المخاطر**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003.

50- عادل احمد حشيش، **أساسيات المالية العامة**، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت لبنان، 1992.

51- عادل فليح العلي، **المالية العامة والتشريع المالي الضريبي**، دار الراية، عمان، الأردن، 2007.

52- عادل فليح العلي، **المالية العامة**، دار الحامد، عمان، الأردن، 2007.

53- عاطف وليم أندراوس، **الاقتصاد الوطني**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2005.

54- عامر الكبيسي، **الفساد والعولمة تزامن لا توأمة**، المكتب الجامعي الحديث، عمان، الأردن 2005.

55- عباس علي، **الرقابة الإدارية على المال والأعمال**، مكتبة الرائد العلمية، ط1، الأردن، 2001.

56- عباس عمار، **الرقابة البرلمانية على أعمال الحكومة في النظام الدستوري الجزائري**، دار الخلدونية، الجزائر، 2006.

57- عبد الرؤوف جابر، **الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية**، ط1، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 2004.

58- عبد العزيز جميل مخيمر وآخرون، **قياس الأداء المؤسسي للأجهزة الحكومية**، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 1999.

59- عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، **الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الكلي والجزئي، قسم المحاسبة والمراجعة**، جامعة الإسكندرية، مصر، 2009.

60- عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد سرايا، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، ، ط1، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر، 2007.

61- عبد المنعم فوزي، **المالية العامة والسياسة المالية**، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت لبنان، 1972.

62- عبد الهادي النجار، **اقتصاديات النشاط الحكومي**، مطبوعات جامعة الكويت، الكويت، 1982.

63- عبد الواحد عطية، **دور السياسة المالية**، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1993.

64- عصام بشور، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 1997.

65- علي العربي، علي المعطي عساف، **إدارة المالية العامة**، جامعة الكويت، الكويت، بدون سنة.

66- علي خليفة الكواري، **دور المشروعات العامة في التنمية الاقتصادية**، عالم المعرفة للنشر والتوزيع، الكويت، 1981.

67- علي زغدود، **المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

68- علي شريف، محمد سلطان، **المدخل المعاصر في مبادئ الإدارة**، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 1998.

69- علي كنعان، **اقتصاديات المال والسياستين المالية والنقدية**، دار المعارف، سوريا، دون ذكر سنة النشر.

70- علي لطفي، محمد رضا، **اقتصاديات المالية العامة**، مكتبة عين شمس، القاهرة، مصر، 1986.

71- عماد الشيخ داود وآخرون، **الفساد والحكم الصالح في البلاد العربية**، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، لبنان، 2004.

72- عوف محمود الكفراوي، **الرقابة المالية النظرية والتطبيق**، ط3، مطبعة الانتصار، الإسكندرية مصر، 2005.

73- عوف محمود الكفراوي، **الرقابة المالية في الإسلام**، مركز الإسكندرية للكتاب، ط3، الإسكندرية مصر، 2006.

74- غادة سهير الشمراني، **متطلبات إصلاح وتطوير الموازنة العامة**، جامعة الملك سعود، المملكة السعودية العربية، 2010.

75- فوزي عطوي، **المالية العامة النظم الضريبية وموازنة الدولة**، منشورات الحلبي الحقوقية بيروت، لبنان، 2003.

76- قاسم إبراهيم الحسيني، **المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة**، مؤسسة الوارق، عمان الأردن، 1999.

77- كامل المغربي وآخرون، **أساسيات في الإدارة**، دار الفكر للطباعة والنشر، ط1، الأردن، 1995.

78- لويس معلوف، **المنجد في اللغة**، ط35، بيروت، لبنان، 1996.

79- مجدي شهاب، **أصول الاقتصاد العام**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2004.

80- محرزي محمد عباس، **اقتصاديات المالية العامة**، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2008.

81- محمد أحمد حجازي، **المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة**، ط 2، المكتبة الوطنية الأردن، 1995.

82- محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية، مصر، 2007.

83- محمد الصحن وآخرون، **مبادئ الإدارة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، دون سنة.

84- محمد الصغير بعلي، يسرى أبو العلا، **المالية العامة**، دار العلوم، عنابة، الجزائر، 2003.

85- محمد حجازي، **المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة**، ط1، المكتب الجامعي الحديث الأردن، 1992، ص: 352.

86- محمد رسول العموري، **الرقابة المالية العليا**، دراسة مقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية، دمشق سوريا، 2005.

87- محمد سعيد أحمد، **الرقابة المالية مدخل النظم**، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، دون ذكر بلد النشر، 1977، ص: 09.

88- محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية**، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر، 2002.

89- محمد شاكر عصفور، **أصول الموازنة العامة**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن 2008.

90- محمد صالح ميدي، **الفساد في إقليم كردستان وآليات المعالجة**، ط1، دون ذكر دار النشر اربيل، العراق، 2010 .

91- محمد عباس بدوي، **المحاسبة الحكومية والقومية بين النظرية والتطبيق**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006.

92- محمد عبد الفتاح الصحن وآخرون، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2000.

93- محمد عبد المنعم عفو، أحمد فريد مصطفى، **الاقتصاد المالي الوضعي والإسلامي بين النظرية والتطبيق**، مؤسسة شباب الجامعة، القاهرة، مصر، 1999.

94- محمد عمر أبو دوح، **ترشيد الإنفاق العام وعجز ميزانية الدولة**، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر، 2006.

95- محمد مسعي، **المحاسبة العمومية** ، ط2، دار الهدى للطباعة والنشر، عين مليلة، الجزائر 2003.

96- محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، **المالية العامة والنظام المالي في الإسلام**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2000.

97- محمود رسول العموري، **الرقابة المالية العليا- دراسة مقارنة-**، منشورات الحلبي الحقوقية ط1، لبنان، 2005.

98- محمود عوف الكفراوي، **الرقابة المالية(النظرية والتطبيق)**، ط 3، مطبعة الانتصار، الإسكندرية مصر، 2005.

99- محمود مصطفى أبو بكر، **الإدارة العامة رؤية إستراتيجية لحماية الجهاز الإداري من التخلف والفساد**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.

100- مركز دعم التنمية والتأهيل، **تفعيل دور مؤسسات المجتمع المدني في دعم وتعزيز آليات الشفافية والمساءلة**، القاهرة، مصر، 2008.

101- مصطفى الفار، **الإدارة المالية العامة**، ط1، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.

102- موسى اللوزي، **التنمية الإدارية المفاهيم الأسس التطبيقات**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن 2000.

103- نعيم حسني دهمش، **الموازنة الصفرية**، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمان، الأردن 1981.

104- وزارة المالية، **خمسون سنة من الانجاز**، الجزائر، 2012.

105- وليم توماس، أمرسون هنكي، ترجمة احمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، ط2، دار المريخ، القاهرة، مصر، 1997.

106- يحيى صالح محسن، **خارطة الفساد في اليمن**، المرصد اليمني لحقوق الإنسان، ط1، اليمن 2010.

III. رسائل جامعية:

1- أثير أنور شريف، **دور الحاكمية في عملية إعداد الموازنة العامة للدولة في العراق- دراسة حالة –** رسالة دكتوراه فلسفة في الإدارة العامة، بغداد، 2008.

2- أحمد حنيش، **أفاق نظام الرقابة في ظل عصرنة الموازنة العامة(دراسة حالة الجزائر)**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر-3-، 2010.

3- احمد حنيش، **دور الرقابة على الموازنة العامة في ترشيد الإنفاق العمومي دراسة حالة الجزائر(2000-2014)**، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2015.

4- احمد نعيمي، **الوظيفة الاجتماعية للنفقات في الميزانية العامة**، رسالة دكتوراه دولة، غير منشورة جامعة الجزائر، كلية علوم الاقتصاد والتسيير، 2008.

5- أحمد يوسف السعيدي، **نظام المحاسبة العمومية ومدى ملاءمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية** رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم تجارية، تخصص محاسبة، جامعة البليدة 2، 2016.

6- الصادق الأسود، **مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العامة- دراسة حالة الجزائر-** رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر- 3-، السنة الجامعية 2011-2012.

7- بن داود إبراهيم، **الرقابة المالية على النفقات بين الشريعة الإسلامية والتشريع الجزائري**، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2003.

8- بن مرزوق عنترة، **الرقابة الإدارية ودورها في مكافحة الفساد الإداري في الإدارة الجزائرية**، رسالة ماجستير(غير منشورة)، كلية العلوم السياسية والإعلام، جامعة الجزائر، 2008.

9- حاحة عبد العالي، **الآليات القانونية لمكافحة الفساد الإداري في الجزائر**، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيذر، بسكرة، 2013/2012.

10- حكيم بوجطو، **عصرنة الموازنة العامة ودورها في ترشيد النفقات العامة**، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة2، 2014.

11- دراوسي مسعود، **السياسة المالية ودورها في التوازن الاقتصادي**، رسالة دكتوراه دولة (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006.

12- سعد عبد الرحمان محمد علي جبر، **دور ديوان المحاسبة في تقييم أداء المستشفيات الحكومة الأردنية**، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة آل البيت، الأردن، 2000.

13- شلال زهير، **آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية الدولية**، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2014.

14- شيرين محمود حمد، **تطوير نظم الرقابة المالية في ظل إعادة هندسة العمليات الحكومية والتحول إلى اللامركزية في إقليم كوردستان-العراق**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر

.2015

15- علاء الدين خليل إبراهيم السيد، **إطار مقترح لتطوير أداء الرقابة المالية، دراسة تحليلية وتطبيقية على وزارة التربية والتعليم العالي والمديريات التابعة لها في قطاع غزة**، رسالة ماجستير، فلسطين .2005

16- فارس بن علوش بن بادي السبيعي، **دور الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد الإداري في القطاعات الحكومية**، رسالة دكتوراه، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، كلية الدراسات العليا، قسم العلوم الإدارية، الرياض، السعودية، 2010.

17- كامل ابو ماضي، **مدى فعالية أساليب الرقابة في المؤسسات في قطاع غزة**، رسالة ماجستير الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2004.

18- كويفاتية، **الرقابة المالية ودورها الاقتصادي في القطاع العام**، رسالة دكتوراه، جامعة حلب، كلية الاقتصاد، سوريا، 1991.

19- ماجد محمد سليم أبو هداف، **تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية دراسة تطبيقية على المؤسسات الحكومية في قطاع غزة**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2006.

20- محمد بن عزة، **ترشيد سياسة الإنفاق العام بإتباع منهج الانضباط بالأهداف(دراسة تحليلية قياسية لدور الإنفاق العام في تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية في الجزائر)**، رسالة دكتوراه، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان 2015.

21- محمد سعودية، **الرقابة المالية لتنفيذ ميزانية الدولة في الجزائر**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2009.

22- محمد علي هاشم، **دور الموازنة العامة للدولة في إدارة مالية الدولة مع التطبيق على جمهورية مصر العربية**، ندوة حول الأساليب الحديثة في الإدارة المالية العامة القاهرة، جمهورية مصر العربية 10-11 سبتمبر 2006.

23- مفتاح فاطمة، **تحديث النظام الميزاني في الجزائر**، رسالة ماجستير(غير منشورة(، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2010-2011.

24- مريم صالح الساعدي معتوق، **تقييم مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية الليبية وفقا لمعايير الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي الإنتوساي(INTOSAI)**، رسالة ماجستير كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، 2016، ص: 43.

25- ياسر حامد عباس جدوع، مدى إمكانية تطبيق أسلوب الموازنة التعاقدية في إعداد الموازنة العامة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والأعمال، جامعة جدارا، اربد، الأردن، 2015.

IV. بحوث ومقالات:

1- الإنتوساي، **المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية**، المجلد 41، العدد 1، جانفي2014.

2- الداوي الشيخ، **تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء**، مجلة الباحث، عدد 07، جامعة ورقلة، 2009-2010.

3- المرسي السيد حجازي، **التكاليف الاجتماعية للفساد، مجلة المستقبل العربي**، مركز دراسات الوحدة العربية، العدد 266، لبنان، أفريل 2001.

4- عطية صلاح سلطان، **دور موازنة البرامج والأداء في دعم قرارات إدارة المالية العامة**، مجلة ندوة الأساليب الحديثة في الإدارة المالية العامة، المنظمة العربية للتنمية .الإدارية، دمشق، 2005.

5- نواف كنعان، **الرقابة المالية على الأجهزة الإدارية في دولة الإمارات العربية المتحدة (دراسة مقارنة)**، مجلة الشارقة للعلوم الشرعية والإنسانية، المجلد2، العدد2.

6- نواف سالم كنعان، **الفساد المالي الإداري أسبابه، آثاره، وسائل مكافحته**، مجلة الشريعة والقانون عدد 33، جامعة الإمارات العربية المتحدة، يناير 2008.

V. الملتقيات والندوات العلمية:

1- المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، **التعريف بمؤشرات أداء الأجهزة الحكومية وأهمية استخدامها**، اللقاء التدريبي حول دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في مجال تطوير مؤشرات أداء الأجهزة الحكومية، الجلسة الثانية، الجهاز المركزي للمحاسبات، مصر 2012.

2- المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الفساد في الحكومة، تقرير الندوة الإقليمية التي عقدتها دائرة التعاون الفني للتنمية ومركز التنمية الاجتماعية والشؤون الإنسانية بالأمم المتحدة، لاهاي، 11-15 ديسمبر 1989، الأردن، 1990.

3- آمال حاج جاب الله، **واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات التطوير: دراسة تحليلية**

ونقدية لمختلف مشاريع الإصلاح المحاسبي، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، 25/24 نوفمبر 2014.

4- بسام صالح زيدان البقور، **رقابة الأداء**، ديوان المملكة الأردنية الهاشمية، اللقاء التدريبي حول رقابة الأداء، المملكة العربية السعودية، أكتوبر 2003.

5- بن عزة محمد، **أثار برامج الإنفاق العام على النمو الاقتصادي تحليل إحصائي لأثر برامج الإنفاق الاستثماري على النمو الاقتصادي في الجزائر**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول تقييم آثار برامج الاستثمارات العامة وانعكاساتها على التشغيل والاستثمار والنمو الاقتصادي خلال الفترة 2001-2014، مدراس الدكتوراه، جامعة سطيف 1، 11-12 مارس 2013.

6- بوزيدة حميد، يحياوي أحمد، **الحوكمة العامة وأثرها علي الميزانية العامة للدولة**، مداخلة في إطار الملتقى الوطني الثاني حول متطلبات إرساء الحوكمة في إدارة الميزانية العامة للدولة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج البويرة، 28-2013/02/29.

7- بوكساني رشيد، أوكيل نسيمة، **أجهزة الرقابة المالية على الأنشطة الحكومية حالة الجزائر**، المؤتمر العربي الأول التطوير والإصلاح الإداري من أجل رفع كفاءة الأداء المؤسسي ومواجهة الفساد الأردن، 26-28 أكتوبر 2008.

8- بوكساني رشيد، **تخطيط واستخدام المال ومراقبته- دراسة حالة الجزائر-**، الملتقى العربي الأول واجبات ومسئوليات الموظف العام وحماية المال العام، وورشة عمل حول آليات المتابعة المالية للحد من الفساد الوظيفي، مراكش، 21-24 ديسمبر 2008.

9- بولرباح غريب وآخرون، **دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASs) في خلق توافق النظم المحاسبية الدولية**، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، 25/24نوفمبر 2014.

10- ترجمة طارق الساطي، **الوقاية من الغش والفساد والكشف عنهما**، المؤتمر السادس عشر للمنظمة الدولية للهيئات العليا للرقابة المالية، 1998، نسخة الكترونية.

11- حوشين كمال، تسعديت بوسبعين، **تحليل العلاقة الترابطية بين مفهوم الحوكمة الموازنة العامة للدولة مع الإشارة إلى حالة الجزائر**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات بجامعة الشلف، 2013.

12- دريد كامل آل شبيب، **تطوير إدارة مالية الدولة لترشيد الإنفاق والحد من الفساد**، المؤتمر العربي الأول التطوير والإصلاح الإداري من أجل رفع كفاءة الأداء المؤسسي ومواجهة الفساد، الأردن، 26-28 أكتوبر 2008.

13- راهم فريد، بوركاب نبيل، **انهيار أسعار النفط : الأسباب والنتائج**، مداخلة ضمن المؤتمر الأول حول السياسات الاستخدامية للموارد الطاقوية بين متطلبات التنمية القطرية وتأمين الاحتياجات الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2015.

14- سامي السيد فتحي، **إعداد الموازنة العامة للدولة في مصر بين النظرية والتطبيق**، مداخلة قدمت في المؤتمر الدولي حول الموازنة العامة اتجاهات ورؤى جديدة 21-23 أفريل 2003، مركز دراسات واستشارات الإدارة العامة، جامعة القاهرة، 2003.

15- سعيد يوسف كلاب، فيصل عبد العزيز عثمان، سامر محمود أبو قرع، **دور التقنيات الحديثة في مجال الكشف عن الغش والفساد**، ورقة مقدمة للملتقى العلمي الذي نظمته المجموعة العربية، القاهرة مصر، للفترة 2006/05/07 إلى 2006/05/10.

16- شيخي بلال، **الآليات الكفيلة بإرساء قواعد حوكمة إعداد وتنفيذ الميزانية العامة للدولة في الجزائر**، مداخلة في إطار الملتقى الوطني الثاني حول متطلبات إرساء الحوكمة في إدارة الميزانية العامة للدولة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج البويرة، 28-2013/02/29.

17- صالح أشرف، ورقة عمل مقدمة في ملتقى " **إدارة المال العام**"، دولة الإمارات العربية المتحدة، الشارقة، يناير، 2008 .

18- عادل أحمد محمد كرداوي، **النزاهة والشفافية والمسائلة تجارب سودانية**، منتدى المائدة المستديرة "الخدمة المدنية: نحو آفاق جديدة في تقوية النزاهة والشفافية والمساءلة الإدارية"، اسطنبول تركيا، 20 - 22 يوليو 2009.

19- عادل السن، **متطلبات مواجهة المخالفات المالية والإدارية**، الملتقى العربي الأول حول تطوير الجهاز الإداري الحكومي، مصر، 11-14 أغسطس 2008.

20- عادل رزق، **تقييم أداء الإدارات الحكومية وتأهيل الكوادر الإدارية من أجل التغيير والإصلاح** الملتقى العربي الثاني حول الإدارة الرشيدة خيار للإصلاح الإداري والمالي، مصر، 4-8 مايو 2008.

21- عادل عبد العزيز السن، **مكافحة أعمال الرشوة**، ملتقى القطاع العام ومكافحة الفساد المالي والإداري، الرباط، 2-4 يونيو 2008.

22- عبد السميع روينة، **واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر خلال الفترة 2003-2008** مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول واقع الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، يومي 29 و 30 نوفمبر 2011.

23- عطا الله خليل، **مدخل مقترح لمكافحة الفساد المالي والإداري في الوطن العربي**، ملتقى القطاع العام ومكافحة الفساد المالي والإداري، الرباط، 02-04 يونيو 2008.

24- علي أحمد ثاني بن عبود، **دور جوائز الجودة والتميز في قياس وتطوير الأداء في القطاع الحكومي**، المؤتمر الدولي للتنمية الإدارية حول نحو أداء متميز في القطاع الحكومي، معهد الإدارة العامة، الرياض المملكة السعودية، نوفمبر 2009.

25- غضبان حسام، **مقترحات إستراتيجية لتحقيق حوكمة الميزانية العامة في الجزائر في ضل سياسة الحكم الراشد**، مداخلة ضمن الملتقى الوطني الثاني حول متطلبات إرساء مبادئ الحوكمة للدولة، فيفري 2013، جامعة البويرة، الجزائر.

26- فيصل فرحي، **دور وسائل الإعلام في مكافحة الفساد، مجمع الخليفة نموذجا**، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول آليات حماية المال العام ومكافحة الفساد يومي، 5-6 ماي 2009، كلية الحقوق جامعة يحيا فارس، المدية.

27- محمد خالد المهايني، **آليات حماية المال العام والحد من الفساد المالي**، الملتقى العربي الثالث حول آليات حماية المال العام والحد من الفساد الإداري، ورشة عمل مكافحة الرشوة والفساد، الرباط، 11-15 مايو 2008.

28- محمد عبد الفضيل، **مفهوم الفساد ومعاييره**، مجمع أعمال الندوة الفكرية، حول الفساد والحكم الصالح في البلاد العربية، لبنان، مركز دراسات الوحدة العربية، 2004.

29- محمد علي إبراهيم الخصبة، **الفساد المالي والإداري وسبل مكافحته**، الملتقى العربي الثالث حول آليات حماية المال العام والحد من الفساد الإداري ورشة عمل مكافحة أعمال الرشوة والفساد، الرباط 11-15 مايو 2008.

30- هاني عبد الرحمان العمري، **منهجية تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في المؤسسات السعودية**، المؤتمر الدولي للتنمية الإدارية حول نحو أداء متميز في القطاع الحكومي، معهد الإدارة

العامة، الرياض المملكة السعودية، نوفمبر 2009.

VI. قوانين وتشريعات:

1- ج ج د ش، القانون العضوي رقم 02/99 المؤرخ في 1999/03/08، **يحدد تنظيم المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة، وكذا العلاقات الوظيفية بينهما وبين الحكومة**، الجريدة الرسمية، الصادرة في 1999/03/09، العدد 15، المادة 44 الفقرتين 2 و3 و4.

2- ج ج د ش، المرسوم الرئاسي رقم 426/11 المؤرخ في 2011/12/08 **الذي يحدد تشكيلة الديوان المركزي لقمع الفساد و تنظيمه وكيفيات سيره**، الجريدة الرسمية، العدد:68، 2011.

3- ج ج د ش، المرسوم الرئاسي رقم 233/96 المؤرخ في 1996/07/02 **يتضمن إنشاء المرصد الوطني لمراقبة الرشوة والوقاية منها**، الجريدة الرسمية، العدد: 41، 1996.

4- ج ج د ش، أمر رقم 06-03 المؤرخ في 2006/06/05 **يتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العامة**، الجريدة الرسمية، العدد: 46.

5- ج ج د ش، رئاسة الجمهورية، الأمر 10-02 المؤرخ في 16 رمضان 1431 الموافق ل26 غشت 2010، يعدل ويتمم الأمر 95-20 **المتعلق بمجلس المحاسبة**، الجريدة الرسمية، عدد50 المادة2.

6- ج ج د ش، رئاسة الجمهورية، المرسوم الرئاسي رقم 95-377 المؤرخ في 27 جمادى الثانية 1416 الموافق لـ 20 نوفمبر 1995 **المحدد للنظام الداخلي لمجلس المحاسبة**، الجريدة الرسمية العدد 72، الصادرة بتاريخ 1995/11/26.

7- ج ج د ش، رئاسة الجمهورية، المرسوم الرئاسي رقم 438/96 المؤرخ في 1996/12/07 **يتعلق بإصدار نص تعديل الدستور المصادق عليه في 28 نوفمبر1996**، الجريدة الرسمية، العدد 76 المؤرخة في 1996/12/08، المادة 159.

8- ج ج د ش، رئاسة الجمهورية، أمر رقم 95-20 مؤرخ في 19 صفر 1416 الموافق 17يوليو 1995 **يتعلق بمجلس المحاسبة**، الجريدة الرسمية، عدد39، 23/يوليو/1995، المادة89، 88.

9- ج ج د ش، رئاسة الحكومة، المرسوم التنفيذي 56/96 المؤرخ في 1996/01/22 **المحدد انتقاليا للأحكام المتعلقة بتسليم الحسابات إلى مجلس المحاسبة**، الجريدة الرسمية، العدد 6، المادة 5.

10- ج ج د ش، وزارة العدل، القانون 06-01، **المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته**، المؤرخ في 2006/02/20، الجريدة الرسمية، عدد 14 2006/03/08، المادة من 25الى 46.

11- ج ج د ش، وزارة المالية، المرسوم التنفيذي رقم 08-94 الصادر بتاريخ 2008/03/10 **المتضمن إنشاء وكالة الإعلام الآلي للمالية العمومية وتنظيمها ومهامها وسيرها**، الجريدة الرسمية:14، المادة:03.

12- ج ج د ش، وزارة المالية، قانون رقم 90-21 المؤرخ في 1990/08/15، **يتعلق بالمحاسبة العمومية**، الجريدة الرسمية، المؤرخة في 1990/08/15، العدد35، المادة 3.

13- ج ج د ش، وزارة المالية، مرسوم رئاسي رقم 247-15 المؤرخ في 2015/09/16 **المتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام** الجريدة الرسمية، العدد 50 2015/09/20، المادة 13.

14- ج.ج.د.ش، وزارة المالية، القانون 17/84، **المتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم**، المؤرخ في 1984/07/07، الجريدة الرسمية، العدد 28، المؤرخة في1984/07/10، المادة 6.

15- ج.ج.د.ش، وزارة المالية، مرسوم تنفيذي 92-414 مؤرخ في 19 جمادى الأولى عام 1413، الموافق لـ 14 نوفمبر سنة 1992 **يتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها** الجريدة الرسمية، العدد 82، 15 نوفمبر 1992.

16- ج.ج.د.ش، وزارة المالية، مرسوم تنفيذي رقم 08-272 مؤرخ في 6 رمضان عام 1429 الموافق لـ 6 سبتمبر 2008 **يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية**، الجريدة رسمية، العدد 50 المواد 5-6.

17- تعليمة رئيس الجمهورية رقم 03، **المتعلقة بتفعيل مكافحة الفساد**، المؤرخة في 2009/12/13.

VII. مراجع ودراسات الكترونية

1- إبراهيم جويفل العبادي، عمر إقبال توفيق المشهداني، **تقييم تطبيق الموازنة الموجهة بالنتائج في وزارة التربية والتعليم الأردنية**، مقال منشور بالمجلة العالمية للاقتصاد والدراسات المالية، 2011 متاحة على الموقع: https://www.oecd.org/fr/gov/budgetisation/33657617.pdf تاريخ الاطلاع: 2015/07/16.

2- **إعلان ليما بشان المبادئ الأساسية للرقابة المالية**، ترجمة الدكتور طارق الساطي، متاح على الموقع www.find-docs.com تاريخ الاطلاع 2015/01/27.

3- المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، **دليل الرقابة على الأداء**، متاح على الرابط: http://www.arabosai.org/ تاريخ التحميل: 2015/06/22.

4- الآسوساي، **إعلان طوكيو بشان مبادئ المسائلة العامة**، طوكيو، 1985، متاح على الرابط: www. saacb.ps /controldocuments/tokyo.pdf تاريخ الاطلاع 2015/05/20.

5- الآسوساي، **إعلان بالي بشأن دور الرقابة المالية في دعم الإصلاح للوصول إلى إدارة عامة تتمتع بالكفاءة العالية**، ترجمة طارق الساطي، متاح على الرابط: www.saacb.ps/controldocuments/play/pdf تاريخ الاطلاع 2015/06/09.

6- الانكوساي، **المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية**، العدد 21، الو م أ، جانفي 2011، متاح على الرابط:
http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/3_committees/3_goal3/IJGA_Issues/2014/AR_ijga_jan14.pdf ، تاريخ التنزيل 2016/06/16.

7- الإنتوساي، **استقلالية التدقيق الداخلي في القطاع العام**، متاح على الرابط: http://ar.issai.org/media/14352/intosai_gov_9140_a_.pdf تاريخ التنزيل 2015/06/25.

8- الإنتوساي، **استخدام عمل المدققين الداخليين**، 2009، متاح على الرابط:

http://ar.issai.org/media/14303/issai_1610_a.pdf تاريخ التنزيل 2015/06/26.

9- الإنتوساي، **التنسيق والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والتدقيق الداخلي في القطاع العام**، متاح على الرابط: http://ar.issai.org/media/14356/intosai_gov_9150_a_.pdf تاريخ التنزيل 2015/07/23.

10- الإنتوساي، **النظام الأساسي**، نوفمبر 2007، متاح على الرابط التالي:

http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/1_about_us/statutes/Statuten_A_2007.pdf ، تاريخ التنزيل 2015/04/12.

11- الإنتوساي، **الإنتوساي: 50 سنة(1953، 2003)**، الو م أ، 2004، متاح على الرابط التالي:

http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/4_documents/publications/arab_publications/ARA_INTOSAI_50th_Anniv.pdf ، تاريخ التنزيل 2015/05/25

12- الإنتوساي، **مجموعات العمل الإقليمية**، متاح على الرابط التالي:

http://www.intosai.org/ar/about-us/organisation/regional-working-groups.html ، تاريخ التنزيل: 2015/06/30م

13- الإنتوساي، **إعلان ليما**، 1982، متاح على الرابط التالي:
http://ar.issai.org/media/14002/issai_1a.pdf ، تاريخ التنزيل 2015/06/20.

14- الإنتوساي، **قيمة ومنافع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة- إحداث فارق في حيا المواطنين**، متاح على الرابط: http://ar.issai.org/media/84543/issai-12-a.pdf تاريخ التنزيل 2015/06/17.

15- الإنتوساي، **مبادئ الشفافية والمساءلة**، متاح على الرابط:

http://ar.issai.org/media/14023/issai_20_a_.pdf تاريخ التنزيل 2015/06/16.

16- الإنتوساي، **مبادئ الشفافية والمساءلة- المبادئ وأحسن الممارسات**، متاح على الرابط:
http://ar.issai.org/media/14027/issai_21_a_.pdf تاريخ التنزيل 2015/06/26.

17- الإنتوساي، **أخلاقيات المهنة**، متاح على الرابط:
http://ar.issai.org/media/14007/issai_30_a.pdf تاريخ التنزيل 2015/06/28.

18- الإنتوساي، **رقابة النوعية**، متاح على الرابط:
http://ar.issai.org/media/14031/issai_40_a_.pdf تاريخ التنزيل 2015/06/29.

19- الإنتوساي، **المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام**، متاح على الرابط:

http://ar.issai.org/media/69916/issai-100-arabic.pdf تاريخ التنزيل 2015/07/01.

20- الإنتوساي، **المبادئ الأساسية للرقابة المالية**، 2013، متاح على الرابط:

http://ar.issai.org/media/69917/issai-200-arabic.pdf تاريخ التنزيل 2015/05/08.

21- الإنتوساي، **التواصل مع الأطراف المكلفة بالحوكمة**، 2009، الفقرات 6-10، متاح على الرابط:
http://ar.issai.org/media/14093/issai_1260_a.pdf 2015/09/04.

22- الإنتوساي، **التوثيق الرقابي**، 2009، متاح على الرابط التالي:

http://ar.issai.org/media/14089/issai_1230_a.pdf تاريخ التنزيل 2015/09/01.

23- الإنتوساي، **التخطيط لعملية الرقابة على البيانات المالية**، 2009، الفقرة 9، ص 7، متاح على الرابط: http://ar.issai.org/media/14147/issai_1300_a.pdf تاريخ التنزيل 2015/09/01.

24- الإنتوساي، **تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية وتقييمها من خلال فهم الهيئة الخاضعة للرقابة وبيئتها**، 2009، الفقرة 12، ص7، متاح على الرابط:

http://ar.issai.org/media/14151/issai_1315_a.pdf تاريخ التنزيل 2016/09/01.

25- الإنتوساي، **أدلة الرقابة**، 2009، الفقرات 3-10، ص 6، متاح على الرابط:

http://ar.issai.org/media/14255/issai_1500_a.pdf تاريخ التنزيل 2015/09/01.

26- الإنتوساي، **الأحداث اللاحقة**، 2009، الفقرة 3-8، ص6، متاح على الرابط:

http://ar.issai.org/media/14287/issai_1560_a.pdf تاريخ التنزيل 2015/09/01.

27- الإنتوساي، **تقييم الأخطاء التي تم الوقوف عليها أثناء عملية التدقيق**، 2009، الفقرة 5-8، 6، متاح على الرابط:

http://ar.issai.org/media/14097/issai_1450_a.pdf تاريخ التنزيل 2015/09/01.

28- الإنتوساي، **تكوين الرأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية**، 2009، الفقرة 7-14، ص 7، متاح على الرابط:

http://ar.issai.org/media/14327/issai_1700_a.pdf تاريخ التنزيل 2015/09/01.

29- الإنتوساي، **تعديلات الرأي في تقرير المدقق المستقل**، 2009، الفقرة 7-12، ص 7، متاح على الرابط:

http://ar.issai.org/media/14311/issai_1705_a.pdf تاريخ التنزيل 2015/09/01.

30- الإنتوساي، **التوجيهات التنفيذية للرقابة المالية على الأداء**، 2004، ص 21، متاح على الرابط:

http://ar.issai.org/media/14171/issai_3000_a.pdf تاريخ التنزيل 2015/09/15.

31- الإنتوساي، **المبادئ الأساسية لرقابة الأداء**، ص ص:10-17، متاح على الموقع:

http://ar.issai.org/media/74960/issai-300-arabic.pdf تاريخ التنزيل 2015/05/6.

32- الإنتوساي، **إرشادات رقابة الأداء- مبادئ رئيسية**، دون ذكر السنة، ص ص: 5-11، متاح على الرابط:

http://ar.issai.org/media/14207/issai_3100_a_.pdf تاريخ التنزيل 2015/06/11.

33- الإنتوساي، **المبادئ الأساسية لرقابة الالتزام**، ص:6، متاح على الرابط:

http://ar.issai.org/media/69918/issai-400-arabic.pdf تاريخ التنزيل 2015/05/23.

34- الإنتوساي، **الخطوط التوجيهية لرقابة المطابقة المنجزة مع مراجعة البيانات المالية**، متاح على الرابط:

http://ar.issai.org/media/14203/issai_4200_a.pdf تاريخ التنزيل 2015/06/16.

35- الإنتوساي، **الخطوط التوجيهية لرقابة المطابقة المستقلة عن مراجعة البيانات المالية**، ص ص : 18-24، متاح على الرابط: http://ar.issai.org/media/14199/issai_4100_a.pdf تاريخ التنزيل 2015/06/16.

36- الإنتوساي، **إرشادات الإنتوساي حول معايير الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي**، متاح على الرابط: http://ar.issai.org/media/14360/intosai_gov_9100_a.pdf، تاريخ التنزيل 2015/05/15.

37- الإنتوساي، **الدليل الإرشادي لمعايير الرقابة الداخلية للقطاع العام معلومات إضافية حول إدارة المخاطر في الجهات**، متاح على الرابط:
http://ar.issai.org/media/14344/intosai_gov_9130_a.pdf ، تاريخ التنزيل 2015/06/26.

38- الإنتوساي، **إعلان مكسيكو**، 2007، المكسيك، متاح على الرابط:
http://ar.issai.org/media/14019/issai_10_a.pdf تاريخ التنزيل 2015/06/22.

39- البرنامج التكميلي لدعم النمو للفترة 2005-2009، أفريل 2005، متاح على الرابط: www.premierministre.gov.dz/arabe/media/PDF/TexteReference/TexteEssentiels/ProgBilan/ProgCroissance.pdf تاريخ الاطلاع: 2016/02/22

40- **المعايير العامة في الرقابة الحكومية**، الإنتوساي. متاح على الموقع www.issai.org/Media(53,1033)issai200E.pdf تاريخ الاطلاع 2015/03/07.

41- **إعلان ليما بشان المبادئ الأساسية للرقابة المالية**، متاح على الموقع www.issai.org/media(552,1033)/issai 1a.pdf تاريخ الاطلاع 2014/03/13.

42- الإنتوساي، **استقلالية التدقيق الداخلي في القطاع العام**، متاح على الموقع htp.www.intosai.org تاريخ الاطلاع 2015/02/22.

43- **الفساد الإداري والمالي**، متاح على الموقع الالكتروني www.hrdiscussion.com تاريخ الاطلاع 2014/02/10.

44- المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، **الإيضاحات والتطبيقات الجيدة**، متاح على الرابط:

http://ar.issai.org/media/14011/issai_11_a.pdf تاريخ التنزيل 2015/05/22.

45- النظام الداخلي لمجلس الأمة، 2000/11/28، متاح على الموقع: http://www.majliselouma.dz/textes/textes.php?page=loiinterne

46- بنك الجزائر، **التوجهات المالية والنقدية لسنة 2015 والتسعة أشهر الأولى من 2016 وسياسات التصدي والمرافقة في ظرف صدمة خارجية مستمرة**، تدخل محافظ بنك الجزائر أمام المجلس الشعبي الوطني، متاح على الرابط التالي:
http://www.bank-of-algeria.dz/pdf/interventiongouverneur_apn_janvier2017ar.pdf

47- بوريس بيجوفيتش، **آراء في الفساد الأسباب والنتائج**، مركز الدراسات الخاصة، متاح على الموقع: http://www.cipe-arabia.org/files/pdf/art1306.pdf ، تاريخ الاطلاع /28/02/2014.

48- بوزيد سايح، **سبل تعزيز المساءلة والشفافية لمكافحة الفساد وتمكين الحكم الراشد في الدول العربية**، مقال منشور بمجلة الباحث، العدد 10، 2012. متاح على الرابط: http://rcweb.luedld.net/rc10/A1005.pdf تاريخ التحميل: 2014/05/15.

49- **سياسة الشراكة لمكافحة الفساد**، موقع الإنترنت: www.worldbank.org تاريخ الإطلاع 27/12/2015.

50- صالح المصلح، **إعداد التقارير الرقابية وفق المعايير الدولية**، ورقة عمل مقدمة في الورشة التدريبية الخاصة بـ " مكافحة الفساد للعاملين في الرقابة الداخلية في وزارة التربية والتعليم" رام الله فلسطين، 18_2013/20/19، متاح على الرابط:
http://www.pacc.pna.ps/ar/files/papers-studies/saleh%202013-2.pdf، تاريخ التنزيل: 2015/06/14.

51- صندوق النقد الدولي، دليل شفافية المالية العامة (2007)، متاح على الرابط: https://www.imf.org/external/np/fad/trans/ara/manuala.pdf تاريخ الاطلاع 2015/07/15.

52- عبد الله بن حاسن الجابري، **الفساد الاقتصادي، أنواعه، أسبابه وآثاره، وعلاجه**، متاح على الموقع: www.kantakji.com/fiqh/Files/**Economic**s/16225.doc تاريخ الاطلاع: 22/01/2015.

53- عبد الرحيم أحمد بلال، **الشفافية والفساد والتنمية**، متاح على الموقع: http://www.alsudanialhour.com/vb/showthread.php?t=973. تاريخ الإطلاع 2015/01/27.

54- غادة شهير الشمراني، **الشفافية و المساءلة في الدول العربية**، برنامج الماجستير، كلية إدارة الأعمال،جامعة الملك سعود. متاح على الرابط:.www.aigate.net تاريخ الاطلاع:2014/12/20.

55- مجلس المحاسبة، **الخطة الاستراتيجية (2015-2018)**، الجزائر، 2015. متاح على الرابط: http://www.ccomptes.org.dz/ar/documents/Plan_strategique_CDC_15-18_ar.pdf تاريخ التحميل: 2016/06/22

56- مجلس التعاون لدول الخليج العربية، **دليل رقابة الأداء لدواوين المحاسبة والرقابة المالية لدول مجلس التعاون الخليج العربية**، 2012.متاح على الرابط: http://apps.gcc-sg.org/dwaween/SectionsFiles/Files/1410685587.pdf تاريخ الاطلاع: 2016/06/16.

57- **مسح الموازنة المفتوحة لسنة 2015: الجزائر**، ص: 1، متاح على الرابط: http://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/OBS2015-CS-Algeria-Arabic.pdf تاريخ الاطلاع: 2016/06/16.

58- مسح الموازنة المفتوحة لسنة 2008، واشنطن، متاح على الرابط: http://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/2011/06/2008FullReportArabic.pdf تاريخ التنزيل: 2016/05/02.

59- **معيار إدارة الخطر**، ترجمة الجمعية المصرية لإدارة الأخطار، متاح على الرابط: https://www.theirm.org/media/886358/RMStandard_Arabic_Final.pdf، تاريخ التنزيل 2015/06/24.

60- كريستين لاغارد، **زيادة الانفتاح والتنوع الاقتصادي لكل الجزائريين**، صندوق النقد الدولي، متاح على الرابط : http://blog-montada.imf.org/?p=2134 تاريخ الاطلاع 2016/07/16.

61- يحيى علي النجار، **الآثار الاقتصادية للفساد الاقتصادي**، متاح على الموقع: http://www.nscoyemen.com/index3.php?id=6&id2=575 تاريخ الاطلاع 18/01/2015 .

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية:

I. Les ouvrages :

1- Francis querol, **l'élaborations de la loi de finance**, Edition économica, paris, France, 1998.

2- the world Bank, **gouvernance and develepment**, the world Bank publications, Washington, 1992.

3- Ali bissaad, **Droit de la comptabilité publique**, éditions Houma, Algérie , 2004.

4- Arnaud Cabanes, **Essai sur la gouvernance publique**, Gualino, édition, EJA, paris, 2004.

5- Brahim Lakhlef, **la bonne gouvernance**, dar al khaldounia. Alger, 2006.

6- Daniel Tommasi, **Gestion des dépenses publiques dans les pays en développement, Un outil au service du financement des politiques publiques**, Département du Pilotage

stratégique et de la Prospective, Agence Française de développement(AFD), A savoir 02, 2010.

7- Delbz Louis, **éléments de finance publique**, pedone, paris, 1955 ,P 13.

8- Frank A.AH wood & Neil D. Stein, **De Paula's Auditing** , 17th end Pitman GB, 1986.

9- Gérard Néel, Bernard douysset et Claude-Eric desguin, **Etat des lieux définitif - la mission de démarrage-**, ministère des finances, Algérie, 2003.

10- jean- francois des robert, jacque colibert , **les normes IPSAS et le secteur public**, dunod, paris, 2008.

11- Mohamed Moindze, **Modernisation du Contrôle Interne De La Dépense Publique Dans Les Pays Africains Francophones**, 2011.

12- Mohamed Zemouri, **Projet de Modernisation des Systèmes Budgétaires en Algérie, (MSB)**, séminaire Organisé par le Ministère des Finances Avec l'appui de la Banque Mondiale et de la GTZ Nouvelle approche budgétaire basée sur les : Développement du budget par objectifs, Tunis, 26 et 27 juin 2006.

13- Sabri Moloud, Lallem Mohamed, Aoudia Khaled, **guide de gestion des marchés public**, édition sahel, alger, 2000.

14- Stéphanie Damarey**, Exécution et contrôle des finances publiques** , Gualino Editeur, 2007

II. Les thèses :

1- Nassim Menguellati, **le processus de préparation du budget du l'état dans le cadre du projet de modernisation des systèmes budgétaire**, mémoire de fin d'études, **L'Institut d'Economie Douanière et Fiscale,** 2006/2007.

III. Les Revues et colloques:

1- Revue de la budgétisation au service des résultats, **perspectives de la gestion des dépense**, OCDE, 1995.

2- Loïc Philip **, panorama du contrôle des finances publiques dans le monde**, Revue française des finances publiques, N° 101, Mars 2008, les cours des comptes en action.

3- Marie - Christine Esclassan**, l'adaptation des contrôles financiers publics à la nouvelle gestion publique**, RFFP, n°101, 2008. Disponible sur site : http://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/2328/1/BSP_5_2009_Esclassan.pdf consulte le : 15/06/2016 .

4- Samir AIT ISSAD, Abderraouf ABADA, **Evaluation De L'efficacité Du Contrôle Financier De L'état Sur L'exécution Des Programmes D'investissements Publics (2000-2014),** les communication du colloque international : évaluation des effets des programme d'investissements public (2001-2014) et leur retombées sur l'emploi, l'investissement et la croissance économique , université Sétif 1, école doctorale, 11-12/03/2013.

IV. Les Rapports :

1- Abboud et benouchfoun, état des lieux**, projet de restauration du circuit de la dépense**, 12/06/2005.

2- Cour des comptes**, le contrôle de performance**, forum régional des cours des comptes maghrébines.

3- CRC Sogema, **Projet de Modernisation des Systèmes Budgétaires**, phase 2, programme de tronc commun (TC), manuel des participants, ministère des finances-Algérie, janvier 2010.

4- Direction Générale de la Comptabilité Publique, **Projet d'instruction générale sur la comptabilité de l'Etat (règle de fonctionnement des comptes du plan comptable de l'Etat de la classe 1 à 4)** , décembre 2004.

5- GIP-ADETEF, **Plan comptable de l'Etat : Recueil du Plan Comptable**, janvier 2008, p : 4.

6- Ministère des finance – DGB –, **Manuel de Contrôle des Dépenses engages**, année 2007.

7- Ministères de finance, **Plan comptable de l'état, Rapports mensuel,** N°31, direction général de comptabilité, Algérie, décembre 2007.

8- Ministère de finance, **plan de projet**, direction général de comptabilité, Algérie, 24 Mai 2005**,** p :07.

9- Ministère de finance, **organisation, mission des services comptables et reformes et reformes initiées**, conférence de presse, Algérie, 04 février 2013.

10- Ministère des finances, **Etude de nouveau système, Rapport de synthèse**, direction générale de la comptabilité, 2006.

11- Ministère des finances, **le contrôle hiérarchisé et le contrôle partenarial**, direction générale de la comptabilité, 2009.

Ministère des finances**, Etude de nouveau système, éléments fondamentaux de synthèse**, direction générale de la comptabilité, 2006

12- Ministère de finance, **communication portant sur la reforme de la comptabilité l'Etat,** direction général de comptabilité, Algérie, 2000.

13- Ministère des finances, **choix des option et développement des concepts**, direction générale de comptabilité, 04/07/2005.

14- Ministère de finance, **Projet d'instruction relative aux modalités générales de classement et de fonctionnement des comptes du plan comptable de l'état**, direction général de comptabilité, Algérie, Juillet 2001.

15- Ministère de finance Algérienne, **Textes relatifs a la comptabilité publique, instruction n°078 du 17 aout 1991**.

16- Ministère de finance, **nomenclature des comptes du trésore**, direction général de trésore , Algérie, 2012.

17- Ministère des Finance, **Etat d'avancement du Project MSB**, Rapport en 28/12/2009.

18- Ministère des finance , **rapport sure la mise en œuvre de processus de préparation du budget**, projet de modernisation des système budgétaire, DGB, février 2006.

19- Ministère des finances**, projet de modernisation de système budgétaire**, DGB, 2005.

20- Ministère des finance, " **Rapport sur les options de budgétisation : sous composante 1.1-budgétisation pluriannuelle** ", Projet de modernisation des systèmes budgétaires, Avril 2005.

21- Ministère des finances, **rapport sur l'état des lieux démarrage**, direction général de la comptabilité, 24/05/2005.

22- Programme GTZ « finances publiques et bonne gouvernance » Rebat 7-9octobre2008, p : 06.

23- Direction générale de la comptabilité, Instruction générale sur la comptabilité de l'Etat Tome 2 – **règles de fonctionnement de PCE (classe 5 à 10)**, Algérie, Décembre 2004.

24- Direction générale de la comptabilité, **Communication portant sur la réforme de la comptabilité de l'Etat**, 2002.

25- Banque d'Algérie, les rapports sur l'évolution économique et monétaire en Algérie 2001-2014.

26- CRC Sogema, **Liste de nos projets en Algérie** , disponible sur site : http://crcsogema.com/algerie, consulte le 20/10/2016.

27- Ministère des finances, DGPP, **Direction du Recueil des informations, rétrospective statistique opération du trésor**,(en line) Alger ; disponible sur : http://www : dgpp-mf.gov.dz, consulté le :15/06/2016.

V. Les ouvrages électroniques :

1- Andrzej T, Abraszewski et autres, **Budgétisation axée sur les résultats: expérience des organisations du système des Nations Unies**, Corps commun d'inspection, JIU/REP/99/3, Genève**,** 1999. Disponible sur site : http://unesdoc.unesco.org/images/0012/001203/120315F.pdf. consulte le : 15/06/2015.

2- Dieler Frisch, **les effets de la corruption sur le dévolepement**.sur site d'internet : www.euforic.org /courier/158_fri.htm ?user name=gvest@evforic.org*,* consulter le :12/12/2015.

3- Fonds Monétaire International, **Transparence, système de responsabilité et risques budgétaires,** Préparé par le Département des finances publiques , en collaboration avec le Département des statistiques, Approuvé par Carlo Cottarelli , 7 août 2012.

4- Intosai, **strategic plan 2017-2022, p:46,** Available on the site:

http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/0_news/2016/220416_StrategicPlan_2017_22_EN.pdf consult le: 22/06/2016.

5- Intosai, **Guidance for Reporting on the Effectiveness of Internal Controls: SAI Experiences In Implementing and Evaluating Internal Controls**, Available online at: http://ar.issai.org/media/14336/intosai_gov_9110_e.pdf, Download history: 15/06/2015.

6- Intosai , **Internal Control: Providing a Foundation for Accountability in Government,** Available online at the following link:

http://ar.issai.org/media/14340/intosai_gov_9120_e.pdf, Download history:18/06/2015.

7- Jean Mathis, **Gestion et Finances Publiques en Afrique Francophone,** Première partie: Principes et objectifs des finances publiques, Université Paris-Dauphine, Version 2012**.** Disponible sur site :http://jean-mathis.pagesperso-orange.fr/P1_CH1_LES%20GRANDS%20PRINCIPES.pdf . consulter le**:**15/10/2015

8- OCDE , Programme SIGMA, **RAPPORT DE REVUE VOLONTAIRE PAR LES PAIRS DE LA COUR DES COMPTES D'ALGÉRIE,** Octobre 2013, p : 24, disponible sur site : http://www.sigmaweb.org/.

9- OCDE, **transparence budgétaire, les meilleurs pratique de l'Ocde**, sur la gestion budgétaire, 2002, 10 N°3.

10- OCDE, **Le contrôle de gestion dans les administrations publiques modernes Études comparatives des pratiques,** Documents SIGMA, No. 4, Éditions OCDE, Paris, 1996, p :21. Disponible sure site : http://dx.doi.org/10.1787/5kml6gb0k7q4-fr

11- OCDE **, Pour une gestion axée sur les résultats du développement et sur l'efficacité de l'aide**, Revue de l'OCDE sur le développement 2003/1 (no 4). disponible sur site : http://www.cairn.info/revue-de-l-ocde-sur-le-developpement-2003-1-page-39.htm, consulte le :20/06/2015.

12- Office National des Statistiques, **LES COMPTES NATIONAUX TRIMESTRIELS - 3èmeTRIMESTRE 2016-** disponible sur site **:** http://www.ons.dz/IMG/pdf/Cptnat3t16.pdf.

13- Secrétariat PEFA, **Cadre d'évaluation de la gestion des finances publiques**, Washington, États-Unis, Février 2016. Disponible sure site : https://pefa.org/sites/default/files/PEFA%20Framework_French.pdf consulte le : 15/06/2016 .

14- United Nations Develepment Programme, **la gestion axée sur la résultat, stratégies de développement et finance publiques**, Formation ENA Bissau, disponible sur site : http://www.focusintl.com/049-fascicule%20la%20gestion%20axe%20sur%20les%20rsultats.pdf, consulte le 10/6/2015 .

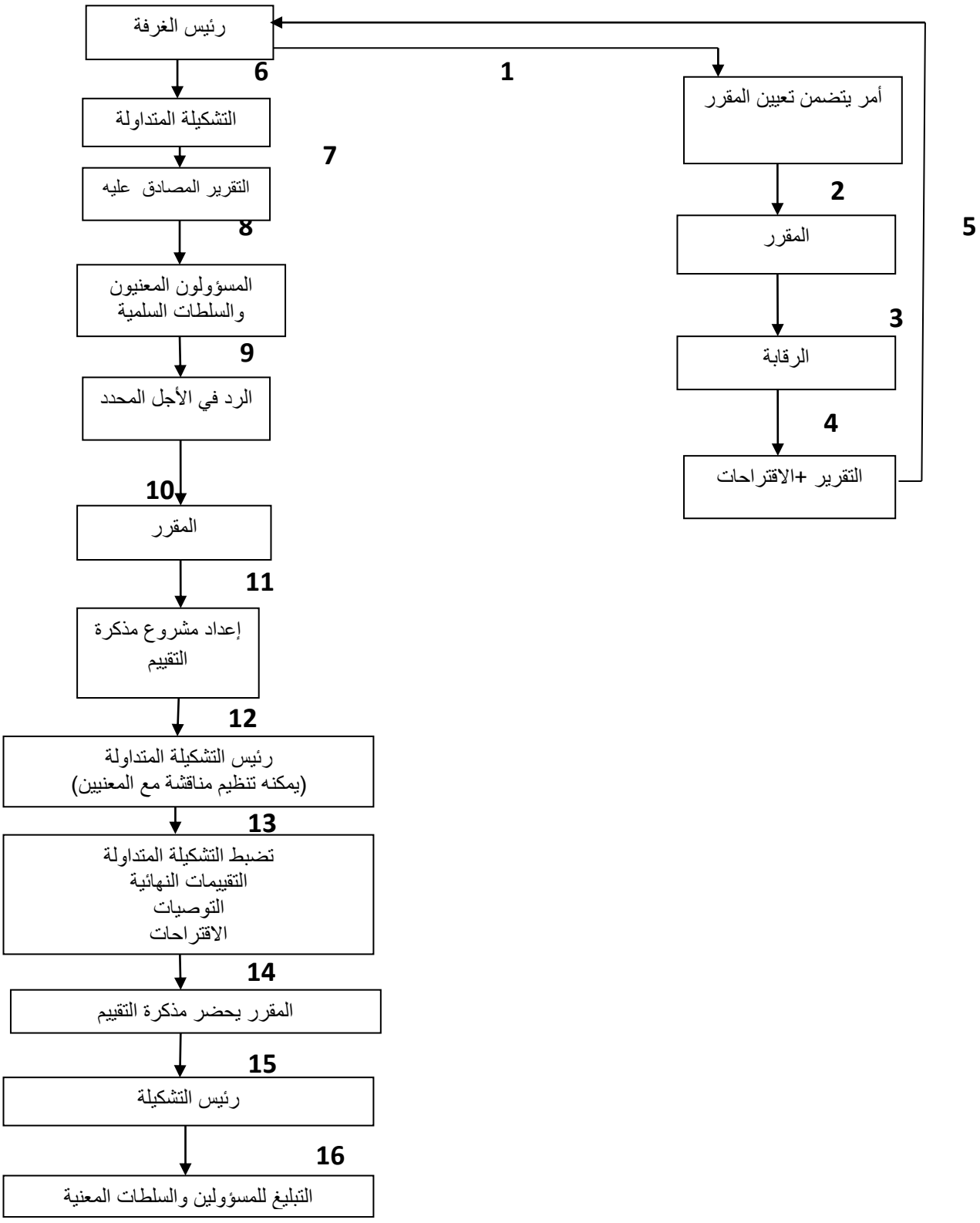
15- Yves Emery, **la gestion par résultat dans le secteur public : de l'idée aux défis de la réalisation** , Revue d'analyse comparée en administration publique, Vol. 12 n° 3 automne 2005,université de Québec, école nationale de l'administration public , p p : 11-12 . Disponible sur site : http://focusintl.com/062-Telv12n3.pdf consulte le 15/05/2016.

16- United Nations Development Programs (UNDP), **Governance for Sustainable Human Develepment**, (AUNDP) Policy Document, Newyork, 1997.

الملاحق

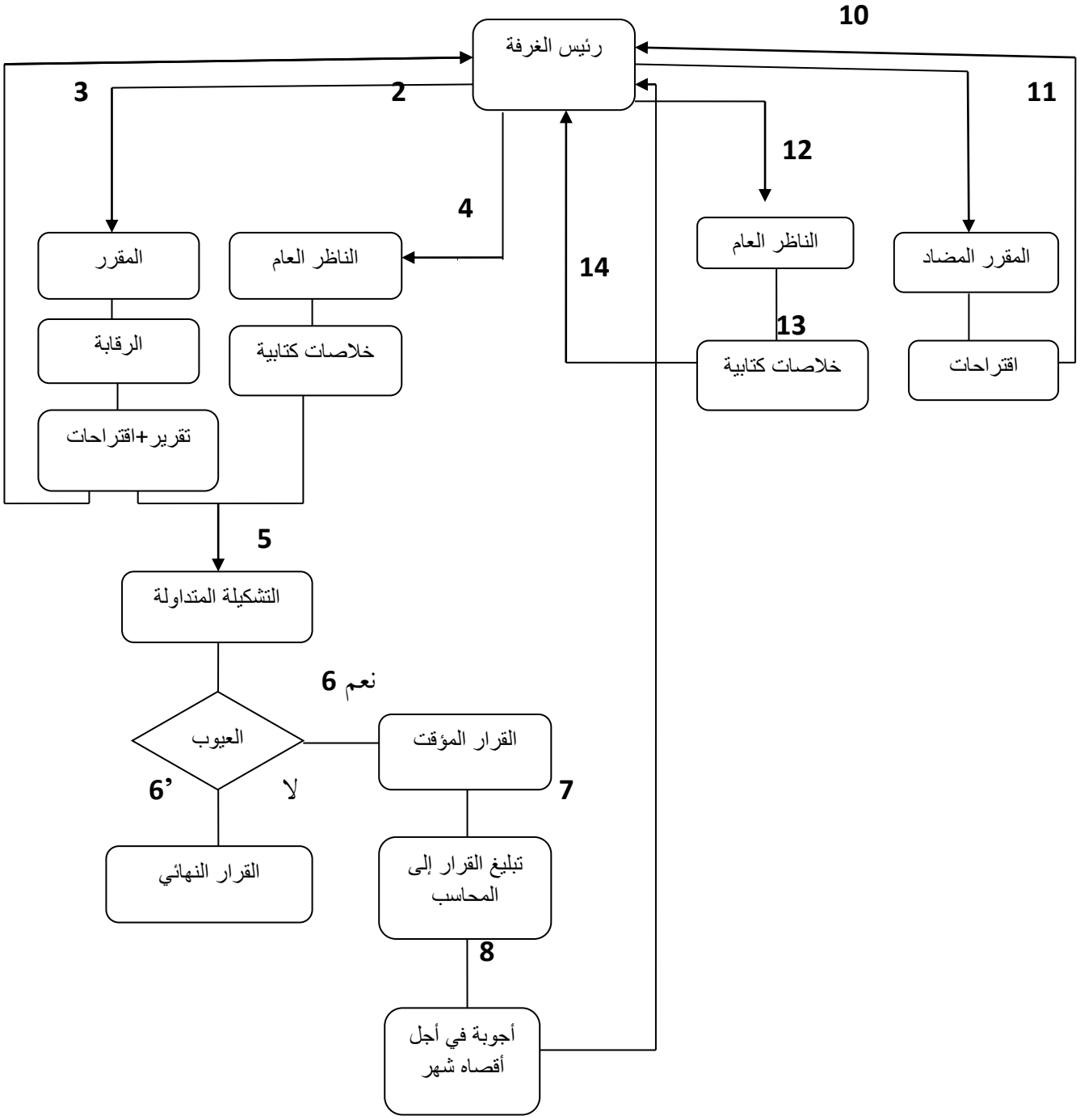
ملحق رقم 01

ملحق رقم (1–1): إجراءات رقابة نوعية التسيير



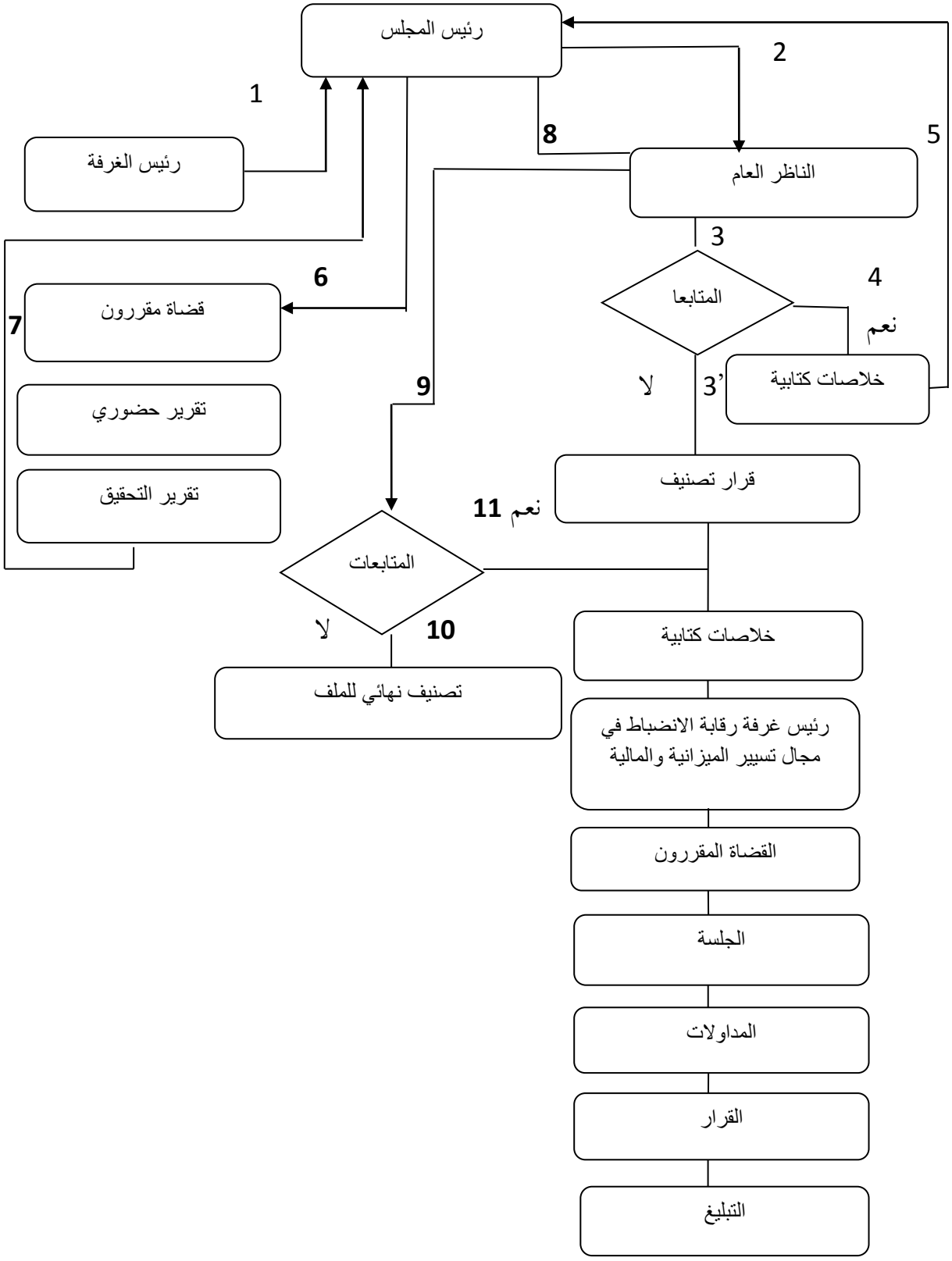
source: guide de la cour des comptes, p :16.

ملحق رقم (1–2): إجراءات مراجعة حساب المحاسب العمومي



source: guide de la cour des comptes, p 14.

ملحق رقم (1–3):: إجراءات رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية



source: guide de la cour des comptes, p 15.

ملحق رقم 02

الملحق رقم (2-1): اعتماد مبدأ تعدد السنوات بموجب قانون المالية لسنة 2017

تهدف عقود النجاعة المذكورة في الفقرة الأولى أعلاه، إلى إدراج بنود التزام المخابر الصيدلانية المتعاقدة بإعادة دفع مبالغ تعويض الأدوية المعنية إلى هيئات الضمان الاجتماعي في حالة فشل العلاج.

تحدد شروط وكيفيات تطبيق عقود النجاعة المنصوص عليها في هذه المادة عن طريق التنظيم.

المادة 99 : ينشأ نظام توزيع بالتساوي لنفقات نقل الحبوب، في إطار ضبط سوق الحبوب التي تدعمها ميزانية الدولة، يخصص لتوحيد سعر بيع هذه المنتجات الاستراتيجية على كامل التراب الجزائري.

يتم تنفيذ هذا النظام من خلال حساب التوزيع بالتساوي لنفقات نقل الحبوب، الذي تم إنشاؤه وفقا لأحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، والمسير من مؤسسة عمومية.

ويقيد في هذا الحساب :

في باب الإيرادات :

- مخصصات ميزانية الدولة.

في باب النفقات :

- تكاليف النقل والتكاليف الإضافية المرتبطة بنقل الحبوب المدعمة من ميزانية الدولة تطبيقا للسلّم المحدد عن طريق التنظيم.

تحدد كيفيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم.

المادة 100 : يحدد التمويل التقديري للتكاليف النهائية للميزانية العامة للدولة للفترة الممتدة من 2018-2019، كما يأتي :

(بآلاف دج)

	2018	2019
نفقات التسيير	4.500.000.000	4.500.000.000
نفقات التجهيز	2.300.000.000	2.300.000.000
إجمالي النفقات	6.800.000.000	6.800.000.000

(بآلاف دج)

	2018	2019
الجباية البترولية	2.359.700.000	2.643.600.000
الموارد العادية	3.438.400.000	3.780.800.000
إجمالي موارد الميزانية	5.798.100.000	6.424.400.000

ملحق رقم 03

Diagramme 1.1
Objets d'intérêt du processus budgétaire

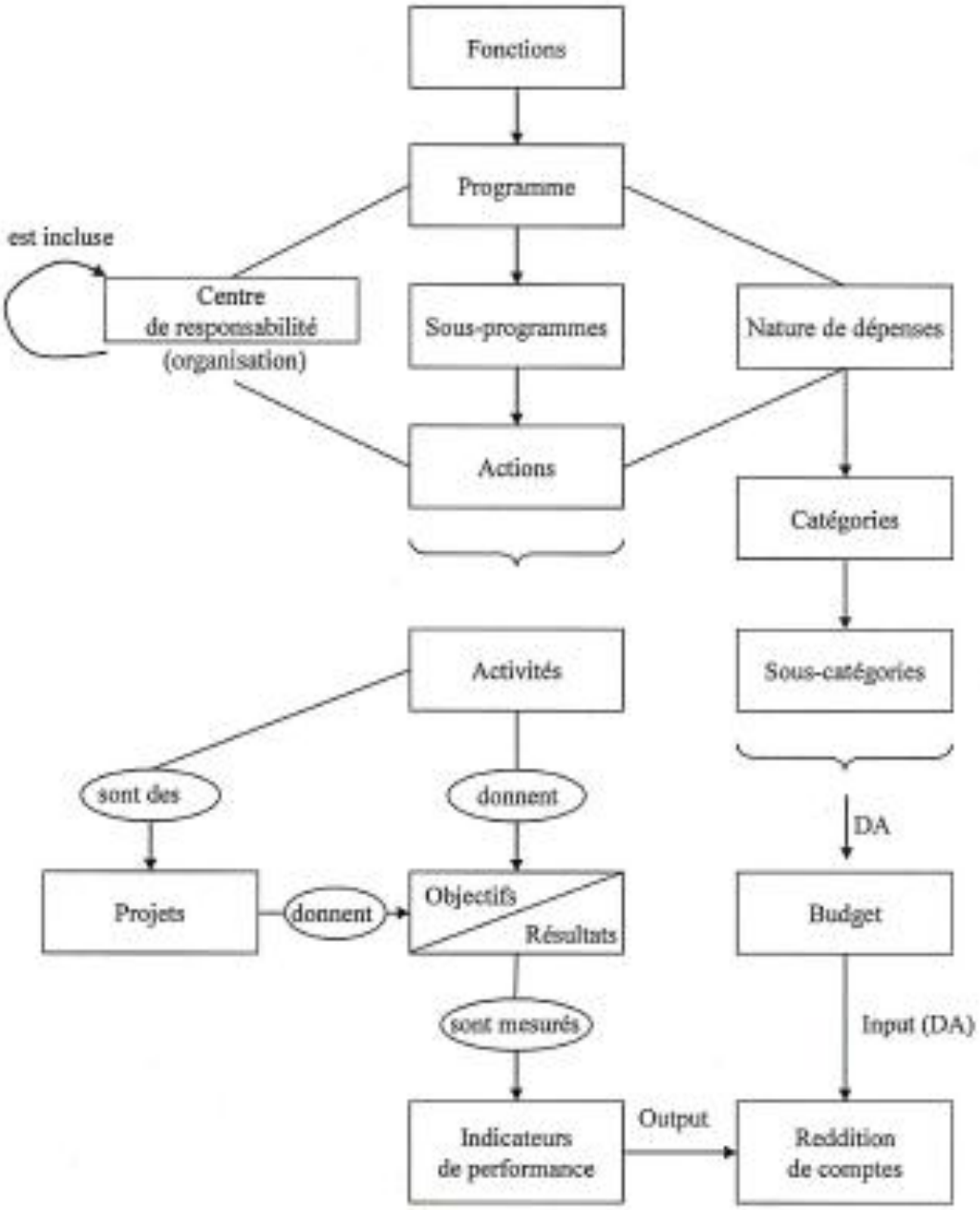


Tableau 4.2
Cycle proposé pour la loi complémentaire

Étape	Date	Responsabilité	Objectif
Réception d'offres de services et rapports d'étude	Juillet à mars	Tous les gestionnaires responsables (*)	•Se conformer au code des marchés et obtenir le coût le plus bas •Obtenir des estimés « F »
Estimé des recettes	Avril	Ministère des Finances (DGEP, DGI, DGD, DGT)	•Extrapoler le niveau de recettes réalisé pour l'année en cours
Actualisation du plan d'investissement	Avril	Chargés d'études des directions de suivi des projets des ministères et gestionnaires responsables (*)	•Définir et réévaluer les grands projets •Établir la faisabilité, l'échéance et les prévisions des coûts des grands projets ainsi que leur impact sur la population (estimation « F »)
Discussion sur le besoin d'annexion à la loi complémentaire	Avril	Tous les gestionnaires responsables de programmes	•Discuter du bien-fondé de demander dès cette année une correction à la loi de finances en cours.
Rééquilibre du budget	Avril	Ministère des Finances (DBG)	•Analyser le besoin de transférer des crédits d'un programme à un autre suite aux résultats en cours.
Pré-arbitrage du budget complémentaire	Avril	Ministère des Finances (DBG) et tous les gestionnaires impliqués	•Valider que la préparation de la proposition complémentaire du budget répond aux prévisions ajustés.
Préparation de la ventilation du projet par nature de dépenses	Mai	Tous les gestionnaires d'action (*)	•Ajuster, par action, les besoins financiers par nature de dépenses pour les trois années du cadre pluriannuel suite aux modifications •Ajuster s'il y a lieu le nombre de postes budgétaires requis

Tableau 4.2 (suite)
Cycle proposé pour la loi complémentaire

Étape	Date	Responsabilité	Objectif
Préparation de l'avant-projet de loi (APLC) complémentaire	Fin mai	Ministère des Finances (DBG)	•Rédiger les mesures de l'APLC mettre en forme et assembler les documents explicatifs et d'accompagnement
Discussion du PLC	Fin mai	Conseil interministériel Conseil du gouvernement Conseil des ministres	•Examiner le bien fondé de la proposition de correction budgétaire
Examen du PLC	Juin	Commission des Finances et du Budget	•Examiner en détail la proposition de correction budgétaire et proposer des amendements
Débat du projet de loi complémentaire	Juin	Assemblée Populaire Nationale Conseil de la Nation	•Obtenir l'approbation des élus concernant les nouvelles mesures de la loi de finances (fiscalité) et du budget de l'État
Signature de la loi complémentaire	Fin juin	Président de la République	•Officialiser la Loi

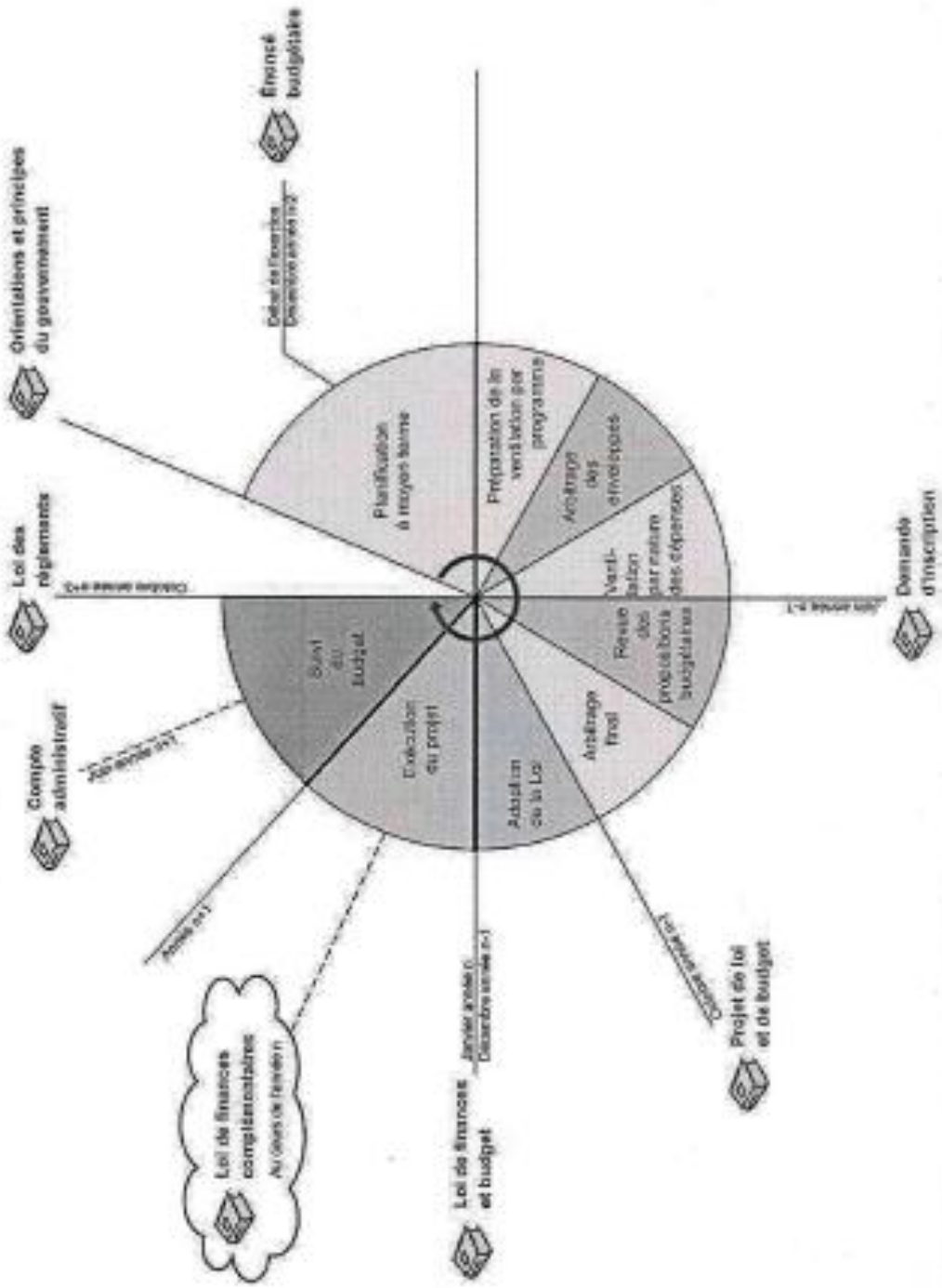


Figure 4.1 - Le budgétaire proposé

Tableau 4.1 – Cycle budgétaire proposé du gouvernement algérien (suite)

Phase 4 : Reddition des comptes

Phase 4 Reddition des comptes	Période : Années suivant l'exécution du budget	Responsabilité : Gestionnaires responsables (*), le ministère des Finances et les Parlementaires	Objectif : •Informer les élus et la population de la conformité de l'Etat au budget voté par rapport aux dépenses réelles et aux résultats atteints

Étape	Date	Responsabilité	Objectif
Préparation du compte administratif	Juin n+1	Gestionnaires responsables (*)	•Confirmer les dépenses réellement engagés et mesurer les résultats obtenus (indicateurs de performance)
Examen du compte administratif	Juin n+1	Cour des comptes	•Vérifier l'exactitude des comptes, le respect des règlements comptables et l'exactitude de la mesure des résultats obtenus
Préparation de la loi de règlement	Septembre n+1	Ministère des Finances (DGB)	•Informer les élus de la conformité de l'Etat au budget voté par rapport aux dépenses réelles et à l'atteinte des objectifs
Examen de la loi de règlement	Octobre n+1	Gouvernement et les Parlementaires	•Contrôler la conformité de l'Etat au budget voté et à l'atteinte des objectifs
Évaluation de la performance des programmes	Tous les 3-5 ans	Gestionnaires responsables (*)	•Réviser les résultats atteints et déterminer si les actions entreprises sont efficaces

Légende :

(*) Tous les gestionnaires responsables incluent
Directeurs généraux
Walis
gestionnaires responsables
Gestionnaires de sous-programmes
Gestionnaires des actions
Gestionnaires des sous-actions
Les trois dernières peuvent être à différents niveaux hiérarchiques ou dans un Établissement public à caractère administratif (EPA)