



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
People's Democratic of Algeria  
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

Ministry of Higher Education and Scientific Research



Université Badji Mokhtar Annaba

جامعة باجي مختار عنابة

Faculty of Law and Political Science

كلية الحقوق و العلوم السياسية

عنابة في : 2024/01/25

المرجع: .....م/ع /2024/1666

مستخرج من المجلس العلمي دورة استثنائية  
المنعقد بتاريخ

2024/01/23

صادق المجلس العلمي في جلسته المنعقدة بتاريخ 2024 /01/23 على مطبوعة الدكتور/ عزة عبد العزيز بعنوان: "محاضرات في الرقابة المالية".  
بعد ورود التقارير الإيجابية لكل من: الدكتور/ صايش عبد المالك من جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية و الدكتورة/ ملايكية آسيا من جامعة باجي مختار عنابة.



رئيس المجلس العلمي  
بن زارع راجح

الأستاذ الدكتور: بن زارع راجح  
رئيس المجلس العلمي لكلية  
الحقوق والعلوم السياسية  
جامعة باجي مختار- عنابة

جامعة باجي مختار-عناينة-  
كلية الحقوق والعلوم السياسية/ قسم القانون العام  
دائرة الماستر  
التخصص: قانون إداري

# محاضرات في الرقابة المالية



مطبوعة بيداغوجية  
موجه لطلبة السنة الأولى ماستر، قانون إداري

إعداد: الدكتور عزة عبد العزيز

السنة الجامعية: 2024/2023

جامعة باجي مختار-عناينة-  
كلية الحقوق والعلوم السياسية/ قسم القانون العام  
دائرة الماستر  
التخصص: قانون إداري

# محاضرات في الرقابة المالية

مطبوعة بيداغوجية

موجه لطلبة السنة الأولى ماستر، قانون إداري

إعداد: الدكتور عزة عبد العزيز

السنة الجامعية: 2024/2023

## مقدمة:

يعد مجال الرقابة المالية مجالاً واسعاً وخصباً ومتشعباً على حد التعقيد، وعادة ما ترجع الدراسات المختلفة فيه إلى تتبع مساره الطويل عبر التاريخ الإنساني البعيد، في القديم والحديث. وقد بينت مختلف هذه الدراسات كيف تبلورت المفاهيم الأساسية للرقابة المالية بقواعدها وإجراءاتها ومعاييرها المختلفة. وماشهدته هذه النظرية من تطورات في المفاهيم والمناهج والأنواع الرقابية، والأساليب المعتمدة في الأداء والممارسة، وكيف ظهرت الأجهزة القائمة بأعمال الرقابة والإجراءات المتبعة في ذلك، والتي تهدف إلى متابعة كل العمليات المالية المتعلقة بأساليب تحصيل المال العام وجبايته وإنفاقه.

وفعلاً فإن مختلف القواعد والأحكام والإجراءات التي تناولت شتى جوانب النظرية العامة للرقابة المالية مفصلة ودقيقة وكثيفة، وهي تنبئ عن مستوى التطور الهائل الذي صاحب هذه النظرية حتى وصلت إلى حد التعقيد والتداخل في بعض الأحيان.

كما أن التطور الهائل الذي شهدته هذه النظرية على مختلف المستويات في الدولة الحديثة جعل من مهمة السلطة التشريعية في القيام بدور الرقابة المستقلة على المال العام أمر معقداً وصعباً إلى أبعد الحدود، فتقرر أن توكل هذه المهمة الخطيرة إلى أجهزة فنية أكثر تخصصاً وتفرغاً وأكثر إحاطة وإلماماً بهذا الموضوع، تكون مستقلة في أداء وظيفتها عن كل سلطة. يطلق عليها اسم أجهزة الرقابة المالية العليا وهي ذات تنظيمات مختلفة على المستويين الدولي والإقليمي والوطني. كونها ستوفر للأجهزة النيابية فرصة أساسية في ضمان أداء رقابي متميز وناجع على مختلف التصرفات والعمليات المتعلقة بتسيير المال العام التي تقوم بها مختلف الإدارات والوحدات الحكومية القائمة على تنفيذ الميزانية واستخدام الأموال والموارد العامة على ضوء ما تقدمه من نتائج ومعلومات في هذه الشأن.

وفي وقتنا الحاضر نجد الاهتمام العالمي بهذا الموضوع يأخذ وتيرة ذات نسق عالٍ من خلال الترسانة التشريعية المعدة في هذا المجال، فضلاً عن مختلف التوصيات والمعايير المقدمة في هذا الباب من قبل الأجهزة والمنظمات الدولية والإقليمية العليا للرقابة المالية والمحاسبية التي نشأت حديثاً من أجل الاضطلاع بمهام الرقابة على الأموال العمومية. فضلاً عن تزايد اهتمام الجمعيات العلمية والفنية ومكاتب الاستشارة والتدقيق المختصة في هذا الشأن في الوقت الحاضر بوضع المعايير

العامّة والقواعد الأساسيّة لنجاح عمليّة الرقابة على المال العام في الدولة، والتي ينبغي توافرها في مختلف الأجهزة الداخليّة والخارجيّة القائمة على الرقابة، بما يفترض لها من استقلال وحياد ونزاهة في ممارسة اختصاصها ومهامها. وكذا ما ينبغي أن تتوافر عليه من كفاءة ومقدرة وعناية يتحقق بها الأداء الرقابي الجيد.

حيث تقوم الأجهزة الرقابية بتنفيذ نشاطها في الرقابة على الوحدات الإداريّة القائمة على تنفيذ الميزانية بالتنوع في أساليبها الرقابية لتتمكن من إحراز النجاعة والكفاءة في العمل الرقابي. كما تتولى مختلف الأجهزة الرقابية ممارسة نشاطاتها الرقابية على تنفيذ الميزانية بطرق مختلفة ووسائل وأدوات قانونية وتنظيمية، يستخدمها القائمون بأعمال الرقابة لبناء قاعدة البيانات والمعلومات المفيدة والمؤسسة لأدلة الإثبات التي تمنحهم القدرة على إبداء الرأي وإسناد التقارير الرقابية إزاء النتائج المتوصل إليها من عمليات التحري والتدقيق المنفذة.

إن موضوع الرقابة الماليّة موضوع ثري ومتشعب، يشمل أنواعا كثيرة من أشكال الرقابة الداخليّة والخارجيّة، الذاتية والمستقلة، الإداريّة السياسيّة والقضائيّة وما إلى ذلك... وفي هذا المنحى تتجلى الرقابة الماليّة العليا المستقلة كأهم نوع من هذه الأنواع وأكثرها فعالية، كونها تمارس من أعلى الهيئات والمستويات التنظيمية للرقابة الماليّة، متوجهة أعمالها بتقارير عن الوضعيّة الماليّة ترفع إلى السلطة التشريعيّة أو إلى الرئيس الأعلى للجهاز التنفيذي في الدولة في شقها الإداري، كما تتولى إصدار القرارات القضائيّة والحكم على المحاسبين العموميين أو على مخالقات الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية فيما يتعلق بمجال التسيير المالي للآمرين بالصرف في المؤسسات العمومية التي تخضع لقواعد المحاسبة العمومية.

وفي هذا الإطار تعد النماذج الغربيّة للرقابة الماليّة بما فيها الأجهزة العليا الوطنيّة للرقابة الماليّة في هذه الدول بتوجهاتها المختلفة من أفضل التجارب العالميّة وأحسنها أداء ومقدرة على تحقيق أهدافها في ضمان رقابة فاعلة ناجعة. سواء تعلق الأمر بالنموذج اللاتيني للرقابة الماليّة الذي تتزعمه المدرسة الفرنسيّة والألمانيّة أو تعلق الأمر بالنموذج الأنكلوسكسوني للرقابة الذي تتبناه كل من بريطانيا والولايات المتحدّة الأمريكيّة وكندا. فالرقابة الماليّة تحوز أهمية بالغة وأولوية قصوى في النظام المالي الحديث، وهو ما حدا بالمجتمع الدولي أجمع أن يوجد لها أرضية دولية مشتركة من المبادئ والأحكام والقواعد القانونيّة والإجرائيّة، وأن يضع لها مؤسسات وأجهزة عليا و هيئات دولية وداخليّة تقوم بهذا العمل الجبار المتميز.

وتماشيا مع أوضاع الحداثة المتجددة سعت كثير من الدول العربية إلى تأسيس تجارب رقابية خاصة بكل بلد، وإن كان المنحى الاعم فيها أنها استقت في معظمها نظمها وتشريعاتها وأجهزتها الرقابية من التجربة الفرنسية العريقة في هذا المجال.

والجزائر إحدى هذه الدول التي حاولت أن تؤسس لنفسها منظومة تشريعية خاصة بها في مختلف مجالات القانون بما فيها مجال الرقابة المالية. حيث استحدثت بدورها أجهزة مختلفة للرقابة المالية الداخلية منها والخارجية مجسدة في الرقابة الإدارية الكلاسيكية الرئاسية والوصائية، والرقابة السابقة، أو ما يعرف بالمراقب المالي، والرقابة الإدارية اللاحقة ممثلة برقابة المفتشية العامة للمالية، أو رقابة مجلس المحاسبة كرقابة قضائية مستقلة، وفي الأخير رقابة البرلمان أو ما يعرف بالرقابة السياسية أو رقابة الشعب عن طريق ممثليه، فضلا عن رقابات أخرى متنوعة كرقابة الأحزاب السياسية وجمعيات المجتمع المدني ووسائل الإعلام والرقابة الشعبية الفردية وغيرها.

وفي هذا الإطار حاولنا أن نتبع مختلف التفاصيل المتعلقة بنظرية الرقابة المالية، وأنواعها ومختلف قواعدها ومبادئها وكذا الأجهزة المختلفة القائمة بها والصلاحيات المسندة إليها، والدور الذي تقوم به في حماية الأموال العامة وحسن إدارتها واستخدامها من خلال جملة من المحاضرات النفيسة التي ألقيتها على طلبة الماستر بتخصص القانون الإداري خلال مسار طويل من الدراسة والتمحيص سميتها ب: محاضرات في الرقابة المالية، يمكن أن تغني طالب الماستر عن الاستفاضة والتقصي الزائد، وتفي بالغرض المطلوب، والتحصيل الواجب، نتناولها بالدراسة والتحليل في الفصول التالية:

**الفصل الأول: يتناول مدخلا عاما في النظرية العامة للرقابة المالية**

**الفصل الثاني: يتطرق إلى القواعد والأحكام العامة للرقابة المالية.**

**الفصل الثالث: صور وهيئات الرقابة المالية في الجزائر**

**خاتمة : نتائج ومقترحات.**

# الفصل الأول

مدخل في النظرية العامة للرقابة المالية

قبل التطرق لمختلف هذه القواعد والأحكام التي تتناول شتى جوانب النظرية العامة للرقابة المالية، وقبل الغوص في دراسة هذه النظرية و تناول مختلف مسائلها وتفاريحها بالتفصيل والتحليل ينبغي التعرض لبيان مفهوم الرقابة المالية و المقصود منها، وتوضيح أهدافها التي وجدت من أجلها (مبحث أول). وكيف نشأت وتطورت عبر تاريخ الدولة ومسارها الطويل إلى وقتنا الحاضر (مبحث ثان).

وكذا التطرق لمختلف تشعباتها وأصنافها وأنواعها التي أفرزتها التطبيقات العملية التي شهدتها عبر الزمن (مبحث ثالث) .

### المبحث الأول: مفهوم الرقابة المالية وأهدافها

يمثل تحديد مفهوم الرقابة المالية اللبنة الأولى من المدخل القاعدي الذي يؤسس لولوج غمار البحث و التنقيب في التفاصيل الهائلة التي تزخر بها النظرية العامة للرقابة المالية عموماً و الرقابة المالية العليا خصوصاً. حيث سألتطرق إلى تعريف الرقابة المالية (مطلب أول) ثم محاولة تحديد الهدف من الرقابة المالية (مطلب ثان).

#### المطلب الأول: مفهوم الرقابة المالية

نتطرق إلى بيان معنى الرقابة المالية في اللغة (فرع أول)، ثم بيان معناها في القانون (فرع ثان)

#### الفرع الأول: تعريف الرقابة في اللغة

الرقابة لغة تعني المحافظة والانتظار، فالرقيب يعني الحافظ أو المنتظر، والأمر المنتظر معناه المرتقب. جاء في لسان العرب: رقب الشيء، يرقبه أي: حرسه...، والرقيب، الحارس الحافظ. (1) وقد ورد لفظ الرقابة في آيات القرآن الكريم باستعمالات متقاربة نذكر منها:  
أ- الرقابة بمعنى الحفظ، ومنه اسم الله - تعالى - الرقيب، أي: الحافظ، قال تعالى: "إن الله كان عليكم رقيباً" [سورة النساء، الآية 01]. (2)

---

(1)- الرازي، مختار الصحاح، ت محمود خاطر، مكتبة لبنان ناشرون، دط، بيروت، 1995 ج1، ص107. و ابن منظور، لسان العرب، دار صادر، ط1، بيروت، دت، ج1، ص426.

(2)- القرطبي، الجامع لأحكام القرآن، ت محمد إبراهيم الحفناوي، دار الحديث، القاهرة، دت، 2002، ج5، ص12.



ب- الرقابة تعني الانتظار، فرقبه تعني انتظره و ترصده، و الرقيب: المنتظر ومنه قوله تعالى: " ولم ترقب قولي" [سورة طه، الآية 94]، وقوله تعالى: " فأصبح في المدينة خائفا يترقب" [سورة القصص، الآية 18]، أي ينتظر الطلب بمعنى الاحتراز والتحوط.<sup>(1)</sup>

ج- الرقابة بمعنى الحراسة والرعاية، فراقب الشيء أي حرسه، و رقيب القوم حارسهم، والرقيب الحارس الحافظ، و منه قوله تعالى: " ما يلفظ من قول إلا لديه رقيب عتيد" [سورة ق، الآية 18]، وأيضا الرقيب: الحافظ المتتبع للأمر، كما في قوله تعالى: " فلما توفيتني كنت أنت الرقيب عليهم و أنت على كل شيء شهيد" [سورة المائدة، الآية 177].<sup>(2)</sup>

د- الرقابة بمعنى الإشراف والعلو، فارتقب المكان أي علا وأشرف، والمرقب والمرقبة هو الموضع المشرف.<sup>(3)</sup> وعلى ضوء ما سبق يتبين أن مدلول الرقابة يدور حول معنيين:

الأول: المحافظة على الشيء وحراسته وصونه

الثاني: الاحتراز والتحوط وتتبع الأمور والإشراف عليها.

### الفرع الثاني: تعريف الرقابة المالية

اختلف الفقه المالي والقانوني بشأن وضع تعريف دقيق لمعنى الرقابة المالية، فتعددت التعاريف التي تناولت هذا المفهوم و تنوعت، حتى صار من الصعوبة على الباحث في هذا المضمار أن يختار تعريفا منها دون الآخر، و السبب في هذا الاختلاف راجع إلى مختلف الاعتبارات والمعايير التي اعتمدها الباحثون في الفقه المالي في تعريفها. فبعضهم أسس تعريفه على المعنى الوظيفي للرقابة المالية، و بعضهم أسسه على المعنى الشكلي لعملية الرقابة المتمثل في مختلف الإجراءات المتخذة بهذا الشأن، وبعضهم اعتمد على معيار الأجهزة التي تقوم بعملية الرقابة<sup>(4)</sup>.

على هذا الأساس تبرز ثلاث اتجاهات مختلفة في تعريف الرقابة المالية.

#### أ- الاتجاه الأول:

يهتم أصحاب هذا الاتجاه بالجانب الوظيفي للرقابة، ويركزون على الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها. حيث يدور الاهتمام حول وجود عمليات معينة تتحقق بها عملية الرقابة متضمنة تحديد

(1)- القرطبي، المرجع نفسه، ج13، ص264.

(2)- القرطبي، المرجع نفسه، ج17، ص1.

(3)- عبد السلام هارون ومجموعة من المؤلفين، المعجم الوسيط ج1، ص36.

(4)- محمد رسول العموري، الرقابة المالية العليا، دراسة مقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية، ط1، بيروت، 2005، ص22.

المرجو تحقيقها تحقيقها. فالرقابة في هذا المنظور تعني العمل على تحقيق أهداف محددة تسعى الهيئات الخاضعة للرقابة إلى تحقيقها.

ووفقا لهذا الاتجاه يمكن أن نسوق بعض التعاريف منها: "الرقابة المالية تعني: عملية التحقق من مدى إنجاز الأهداف المبتغاة والكشف عن معوقات تحقيقها والعمل على تذليلها في أقصر وقت ممكن." (1)

كما عرفت بأنها: "التدقيق و الإشراف من قبل أجهزة عليا للاطلاع على كيفية سير العمل في الأجهزة الدنيا الخاضعة للرقابة، والتأكد من تحقيق النشاط المالي للدولة لغايتها وفق ما هي محددة في الموازنة التي أجازتها السلطة التشريعية. والتثبت من أن تنفيذ الموازنة يتم دون تبذير أو إخلال، وذلك حفاظا على الأموال العامة وضمانا لحسن سير الإدارات الحكومية ماليا." (2) من خلال التعريفين السابقين وما يصب في فلكهما مما لم يتسن ذكره يتبين للباحث أن أصحاب هذا الاتجاه يصورون عملية الرقابة المالية بأنها مجموعة من العمليات التي تتخذ في شكل إجراءات أو قرارات. الغرض من ورائها هو تحقيق مجموعة من الأهداف المحددة سلفا. حيث تتخذ عملية الرقابة في هذا الإطار ثلاثة أشكال:

**1- الرقابة المالية:** الهدف منها المحافظة على الأموال العامة من سوء التصرف وذلك من خلال إحاطتها بمجموعة من الإجراءات والقواعد العملية المحددة سلفا.

**2- الرقابة على الأداء:** وتهدف إلى تحقيق الأهداف الموضوعية وعدم الانحراف عن معدلات الأداء المنصوص عليها في الخطة. (1)

**3- الرقابة على الكفاية:** وغرضها التعرف على فرص وإمكانات تحسين معدلات الأداء المرسومة، وما يتبع ذلك من إدخال للتعديلات في الخطة (2).

## ب- الاتجاه الثاني:

يركز أنصار هذا الاتجاه في تعريف عملية الرقابة المالية على الخطوات التي يتعين القيام بها لممارسة عملية الرقابة من خلال مجموعة من الاجراءات، حيث يتطلب الأمر وجود مجموعة من البيانات عن أوجه النشاط المتنوعة

---

(1)- عبد الله طلبة، الإدارة العامة، جامعة دمشق، سوريا، 1983، ص254. وفكري أبو الخير، المرجع في أحكام اللاتحة المالية للموازنة والحسابات، دارالفكر العربي، ط1، القاهرة، 1977، ج1، ص216.

(2)- عبد الأمير شمس، الرقابة على تنفيذ النفقات في لبنان،-رسالة دكتوراه- جامعة القاهرة، 1977، ص58.

والمعدة بكيفية تضمن الاستفادة منها بشكل جيد كشرط أساسي للقيام بعملية الرقابة، و لمتابعة ومراجعة نتائج الأعمال وفحصها. وفي هذا الاتجاه يعرفها بعض الباحثين على النحو الآتي:

هي: " مجموعة العمليات والأساليب التي يتم بمقتضاها التحقق من أن الأداء يتم على النحو الذي حددته الأهداف والمعايير الموضوعية.<sup>(1)</sup>

كما عرفت على أنها: " مجموعة من العمليات التي تتضمن جمع البيانات وتحليلها للوصول إلى نتائج، تقوم بها أجهزة معينة للتأكد من تحقيق المشروع لأهدافه بكفاية، مع إعطاء هذه الأجهزة سلطة التوصية باتخاذ القرارات المناسبة."<sup>(2)</sup>

استناد إلى هذا الاتجاه فإن العمليات الأساسية للرقابة فيما يتعلق بمتابعة الأهداف تتجلى كمايلي:

1. تقييم الكفاءة.
  2. مقارنة الكفاءة الفعلية مع أهداف الخطط والسياسات والمعايير الموضوعية.
  3. تحليل الانحرافات عن هذه الأهداف و السياسات و المعايير.
  4. اتخاذ الإجراء التصحيحي كنتيجة للتحليل.
  5. متابعة تقييم فعالية الإجراء التصحيحي.
- مد عملية التخطيط بالحقائق لتحسين مستويات الأداء مستقبلاً<sup>(3)</sup>.

### ج- الاتجاه الثالث:

يركز أصحاب هذا الاتجاه في تعريفهم لعملية الرقابة المالية على الأجهزة التي تتولى عملية الرقابة و الفحص والمراجعة، و كذا جمع المعلومات و تحليل النتائج. فالرقابة هنا تعني أجهزة معينة تقوم بمجموعة من العمليات التي يتم بها التأكد من تحقيق الهيئات الخاضعة للرقابة لأهدافها، على أن تكون مخولة بممارسة سلطة التوصية باتخاذ القرارات المناسبة .

---

(1)- صادق الحسيني، و عابد خرابشة، (متطلبات أجهزة الرقابة المالية العليا للقيام برقابة الأداء)، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 27، العدد 02، السنة 2000، ص 231 و ما بعدها.

(2)- أحمد صقر عاشور، الإدارة العامة، دار النهضة العربية، بيروت ، لبنان، 1979، ص 377. و محمد عبد الله الشريف، الرقابة المالية، في المملكة العربية السعودية، ط1، الرياض، 1986، ص 25.

(3)- محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص 23. و صادق الحسيني وآخرون ، المرجع السابق، ص 236 و ما بعده.

وفقا لهذا الاتجاه فقد عرفت الرقابة المالية بأنها: " عملية تقييم وفحص ومراجعة تقوم بها أجهزة مختصة للتأكد من تحقيق المشروع للأهداف والسياسات والبرامج الموضوعة بكفاية، مع إعطاء هذه الأجهزة سلطة التوجيه باتخاذ القرارات المناسبة التي تضمن سير العمل، وأن توفر المعايير التي تحدد درجة الانحراف عن الأهداف والبرامج الموضوعة.<sup>(1)</sup>

إن هذه التعاريف و إن كانت تعبر عن وجهات نظر مختلفة في تعريف الرقابة المالية، فإن بعض الباحثين حاول إعطاء تعاريف تشمل الاتجاهات الثلاثة للرقابة المالية، غير أنه يؤخذ عليها أنها خرجت على حدود الاختصار والدقة في التعبير عن معنى معين.<sup>(2)</sup> لذلك ارتأيت أن أضع هذا التعريف الذي أحسب أنه يفي بالغرض .

**د- التعريف المختار:** الرقابة المالية هي عملية المراجعة و التدقيق التي تباشرها الجهات المخولة قانونا في الدولة من خلال إجراءات معينة، لضمان سلامة تنفيذ كافة البرامج المعتمدة المتعلقة بحسن سير الميزانية، واستعمال الأموال العامة إيرادا وإنفاقا بدقة وفعالية واقتصادية والمحافظة عليها، وفقا للإجازة التي يمنحها البرلمان للحكومة لتحقيق غايات السياسة العامة وأهداف المجتمع.

### ثالثا- التعليق على التعريف :

أ- إن محتوى ومضمون عملية الرقابة المالية هو: أن تتم هذه الأخيرة من خلال عمليات المتابعة و التحقق التي تقوم بها جهات متخصصة ومحددة بمقتضى القانون سواء في شكلها التقليدي المتضمن تدقيق الحسابات ومراجعة المستندات، والتحقق من سلامة تطبيق القوانين واللوائح المالية، أو في شكلها الحديث الذي يجمع بين الرقابة الحسابية التقليدية والرقابة الاقتصادية التي تستهدف تقييم الأداء، وتحقيق استخدام أفضل للموارد العامة، وترشيد إدارة المشروعات الحكومية<sup>(3)</sup>.

ب- يجدر التأكيد هنا بأن عملية الرقابة على الأموال العامة تتخذ صورا وأشكالا متعددة، وذلك راجع لاعتبارات مختلفة، من حيث الوقت الذي تتم فيه الرقابة، ومن حيث الجهات التي تضطلع بها، ومن حيث طبيعتها أو نوعها.

1. فبالنظر إلى الوقت الذي تتم فيه الرقابة، يمكن التمييز بين رقابة سابقة على التنفيذ وتتناول جانب النفقات العامة وهي رقابة وقائية، ورقابة لاحقة على التنفيذ وتتناول النفقات

(1)- عبد السلام بدوي، الرقابة على المؤسسات الإدارية، مكتبة الأنجلو المصرية، القاهرة، ص، 87 و88.

(2)- محمود عوف الكفراوي، الرقابة المالية بين النظرية والتطبيق، مطبعة الانتصار، الإسكندرية، 1998، ص20.

(3)- عبد الحميد محمد القاضي، مبادئ المالية العامة، دار الجامعات المصرية، دط، الإسكندرية، مصر، 1976، ص306 و307.

والإيرادات العامة على حد سواء. وهي رقابة لمعالجة الأخطاء وتصحيحها، ومن الوجهة العملية فالنوعان يتكاملان ولا ينفصلان<sup>(1)</sup>.

2. بالنظر إلى الجهات القائمة بها، يمكن أن نميز بين الرقابة الإدارية التي تمثلها الهيئات الإدارية للرقابة المالية كالمراقب المالي و مفتشي الخزينة العمومية. و الرقابة السياسية و التي تتأتي على رأس الجهات الممارسة لها السلطة التشريعية أو البرلمان. ثم الرقابة القضائية و التي تختص بها الأجهزة العليا للرقابة المالية العليا كجهات خارجية مستقلة من دواوين ومحاكم حسابات كما هو الشأن في محكمة الحسابات الفرنسية ومجلس المحاسبة في الجزائر.

- **الرقابة الإدارية:** وهي رقابة داخلية تتم داخل السلطة التنفيذية نفسها، من خلال تعيين موظفين خاصين يضطلعون بهذه المهمة، أو من خلال تحديد هيئات رقابة مختصة تتولى هذه المهمة بمقتضى القانون<sup>(2)</sup> مثل رقابة وزارة المالية، والمفتشية العامة للمالية والمراقب المالي في الجزائر.

- **الرقابة السياسية:** وتتولاها الهيئة التشريعية بما لها من سلطة مطلقة في الرقابة المالية، وتباشرها بطرق مختلفة، كأن تتم مباشرة أثناء السنة المالية، أو بعد قيامها بفحص الحساب الختامي (قانون ضبط الميزانية) أثناء مناقشة بيان السياسة العامة، من خلال استجواب ومساءلة الوزراء كمثلين للسلطة التنفيذية (المادة: 133 و 134 من دستور 1996 المعدل).

إن هذا النوع من الرقابة المالية قاصر ومعيب، بسبب عدم إلمام أعضاء الهيئة التشريعية بالمواضيع الفنية والتقنية المعقدة المتعلقة بعملية الرقابة و ضبط الحسابات، و لذلك عادة ما تكلف لجنة خاصة بهذه المهمة تنتقى من بين أعضاء النواب الأكثر خبرة ودراية بشؤون المالية العامة، مثل اللجنة المالية في فرنسا، و لجنة الخطة و الميزانية في مصر<sup>(3)</sup>، ولجنة المالية والميزانية في الجزائر<sup>(4)</sup>.

- **الرقابة القضائية:** عادة ما توكل مهمة الرقابة المالية القضائية إلى هيئة قضائية مختصة تتولى فحص الحسابات وتدقيقها، واكتشاف الأخطاء والمخالفات المالية والتنبيه عنها، ومتابعة كل مظاهر الغش وتبديد المال العام وتبذيره، وقد تتولى معاقبة المخالفين أو إحالتهم على القضاء

(1)- عبد الحميد محمد القاضي، المرجع السابق، ص 307 .

(2)- عبد الكريم صادق ويونس أحمد البطريق وحامد عبد المجيد دراز، المالية العامة، الدارالجامعية، دط، بيروت، 1986، ص 441 وما بعدها. وحسن عواضة، المالية العامة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، ط4، بيروت، 1978 ص 251 .

(3)- فكري بوالخير، المرجع السابق ، ص 216. حسن عواضة، المرجع نفسه، ص 253 وما بعدها.

(4)- المادتان 4/19 و 23 من النظام الداخلي للمجلس الشعبي الوطني، ج.ر 2000، ع 46، ص 13 و 14.

الجزائري لمتابعتهم في التهم المنسوبة إليهم. و عليها أن تقدم تقريرا سنويا حول حصيلة عملها طيلة السنة إلى رئيس الجمهورية أو البرلمان أو إليهما جميعا. تسمى هذا الهيئة بالجهاز الأعلى للرقابة المالية العليا، و أوضح مثال على ذلك مجلس المحاسبة في الجزائر<sup>(1)</sup>. وكذا محكمة الحسابات في فرنسا وإيطاليا وبلجيكا، والجهاز المركزي للمحاسبات في مصر، وديوان المحاسبة في كل من لبنان والأردن، ودائرة المحاسبات في تونس<sup>(2)</sup>.

1. و بالنظر إلى طبيعة الرقابة المالية و نوعها فهي:

- إما أن تكون رقابة حسابية وتتعلق بمراجعة الدفاتر الحسابية ومستندات الصرف والتحصيل، ومدى تطابق ذلك مع الاعتمادات المخصصة في كل بند من بنود الميزانية العامة. وكذا مدى مطابقتها للقوانين واللوائح المالية. وقد سبقت الإشارة إلى أن هذا النوع من الرقابة يعتبر بمثابة رقابة تقليدية كلاسيكية.

- و إما أن تكون رقابة تقييمية، وهي تتجاوز ما تتناوله الرقابة التقليدية من مجرد مراجعة الحسابات والتأكد من سلامة الدفاتر الحسابية إلى محاولة تقييم النشاط الحكومي نفسه إن كان قد حقق الأهداف المرجوة من تنفيذ الميزانية أم لم يحقق، ومدى تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية والاجتماعية في الدولة و المجتمع.<sup>(3)</sup>

يعتبر هذا النوع من الرقابة المالية من أحدث أنواع الرقابة، خاصة بعد تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي وازدياد حجم النفقات العامة، واتساع الوعاء الضريبي على المواطن. وبعد اعتناق الكثير من الدول لأساليب التخطيط الاقتصادي، فإن الحاجة أصبحت ماسة جدا إلى اعتماد أسلوب الرقابة التقييمية كأسلوب ناجع لمتابعة الخطط الاقتصادية، ومدى كفاءة الحكومة في إدارة وتنفيذ هذه المشروعات والخطط.<sup>(3)</sup>

---

(1)- أحمد محيو، المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط5، الجزائر 2003، ص57 و58. ومسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، دط، الجزائر، 1999، ص232 وما بعدها.

(2)- فكري أبو الخير، المرجع السابق، ص 216 وما بعدها.

(1)- حسن عواضة، المرجع السابق 281 وما بعدها. و عبد الرؤوف جابر، دور رقابة ديوان المحاسبة، مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع ط1، عمان، الأردن، 1997. ص47 ما بعدها . و صرامة عبد الوحيد، (الرقابة على الأموال العمومية كأداة لتحسين التسيير الحكومي)، منشورات المؤتمر العلمي الدولي حول: الأداء المتميز للمجمعات و الحكومات، المنعقد بتاريخ 08 و 09 مارس 2005 بكلية الحقوق و العلوم الاقتصادية،- قسم علوم التسيير - جامعة ورقلة. الجزائر 2005، ص ص 137 و 138 .

(2)- عبد الكريم صادق وآخرون، المرجع السابق، ص448.

## المطلب الثاني: أهداف الرقابة المالية

إن عملية الرقابة على الأموال العامة ليست مجرد عملية تقنية تقوم بها هيئات الرقابة وأجهزتها في الدولة من غير أن تكون قد حددت أهدافها المتوخاة من وراء ممارستها. إذ يكمن الهدف من وراء كل رقابة في حماية الصالح العام و الرقابة المالية هي نوع من أنواع الرقابة، تقوم بها أجهزة متعددة بغية التأكد من تحقيق أهداف النشاط المالي وفق الأهداف المقررة ، دون إسراف أو تبذير حفاظا على حسن التسيير المالي وصيانة الأموال العامة. فالغرض من الرقابة المالية وبخاصة تلك التي تقوم بها الأجهزة العليا المستقلة ليس التخويف والانتقام ، وإنما الغرض هو حماية الأموال العامة وصيانتها وتوجيهها إلى الأغراض الاجتماعية وأهداف السياسة العامة وفق الإجازة التي يمنحها البرلمان للحكومة في تنفيذ الميزانية العامة<sup>(1)</sup>.

لقد خضع مفهوم الرقابة المالية لتطور كبير وكذلك الجانب الوظيفي منها. إن هذا التطور لم يقتصر عند هذا الحد بل وصل إلى مستوى أهداف الرقابة المالية ، فبعد أن كان الهدف من الرقابة المالية هو مراجعة وتدقيق السجلات والدفاتر الحسابية للكشف عن الأخطاء والغش والتلاعب بالمال العام، ومدى التقيد بالقوانين والأنظمة واللوائح المالية، تطور وتوسع ليشمل مراقبة مدى الاقتصاد في النفقات ومدى فعالية الأجهزة المخولة بالرقابة<sup>(2)</sup>. وللتفصيل أكثر يمكن تحديد أهداف الرقابة المالية في مايلي:

1. التحقق من أن جميع الإيرادات العامة في الدولة قد تم تحصيلها في وقتها وفقا للقوانين واللوائح والأنظمة.
2. التحقق من أن كافة النفقات العامة قد تمت وفقا لما هو مقرر لها، ومن حسن استخدام الأموال العامة في الأغراض المخصصة لها<sup>(3)</sup>.
3. مراجعة القوانين والأنظمة واللوائح المالية والتأكد من ملاءمتها للتطورات الحاصلة، وكذا تحليلها واقتراح إجراء التعديلات الضرورية التي تساعد على تحقيق أهداف الرقابة المالية. الكشف عن الأخطاء والمخالفات والانحرافات التي قد تحدث من الجهات الحكومية وتحليلها ودراسة أسبابها، وتوجيه هذه الأجهزة إلى الحلول المناسبة لعلاجها وتصحيحها وتجنب تكرارها.<sup>(4)</sup>

(1) - محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص 26.

(2) - عبد الرؤوف جابر ، المرجع السابق، ص 20

(3) - محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص 31 و ما بعدها. (4) - عبد الحميد القاضي، المرجع السابق، ص 244.

4. العمل على ترشيد الإنفاق العام، وتوجيه الأجهزة الحكومية إلى أفضل السبل لتحسين وتطوير إجراءات الأعمال المالية بما يساعد هذه الأجهزة على القيام بدورها. وكذلك اقتراح الإجراءات والوسائل الكفيلة برفع كفاءة أداء الأجهزة التنفيذية وكذا تحسين مستوى تقديم الخدمات العامة.
5. زيادة قدرة وفعالية الأجهزة الحكومية على تحقيق الأهداف العامة للدولة بأعلى درجة من الكفاءة والاقتصاد.
6. التأكد من أن القيود والسجلات والبيانات والتقارير المالية ممسوكة ومعدة بالطريقة الصحيحة التي تحددها اللوائح والأنظمة المالية<sup>(1)</sup>. وضمان عدم خروج الحكومة عن الحدود التي رسمتها لها السلطة التشريعية حسب موافقتها واعتمادها لبنود الميزانية.<sup>(2)</sup>
7. متابعة تنفيذ الخطة الموضوعية وتقييم الأداء في الوحدات للتأكد من أن التنفيذ يسير وفقا للسياسات الموضوعية.
- ولمعرفة نتائج الأعمال والتعرف على مدى تحقيق الأهداف المرسومة، والكشف عما يقع من انحرافات وتجاوزات وما قد يكون في الأداء من قصور، وتحديد أسبابه لاتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة واللازمة للتعرف على فرص تحسين الأداء مستقبلا.<sup>(3)</sup>
8. التنبؤ بالأخطاء والانحرافات قبل وقوعها وتحديد المسؤل عنها.
- لقد تبين مما سبق أن أهداف الرقابة المالية بصورة عامة تتلخص في المحافظة على الأموال العامة من خلال مراقبة التصرفات المالية، وضمان عدم مخالفتها للقوانين واللوائح والأنظمة، وكذا ضمان تحقيق الأهداف المحددة لكل إدارة، وتحقيق أفضل النتائج بكل كفاءة وفعالية واقتصادية. غير أنه يجب التأكيد على أنه بالرغم من تحقيق الرقابة المالية لأهدافها وفوائدها الجمة، فإنه يجب الحذر من أن تتحول هذه الرقابة إلى عملية معرقة للنشاط المالي للمؤسسات، وتؤدي إلى شل حركة الأجهزة الحكومية المختلفة وتصبح الرقابة خطرا ليس على مالية الدولة فقط، وإنما على النشاط المالي والإداري والاقتصادي ككل.<sup>(4)</sup>

(1)- عبد الرؤوف جابر ، المرجع السابق ، ص 21. ومحمد رسول العموري، المرجع السابق، ص 27.

(2)- أحمد زهير شامية وحالد الخطيب، المالية العامة، دار زهران، عمان، الأردن، 1997، ص 301.

(3)- منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس، ليبيا، 1994، ص 202. ومحمد رسول العموري، المرجع

السابق، ص 27، 28. (4)- أحمد دوش المدني، المحاكم المالية في المغرب، دراسة نظرية وتطبيقية مقارنة، مطبعة فضالة، ط 1، المحمدية،

المغرب، 2003، ص 35. وصرامة عبد الوحيد، المرجع السابق ص 135.



## المبحث الثاني: نشأة وتطور مبدأ الرقابة المالية

بعد أن تطرقت في المبحث الأول من هذا الفصل إلى توضيح مفهوم الرقابة المالية و إثارة ما وجه من ملاحظات إلى كل التعاريف وما قدم إليها من نقد، ثم الخلوص إلى طرح التعريف المختار أين تم اختتامه في مطلب ثان بتوضيح وشرح الأهداف التي تتوخاها الرقابة المالية ، سأتطرق في المبحث الثاني إلى الحديث عن نشأة وتطور مبدأ الرقابة المالية في القديم و الحديث من خلا مطلبين اثنين ، يتناول الأول: نشأة و تطور فكرة الرقابة المالية في النظم القانونية المختلفة، ويتناول المطلب الثاني نشأة مبدأ الرقابة المالية في الدولة الإسلامية.

### المطلب الأول: نشأة وتطور فكرة الرقابة المالية

ربما يخيل للباحث لأول وهلة أن فكرة الرقابة المالية و المحاسبة على المال العام لم تكن إلا نتاجا للتطور الهائل الذي شهده المجتمع الإنساني في التاريخ المعاصر، والذي أصبح يطبع ببصماته الحضارية كل جوانب الحياة الإنسانية الفردية والجماعية، بما في ذلك المجالات التشريعية والقانونية على المستويين المحلي والدولي.

غير أن الأمر على خلاف ذلك، فلقد أثبتت الدراسات التاريخية التي استقصت مجال تطور التشريع الإنساني بما لا يدع مجالاً للشك أن فكرة الرقابة المالية والمحاسبة على المال العام هي فكرة ضاربة بجذورها في أعماق التاريخ، وأن كثيراً من المجتمعات الإنسانية القديمة قد عرفت فكرة المال العام وميزته عن المال الخاص. كما عرفت مبدأ الرقابة المالية و أقامت نظاماً معيناً للمحاسبة عليه، وأوجدت أجهزة وهيئات تقوم بمزاولة وظيفة الرقابة حول كل العمليات المتعلقة بالمال العام إيرادا وإنفاقا<sup>(1)</sup>.

ذلك ما يستدعي مني أن أتبع نشأة فكرة الرقابة المالية في القانون في الدول والحضارات القديمة (فرع أول) ثم تتبع مسار تطور هذه الفكرة في الدولة الحديثة(فرع ثان) ثم البحث في معالم التطور الوظيفي الذي صاحب هذا المبدأ (فرع ثالث) .

---

(1)- ماهر العبيدي، مبادئ الرقابة الإدارية والمالية، جامعة بغداد/كلية الإدارة و الاقتصاد، ص4 وما بعدها. وعبد الرؤوف جابر، المرجع السابق، ص10

## الفرع الأول: نشأة فكرة الرقابة المالية في الدولة القديمة

عرفت بعض المجتمعات القديمة والحضارات الغابرة مبدأ الرقابة المالية والمحاسبة على المال العام بصور تختلف من حضارة إلى أخرى ومن بلد إلى آخر، لأسباب تتعلق بظروف وأحوال كل مجتمع وعاداته وقوانينه، ومدى تطور نظمه السياسية والتشريعية والمالية.

إن تأكيد هذا الموضوع من عدمه يحملني كباحث مدقق يتحرى الحقيقة أن أتبع الأمر من خلال التطرق بالدراسة لبعض الأمثلة التاريخية التي تعكس بحق صدق ما سبقت الإشارة إليه في النظم القانونية لبعض الحضارات القديمة كالعراق القديم (فقرة أولى)، ومصر القديمة (فقرة ثاية) والإمبراطورية الرومانية (فقرة ثالثة).

**أولاً- في العراق :** يعد العراق من أقدم بقاع الأرض التي ظهرت فيها الحضارات الإنسانية الأولى بمنتجاتها المادية والمعنوية بما في ذلك التشريع والقوانين، ويرجع أول ظهور لفكرة المحاسبة على المال العام في جنوب العراق على عهد السومريين منذ ما يربو عن ثلاثة آلاف عام قبل الميلاد. فقد وجد لديهم ما يسمى بوظيفة الكاتب الذي كان يتولى كتابة الرسائل والوثائق القانونية ويدير عمليات البيع والشراء والقروض، كما كان يعمل محاسباً لتدوين الغنائم<sup>(1)</sup>.

إن ذلك ما يمثل فعلاً أولى بوادر الرقابة المالية في المجتمعات البدائية والدول القديمة، فلقد تم سن القوانين المنظمة لقضايا المال واستحدثت الأجهزة الإدارية العامة التي ترعى شؤون المواطنين، إذ كان من اختصاصات هذه الإدارات التحقيق والنظر في شكاوى الناس والسهر على صيانة المعابد وإنجاز الأشغال العامة، وتحري التدقيق في تحصيل الضرائب. كما كان مدير الإدارة المركزية يلتزم باعتباره مالكا للأموال العامة بتقديم كشف حساب دقيق عن وضعية كل قطعة أرض، وعن قيم المحاصيل الزراعية من الحبوب والبلح. إن من أقدم القوانين التي نظمت شؤون المال، هو قانون "حمورابي" الذي كان يعاقب على السرقة، و ينص على إعدام من تمسك المسروقات بيده. وكذلك تقنين " أشنونا " الذي ركز على تحديد أسعار السلع والمواد الغذائية<sup>(2)</sup>.

---

(1)- فتحي المرصفاوي، تاريخ القانون، داي الفكر العربي، دط، القاهرة، مصر، دت، ص45 وما بعدها. وصوفي أبوظالب، مبادئ تاريخ القانون، القاهرة، دت، ص155 و ما بعدها.

(1)- عبد الرؤوف جابر، المرجع السابق، ص13. و علي محمد جعفر، تاريخ القوانين، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، ط1، بيروت، لبنان، 1998، ص26، ودليلة فركوس، تاريخ النظم، دار أطلس للنشر، الجزائر، 1993، ج1، ص76.

## ثانيا- في مصر القديمة

عرفت مصر القديمة فكرة الرقابة الإدارية والمالية منذ حوالي ألف عام قبل الميلاد، حيث كان يجري إحصاء السكان والأموال والأراضي المزروعة وتحصيل الإيرادات. ولقد كانت هذه التصرفات وغيرها تسجل وتوثق في سجلات خاصة بها، ولعل ذلك يظهر جليا في قانون "حور محب" الذي نص في بعض مواده على إجراءات معينة لمنع القرصنة على السفن التي تتولى مهمة حمل القرابين للآلهة وتسليم الضرائب. كما تضمن إجراءات عقابية ضد من يقبض الرشوة أثناء تحصيل الضريبة العامة.

إضافة إلى ما سبق، فقد ظهرت بمصر إبان الاحتلال الروماني وظيفة مراقب "الحساب الخاص" الذي يقوم بدور الرقابة المالية، وهي من أخطر الوظائف في ذلك العصر. وكان نشاط مراقب الحساب الخاص يقتصر على المسائل المالية غير العادية مثل الغرامات التي تحصلها السلطة الحاكمة، وكذا إدارة ومراقبة الأموال والأراضي التي لا يعرف لها مالك أو الأملاك المصادرة. ثم توسع اختصاصه بعد ذلك إلى مراقبة تنفيذ القوانين، ليتمكن من تحصيل الغرامات المترتبة عن عدم احترام الأنظمة والقوانين المعمول بها في الحياة العامة<sup>(1)</sup>.

## ثالثا- في الإمبراطورية الرومانية

ازدهرت الحياة السياسية والاجتماعية والقانونية في العصر الجمهوري للإمبراطورية الرومانية إلى حد كبير، وشهدت مختلف القوانين والتشريعات تطورا ملحوظا وبخاصة ما تعلق منها بمجال الرقابة المالية والمحاسبة على المال العام. ففي هذا العصر ظهرت هيئات وأجهزة عامة كانت تقوم بمهمة أساسية في المحاسبة على المال العام ومراقبة كيفية توزيعه وصرفه وإنفاق، وقد تجلت هذه الهيئات العامة في الوظائف التالية:

أ- الرقيبان (حكام الإحصاء) تقوم هذه الوظيفة على مراقبة الآداب العامة وتسيير الأراضي التابعة للدولة، و يجري الإحصاء العام للمواطنين الرومان وأملاكهم وثرواتهم، كما تقوم باختيار أعضاء مجلس الشيوخ، و هي وظيفة رقابية إدارية كانت تعد ضمن أعمال القنصل. ثم استقلت عنه ابتداء من عام (443 ق م).<sup>(2)</sup>

(1)- عبد الرؤوف جابر، المرجع السابق، ص13 و 14. والمرصفاوي، فلسفة نظم القانون المصري، دار الفكر العربي، القاهرة، ص370.

(2)- عبد الرؤوف جابر، المرجع السابق، ص14.

يتم الالتحاق بهذه الوظيفة عن طريق الانتخاب، حيث ينتخب لها شخصان لمدة خمس سنوات من قبل المجالس الشعبية. وقد كانت حكرا على الخاصة من الناس وبعد عام (381 ق م) أصبحت مفتوحة أمام الجميع. وهي تشبه إلى حد ما بعض دواوين الرقابة و التفتيش في عصرنا الحاضر.<sup>(1)</sup>

### ت- المحتسبان(حكام الأسواق)

ظهرت هذه الوظيفة في حدود سنة (367 ق م) وكانت تقوم بدور الرقابة المالية حيث تتولى رقابة الأسواق والأماكن العامة، وتباشر اختصاصها القضائي فيما يتعلق ببيع الرقيق والحيوان. يتم الالتحاق بهذه الوظيفة عن طريق الانتخاب أيضا، ويتولاها شخصان لمدة عام غير قابلة للتجديد.

ما يلاحظ في هذا الصدد أن وظيفة المحتسب كانت مستقلة تماما منذ نشوئها. وعلى عكس ما كان معلنا في قواعد القانون الروماني من أن صاحب السلطة الأعلى يحق له أن يعترض على قرار صاحب السلطة الأدنى، فإن قرارات المحتسب لم تكن تقبل الاعتراض من أي جهة كانت، وإن دل هذا على شيء فإنما يدل على مدى عمق الاستقلالية التي كانت تتمتع بها هذه الوظيفة في ظل القانون الروماني.

كما تجدر الإشارة إلى أن هذه الوظيفة كانت تشمل كلا من الرقابة المالية والقضائية والإدارية، فهي شبيهة إلى حد كبير في دورها بمجلس المحاسبة اليوم<sup>(2)</sup>.

### ج- المحققون

تختص هذه الوظيفة ببعض المسائل المالية والتحقيقات الجنائية، ويتولاها أربعة من الناس ينتخبون لمدة عام لا تقبل التجديد، وقد كانت محتكرة ثم فتحت أمام العامة لشغلها منذ عام (318 ق م). أما فيما يتعلق بمسألة من يتولى هذه الوظائف الرقابية من المنتخبين، فإن مجلس الشيوخ الذي كانت له اختصاصات عديدة، تشريعية وإدارية ومالية ورقابية، كان صاحب السلطة والاختصاص في محاسبة هؤلاء أمام القضاء.

(1)- علي محمد جعفر، المرجع السابق، ص70 و71. وعبد الرؤف جابر، المرجع السابق، ص17. دليلة فركوس، المرجع السابق، ص201.

(2)- علي محمد جعفر، المرجع السابق، ص70. و عبد الرؤف جابر، المرجع السابق، ص17 و18. و دليلة فركوس، المرجع السابق، ص201.

لقد كان الرومان يدركون تماما مدى خطورة وفاعلية هذه الوظائف الرقابية في بناء الدولة والمحافظة على المال العام، ولذلك أحاطوها بعناية واهتمام بالغين خاصة من حيث تحقيق الاستقلال الكامل لها لتمكينها من أداء دورها على الوجه اللائق بها<sup>(1)</sup>. هذه بعض ملامح تطور فكرة الرقابة المالية في التشريعات القديمة من خلال هذه النماذج والأمثلة السابقة، والتي تبين للباحث والمتتبع مدى قدم هذه الفكرة وامتدادها في التاريخ الغابر للحضارات الإنسانية المختلفة.

### الفرع الثاني: نشأة مبدأ الرقابة المالية في الدولة الحديثة

اهتمت القوانين الوضعية بمبدأ الرقابة المالية إلى حد غدت معه هذه الأخيرة من أهم الركائز التي يقوم عليها بنيان عالم الاقتصاد والقانون و المال في الدولة الحديثة، وشهدت تطورا كبيرا على كافة الأصعدة الغربي منها والعربي والدولي على حد سواء، ولاستجلاء الموضوع أكثر سأعرض لظهور مبدأ الرقابة المالية في التشريعات الغربية (فقرة أولى)، ثما إلى ظهور مبدأ الرقابة المالية في التشريعات العربية (فقرة ثانية).

#### أولا- تطور مبدأ الرقابة المالية في التشريعات الغربية

منذ بداية عصر النهضة وبازدهار الحركة التجارية في حوض المتوسط، وتطور المحاسبة كعلم متخصص في تقديم البيانات والحقائق المالية عن الأنشطة الاقتصادية، أدى ذلك إلى ظهور أساليب التسجيل المحاسبي ضمانا للرقابة والسيطرة على هذه الأنشطة.

كما أدى قيام الثورة الصناعية في أوروبا إلى اعتماد المحاسبة كأداة لتسجيل واحتساب العمليات الإنتاجية، والرقابة على حركة الأموال وتحديد الاستثمارات، وتقديم المعلومات والبيانات الصحيحة عن سائر الأنشطة التجارية والاقتصادية.

فقد صدر في بريطانيا ميثاق الحقوق لسنة 1688 الذي أقر مبدأ (لا ضريبة بدون موافقة البرلمان). ولأجل تطبيق هذا المبدأ احتفظ البرلمان بحقه في مراقبة كل النفقات التي ينفقها الملك للتأكد من مدى انضباطيتها وكذا مراقبة الخزينة العامة<sup>(2)</sup>. وتوضيحا للرؤيا سأختار الكلام عن بعض النماذج من التشريع الغربي الحديث بدأ بفرنسا ومرورا بإيطاليا وبريطانيا وانتهاء بالولايات المتحدة الأمريكية.

(1) عبد الرؤوف جابر، المرجع السابق، ص18.

(2)- عبد الرؤوف جابر، المرجع السابق، ص16.

## 1. في فرنسا

ظهرت أول هيئة عليا للرقابة المالية في فرنسا منذ عهد نابليون الأول في حدود عام 1807 تدعى محكمة الحسابات (La cour des comptes) وهي تشبه في تنظيمها محاكم القضاء الإداري خاصة مجلس الدولة الفرنسي.<sup>(1)</sup> حيث تتولى محكمة الحسابات في فرنسا مهمة الرقابة المالية القضائية على حسابات المحتبين العموميين دون الموظفين الإداريين، والتي تسلم إليها سنويا لتصدر قراراتها بشأنها.

وهي رقابة لاحقة فقط دون أن تمارس المحكمة أية رقابة سابقة كما أن رقابتها القضائية هي رقابة موضوعية وليست ذاتية<sup>(2)</sup>، أي أنها تبحث في صحة الحساب دون البحث في مسؤولية المحتسب.<sup>(3)</sup>

ومن حيث تنظيم هذه المحكمة فهي تتألف من قضاة غير قابلين للعزل من قبل الدولة أو الحكومة هم: الرئيس الأول، رؤساء الغرف والمستشارون والمستشارون المساعدون، ومن موظفين إداريين هم: المراقبون، ويمثل الحكومة لدى المحكمة مدع عام يساعده محامون عامون. وتتضمن محكمة الحسابات سبعة غرف.<sup>(4)</sup>

أما من حيث ممارسة نشاطها، فإن محكمة الحسابات تقوم باصدار قرار مؤقت يتعلق بتدقيق الحساب، حيث يجيب عليه المحتسب في أجل لا يتجاوز شهرين، ثم تصدر بعد ذلك القرار النهائي الذي يبين إن كان المحتسب بريء الذمة أو مشغول الذمة أو مسلف. يمكن الطعن في قرارات المحكمة بطريق إعادة النظر أمام المحكمة نفسها، أو بطريق النقض أمام مجلس الدولة الفرنسي.<sup>(5)</sup> إلى جانب الصلاحيات القضائية، فإن لمحكمة الحسابات صلاحيات أخرى إدارية ومالية في مراقبة تنفيذ الميزانية، حيث تقدم تقريرا سنويا بشأن كل الحسابات التي دقت ليرفع إلى رئيس الجمهورية.

---

(1)- Raymond Muzellec, finances publiques. Dalloz.11<sup>e</sup> édition ,Paris,2000,p286.

(2)-JeanVincent.SergeGuinchard. Gabriel Montagnier. André Varinard. Institution judiciaires ,Précis des droit privé.Dalloz.5<sup>e</sup> édition. 1999. pp: 500.et s.

(3)- يعبر عن ذلك بالفرنسية بجملة تقليدية هي:

la cour juge les comptes et non les comptables

(4) - Raymond Muzellec, op:cit,p:287.

(5)-( R). Muzellec, , op:cit,p:288 et s.

كما يبلغ هذا التقرير إلى الوزراء كل فيما يخصه لإبداء ملاحظاتهم بشأنه، ثم ينشر التقرير في الجريدة الرسمية ويطلع عليه أعضاء البرلمان.<sup>(1)</sup>

تقوم المحكمة أيضا بإجراء بيانات مطابقة عامة بين الحساب العام للإدارة والحسابات الفردية للمحتسبين العموميين من جهة، وبين حسابات المحتسبين وحسابات الإداريين من جهة أخرى . وعلى أساس التقرير السنوي وبيانات المطابقة العامة تتم عملية قطع الحساب الختامي في اللجنة المالية وفي الجمعية الوطنية.<sup>(2)</sup>

كما أنشئ في فرنسا ما يعرف ب: (المجلس التأديبي للمخالفات المالية) عام 1948م، وأسندت له صلاحيات رقابية تطل جميع الموظفين الذين يرتكبون أي مخالفات تمس بالمال العام، سواء تعلق الأمر بالمحتسبين أو الإداريين. ويعاقب هذا المجلس على المخالفات المالية بغرامات قد يصل حدها الأعلى إلى ما يساوي الراتب السنوي غير الصافي للموظف المخالف. تتكون تشكيلة هذا المجلس من أعضاء نصفهم من محكمة الحسابات ونصفهم الآخر من مجلس الدولة، ويرأسهم الرئيس الأول لمحكمة الحسابات أو أكبر الأعضاء سنا من بين رؤساء غرف المحكمة، كما أن لهذا المجلس نيابة عامة مؤلفة من أعضاء المحكمة فقط.<sup>(3)</sup>

إلى جانب محكمة الحسابات والمجلس التأديبي للمخالفات المالية، يوجد في فرنسا ما يعرف ب: " لجنة تدقيق حسابات المؤسسات العامة "، وهي مستقلة مبدئيا عن محكمة الحسابات، غير أن تشكيلتها تتألف في غالبيتها من أعضاء المحكمة ويرسها أحد رؤساء الغرف في المحكمة.<sup>(4)</sup>

## 2. في إيطاليا

توجد في إيطاليا هيئة عليا تمارس الرقابة السابقة واللاحقة على أموال الدولة، وهي تتمتع بصلاحيات واسعة تشمل المحاسبين العموميين والأمينين بالصرف. حيث يقوم مندبو الديوان بالتأشير على معاملات عقد النفقة وصرفها، والتي هي من اختصاص مراقبي عقد النفقة ولا تدخل ضمن اختصاص محكمة الحسابات في فرنسا.

(1)- ( R). Muzellec, Ibidem ,pp: 292,293.

(2)- ( R). Muzellec, Ibidem,p:294.

(3)- ( R). Muzellec, Ibidem ,pp:296 et s.

(4)- M.duverger, Finances publiques,1965,p: 354.

حيث تكون قرارات هذه الهيئة المختصة بالرقابة الشاملة برفض التأشير غير قابلة للطعن إذا كان سبب الرفض راجعا إلى عدم توفر الاعتمادات اللازمة، أو عدم توفر صحة تنسيب النفقة. وفي غير هاتين الحالتين من المسائل الأخرى تستأنف القرارات أمام غرفة من غرف الديوان، ويمكن رفع الأمر أمام مجلس الوزراء.<sup>(1)</sup>

### 3. في بريطانيا

يوجد في بريطانيا موظف سام يسمى " المراقب المدقق العام " يتم تعيينه من قبل الملك ويتمتع باستقلال تام، ولا يعزل إلا بقرار مشترك من قبل مجلس العموم ومجلس اللوردات. يقوم هذا الموظف بمراقبة جميع النفقات، وتعرض عليه أوامر الصرف التي يصدرها الوزراء ليأذن بصرفها إن كانت مطابقة للقوانين والأنظمة من حساب الإيرادات المودعة في بنك انكلترا، لتنتقل هذه المبالغ إلى حساب آخر مفتوح باسم " الدافع العام " الذي ينبغي أن يؤشر على جميع المدفوعات. و يقدم المراقب المدقق العام تقريرا سنويا إلى مجلس العموم، ويعرض ابتداء على " لجنة الحسابات العمومية " ليكون أساسا فيما بعد لممارسة الرقابة البرلمانية على المال العام. يتم في الواقع إعداد هذا التقرير بناء على التقارير الفرعية التي يقدمها الموظفون المرتبطون بالمراقب المدقق العام بشأن تدقيق الحسابات وتفاصيل سائر النفقات في كل وزارة.<sup>(2)</sup>

### 4. الولايات المتحدة الأمريكية

يقوم رئيس الجمهورية في الولايات المتحدة على - غرار ما هو موجود في بريطانيا وتأثرا بوظيفة المراقب المدقق العام - بتعيين " مراقب عام " لمدة خمس عشرة سنة، يكون محصنا عن العزل من قبل الكونغرس إلا في حالات استثنائية. يتولى هذا المراقب التأشير على جميع الحوالات، وله أن يوقف دفع أية نفقة مخالفة للقانون، ويقرر مسؤولية الموظف الذي أمر بصرفها أو قام بدفعها. كما يقوم بإصدار تقارير دورية وتقريراً عاما يقدمه للكونغرس في نهاية كل سنة مالية.<sup>(3)</sup>

### ثانيا- تطور مبدأ الرقابة المالية والمحاسبة في التشريعات العربية

حاولت كثير من البلدان العربية بعد خروجها من ربة الاستعمار أن تشق لنفسها طريقا نحو عصنة المجتمع و الدولة بطريقة تحاكي إلى حد كبير ما هو موجود في البلدان الغربية، باعتبارها

(1)- حسن عواضة، المالية العامة، دار النهضة العربية ط2، مصر، ص308.

(2)- حسن عواضة، المرجع نفسه، ص309،308. وعبد الحميد القاضي، مبادئ المالية العامة، دار الجامعات المصرية، دط، الإسكندرية،

مصر، 1976. ، ص383. (3)- حسن عواضة، المرجع نفسه، ص308 و309.



قد أضحى مثلاً يحتذى في كافة الميادين وبخاصة ما تعلق بالجوانب القانونية والتشريعية والتنظيمية، حيث صارت جل دساتيرها وقوانينها الداخلية صدى وظلاً للقانون الفرنسي خصوصاً واللاتيني عموماً.

ففي مجال الرقابة المالية ولإيجاد هيئات وأجهزة للمحاسبة على المال العام، سعت كثير من هذه الدول العربية إلى استحداث مؤسسات رقابية على غرار ما هو موجود في فرنسا أو إيطاليا أو بلجيكا أو انكلترا... الخ، وإن اختلفت التسمية من بلد إلى آخر.<sup>(1)</sup> ذلك ما أحاول أن أتبعه في عدد من هذه الدول على سبيل المثال لا الحصر، وهي: تونس، مصر، لبنان .

### 1- في مصر:

أحس البرلمان المصري منذ حوالي 1924م بصفته هيئة تشريعية أنه لا يستطيع أن ينظر في الحساب الختامي ويناقشه بكل ما يستحق من عناية واهتمام، كما أن الوقت لا يفي بمراجعة جميع مستندات الإيراد والصرف حتى وإن استعين بمحاسبين متخصصين، ولذلك قضت المصلحة الوطنية أن يعهد بذلك إلى هيئة متخصصة مستقلة ومن هنا ظهرت فكرة ديوان المحاسبة).

فطلب البرلمان إنشاء الديوان عدة مرات، كان ذلك سنة 1926 ثم سنة 1927م و لم يتم إعداد المشروع إلا سنة 1930م حيث أقره مجلس النواب في 04 يونيو 1930م وأحيل إلى مجلس الشيوخ لإقراره، لكنه لم ير النور إلا في سنة 1942م حيث أنشئ ديوان المحاسبة بموجب القانون رقم: 52 الصادر بتاريخ 17 أغسطس 1942م تأثراً بما هو جار به العمل في فرنسا وبلجيكا وإيطاليا وانكلترا. استمر العمل بهذا القانون حت سنة 1960م حيث صدر القانون رقم: 220 بتاريخ 17 يوليو 1960م وأصبح يسمى ديوان المحاسبات،<sup>(1)</sup> حيث أعيد تنظيم اختصاصاته وأعماله بما يتفق والأوضاع المستجدة عقب ثورة الضباط الأحرار سنة 1952م وقيام الجمهورية العربية المتحدة بين مصر وسوريا.

---

(1) - في الجزائر تسمى هذه المؤسسة الرقابية العليا (مجلس المحاسبة) وفي مصر (الجهاز المركزي للحسابات) وفي لبنان والأردن وقطر والإمارات العربية والكويت (ديوان المحاسبة) والسودان والصومال (ديوان المراجع العام) وفي سوريا (الجهاز المركزي للرقابة المالية) وفي ليبيا (اللجنة الشعبية العامة للرقابة والمتابعة) وفي المغرب (المجلس الأعلى للحسابات) وفي اليمن (الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة) وفي موريتانيا (محكمة الحسابات) وفي سلطنة عمان (الأمانة العامة لتدقيق الحسابات) وفي العراق قبل الاحتلال (ديوان الرقابة المالية) وفي السعودية (ديوان المراقبة العامة) وفي تونس (دائرة الحسابات) وفي جيبوتي (الخزينة العامة) وفي فلسطين (هيئة الرقابة العامة)، عبد الرؤوف جابر، المرجع السابق، ص 21.

(2) - فكري أبو الخير، المرجع السابق، ص 216 وما بعدها. د/عبد الحميد القاضي، المرجع السابق، ص 315. ود/حسن عوضة، المرجع السابق، ص 309، 310.

غير أن الوضع لم يستمر طويلاً، فبعد أربع سنوات صدر القانون رقم: 129 بتاريخ 21 مارس 1964م الذي أعاد تنظيم الديوان تحت تسمية جديدة هي (الجهاز المركزي للحسابات) من خلال سبع وعشرين مادة تناولت في مجموعها أهداف نشأة الجهاز، واختصاصاته وتشكيلاته ونظام العاملين به والأحكام العامة المتعلقة به، وقد صدرت اللائحة التنفيذية لهذا القانون بالقرار الجمهوري رقم: 239 بتاريخ 08 أبريل 1964م.<sup>(1)</sup>

لقد اعتبر ظهور هذا الجهاز حدث بارزاً في تاريخ الرقابة الخارجية المستقلة في مصر، وخطوة هامة من خطوات تطورها كهيئة مستقلة تابعة لرئيس الجمهورية.<sup>(2)</sup> ثم صدر القانون رقم: 31 لعام: 1975 الذي ألحق الجهاز المركزي للمحاسبات بالسلطة التشريعية ونظم العلاقة بينهما بهدف مساعدة مجلس الشعب في العمل على تحقيق رقابة مجدية وفاعلة على تنفيذ الميزانية العامة.

وأخيراً صدر القانون الموحد للجهاز المركزي للمحاسبات رقم 144 لعام 1988 وجمع كل الأحكام والقواعد التي تتصل بأعماله في القوانين والتشريعات السابقة. بعد صدور هذا القانون استكملت كل الحلقات التشريعية والتنظيمية للرقابة على تنفيذ الميزانية العامة في مصر.<sup>(3)</sup>

## 2- في لبنان :

نص الدستور اللبناني على إنشاء ديوان المحاسبة منذ سنة 1926، غير أن هذا النص لم يخرج إلى حيز التنفيذ إلا في سنة 1959م بموجب المادة 232 من قانون المحاسبة العمومية ليتولى وظيفة الرقابة البعدية (اللاحقة) على تنفيذ الميزانية. ثم وسعت صلاحياته بعد سنة من تاريخ ظهوره بموجب المرسوم الاشتراعي رقم: 09 الصادر بتاريخ 21 تشرين الثاني (نوفمبر) 1952م لتشمل الرقابة السابقة في أبعاد نطاقها حتى وصلت إلى حد تقدير الملاءمة، فضلاً عن الرقابة اللاحقة.<sup>(4)</sup>

غير أن الوضع لم يدم طويلاً، فبعد سنتين من التعديل السابق أعيد تقليص صلاحياته في كلا الرقابتين السابقة واللاحقة بموجب المرسوم الاشتراعي رقم: 09 الصادر بتاريخ 23 كانون

(1)- فكري أبو الخير، المرجع نفسه، ج1، ص 217، 218.

(2)- طارق الساطي، رقابة ديوان المحاسبات على مشروعية تنفيذ النفقات العامة، دار الفكر العربي، القاهرة، 1968، ص 122.

(3)- الكفراوي، المرجع السابق، ص 310.

(4)- عبد الرؤوف جابر، المرجع السابق، ص 13.

الأول (ديسمبر) 1954م، ثم أعيد تنظيمه من جديد عن طريق المرسوم الاشتراعي رقم: 118 الصادر بتاريخ 12 حزيران 1959م لتصبح رقابته المسبقة رقابة قانونية لا رقابة ملاءمة. ثم صدر قانون بمرسوم رقم: 7366 بتاريخ 18 آب (أوت) 1961م الذي عاد إلى الحد من صلاحياته. حيث نزع من رقابته النصوص الخاصة بتعيين الموظفين وترقيتهم ونقلهم، واستخدام المتعاقدين، وأناط الرقابة عليها من الناحية القانونية بمجلس الخدمة المدنية، ومن الناحية المالية بمراقب عقد النفقات.

كما رفع الحد الأدنى لنفقات اللوازم والأشغال والاتفاقات الرضائية الخاضعة لرقابته.<sup>(1)</sup> ثم جرى عليه تعديل آخر بموجب المرسوم الاشتراعي رقم 82 الصادر بتاريخ 16/09/1983م، إلى أن عدل أخيراً بالقانون رقم 132 لسنة 1992م.<sup>(2)</sup>

هذا فيما يتعلق بتطور الرقابة المالية وممارستها عن طريق مجالس أو دواوين المحاسبة سواء في التشريعات الوضعية الغربية، أو بعض التشريعات العربية. لأنتقل بعدها إلى متابعة هذا التطور في المجال الوظيفي للرقابة المالية.

### المطلب الثاني: التطور الوظيفي لمفهوم الرقابة المالية

إضافة إلى ما سبق بيانه في مجال التطور التاريخي والمؤسسي للرقابة المالية، فإننا نجد عملية التطور قد مست الجانب الوظيفي أيضاً لمبدأ الرقابة المالية، و ذلك من خلال تطور المبادئ التي تحكم النشاط المالي للدولة، إذ كانت تقتصر في المفهوم المالي التقليدي على الرقابة المحاسبية القائمة على مراجعة المستندات والوثائق المتعلقة بالعمليات المالية، والتحقق من سلامة تطبيق القوانين المالية. وقد شهد مدلول الرقابة المالية تطور في التسميات والمفاهيم، فمن رقابة المشروعية إلى الرقابة المحاسبية إلى الرقابة المالية إلى الرقابة الاقتصادية ثم الرقابة على البرامج.<sup>(3)</sup> فرقابة المشروعية تعني أن يكون التصرف القانوني ذي الآثار المالية مطابقاً للقانون بمفهومه العام والواسع، وهذا يشمل رقابة الشكل التي تهتم بصفة العضو أو الهيئة التي تصدر عنها التصرفات المالية، ورقابة الموضوع التي تهتم بطبيعة التصرف ومضمونه.<sup>(4)</sup>

(1)- حسن عواضة، المرجع السابق، ص 282 و ما بعدها، و عبد الرؤوف جابر، المرجع السابق، ص 14 و 15.

(2)- عبد الرؤوف جابر، المرجع السابق، وما بعدها. و د/ يوسف شباط، المالية العامة، الكتاب الثاني، جامعة دمشق، سوريا، 1995، ص 236.

(3)- محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص 71 و ما بعدها.

(4)- عبد الكريم صادق وآخرون، المرجع السابق، ص 448.

أما الرقابة المحاسبية فقد عرفت على إثر تطور المفاهيم المحاسبية كنتيجة لتطور مفهوم الميزانية العمومية وتقسيماتها. وقد تطور هذا النوع من مستوى الرقابة المحاسبية على الحسابات الختامية إلى الرقابة على جميع المعاملات المالية وتفصيلها بغرض التأكد من صحة الإجراءات المتبعة، وكفاية المستندات المطلوبة، وأن عمليات الصرف قد تمت في حدود الاعتمادات المقررة وكذا صحة الأرقام المحاسبية لما تمّ تحصيله. ثم أصبح الجمع بين هذين النوعين من الرقابة هو المعتمد وذلك بعد تطور علمي المالية والمحاسبة والأخذ بمبادئ تخطيط الميزانية.<sup>(1)</sup>

بينما اتجهت الرقابة في مفهومها الحديث إلى الجمع بين الرقابة المحاسبية التقليدية والرقابة الاقتصادية التي تستهدف تقييم الأداء وترشيد الإدارة. وقد ظهر هذا النوع من الرقابة بعد الحرب العالمية الثانية بهدف إصلاح ما دمرته الحرب لمواجهة الكساد وتحقيق الازدهار الاقتصادي، ويهدف إلى مراجعة أنشطة السلطات العامة من حيث تنفيذ المشروعات والبرامج للوقوف على ما تمّ تنفيذه من أعمال ولبیان مواضع الخلل والضعف في هذا التنفيذ. بالإضافة إلى التأكيد من كفاءة السلطات المشرفة على التنفيذ وحسن سير العمل في الآجال المقررة، وكذا مدى تحقيق النتائج المرجوة.

تشتمل الرقابة الاقتصادية على رقابة الكفاءة وتعني تحقيق أكبر النتائج بأقل ما يمكن من التكاليف، وعلى رقابة الفعالية وهي الرقابة على مدى تحقيق النتائج المرجوة.<sup>(2)</sup> وكذلك الرقابة على البرامج: ويعني هذا النوع من الرقابة بمدى تحقيق الخطط ولأهداف لكل جهة عامة.<sup>(3)</sup> إن كل هذه التطورات التي مست الجانب الوظيفي والموضوعي ترتد بصورة عامة اتجاهين رئيسيين في هذا المنحى هما :

- الاتجاه التقليدي - الكلاسيكي - للرقابة المالية (فقرة أولى)

- الاتجاه الحديث للرقابة المالية (فقرة ثانية)

---

(1) - محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص 36.

(2) - محمد اسماعيل محمد، الرقابة المالية على مردود إنفاق الأموال، مطبعة المعارف، الشارقة، 1994، ص 16. ود/ محمد رسول العموري ، المرجع السابق، ص 37.

(3) - فهمي محمود شكري، الرقابة المالية العليا، دار مجدلاوي، دت، ص 11.

## الفرع الأول: الاتجاه التقليدي - الكلاسيكي - للرقابة المالية

نتناول هذا الاتجاه من خلال مقتربين اثنين يمثلان مرحلتين أساسيتين في تطور هذا الاتجاه هما: مقترح رقابة المشروعية ومقترح رقابة التسيير.

### أ- مقترح رقابة المشروعية

في بداية الأمر كانت الرقابة المالية تمثل مجرد رقابة شكلية على الإنفاق العام، الهدف منها هو التأكد من مدى صحة الإنفاق والالتزام بمشروعيته القانونية ثم امتدت إلى تحصيل الإجراءات العامة.<sup>(1)</sup> لكن التركيز على جوانب القواعد القانونية كالإنفاق، سواء كانت إجرائية أو مالية أو حسابية أدى إلى توسيع مدلول الرقابة وسميت برقابة المشروعية. هذا المدلول الذي أصبح يرتبط حسب الاتجاهات الفقهية بمجموعة من المصطلحات لا تتناقض من حيث الأهداف ولكنها تأخذ مسميات متقاربة كرقابة المطابقة أو الرقابة الشكلية والمحاسبية التي تعكس أولويات الاتجاهات التي يعتنقها أصحابها من الباحثين في المستويات القانونية أو الفقهية أو العملية.

تقتضي الإحاطة بتفاصيل رقابة المشروعية أن أتبع المعنى المقصود منها، والبحث في القواعد الأساسية التي تعتمدها في أداء وظائفها، و النطاق الذي يمكن فيه اعتماد مقارنة رقابة المشروعية في الوقت الراهن في العمل والممارسة، خصوصا وأن الساحة الدولية اليوم تعج بالتطورات الاقتصادية والمالية والمحاسبية ما أدى إلى ظهور مقاربات وتقنيات حديثة تسير هذه التطورات.<sup>(2)</sup>

### 1- مفهوم مقارنة رقابة المشروعية

تعني رقابة المشروعية بوجه عام التأكد من التزام الإدارة في المؤسسة العامة أو المنشأة الخاصة بالقوانين والأنظمة واللوائح والقرارات والتوجيهات التي تم إقرارها.<sup>(3)</sup> وإذا كانت الرقابة المحاسبية مظهر من مظاهر رقابة المشروعية<sup>(4)</sup> فإنه يجدر بنا الكشف عن إجراءاتها القانونية وتعيين مجالاتها من خلال متطلبات التشريع المالي العام في الدولة الجزائرية سواء كان ذلك على مستوى المداخل وعلى مستوى النفقات العامة للدولة.

(1) - فهمي محمود شكري، المرجع السابق، عمان 1983، ص 13.

(2) - أحمدوش مدني، المرجع السابق، ص 38 و 39.

(3) - أنظر في تعريف المشروعية في المجال المحاسبي:

(J) Magnet, la cour des comptes, les institutions associées et les chambres régionales des comptes, 4ème ed , 1996, Berger Levrault, Paris, P :292.

(4) - غسان قلعوي، رقابة الأداء، ط 1، دمشق - سوريا، 1998، ص 13.

ففي مجال المداخيل تشير القواعد القانونية المنصوص عليها في قانون المحاسبة العمومية في الفصل الأول والثاني إلى أن أساس تقدير مختلف الأداءات والضرائب والمحاصلات أو المداخيل العامة للدولة، وكذا تصنيفها كيفية تحصيلها تنظم وفقا لمقتضيات النصوص الجاري العمل بها في كل واحدة منها. أما بالنسبة للنفقات العامة فإن القانون ينص على أنه يجب أن تقرر النفقات في الميزانية العامة للدولة ويجب أن تكون مطابقة للقوانين والأنظمة".<sup>(1)</sup>

تطبق قواعد وإجراءات رقابة المشروعية وفقا للنماذج الرقابية المتوفرة في الأنظمة الرقابية المالية المعروفة وفقا للنموذج اللاتيني أو النموذج الأنكلوسكسوني الذي يتميز بخاصية دمج الرقابة السابقة واللاحقة وتوحيد الإجراءات الرقابية. في حين يطبق النموذج اللاتيني الفصل الجامد في مستوى الإجراءات القانونية للرقابة، حيث يقصر اهتمامه خاصة فيما يتعلق بالرقابة المحاسبية على المحاسب العمومي وعلى الإجراءات المرتبطة بها، حيث تقوم رقابة المشروعية على قواعد محاسبية تهدف أساسا للحفاظ على نظام ومستلزمات تدبير الأموال العمومية.<sup>(2)</sup>

## 2- قواعد رقابة المشروعية<sup>(3)</sup>

تتأسس مقارنة رقابة المشروعية على قواعد محاسبية أساسية حث تؤدي وظائفها وغايتها في ترشيد وتدبير الأموال العمومية، حيث يمكن في هذا المضمار التمييز بين قاعدتين أساسيتين هما: قاعدة العمل المنجز وقاعدة التسيير الفعلي اللتان تشكلان الركيزة الأساسية لمقاربة رقابة المشروعية على نحو ما يتم تبيانه تاليا:

### ■ قاعدة العمل المنجز (La règle de service fait)

تشكل قاعدة العمل المنجز إحدى المكونات الأساسية لقوانين الميزانية والمالية، بل هي على حد تعبير بعض الكتاب: "الضوء المتدرج" لهذه القوانين.<sup>(4)</sup> ويرى البعض أنها مؤسسة ذات وجهين وبعدين في آن واحد، كونها تشكل إحدى أهم مكونات المحاسبة العمومية، فتسهم في

(1) - انظر: الفصل الأول و الثاني من القانون رقم: 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتضمن قانون المحاسبة العمومية.

(2) - حميدوش مدني، المرجع السابق، ص 39.

(3) - (G) Goja, l'évolution du droit budgétaire européen de 1952 à 1973 in R-S-F-J-M, 1974 L-G-D-J, Paris, P :41.

(1) - (P) Amselek, une institution financière en clair-obscur, La règle du service fait in Etude de finance publique offerte à (P-M), Gaudmet Economica 1984, PP :421-449.

وضع النظام القانوني للقروض العمومية الممنوحة للأشخاص من جهة. وباعتبارها تشكل إحدى مكونات النظام الإداري حيث تسهم في وضع القانون الخاص بالوظيفة العمومية من جهة أخرى.<sup>(1)</sup> فقاعدة العمل المنجز تعني: تساوي الدولة مع باقي الأشخاص العمومية في عدم الحصول على أي تعويض أو مقابل إلا بعد أن يكون العمل أو الخدمة قد أُنجز فعليا وتم التأكد من تحققه على أرض الواقع. وعلى هذا فكل تعويض أو مقابل يسبق الخدمة أو العمل المنجز يعد لاغيا وغير ذي جدوى لم يثبت إنجاز الخدمة ثبوتا قطعيا.<sup>(2)</sup>

في هذا الشأن تعرض قانون المحاسبة العمومية في الجزائر في بعض فصوله إلى مفهوم قاعدة العمل المنجز من ذلك:

المادة: 15: " يتم تنفيذ الميزانيات والعمليات المالية:

- من حيث الإيراد: عن طريق إجراء الإثبات و التصفية والتحصيل
- من حيث النفقات: عن طريق إجراءات الالتزام والتصفية والأمر بالصرف أو تحرير الحوالات والدفوع.

المادة 18: " يعد التحصيل الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين".

المادة 20: " تسمح التصفية بالتحقيق على أساس الوثائق الحسابية وتحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية".

المادة 21: " يعد الأمر بالصرف أو تحرير الحوالات الإجراء الذي يأمر بموجبه دفع النفقات العمومية.

المادة 22: " يعد الدفع الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي".

المادة 24: " يجب اعتماد الأمرين بالصرف لدى المحاسبين العموميين المكلفين بالإيرادات والنفقات الذين يأمرون بتنفيذها".

### ■ قاعدة التسيير الفعلي (La règle de gestion de fait)

استطاع الاجتهاد القضائي لمحكمة الحسابات الفرنسية أن يبلور قاعدة التسيير الفعلي كأحد أهم مرتكزات مقارنة رقابة المشروعية، حيث عملت المحكمة على ملأءمتها وتكييفها وفق

(1)- (M) Harakat, le droit du contrôle supérieur des finances publiques au Maroc, essai sur les structures d'audit à l'heure de l'ajustement structurel, tome 1 eds, Babel, 1992, p :31 et suite.

(2)- أحمدوش مدني، المرجع السابق، ص 41.

متغيرات ظروف الزمان و المكان.<sup>(1)</sup> فهذه القاعدة تشكل في رأي بعض الفقهاء السياج المتين و المرتكز الأساسي لنظام مقرب رقابة المشروعية.<sup>(2)</sup> لذلك فجوهر ممارسة رقابة المشروعية من قبل محكمة الحسابات يتجلى من خلال فحص مختلف العمليات والتصرفات المتعلقة بالأموال العمومية قصد التأكد من احترام مبادئ وقواعد الميزانية.

إن احترام هذه القواعد لا يتم إلا عبر احترام تطبيق شكليات معينة ومحددة، خاصة تلك العمليات المتعلقة بتراخيص الميزانية. هذه الأخيرة التي تتطلب تدخل الأمر بالصرف والمحاسب المؤهل، إذ لا يمكن تنفيذ هذه العمليات إلا بعد قرار تصدره المحكمة بهذا الشأن.<sup>(3)</sup> سيصبح من الضروري جدا أن يتدخل قاضي الحسابات بالمحكمة في حال عدم احترام تطبيق هذه الشكليات التي سميت بمراحل: "الغربة" على حد تعبير بعض الفقهاء.<sup>(4)</sup> أو "الواجبات الخاصة" كما سماها البعض الآخر.<sup>(5)</sup>

إن الغرض من تدخل القاضي هو إعادة الأمور إلى نصابها القانوني المشروع عن طريق تطبيق نظرية التاسير الفعلي.<sup>(6)</sup> وعلى هذا الأساس فإن محكمة الحسابات واستناد إلى معيار الأموال العمومية تتولى مراقبة كل شخص تنطبق عليه مواصفات المحاسب العمومي ويمارس أية عملية من عمليات المحاسبة العمومية بغض النظر عن الشخص الذي يتصرف في هذه الأموال إن كان محاسبا عموميا أو من أجل محله. فمعيار الأموال العمومية كاف لتدخل المحكمة في كل مرة لحماية هذه الأموال والحفاظ عليها من أي تبذير أو تلاعب.<sup>(7)</sup>

إن تاريخ الاجتهاد القضائي لمحكمة الحسابات الفرنسية والقضاء المالي عموما يفسر بوضوح تطبيقات نظرية التسيير الفعلي، وما لها من امتدادات تطبيقية على أرض الواقع أدت إلى اكتشاف مخالقات خطيرة وممارسات غير مشروعة عبر الزمن. حيث نلاحظ في هذا المجال أن قاعدة التسيير

---

(1)- (A.P) Marimonde, la cour des comptes, ed sirey, 1974, PP :176 et suite.

(2)- أحمدوش مدني، المرجع السابق، ص 43 .

(3)- نفسه.

(4)- (M) Tordieu, A quoi sert la cour des comptes, cité par Harakat (M), le droit du contrôle .op cit. Tome 1 , P 37.

(5)- (J.M)Nzouankeu, Rappor entre le juge des comptes et jug administratif. in revue de de sciences financières et publiques N° 2-1977ed, L.G,D,J. PP 474 et suite.

(6)- (A.P) Marimonde, la cour des comptes, op.cit ,P :18

(7)- (J.M) Nzouankeu, Rappor entre...op cit. P : 475



الفعلي قد أدت في نهاية المطاف إلى التوسيع بصور مباشرة من مفهوم المحاسب العمومي من جهة وإلى توسيع مفهوم الحساب بصورة غير مباشرة من جهة أخرى.<sup>(1)</sup>

وفي الأخير فإن تحقق قاعدة التسيير الفعلي في أي عملية تتعلق بالأموال العمومية تتوقف على توفر ثلاثة عناصر هي: عنصر الإرادة أو الاستعمال وأن ينصب هذا الاستعمال على أموال عمومية أو خاصة منظمة وأن تحدد أهلية المستعمل لهذه الأموال.<sup>(2)</sup>

### 3- تقييم مقارنة رقابة المشروعية

تكتسي رقابة المشروعية أهمية بالغة كأسلوب وقائي أولي من الناحيتين النظرية والتطبيقية، فقد أدى الانتشار الواسع الذي عرفته هذه الرقابة من الناحية التطبيقية إلى المساهمة الكبيرة في إرساء دعائم النظرية العامة للرقابة المالية العليا على الأموال العمومية، رغم اعتبارها أسلوباً تقليدياً أو كلاسيكياً في الرقابة المالية.

ومع مرور الوقت واتساع نطاق الممارسة الرقابية بهذا الأسلوب بدأت تتبين عيوبه ومكامن العجز فيه، وظهرت انتقادات كثيرة وجهت له من قبل الفقه، حيث يرى جانب منه أن رقابة المشروعية هي أسلوب يكتنفه القصور والنقص ويتسم بطابع متقطع ومجزأ، مما يجعله قاصر على الإحاطة بمختلف مظاهر العمليات المالية محل الرقابة.<sup>(3)</sup>

كما يرى جانب آخر من أن رقابة المشروعية تتسم بطابعها السكوني والشكلي كونها تنصب على تشكيلات الوثائق والمستندات، ولا تنقب في طرائق العمل المنتهجة من قبل المصالح القائمة بالأعمال. فضلاً عن اتسامها بطابعها الشكلي الاختزالي الذي يقتصر على النواحي القانونية والإجرائية المحضة.

من خلال ما سبق تتبين وجهة الانتقادات الموجهة إلة رقابة المشروعية ما فسح المجال لظهور تطورات جديدة وحديثة في مجال الرقابة، وهو ما سمح بإدخال تحويرات وتغييرات أساسية

---

(1)- (J)Magnet, la cour des comptes, les institutions associées et les chambres régionales des comptes, 4<sup>ème</sup> ed 1996,(B)levrault, Paris P :292 et (A.P) Marimonde, la cour des comptes,op.cit ,P :184-194.

(2)- أحمدوش مدني، المرجع السابق،ص43.

(3)-Gournay(B):tendances actuelles du contrôle des finances publiques in R.F.A.P : juillet-septembre 1983 N° 27 P :615.

على مفاهيم رقابة المشروعات كالدعم الذي صارت تساهم به مكاتب التدقيق والاستشارة في تطوير تقنيات الفحص. وكذا الاستعمال المكثف للمشروعات باعتبارها أداة فاعلة للتحكم في المراقبة الداخلية. فضلا عن تزايد الوعي لدى رؤساء المقاولات بدور الإعلام والمراقبة في التحكم بالسيير.<sup>(1)</sup>

إن مثل هذا التطور والتجديد يوحي بالقول أنه لا يمكن الاستغناء عن مقترب رقابة المشروعات، ليبقى هذا المقترب مكونا مهما من المكونات الأساسية للنظرية العامة للرقابة المالية في مختلف إجراءاتها وقواعدها، وكذا تموضعها ضمن باقي الأنواع الرقابية في إطار هذه النظرية الرقابية الشاملة.<sup>(2)</sup>

### ب- مقارنة رقابة التسيير

ظهر مقترب رقابة التسيير إلى حيز الوجود في منتصف القرن التاسع عشر بالولايات المتحدة الأمريكية تأسيسا على وضعها الاقتصادي والصناعي بالخصوص.<sup>(3)</sup>

حيث أدى بروز المقاولات الصناعية الكبرى وتطورها وازدهارها، وتحولها إلى التطبيق اللامركزي قصد تحقيق الإنتاجية والفعالية والحفاظ على ديناميكية وسيورة هذه المقاولات التي انتشرت بعد ذلك بشكل سريع ومكثف إلى بلورة وتطوير مفهوم رقابة التسيير. ثم ترسخ هذا المفهوم بعد الأزمة الاقتصادية العالمية لسنة 1929 وما خلفته من آثار سلبية على اقتصاديات ومالية الدول.<sup>(4)</sup> وقد تأثرت أوروبا فيما بعد بالتجربة الأمريكية خاصة فرنسا، فابتنت هذا المفهوم خلال ستينيات القرن العشرين، حيث أخذت المقاولات الصناعية في التطور والنمو والازدهار، فتم تطبيق مقترب رقابة التسيير وانتهاجه خاصة في القطاع الخاص.<sup>(5)</sup>

تعد رقابة التسيير تقنية من التقنيات الرقابية المستوحاة من طرق التدبير المعروفة في القطاع الخاص.<sup>(6)</sup> غير أن العوامل التي أسهمت بشكل أساسي في الأخذ برقابة التسيير على مستوى

---

(1)- سعيد جفري، الرقابة على المالية المحلية بالمغرب، محاولة نقدية في الأسس القانوني و السياسية، الإدارية والمالية- رسالة دكتوراه دولة في القانون العام- كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الدار البيضاء، 1997-1998، ص 41.

(2)- Harakat (M), le droit du contrôle..., op.cit, p :44.

(3)- حميدوش مدني، المرجع السابق، ص 45.

(4)- Harakat (M), le droit du contrôle ....., op.cit, p :44.

(5)- (J) Meyer, le contrôle de gestion.P.U.F, (Q.S.KJ ?) N °: 315 Ed 1974,P :7.

(6)- سعيد جفري ، المرجع السابق، ص 43.

التدبير العمومي تعود إلى زيادة تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي وتزايد حجم نفقاتها ومواردها العامة، ما نتج عن ذلك من اتساع نطاق النشاط العمومي والتنامي الملحوظ في عدد المشروعات العامة.

إن هذا الأمر أدى بدوره إلى قصور الرقابة الحسابية عن متابعة هذا النشاط ومسايرته وكذا القيام بالدور التقييمي الفوري اللازم لأدائه. ذلك ما فسح المجال لبروز مفهوم رقابة التسيير واعتماده كمنهج إضافي وجدديد للرقابة على العمل فضلا عن رقابة المشروعية السابقة. فكيف يتجلى مفهوم رقابة التسيير كرقابة حديثة داخل التوجه الكلاسيكي العام؟، وماهي حدود مساهماته في إثراء وتطوير معالم النظرية العامة للرقابة المالية العليا؟، وماهي انعكاساته وتأثيراته من الناحية التطبيقية خاصة في مجال الرقابة التي تمارسها الأجهزة العليا للرقابة المالية كمجلس المحاسبة في الجزائر في إطار اختصاصاتها الإدارية؟.

سنحاول من خلال العناصر الثلاثة القادمة أن نجيب عن هذه التساؤلات، حيث يتم التركيز على تبيان مفهوم مقارنة رقابة التسيير و توضيح أهدافها في العنصر الأول، ثم التركيز على توضيح تفاصيل الممارسة التطبيقية للأجهزة العليا للرقابة المالية في عنصر ثان، لنخلص في العنصر الأخير إلى تقييم هذا المقترح الجديد في إطار التوجه الكلاسيكي التقليدي للنظرية العامة للرقابة على الأموال العامة.

## 1- مفهوم مقارنة رقابة التسيير وأهدافها

تعرف رقابة التسيير بصورة عامة بأنها<sup>(1)</sup> هي العملية التي تهدف إلى قياس النشاط المؤدى الوقوف على حقيقة نتائجه، ومن ثم بيان ما إذا كان النشاط متفقا في نتائجه مع الأهداف التي تسعى لتحقيقها، وما إذا كان هذا النشاط ووسائل تحقيق نتائجهما تمثل أفضل وأحسن ما أمكن اتباعه لتحقيق تلك النتائج والأهداف".

(1)- غسان قلعاوي، المرجع السابق، ص13.

وأنظر في تعريف رقابة التسيير كذلك ما ذكره الفقهاء :

: Bescose , (P) Bobler, (C) Mendoza , (G)Naulleau (P.L)

«Le contrôle de gestion est généralement défini comme un processus pour le quel les dirigeants de l'entreprise s'assurent que les moyens sont utilisées de manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs fixés. ».

-Voir : (P.L)Bescose , (P) Bobler, (C)Mendoza ,(G) Naulleau, contrôle de gestion , management, 2<sup>em</sup>ed. montchrestien, Paris, 1993 . P : 20.

حتى تكون رقابة التسيير في المنظمات العمومية خاصة أكثر فاعلية وكفاءة يجب أن تتمحور حول أربعة عناصر أساسية هي: عنصر العمومية - عنصر الوسائل - عنصر الأهداف - عنصر النتائج.<sup>(1)</sup>

## 1- ممارسة الأجهزة العليا للرقابة المالية لرقابة التسيير

يعتبر مقترب رقابة التسيير في الوقت الراهن الجهاز العصبي للمنظمات والمؤسسات المعاصرة.<sup>(2)</sup> ذلك ما حدا بالمنظمات الدولية والإقليمية للرقابة المالية العليا أن تتبنى هذا المفهوم، فضلا عن حث كل المنضوين في عضويتها أن تعتمد مفهوم رقابة التسيير كطريقة جديدة في عمل أجهزتها الوطنية الخاصة المكلفة بالرقابة العليا على الأموال العمومية.<sup>(3)</sup> لقد أسهمت الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الدولية والإقليمية والوطنية المختصة بممارسة الرقابة المالية العليا على الإدارات العامة والوحدات الحكومية المختلفة مساهمة فعالة في تطوير مقترب رقابة التسيير، مما أكسبه أهمية بالغة ومركزا خاصا، وجعل منه أسلوبا متميزا ذا أبعاد دولية.<sup>(4)</sup>

يعتبر إعلان(ليما) الصادر عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العليا والمحاسبة (أنتوساي) سنة 1977 أول محطة يتداول فيها مفهوم رقابة التسيير، حيث جاء في الفقرتين الأول والثانية من القسم الرابع منه تحت عنوان: الرقابة النظامية ورقابة الأداء مشيرا إلى أنه إذا كانت المهمة التقليدية للأجهزة العليا للرقابة المالية تتمثل في مراقبة مدى المشروعية والمطابقة، فإنه إلى

(1)- أحمدوش مدني، المرجع السابق، ص 47. و أنظر كذلك:

El GADI (A) qui dit :

« Le contrôle de gestion en organisation publique s'articule donc autour de quatre poles, le premier pole celui de public, le 2<sup>ème</sup> pole celui des objectifs , le 3<sup>ème</sup> pole celui des moyens, le 4<sup>ème</sup> pole celui des résultats. ». El Gadi (A), Audit et Le contrôle de gestion, Ed 1996 , Casablanca, P :34. Voir aussi : (D) Jérôme, le contrôle de gestion dans les organisations publiques, 1<sup>er</sup> ed 1991, P.U.F. P : 33.

(2)- محمد سعيد فوهود، علم الرقابة العامة مع دراسة تطبيقية عن المملكة العربية السعودية، معهد الإدارة العامة، المملكة العربية السعودية، 1402-1403، ص:42.

(3)- (P.L)Bescose , (P) Bobler , (C) Mendoza , (G) Naulleau, contrôle de gestion ,...op.cit P 9.

(4)- أحمدوش مدني، المرجع السابق، ص 47 وما بعدها.

جانبا يوجد منهج آخر يهتم بالأداء من حيث الفعالية والتوفير والكفاءة ألا وهو مفهوم رقابة التسيير. هذا المفهوم الذي سيهتم بجميع أوجه نشاط الإدارة بما فيها التنظيم والنظم الإدارية.<sup>(1)</sup> ثم تم التأكيد على هذا التوجه في بيان (سيدني) الذي دعا إلى جعل هذا المفهوم ضمن اختصاصات الأجهزة العليا للرقابة المالية العليا وممارسة رقابة الأداء على الإدارات العامة.<sup>(2)</sup> كما أن إعلان (بكين) الذي صدر عن مؤتمر المنظمة الآسيوية للرقابة المالية العليا (أسوساي) تضمن تبيان وتوضيح نطاق رقابة التسيير ومجالات تطبيقاتها، وأوصى بضرورة توسيع نطاق رقابة التسيير من قبل الهيئات المكلفة بالرقابة المالية العليا في البلدان الأعضاء.<sup>(3)</sup>

في حين خلصت الوثيقة الدولية التي قدمت إلى المؤتمر الدولي الرابع عشر للأجهزة العليا للرقابة المالية العليا المنعقد بواشنطن سنة 1992 إلى أن رقابة الأداء تهتم بالتوفير (الاقتصاد) والكفاءة (النجاعة) و الفعالية وهي العناصر الثلاثة الأساسية التي تشكل منها رقابة التسيير بمفهومها الحديث والمعاصر.<sup>(4)</sup> من خلال توصيات المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (أربوساي) الصادرة في ختام دورتها العادية الخامسة ببيروت في شهر يونيو من سنة عام 1995 والتي كانت تتويجا للمناقشات والبحوث التي دارت في المؤتمر حول موضوع رقابة وتقييم أداء المشروعات الاستثمارية العامة.

تم تبني هذا المفهوم الرقابي الجديد المتفق عليه دوليا من قبل التجارب العربية الحديثة للرقابة المالية العليا في جملة من الدول العربية، والتي شعرت بالحاجة إلى تضمين قوانين أجهزتها الرقابية السلطة القانونية التي تخولها اختصاصات تقييم المشاريع الاستثمارية. وإلى ضرورة الاهتمام المتزايد بجوانب الفعالية والكفاءة والتوفير وتوفر مستلزمات هذه الرقابة و العناية بصياغة تقاريرها والعمل على توحيد المصطلحات فيما بينها.

---

(1)- صدر إعلان ليما عن المؤتمر الدولي التاسع للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية- أنتوساي- المنعقد ب: ليما عاصمة دولة البيرو عام 1977، وقد تولى الدكتور طارق الساطي ترجمة هذا الإعلان إلى العربية في العدد الأول من السنة الأولى من مجلة الرقابة المالية - أكتوبر- 1982.

(2)- صدر بيان سيدني في ختام أشغال المؤتمر الثاني عشر للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية- أنتوساي- المنعقد في سيدني بأستراليا، وقد تولى الدكتور طارق الساطي ترجمة هذا البيان إلى العربية في العدد الأول من السنة السابعة من مجلة الرقابة المالية - يونيو- 1986.

(3)- صدر إعلان بكين عن المؤتمر الخامس للجمعية العامة لمجموعة العمل الآسيوية للأجهزة العليا للرقابة المالية- أسوساي- المنعقد في بكين بالصين سنة 1991. (4)- صدر بيان واشنطن في ختام أشغال المؤتمر الرابع عشر للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية- أنتوساي- المنعقد في واشنطن بالولايات المتحدة الأمريكية سنة 1992. منشور مترجم بمنشورات المجلة المغربية للتدقيق والتنمية، سلسلة التدبير الاستراتيجي العدد الأول لسنة 1999، ص 55 وما بعدها.

أما في الجزائر فإن مجال رقابة التسيير من قبل مجلس المحاسبة قد أخذ حيزا متميزا بذاته في مجال الرقابة على تصرفات الموظفين الإداريين. يتعلق الأمر هنا برقابة نوعية تسيير الهيئات والمصالح العمومية المذكورة في المواد من 07 إلى 10 من الأمر 20/95 (المعدل والمتمم) من قبل هؤلاء الموظفين.

ب هذه الصفة يقيم شروط استعمال هذه الهيئات والمصالح للموارد والوسائل المادية والأموال العمومية وتسييرها على مستوى الفعالية والنجاعة والاقتصاد بالرجوع إلى المهام والأهداف والوسائل المستعملة. و يتولى تقييم مدى تنظيم وعمل الهيئات الخاضعة لرقابته، ويتأكد من وجود آليات وإجراءات رقابية داخلية موثقة ويقدم كل التوصيات التي يراها ملائمة لتحسين الفعالية.<sup>(1)</sup> في هذا الشأن أيضا يراقب مجلس المحاسبة شروط منح واستعمال الإعانات والمساعدات المالية التي منحتها الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق والهيئات العمومية الخاضعة لرقابته. كما يشارك المجلس أيضا في تقييم فعالية الأعمال والمخططات والبرامج والتدابير التي تقوم بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة مؤسسات الدولة أو الهيئات العمومية محل الرقابة والتي بادرت بها السلطات العمومية على المستويين الاقتصادي والمالي بغية تحقيق أهداف المصلحة الوطنية.

استثناء لا يمكن لرقابة مجلس المحاسبة الإدارية أن تمتد إلى مستوى إدارة و تسيير هذه الهيئات أو أية إعادة نظر في صحة وجدوى السياسات وأهداف البرامج التي سطرها السلطات الإدارية أو مسؤولو الهيئات التي تمت مراقبتها.<sup>(2)</sup>

ومع تطور اختصاصات الهيئات العليا للرقابة تطورت أيضا طرائق التسيير والإدارة في مختلف المرافق والهيئات العامة، وهو ما فرض تحديات أخرى على هيئات الرقابة. غير أن التسيير الرديء للمرافق العامة بالدول المتخلفة والنامية مع ضعف الرقابة عليها من قبل البرلمان أو أجهزة الرقابة المختصة زاد العبء جساما، وخلق أزمة حادة في القطاع العام و زاد في انتشار الفساد الإداري والمالي.<sup>(3)</sup>

هذا ما فسح المجال أمام ضرورة تطوير رقابة التسيير وتحسين طرق استعمالها وفق ما أوصت به تقارير المنظمات الرقابية الدولية، من خلال إعادة تكييف تقنيات الرقابة الداخلية والاستعانة

(1) - أحمدوش مدني، المرجع السابق، ص 49.

(2) - المادة 69 من الأمر 95-20 السابق.

(3) - Voir: roy (M-R), les régimes politiques du tiers monde, L.G.D.G-Paris 1977, P 9.

بالمكاتب الخاصة بالتدقيق والاستشارة في هذا المجال. هكذا بدأ المفهوم الحديث لرقابة التسيير يتبلور من خلال بعض المظاهر التي توحى بذلك منها:

- تدقيق الموارد البشرية
  - تدقيق القروض العامة والضرائب
  - تدقيق المشاريع الزراعية.
- ورغم كل المحاولات لتطوير رقابة التسيير إلا أنها لم تخل من العيوب، ولم تسلم من النقد مما سنتعرض له في العنصر الموالي.<sup>(1)</sup>

## 2- تقييم مقارنة رقابة التسيير

فضلا عن الصعوبات التي تعترض تطبيق مقارنة رقابة التسيير واشتراط جملة من الشروط منها توضيح الأهداف العمومية، وكذا اختلاط مفهوم التسيير بمفهوم المصلحة العامة، فقد واجهت أيضا مجموعة من الانتقادات بعد فشل سياسة ترشيد اختيارات الميزانية منها:

- على الرغم من اعتبار مقارنة التسيير مقتربا تحليليا وديناميكيا، إلا أنها تعاني من المحدودية التطبيقية من حيث توفير الموارد البشرية والمادية.
- حدودها مرتبطة بالمحيط أي البنية الإدارية.
- عدم فعالية العقوبات وتبعاتها .
- وجود عيوب ونواقص أخرى مرتبطة بالمفهوم ذاته.<sup>(2)</sup>

إن هذا المفهوم لازال يمارس بأبعاده التقليدية والمبسطة في الجزائر كمقارنة الميزانية - لائحة التسيير والتجهيز- مع الإنجازات ، فهي تقترب من الرقابة الإدارية أكثر من رقابة الأداء، خصوصا وأن الموارد البشرية من موظفي القطاع العام متأثرون بالمفهوم التقليدي الإداري الصرف لرقابة التسيير. فضلا عن أن الأخذ برقابة التسيير على مستوى القطاع العمومي يعرف صعوبات خاصة بهذا القطاع وتختلف عن طبيعة ما يوجد في القطاع الخاص، ولذلك فلا ضير في أن يستفيد القطاع العمومي من القطاع الخاص في مجال رقابة التسيير مادام الهدف منها هو دفع المنظمات سواء العامة أو الخاصة لتكون أكثر فاعلية ومردودية على حد سواء.<sup>(2)</sup>

---

(1)- أحمدوش مدني ، المرجع السابق، ص 50 و 51.

(2)-Haakat(M), le droit du contrôle ...op.cit, P 95

(2)- أحمدوش مدني، المرجع السابق، ص 51. سعيد جفري، المرجع السابق، ص 43. و:

(S) Agouni, le contrôle des entreprises publiques au Maroc, mémoire d'expertise comptable, casa 1981. P 15.

## الفرع الثاني: الاتجاه الحديث للرقابة المالية

نتيجة جملة من المؤثرات الدولية منها الاقتصادية و المالية... تطورت أساليب الرقابة المالية العليا نحو تبني مفاهيم وتقنيات حديثة ومعاصرة، وذلك من أجل تجنب وتجاوز عيوب النموذج الكلاسيكي الذي يعتمد على مفهومي رقابة المشروعية ورقابة التسيير. لقد أثبتت هذه التقنيات الحديثة نجاعتها وفعاليتها في تطوير النظرية العامة للرقابة المالية العليا في جوانبها النظرية والتطبيقية. حيث تميزت هذه الأساليب الجديدة بطابعها الشمولي، نجد من بينها مقارنة التدقيق بمختلف صوره ومقارنة تقييم السياسات العامة ومقارنة الفحص أو التدقيق الندمج. هذا ما يدعوني إلى البحث في هذا التوجه الحديث و المعاصر للنظرية العامة للرقابة المالية العليا من خلال مقارباته الثلاثة التالية وهي: مقارنة التدقيق ومقارنة تقييم السياسات العامة ومقارنة الفحص المنذج.<sup>(1)</sup>

### أ- مقارنة التدقيق

**1- تاريخ التدقيق:** يرى بعض الباحثين أن مفهوم التدقيق يعود إلى أصول جد قديمة (مصر الفرعونية والحضارة اللاتينية)<sup>(2)</sup>، ويرى البعض الآخر أن التدقيق كما يصطلح عليه باللاتينية «Audit:أوديت» يعني الإنصات والاستماع، حيث ترجع مهنة الأوديت-Audit- إلى «الميستر دومينيكي» في عهد الملك «شارلمان» الفرنسي و الملك «إدوارد الأول» الإنجليزي الذي نصب مجموعة من «الأوديتورز».

وقد عرف تطورات هامة خلال القرنين الثالث عشر والرابع عشر ببريطانيا، وابتداء من القرن التاسع عشر بالولايات المتحدة الأمريكية حيث شهد تطورا كبيرا في جوانبه النظرية والتطبيقية.<sup>(3)</sup> وبظهور مكاتب التدقيق والاستشارة الخاصة بدأ مفهوم التدقيق يعرف تطورات هامة من الناحيتين النظرية والتطبيقية، ثم أن التغيرات التي مست المجتمعات خاصة الاقتصادية منها كان لها الأثر المباشر والهام على تصرفات الإدارة ما جعل هذا المقتررب محل تطبيق واعتماد وتجاوز مفهومه مجرد إبداء الأراء و المقترحات بشأن المسائل المالية والمطابقات القانونية في مواجهة متطلبات واحتياجات الإدارة.

(1)- أحمدوش مدني، المرجع السابق، ص 52.

(2)-(L)Collin et (G) Valin,Audit et contrôle interne aspects financiers opérationnels et stratégiques, 3<sup>ème</sup> ed,1992,dalloz,p.p :6-19.

(3)-أحمدوش مدني، المرجع السابق، 53.



إن ضرورة الوفاء بهذه الاحتياجات أدى إلى توسع تطبيق مفهوم التدقيق في القطاع العام، كفحص ودراسة السياسات والإجراءات غير المالية من خلال الاستعانة بمختلف العلوم الاجتماعية والاقتصاد والقانون، واعتماد التقنيات الرقمية للتسيير والتدبير المحاسبي والمعلوماتية...<sup>(1)</sup>

## 2- تعريف التدقيق:

عرف التدقيق بأنه: "كل عمل يستهدف تقويم بنيات المراقبة الداخلية وفق مرجعيات علمية ومهنية دقيقة من أجل الوقوف على الخلل الذي تعاني منه المنظمة أو المؤسسة في شتى المجالات وذلك في من أجل السيطرة عليها والتنبؤ بتطوراتها".<sup>(1)</sup>

كما تم تعريف التدقيق بأنه: "تحر نقدي يسمح بفحص المعلومات المقدمة من طرف منظمة عمومية أو خاصة وتقييم الأعمال والنظم المطبقة في عين المكان، لأجل ترجمتها وتوظيفها إيجابيا." وجاء في تعريف آخر بأنه: "تقييم مستقل لمختلف عمليات التسيير والمراقبة الداخلية لمنظمة معينة في القطاع العام أو الخاص للتأكد من مدى احترام السياسات والتشريعات المتبعة، وهل المعايير الموضوعية تم احترامها وهل تم استعمال الموارد المتاحة بشكل فعال واقتصادي، وهل تحققت الأهداف المحددة."<sup>(3)</sup>

على أية حال فالتدقيق لا يمكن أن يباشر إلا بعد الترخيص للجهة المختصة بالتحقيق والبحث في معلومات تعد وتستعمل من قبل مصلحة إدارية من القطاع العمومي أو الخاص، وذلك للاضطلاع على واقعها الحقيقي وإعداد تقرير نقدي يبرز نتائج هذا البحث، ويقترح حلولاً ومقاربات تتوخى الجودة وتبسيط الإجراءات والتشريعات قصد تأهيل التسيير والعمل الإداري والمالي لهذه المصلحة.

**ج- أهداف التدقيق:** هدف التدقيق كتنقية تعتمد الأخذ بالمعطيات الداخلية والخارجية للمصلحة محل التدقيق إلى تحليل مبدأ المخاطرة الذي تعمل في ظلّه الوحدات الإدارية الإنتاجية، وهو يهدف على المستوي العمومي إلى التأكد من :

- تطبيق الأحكام القانونية المتعلقة بالعمليات موضوع التدقيق.
- تقييم درجة الاقتصاد والفعالية في الإدارة و في استعمال الموارد.

(1)- سعيد جفري، المرجع السابق، ص 47.

(2)- أحمدوش مدني، المرجع السابق، ص 54.

(3)-نجيب جيري، (الرقابة المالية بالمغرب بين الحكامة المالية ومتطلبات التنمية)، منشورات مجلة الحقوق المغربية 2012، ص 215.

- تقييم الفعالية التي تتم بها العمليات في المصلحة بناء على الأهداف المرسومة من طرف الدولة والإدارة المعنية.<sup>(1)</sup>

يتبين من محاولات التعريف السابقة أن أسس وأهداف هذا المفهوم تؤكد على الطبيعة النقدية والشمولية لتقنية الرقابة بواسطة التدقيق، والذي يشير إلى كل عمل يستهدف تقويم بنيات المراقبة الداخلية وفق مرجعيات عملية دقيقة من أجل الوقوف على الخلل الذي تعاني منه المنظمة أو الوحدة في شتى المجالات للتنبؤ بها والسيطرة عليها. وعلى هذا الأساس وكنتيجة للأخذ بتقنيات التدقيق ظهرت تفرعات متعددة لتطبيقه الأصلي، تأخذ مسميات المجالات موضوع البحث والتحري. وهكذا وإضافة إلى التقسيمات الرئيسية المتمثلة في التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي نجد أنواع كثيرة للتدقيق كالتدقيق التنظيمي والتدقيق الاستراتيجي والتدقيق القانوني... إلخ.<sup>(2)</sup>

**د- التدقيق في الجزائر:** أما في الجزائر فإن مصطلح التدقيق (Audit) لم يتفق حوله كل المختصين، فتعددت استعمالاتهم للمصطلح كفحص أو افتتاح أو تدقيق أو مراجعة أو رقابة مالية.

والملاحظة التي تفرض نفسها هنا: هو أنه حتى على مستوى الدول العربية بالرغم من الانتماء المشترك لمؤسسة المجموعة العربية للرقابة المالية والمحاسبة ليس هناك قاموس محدد حول استعمال تقنيات ومفاهيم الرقابة المالية أو حول التدقيق بالذات.<sup>(3)</sup>

يتبين مما سبق أن التدقيق مفهوم مركب ومعقد يشوبه الكثير من الخلط. فكثيرا ما يقصد به المراقبة المالية، في حين يمكن أن يمتد مفهوم التدقيق إلى ميادين واختصاصات واسعة تتجاوز المراقبة المالية. لقد اكتسب مقترَب التدقيق اشعاعا ونجاحا هاما عكستهما فعاليته والصورة المعاصرة والحديثة التي يقدمها بفعل أربع عوامل أساسية هي:

- غنى وخاصة وديناميكية المفهوم.
- المقاربة المتعددة الاختصاص.

---

(1)- نجيب جيري، المرجع السابق، ص 216.  
(2)- أحمدوش مدني، المرجع السابق، ص 55 و ما بعدها.  
(3)- محمد ولد أحمد ميناط، الأسس القانونية للرقابة العليا على الأموال العمومية في الدول العربية- دراسة مقارنة-مجلة المستقبل العربي، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، العدد 193 مارس، ص 116 وما بعدها.

- فعاليتها المنهجية.

- الخاصية النقدية في التحليل والمعالجة حتى أصبح يشبه بالفحص الطبي.

فالتدقيق نتاج لتطور تاريخي اقتصادي واجتماعي، لم يتوقف عن تطور مناهجه وآلياته منذ بداية القرن الماضي مرور بالحرب العالمية الثانية وبخاصة في السنوات الأخيرة. حيث عرف تحولات أساسية في الموضوع والمنهج وفي الميادين والمجالات التي يهتم بها ويتدخل فيها. فالتطورات التي عرفها لم تقتصر على مجال القطاع الخاص بل توسع تطبيقه ليشمل القطاع العمومي. كل ذلك من خلال اعتماد توجه شمولي يستعين بعدة علوم كعلم الاجتماع والعلوم القانونية والعلوم الاقتصادية... الخ. وكذا وبالتقنيات المعلوماتية في التسيير والتنفيذ.<sup>(1)</sup> لقد أثبت التطور الرقابي بواسطة تقنية التدقيق أهميته وفعاليتها في مختلف المجالات، الشيء الذي يستدعي تطبيقه على تسيير وتنفيذ الميزانية خاصة في ظل الواقع الذي توجد عليه تجربة التدقيق في الجزائر.

إن تطبيق التقنيات والمناهج العصرية للتدقيق في كندا وإنجلترا والولايات المتحدة وغيرها من الدول المتقدمة تطلب حقا تاريخية و تطورات اقتصادية واجتماعية وقانونية أدت إلى نتائج مهمة، دفعت الأمم المتحدة والمؤسسات المالية الدولية إلى الدعوة بإلحاح كبير لتطبيقه في القطاعات العمومية.<sup>(2)</sup> غير أن الإشكالية التي تطرح على الدول النامية ومنها الجزائر تتمثل في صعوبة تكييف و تطبيق هذه التقنيات في محيط سوسيو اقتصادي مخالف للمحيط الذي نشأت فيه.

وتزداد هذه الإشكالية حدة في الجزائر، لأن مجال التدقيق هو قبل كل شيء جزء من نظام ديمقراطي يرتكز على مبادئ الشفافية والمساءلة. وترسيخ هذه المبادئ في مجتمعاتنا الجزائري رهين بتبني إستراتيجية إشعاعية تعتمد على نشر ثقافة المساءلة والدفاع عن المال العام باعتباره ملكا للجميع. فالتدقيق مرتبط بالديمقراطية، وتطبيقه يتطلب حالة ذهنية ومحيطا مناسباً لتطوره، تنعدم فيه العلاقات الرئاسية المتشددة والتسلطية.<sup>(3)</sup>

(1)-أحميدوش مدني، المرجع السابق، ص 57.

(2)- إدريس خدري، (الفحص والتدقيق والتقييم الجهوي)، المجلة المغربية للقانون والاقتصاد والتنمية، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة الحسن الثاني، عين الشق، العدد 45، 2001، ص 20.

(3)- طاشمة بومدين، (الحكم الراشد، ومشكلة بناء قدرات الإدارة المحلية في الجزائر)، مجلة التواصل، جامعة باجي مختار- عنابة- عدد 26، جوان، 2010، ص 31 و ما بعدها.

## ب- مقترح تقييم السياسات العمومية:

يرتبط المظهر الثاني المتطور للرقابة التقييمية بالمقترح المعروف بتقييم السياسات العمومية. يجد هذا المقترح أسسه في الأنظمة الرقابية الانجلوسكسونية خاصة كندا والولايات المتحدة الأمريكية. و على الرغم من تعدد التعاريف التي أعطيت لهذا المفهوم فإنه يهدف في الأصل إلى قياس وإبراز مختلف التأثيرات الذاتية على السياسية العمومية المختارة. وقد اتخذ هذا النوع من التقييم أهمية متزايدة في مجال التطبيق كونه يبني على احترام أربعة قواعد أساسية هي الشمول والنظامية والدولة والاستقلالية تتجسد في أربعة مراحل أساسية هي:

- مرحلة تحليل وجمع المعطيات.
- مرحلة التحليل النقدي لهذه المعطيات.
- مرحلة تحديد النتائج.
- مرحلة الإعلان عن التوصيات والمقترحات.<sup>(1)</sup>

إذا كانت مقارنة تقييم السياسات العمومية قد عرفت تطورات هامة في الدول الانجلوسكسونية، فإنه على العكس من ذلك واجهت عدة صعوبات في الأنظمة الرقابية اللاتينية من أجل تبنيتها وتفعيلها خاصة في فرنسا، وذلك راجع لجملة اعتبارات سياسية وإدارية. وأيضاً إلى الدور الذي تمثله الأجهزة العليا للرقابة المالية في هذه الدول. وتزداد الصعوبات المرتبطة بتبني التوجه الرقابي أكثر بالنسبة لوضعية الدول النامية التي تفتقد في الغالب الشروط المادية والبشرية الأولية لإقرار هذا النوع من المراقبة. ومع هذا تعتبر هذه المقارنة أهم مراحل النظرية الحديثة وأنها تعمل على تقييم ولو بأثر رجعي التأثير الواقعي للسياسات العمومية من خلال الانجازات المحققة. وهي مقارنة تعرف انتشاراً واسعاً بفعل الجوانب الديمقراطية التي تحتوي عليها.<sup>(1)</sup>

وبالرغم من أن تطبيق هذا التوجه الرقابي على تنفيذ الميزانية العامة في الجزائر يظل عملية صعبة بسبب عدم توافر كل المعطيات الضرورية حول تأثير كل سياسة محتملة، فإن أهمية الأخذ بآليات وتقنيات مقترح السياسة العمومية تبدو ضرورية في ظل الإصلاحات المباشرة لتأهيل التسيير الإداري و الموازي.<sup>(2)</sup>

(1)- سعيد جفري، المرجع السابق، ص 44.

(2)- إدريس خدري، المرجع السابق، ص 21.

(3)- طاشمة بومدين، المرجع السابق، ص 32 و 33.

## المبحث الثالث: أنواع الرقابة المالية

أدى التطور المتلاحق لمفاهيم الرقابة المالية من الكلاسيكية إلى الحديثة، ومن التعدد في الجهات و الأجهزة التي تتولى ممارسة هذه المهمة والأشكال و الأوقات التي تمارس فيها، إلى بروز أنواع و أشكال كثيرة من صور الرقابة المالية التي شملتها فيما بعد النظرية العامة للرقابة المالية ، حيث تختلف أنواع الرقابة المالية التي تضطلع بها مختلف الهيئات والأجهزة في كل دولة من دول العالم بما في ذلك الجزائر، وذلك راجع إلى اعتبارات عدة كاعتبار الجهات القائمة بممارسة عملية الرقابة المالية (مطلب أول)، واعتبار الوقت والزمن الذي تم فيه هذه العملية (مطلب ثان)، وكذا طبيعة الرقابة ذاتها إن كانت حسابية تقليدية أو تقييمية حديثة (مطلب ثالث).

### المطلب الأول: أنواع الرقابة المالية من حيث الجهات القائمة بها

إذا نظرنا إلى الجهات القائمة بعملية الرقابة المالية في الجزائر، فإنه يمكن التمييز بين الرقابة الإدارية والرقابة السياسية (رقابة البرلمان والهيئات المحلية المنتخبة) والرقابة القضائية.

#### أولاً- الرقابة الإدارية:

وهي رقابة داخلية ذاتية تتم داخل السلطة التنفيذية نفسها، من خلال تعيين موظفين خاصين يضطلعون بهذه المهمة، أو من خلال تحديد هيئات رقابة مختصة تتولى هذه المهمة بمقتضى القانون، مثل أقسام المراجعة بمختلف الوزارات والمصالح والهيئات والمؤسسات العمومية، أو هيئات تابعة لوزارة المالية أو الخزينة العامة، و تشمل المراقب المالي و مديري الحسابات... وهي رقابة سابقة على الصرف في جلها.<sup>(1)</sup> إن الغرض من هذه الرقابة هو التأكد من دقة وسلامة كافة التصرفات المالية، ومد صحة الارتباطات المالية ومدى مطابقتها للقوانين واللوائح المالية.

إلى جانب الرقابة الإدارية السابقة على الصرف توجد أيضا رقابة لاحقة تتم من خلال إعداد حسابات شهرية أو فصلية أو سنوية على مستوى كل وزارة أو مصلحة، يقوم فيها المراقبون الماليون بفحص ومراجعة دفاتر الحسابات للتحقق من سلامة العمليات المالية التي تمت بعد الصرف، والتأكد من سلامة المركز المالي للمصلحة أو المؤسسة مع إعداد تقارير مالية ترفع إلى إدارة الميزانية بوزارة المالية<sup>(2)</sup>.

(1)- عبد الحميد القاضي، المرجع السابق، ص 310.

(2)- عبد الحميد القاضي، المرجع نفسه ص 311.

كذلك مايقوم به الرؤساء من مراقبة لمؤسسيهم في إطار الرقابة الإدارية التسلسلية العامة، حيث تتجلى فيها مراقبة الوزراء لأعمال موظفيهم فيما يتعلق بتنفيذ الميزانية.<sup>(1)</sup> إضافة إلى الرقابة الوصائية التي تمارسها السلطة الوصية على الهيئات العامة التابعة لها بما في ذلك مجال الرقابة المالية، مثل ما جاء في المادة 183 من قانون البلدية<sup>(2)</sup> من تدخل الوالي لتقديم ملاحظاته حول الميزانية غير المتوازنة أو التي لم تنص على النفقات الإلزامية، ليتم التداول بشأنها مرة ثانية وفي حال بقيت على حالها من دون تغيير ، فإن الوالي يتولى ضبطها تلقائياً.

وكذلك الحال فيما إذا ترتب على تنفيذ الميزانية عجز، ولم يتخذ المجلس الشعبي البلدي التدابير التصحيحية الضرورية، فإن الوالي يتدخل أيضاً لاتخاذ هذه التدابير ويأذن بامتصاص العجز على مدار سنتين أو أكثر(المادة: 184). كما يتدخل الوالي في حال وجود اختلال داخل المجلس الشعبي البلدي لاستدعائه لعقد دورة غير عادية للمصادقة على الميزانية بعد مرور الفترة القانونية لذلك، و إذا لم تحصل المصادقة يضطها الوالي نهائياً.(المادة 186)

لعل أهم وجه للرقابة المالية الإدارية أو الذاتية هو ما تقوم به وزارة المالية من مراقبة تنفيذ عقد النفقات، إضافة إلى الرقابة الشكلية التي يمارسها المحاسبون العموميون سواء على المستوى المركزي أو على المستوى المحلي بواسطة المفتشية العامة للمالية أو المراقبين الماليين. لكن ما يؤخذ على الرقابة الإدارية على تنفيذ الميزانية عدم استقلالية القائمين عليها فلا تكون مؤهلة لممارسة رقابة حقيقية وجادة وفعالة على كافة التصرفات المالية للحكومة، لأن السلطة التنفيذية هي التي تقوم بوضع قواعد المراقبة المالية، وهي التي تقوم بمباشرتها بنفسها بواسطة موظفيها الماليين.<sup>(3)</sup>

### ثانيا- الرقابة السياسية:

وتتولاها الهيئة التشريعية بما لها من سلطة مطلقة في الرقابة المالية، إذ الأصل أن مجال الرقابة المالية عائد إليها بالأساس وتباشرها بطرق مختلفة، كأن تتم مباشرة أثناء السنة المالية، من خلال

---

(1)- بعلي محمد الصغير ود/ يسري أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر، ص111.  
(1)- القانون رقم 11-10 المؤرخ في 22 يونيو 2011 يتعلق بالبلدية، ج ر رقم 37 مؤرخة في: 2011/07/03.  
(2)- عبد الحميد القاضي، المرجع السابق، ص311. و عادل الحيارى، (رقابة ديوان المحاسبة على الالتزام بالنفقة في الأردن)، مجلة دراسات العلوم الإنسانية ، المجلد 04، العدد 01 و 02 ، السنة 1977، ص 55 .

استجواب ومساءلة الوزراء كـمـمـثـلـيـن لـلـسـلـطـة التـنـفـيـذـيـة عـلـى وـفـق ما يـقـرـه الـدـسـتـور<sup>(1)</sup> و الـقـانـون<sup>(2)</sup> عـن كـيـفـيـة تـنـفـيـذ المـيزانـيـة، و قد يـؤـدي ذـلـك إـلـى قـيـام المـسـؤـولـيـة السـيـاسـيـة للـوزـيـر مـحـل المـسـاءـلـة أـمـام أـعـضـاء الـبـرلـمـان.

كـما لـها حـق مـراقـبـة الـاعـتـمـادـات الإـضـائـيـة الـتي تـطـلـبـها الـحـكـومـة، كـما يـحـق للـبـرلـمـان أن يـطـلـب إـلـى جـهـات الرـقـابـة المـسـتـقـلـة أـي :مـجـلـس المـحـاسـبـة الـقـيـام بـفـحـص ودراسة المـلـفـات ذـات الأهمـيـة الـوـطـنـيـة الـتي تـدخـل فـي نـطـاق اـخـتـصـاص المـجـلـس<sup>(3)</sup>. حـيـث تـتـجـلـى الرـقـابـة الـقـبـلـيـة للـبـرلـمـان أـثـنـاء إـعـداد المـيزانـبـة مـن خـلال المـصـادـقـة عـلـى قـانـون المـالـيـة و اعـتـمـادـه ، فـتـتـولـى لـجـنـة المـيزانـيـة و المـالـيـة بـالمـجـلـس الشـعـبـي الـوـطـنـي درـاسـة و مـناقـشـة مـشـرـوع قـانـون المـالـيـة مـع مـمـثـل الـحـكـومـة (وزـيـر المـالـيـة)، و تـنـهـي أـعـمـالـها بـوضـع تـقـرـيـر تـمـهـيـدـي تـضـمـنـه مـلـاحـظـاتـها و اقـتـراحـاتـها مـع مـراعاة أـحـكام المـادـة 121 مـن الـدـسـتـور. يـتم عـرض هـذا التـقـرـيـر عـلـى المـجـلـس الشـعـبـي الـوـطـنـي لمـناقـشـته أـمـام النـواب فـي جـلـسـة عـامـة تـطـرح فـيـها كـل القـضايـا و المـشـاكـل المـتـعـلـقـة بـالسـيـاسـة المـالـيـة، و مـدى الـالـتـزام بـتـنـفـيـذ قـانـون المـالـيـة السـاري المـفـعـول مـن طـرف مـخـتـلـف الـوزـارـات و مـصـالـح الـدولـة<sup>(4)</sup>.

ثم يـصـوت الـبـرلـمـان و يـصـادق عـلـى مـيزانـيـة الـدولـة بـغـرفـتيـه مـع مـراعاة أـحـكام المـادـة 121 مـن الـدـسـتـور<sup>(1)</sup>. كـما يـمـكـن اعـتـمـاد لـجـنـة تـحـقـيـق بـرلـمـانـيـة فـي أـي مـسـألـة تـتـعـلـق بـالمـصـلـحـة العـامـة و بـخـاصـة مـاتـعـلـق بـالإـيرـاد و الإـنـفـاق العـام. و يـمـكـن لـهـذـه اللـجـنـة أن تـسـتـمـع إـلـى أـي شـخـص و أن تـعـاين أـي مـكان و أن تـطـلـع عـلـى أـيـة و ثـيـقـة أو مـعـلـومـة تـرى أن لـها عـلاـقـة بـمـوضـوع التـحـقـيـق، بـاسـتـثـناء ما يـكـتـسـي طـابـعا سـريـا أو اسـتـراتـيـجـيـا يـهـم الدـفاع الـوـطـنـي و المـصـالـح الـحـيـويـة لـلاقتـصـاد الـوـطـنـي، و أـمـن الـدولـة الدـاخـلـيـة و الـخـارجـيـة. و 102. للـنـواب و الـحـكـومـة و أـعـضـاء اللـجـنـة التـقـدم بـاقـتـراح تـعـديـلات مـكتـوبـة أـمـام اللـجـنـة المـخـتـصـة لمـناقـشـتها.

تـقـوم هـذه اللـجـنـة بإعـداد تـقـرـيـر مـفـصـل عـن نـتـائـج تـحـقـيـقاتـها ، يـسـلم التـقـرـيـر إـلـى كـل مـن رـئـيـس المـجـلـس الشـعـبـي الـوـطـنـي أو رـئـيـس مـجـلـس الأـمة حـسـب الـحـالـة، الـذي يـمـكـن أن يـقـرر

(1) - : المـواد 133 و 134 مـن دـسـتـور 1996 المـعـدل و المـتـم.

(2) - المـواد مـن 65 إـلـى 75 مـن القـانـون العـضـوي رـقـم 99-02 الصـادر فـي 08 مـارـس 1999 المـخـد لـتـنـظـيـم المـجـلـس الشـعـبـي الـوـطـنـي و مـجـلـس الأـمة، و عـمـلـمـا، و كـذا العـلاـقـات الوـظـيـفـيـة بـيـنـهـما و بـيـن الـحـكـومـة، الجـريدـة الرـسـمـيـة للـجـمـهـوريـة الـجـزائـريـة لـسـنـة 1999 م، العـدـد 15، ص 18 و 19.

(3) - المـواد 84 و 135 و 136 و 137. مـن دـسـتـور 1996. و المـواد مـن 50 إـلـى 64 مـن القـانـون نـفـسـه.

(4) - بـعـلـي مـحـمـد الصـغـيـر و آخـرـون، المـالـيـة العـامـة، مـرـجـع سـابق، ص 100 و 101.

(5) - المـادـة 161 مـن دـسـتـور 1996. و المـواد مـن 76 إـلـى 86 مـن القـانـون العـضـوي المـتـعـلـق بـالـبـرلـمـان السـابق الذـكـر.

نشره جزئيا أو كلياً. كما يبلغ هذا التقرير قبل النشر إلى كل من رئيس الجمهورية ورئيس الحكومة.<sup>(1)</sup>

كما تتجلى رقابة البرلمان في مرحلة تنفيذ الميزانية بصورة واضحة لدى مناقشة قانون المالية التكميلي الذي تتقدم به الحكومة للبرلمان أثناء السنة المالية بغرض تكملة أو تعديل بعض الأوضاع المستجدة.<sup>(2)</sup> يمكن للبرلمان أيضا أن يمارس رقابة بعدية من خلال العرض الذي يجب أن تقدمه الحكومة للبرلمان عن استعمال الاعتمادات المالية، التي أقرتها لكل سنة مالية وتختتم السنة المالية فيما يخص البرلمان بالتصويت على قانون يتضمن تسوية ميزانية السنة المالية المعنية من قبل كل غرفة من البرلمان.

كما أن قانون ضبط الميزانية يعطي الفرصة للبرلمان لمراقبة الحكومة على تنفيذ قانون المالية وعند الاقتضاء قوانين المالية التكميلية أو المعدلة الخاصة بكل سنة مالية من إلزام الحكومة بتقديم البيانات والوثائق اللازمة التي تمكن البرلمان من ممارسة عملية الرقابة.<sup>(3)</sup> يبقى أن هذا النوع من الرقابة المالية يؤخذ عليه أنه قاصر ومعيّب، بسبب عدم إمام أعضاء الهيئة التشريعية بالمواضيع الفنية والتقنية المعقدة المتعلقة بعملية الرقابة وضبط الحسابات، ولذلك عادة ما تكلف لجنة خاصة بهذه المهمة، تنتقى من بين أعضاء النواب الأكثر خبرة ودراية بشؤون المالية العامة، مثل اللجنة المالية في فرنسا، ولجنة الخطة والميزانية في مصر<sup>(4)</sup>، ولجنة المالية والميزانية في الجزائر و التي تختص بالمسائل المتعلقة بالميزانية والقانون العضوي المتعلق بقوانين المالية، ونحوها من المسائل المالية<sup>(5)</sup>.

رغم كل هذا يرى بعض الفقهاء أن عملية الرقابة المالية التي يقوم بها البرلمان في أي دولة تفضل قاصرة وغير مرضية ما لم تدعم برقابة الهيئات المستقلة كمجلس المحاسبة في الجزائر.<sup>(6)</sup>

(1)- بعلي محمد الصغير وآخرون، المالية العامة، مرجع سابق، ص 114.

(2)- المادة 160 من دستور 1996 المعدل والمتمم.

(3)- المادة 5 من القانون 84-17 الصادر في 7 يوليو 1984 المتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 28، سنة 1984.

(4)- عبد الحميد محمد القاضي، المرجع السابق، ص 312.

(5)- المادة رقم 19 والمادة رقم 23 من النظام الداخلي للمجلس الوطني، الصادر في 30 يوليو 2000، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، لسنة 2000، العدد 46، ص 13 و 14.

(6)- عبد الحميد محمد القاضي، المرجع السابق، ص 312. ود/ عواضة، المرجع السابق، ص 313.



أخيرا يجدر أن أنه وعلى ضوء المادة السابعة من الأمر (95-20 المعدل والمتمم) المتعلق بمجلس المحاسبة التي تحدد مجموع الهيئات والمرافق العامة التي تخضع لرقابة هذا المجلس، بأن عملية التسيير المالي لميزانية غرفتي البرلمان تخضع لمراقبة مجلس المحاسبة أيضا كباقي المؤسسات العامة الأخرى بنص المادة 104 من القانون العضوي المتعلق بالبرلمان.

### ثالثا- الرقابة القضائية (المستقلة)

عادة ما توكل مهمة الرقابة المالية المستقلة إلى هيئة قضائية مختصة، تتولى فحص الحسابات وتدقيقها، واكتشاف الأخطاء والمخالفات المالية والتنبيه عنها، ومتابعة كل مظاهر الغش وتبديد المال العام وتبذيره، وقد تتولى معاقبة المخالفين أو إحالتهم إلى القضاء الجزائي لمتابعتهم في التهم المنسوبة إليهم، وعليها أن تقدم تقريرا سنويا حول حصيلة عملها طيلة السنة إلى رئيس الجمهورية أو البرلمان أو إليهما جميعا، وأوضح مثال على ذلك محكمة الحسابات في فرنسا وإيطاليا وبلجيكا، والجهاز المركزي للمحاسبات في مصر<sup>(1)</sup>.

أما في الجزائر فإن عملية الرقابة المالية المستقلة منوطة بمجلس المحاسبة في حدود الاختصاص الذي خوله إياه القانون، وقد نص دستور 1996 المعدل على أن هذه الرقابة تكون بعدية وليست قبلية<sup>(2)</sup>، على غرار ما هو موجود في فرنسا حيث لا تمارس محكمة الحسابات الفرنسية أي نوع من أنواع الرقابة المسبقة<sup>(3)</sup>.

كما نصت المادة الثانية/ فقرة أولى من قانون مجلس المحاسبة على مايلي : " يعتبر مجلس المحاسبة المؤسسة العليا للرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية..."، وبهذا تكون هاتان المادتان الدستورية والقانونية قد فصلتا في نوع الرقابة المالية التي يمارسها مجلس المحاسبة في الجزائر من أنها رقابة بعدية لاحقة.

في هذا الإطار يتمتع مجلس المحاسبة في الجزائر باختصاص إداري واختصاص قضائي في مباشرة الرقابة المالية البعدية على المال العام، جاء في المادة الثالثة من الأمر رقم 95-20 المعدل و المتمم بالأمر: 10-02 مايلي: "مجلس المحاسبة مؤسسة تتمتع باختصاص إداري وقضائي في ممارسة المهمة الموكلة إليه". -

(1)- عبد الكريم صادق وآخرون، المرجع السابق، ص441 وما بعدها. ود/ عواضة، المرجع السابق، ص251 .

(2)- المادة: 170 من دستور 1996 المعدل.

(3)- مسعود شيهوب، المرجع السابق، ج2، ص239.

كما نصت قوانين الجماعات الإقليمية على اختصاص مجلس المحاسبة بإجراء الرقابة المالية على كل من البلديات و الولايات طبقاً للتشريع المعمول به. حيث نصت المادة 175 قانون البلدية على مايلي: "تم مراقب وتدقيق الحسابات الإدارية للبلدية وتطهير حسابات التسيير الخاصة بها من طرف مجلس المحاسبة طبقاً للتشريع الساري المفعول".<sup>(1)</sup> ونصت المادة 175 من قانون الولاية على مايلي: "يمارس مجلس المحاسبة مراقبة الحساب الإداري وحساب تسيير المحاسب وتطهيرهما طبقاً للتشريع المعمول به."<sup>(2)</sup>

إن مجال رقابة مجلس المحاسبة على المال العام هو محور من محاور هذه الراسة المستفيضة لذلك سأكتفي هنا بهذا القدر، لأعود إليه بالتفصيل وبشيء من الدقة في الباب الأخير من هذه الرسالة.

### المطلب الثاني: أنواع الرقابة المالية من حيث طبيعتها

تنقسم الرقابة المالية بطبيعتها إلى اعتبارين مختلفين: اعتبار كلاسيكي، واعتبار حديث.

#### أولاً - الاعتبار الكلاسيكي

يقسمها أصحاب هذا الاعتبار إلى قسمين: رقابة حسابية ورقابة تقييمية.

#### 1- الرقابة الحسابية

يتعلق هذا النوع من الرقابة بمراجعة الدفاتر الحسابية ومستندات الصرف والتحصيل، ومدى تطابق ذلك مع الاعتمادات المخصصة في كل بند من بنود الميزانية العامة، وكذا مدى مطابقتها للقوانين واللوائح المالية. وقد سبقت الإشارة إلى أن هذا النوع من الرقابة يعتبر بمثابة رقابة تقليدية، يمارسها مجلس المحاسبة في إطار عملية التدقيق في مستندات المحاسبين العموميين ومراجعتها، وبدقق في صحة العمليات المادية الموصوفة فيها ومدى مطابقتها مع الأحكام التشريعية والتنظيمية المطبقة عليها<sup>(3)</sup>.

#### 2- الرقابة التقييمية

يتجاوز هذا النوع ما تناوله النوع السابق، من مجرد مراجعة الحسابات والتأكد من سلامة الدفاتر الحسابية إلى محاولة تقييم النشاط الحكومي نفسه إن كان قد حقق الأهداف المرجوة من

(1)- القانون رقم 11-10 المتعلق بالبلدية.

(2)- القانون رقم 12-07 المؤرخ في 21 فبراير 2012 يتعلق بالولاية. ج ر رقم 12 مؤرخة 29 فبراير 2012.

(3)- المادة 74 من الأمر 95-20 السابق.

تنفيذ الميزانية أم لم يحقق، ومدى تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية والاجتماعية في الدولة والمجتمع.<sup>(1)</sup> يعتبر هذا النوع من الرقابة المالية من أحدث أنواع الرقابة المالية، خاصة بعد تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي وازدياد حجم النفقات العامة، واتساع الوعاء الضريبي على المواطن. أين غدت الحاجة ماسة جدا إلى اعتماد أسلوب الرقابة التقييمية كأسلوب ناجح لمتابعة الخطط الاقتصادية، ومدى كفاءة الحكومة في إدارة وتنفيذ هذه المشروعات والخطط.<sup>(2)</sup>

## ب- ثانيا: الاعتبار الحديث

تقسم بهذا الاعتبار إلى: رقابة المشروعات والرقابة المحاسبية والرقابة الاقتصادية والرقابة على البرامج.

### 1- رقابة المشروعات

تعني أن يكون التصرف القانوني ذي الآثار المالية مطابقا للقانون بمفهومه العام والواسع، وهذا يشمل رقابة الشكل التي تهتم بصفة العضو أو الهيئة التي تصدر عنها التصرفات المالية، ورقابة الموضوع التي تهتم بطبيعة التصرف ومضمونه.<sup>(3)</sup>

### 2- الرقابة المحاسبية

عرف هذا النوع من الرقابة على إثر تطور المفاهيم الحاسبية كنتيجة لتطور مفهوم الميزانية وتقسيماتها. وقد تطور هذا النوع من مستوى الرقابة الحاسبية على الحسابات الختامية إلى الرقابة على جميع المعاملات المالية وتفصيلها وذلك للتأكد من صحة الإجراءات المتبعة، وكفاية المستندات المطلوبة، وأن عمليات الصرف قد تمت في حدود الاعتمادات المقررة وكذا صحة الأرقام الحاسبية لما تم تحصيله. ثم أصبح الجمع بين هذين النوعين من الرقابة هو المعتمد، وذلك بعد تطور علمي المالية والمحاسبة، والأخذ بمبادئ تخطيط الميزانية.<sup>(4)</sup>

### 3- الرقابة الاقتصادية

ظهر هذا النوع من الرقابة بعد الحرب العالمية الثانية بهدف إصلاح ما دمرته الحرب، لمواجهة الكساد وتحقيق الازدهار الاقتصادي. ويهدف إلى مراجعة أنشطة السلطات العامة من

(1)- محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص35.

(2)- عبد الكريم صادق وآخرون، المرجع السابق، ص448.

(3)- يوسف شباط، المالية العامة، الجزء الثاني، جامعة دمشق، سوريا، 1995، ص236.

(4)- محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص36.

حيث تنفيذ المشروعات والبرامج للوقوف على ما تم تنفيذه من أعمال ولبيان مواضع الخلل والضعف في هذا التنفيذ. بالإضافة إلى التأكد من كفاءة السلطات المشرفة على التنفيذ وحسن سير العمل في الآجال المقررة، وكذا مدى تحقيق النتائج المرجوة. حيث تشمل الرقابة الاقتصادية على رقابة الكفاءة وتعني تحقيق أكبر النتائج بأقل ما يمكن من التكاليف، وعلى رقابة الفعالية وهي الرقابة على مدى تحقيق النتائج المرجوة.<sup>(1)</sup>

#### 4- الرقابة على البرامج:

يعنى هذا النوع من الرقابة بمدى تحقيق خطط وأهداف كل جهة عامة.<sup>(2)</sup>

#### المطلب الثالث: أنواع الرقابة المالية من حيث الوقت الذي تتم فيه

أما باعتبار الوقت الذي تتم فيه عملية الرقابة المالية في الجزائر، فإنها على غرار باقي الدول تكون هذه العملية إما رقابة سابقة على التنفيذ، وإما رقابة مرافقة للتنفيذ وإما رقابة لاحقة عليه، أي على تنفيذ الميزانية. ومن الوجهة العملية فالأنواع الثلاثة تكمل بعضها.

#### أولاً- الرقابة السابقة:

يسمى هذا النوع من الرقابة أيضا بالرقابة القبلية، وتتناول جانب النفقات العامة دون الإيراد العام حيث لا يجوز لأي جهة أمرة بالصرف دفع أي مبلغ ما لم تحصل على موافقة الجهة المختصة بالرقابة قبل الصرف، فقد تتولى هذه الرقابة إدارة داخلية تتبع الجهة نفسها التي تقوم بالصرف مثل أقسام ووحدات المراجعة في الوزارات والمصالح المختلفة، أو تكون تابعة لوزارة المالية كالمراقب المالي.<sup>(3)</sup>

ظهرت الرقابة المسبقة على النفقات العمومية في فرنسا مع نهاية القرن التاسع عشر للميلاد، وكانت تمارس في بداية ظهورها من طرف موظفين يعينهم الوزراء من بين الموظفين التابعين لمصالحهم، وهذه الوضعية لم تكن تسمح بممارسة رقابة فعالة، طالما أن الأعوان المكلفين بها يخضعون لسلطة الوزير الذي يراقبون نشاطه لذلك أصبح تعيينهم فيما بعد من صلاحيات وزير المالية يخضعون لسلطته.<sup>(4)</sup>

(1)- محمد اسماعيل محمد، الرقابة المالية على مردود إنفاق الأموال، مطبعة المعارف، الشارقة، 1994، ص 16. ود/ محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص 37.

(2)- فهمي محمود شكري، المرجع السابق، ص 11.

(3)- عبد الكريم صادق بركات وآخرون، المرجع السابق، ص 444.

(4)- عبد الحميد محمد القاضي، المرجع السابق، ص 308.

أما في الجزائر، فتمارس الرقابة المسبقة على النفقات العمومية من طرف أعوان تابعين لوزارة المالية يسمون مراقبين ماليين. قد تتخذ الرقابة قبل الصرف صورا وأشكالا متعددة كالتصريح للبنك المركزي بوضع المبالغ التي وفق عليها البرلمان تحت تصرف الأمرين بالصرف في المصالح والوزارات المختلفة للإنفاق منها. أو تتضمن ضرورة الحصول مقدما على إقرار الجهة المختصة بصحة كل عملية على حدة من الوجهة القانونية. إلى ما هنالك من الأشكال والصور.<sup>(1)</sup>

فإذا تمت عملية الرقابة السابقة بفعالية ونجاح فلا شك أنها تمنع من ارتكاب المخالفات المالية ابتداء لذلك سميت بالرقابة الوقائية، كما تقلل من حجم المسؤولية على عاتق مختلف الوزارات والمصالح في الدولة.

الجدير بالذكر أن مجلس المحاسبة في الجزائر لا يتمتع بهذا النوع من الرقابة السابقة بصريح العبارة الوارد بنص المادة 01/171 من دستور 1996.

إن مما يعيب هذا النوع من الرقابة كونها تؤدي إلى عرقلة سير المرافق العامة، والإبطاء في أعمالها بسبب طول الإجراءات التي تستغرقها هذه الرقابة القبليّة قبل مباشرة عملية الصرف<sup>(2)</sup>.

### ثانيا- الرقابة المرافقة:

وتسمى أيضا بالرقابة الآنية، وتتمثل هذه الرقابة في مختلف عمليات المتابعة التي تتولاها الجهات المختصة بالرقابة في الدولة على ما تقوم به السلطة التنفيذية من نشاط مالي يتعلق بالنفقات العامة وكذا الإيرادات العامة الواردة بميزانية الدولة.

عادة ما تمارس هذه الرقابة والتي ترافق التنفيذ من قبل اللجان البرلمانية المختصة، وكذا الجهات الإدارية التي تتولى الرقابة الداخلية. كما تتميز بالاستمرارية والشمول، حيث تبدأ مع تنفيذ الأعمال وتساير مختلف خطوات التنفيذ.

من أهم إيجابيات هذه الرقابة أنها تساعد على اكتشاف الأخطاء والانحرافات فور وقوعها، فتعطي بذلك الفرصة على اتخاذ مايلزم من إجراءات تصحيحية. وهذا النوع أسلم وأقل تعرضا للنقد من النوعين الآخرين (الرقابة السابقة واللاحقة).<sup>(3)</sup>

(1)- عبد الكريم صادق بركات وآخرون، المرجع السابق، ص445. و عبد الحميد محمد القاضي، المرجع السابق، ص308.

(2)- محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص33.

(3)- المرجع نفسه، ص34.

### ثالثا- الرقابة اللاحقة:

وتسمى أيضا بالرقابة البعدية، وتتناول جانب النفقات العامة والإيرادات العامة و الوسائل المادية و الموارد و الأموال العمومية على حد سواء. فهي رقابة بعدية لمعالجة الأخطاء وتصحيحها، ولتحميل المسؤولية لكافة الجهات الخاضعة لهذه الرقابة، ولا تبدأ إلا بعد انقضاء السنة المالية. تتخذ الرقابة اللاحقة أشكالا متعددة ، مثل الرقابة التي يقوم بها البرلمان من خلال مناقشة بيان السياسة العامة بعد كل سنة من عمل الحكومة لتقييم نشاطها وآدائها. وقد تتولاها إدارة تابعة للوحدات الحكومية، أو إدارة تابعة لوزارة المالية كالحزينة العمومية أو المفتشية العامة للمالية<sup>(1)</sup> التي تختص بممارسة الرقابة على التسيير المالي والمحاسبي لمصالح و أجهزة الدولة المركزية، الجماعات الإقليمية وجميع الهيئات الأجهزة الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية.

كما تشمل رقابتها المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وهيئات الضمان الاجتماعي وهيئات ذات الصبغة الاجتماعية والثقافية التي تستفيد من مساعدات مالية من قبل الدولة أو من الجماعات المحلية أو أي هيئة عمومية.<sup>(2)</sup> في الغالب أن الرقابة الإدارية اللاحقة تقتصر هنا على المراجعة الحسابية والمستندية لكافة العمليات المالية لكشف التلاعب بالأموال العامة. وربما تمتد إلى مستوى التأكد من مدى كفاءة الوحدة الإدارية في استخدام الأموال العامة.<sup>(3)</sup>

إن الأجمع و الأكثر جدية في عملية الرقابة اللاحقة أوالبعدية هو أن تتولاها هيئة مستقلة عن السلطة التنفيذية، وذلك ما يضطلع به مجلس المحاسبة في الجزائر حسب ما نص عليه دستور 1996، حيث جاء في المادة 1/170 منه مايلي: "يؤسس مجلس محاسبة يكلف بالرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية..."

كما نص قانون مجلس المحاسبة على أنه: "يعتبر مجلس المحاسبة المؤسسة العليا للرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية..."<sup>(4)</sup>. بهذه الصفة يمكن للمجلس أن يدقق في شروط وكيفيات استعمال الهيئات للموارد والأموال العامة التي تدخل في نطاق اختصاصه، و يقيم عمليات التسيير الواقعة بشأنها، كما يتأكد من مدى مطابقة هذه العمليات المالية والمحاسبية التي تقوم بها هذه الهيئات و المؤسسات للقوانين و التنظيمات المعمول بها في الدولة.<sup>(5)</sup>

(1)- عبد الرزوف جابر ، المرجع السابق، ص25.

(2)- مثل رقابة المفتشية العامة للمالية و مجلس المحاسبة في الجزائر.

(3)- صادق بركات وآخرون، المرجع السابق، ص446 و 447. وعبد الحميد القاضي، المرجع السابق، ص308، 309.

(4)- المادة: 1/03 من القانون 95-20 نفسه.

(5)- المادة: 2/03 من القانون 95-20 السابق

# الفصل الثاني

القواعد والأحكام العامة للرقابة المالية

تزايد اهتمام المنظمات الدولية والإقليمية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وكذا الجمعيات العلمية والفنية المهمة للرقابة المالية في الوقت الحاضر بوضع المعايير العامة والقواعد الأساسية لنجاح عملية الرقابة على المال العام في أي دولة، والتي ينبغي توافرها في مختلف الأجهزة الداخلية والخارجية القائمة على الرقابة من استقلال وحياد حقيقي في ممارسة اختصاصها ومهامها، وما ينبغي أن تتوافر عليه من كفاءة مهنية ضرورية، وما ينبغي بذله من عناية مهنية لازمة نابعة من الضمير المهني والقناعة بجدوى الأهداف مما يمكن هذه الأجهزة من استخدام الإجراءات والوسائل الرقابية بكفاءة ومقدرة عالية (مبحث أول).

حيث تقوم الأجهزة الرقابية بتنفيذ نشاطها في الرقابة على الوحدات الإدارية القائمة على تنفيذ الميزانية باعتماد بعض الأساليب الرقابية المختلفة، فقد تعتمد أسلوب الرقابة الشاملة، أو تقتصر على أسلوب الرقابة الانتقائية، وهي أساليب رقابية تتناول جوانب تتعلق بكيفيات التنفيذ. وقد تتم الرقابة المالية بشكل مستمر أو بشكل دوري أو بشكل مفاجئ. وهي أساليب رقابية تتناول جانب الوقت الذي يقع فيه تنفيذ الأنشطة الرقابية .

كما تتولى الأجهزة الرقابية ممارسة نشاطاتها الرقابية على تنفيذ الميزانية بطرق مختلفة كاعتماد طريق الملاحظة والمتابعة لمختلف العمليات المالية، واعتماد تقنيات التدقيق والفحص، وتكريس نظام الحوافز والمكافآت لتنمية العنصر البشري (مبحث ثان).

تعتمد عملية الرقابة أيضا على وسائل وأدوات يستخدمها القائمون بأعمال الرقابة للحصول على البيانات الهامة والمعلومات المفيدة لفحصها والتحقق من مدى صحتها، و التي توفر لهم أدلة للإثبات تخولهم القدرة على إبداء الرأي وإسناد التقارير الرقابية إزاء النتائج المتوصل إليها من عمليات التحري والفحص والتدقيق التي قاموا بها. والتي تتجسد بالأساس في الميزانية العامة كوسيلة أساسية للرقابة وكذلك التقارير الحسابية المختلفة مثل التقارير الدورية والحساب الختامي و التقارير الرقابية (مبحث ثالث).

### **المبحث الأول: القواعد العامة للرقابة المالية على تنفيذ الميزانية العامة**

لقد تم اعتماد الكثير من المعايير والقواعد الرقابية الحديثة من قبل المنظمات الدولية لأجهزة الرقابة المالية والمحاسبة، والجمعيات العلمية والفنية المختصة في هذا الشأن. وذلك من أجل أن تتم عملية الرقابة على المال العام بنجاح وفعالية، إذ ينبغي على مختلف الأجهزة الداخلية والخارجية القائمة على الرقابة أن تحرص على تبنيها والعمل بمقتضاها، فتعمل على تحقيق الاستقلال والحياد



الحقيقتين في ممارسة اختصاصها ومهامها، لأن استقلال أجهزة الرقابة على تنفيذ الميزانية بصورة حقيقية هو من أهم القواعد الأساسية التي قررتها المؤتمرات الدولية المتوالية لأجهزة الرقابة المالية والمحاسبة. فقد صارت هذه القاعدة بمثابة المبدأ العام في الضمير الإنساني لم يعد من المقبول إنكاره أو تجاوزه، وأصبح تطبيق هذا المبدأ ضرورة حتمية لتأمين رقابة فعالة على تنفيذ الميزانية العامة بكفاءة و اقتصاد ونباعة<sup>(1)</sup>. (مطلب أول).

كما يجب عليها أن تعمل على تزويد مؤسساتها بالكفاءة المهنية الضرورية، وأن تحمل كل موظفيها على بذل المستوى المطلوب من العناية المهنية اللازمة، وذلك حتى تتمكن هذه الأجهزة من استخدام الإجراءات والوسائل الرقابية بكفاءة ومقدرة عالية. إن توافر عنصري الكفاءة والعناية اللازمتين يعني توفر العنصر المهني الكفء والكوادر المؤهلة فنيا في الأجهزة القائمة بالرقابة على تنفيذ الميزانية العامة لارتباطها بأنشطة الإدارة العامة التي أصبحت تتضمن جوانب فنية ذات تخصصات دقيقة وخبرات على مستوى رفيع. فعملية الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة تتسم بطابع فني ينفذها مراقبون مختصون، ينبغي أن يكونوا على قدر كبير من التحلي بالشروط المطلوبة لهذه الوظيفة فيما سطرته المنظمات الدولية والإقليمية في مؤتمراتها الدورية حول الرقابة المالية في كل دول العالم. زيادة على مستوى التطور الهائل في أجهزة الرقابة بمختلف الأساليب والطرق من تدريب وتعليم وتأهيل فني ومهني، يمكن من القيام بالمهمة الرقابية المسندة إليها بكل كفاءة وفعالية، فضلا عما يجب بذله من عناية فائقة في أداء النشاط المالي أثناء تنفيذ الميزانية والقيام بمختلف التصرفات المالية<sup>(1)</sup>. (مطلب ثان).

### المطلب الأول: الاستقلالية والحياد

إن تحقيق الاستقلال والحياد التامين للقائمين بأعمال الرقابة يتطلب توفر الضمانات الكافية التي تحميهم من تعسف الإدارة وبطشها، بحيث يكون للمراقب فردا كان أو جهازا الحصانة الكافية التي تمكنه من أداء واجبه وإبداء آرائه بكل حرية.<sup>(1)</sup> فمتى ضمنت الأجهزة الرقابية على تنفيذ الميزانية العامة استقلالها القانوني (فرع أول) و استقلالها السياسي (فرع ثان) وكذا الاستقلال الإداري والمالي (فرع ثالث) شكلا ومضمونا استطاعت أداء مهامها بفاعلية ونباعة واقتصاد.

(1)- عطاالله سالم جويعد الصرايرة، الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة في النظام الأردني - دراسة مقارنة - رسالة دكتوراه، كلية الحقوق/ عين شمس، مصر، 1999، ص 248 و 249.

(2)- عطاالله سالم جويعد الصرايرة، المرجع نفسه، ص 250.

## الفرع الأول: الاستقلال القانوني

فمن الناحية القانونية كلما كان استقلال أجهزة الرقابة مدعما بنصوص قانونية وتطبيقية كان العمل الرقابي أكثر فعالية وكفاءة، إذ يجب النص على استقلال أجهزة الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة في دستور الدولة وقوانينها ولوائحها التي تنظم عمل الجهاز الإداري بصورة عامة والجهاز الرقابي بصورة خاصة. فضلا عن تقرير الحماية التشريعية اللازمة لهذا الاستقلال توجب الرجوع إلى محكمة عليا للطعن في أي تدخل يتضمن المساس باستقلال أجهزة الرقابة المالية أو التدخل في صلاحياتها الرقابية وبخاصة أجهزة الرقابة المالية المستقلة التي يجب أن تكفل لها النصوص الدستورية الاستقلال الوظيفي والمالي كي تتمكن من أداء مهامها على أكمل وجه<sup>(1)</sup>.

## الفرع الثاني: الاستقلال السياسي

ج - من الناحية السياسية يجب ألا يؤدي استقلال أجهزة الرقابة المالية إلى حدوث علاقات عدائية ونشوب الحرب بين أجهزة الرقابة والأجهزة التنفيذية الخاضعة لرقابتها، فلا بد أن تتم هذه الرقابة بصورة موضوعية وغير متحيزة، وألا تضعف العلاقة بين أجهزة الرقابة وكل من السلطتين التنفيذية والتشريعية التي تمثل عينها الساهرة في حماية المال العام، وهي الأداة الرئيسية لتوفير المعلومات وعرض النتائج الرقابية على تنفيذ الميزانية العامة في الدولة. وبصورة عامة يمكن القول أن استقلال أجهزة الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة يعكس الفلسفة السائدة في الدولة، وأنه لا وجود لرقابة حقيقية على تنفيذ الميزانية العامة دون وجود استقلال حقيقي لأجهزة الرقابة على اختلاف أنواعها.<sup>(2)</sup>

## الفرع الثالث: الاستقلال الإداري المالي

يجب أن يوفر نظام الإدارة السلمية استقلال وحدة الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية، حيث يكون ارتباط المراقبين مباشرة برئيس الوحدة الرقابية استثناء من التدرج الوظيفي أو أن يكون ارتباطهم مع جهة الرقابة الخارجية. كذلك ينبغي أن تكون وحدات الرقابة الداخلية على مستوى عال من التنظيم على غرار دعمها ماليا وإداريا ومدتها بالإرشادات والمساعدات الفنية اللازمة من قبل أجهزة الرقابة المالية المستقلة التي تتولى فص نظام الرقابة الداخلية و التنظيم الإداري وكفاية الأداء بالنسبة لكل جهة. كما تلعب القدرات المهنية والمهارات الفنية دورا أساسيا في تحقيق

(1) - الكفراوي، المرجع السابق، ص 64 و 65.

(2) - طارق الساطي، (إعلان ليما بشأن المبادئ الأساسية للرقابة المالية) مجلة الرقابة المالية، السنة الأولى، العدد 01، أكتوبر 1982، ص 08.

إستقلالية جهات الرقابة الخارجية، ذلك أن اتساع نطاق الرقابة بدرجة أكبر من القدرات المتاحة للأعضاء سيؤدي حتما إلى إضعاف استقلاليتهم الفنية، فالاستقلالية لا تعني إجراء تحليلات أو إصدار أحكام ذات طبيعة خارجية عن نطاق مهمة الرقابة المسندة إلى المراقبين.<sup>(1)</sup>

### المطلب الثاني: توافر التخصص والتأهيل والعناية في عمال وهيئات الرقابة

يعد توفر عنصر الكفاءة المهنية اللازمة في القائمين بأعمال الرقابة أمرا في غاية الأهمية، فلن تتحقق الرقابة المالية المحكمة والرشيطة على تنفيذ الميزانية العامة، ما لم يحظى جهاز الرقابة بدرجة عالية من الكفاءة في أعضائه وهيئاته تمكنه من حماية أكبر قدر ممكن من مقدرات الأمة وإمكانيات الوطن وخيرات أرضه. و لتحقيق عنصر الكفاءة المهنية في القائمين بأعمال الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة لا بد من توفر أمرين أساسيين هما: توافر التخصص والخبرة المهنية في المسائل المالية (فرع أول) و تدريب وتأهيل موظفي أجهزة الرقابة المالية (فرع ثان).

غير أن ذلك لا يكون كافيا ما لم يتوج الأمر من الناحية الواقعية والميدانية للعمل الرقابي للقيام به على أكمل وجه، إذ يتوجب على عمال الرقابة أن يقوموا ببذل العناية المهنية اللازمة والضرورية

### الفرع الأول: توافر التخصص والخبرة المهنية في المسائل المالية

يشكل توفر عنصر التخصص والخبرة المهنية في المسائل المالية لدى القائمين على أعمال الرقابة على تنفيذ الميزانية العمومية في هذا الشأن الدعامة الأساسية لتحقيق الكفاءة والفعالية في أعمال هذه الهيئات، ولذلك يجب ألا تنقص قدرات المراقبين الفنية أو تقصر بهم عن بلوغ أهدافهم الرقابية أو حت تتمكن من القيام بالأعمال الخاضعة لرقابتهم، فضلا عما ينبغي توافره من الشروط العامة الأخرى لممارسة أي وظيفة عامة.

لقد اعتنت كثير من الأجهزة العليا للرقابة المالية في مختلف الدول باختيار العاملين الفنيين بها، استجابة لما جاء من توصيات في المؤتمر السابع للمنظمة الدولية للأجهزة للمحاسبة المنعقد بمونتريال بكندا عام 1971، تتعلق بكيفية اختيار العاملين الفنيين في هذه الأجهزة على النحو التالي<sup>(2)</sup>:

(1)- عطا الله سالم جويعد الصرايرة، المرجع السابق، ص 249. والكفراوي، المرجع السابق، ص 66.

(2)- عطا الله سالم جويعد الصرايرة، المرجع السابق، ص 250.

1. حينما يكونون بصدد تنفيذ عمليات الرقابة والتحريرات (فرع ثالث)، فتكتمل بذلك حلقات المقومات والقواعد المؤسسة لرقابة فاعلة وناجعة واقتصادية.
2. يتم اختيار الأعضاء الفنيين الذين يعينون في أدنى المستويات الوظيفية من حديثي التخرج من الجامعات والمعاهد ومن المتخصصين في المحاسبة والاقتصاد والإدارة و القانون ومن أصحاب التخصصات الأخر التي تحتاجها هذه الأجهزة في عملها الرقابي ، حيث تمنح عادة هذه الأجهزة سلطات واسعة في الاختيار فتضع من الشروط ما يمكنها من اختيار أفضل المتعاملين.
3. يتم تدريب الأعضاء الجدد فترة كافية كل في مجال التخصص الذي يعمل فيه قبل مباشرتهم أعمالهم الرقابية.
4. يتم اختيار الأعضاء الفنيين لشغل الوظائف العليا من ذوي الخبرة الطويلة من كبار موظفي الأجهزة الحكومية الأخرى والقطاع الخاص وفق شروط وإجراءات تتعلق بتحديد السن وكفايات التعيين، على أن يكونوا أيضا يتمتعون بالكفاءة المهنية والأمانة والإخلاص والقدرة على القيادة.
5. على أن اختيار أعضاء اللجان البرلمانية ينبغي أن يكون من ذوي التخصصات وأهل الخبرة و الكفاءة في هذا المجال، لتتمكن من ممارسة الرقابة اللازمة على تنفيذ الميزانية العامة.

### الفرع الثاني: تدريب وتأهيل موظفي أجهزة الرقابة المالية

يجب القيام بتدريب و تأهيل موظفي أجهزة الرقابة المالية القائمين بأعمال الرقابة على تنفيذ الميزانية على اختلاف مستوياتهم. وينبغي على السلطة السياسية والإدارية في الدولة أن تولي هذا الأمر اهتماما بالغاً لما له من دور مهم في تحقيق الرقابة الناجعة.

إن مهمة الرقابة الناجحة تتطلب توافر الموارد البشرية والفنية القادرة على الممارسة ومتابعة تنفيذ الميزانية وتقييم الأداء. ذلك ما يفرض تعيين موظفين أولي كفاءة علمية وعملية كبيرتين في مجال الرقابة الشاملة وتدريبهم بصفة مستمرة، وتمكينهم من تطوير أساليبهم الرقابية واستعمالهم التقنيات الحديثة. إن مثل ذلك ما أكدت عليه توصيات المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (أنتوساي) في مؤتمرها الحادي عشر المنعقد بمدينة عاصمة الفلبين في أبريل 1983. بضرورة تطوير أساليب وإجراءات الرقابة الهادفة وتدريب القائمين عليها.<sup>(1)</sup>

(1) - الكفراوي، المرجع السابق، ص 68. وعطالله سالم جويعد الصرايرة، المرجع نفسه، ص 251.

في هذا الصدد سيكون من واجب الحكومات أن تنشئ مراكز للتدريب في مجال الرقابة على تنفيذ الميزانية العمومية. وضرورة تشجيع البحث العلمي وتطويره في مجال الرقابة وجعلها ضمن المقررات الجامعية لتكوين وتخريج طلبة أكفاء في مجال الرقابة من الناحية النظرية على الأقل على أن يتم صقل مواهبهم وقدراتهم بالتجربة العملية والعمل الميداني في أطقم الأجهزة الرقابية التي تتولى رقابة تنفيذ الميزانية العامة.<sup>(1)</sup>

### الفرع الثالث: بذل العناية المهنية اللازمة من المراقبين

من أجل القيام بالعمل الرقابي على أكمل وجه يتوجب على عمال الرقابة أن يقوموا ببذل العناية المهنية اللازمة حينما يكونون بصدد تنفيذ عمليات الرقابة والتحريات، وتأكيدا على هذا الموضوع نقل بعض الباحثين عن معهد المحاسبين الأمريكي أحد المعايير المتعارف عليها كمؤشر على بذل العناية المهنية اللازمة أثناء التحقيقات والتحريات بأنه: " يجب أن يحصل المراقب على قدر واف من أدلة الإثبات والقرائن عن طريق الفحص المستندي والملاحظة والاستفسارات والمصادقات كأساس سليم يستند عليه في التعبير عن رأيه في القوائم المالية محل الفحص."<sup>(1)</sup>

في حقيقة الأمر لا يمكن للقائمين بالعمل الرقابي أن يبذلوا الجهد الكافي و العناية المهنية اللازمة في ممارسة مهامهم المسندة إليهم إلا ضمن شروط معينة نوجزها في مايلي:

1- أن يتحلى عمال الرقابة والقائمون عليها بقدر وافر من الفهم و العلم القائمين على الوعي و الإيمان بأهداف عملهم وأن يتحلوا بروح المسؤولية ويقظة الضمير أثناء القيام بمهمة الرقابة على تنفيذ الميزانية العمومية. والقيام على أداء مهامهم بكل ذكاء ولباقة واحترافية.<sup>(2)</sup>

2- توفير بيئة ملائمة للعمل الرقابي وتحسين ظروف الوظيفة داخل أجهزة الرقابة بهدف استقطاب الكفاءات و المهارات و المؤهلين من العمال والموظفين ، ووضع الأطر الملائمة وتوفير الشروط المناسبة للاحتفاظ بهم مدة أطول، وتشجيعهم بالحوافز المادية والمعنوية مع مراعاة تجنب التكلفة والإسراف في النفقات.<sup>(3)</sup>

3- تنظيم الأعمال والوظائف الرقابية وتغطيتها بالعدد المناسب والكافي من المراقبين دون تضخيم في أعداد الموظفين التي ترهق كاهل الأجهزة الرقابية، ومن دون نقصان يؤدي إلى الخلل

(1)-عطاالله سالم جويعد الصرايرة، المرجع السابق، ص 251.

(2)-عوف الكفراوي، الرقابة المالية بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 69.

(3)- عطاالله سالم جويعد الصرايرة، المرجع السابق، ص 251.

في الوظيفة الرقابية أو إرهاق كاهل العمال بسبب عدم كفايتهم. كما أنه يلزم مراعاة قواعد العدالة والإنصاف أثناء توزيع المهام لتمكين الجميع من أداء مهامهم بكفاية ونجاعة وفعالية ، وتمكينهم أيضا من متابعة النصوص القانونية الكثيرة في هذا الشأن والإطلاع عليها، ومتابعة السوابق القضائية والأحكام الفقهية.

4- تمكين أعضاء الرقابة من الاطلاع على كافة المستندات والسجلات العائدة للأشخاص الطبيعية أو المعنوية العائدة لاختصاصهم ما يمكنهم من أداء مهامهم بكفاية عالية ويؤدي إلى نتائج رقابية طيبة في هذا الصدد.<sup>(1)</sup>

هذه بعض الشروط والمواصفات العامة التي ينبغي توافرها في عمال الرقابة ليتمكنوا من بذل العناية المهنية اللازمة أثناء قيامهم بأعمال الرقابة على تنفيذ الميزانية، فضلا عن باقي الشروط والإجراءات الأخرى التي تم التطرق إليها في مواضع أخرى من هذا البحث.

### المبحث الثاني: أساليب وطرق الرقابة المالية على تنفيذ الميزانية العامة

تقوم الأجهزة الرقابية بتنفيذ نشاطها الرقابة على الوحدات الإدارية القائمة على تنفيذ الميزانية باعتماد بعض الأساليب والطرق الرقابية التي سأتناولها في هذا المبحث بالشرح والتفصيل ، حيث سأتطرق إلى أساليب الرقابة على تنفيذ الميزانية (مطلب أول) ثم أتطرق إلى طرق الرقابة على تنفيذ الميزانية (مطلب ثان) على النحو التالي:

#### المطلب الأول: أساليب الرقابة المالية على تنفيذ الميزانية

تقوم الجهات القائمة على الرقابة المالية بأداء عملها بأساليب مختلفة، إذ قد تعتمد أسلوب الرقابة الشاملة، أو قد تقتصر على أسلوب الرقابة الانتقائية، وهي أساليب رقابية تتناول جانب كفاءات التنفيذ. (فرع أول) وقد تتم الرقابة المالية بشكل مستمر أو بشكل دوري أو بشكل مفاجئ. وهي أساليب رقابية تتناول جانب الوقت الذي يقع فيه تنفيذ الأنشطة الرقابية (فرع ثان). كما تتولى الأجهزة الرقابية ممارسة نشاطاتها الرقابية على تنفيذ الميزانية بطرق مختلفة (فرع ثالث).

#### الفرع الأول: أساليب الرقابة من حيث كفاءات التنفيذ

تأخذ أساليب الرقابة هنا أحد أسلوبين: الرقابة الشاملة والرقابة الانتقائية:

(1)- شوقي عبد الساهي، مراقبة الموازنة العامة للدولة في ضوء الإسلام، مرجع سابق، ص74.

## أولاً- الرقابة الشاملة

حيث تتولى جهات الرقابة إجراء هذه العملية بشكل شامل و تفصيلي على جميع و كل المعاملات المالية التي تمارسها الجهات الخاضعة للرقابة، وربما طبق هذا الأسلوب على إدارة معينة أوفي مجال نوعي من مجالات الأعمال المالية للجهة الخاضعة للرقابة المالية. غير أن هذا الأسلوب يصعب تطبيقه بسبب كثرة المعاملات المالية في الدولة الحديثة<sup>(1)</sup>.

## ثانياً- الرقابة الانتقائية

في هذا الأسلوب يتم اختيار عينة من بين المعاملات المالية محل المراقبة، حيث يتم فحص تلك العينة كنموذج قياسي للأعمال المالية للجهة الخاضعة للرقابة ، ويتم هذا الأسلوب بعدة طرق:

**1-العينة العشوائية:** يتم هنا اختيار عينة أو مجموعة من العينات العشوائية من بين المعاملات الخاضعة للرقابة بطريقة عشوائية من قبل جهات الرقابة.

**2-العينة الإحصائية:** يتم وفقا لهذه الطريقة تقسيم المعاملات المالية التي تقوم بها الجهات الخاضعة للرقابة المالية إلى طبقات متجانسة أو متشابهة من جهة الحجم والنوع ، ثم يتم اختيار عينة من كل طبقة على حدة<sup>(2)</sup> .

**3-العينة العنقودية:** يتم اختيار عينة معينة، حيثي يمتد هذا الاختيار إلى بعض مفردات موضوع المعاملة المالية التي اختيرت، حيث تمثل العينة مجموعة من المعاملات المالية لموضوعات مترابطة ومتكاملة ذات صلة بموضوع العينة المختارة . مما يؤخذ على أسلوب الرقابة الانتقائية هو عدم الدقة والموضوعية، لكون الانتقاء يتم بشكل عشوائي، وبالتالي فإن نتائج الرقابة لا تعبر بشكل واضح على وضع جميع المعاملات المالية في الدولة<sup>(3)</sup>.

## الفرع الثاني:أساليب الرقابة من حيث وقت التنفيذ

تشمل أساليب الرقابة من حيث وقت تنفيذه عدة أنواع منها: الرقابة المستمرة والرقابة الدورية والرقابة المفاجئة والرقابة المتقطعة والرقابة السنوية على النحو التالي:

(1) - فهمي محمود شكري، المرجع السابق، ص 38.

(1)- محمد رسول العموري المرجع السابق، ص ص49،50.

(2)- فهمي محمود شكري المرجع السابق، ص41.

أ- الرقابة المستمرة: يعني هذا الأسلوب عملية الفحص الدائم والمستمر والمراقبة بشكل دائم للمستندات والمعاملات المالية للجهات الخاضعة للرقابة طول السنة، وينفع هذا الأسلوب في الرقابة الداخلية التي يمارسها المحاسب العمومي. وهذا الأسلوب قاصر على الجهات الداخلية فقط وتلك بعض مآخذه<sup>(1)</sup>.

ب- الرقابة الدورية: تتم الرقابة هنا على فترات دورية خلال السنة، حيث تقوم أجهزة الرقابة بعمليات فحص ومراجعة دورية للمعاملات المالية لبعض الوحدات الخاضعة لرقابتها، هذه الفترات الرقابية تحددها الإدارة أو جهة الرقابة. وهذا الأسلوب أيضا قاصر لوحده لأنه لا يغطي جميع المعاملات المالية مما قد يؤدي إلى إفلات كثير من الأخطاء والمخالفات في العمليات المالية التي لم تشملها الرقابة<sup>(2)</sup>.

ج- الرقابة المفاجئة: تقوم هنا جهة الرقابة بإجراء رقابة مباغطة ومفاجئة تستهدف مواضيع معينة حينما يتناهى إلى علمها بعض الأخبار المسبقة عن وجود مخالفات مالية أو بناء على طلب من جهات مسؤولة. وقد يقوم جهاز الرقابة بهذه العملية بين فترة وأخرى لجعل المؤسسات الخاضعة لرقابته في حالة شعور دائم بيقظة الجهاز ومتابعته المستمرة لكل لمعاملات المالية<sup>(3)</sup>. يتم استخدام هذا الأسلوب من قبل أجهزة الرقابة الإدارية والمستقلة.

#### د- الرقابة المتقطعة

يتم تنفيذ هذا النوع من الرقابة في فترات زمنية غير محددة، أو يتم تنفيذها على موضوع معين، فهذا الأسلوب لا يتصف بالاستمرارية النمطية، يتم استخدام هذا الأسلوب من قبل أجهزة الرقابة الإدارية والتشريعية والمستقلة<sup>(4)</sup>.

#### هـ- الرقابة السنوية

وهي الرقابة التي تمارس سنويا على الحسابات النهائية كل سنة، ويتم بموجبها إعداد تقرير رقابي سنوي، سواء عند إعداد الحساب النهائي السنوي للوحدة المعنية بالرقابة، أو الحساب الختامي للدولة وهو ما يعرف بقانون ضبط الميزانية، لبيان مدى حقيقتها ومطابقتها للواقع. يتم استخدام

(1)- محمد رسول العموري ، المرجع السابق، ص50.

(2)- عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية بين النظرية والتطبيق، مرجع السابق، ص79.

(3)- فهمي محمود شكري، المرجع السابق، ص40،41. و محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص50،51.

(4)- فهمي محمود شكري المرجع السابق، ص39.



هذا الأسلوب من قل أجهزة الرقابة التشريعية والمستقلة.<sup>(1)</sup>

إن هذه الأساليب الرقابية تظل نسبية، باعتبار أن كل أسلوب منها تنتابه بعض العيوب التي تؤدي إلى إفلات بعض الأجهزة أو المعاملات المالية من عملة الرقابة الفعالة. إن أجهزة الرقابة الحديثة وتفاديا لما يعاب على هذه الأساليب متفرقة تحاول جاهدة الجمع التنسيق بين مختلف أنواع الرقابة المالية وأساليبها للتقليل إلى حد كبير من الأخطاء والمخالفات المالية ولتتبع الإنحرافات في مختلف مراحل العمليات المالية ومراحل الرقابة التي تشملها. كما تحاول التخفيف بالمقابل من العملية الرقابية حتى لا تؤدي إلى عرقلة نشاط الوحدات الإدارية والجهات التنفيذية في الدولة.<sup>(2)</sup>

### الفرع الثالث: طرق الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة

تتولى الأجهزة الرقابية ممارسة نشاطاتها الرقابية على تنفيذ الميزانية بطرق مختلفة بحسب ما إذا كان نظام الرقابة يفرض نوعا معينا من هذه الطرق ويقرر الالتزام به لتحقيق الأهداف الرقابية دون غيره. أو بناء على شكل الوحدة الحكومية الخاضعة للرقابة وطبيعة نشاطاتها. نتاولها كمايلي:

#### أولا- الملاحظة والمشاهدة

من أهم الطرق البسيطة المباشرة والفعالة للرقابة على تنفيذ الميزانية العامة، وبخاصة مجال الرقابة الداخلية طريق الملاحظة والمشاهدة. فهي تقوم على أساس الاتصال المباشر بالقائمين على التنفيذ و توجيه النصح والإرشادات.

تستخدم هذه الطريقة غالبا لمراقبة وحدات التنفيذ و ملاحظتها أثناء القيام بالعمل، يزاولها الرؤساء والمشرفون في مختلف مستويات الإدارة لتدارك الأخطاء وتصحيحها في الوقت المناسب. هذه الرقابة الدائمة والمستمرة تتوافر لأجهزة الرقابة الداخلية و لا تتوافر لأجهزة الرقابة الخارجية، التي لا تكون لديها الفرصة لإمكانية ممارسة الرقابة الفورية عن طريق الملاحظة والمشاهدة.<sup>(1)</sup>

#### ثانيا- الفحص والتدقيق

تتم عمليات الفحص والمراجعة لكافة المستندات والدفاتر المنظمة لتحصيل الإيرادات العامة

(1)- عوف الكفراوي، الرقابة المالية بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص67.

(2)- عبد الرؤوف جابر المرجع السابق، ص35. (1)- عوف الكفراوي، الرقابة المالية بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص74. عطاالله سالم جويعد الصرايرة، المرجع السابق، ص 251.

وإنفاقها وتطال كافة العمليات الحسابية للتحقق من صحة المركز المالي ومدى مشروعية الحسابات. تتم عمليات التفتيش والتحري للوصول إلى حقيقة الشيء محل التفتيش، كالتفتيش المالي على الحسابات والدفاتر والمستندات، والتفتيش على سير العمليات المستودعية وغير ذلك. وعادة ما يتم التفتيش بطريقة فجائية، حيث تستخدم هذه الطريقة من قبل أجهزة الرقابة الداخلية التي لم تشارك؟ في تنفيذ الميزانية العامة، وأجهزة الرقابة الخارجية على حد سواء.

### ثالثا - الحوافز و الجزاءات

تعد الحوافز و الجزاءات من الطرق غير المباشرة في إجراء الرقابة على تنفيذ الميزانية، حيث بينت الدراسات العلمية والعملية أن منح الحوافز لمكافأة العمال الأكفاء، وتوقيع الجزاء على المخالفين المهملين، يشعر الموظفين بأهمية الرقابة الموقعة عليهم، ما يدفعهم إلى تجنب الوقوع في الأخطاء ويدعوهم إلى المحافظة على المال العام، والاستمرار في رفع معدلات الأداء وهو من أهم أهداف الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة.<sup>(1)</sup>

### المطلب الثاني: مقومات نجاح الرقابة المالية على تنفيذ الميزانية العامة

يرى كثير من الباحثين أن هناك جملة من المقومات التي يجب أن تبنى عليها العملية الرقابية برمتها حتى تحقق الفعالية والنجاعة المطلوبة، تتجسد هذه المقومات في مجموعة النظم والمناهج الإدارية والمالية والقانونية التي تعتمدها الإدارة الحكومية كمحددات أساسية وهيكلية في بنية النظام المالي في الدولة، وتشمل: تحديث نظام الميزانية (فرع أول) و اعتماد نظام محاسبي فعال (فرع ثان) واعتماد المناهج الرقابية الحديثة (فرع ثالث).

### الفرع الأول: تحديث نظام الميزانية العامة

تعد الميزانية العامة من أهم الوسائل المعتمدة في الرقابة في كل مراحل النشاط العام للدولة خاصة في مرحلة التنفيذ والتطبيق. ونظرا لتطور دور الدولة وازدياد نشاطها فقد أدى ذلك إلى تطور أساليب إعداد الميزانية العامة وكيفيات تبويبها تطورا جذريا. حتى غدت الميزانية العامة أكثر فعالية في الرقابة على صحة الاختيارات وأفضلية البرامج التي تخصص لها الاعتمادات المالية دون غيرها، والتحقق من صحة استخدام هذه الاعتمادات وكفائيتها.

(1) - عطا الله سالم جويعد الصرايرة، المرجع السابق، ص 251. وعوف الكفراوي، الرقابة المالية بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 75.

تأخذ الميزانية العامة للدولة العديد من الأشكال لعل أهمها في مجالنا هذه الميزانية التقليدية وهي النظام الشائع في الدول النامية والجزائر واحدة منها (فقرة أولى). أما النظام الآخر فهو نظام ميزانية الأداء والبرامج و هو مطبق في العديد من دول العالم المتطورة (فقرة ثانية).  
يختلف هذان النظامان اختلافا رئيسيا من حيث درجة المناعة و المشاشة فضلا عن كونهما لا يمنعان من الفساد و نهب المال العام.

### أولا- الميزانية التقليدية

هي الميزانية المطبقة الآن في معظم الدول النامية و من بينها الجزائر حيث تتصل فكرة الميزانية التقليدية بالأفكار الأساسية التي قام عليها المدخل المؤسسي أو البيوي الذي تمتد جذوره إلى قواعد الفكر الاجتماعي والسياسي والإداري التقليدي و بالذات إلى نظرية "ماكس فيبر" في البيروقراطية.<sup>(1)</sup>

تقوم فكرة هذا المدخل على أساس افتراض رئيسي مفاده أنه يمكن فهم و دراسة النظم السياسية و الإدارية والاجتماعية و ممارستها، و بناء نظرياتها بالتركيز على أبنيتها و هيكلها العامة وتحديد عناصرها أو مكوناتها ومستوياتها وخصائصها الهرمية وعلاقاتها الرسمية.  
قياسا على هذا الفهم العام أصبح ينظر إلى الميزانية العامة في تنظيم دورتها بأنه يخضع إلى المحددات الهيكلية التي يتكون منها الكيان المؤسسي للدولة، بل إنها نفسها لعل الحديث عن مبادئ الميزانية "الوحدة والشمولية والسنوية وعدم التخصيص والتوازن المالي" <sup>(2)</sup> التي لا تزال ترتكز عليها ميزانية الدولة في الجزائر تتصل اتصالا مباشرا بهذا الفهم التقليدي.  
تعتمد الميزانية التقليدية على نظام الأبواب والفصول والبند كأساس لها بشكل يظهر التقديرات الخاصة بالموارد أو النفقات بصورة تفصيلية وغير مجملة.

تمثل عنصرا هاما في البناء لا بد أن تتميز بمجموعة من الخصائص أو المبادئ التي تحكمها، حيث يتم تنظيم الإيرادات العامة والنفقات العامة للدولة بالاستناد إليها.

ومما تجدر ملاحظته بالنسبة لأنماط التبويب فإنه يمكن تطبيق أكثر من نمط واحد فيتم تبويب الميزانية على النحو التالي:

(1)-خالد الغازي، الفعل الإداري المغربي بين التدبير الضبطي ومتطلبات التنمية، مجلة طنجيس، المعرفة، عدد 4، سنة 2004، ص 105 إلى 110.

(2)- حسن عواضة، المرجع السابق، ص 86 و 87.

- من الناحية القانونية والإدارية بتوضيح التفاصيل المتعلقة بالمواد والنفقات وذلك حسب التفريعات التنظيمية الخاصة بكل قطاع حكومي.
  - من الناحية الوظيفية، حيث يقوم التبويب هنا على التصنيفات المتعلقة بأوجه النشاط التي تغطيها الميزانية لنشاط التعليم أو الصحة أو نشاط الصناعة...
  - من الناحية الاقتصادية حيث يتم تقسيم الميزانية العامة في هذا الإطار إلى نفقات التسيير و نفقات الاستثمار. سيتم هذا الأمر على حسب ما تجده السلطة التنفيذية والتشريعية ملائماً لتحقيق قواعد الوضوح والشمول المأمول.<sup>(1)</sup>
- يحمل نظام ميزانية الأبواب والفصول والبنود- النظام التقليدي الذي تأخذ به الجزائر- عوامل في بنيتها وفي هيكلته وفي أسلوب عمله تجعله عرضة للفساد والهدر وسوء استخدام الموارد لاسيما جوانب الإنفاق. تكمن في أنه:
1. لا يستجيب من الناحية التقنية لمتطلبات مناقشة الميزانية ومتطلبات المراقبة القانونية والمحاسبية للنفقات، كما لا يتيح استغلال المعلومات الواردة في الميزانية بحكم غياب التناسق في مجال التصنيف على مستوى (الباب والفصل و البنود).
  - يبين الأسلوب الحالي للميزانية التقليدية بشكل منهجي الفرعية العضوية للوزارات، ومن جهة أخرى فإن مستوى تفصيل الاعتمادات المدرجة في الميزانية القطاعية ليس دوماً منسجماً، الشيء الذي لا يسمح بتقدير تكلفة الخدمات والتدخلات العمومية.
  1. أساس تقدير المبالغ الواردة في الميزانية أساس تقديري وتاريخي، يعني الذي خصص في السنة الماضية لجهة ما يبقى لهذه السنة مع زيادة عشر بالمائة (10%) أو خمسة عشرة بالمائة (15%) أو نقص كذا بالمائة دون معيار موضوعي.
- إن نظام الميزانية التقليدية لا يتضمن آلية لضبط و تخطيط و قياس مردود جدوى والإنفاق، وهو يعتمد الآلية اللائحية و الإجرائية للضبط و الرقابة التي تعد آلية شكلية و رسمية يسهل الالتفاف حولها من قبل أطراف الفساد، يصعب معها تضيق الخناق على الفساد وعلى عوامل هدر.

(1) - نجيب جيري، الرقابة المالية بالمغرب بين الحكامة المالية ومتطلبات التنمية، دار نشر المغرب، الرباط، المملكة المغربية، الطبعة الأولى سنة 2012، ص 61.

2. المال العام لان النظام يقوم على تخصيص الموارد ليس على أساس النتائج المستهدفة أو المردود المستهدف فحسب، وإنما على أساس طبيعة النفقة و الالتزام باللوائح.<sup>(1)</sup>

ترتب على هذا الأسلوب التقليدي في بلورة الميزانية العامة إغراق العملية الإدارية في حالة من الرسمية التي إن أدت إلى ترسيخ تقاليد الحياة القانونية و فرضت إلى حد ما احترام القانون والقواعد التنظيمية، إلا أنها أدت أيضا إلى تعطيل فرص الإبداع و المبادرة في تسيير العمل الإداري وتحسين الأداء الوظيفي، وحصص الرقابة بكل أشكالها في الجوانب الشكلية دون أن تتمكن من متابعة جوهر العمليات المالية، وبالتالي تقويم الأداء ونتائج تسيير المالية العمومية.

إن العمل بأسلوب الميزانية التقليدية قد أدى إلى تكريس أساليب الرقابة التقليدية التي تفرض على الموظفين الالتزام الحرفي بالميزانية وبالقواعد المحددة للإنفاق. وكذا التهديد بالعقوبة الرادعة إذا حصلت أية أخطاء أو تجاوزات دون الاهتمام بتحقيق النتائج المستهدفة.

### ب- ميزانية البرامج و الأداء:

تعود الإرهاصات الأولى لميزانية الأداء إلى ما بعد الحرب العالمية الثانية عندما برز دورها في تنظيم الحياة العامة و توجيه الاقتصاد الوطني، و هذا ما دفع إلى تشكيل "لجنة هوفر" بالولايات المتحدة الأمريكية التي كلفت بإجراء دراسة تهدف إلى تغيير نظام الميزانية العامة. حيث كان من أبرز توصيات هذه اللجنة العمل على تعديل الفكرة الكاملة التي تقوم عليها الميزانية التقليدية، والأخذ بنظام الميزانية القائمة على تحديد المهام والنشاطات والمشروعات، و تسمية ذلك بميزانية البرامج والأداء.<sup>(2)</sup>

من هنا كان من الضروري أن يخضع هذا النظام لتطورات تاريخية حسب حاجيات وخصائص كل بلد. حيث زاد اهتمام الكتاب على اختلاف تخصصاتهم في السنوات الأخيرة بموضوع ميزانية البرامج و الأداء، وترتب على ذلك تعدد التعريفات وغموض المصطلحات التي استخدموها في دراستهم، فاستخدم الكثير منهم ميزانية البرامج و ميزانية الأداء و ميزانية الانجاز كتسميات مختلفة لمصطلح واحد.<sup>(3)</sup>

(1)- (M) HAKAKAT, Finances publiques et droit budgétaire au Maroc ,édition 2002 pp 40-446.

(2)- ألين سكيب، الطريق إلى نظام التخطيط والبرمجة و الموازنة، مراحل الإصلاح في مجال الموازنة، ترجمة محمد سعيد أحمد، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، سلسلة الفكر الإداري المعاصر، عدد 4 القاهرة، مصر، 1977 ، ص37.

(3)- حامد عبد المجيد دراز «مبادئ المالية العامة» مركز الإسكندرية للكتاب، الإسكندرية، مصر، طبعة 2000، ص528.

## 1- مفهوم و خصائص ميزانية البرامج و الأداء

يتلخص مفهوم و خصائص ميزانية البرامج و الأداء حول الأعمال التي تقوم بها الدولة في شكل برامج محددة في المجالات المختلفة. بمعنى أن هذه الميزانية تهتم بالأعمال التي تنفذها وحدات الدولة أكثر من الاهتمام بالسلع و الخدمات التي تشتريها هذه الوحدات. وبالتالي فإن الاهتمام في تقسيم ميزانية البرامج والأداء لا يواجهه في لمقام الأول إلى تحديد عناصر الإنتاج المستخدمة بكل وحدة إدارية، بل إلى المنتج النهائي نفسه.<sup>(1)</sup>

في حين تركز الميزانية التقليدية الاهتمام حول وسائل تنفيذ العمل دون الأخذ بعين الاعتبار العمل نفسه وما يحقق من نتائج ، وليس معنى ذلك أن ميزانية البرامج والأداء تغفل دور وحدات الدولة في تنفيذ الأنشطة و البرامج المختلفة، حيث تهتم بتقسيم الاعتمادات المالية على البرامج التي تقسم بدورها إلى أنشطة يتولى تنفيذها مصالح وإدارات الدولة.

إن الهدف في ميزانية البرامج و الأداء ليس هو بند الإنفاق أو الاعتماد المالي المطلوب إنفاقه إنما الهدف يدور حول الخطوات الأساسية التالية:<sup>(2)</sup>

\* وضع خطط الأنشطة وبرمجتها زمنيا، وهذا يعني أنها تهتم بما تريد الحكومة أو أية منظمة من منظماتها أو إداراتها تحقيقه و لماذا؟، وكم من وحدات العمل تريد إنجازها؟، ومتى؟.

\* أن تهتم بعملية التمويل بإحداث مقارنة بين تكاليف الخطط والنشاطات مع مصادر التمويل، أي تحديد ما الذي يمكن إنجازها بالاستناد إلى مصادر التمويل المتاحة، وهذا يفترض حساب التكاليف بصورة دقيقة.

\* أن تهتم بتحقيق الخطط والأهداف التي تم اعتمادها خلال الوقت المحدد وطبقا لنظام وتوزيع الموارد المتاحة.

## 1- التكامل بين ميزانية البرامج والأداء ونظام التخطيط

يغلب على ميزانية البرامج والأداء الاتجاه التخطيطي وأن هناك تكاملا بين أسلوب البرامج والأداء ونظام التخطيط، ويعود ذلك للتداخل الوظيفي بينهما من خلال عدم التركيز على عناصر

(1)- نجيب جيري، المرجع السابق، ص 19 .

(1)- محمد السيد الاتجاهات الحديثة في مجال الرقابة «مدخل تقييم الأداء في الوحدات الحكومية»، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1986، ص 24.

أو بنود الإنفاق التي يحتكم إليها. والتركيز بدلا من ذلك على الانجاز المطلوب تحقيقه، ويز هذا التكامل فيما يلي:

إن ميزانية البرامج والأداء تركز على النشاطات والأعمال التي تسعى الدولة أو الحكومة أو الإدارة المعنية لإنجازها خلال فترة الميزانية، و تصبح أهداف هذه الميزانية بالتالي متمثلة في إنجاز هذه النشاطات والأعمال.

في حين أن المخطط يحتوي على الهدف العام الذي تسعى هذه النشاطات والأعمال إلى الوصول إليها. وبالتالي فإن المخطط يضيف للميزانية بعدا مستقبليا وتفكيريا بعيدا يتعدى حدود الجزئيات ليبنى برامج و نظما شاملة و كلية. بينما تركز ميزانية البرامج والأداء على أسلوب التعامل و التفكير الجزئي.

إن المخطط يهتم بتقسيم النشاط العام للدولة أو الحكومة على المدى المتوسط أو الطويل إلى برامج عديدة ومتنوعة. يتكون كل برنامج من عدد من الأعمال والنشاطات التي يكون كل منه عدد من وحدات الأداء.

يحتوي بالتالي نظام ميزانية البرامج و الأداء على معايير وآليات للقياس وحساب الكفاءة والإنتاجية وتفعيل للمناهج الحديثة في الميزانية. فالقياس يساعد على تحديد الأسباب التي تؤدي إلى زيادة التكلفة لأحد النشاطات أو الأعمال. وهل جاءت هذه الزيادة نتيجة زيادة في حجم العمل المبذول أو لزيادة التكلفة الطبيعية الناجمة عن زيادة في الأثمان والأسعار، أو بسبب الانخفاض في الكفاية الإنتاجية للعاملين أو لحصول هدر وإسراف.<sup>(1)</sup>

كما يحتوي على آليات للمقارنة بين الجهات القادرة على تحقيق نتائج أعلى وأجود بنفقات أقل.

إن مثل هذه المقارنة تجعل النظام الحكومي نفسه محفزا بالأداء و الإنتاجية و ليس هذا نظاما ماليا فحسب، لأنه يجعل آلية العمل الحكومي وبرمجتها تستهدف تحقيق النتائج، وتحاسب على هذه النتائج التي ينبغي أن تكون بدورها مرتبطة بأولويات تنمية وبما هو موضوع في المخطط التنموي.<sup>(2)</sup>

---

(1) - (D) Khoudry , « le contrôle des finances de l'état au Maroc », thèse de doctorat d'état en droit , Casablanca. 1989 : p1962.

(1)-.D Khoudry, « le contrôle des finances de l'état au Maroc... »; op :cit.p 163 et suite.

## الفرع الثاني: اعتماد نظام محاسبي فعال

يعتبر النظام المحاسبي الجيد من المقومات الرئيسة لعملية الرقابة المالية الناجحة كونه يمثل أداة أساسية لتزويد الإدارة بالبيانات والمعلومات المطلوبة حتى تمكن من اتخاذ القرارات الصائبة. إن تعدد أوجه النشاط و البرامج التي تقوم بها الوحدات الحكومية في مختلف دول العالم أدت إلى تعقيد النظام المحاسبي، ما يعكس ضرورة الاستمرار في تطويره وتعديله ليتماشى مع كل القضايا والمستجدات. فهو لم يعد في يومنا هذا مجرد أداة للكشف عن طبيعة العمليات المالية التي تنفذها مختلف الوحدات الحكومية ومدى مطابقتها للقانون. بل صار أداة هامة لخدمة الإدارة وباقي الجهات بما يوفره من بيانات لازمة وكافية في مختلف المجالات.

لقد ازداد الاهتمام في السنوات الأخيرة من مختلف الهيئات العلمية والعالمية بضرورة التركيز على الإصلاح والتطوير في مجال المحاسبة الحكومية و تحسين الإدارة المالية لاسيما في الدول النامية. حيث جاءت التوصيات في هذا الشأن بضرورة الربط بين التخطيط والميزانية وبين الرقابة والنظام المحاسبي وكذا الربط بين الميزانية ودرجة أداء البرامج والعمل على التعاون بين الإدارات الحكومية لتطبيق النظم المحاسبية ومواكبتها بالإعلام الآلي، والربط بين هذه النظم ونظم الرقابة داخل هذه الإدارات مع وضع الخطط الملائمة لتدريب العاملين على مستوى جهات التنفيذ.<sup>(1)</sup>

### أولاً- دور النظام المحاسبي في تحقيق الرقابة

حينما يعد النظام المحاسبي على أسس علمية سليمة يصبح أداة أساسية تساهم في تحقيق الرقابة بصورة عامة وفي الوحدات الحكومية بصورة خاصة. حيث يتحقق دوره بصورة ناجحة ما سنلخصه في النقاط التالية:

- 1- يوفر النظام المحاسبي كافة البيانات والمعلومات التي تساعد الأجهزة الحكومية في تحليل مختلف الأنشطة الممارسة وآثارها الناجمة.
- 2- يوفر الأساس اللازم للرقابة على البرامج من واقع تحليل بيانات التكاليف والنتائج التي حققت.

(1)- أحمد دوش مدني، المرجع السابق، ص 359.

(2)- محمد السيد سرايا، الاتجاهات الحديثة في مجال الرقابة - مدخل تقييم الأداء في الوحدات الحكومية - الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1986، ص 51.



3- تمثل حسابات التشغيل أحد العناصر الرئيسية في أي نظام محاسبي والتي توفر عنصر الرقابة على الأنشطة والبرامج داخل الأجهزة الحكومية المنفذة لها، فضلا عن الحسابات والدفاتر المساعدة.

4- يساعد النظام المحاسبي الجيد على إعداد تقارير متابعة دورة تسهم في تحقيق رقابة فعالة على أنشطة وبرامج الحكومة وتساعد في تقييم أدائها.<sup>(2)</sup>

### ثانيا- أسس زيادة فاعلية النظام المحاسبي في مجال الرقابة

هناك جملة من الأسس والمقومات التي تزيد من فاعلية أي نظام محاسبي في مجال تحقيق مفاهيم الرقابة الحديثة وبصفة خاصة في الوحدات الحكومية تتمثل في ما يلي:

#### 1 - متطلبات التشريعات و القوانين والميزانية

حيث يتعين أن تصمم النظم المحاسبية الحكومية بطريقة تتفق وتتماشى مع المتطلبات الدستورية والقانونية والتشريعية الأخرى في البلد المعين، وأن ترتبط بتقسيمات الموازنة باعتبار أن الحسابات والموازنة ما هي إلا عناصر متكاملة للإدارة المالية الحكومية.

#### 2 - المراجعة الداخلية والخارجية:

يتعين أن تعد النظم المحاسبية وتنفذ بطريقة تيسر إنجاز عملية المراجعة الداخلية والخارجية بالسرعة المناسبة، وإجراء الرقابة الإدارية الفعالة على الأموال وعلى البرامج وإدارتها وتقييم أدائها.

#### 3 - توضيح نتائج البرامج والأنشطة:

حيث يتعين أن تعد الحسابات بشكل يوضح النتائج الاقتصادية والمالية لتشغيلات البرنامج توضيحا كاملا بما في ذلك قياس الإيرادات والتعرف على التكاليف، وتحديد نتائج التشغيل بالنسبة لبرامج الحكومة ووحداتها وأجهزتها الإدارية. معنى ذلك أن تصمم الحسابات بطريقة توفر الأساس اللازم لتنظيم وقياس وتحليل نتائج البرامج الحكومية الاقتصادية منها والاجتماعية على السواء.

#### 4 - خدمة متطلبات خطط التنمية:

يجب أن تعد الحسابات بحيث تكون قادرة على خدمة ما تتطلبه خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية وبرامجها من بيانات مالية، وأن توفر البيانات اللازمة للتحليل الاقتصادي والتي تمكن من تبويب المعاملات الحكومية. كما يجب أن تعد الحسابات بطريقة توضح كلا من الموضوع والغرض من الأموال المحصلة والمنصرفة والسلطات التنفيذية المسؤولة عن حماية الأموال واستخدامها في شكل برنامج تنفيذي.

## 5- توافر معايير البساطة والمنفعة:

حتى تزداد فاعلية النظام المحاسبي في مجال تحقيق مفاهيم الرقابة وتقييم أداء الأنشطة والبرامج الحكومية يجب أن تتوافر المعايير التالية:<sup>(1)</sup>

### ❖ معيار البساطة و الدقة:

حيث يجب أن تكون البساطة هي السمة الرئيسية للنظام بحيث لا يتضمن سجلات ليس لها أهدافا محددة، كما ينبغي الابتعاد عن المزيد من التفاصيل والسجلات غير الضرورية. ومن ناحية أخرى ينبغي أن تقدم البيانات في الوقت المناسب وبالدرجة المطلوبة حتى يمكن الاعتماد عليها والاستفادة منها، وينبغي أن تكون درجة الدقة في البيانات المالية لبرنامج معين في حدود ما هو ضروري لاتخاذ قرار خاص بنفس البرنامج.

### ❖ معيار المنفعة :

يجب أن ترتبط البيانات المالية التي يقدمها النظام المحاسبي بأهداف محددة مطلوبة، ويكون هناك دليل على فائدتها في مجال تحديد المسؤولية ومتطلبات الإدارة. لذلك يجب أن تقدم البيانات في الحال وبطريقة منظمة وواضحة وأن تكون مفهومة لمن تقدم إليه حتى يمكن استخدامها بفاعلية في مختلف الأغراض.

## 6- إعداد جيد للتقارير المالية :

يجب أن تعكس درجة الدقة والبساطة السابقة إعداد مجموعة من التقارير الدقيقة والشاملة والتي تعبر تعبيرا صادقا عن نتائج النظام المحاسبي وذلك بان تتضمن هذه التقارير مايلي:

أ - يجب أن توضح التقارير في بساطة ودقة الاستخدامات المختلفة للمعلومات في مجال اتخاذ القرارات.

ب - يجب أن تتضمن التقارير المعلومات الكاملة عن نتائج تنفيذ البرامج الحكومية.

ج - يجب أن توضح التقارير المالية نتائج تأدية الخدمات الحكومية ودرجة إنجازها.

د - يجب أن يتضمن التقارير مدى اقتصاديات المعلومات ودرجة توافرها.

---

(1)- محمد سرايا، المرجع السابق، ص 53.

## 7- توافر الأفراد المتخصصين:

يتعين تدريب العاملين في الإدارة المالية تدريباً جيداً وأن يكتسبوا الخبرات ليكونوا قادرين على مواجهة الأعباء المكلفين بها وعلى ضمان انتظام العمل تحت مسؤولية قيادة محاسبية ومالية قادرة على الإشراف والمتابعة.

كما يجب توافر قنوات الاتصال اللازمة بين هؤلاء الأفراد والعاملين في المستويات الإدارية العليا وباقي الموظفين الذين يستخدمون البيانات المالية<sup>(1)</sup>.

## 8- محاولة وضع دليل محاسبي موحد :

ليس هناك نمط محاسبي وحيد يمكن أن يفي باحتياجات جميع الأغراض في مختلف دول العالم، حيث تختلف احتياجات الحكومات من دولة لأخرى. ومع ذلك يمكن استخدام أسلوب عام و موحد يسمح بوجود أساس سليم لتقديم بيانات إجمالية لها أهمية في مجال التحليل والمقارنات اللازمة لأغراض الرقابة. فيمكن إعداد دليل شامل للحسابات المختلفة يوفق ويرتب عناصر وملامح النظام. يجب أن يتضمن هذا الدليل الإجراءات التنظيمية للإدارة المالية للحكومة وطريقة إعداد الميزانيات والحسابات والتقارير وعملية التقييم النهائية، وكذا المفاهيم المحاسبية التي تتناول الأصول والخصوم والرقابة الداخلية.

لاشك أن وجود دليل محاسبي بهذه الصورة يمكن استخدامه كمرشد للعاملين في المجال المالي، وللمراجع والمدقق الحكومي. ويوفر أساساً مشتركاً موثقاً به وخاصة عندما تكون الحسابات غير مركزية، كما يوفر هذا الدليل أسس المراجعة والتقييم الدوري للعمليات المحاسبية<sup>(2)</sup>.

## 9- إعلامية النظام المحاسبي

إن استخدام الإعلام الآلي في تنفيذ العمليات المحاسبية يعمل على زيادة كفاءة النظام في مجال توفير أفضل المعلومات المالية بالسرعة المطلوبة ويحقق الفوائد التالية:

— تسهيل إعداد البيانات المحاسبية.

— تأدية الأعمال بطريقة أكثر كفاءة وبدقة عالية وسرعة فائقة .

— زيادة حجم المعلومات المتاحة للإدارة عن طريق توفير البيانات في الوقت المناسب.

من الطبيعي أن يسبق استعمال الإعلام الآلي دراسة للجدوى من المشروع المرتبطة بالنظام المحاسبي

(1)-محمد السيد سرايا ،المرجع السابق ، ص 55 .

(2)-محمد السيد سرايا ، المرجع السابق ، ص 56.

من تخطيط وبرمجة وإعداد ميزانيات وتقارير المتابعة والمراجعة. وكذلك القيام بعملية مسح كامل للنظام القائم والأساليب المطبقة. وبيان مدى ملاءمته بالنسبة لظروف الدولة. كما يجب أن توضح هذه الدراسة إمكانية تحسين النظام القائم ومقارنة تكاليف ومنافع النظام الجديد بتكاليف ومنافع النظام اليدوي القائم. وبصفة عامة يتعين حل المشاكل الجوهرية في المجالات الإدارية.

### الفرع الثالث: اعتماد المناهج الرقابية الحديثة لتحقيق الرقابة الفاعلة

إن التوجه العالمي يدفع في اتجاه الشفافية و الصلابة المالية عندما يتعلق الأمر بالتسيير الموازي، يظهر ذلك من خلال توصيات المؤسسات الدولية للتمويل. على أن حالة الجزائر تستدعي مرحلة أولى في تطبيق التقنيات الحديثة للمراقبة تواكب الإصلاحات الإدارية و المالية المباشرة. إذ تمثل الرقابة التقييمية أسلوباً فعالاً في المتابعة من شأنها أن تساهم في تطوير التصورات الجديدة للتسيير الموازي في أفق تطبيق المناهج الحديثة للتدقيق والفحص.

أ- **المراقبة التقييمية:** تعتبر الرقابة التقييمية من أحدث أساليب الرقابة المالية، حيث بدأ التفكير فيها بعد الحرب العالمية الثانية. ومع ازدياد دور الدولة في النشاط الاقتصادي وبالتالي ازدياد حجم النفقات العامة أصبحت مراقبة المشروعات غير ذات جدوى بمفردها. من هنا بدأ محاولات وضع الرقابة التقييمية موضع التنفيذ. و باعتماد الكثير من الدول لأساليب التخطيط الاقتصادي و اعتماد الأساليب الحديثة في التقييم الموازي ازدادت الحاجة إلى الرقابة التقييمية.<sup>(1)</sup>

يشكل التوجه التقييمي للرقابة أحد المظاهر الحديثة للتطور الذي عرفته النظريات الرقابية العمومية، بالإضافة إلى الاعتبارات الداخلية المتجلية في اهتمام السلطات العمومية والمختصين والباحثين باعتماد مقاربات شمولية تأخذ باعتبار مختلف الأبعاد المكونة للفعل الرقابي.<sup>(2)</sup> فعلى المستوى الخارجي يمثل عمل بعض المؤسسات المالية الدولية كهيئة الأمم المتحدة والبنك العالمي وصندوق النقد الدولي كذا المنظمات الدولية للرقابة الدور المحوري في هذا التوجه أن تجليات هذا المنحى ستبرز من خلال بعض النظريات والمفاهيم الرقابية، وهكذا ظهرت نظرية التحري المندمج أو الفحص المندمج التي تجمع بشكل متكامل الرقابة المالية و رقابة الأداء ومقرب تقييم

(1)- سعيد جعفرى، المرجع السابق، ص 50

(2)- سعيد جعفرى، المرجع نفسه ، ص 51.

السياسات العمومية.<sup>(1)</sup>

## 1. رقابة الأداء:

تمثل مراقبة الأداء فحصا موضوعيا تشخص به السياسات والنظم وإدارة العمليات في الجهات الخاضعة للرقابة، يقارن من خلاله الانجاز بالخطط والنتائج بالقواعد بغية كشف الانحرافات وبيان أسبابها، وذلك في سبيل توجيه الأداء نحو تحقيق كفاءة واقتصاد وفاعلية أكبر. ذلك أن عمليات رقابة الأداء تهدف إلى التأكد من أن الإنفاق العام يجري وفقا للقرارات والسياسات المرسومة. وأن الأهداف المقررة تتحقق بشكل فعال واقتصادي وبكفاءة عالية. وعليه فإن تقويم الأداء يركز على ثلاثة قواعد أساسية هي:<sup>(2)</sup>

- قاعدة فعالية أداء المشروع في تحقيق الأهداف المقررة، وهي التحقيق الفعلي للأهداف والغايات ومنافع المشاريع الحكومية والإدارات العمومية، وذلك من خلال الاستخدام الفعلي لطرق العمل المعتمدة في تنفيذ الخطط والسياسات المقررة.<sup>(3)</sup>
- قاعدة كفاءة أداء التشكيلات الإدارية والتنظيمية في المشروع ومنتسبيه، ومدى نجاحهم في تنفيذ الواجبات والاعمال الموكلة إليهم. ويقصد بذلك تنفيذ الخطط والسياسات المقررة بخصوص كميات ومستويات الإنتاج، أو الأهداف الأخرى لمشروع معين بطريقة نظامية تساهم في تقليل الكلفة إلى الحد الأدنى دون أن تؤثر سلبا في مستوي ونوع الأعمال.<sup>(4)</sup>
- قاعدة الاقتصادية في استخدام الموارد الاقتصادية والموارد العامة وتجنب الإنفاق غير الضروري، حيث يهدف مقياس الاقتصاد إلى تقليل تكليف الموارد أو إلى استعمال مداخل الدولة المرصودة لنشاط معين مع مراعاة الجودة.<sup>(1)</sup> كما يعتمد مقياس الاقتصاد والمطبق في استعمال مداخل الدولة على معيار التسيير الجيد أو تبذير للموارد.

ومع أن هذه القواعد يمكن أن تشكل دعائم مستقلة بذاتها ومعتمدة على نفسها بشكل رئيسي، فإن نتائج تقويم الأداء تفترض ارتباط بعضها البعض. وكما هو الحال بالنسبة لمقاييس

(1)- أحمدوش مدني، المرجع السابق، ص 61.

(2)- عيسى عيسى المراقبة الإدارية علي تنفيذ الميزانية العامة بالمغرب، رسالة الدكتوراه في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، عين الشق، الدار البيضاء السنة الجامعية 2004-2005 ص 236، 235.

(3)-(M)Harkat. « le droit du contrôle supérieur des finances publiques au Maroc », édition Babel,Rabat ;1992, P121.

(4)- عيسى عيسى المرجع السابق ص 235.

(5)- محمد سعيد فهدود مبادئ المالية العامة، الجزء الأول منشورات جامعة حلب 1990 ص 58-59.

الاقتصادية يجب استعمال نقطة مراجعة لفهم مقياس الكفاءة كالمقارنة بين نسب المدخلات والمخرجات الخاصة بالوحدات المتشابهة.

أما قاعدة الفاعلية فتمكن من قياس درجة تحقيق الأهداف والعلاقة الموجودة بين الهدف المعلن والتأثير الحقيقي للنشاط، من خلال مقارنة النتائج مع الأهداف المسطرة في البرنامج العمومي.

على العموم فإن رقابة الأداء تهدف بالضرورة إلى إصدار بعض العلامات حول القواعد الثلاثة: الاقتصاد والكفاءة والفعالية. فحتى لو اقتصر هدفها (رقابة الأداء) على القيام بتحليل منفصل حول اقتصاد ونجاعة النشاطات دون الأخذ بعين الاعتبار ولو باختصار فعاليتها لن يكون ذلك مثمرا، والعكس بالعكس. ذلك أنه أثناء القيام بمراقبة الفعالية يستطيع المراقب أن يراعي الاقتصاد والكفاءة، فيمكن أن تشهد نتائج الوحدة أو أي نشاط أو برنامج أو عملية معينة التأثير المرغوب فيه.<sup>(1)</sup>

## 2 - تقييم السياسات العمومية:

يرتبط المظهر الثاني المتطور للرقابة التقييمية بالمقرب المعروف بتقييم السياسات العمومية، ويجد هذا المقرب أسسه في الأنظمة الرقابية الانجلوسكسونية خاصة كندا والولايات المتحدة الأمريكية. وعلى الرغم من تعدد التعاريف التي أعطيت لهذا المفهوم فإنه يهدف في الأصل إلى قياس وإبراز مختلف التأثيرات الذاتية على السياسية العمومية المختارة. وقد اتخذ هذا النوع من التقييم أهمية متزايدة في مجال التطبيق كونه يبني على احترام أربعة قواعد أساسية هي الشمول والنظامية والدولة والاستقلالية تتجسد في أربعة مراحل أساسية هي:

- مرحلة تحليل وجمع المعطيات. - مرحلة التحليل النقدي لهذه المعطيات. - مرحلة تحديد النتائج.
- مرحلة الإعلان عن التوصيات و المقترحات.<sup>(2)</sup>

إذا كانت مقارنة تقييم السياسات العمومية قد عرفت تطورات هامة في الدول الانجلوسكسونية، فإنه على العكس من ذلك واجهت عدة صعوبات في الأنظمة الرقابية اللاتينية من أجل تبنيها وتفعيلها خاصة في فرنسا، وذلك راجع لجملة اعتبارات سياسية وإدارية. وأيضا

(1) - مناهج وتقنيات الرقابة على المال العام، المبادئ التوجيهية الأوروبية المتعلقة بتطبيق معايير الانتوساي - المحكمة الأوروبية للحسابات 2001 ص122.

(2) - سعيد جفري، المرجع السابق، ص44.

إلى الدور الذي تمثله الأجهزة العليا للرقابة المالية في هذه الدول. وتزداد الصعوبات المرتبطة بتبني التوجه الرقابي أكثر بالنسبة لوضعية الدول النامية التي تفتقد في الغالب الشروط المادية والبشرية الأولية لإقرار هذا النوع من المراقبة. ومع هذا تعتبر هذه المقاربة أهم مراحل النظرية الحديثة وأنها تعمل على تقييم ولو بأثر رجعي التأثير الواقعي للسياسات العمومية من خلال الانجازات المحققة. وهي مقاربة تعرف انتشارا واسعا بفعل الجوانب الديمقراطية التي تحتوي عليها.<sup>(1)</sup> وبالرغم من أن تطبيق هذا التوجه الرقابي على تنفيذ الميزانية العامة في الجزائر يظل عملية صعبة بسبب عدم توافر كل المعطيات الضرورية حول تأثير كل سياسة محتملة، فإن أهمية الأخذ بآليات وتقنيات مقتربة السياسة العمومية تبدو ضرورية في ظل الإصلاحات المباشرة لتأهيل التسيير الإداري و الموازي.

## أ- اعتماد مناهج وآليات التدقيق

### 1- نشأة التدقيق وتطوره

يرى بعض الباحثين أن مفهوم التدقيق يعود إلى أصول جد قديمة (مصر الفرعونية والحضارة اللاتينية)، وقد عرف تطورات هامة خلال القرنين الثالث عشر والرابع عشر ببريطانيا، وابتداء من القرن التاسع عشر بالولايات المتحدة الأمريكية حيث شهد تطورا كبيرا في جوانبه النظرية والتطبيقية.<sup>(2)</sup>

ويرى البعض الآخر أن التدقيق كما يصطلح عليه باللاتينية «**Audit**: أوديت» تعني الإنصات والاستماع، حيث ترجع مهنة الأوديت **Audit** إلى «الميتس دومينيكي» في عهد «شارلمان» الفرنسي والملك «إدوارد الأول» الإنجليزي الذي نصب مجموعة من «الأوديتورز». أما في الجزائر فإن مصطلح التدقيق (**Audit**) لم يتفق حوله كل المختصين، فتعددت استعمالاتهم للمصطلح كفحص أو افتتاح أو تدقيق أو مراجعة أو رقابة مالية.<sup>(3)</sup> والملاحظة التي تفرض نفسها هنا: هو أنه حتى على مستوى الدول العربية بالرغم من الانتماء المشترك لمؤسسة المجموعة العربية للرقابة المالية والمحاسبة ليس هناك قاموس محدد حول استعمال تقنيات ومفاهيم الرقابة المالية أو حول التدقيق بالذات.

(1)- أحمدوش مدني ، المرجع السابق، ص69.

(2)- إدريس حدري، "الفحص والتدقيق والتقييم الجهوي" المجلة المغربية للقانون والاقتصاد والتنمية ، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة الحسن الثاني، عين الشق، العدد 45، 2001.

(1)-DE MENOUELLEe ,D . REFFEGEAN,J,DUFFILP : « L'audit financier », édition Soufir, Casablanca, 1996,P7.

يتبين مما سبق أن التدقيق مفهوم مركب ومعقد يحيط به الكثير من الخلط . فكثيرا ما يقصد به المراقبة المالية في حين يمكن أن يمتد مفهوم التدقيق إلي ميادين واختصاصات واسعة تتجاوز المراقبة المالية.

- اكتسب مقترب التدقيق اشعاعا ونجاحا هاما عكستهما فعاليته والصورة المعاصرة والحديثة التي يقدمها بفعل أربع عوامل أساسية هي:
- غنى وخاصة وديناميكية المفهوم.
- المقاربة المتعددة الاختصاص.
- فعاليته المنهجية.
- الخاصية النقدية في التحليل والمعالجة حتى أصبح يشبه بالفحص الطبي.<sup>(1)</sup>

فالتدقيق نتاج لتطور تاريخي اقتصادي و اجتماعي، لم يتوقف عن تطور مناهجه و آلياته منذ بداية القرن الماضي مرور بالحرب العالمية الثانية و خصوصا في السنوات الأخيرة. حيث عرف تحولات أساسية في الموضوع والمنهج و في الميادين و المجالات التي يهتم بها ويتدخل فيها. فالتطورات التي عرفها لم تقتصر على مجال القطاع الخاص بل توسع تطبيقه ليشمل القطاع العمومي. تم كل ذلك من خلال اعتماد توجه شمولي يستعين بعدة علوم كعلم الاجتماع و العلوم القانونية و العلوم الاقتصادية... الخ. وكذا وبالتقنيات المعلوماتية في التسيير والتنفيذ.<sup>(2)</sup>

## 2- تعريف التدقيق

يمكن تعريف التدقيق: بأنه تحر نقدي يسمح بفحص المعلومات المقدمة من طرف منظمة عمومية أو خاصة وتقييم الأعمال والنظم المطبقة في عين المكان، لأجل ترجمتها وتوظيفها إيجابيا. كما عرف أيضا بأنه: «تقييم مستقل لمختلف عمليات التسيير والمراقبة الداخلية لمنظمة معينة في القطاع العام أو الخاص للتأكد من مدى احترام السياسات والتشريعات المتبعة، وهل المعايير الموضوعية تم احترامها وهل تم استعمال الموارد المتاحة بشكل فعال واقتصادي، وهل تحققت الأهداف المحددة.»<sup>(3)</sup>

(1)- أحمدوش مدني، المرجع السابق، ص 54 وما بعدها.

(2)- أحمدوش مدني، المرجع السابق، ص 53.

(3)- نجيب جيري، المرجع السابق، ص 215.



تنخرط النظرية المعاصرة في مسلسل تراكمي من المعارف والأعمال والتقنيات، تهدف إلى إدماج هذا الأسلوب في مسلسل التنمية الاقتصادية الاجتماعية في إطار مقارنة شاملة ومتعددة الاختصاص، أين يجب التمييز بين تصورين أساسيين للتدقيق، تصور كلاسيكي وتصور حديث. فأما التصور الأول - الكلاسيكي - فيركز على مبادئ المشروعات ومراقبة التسيير، ويتميز برؤيته الضيقة للتدقيق سواء تعلق الأمر بالقطاع العمومي أو القطاع الخاص.

أما التصور الثاني - الحديث - فيتجاوز هذه النظرية التقليدية، ويعتمد مقارنة شمولية ومتعددة الاختصاص تجعل من التدقيق عنصراً ينخرط في مسلسل التنمية الاقتصادية والاجتماعية، ويسهم بفعالية في مشاريع التغيير. وعلى أية حال فالتدقيق لا يمكن أن يباشر إلا بعد الترخيص للجهة المختصة بالتحقيق والبحث في معلومات تعد وتستعمل من قبل مصلحة إدارية من القطاع العمومي أو الخاص، وذلك للاطلاع على واقعها الحقيقي و إعداد تقرير نقدي يبرز نتائج هذا البحث، ويقترح حلولاً ومقاربات تنوحي الجودة وتبسيط الإجراءات والتشريعات قصد تأهيل التسيير والعمل الإداري والمالي لهذه المصلحة.<sup>(1)</sup>

يهدف التدقيق كتقنية تعتمد الأخذ بالمعطيات الداخلية والخارجية للمصلحة المدققة إلى تحليل مبدأ المخاطرة الذي تعمل في ظلّه الوحدات الإدارية الإنتاجية، و هو يميل على المستوي العمومي إلى التأكد من :

- تطبيق الأحكام القانونية المتعلقة بالعمليات موضوع التدقيق.
- تقييم درجة الاقتصاد والفعالية في الإدارة وفي استعمال الموارد.
- تقييم الفعالية التي تتم بها العمليات في المصلحة بناء على الأهداف المرسومة من طرف الدولة والإدارة المعنية.<sup>(2)</sup>

يتبين من محاولات التعريف السابقة أن أسس وأهداف هذا المفهوم تؤكد على الطبيعة النقدية والشمولية لتقنية الرقابة بواسطة التدقيق، والذي يشير إلى كل عمل يستهدف تقييم بنيات المراقبة الداخلية وفق مرجعيات عملية دقيقة، من أجل الوقوف على الخلل الذي تعاني منه المنظمة أو الوحدة في شتى المجالات للتنبؤ بها والسيطرة عليها.

(1) - أحمدوش مدني، المرجع السابق، ص 55.

(2) - نجيب جيري، المرجع السابق، ص 216.

على هذا الأساس وكنتيجة للأخذ بتقنيات التدقيق ظهرت تفرعات متعددة لتطبيقه الأصلي تأخذ مسميات المجالات موضوع البحث والتحري. وهكذا وإضافة إلى التقسيمات الرئيسية المتمثلة في التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي نجد أنواع كثيرة للتدقيق كالتدقيق التنظيمي والتدقيق الاستراتيجي والتدقيق القانوني.... إلخ.<sup>(1)</sup>

لقد أثبت التطور الرقابي بواسطة تقنية التدقيق أهميته وفاعليته في مختلف المجالات، الشيء الذي يستدعي تطبيقه على تسيير وتنفيذ الميزانية خاصة في ظل الواقع الذي توجد عليه تجربة التدقيق في الجزائر.

إن تطبيق التقنيات والمناهج العصرية للتدقيق في كندا وإنجلترا والولايات المتحدة وغيرها من الدول المتقدمة تطلب حقا تاريخية وتطورات اقتصادية واجتماعية وقانونية أدت إلى نتائج مهمة، دفعت الأمم المتحدة والمؤسسات المالية الدولية إلى الدعوة بإلحاح كبير لتطبيقه في القطاعات العمومية.

غير أن الإشكالية التي تطرح على الدول النامية ومنها الجزائر تتمثل في صعوبة تكييف وتطبيق هذه التقنيات في محيط سوسيو اقتصادي مخالف للمحيط الذي نشأت فيه.

تزداد هذه الإشكالية حدة في الجزائر، لأن مجال التدقيق هو قبل كل شيء جزء من نظام ديمقراطي يرتكز على مبادئ الشفافية والمساءلة. وترسيخ هذه المبادئ في مجتمعاتنا الجزائري رهين بتبني إستراتيجية إشعاعية تعتمد على نشر ثقافة المساءلة والدفاع عن المال العام باعتباره ملكا للجميع.

فالتدقيق مرتبط بالديمقراطية، وتطبيقه يتطلب حالة ذهنية ومحيطا مناسبا لتطوره، تنعدم فيه العلاقات الرئاسية المتشددة والتسلطية.

مما سبق نخلص إلى النتائج التالية:

1- إن المقاربة المبنية على آلية التدقيق بكل أوجهها تسعى وترمي إلى الإحاطة بالجوانب الجوهرية أكثر من الجوانب الشكلية والجزائية في قياس وتقييم النتائج والمنجزات، ومقابلتها بالأهداف المسطرة ضمن المخطط والميزانية.

(1)- أميدوش المدني، المرجع السابق، ص 55

2- إن انتشار و بروز الأساليب الحديثة في المساءلة والتقويم في جميع المجالات الاقتصادية والاجتماعية يرجع لوعي الدولة-المسؤولين والمقررين السياسيين والاقتصاديين- بالأهمية الإستراتيجية للتدقيق في مراقبة وضبط تسيير نظام الإنتاج العالمي.

3- لما كانت تقنيات التدقيق غريبة عن أساليب وأشكال الرقابة التي تعودنا عليها وجب بذل مجهود أكبر لملائمة هذه التقنيات مع واقع الإدارة في الجزائر، خصوصا إذا عرفنا أن تجربة الجزائر في تطبيق آليات ومناهج التدقيق تعتبر متخلفة.

4- ينبغي التأكيد على أن مستقبل مراقبة المالية العمومية ككل والميزانية العامة بالخصوص يكمن في انتهاج أسلوب التدقيق. غير أن مصداقية وفعالية هذا الأخير لا يمكن أن تتأتى إلا إذا كان عملا ديمقراطيا وعلميا ومستقلا يشمل كل القطاعات العمومية . كما أن الاقتراحات والتوصيات والتقارير التي تخلص إليها أعمال التدقيق يجب أن تكون موضوع متابعة وتنفيذ.

5- إن تفعيل الرقابة المالية في الجزائر لا يتأتى رغم توفر المقومات التي تناولتها بالشرح في هذه الدراسة ما لم تتوفر إرادة سياسية حقيقية تؤمن بجدوى المراقبة، ومستعدة لإمدادها بكافة الضمانات والطاقات البشرية والإمكانات المالية والقانونية، وتخولها السلطة الردعية والزجرية المناسبة، والى إجماع وطني وشراكة فعلية و تنسيق بين مختلف الفاعلين لتفعيل القوانين ومباشرة التغيير والإصلاح.

### المبحث الثالث: وسائل الرقابة المالية

تمثل وسائل الرقابة تلك الأدوات التي يستخدمها القائمون بأعمال الرقابة للحصول على البيانات الهامة والمعلومات المفيدة لفحصها والتحقق من مدى صحتها، والتي توفر لهم أدلة للإثبات تخولهم القدرة على إبداء الرأي وإسناد التقارير الرقابية إزاء النتائج المتوصل إليها من عمليات التحري والفحص والتدقيق التي قاموا بها.

تتمثل هذه الوسائل والأدوات المستخدمة في العمليات الرقابية المختلفة في الوسائل التالية:

- الميزانية العامة كوسيلة للرقابة (مطلب أول)
- التقارير الحسابية المختلفة و تشمل: التقارير الدورية والحساب الختامي من جهة والتقارير الرقابية من جهة أخرى (مطلب ثان).

#### المطلب الأول: الميزانية العامة للدولة وسيلة للرقابة

الأصل أن نظام الميزانية العامة نشأ كأداة للرقابة الشعبية على التصرفات المالية للسلطة التنفيذية، حيث يتم التأكد بموجبها من سير عمليات التنفيذ التي تباشرها الإدارة الحكومية وفق المنهجية المحددة سلفا من أجل تحقيق الأهداف المسطرة من غير إفراط ولا تفريط.

تعد الميزانية العامة من أهم الوسائل المعتمدة في الرقابة في كل مراحل النشاط العام للدولة خاصة في مرحلة التنفيذ والتطبيق. ونظرا لتطور دور الدولة وازدياد نشاطها فقد أدى ذلك إلى تطور أساليب إعداد الميزانية العامة وكيفيات تبويبها تطورا جذريا. حتى غدت الميزانية العامة أكثر فعالية في الرقابة على صحة الاختيارات وأفضلية البرامج التي تخصص لها الاعتمادات المالية دون غيرها، والتحقق من صحة استخدام هذه الاعتمادات وكفائتها.

لقد أدت عوامل مختلفة إلى حصول هذا التطور الكبير في أساليب الميزانية العامة للدولة فتحوّلت من ميزانية البنود أو الرقابة إلى ميزانية البرامج والأداء (فرع أول) إلى ميزانية التخطيط والبرمجة، وأخيرا الميزانية الصفرية (فرع ثان) ومن خلال هذه التقسيمات تبلورت خصائص الرقابة المالية على تنفيذ الميزانية.

#### الفرع الأول: ميزانية البنود (الرقابة) و ميزانية البرامج والأداء

سأتناول في هذا الفرع ميزانية البنود أو الرقابة في (فقرة أولى) وميزانية البرامج والأداء في (فقرة ثانية) على النحو التالي:

## أولاً: ميزانية البنود - الرقابة -

أ- مضمون ميزانية الرقابة: يقوم هذا الشكل من أساليب الميزانية العامة على تأكيد الرقابة الشديدة على أوجه الإنفاق وتقييد صلاحيات الموظفين الحكوميين في التصرف في النفقات العامة، يتم تبويب هذا الأسلوب تبويبا إداريا على أساس الوزارات والمصالح الحكومية ثم تبويب مرة أخرى تبويبا نوعيا يبين بالتفصيل نوع النفقات والإيرادات العامة.<sup>(1)</sup>

### ب- طبيعة الرقابة على التنفيذ في ميزانية البنود

إن هذا الشكل من التبويب يضمن سهولة الرقابة على تنفيذ الميزانية في الدولة، غير أنها تقتصر غالبا على الناحية المالية الحسائية التي تستهدف فحص حسابات الحكومة والتدقيق في مستندات الصرف والتحصيل بهدف التأكد من عدم تجاوز الاعتمادات المقررة عند الصرف.<sup>(2)</sup> يعد هذا الأسلوب من أقدم صور الميزانية العامة للدولة وأكثرها انتشارا في معظم دول العالم. وهو يهتم بما تشتريه الحكومة فعلا دون الالتفات إلى بيان أسباب الشراء ولا مدى الإنجازات التي تحققت النفقات العامة.<sup>(3)</sup>

### ج - تقدير ميزانية البنود

تتميز ميزانية البنود بالبساطة سواء بالنسبة لأجهزة التنفيذ أو لأجهزة الرقابة كونها تستخدم مفاهيم يمكن تطبيقها بسهولة بالنسبة لجميع المخاطبين بها من إداريين وبرلمانيين و مواطنين. كما أنها تحكم الرقابة الحسائية على الحسابات الحكومية، فضلا عن عما توفره من معلومات وبيانات لأعداد الحسابات الختامية وقوانين ضبط الميزانية التي تمكن السلطة التشريعية متابعة تنفيذ الميزانية العامة.<sup>(3)</sup>

وتسهيل تقدير الميزانية العامة القادمة غير أنه ظهرت عدة سلبيات ومساوئ تتعلق بتطبيق هذا النوع من أساليب الميزانية من ذلك<sup>(4)</sup>

● إذا كان تقسيم ميزانية البنود يسهل عملية الرقابة فإنه على العكس من ذلك فيما يتعلق بعملية التحليل الاقتصادي للعمليات المتعلقة بنشاط الدولة المالي التي يجعلها عملية غير

(1)-محمد شاکر عصفور، (الاتجاهات الحديثة في الميزانية)، ميزانية البرامج، مجلة العلوم الإدارية، القاهرة، سنة 22، عدد 1980، ص136.

(2)- عطاء الله سالم جويعد الصرايرة، المرجع السابق، ص262.

(3)- عبد الكريم صادق بركات، الاقتصاد المالي، ص81 و82.

(4)- عادل أحمد حشيش، أصول الفن المالي للاقتصاد العام، ص326.

سهلة، فضلا عن كون هذا

- التقسيم لا يحدد حجم وقيمة النفقات المتعلقة بأنشطة الدولة المختلفة بسبب التداخل الإداري فيما بينها أو حتى تحديد حجم النفقات لكل نشاط على حده مقدما.
- من جهة أخرى يثير موضوع التبويب الإداري في ميزانية البنود مجال الإيرادات العامة إشكالات تتعلق بعدم القدرة على قياس مستوى العبء الإجمالي تحصيل هذه الإيرادات أو حتى تحديد عبء و تكاليف كل إيراد على حده، و هذا ما يؤدي في الأخير إلى عدم القدرة على وضع سياسة إيرادية شاملة من الناحية الاقتصادية.
- يعد التركيز في ميزانية البنود على بيان تفاصيل أنواع النفقات دون التركيز على الأهداف عائقا كبيرا يحول دون اتخاذ القرارات السليمة في هذا الشأن، فضلا عن صعوبة معرفة نتائج تنفيذ الأنشطة الحكومية ومدى تقدمها واستحالة قياس الكفاية الإنتاجية للإدارة الحكومية.
- يلعب وتر العامل الشخصي والمساومة و المصالح الخاصة دورا هاما في إقرار الاعتمادات نتيجة لغياب المعايير الموضوعية التي يتم بناء عليها إقرار الاعتمادات لكل وحدة حكومية.
- مادام وجود ميزانية البنود مرتبطا بمذهبية الاقتصاد الحر فإن ذلك يقف عائقا أمام تطورها وتلاؤمها مع دور الدولة الجديد وتدخلها في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، خاصة في الدول النامية.
- أضف إلى هذا الغموض الناشئ عن طبيعة العلاقة بين اعتماد هذا الأسلوب من تبويب الميزانية وبين الخطة العامة التي تبنتها الدول النامية من الوجهة الاقتصادية، لأن ما يعتمده هذا الأسلوب لا يعكس ما تنفذه الوحدة الحكومية من نشاط.<sup>(1)</sup>

### ثانيا: ميزانية البرامج والأداء

#### أ- مضمون ميزانية البرامج والأداء

يعد هذا الأسلوب الصورة الثانية لتطور أساليب الميزانية العامة بعد أن تطورت المفاهيم الأساسية التي ارتكز عليها أسلوب ميزانية البنود عبر الزمن لتصل إلى ميزانية البرامج والأداء. إن مضمون ميزانية البرامج والأداء يعني في معناه الواسع الاهتمام بالأعمال التي تنجزها الحكومة في

(1) - قحطان السيوفي، اقتصاديات المالية العامة، ص 81 و 82. و عطاالله سالم جويعد الصرايرة، المرجع السابق، ص 260.

صورة البرامج والأنشطة المكونة لها أكثر من الاهتمام بالسلع والخدمات التي تشتريها الحكومة. فالتركيز هنا ينصب على العمل المنجز أكثر مما ينصب على وسائل هذا العمل.<sup>(1)</sup> والغرض هنا هو لرفع كفاءة الإدارة الحكومية وتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد وتسهيل مهمة الرقابة على تنفيذها.

### أ- تاريخ ظهور ميزانية البرامج والأداء

تعد الولايات المتحدة الأمريكية من أول الدول التي عملت على تطوير ميزانيتها من ميزانية البنود إلى ميزانية البرامج والأداء، فقد بدأت أولى بوادر هذه الفكرة بالظهور عام 1907 فيما نشره مكتب الأبحاث الإدارية لمدينة نيويورك عن ميزانية الإدارة الصحية على أساس الوظائف. ثم تبلورت الفكرة على صعيد الحكومة الفيدرالية في حدود عام 1934 حين شكلت لجنة "تافت"<sup>(2)</sup> للاقتصاد والكفاءة بناء على ما وجه من انتقادات لميزانية البنود ودراسة التنظيم الإداري والمالي للحكومة، حيث تمت التوصية باعتماد الميزانية على أساس الوظائف والبرامج، التي وجدت صداها في ميزانية وزارة الزراعة، ثم انتقلت إلى الجهات الإدارية الأخرى. وفي حدود العام 1949 كانت قد شكلت لجنة هوفر الأولى بهدف إصلاح الجهاز الحكومي الأمريكي من خلال التوصية بتويب الميزانية الفيدرالية على أساس الوظائف والأنشطة والمشروعات والتي وجد صداها في ميزانية وزارة الدفاع الأمريكية. و في العام 1950 صدر قانون الميزانية والحسابات متضمنا العديد من الإصلاحات بغرض توفير البيانات اللازمة عن تكلفة وحدة الأداء. بعدها شكلت لجنة هوفر الثانية لتأكيد توصية لجنة هوفر الأولى سنة 1955.

بعد ذلك عمم الرئيس الأمريكي "جنسون" سنة 1965 استخدام ميزانية البرامج والأداء في الوزارات والقطاعات الحكومية بأسرها. بعدها تم تبني هذا الأسلوب في ميزانية العديد من الدول كالسويد والفلبين وفنزويلا.<sup>(1)</sup>

(1) - سيد أحمد بواب، موازنة الأداء لخدمة الكفاءة في الحكومة، مركز البحوث الإدارية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، 1970، ص 10.

(2) - نسبة إلى الرئيس الأمريكي: وليام تاft.

(3) - محمد سعيد فرهود، المرجع السابق، ص 616 و 617.

## ج- العوامل المؤثرة في تطور أسلوب الميزانية إلى ميزاني البرامج والأداء

إن التحول الذي حصل وبخاصة في الولايات المتحدة الأمريكية من أسلوب ميزانية البنود إلى ميزانية البرامج والأداء يكون مرده في الحقيقة إلى تضافرو تأثير جملة من العوامل والأسباب أهمها<sup>(1)</sup>

1- الزيادة الكبيرة المسجلة في حجم النفقات العامة نتيجة تطور دور الدولة وتدخلها في المجتمع، والانتساع الكبير في الوظائف الحكومية والبرامج العامة ما أدى إلى صعوبة المتابعة للأوجه المتعددة للنفقات العامة وعدم القدرة على تحديد مدى كفاءة استخدامها لتحقيق الأهداف المسطرة.

2- صعوبة إيجاد مصادر جديدة للإيرادات العامة لتغطية حجم النفقات العامة المتزايد بصورة كبيرة ما أدى إلى إحداث عجز مستمر في الميزانية العامة، وفرض اعتماد مصادر تضخمية.

3- لتغطية العجز وهو ما طرح بإلحاح فكرة ترشيد الإنفاق العام الذي ألح بدوره على ضرورة تطوير أسلوب الميزانية العامة من ميزانية البنود إلى ميزانية البرامج والأداء لتحقيق التوازن وربط مدى كفاءة العمل الحكومي بحجم النفقات.

4- مما ساعد على ظهور ميزانية البرامج والأداء ظهور الأجهزة الرقابية المنفصلة عن جهاز الميزانية العامة التي استأثرت بمهمة الرقابة لوحدها في حين قصر نشاط الميزانية العامة على خدمة الإدارات الحكومية، وخاصة بعد ما تطورت القوانين والأنظمة في مواجهة الإنحرافات والمخالفات، كتطوير قوانين الوظيفة العامة وقطاع المشتريات والمخازن والحسابات الحكومية بغرض إحكام الرقابة على مختلف عمليات البيع والشراء الحكومية وتنظيم المخازن.

5- الضغط الحاصل من قبل دافعي الضرائب وممولي الخزانة العمومية لوضع النظم الكفيلة باستخدام أمثل للأموال العامة لتجنب الإسراف والتبذير، والرفع من مستوى الخدمات وتقليل استحداث ضرائب جديدة، الأمر الذي عجل بظهور ميزانية البرامج والأداء.

6- إن مقتضى الرقابة الحقيقية للمجالس النيابية على تنفيذ الميزانية يقتضي الاهتمام بتحديد الأعمال والأهداف وكفاية ونوعية الخدمات الناتجة عن إنفاق الاعتمادات كهدف أساسي بدل التركيز عن إنفاق الاعتمادات في حد ذاتها مجرد الإنفاق وهو ما تحققه ميزانية البرامج و الأداء.

(1)- السيد عبد المولى، المالية العامة، ص608 و ما بعدها. و قطب إبراهيم محمد، الموازنة العامة للدولة، الجزء الثاني، ص91 و92.



## د- تبويب ميزانية البرامج والأداء

يتم تبويب ميزانية البرامج والأداء على أساس التبويب الوظيفي والإداري وللبرامج والأنشطة على النحو التالي:

1- **التبويب الوظيفي:** يتم على أساس تحديد خدمات معينة متجانسة تقدمها الحكومة للأفراد ووضعها في إطار مجموعات كالدفاع والتعليم.

2- **التبويب الإداري:** يتم حسب الوحدات التنظيمية في الجهاز الحكومي فهي من يخطط وينفذ برامج الحكومة وأنشطتها.

3- **تبويب البرامج:** يتم حسب الأعمال التي تؤدي إلى خدمة نهائية طبقا لنوع الخدمة والغرض من إنشائها. مثل برنامج التعليم المهني.

4- **تبويب الأنشطة:** يتم على أساس وضع الأعمال المتشابهة التي يتضمنها برنامج العمل في مجموعات، والذي يفيد في تحقيق أهداف الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة. حيث تمثل هذه الأنشطة الأساس الأول لمقارنة العمل المنفذ بالعمل المطلوب تنفيذه.<sup>(1)</sup>

### هـ- طبيعة الرقابة على التنفيذ في ميزانية البرامج والأداء

تطور مفهوم الرقابة على تنفيذ الميزانية في ظل ميزانية البرامج والأداء متخطيا حدود الرقابة المالية التقليدية ليشمل رقابة الكفاية التي تهدف إلى رقابة أهداف البرامج وأدائها.<sup>(2)</sup>

في هذا الإطار يتم ربط الإنفاق بالأداء المادي، حيث يتم تضمين التقارير المالية بعمليات مقارنة أداء العمل المنفذ وتكاليفه بالعمل المطلوب تنفيذه، وهو ما يعني إجراء المتابعة في كل مراحل الأداء، وتحديد ما صرف في كل مرحلة قياسا إلى أهداف البرنامج وأنشطته.

تتضمن الرقابة هنا والتي تكون مرافقة للتنفيذ كشف القصور أو مستوى الانحراف عن معدلات الأداء التي تضمنتها الخطط المرسومة سلفا، مع الإشارة إلى أسباب هذا الانحراف والنتائج المترتبة عنه وتحديد المسؤولية فيه، وكذا اقتراح العلاج المناسب وتجنب حصوله مستقبلا.<sup>(1)</sup>

### و- تقدير نظام ميزانية البرامج والأداء

رغم المزايا التي يتميز بها هذا الأسلوب في وجود رقابة تقييمية اقتصادية للأداء الحكومي، وتحديد

(1)- عطاالله سالم جويعد الصرايرة، المرجع السابق، ص 263.

(2)- قطب إبراهيم، المرجع السابق، الجزء الثاني، ص 117.

(1)- عبد العزيز سيد محمد، ميزانية البرامج والأداء، مكتبة الأنجلو المصرية، القاهرة 1966، ص 233 و 234.

معايير الإنجاز وتقديم العون للحكومة في مزاولة أنشطتها وتقديم خدماتها بكفاية عالية، إلا أنه لا يساعد على تقييم تكلفة ومنفعة الإنفاق وينحصر دوره في بيان معايير الإنجاز وتكاليفه. فضلا عن صعوبة تطبيقه في مجال قياس مخرجات النشاط الحكومي كونه يفتقر إلى مقاييس مادية ملموسة تمكن من قياس الكم أو العدد.<sup>(1)</sup>

### الفرع الثاني: ميزانية التخطيط والبرمجة

يتضمن هذا الفرع الحديث عن مضمون ميزانية التخطيط و البرمجة و أسباب ظهورها (فقرة أولى)، ثم التطرق إلى عناصر نظام ميزانية التخطيط والبرمجة و تبويبها (فقرة ثانية). وتحديد طبيعة الرقابة على التنفيذ في ميزانية التخطيط والبرمجة (فقرة ثالثة) وأخيرا تقدير ميزانية التخطيط والبرمجة (فقرة رابعة).

#### أولاً - مضمون ميزانية التخطيط والبرمجة وتاريخ وأسباب ظهورها

##### أ - مضمون ميزانية التخطيط والبرمجة

يعد هذا الأسلوب الصورة الثالثة لتطور أساليب الميزانية العامة واتجاهاتها الحديثة التي ظهرت في الولايات المتحدة الأمريكية التي كانت لا تؤمن بفكرة التخطيط القومي، في الوقت الذي لم يحظ فيه بالقبول والاهتمام في الدول التي تبنت أسلوب التخطيط الشامل. تعرف ميزانية التخطيط والبرمجة بأنها الأداة تمكن من تحويل بيانات الميزانية من بيانات تخطيطية إلى بيانات إدارية والعكس لتحقيق أهداف الرقابة والإدارة والتخطيط. حيث يركز هذا النظام اهتمامه على الإدارة العليا لمساعدتها في أداء وظيفتها التخطيطية، واتخاذ القرارات المختلفة في محاولة لربط السياسة المالية والاقتصادية للحكومة بخطة اقتصادية محددة عن طريق مجموعة من البرامج والأنشطة، الغرض منها هو تحقيق الأهداف المالية والاقتصادية للحكومة.<sup>(2)</sup>

##### ب - تاريخ وأسباب ظهور ميزانية التخطيط والبرمجة

يهدف هذا الأسلوب أساسا إلى خدمة أهداف التخطيط وربط وظيفته بوظيفة الميزانية العامة، وقد تم استخدامه في إعداد ميزانية وزارة الدفاع الأمريكي للسنة المالية 1963. وبحلول عام 1966 حاولت الولايات المتحدة تعميمه في كافة الوزارات والأجهزة الحكومية.

(1) - العوضي العوضي عثمان، الرقابة القانونية على مالية الدولة، ص 60.

(2) - عطاء الله سالم جويعد الصرايرة، المرجع السابق، ص 264.

أوهناك عدة أسباب أدت إلى ظهور نظام التخطيط والبرمجة منها:<sup>(1)</sup>

- انتشار ظاهرة التخطيط القومي في معظم دول العالم والعمل على ربط الميزانية العامة بالخطة العامة للدولة.
- ازدياد أهمية التحليل الاقتصادي ودوره على مستوى المشروعات والنشاط الانتاجي الوطني.
- اكتشاف وتطور الأساليب الإحصائية والفنية الحديثة لجمع وتحليل المعلومات واستخدامها أساسا في اتخاذ القرارات المناسبة، ووضع الخطط على أسس موضوعية وعلمية تتمثل في بحوث العمليات وتحليل النظم والتكلفة.
- رغبة السلطات المالية في قيام الميزانية العامة بوظائفها الثلاثة الأساسية بالتوازي كونها أداة للسياسة المالية وهي الرقابة والإدارة والتخطيط.

### ثانيا- عناصر نظام ميزانية التخطيط والبرمجة و تبويبها

#### أ- عناصر نظام ميزانية التخطيط والبرمجة

- يتشكل نظام ميزانية التخطيط والبرمجة من ثلاثة عناصر هي: التخطيط، والبرمجة، الميزانية.
- **التخطيط:** يتولى تحديد الأهداف القومية المبتغاة للنشاط الحكومي على المدى البعيد.
  - **البرمجة:** تتضمن مجموعة الوسائل التي تسمح بتحقيق أهداف النشاط الحكومي السابقة التحديد، وذلك لمدى متوسط الأجل.
  - **الميزانية:** تتضمن تحديد الجزء السنوي من البرنامج الذي تشمله الميزانية السنوية للدولة حيث تحدد الوحدات الحكومية الأهداف المتعلقة بكل منها على ضوء الأهداف الوطنية.<sup>(2)</sup>

#### ب- تبويب ميزانية التخطيط و البرمجة

- اتسم تبويب الميزانية العامة في ظل نظام ميزانية التخطيط والبرمجة بالغموض والتأرجح بسبب تركيزه وارتباطه بالأهداف العامة.

(1)- أنور عبد الخالق، تطور نظام ميزانية التخطيط و البرامج، مرجع سابق، ص30.

(2)- السيد عبد المولى، المرجع السابق، ص611 و612.

1-تبويب النفقات العامة: يتم تبويبها بناء على هذه الأهداف التي تعمل الحكومة على تحقيقها.

2- تبويب البرامج والأنشطة:تعتبر البرامج والأنشطة مجرد وسائل لتحقيق الأهداف المقصودة بالتحقيق، وبالتالي لا يهتم هذا النظام بها.

لهذا وقع الاختلاف بين الوزارات والإدارات الحكومية في تبويب الميزانية العامة لعدم وجود علاقة مباشرة بين الإنفاق العام ونشاط الوحدات الحكومية ما أدى إلى استحالة وضع دليل موحد للميزانية العامة ترتبط به هذه الوحدات.(1)

### ثالثا- طبيعة الرقابة على التنفيذ في ميزانية التخطيط و البرمجة

تهدف الرقابة في هذا النظام إلى التأكد من مدى تطابق التنفيذ الفعلي مع المخطط له، ومدى تحقيقه فعلا لأهداف الوحدة الإدارية والأهداف العامة، والتأكد من التكامل في أنشطة كل برنامج وكشف عيوب الوحدة الإدارية أو التعديل في الأهداف أو في اختيار البرامج وطرق أداء النشاط.(2)

### رابعا- تقدير نظام ميزانية البرامج والأداء

من مزايا هذا النظام أنه يربط الميزانية العامة بالخطة الاقتصادية، ويحقق استخداما أفضل للموارد من خلال الاختيار بين البدائل المطروحة لتحقيق الأهداف. كما يعطى صورة واضحة عن المنافع والتكاليف لفترة قادمة، ويمكن أجهزة الرقابة من متابعة تنفيذ الأهداف والتأكد من سلامة المخرجات وعدم إساءة استعمال المدخلات. غير أن هذا النظام واجه انتقادات عديدة كونه يركز على العقلانية الاقتصادية و يقلل من أهمية العامل السياسي، فضلا عن المركزية التي تطبعه من خلال إعطاء سلطة واسعة لمكتب الميزانية ولرئيس الدولة في إقرار البرامج العامة. كما أنه يركز على الجانب الكمي في الوقت الذي تظهر فيه جوانب كثيرة في الميزانية العامة لا يمكن ترجمتها إلى أرقام كمية.(1)

(1)- عطاالله سالم جويعد الصرايرة، المرجع السابق، ص 265.

(2)- محمد سعيد فرهود، المرجع السابق، ص631.

(1)- نائل عبد الحافظ العواملة، الإدارة المالية العامة بين النظرية والتطبيق، مؤسسة زهران، للطباعة والنشر، ط2، عمان، الأردن، 1990، ص118 .

إن هذه الانتقادات وغيرها أدت إلى انخيار نظام موازنة التخطيط والبرمجة. وتخلت عنه الولايات المتحدة.<sup>(1)</sup> ليتم التحول إلى نظام الميزانية ذات الأساس الصرفي كأحدث نظام للميزانية، نتناوله في الفرع الموالي:

### الفرع الثالث: الميزانية ذات الأساس الصرفي

#### أ- مضمون الميزانية ذات الأساس الصرفي

يعرف هذا النظام بأنه أسلوب يعد بموجبه مشروع الميزانية العامة في صيغته النهائية على أساس التقييم لجميع البرامج والمشروعات والأنشطة الواردة فيها، بغض النظر إن كانت هذه البرامج والمشروعات والأنشطة جديدة أو كانت قائمة فعلا.<sup>(2)</sup> أساس هذا النظام أنه يقوم على افتراض مفاده عدم وجود أية خدمات مسبقا على أن يضع في الحسبان مراعاة الحد الأدنى للتكلفة والطريق الأمثل للحصول على مجموعة من المخرجات، وأن يتم وضع الإطار لكفية تقييم الفاعلية في مستويات النفقات الجارية والمعتمدة وفقا لحد الاعتبارات.<sup>(3)</sup>

أيضا يتجنب هذا النظام الالتفات إلى مسار الميزانية في السنوات الفارطة، حيث تبدأ عملية تحضير الميزانية الجديدة من قاعدة الصفر وبالتالي يتجنب إدراج الاعتمادات بطريقة تلقائية مجرد أنها أدرجت في ميزانية السنة السابقة، بل يتم إدراجها من جديد كأنها لم تكن من قبل أي بعد أن تتم مراجعتها بصورة دورية.<sup>(4)</sup>

#### ب - تاريخ ظهور نظام الميزانية الأساس الصرفي

ظهر نظام ميزانية الأساس الصرفي كبديل جديد وحديث لنظام التخطيط والبرمجة نتيجة لفشل وانخيار هذا الأخير بسبب ما واجهه من مشاكل وصعوبات، أدت في النهاية إلى التخلي عنه تماما و التحول إلى نظام ميزانية الأساس الصرفي الذي يعتبر أحدث الأنظمة في العالم ممثلا بذلك الطور الرابع من أطوار التطور في الاتجاهات الحديثة للميزانية، حيث بدء في تطبيقه في أوائل الستينيات من قبل وزارة الزراعة الأمريكية رغم فشل المحاولة.

(1)- نعيم دهمش، الموازنة الصرفية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمان، 1981، ص16.

(2)- أنور عبد الخالق، (الاتجاه التخطيطي لموازنة العامة نظام موازنة التخطيط والبرمجة، مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، عدد 13، 1981، ص118 و ما بعدها.

(3)- أنور عبد الخالق، نظام الأساس الصرفي، (اتجاه حديث لأعداد الموازنة العامة) ، مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، عدد10، 1980، ص92.

(4)- السيد عبد المولى، المالية العامة ، المرجع السابق، ص216.

بحلول العام 1967 كانت الأمم المتحدة قد أوصت باعتماد هذا الأسلوب كبديل جديد في ميزانية الدولة، فتم استخدامه فعليا من قبل قطاع الأعمال الأمريكي سنة 1969 كوسيلة للرقابة على المصروفات العامة.

وفي سنة 1973 انتقل تطبيقه إلى ميدان الإدارة الحكومية الأمريكية حيث تم اعتماده من قبل الرئيس الأمريكي " جيمي كارتر " في ولاية جورجيا الأمريكية حينما كان حاكما لها، ثم عممه على سائر الولايات بعد أن أصبح رئيسا للدولة كوسيلة للرقابة على تنفيذ الميزانية العامة.<sup>(1)</sup>

### ج- طبيعة الرقابة على التنفيذ في الميزانية ذات الأساس الصفري

تم الرقابة على تنفيذ الميزانية في ظل نظام الأساس الصفري عن طريق التقييم المستمر لمختلف الأنشطة والبرامج التي تنفذها الحكومة القائمة منها والجديدة على حد سواء، بما يحقق الاستخدام الأمثل للموارد والأموال وبما يصل إلى تحقيق الأهداف المحددة سلفا. هذا ما يعكس دور الرقابة الجادة والصارمة على التنفيذ والقدرة على قياس الأداء الفعلي ورقابة فاعلية الخطط والبرامج ، ومدى صحة القرارات المتخذة في المشروعات محل التنفيذ وكذا التعرف إلى مختلف الإنحرافات والصعوبات واتخاذ القرارات العلاجية.<sup>(2)</sup>

### د- تقدير نظام الميزانية ذات الأساس الصفري

يبقى في الأخير أن نقول بأن هذا النظام قد واجه بدوره صعوبات في التطبيق مما أفقده أهميته، وتضاءل العمل به "إلى أن تم التخلي عنه تماما في عام 1980 في الولايات المتحدة الأمريكية، ليفسح المجال لتطبيقات مختلفة من أشكال الأساليب والأنظمة السابقة في معظم دول العالم كوسيلة للرقابة على تنفيذ الميزانية.<sup>(3)</sup>

(1)- نعيم دهمش، المرجع السابق، ص15. و عطاالله سالم جويعد الصرايرة، المرجع السابق، ص268.

(2)- عوف الكفراوي، المرجع السابق، ص125.

(3)- أنور عبد الخالق، نظام الأساس الصفري، مرجع سابق، ص67 و 68.

## المطلب الثاني: التقارير الحسابية الدورية و الحساب الختامي و التقارير الرقابية

### الفرع الأول: التقارير الحسابية الدورية

التقارير الحسابية الدورية أو الختامية من أهم وسائل الرقابة التي توفر المعلومات الكافية عن سير العمل و الإمكانيات المتاحة، حيث تتضمن الأنظمة المالية والمحاسبية الحكومية مجموعة من التقارير الدورية الحسابية تهدف بها إلى إحكام الرقابة على العمليات المالية.

تكمن المزية في هذه التقارير أنها تمكن السلطات المشرفة على تنفيذ الميزانية العامة وهي بالدرجة الأولى وزارات المالية ومجالس المحاسبة ودواوينها من التعرف على المراكز المالية للوحدات الحكومية بصورة دورية منتظمة، فتستطيع أن تتخذ القرارات المالية والإدارية المناسبة في الوقت الملائم لحماية الأموال العامة من الضياع والتبديد وسوء التسيير.

تستخدم تقارير المتابعة الدورية كوسيلة للرقابة للتأكد من مدى التزام القائمين بالتنفيذ وتحقيق الأهداف المخططة ولإجراء التنسيق اللازم بين جهات الرقابة.

يتمثل دور تقارير المتابعة الدورية في كشف الحساب المالي الشهري وكشف الحساب الربع سنوي، حيث تتضمن هذه الكشوف الاستخدامات والإيرادات الفعلية المقيدة في الدفاتر الحسابية للمدة المعمول عنها هذا التقرير. فيتم من خلالها تبادل المعلومات بين المستويات الإدارية داخل الوحدات الحكومية أو خارجها.<sup>(1)</sup>

في هذا الإطار تقوم الوحدات الإدارية الحكومية التي تتولى تنفيذ الميزانية بإعداد كشوف المتابعة الدورية الإحصائية والحسابية وإرسالها إلى وزارة المالية وأجهزتها في مواعيد محددة تنظمها القواعد القانونية.

كل ذلك من أجل تمكينها من ممارسة رقابتها بإحكام على ما تم إنفاقه من بنود الاستخدامات وما تم تحصيله من بنود الإيرادات على مدار السنة المالية.

بهذا تتمكن وزارة المالية من متابعة تنفيذ الميزانية العامة في هذه الوحدات، واتخاذ القرارات اللازمة لتلافي أسباب الانحرافات ومعالجتها في الوقت المناسب.<sup>(2)</sup>

(1) - حامد دراز، مبادئ المالية العامة، ص 67 و 68.

(2) - عطا الله سالم جويعد الصرايرة، المرجع السابق، ص 269.

## الفرع الثاني: الحساب الختامي

### أ- ماهية الحساب الختامي

يمثل التقرير الختامي أو السنوي عن النشاط الحكومي للوحدات الإدارية الحكومية وسيلة أخرى تهدف إلى إحكام الرقابة على التنفيذ، للتأكد من مدى التزامها بما تضمنته الميزانية العامة من اعتمادات وكذا مدى التزامها بالإجراءات التي تضمنتها القواعد القانونية المالية و الحسائية الخاصة بتنفيذ الميزانية.

يقدم هذا التقرير السنوي إلى وزارة المالية طبقاً للكتاب الدوري الذي تصدره هذه الأخيرة نهاية كل سنة تحدد فيه مواعيد تقديم التقرير السنوي والجداول التفصيلية المرفقة به، والتعليمات التي يعد على أساسها التقرير السنوي أو الحساب الختامي.

فالحساب الختامي هو: بيان لما تم إنفاقه وما تم تحصيله فعلاً من مبالغ عن طريق الوحدات الحكومية خلال فترة مالية سابقة، غالباً ما تكون سنة أي يشكل ما يعرف بالميزانية بعد التنفيذ<sup>(1)</sup>.

### ب- إعداد الحساب الختامي وتقديمه

تقوم وزارة المالية بإعداد هذا التقرير السنوي الختامي بعد أن تحصل على جميع الحسابات الختامية للوحدات الحكومية المختلفة، فيتضمن الاعتمادات المدرجة بالميزانية العامة بتفصيل كل الأنواع، والاعتمادات الإضافية الممنوحة وما تم الترخيص به من استثناءات خلال السنة المالية، وكذا المبالغ المالية التي أنفقت وأسباب الفروقات المسجلة وتقديرات الميزانية لكل باب وبند في مجال الإيرادات العامة والمحصلات الفعلية منها وما يسجل بينها من فروق محتملة.

يرفق التقرير الختامي بمجموعة من الجداول ومحاضر جرد الخزينة العمومية والمخازن والأمانات والسلف وصور الشهادات الصادرة من البنوك ومختلف الجهات التي تؤيد صحة أرصدة الحسابات المفتوحة وغير ذلك.

بعد الانتهاء من إعدادها للتقرير السنوي تقوم وزارة المالية بتدوين ملاحظاتها عليه ليتم عرضه على مجلس الوزراء لمناقشة واعتماده، ثم يتم تحويله إلى السلطة التشريعية لمناقشته واعتماده وفقاً لأسلوب المتبع في هذا الشأن في كل دولة<sup>(2)</sup>. يتم إعداد الحساب الختامي بأحد طريقتين كما هو معروف في علم المالية:

(1)- حامد دراز، المرجع السابق، ص 68 و 69.

(2)- عطاء الله سالم جويعد الصرايرة، المرجع السابق، ص 272 وما بعدها.



## الطريقة الأولى: طريقة حساب القطع أو ما يعرف بحساب الخزانة

يتم إعداد الحساب الختامي وفقا لهذه الطريقة بناء على المبالغ التي تم إنفاقها وتحصيلها فعلا، خلال السنة المالية الجارية بغض النظر عن تاريخ نشأة التزام الحكومة بالدفع أو تاريخ نشأة حقها في التحصيل، فهذه الطريقة تعتمد سنة التسديد وليس سنة الاستحقاق.

تتميز هذه الطريقة بالبساطة والوضوح و السرعة في غلق الحسابات المالية، وكذا السرعة في إعداد الحساب الختامي لعرضه على السلطة التشريعية لإقراره ومناقشة الوزراء في تصرفاتهم المالية في تنفيذ الميزانية، ولتحديد المسؤوليات بشأن ذلك أثناء قيامهم بأعمالهم ووظائفهم. لأنه إذا تأخرت رقابة السلطة التشريعية حتى تنتهي أعمال الوزراء فإن ذلك سيقبل من فاعلية الرقابة المالية.<sup>(1)</sup>

هذه الطريقة هي أكثر دلالة ودقة في إعداد الحساب الختامي للدولة وتأخذ بها كثير من البلدان مثل انكلترا وفرنسا ومصر والأردن والجزائر...

## الطريقة الثانية: طريقة حساب الإتمام أو طريقة التسوية أو الاستحقاق

يتم إعداد الحساب الختامي وفقا لهذه الطريقة على أساس المبالغ التي التزمت الدولة بدفعها ولم يتم دفعها فعلا، وكذا المبالغ التي نشأ حق الدولة في تحصيلها و لو لم يتم تحصيلها فعلا خلال السنة المالية المعنية. فهذه الطريقة تعتمد على سنة الاستحقاق وليس على سنة التسديد.

تتماز هذه الطريقة بإظهار المركز المالي الحقيقي للدولة في السنة الجارية وتمكن من مقارنة الحسابات الختامية لعدة سنوات لأن الموازنات منفذة بالحجم الذي أعد لها. اعتمدت هذه الطريقة في تركيا وبلجيكا.<sup>(2)</sup>

## ج- ممارسة الرقابة عن طريق الحساب الختامي

يتم تحويل التقرير السنوي إلى السلطة التشريعية لمناقشته واعتماده بعد أن تمت مناقشته واعتماده من قبل السلطة التنفيذية.

(1)- عطاء سالم، المرجع السابق، ص 270 وما بعدها.

(2)- عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، مرجع سابق، ص 283.

تتولى السلطة التشريعية فحص هذا التقرير السنوي المتضمن الحساب الختامي للسنة المالية التي تولت السلطة التنفيذية من خلال تنفيذ الميزانية العامة التي أقرها البرلمان في أول السنة المالية كإجازة قانونية تسمح للسلطة التنفيذية بالتصرف في الأموال العامة. تراقب السلطة التشريعية بواسطة هذا التقرير مدى سلامة تنفيذ الميزانية العامة من قبل مختلف الوحدات الحكومية ضمن حدود الخطة المرسومة لها سلفاً. حيث تتم مناقشة الحكومة في جلسات تعقد لهذه المهمة ، يمكن ملاحظة هنا أنه يمكن الاكتفاء في بعض الدول بمجرد اطلاع السلطة التشريعية على الحساب الختامي والحق في مناقشة الحكومة دون اعتماده بقانون. كما هو الحال في انكلترا وبعضى الدول العربية كالأردن مثلاً.<sup>(1)</sup> في حين تختار بعض الدول الأخرى بأن تمنح السلطة التشريعية فضلاً عن ذلك حق اعتماد هذا الحساب وبالشكل الذي يصدر فيه الحساب بنفس الأداة التي تصدر بها الميزانية العامة، أي بقانون كما هو الشأن في فرنسا ومصر.<sup>(2)</sup> وفي الجزائر يتم قسح هذا الحساب واعتماده بما يعرف بقانون ضبط الميزانية العمومية.

#### د- التمييز بين الحساب الختامي و الميزانية العامة كوسائل للرقابة المالية

يتفق الحساب الختامي و الميزانية العامة في مايلي:

- 1- أن كلا منهما يتم إعدادده لسنة مالية واحدة لكليهما.
- 2- كما يتحدان في الأساس الذي يتبع في تبويب كل منهما.
- 3- كلاهما يعتمد من قبل السلطة التشريعية في الدولة.
- 4- كلاهما يمثل وسيلة رقابية تتضمن إجراءات قانونية وإدارية تهدف إلى حماية الأموال العامة وعدم الإسراف في استخدامها.

ويختلف الحساب الختامي عن الميزانية العامة في مايلي:

- 1- الميزانية العامة هي بيان تقديري مفصل لنفقات الحكومة وإيراداتها عن سنة مالية قادمة، في حين أن الحساب الختامي بيان فعلي لنفقات الحكومة وإيراداتها عن سنة مالية سابقة.
- 2- تشمل الميزانية العامة تقديراً معتمداً لنفقات الدولة و إيراداتها خلال السنة المالية، بينما يشمل الحساب الختامي عادة بيانات أخرى مثل أرصدة المخازن والعهد وحسابات الخزنة العامة والأمانات و غيرها.<sup>(3)</sup>

(1)- عطاالله سالم جويعد الصرايرة، المرجع السابق، ص 271 .

(2)- طارق الساطي، المحاسبة العامة والإدارية، مرجع سابق، ص 183 و ما بعدها.

(3)- قطب إبراهيم محمد، المرجع السابق، ص 161.

## هـ- أهمية الحساب الختامي كوسيلة للرقابة المالية

يعد الحساب الختامي الوسيلة الأساسية لممارسة الرقابة البرلمانية على تنفيذ الميزانية العامة في الدولة، كونه يمثل المستند القانوني الأساسي المقابل لقانون اعتماد الميزانية العامة. فهو يعطي الفرصة لمقارنة التقديرات الواردة في قانون الميزانية العامة وبين النسب والأرقام المتحققة في نهاية السنة المالية، رغم أن هذا الأسلوب يجسد رقابة حسابية فقط إلا أنها ذات قيمة وفائدة. كما أنه يمثل إجراء قانونيا تلتزم السلطة التنفيذية بتقديمه في نهاية السنة المالية، ليطمئن بموجبه التأكد من مدى سلامة تنفيذ الميزانية العامة وممارسة الرقابة من خلاله.<sup>(1)</sup>

يمكن عن طريق الحساب الختامي أيضا الكشف عن الانحرافات والمخالفات التي ارتكبت خلال التنفيذ في السنة المالية المنتهية مما يمكن من اتخاذ الإجراءات المناسبة والقرارات الصحيحة لتدارك الأخطاء وعلاج الانحرافات.

### و- تقدير رقابة الحساب الختامي:

يعد الحساب الختامي للدولة نتيجة منطقية من نتائج الأخذ بمبدأ اعتماد السلطة التشريعية المسبق للميزانية العامة للدولة. فقد فرض التطور الاقتصادي والقانوني والمالي الذي أدى إلى تقييد اختصاص السلطة التنفيذية في التصرف في الأموال العامة إنفاقا وإيرادا، باعتماد وسيلة الميزانية العامة كوسيلة رقابية تقرها السلطة التشريعية بأن تقدم السلطة التنفيذية بعد انتهاء السنة المالية وإقفال حساباتها حسابا ختاميا عن الميزانية العامة بعد تنفيذها. كانت انكلترا هي أول دولة أخذت بمبدأ الميزانية العامة، وهي أول دولة أخذت أيضا بمبدأ الحساب الختامي للدولة كأهم ركنين من أركان النظام الديمقراطي في المجال المالي والاقتصادي.

لكن ما يلاحظ أن على رقابة السلطة التشريعية بواسطة الحساب الختامي تكون غير مجدية ولا تحقق الفعالية المطلوبة، ففي معظم دول العالم وبخاصة النامية منها يتم التصديق على الحساب الختامي دون أية مناقشة تذكر، ويتخذ الموضوع طابعا شكليا محضا. من غير فحص حقيقي للحال التي تم فيها تنفيذ الميزانية العامة. ولهذا تحولت هذه الصلاحية الرقابية للسلطة التشريعية إلى أجهزة فنية متخصصة تتولى ممارسة الرقابة المالية الحقيقية على تنفيذ الميزانية العامة ممثلة في مجالس ودواوين المحاسبة، وانحصرت مهمة السلطة التشريعية في التصديق الشكلي على التقرير السنوي للحساب

(1)- خطار شلي، العلوم المالية، الموازنة، ص203 دار الكتاب اللبناني، بيروت 1968.

الختامي للدولة.<sup>(1)</sup> لذا وحتى يكتسي قانون الحساب الختامي للدولة أهمية خاصة كوسيلة من وسائل الرقابة البرلمانية على تنفيذ الميزانية العامة أكثر من كونه مجرد مستند حسابي، فإنه ينبغي تحديد الوقت المناسب لممارسة الرقابة البرلمانية لتنفيذ الميزانية العامة فضلا عن إرفاقها بجدول ومستندات تتميز بالبساطة والوضوح وفي وقت قريب من انتهاء السنة المالية للدولة.<sup>(2)</sup>

يتضح مما سبق مدى أهمية النظام المحاسبي المطبق في الدولة، ومدى تطوره وقدرته على تسهيل مهمة إعداد هذه التقارير ودقة البيانات التي تتوفر عليها. مما يمكن من التوصل إلى نتائج رقابية على مستوى التنفيذ في الوحدات الحكومية وقياس مستوى أدائها. فالمحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة يشكلان عنصريين متلازمين من نظام متكامل للرقابة يكفل المسالة القانونية التي تضمن التأكد من استخدام الأموال العامة في تحقيق أهدافها.

ففي الجزائر تتضمن الأنظمة المالية والمحاسبية مجموعة من هذه التقارير الدورية و الختامية التي تنظمها الوحدات الحكومية وتضمنها نتائج تنفيذ الميزانية العامة، وتقوم برفعها إلى المسؤولين داخل الوحدة الإدارية وإلى وزارة المالية، وهيئة الرقابة الإدارية المستقلة ممثلة في المفتشية العامة للمالية، وجهاز الرقابة المالية العليا في البلاد ممثلا في مجلس المحاسبة و إلى السلطة التشريعية في نهاية المطاف كونها تمثل الشعب.

### الفرع الثالث: التقارير الرقابية

أ- مفهومها من بين لوازم الرقابة المالية على تنفيذ الميزانية العامة أن تقوم جهات التنفيذ والرقابة جميعا بإعداد تقارير دورية عن سير عمليات التنفيذ والرقابة عليها تتضمن عرضا لحالة تنفيذ الميزانية العامة ونتائج الرقابة عليها. تمثل هذه التقارير وسيلة شائعة تأخذ بها كافة النظم الرقابية لسهولة إعدادها ودقة ووضوح ما تتضمنه من معلومات وبيانات رقابية، وقدرتها على ربط مختلف مستويات التنفيذ ببعضها في الوحدات الحكومية القائمة على التنفيذ، ما يساعد على إحكام الرقابة واتخاذ القرارات المناسبة لحل مشاكل التنفيذ في وقتها.

عند إنهاء كل مهمة يتوجب على المراقب أن يقوم بإعداد تقرير رسمي وكتابي، فضلا عما يقدم من تقارير شفوية عن نتائج الأعمال. يتضمن هذا التقرير الملاحظات والاستنتاجات التي تعرض تفاصيل كل خلاصة مهمة وصل إليها المراقب. كما يحتوي التقرير على المؤشرات والعلاقات

(1)- عطاالله سالم جويعد الصرايرة، المرجع السابق، ص271.

(2)- العوضي العوضي عثمان الرقابة القانونية على مالية الدولة، ص 83 وعطاالله سالم جويعد الصرايرة، المرجع السابق، ص271.

بين الأسباب والنتائج وما يكشفه المراقب من مخالفات وانحرافات توجب العقوبة أو اتخاذ القرارات اللازمة لإصلاحها، ومدى ضرورة اتخاذ هذه القرارات.<sup>(1)</sup>

### ب- أنواع التقارير الرقابية:

تتخذ هذه التقارير الرقابية أشكالاً متعددة بحسب مصدرها وطبيعتها وتوقيتها والهدف من استخدامها:

- **من حيث مصدرها:** قد تكون التقارير داخلية تصدرها جهات الرقابة الداخلية، كالتقارير الصادرة عن جهات الرقابة في الوحدات الحكومية، أو وزارة المالية وقد تكون خارجية تصدرها أجهزة الرقابة الخارجية كالتقارير الصادرة عن الجهاز الأعلى للرقابة المالية مثل مجلس المحاسبة في الجزائر.

- **من حيث طبيعتها:** تكون التقارير الرقابية تقارير مالية إذا تعلقت بحسابات الإنفاق أو التحصيل، وقد تكون تقارير فنية إذا تعلقت بالمسائل الفنية وقد تكون تقارير إحصائية إذا كانت تتضمن بيانات إحصائية، وقد تكون تقارير إدارية تتعلق بالوظائف الإدارية.

- **من حيث التوقيت:** قد تكون التقارير دورية تصدر بصفة منتظمة، يومياً أو أسبوعياً أو شهرياً أو سنوياً، وقد تكون غير دورية لا ميعاد لها وإنما ترتبط بأمر من الأمور، كالتقارير الخاصة.

- **من حيث أهدافها:** فقد تهدف هذه التقارير لفحص الأعمال أو لبيان حالة الإنجاز أو لقياس كفاءة العاملين.<sup>(1)</sup>

### ج- أهمية التقارير الرقابية

إن التقارير التي تعدها الإدارة العامة تشكل وسيلة مهمة من وسائل الرقابة المالية الداخلية على تنفيذ الميزانية العامة، فهي تتضمن عرضاً عن النتائج التي يتم التوصل إليها بعد تنفيذ الإدارة لأنشطتها، والتي تحول بدورها إلى أجهزة الرقابة الخارجية خلال المدد القانونية المحددة، وبخاصة الجهاز الأعلى للرقابة المالية العليا في البلاد ممثلاً عندنا في الجزائر بمجلس المحاسبة.

تتضمن هذه التقارير عادة عرضاً وافياً عن مدى تنفيذ البرامج التي طالتها الرقابة الداخلية

---

(1)- رمضان بطيخ، الرقابة على أداء الجهاز الإداري، دراسة علمية وعملية في النظم الوضعية والإسلام، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1996 ص 280.

(1)- عطاء الله سالم جويعد الصرايرة، المرجع السابق، ص 272.

وما سجل من ملاحظات هامة في هذا المجال والإجراءات المتخذة بشأنها، كما تشمل طريقة الجرد ومدى تعبير الميزانية العامة والحسابات الختامية عن المركز القانوني للوحدة الإدارية. يجب أن تتسم هذه التقارير الرقابة بالموضوعية والحياد حتى تحقق أهدافها المنشودة، كما ينبغي صياغتها بأسلوب دقيق ومتوازن محتوى وأسلوبا، فتبين مدى التقدم في تنفيذ الأنشطة الحكومية ومدى اتفاق هذا التنفيذ مع الخطة المرسومة له.

تتطلب دقة هذه التقارير أن تتضمن البيانات والمعلومات الصحيحة عن النشاط محل الرقابة، على أن توضع هذه الأخيرة بأسلوب مرتب وسهل للقراءة و الفهم في ضوء المعايير الرقابية المقررة. فضلا عن أنه يجب رفعها إلى الجهات المعنية في الوقت المناسب.<sup>(1)</sup>

هذا فيما يتعلق بالتقارير الرقابية الإدارية، أما التقارير الرقابية التي تقدمها أجهزة الرقابة المالية العليا المستقلة إلى السلطة التشريعية أو رئاسة الدولة من أهم التقارير الرقابية في هذا المجال، لاسيما التقرير السنوي الذي تؤكد عليه معظم دساتير العالم بما فيها الجزائر. فهو من أهم الوثائق التي تسجل فيه الأجهزة العليا للرقابة المالية أنشطتها الرقابية، وما سجلته من مخالفات وانحرافات وما تقترحه من حلول وما تنصح به من توصيات في هذا الشأن. وعادة ما تتضمن هذه التقارير السنوية عرضا عن مدى مطابقة أعمال أجهزة التنفيذ الخاضعة للرقابة بالنظام القانوني والقواعد السائدة التي تحكم الميزانية العامة. وكذا استخدام الموارد العامة بكفاية واقتصاد ومدى تعبير الحساب الختامي للدولة عن حقيقة مركزها المالي.

إضافة إلى هذه التقارير توجد تقارير خاصة تقدمها هذه الأجهزة العليا في أي وقت تراه مناسبا لذلك للتنبيه عن المسائل ذات الأهمية البالغة من أجل الكشف عنها أو التحقيق فيها، وفي بعض الأحيان يتم تقديم هذه التقارير الخاصة بناء على طلب السلطات العليا أو المجالس التشريعية في الدولة أو يتم تقديمها من قبل هذه الأجهزة مباشرة.<sup>(2)</sup>

ففي فرنسا وفي إطار صلاحياتها الإدارية في مراقبة تنفيذ الميزانية، تقدم محكمة الحسابات الفرنسية تقريرا سنويا بشأن كل الحسابات التي دقت ليرفع إلى رئيس الجمهورية، كما يبلغ هذا التقرير إلى الوزراء كل فيما يخصه لإبداء ملاحظاتهم بشأنه، ثم ينشر التقرير في الجريدة الرسمية

(1) - أحمد السيد عوضين، أجهزة الرقابة على النواحي المالية في مجال الرقابة الذاتية للإدارة على أعمالها، ص 187 و 188. ورمضان بطيخ، المرجع السابق، ص 281.

(2) - فهمي شكري، المرجع السابق، ص 80.

ويطلع عليه أعضاء البرلمان. كما تقوم المحكمة أيضا بإجراء بيانات مطابقة عامة بين الحساب العام للإدارة والحسابات الفردية للمحتسبين العموميين من جهة، وبين حسابات المحتسبين وحسابات الإداريين من جهة أخرى.

وعلى أساس التقرير السنوي وبيانات المطابقة العامة تتم عملية قطع الحساب الختامي في اللجنة المالية وفي الجمعية الوطنية<sup>(1)</sup>. وفي بريطانيا يقوم مكتب الرقابة الوطني بإعداد تقرير سنوي يقدمه إلى مجلس العموم عن طريق لجنة الحسابات العامة بالمجلس. يقدم المراقب المدقق العام تقريرا سنويا إلى مجلس العموم، ويعرض ابتداء على "لجنة الحسابات العمومية" ليكون أساسا فيما بعد لممارسة الرقابة البرلمانية على المال العام.

حيث يتم إعداد هذا التقرير بناء على التقارير الفرعية التي يقدمها الموظفون المرتبطون بالمراقب المدقق العام بشأن تدقيق الحسابات وتفاصيل سائر النفقات في كل وزارة. وفي مصر يقدم الجهاز المركزي للمحاسبات تقريره السنوي وعليه ملاحظاته. و هو مطالب بتقديم التقارير الرقابية اللازمة متى طلب منه مجلس الشعب ذلك بصفته هيئة رقابية عليا تابعة لهذا الأخير تساعده في الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة.

وفي الأردن أوجب الدستور على ديوان المحاسبة أن يقدم تقريرا عاما إلى مجلس النواب يتضمن ملاحظاته ونتائج رقبته وما يقترحه من توصيات لمواجهة المخالفات والوقاية منها في المستقبل.<sup>(2)</sup>

وفي تونس تمارس دائرة المحاسبات أيضا رقابة إدارية أو اختصاصا إداريا على الأمرين بالصرف في شكل رقابة إدارية لاحقة ، تتوج بتقديم تقرير عام يرفع إلى رئيس الجمهورية والسلطة التشريعية. و هكذا الحال في كثير من الدول الغربية والعربية.<sup>(3)</sup> أما في الجزائر، فإن التقرير العام هو وثيقة إجمالية مفصلة يعدها مجلس المحاسبة في نهاية كل سنة، ويتضمن كافة الملاحظات والتقييمات الرئيسية الناجمة عن أشغال تحريات مجلس المحاسبة، تكون مرفقة بالتوصيات التي يرى المجلس أنه يجب تقديمها، وكذا ردود المسؤولين والممثلين القانونيين والسلطات الوصية المعنية المرتبطة.

---

(1) - (R) Muzellec, op:cit ,pp 292,293.

(2) عبد الرؤوف جابر، المرجع السابق، ص 45 بذلك. (2)

(3) - عبد الرؤوف جابر، المرجع السابق، ص 45 وما بعدها.

يعد التقرير العام من أهم الوسائل التي تمكن المجلس من عرض نتائج عمله على رئيس الجمهورية وعلى أعضاء البرلمان وعلى الرأي العام، حيث ينشر الجريدة الرسمية للجمهورية.<sup>(1)</sup> يتم تحضير مشروع التقرير العام من قبل لجنة خاصة في مجلس المحاسبة، تسمى لجنة البرامج والتقارير.<sup>(2)</sup> مما سبق يتبين بأن التقرير العام الذي يرفعه مجلس المحاسبة إلى رئيس الجمهورية هو وثيقة مهمة تتضمن كشف بالمخالفات المالية المسجلة التي ترتكبها مختلف الجهات والدوائر الخاضعة لرقابة المجلس، مرفقة بالملاحظات والانتقادات الموضوعية، واقتراح الحلول اللازمة لمعالجة هذه الأخطاء، وهو ما يساعد هذه الجهات والسلطات العامة على تجاوز أخطائها ومخالفاتها وعدم الوقوع فيها مرة ثانية<sup>(3)</sup>.

إن هذا ما يعكس دور مجلس المحاسبة في إقرار مبادئ أساسيين في عمله هما:

- 1- إعلام الرأي العام بأخطاء الإدارات والهيئات العامة وبمخالفاتها المالية.
- 2- مبدأ تقديم المساعدة لهذه الجهات لتجاوز أخطائها بتقديم الحلول المناسبة لهذه الأخطاء.<sup>(4)</sup> أما فيما يتعلق بالتقارير الإدارية الخاصة التي يقدمها مجلس المحاسبة في الجزائر، فالمعروف أنه يترتب على الأشغال التقييمية التي يقوم بها المجلس إعداد تقارير تحتوي على المعايير والملاحظات والتقييمات، ترسل بدورها إلى مسؤولي المصالح والهيئات المعنية. وإذا اقتضت الحاجة فإلى سلطاتهم السلمية أو الوصية لتسمح لهم بتقديم إجاباتهم وملاحظاتهم في الأجل الذي يحدده لهم مجلس المحاسبة. ومن أجل أن تكون أشغال المجلس أكثر استنارة، فإنه يمكن له أن ينظم نقاشا في هذا الشأن يشارك فيه مسؤولو ومسيرو الهيئات المعنية.<sup>(5)</sup>

حيث تنوج هذه النقاشات بضبط التقييم النهائي من قبل المجلس، فتصدر على أثره كافة التوصيات و الاقتراحات المقصود من ورائها تحسن فعالية ومردودية تسيير المصالح والهيئات محل الرقابة. ثم ترسل بعد ذلك إلى مسؤوليها وإلى الوزراء والسلطات الإدارية المعنية.<sup>(6)</sup>

---

(1)- المادة 16 الفقرة الأولى من الأمر 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتضمن قانون مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية رقم 39 مؤرخة في 23 جويلية 1995. المعدل و المتمم بالأمر 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010. الجريدة الرسمية رقم 50 مؤرخة في 01 سبتمبر 2010.

(2)- الفقرتان الثانية و الثالثة من المادة 16 من نفس الأمر.

(3)- المادة 54 من الأمر 95-20 المعدل و المتمم السابق.

(4)- محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص 167.

(5)- المادة 3/73 من الأمر 95-20 السابق.

(6)- المادة 4/73 من الأمر 95-20 السابق.



في الأخير لابد من الإشارة إلى الاهتمام المتزايد في هذا العصر بالتحليل المالي للبيانات والمعلومات التي تضمنتها تقارير الرقابة وتقارير المتابعة الدورية ، والحساب الختامي للدولة والميزانية العامة والمتعلقة بالنشاط محل الرقابة بغرض توفير نتائج وتوصيات محددة من هذا التحليل تحقق أهداف الرقابة الشاملة. وبذلك يعد التحليل المالي وسيلة أساسية لتحقيق الرقابة المجدية على تنفيذ الميزانية العامة. لذلك يجدر بالأجهزة القائمة على الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة الداخلية والخارجية منها أن تولي اهتمامها البالغ لاستخدام أساليب التحليل المالي التي تتيح لها المعلومات حتى تعمل على زيادة كفاءة الوحدات الحكومية التي تتصرف بالأموال والموارد العامة التي تتطلب حسن الاستخدام والتوجيه. حيث نجد أن تقارير المتابعة والتقارير الدورية والحسابات الختامية والميزانية العامة هي أهم أدوات التحليل المالي التي ينبغي أن تقوم بها كل الوحدات الحكومية القائمة على التنفيذ، وأن تتوفر عليها وزارة المالية في كل دولة على وفق ما ذهب إليه الفقه المالي.

\*\*\*\*\*

# الفصل الثالث

صور وأجهزة الرقابة المالية في الجزائر

تخضع الإدارة العمومية في نشاطها المالي إلى أشكال عديدة من الرقابة، تمارسها هيئات وأجهزة مختلفة أوجدها المشرع بقصد حماية المال العام من كل أشكال التلاعب والتبذير وقد حاول الفقه تقسيمها وتصنيفها بالاعتماد على معايير مختلفة ومتنوعة نتجت عنها تقسيمات عديدة. فانطلاقاً من الوقت الذي تمارس فيه الرقابة قسمت هذه الأخيرة إلى رقابة سابقة و رقابة مرافقة ورقابة لاحقة. واعتماداً على الجهة التي تمارسها قسمت إلى رقابة داخلية وإلى رقابة خارجية.

وتأسيساً على موضوعها قسمت إلى رقابة على الأموال ورقابة على الأشخاص إلى ما هنالك من أنواع التقسيمات والمعايير المعتمدة في ذلك من الوجهة النظرية. أما من الناحية العملية، فإن كل هذه الأنواع و الأشكال من الرقابة المالية إنما تهدف جميعها إلى تحقيق هدف واحد ومشترك وهو حماية الأموال العامة من كل أشكال التلاعب والتبذير والحفاظ على حسن استخدامها بما يحقق المصلحة العامة.

فهذه الأنواع في مجملها تتكامل مع بعضها البعض إذا ما أحسن ممارستها في الحدود التي رسمت لها. فإذا وقع العكس ولم يقع استئلاها ضمن حدودها المحققة لأهدافها فإنها قد تتحول إلى تركيب معقد من القواعد والإجراءات والأجهزة يعيق الإدارة العمومية ويعرقلها عن تنفيذ أنشطتها و يؤدي إلى تداخل الصلاحيات والمهام الرقابية والتباسها بالمهام والصلاحيات الإدارية. وهو خلاف المقصود من عملية الرقابة برمتها.

لذا تكتسي مسألة تحديد النطاق الذي تمارس فيها هذه الأنواع المختلفة من الرقابة المالية أهمية بالغة، تمكن من ضبط نطاق ممارسة مجلس المحاسبة اختصاصه في الرقابة المالية على استخدام الأموال العمومية من قبل الهيئات العمومية المختلفة.

وهذا ما يدعو إلى ضرورة تسليط الضوء على صور الرقابة المالية التي تخضع لها الإدارة العمومية (مبحث أول)، ثم الانتقال إلى تحديد النطاق الذي تمارس فيه رقابة مجلس المحاسبة في مقابل ما يسبقه من أشكال الرقابة المالية المختلفة (مبحث ثان). ثم تحديد الأشخاص القانونيين الخاضعين للرقابة على مستوى الإدارات والهيئات العمومية

## المبحث الأول: صور الرقابة المالية على النشاط المالي للإدارة العمومية.

يعتمد نظام الرقابة المالية في الجزائر ككثير من الأنظمة الرقابية في مختلف دول العالم على عدة صور و أشكال من الرقابة تستهدف النشاط المالي للإدارة العمومية منها:

– الرقابة المالية التي يمارسها البرلمان على الميزانية العمومية للدولة وتسمى بالرقابة البرلمانية و رقابة الجماعات الإقليمية المنتخبة على الميزانيات العمومية المحلية وتعرف جميعا بالرقابة السياسية

– الرقابة الإدارية وهي ذات شقين: شق أول يتمثل في الرقابة الرئاسية والوصائية التي تمارسها الإدارات العمومية عملا بمبدأ التدرج الإداري، من الرئيس على مرؤسيه في إطار السلطة الرئاسية، ومن جهات الوصاية على الهيئات اللامركزية في إطار السلطة الوصائية. والشق الثاني وهو الرقابة المالية الإدارية التي تمارسها هيئات ومصالح ذات طبيعة إدارية مثل الرقابة المالية السابقة على النفقات الملتمزم بها، والرقابة اللاحقة التي تمارسها المفتشية العامة للمالية. فضلا عن الرقابة المالية القضائية التي يمارسها مجلس المحاسبة.

سنتطرق لدراسة هذه الأنواع من خلال التعرض لدراسة الرقابة البرلمانية في الجزائر(مطلب أول)، ثم نواصل دراسة باقي الأنواع من رقابة الجماعات الإقليمية المنتخبة إلى الرقابة الرئاسية والوصائية إلى الرقابة المالية الإدارية المحسنة في الرقابة السابقة على النفقات العمومية إلى رقابة المفتشية العامة.(مطلب ثان).

## المطلب الأول: الرقابة البرلمانية على الميزانية العمومية.

الأصل أن مجال الرقابة المالية على النشاط المالي للحكومة عائد إلى السلطة التشريعية بالأساس وتباشرها بطرق مختلفة، حيث يؤكد فقهاء القانون الدستوري، أن الرقابة المالية هي صلاحية دستورية أصيلة تتمتع بها السلطة التشريعية كونها صاحبة الحق الأصيل في التعبير عن إرادة الشعب الذي هو صاحب السيادة. تمارس السلطة التشريعية دورها في مراقبة النشاط المالي للحكومة عن طريق آليات وأدوات قانونية حددها الدستور بشكل واضح وصريح تتمثل أساسا في مناقشة ميزانية الدولة والتصويت عليها قبل تنفيذها (فرع أول)، ومراقبة نشاط الحكومة أثناء تنفيذ الميزانية (فرع ثان)، وكذا التصويت على قانون ضبط الميزانية (فرع ثالث).

## الفرع الأول: مناقشة قانون المالية والمصادقة عليه.

تعود مهمة تحضير ميزانية الدولة في الدول المتقدمة إلى الجهاز التنفيذي بحكم ما يتمتع به من إمكانيات و وسائل مادية وبشرية كبيرة تمنحه القدرة و الفاعلية على القيام بهذه المهمة المعقدة. حيث نجد مجال تحضير الميزانية في فرنسا يعود إلى وزير المالية تحت سلطة وإشراف رئيس الحكومة، وفي بريطانيا يتولى تحضير ميزانية الدولة وزير الخزانة و في الولايات المتحدة الأمريكية يكون أمر تحضير الميزانية من اختصاص مكتب الميزانية الذي يتبع مباشرة لرئيس الجمهورية.<sup>(1)</sup>

أما في الجزائر فإن مهمة تحضير الميزانية هي من اختصاص وزير المالية تحت سلطة رئيس الحكومة اعتماد على المعطيات التي يتضمنها البرنامج السنوي لعمل الحكومة والتوقعات المالية التي تقدمها مختلف القطاعات الوزارية وبعد مرحلة إعداد الميزانية وتحضيرها، يتم إيداع مشروع قانون المالية لدى مكتب رئيس المجلس الشعبي الوطني الذي يتولى إحالته إلى اللجنة البرلمانية المختصة- لجنة الميزانية والمالية - التي تتولى دراسته و مناقشته مع ممثل الحكومة (وزير المالية)، وتنتهي أعمالها بوضع تقرير تمهيدي تضمنه ملاحظاتها واقتراحاتها،<sup>(2)</sup> مع مراعاة أحكام المادة 121 من الدستور. (1996 المعدل ) التي يجيز فيها القانون لرئيس الجمهورية أن يصدر قانون المالية بموجب أمر.<sup>(3)</sup>

يتم عرض هذا التقرير على المجلس الشعبي الوطني لمناقشته أمام النواب في جلسة عامة تطرح فيها كل القضايا و المشاكل المتعلقة بالسياسة المالية، ومدى الالتزام بتنفيذ قانون المالية الساري المفعول من طرف مختلف الوزارات ومصالح الدولة.

يمكن للنواب والحكومة وأعضاء اللجنة التقدم باقتراح تعديلات مكتوبة أمام اللجنة المختصة لمناقشتها مع الوزير المعني، ثم يصوت البرلمان ويصادق على ميزانية الدولة بغرفتيه مع مراعاة أحكام المادة 121 من الدستور دائما. وهنا تتجلى الرقابة القبلية للبرلمان من خلال المصادقة على قانون المالية واعتماده.<sup>(4)</sup>

(1)- حسن عواضة ، المرجع السابق، 117.

(2)- المواد من 65 إلى 75 من القانون العضوي رقم 99-02 الصادر في 08 مارس 1999 المحدد لتنظيم المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة، وعملهما، وكذا العلاقات الوظيفية بينهما وبين الحكومة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية لسنة 1999 م، العدد 15، ص 18 و 19.

- (3) - المواد 84 و 135 و 136 و 137. من دستور 1996. والمواد من 50 إلى 64 من القانون 99-02 نفسه.
- (4) - بعلي محمد الصغير و آخرون، المالية العامة، مرجع سابق، ص 100 و 101.

### الفرع الثاني: مراقبة الحكومة أثناء تنفيذ الميزانية.

إذا كان بإمكان البرلمان أن يقوم بالرقابة السابقة على النشاط المالي للحكومة من خلال المصادقة على قانون المالية واعتماده بكل سهولة. فإن الأمر على خلاف ذلك في رقابته على الحكومة أثناء تنفيذ الميزانية الذي تتخلله بعض الصعوبات من الناحية العملية أثناء الممارسة قد تؤدي إلى عرقلة النشاط الحكومي،<sup>(1)</sup> رغم ما يكتسبه الأمر من أهمية بالغة في المحافظة على الأموال العمومية خلال كل مراحل التنفي، ما يمكن البرلمان من مراقبة نشاط الحكومة في الوقت المناسب. تكمن الصعوبات التي تحول دون ممارسة الرقابة المرافقة من قبل البرلمان على النشاط المالي للحكومة في ما يلي :

- قلة الوقت التي تسمح للبرلمان بالتفرغ لمتابعة الحكومة ومراقبة نشاطها المالي أثناء مرحلة تنفيذ الميزانية بسبب التفرغ للوظيفة التشريعية التي تستغرق أغلب الوقت والجهد. باعتبارها تمثل اختصاصاً أصيلاً و أساسياً للبرلمان.
  - عدم توفر البرلمان على الإمكانيات التقنية والبشرية اللازمة لمتابعة النشاط المالي للحكومة الذي يطبعه التعقيد و الدقة.
  - انشغال أعضاء البرلمان الذين ينتخبهم الشعب بمتابعة الأنشطة والأعمال التي يطبعها المردود السياسي الذي يخدمهم في المنافسات الانتخابية، عكس المراقبة الدقيقة والمستمرة لحسابات ميزانية الدولة التي لا طائل من ورائها.<sup>(2)</sup>
- لأجل هذه الأسباب تكتفي أغلب الدول بممارسة رقابة إدارية داخلية توكل لمختلف المصالح الإدارية خلال مرحلة التنفيذ كما هو الحال في فرنسا. في حين تلجأ دول أخرى إلى إسناد مهمة الرقابة المرافقة للتنفيذ إلى جهاز الرقابة العليا كما هو الحال في بلجيكا التي تختص فيها محكمة الحسابات بمنح تأشيرات مسبقة لتسديد بعض النفقات العمومية، و في إيطاليا يمارس هذا الجهاز رقابة مسبقة على قرارات الحكومة ذات الأثر المالي الكبير.<sup>(3)</sup>

(1) - شباط يوسف، (مدى فعالية الرقابة البرلمانية على الأموال العامة و الحلول المقترحة لتحسينها - دراسة تحليلية ومقارنة- مجلة جامعة دمشق، المجلد 11، العددان 41 و 42، 1995، ص ص 51 و ما بعدها.

(J.C) Martinez et Pierre Di Malta : op.cit, page 903 - 2

3 - Voir l'article de (M) BOUVIER : « la Cour des comptes en Belgique », R.F.F.P, n° 36, année 1991, L.G.D.J, Paris. Pp 13 -15.

رغم هذا فقد ظهرت بفرنسا محاولات لتدعيم الرقابة البرلمانية أثناء تنفيذ الميزانية، تضمنتها نصوص عديدة، نذكر منها القانون المؤرخ في 30 ديسمبر 1958 الذي يجيز لأعضاء اللجنة المالية ممارسة رقابة مستمرة على كيفية استعمال الاعتمادات المالية التي يرخص بها البرلمان، والحصول على كافة المعلومات والوثائق المتعلقة بذلك، وكذا القانون المؤرخ في 12 جويلية 1979، الذي يلزم الحكومة بتقديم المعلومات اللازمة للبرلمان حول الإيرادات، بشكل يسمح له بإجراء المقارنة بين تقديرات الميزانية والإيرادات التي تم تحصيلها فعليا<sup>(1)</sup>.

وفي هذا الصدد حاولت الجمعية الوطنية الفرنسية في العديد من المناسبات تقديم اقتراحات لتعزيز هذه الرقابة منها: اقتراح قدم سنة 1995 بغرض تشكيل جهاز برلماني يختص بتقييم النفقات العمومية. و اقتراح آخر قدم سنة 1999 بطلب من رئيس الجمعية الوطنية الفرنسية بغرض تدعيم نقاشات البرلمان خلال دورة الربيع حول الميزانية بدراسة وضعية تنفيذ قانون المالية<sup>(2)</sup>. أما في الجزائر، فإننا لا نجد نصوص قانونية محددة، تحول للبرلمان ممارسة الرقابة أثناء مرحلة تنفيذ الميزانية، ومع ذلك فإنه يمكن أن نستخلص إمكانية قيامه بذلك من خلال تلك الوسائل الدستورية التي يملكها لرقابة نشاط الحكومة و التي تتم مباشرة أثناء السنة المالية، من خلال استجواب ومساءلة الوزراء كـممثلين للسلطة التنفيذية على وفق ما يقره الدستور والقانون<sup>(3)</sup> عن كيفية تنفيذ الميزانية أثناء مناقشة بيان السياسة العامة، وقد يؤدي ذلك إلى قيام المسؤولية السياسية للوزير محل المساءلة أمام أعضاء البرلمان. كما يحق للبرلمان مراقبة الاعتمادات الإضافية التي تطلبها الحكومة، وله أن يطلب إلى جهات الرقابة المستقلة كمجلس المحاسبة أو المفتشية العامة للمالية القيام بفحص ودراسة الملفات ذات الأهمية الوطنية التي تدخل في نطاق اختصاصهما.

يمكن أيضا اعتماد لجنة تحقيق برلمانية في أي مسألة تتعلق بالمصلحة العامة و بخاصة ماتعلق بالإيراد والإنفاق العام. و يمكن لهذه اللجنة أن تستمع إلى أي شخص وأن تعين أي مكان وأن

---

(1)- Voir l'article de (G) CLEMENTE et (M) Annunziata Ruciret

« La Cour des comptes italienne, réalités et perspectives », R.F.F.P, n° 36, année 1991, L.G.D.J, Paris, Pp 21-30.

(2)(J.C) Martinez et Pierre Di Malta : Op.cit, page 901.

(4)- المادة 161 من دستور 1996. والمواد من 76 إلى 86 من القانون العضوي المتعلق بالبرلمان السابق .

تطلع على أية وثيقة أو معلومة ترى أن لها علاقة بموضوع التحقيق، باستثناء ما يكتسي طابعا سريا أو استراتيجيا يهم الدفاع الوطني والمصالح الحيوية للاقتصاد الوطني، وأمن الدولة الداخلي والخارجي. تقوم هذه اللجنة بإعداد تقرير مفصل عن نتائج تحقيقاتها، يسلم التقرير إلى كل من رئيس المجلس الشعبي الوطني أو رئيس مجلس الأمة حسب الحالة، الذي يمكن أن يقرر نشره جزئيا أو كليا. كما يبلغ هذا التقرير قبل النشر إلى كل من رئيس الجمهورية ورئيس الحكومة.<sup>(1)</sup>

أيضا تتجلى رقابة البرلمان في مرحلة تنفيذ الميزانية بصورة واضحة لدى مناقشة قانون المالية التكميلي الذي تتقدم به الحكومة للبرلمان أثناء السنة المالية بغرض تكملة أو تعديل بعض الأوضاع المستجدة.<sup>(2)</sup>

### الفرع الثالث: التصويت على قانون ضبط الميزانية (تسوية الميزانية).

يمكن للبرلمان أيضا أن يمارس رقابة بعدية من خلال العرض الذي يجب أن تقدمه الحكومة للبرلمان عن استعمال الاعتمادات المالية التي رخص بها للحكومة، و التي أقرتها لكل سنة مالية. إذ يحق للبرلمان أن يطلع كيفية إستعمال الإعتمادات المالية مادام قد صادق عليها سلفا حين التصويت على قانون الميزانية، حيث تختتم السنة المالية بالنسبة للبرلمان بالتصويت على قانون يتضمن تسوية ميزانية السنة المالية المعنية من قبل كل غرفة من البرلمان<sup>(3)</sup>، وهو ما يعرف بقانون ضبط الميزانية العمومية الذي يتضمن بوجه عام عرضا مفصلا لمختلف العمليات المالية المتعلقة بالإيرادات والنفقات المنجزة خلال السنة المالية تقدمه مختلف الوزارات والهيئات العمومية. يقدم هذا العرض المفصل إلى البرلمان للمصادقة عليه بنفس الخطوات المتبعة في قانون المالية، ويكون مرفقا بالوثائق التقييمية اللازمة التي يعدها الجهاز الأعلى للرقابة، ممثلة في التقرير المفصل حول ظروف تنفيذ الميزانية، و التصريح العام حول مطابقة حسابات الوزراء مع حسابات المحاسبين العموميين.<sup>(4)</sup> يترتب على هذا النوع من الرقابة نتائج سياسية و قانونية هامة:

(1)- والمواد من 76 إلى 86 من القانون العضوي المتعلق بالبرلمان السابق .

(2)- بعلي محمد الصغير وآخرون، المالية العامة، مرجع سابق، ص 114.

(3)- مضمون المادة 160 من الدستور.

(4)- المادة 5 من القانون 84-17 الصادر في 7 يوليو 1984 المتعلق بقوانين المالية المعدل و المتمم،



من الناحية السياسية: تشكل مصادقة البرلمان على قانون ضبط الميزانية ترقية سياسية للنشاط المالي للحكومة. أما إذا رفض البرلمان المصادقة على قانون ضبط الميزانية فإن ذلك يربط مسؤولية سياسية على عاتق الحكومة، و يتعين عليها أن تلتزم أمام البرلمان بتحسين تحضير الميزانيات الأولية و الإضافية مستقبلا و العمل على تفادي الأخطاء التي وقعت فيها.

من الناحية القانونية: إن مصادقة البرلمان على قانون ضبط الميزانية يجعل كل القرارات التي اتخذتها الحكومة في إطار تنفيذ الميزانية محصنة ضد أحكام القضاء الإداري و أمام هيئات الرقابة المالية . وفي حالة العكس تبقى سائر القرارات التي أصدرتها الحكومة أثناء تنفيذ الميزانية السابقة غير محصنة و تكون معرضة للإلغاء أمام مجلس الدولة طالما أنها لم تتحصل على مصادقة البرلمان. وتبقى مسؤولية الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين المعنيين بها قائمة بصفة كاملة أمام هيئات الرقابة المالية.<sup>(1)</sup>

رغم الأهمية القصوى التي يحوز عليها قانون ضبط الميزانية في مجال الرقابة اللاحقة التي يمارسها البرلمان على النشاط المالي للحكومة، فإن السواد الأعظم من المختصين في فرنسا يذهب إلى أن التصويت على قانون ضبط الميزانية العمومية لا يكتسي تلك الأهمية التي يحظى بها قانون المالية.

إن ذلك الأمر يرجع في نظر الفقهاء إلى اعتبارات سياسية و عملية جعلت من قانون ضبط الميزانية مجرد إجراء شكلي محدود الفعالية حتى صار مع مرور الوقت مجرد قانون للحسابات « **une loi des comptes** » أكثر من كونه قانونا رقابيا « **une loi du control** ».<sup>(2)</sup>

أما في الجزائر، فإن المادة 160 من دستور 1996 ، تلزم الحكومة بضرورة تقديم عرض عن استعمال الإعتمادات المالية التي رخص بها البرلمان، كما أقرت نفس المادة في الفقرة الثانية منها، على حق البرلمان في التصويت على قانون يتضمن تسوية الميزانية.

ومن حيث التشريع نجد القانون 84 - 17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية ينص على مضمون هذا القانون و يحدد الوثائق المرفقة له،<sup>(1)</sup> لكن تطبيق ذلك من حيث الواقع، لا نجد له أي أثر إلى غاية الوقت الحالي. وقد أثبتت هذه المسألة أثناء مناقشة قانون المالية

---

(1)- (F. J) FABRE : op.cit, Page 16

(2)-Ibidem .

لسنة 2006 أمام المجلس الشعبي الوطني، والتزم خلالها وزير العلاقات مع البرلمان بتقديم قانون لضبط الميزانية في السنة المقبلة يغطي فترة عشرة سنوات سابقة أي منذ سنة 1996، وهي السنة التي انتخب فيها أول برلمان تعددي، على أن يتم بعد ذلك، العمل بهذا القانون بشكل دوري ومستمر خلال كل سنتين.<sup>(1)</sup>

يبقى أن هذا النوع من الرقابة المالية و هو الرقابة السياسية التي يقوم بها البرلمان يؤخذ عليه أنه قاصر ومعيب، بسبب عدم إمام أعضاء الهيئة التشريعية بالمواضيع الفنية و التقنية المعقدة المتعلقة بعملية الرقابة و ضبط الحسابات. ولذلك عادة ما تكلف لجنة خاصة بهذه المهمة، تنتقى من بين أعضاء النواب الأكثر خبرة ودراية بشؤون المالية العامة، مثل اللجنة المالية في فرنسا، ولجنة الخطة والميزانية في مصر، ولجنة المالية والميزانية في الجزائر والتي تختص بالمسائل المتعلقة بالميزانية وبالقانون العضوي المتعلق بقوانين المالية، ونحوها من المسائل المالية.

رغم كل هذا يرى بعض الفقهاء أن عملية الرقابة المالية التي يقوم بها البرلمان في أي دولة تضل قاصرة و غير مرضية ما لم تدعم برقابة الهيئات المستقلة ممثلة في أجهزة الرقابة المالية العليا في مختلف الدول ومنها مجلس المحاسبة في الجزائر.<sup>(3)</sup>

أخيرا يجدر أن أنوه و على ضوء المادة السابعة من الأمر (95-20) المعدل و المتمم المتعلق بمجلس المحاسبة التي تحدد مجموع الهيئات و المرافق العامة التي تخضع لرقابة هذا المجلس، بأن عملية التسيير المالي لميزانية غرفتي البرلمان تخضع لمراقبة مجلس المحاسبة أيضا كباقي المؤسسات العامة الأخرى بنص المادة 104 من القانون العضوي المتعلق بالبرلمان.

### المطلب الثاني: رقابة المجالس الإقليمية المنتخبة والرقابة الإدارية

سأتناول في هذا المطلب رقابة المجالس الإقليمية المنتخبة وهي المجلس الشعبي الولائي والمجلس الشعبي البلدي (فرع أول)، ، ثم الرقابة الإدارية المباشرة على تسيير الأموال العمومية (فرع ثان) ، وكذا رقابة المفتشية العامة للمالية (فرع ثالث).

---

(1) - المواد 78 ، 77 ، 76 من القانون 84 - 17 المتعلق بقوانين المالية السابق .

(2) - أثّرت المسألة خلال الأيام الدراسية التي نظمت بالمجلس الشعبي الوطني من 19 إلى 21 مارس 2006 ، حول تحليل البرلمان للميزانية العمومية و رقابتها، صرح رئيس اللجنة المالية بالمجلس الشعبي الوطني أن أعضاء المجلس لم يتحصلوا طوال العهدة التشريعية على تقارير مجلس المحاسبة، وطالب بضرورة اطلاعهم على هذه التقارير لتمكينهم من مراقبة نشاط الحكومة في هذا المجال.

(3) - حسن عواضة، المرجع نفسه، ص 253.

## الفرع الأول: رقابة المجالس الإقليمية المنتخبة على الميزانيات المحلية.

### (ميزانية البلدية و ميزانية الولاية)

منح المشرع آليات عديدة، تمارس من خلالها للمجالس المحلية المنتخبة لتمارس من خلالها رقابتها على تسيير الشؤون المحلية،<sup>(1)</sup>تضمنتها مختلف النصوص القانونية المتعلقة بتسيير الجماعات المحلية و لاسيما القانون 11- 10 المؤرخ في 22 يونيو 2011 يتعلق بالبلدية والقانون رقم 12 - 07 المؤرخ في 11 فبراير يتعلق بالولاية، حيث سأعرج على عرض المبادئ العامة التي تخضع لها هذه الرقابة : قبل الشروع في تنفيذ الميزانية، خلال مرحلة تنفيذ الميزانية وكذلك عند الانتهاء من تنفيذها.

### أولا- مناقشة الميزانيات المحلية والتصويت عليها.

تتولى المجالس المنتخبة على المستوى الإقليمي التصويت و المصادقة على ميزانية الولاية والبلدية قبل الشروع في تنفيذها. فبالنسبة لميزانية الولاية يتم إعداد مشروعها من قبل الوالي، (مديرية الإدارة المحلية) ويقدمها الوالي للتصويت عليها على مستوى المجلس الشعبي الولائي و هذا طبقا للمادة 160 من قانون الولاية و ينبغي أن تتم عملية التصويت على الميزانية الأولية قبل 31 أكتوبر من السنة السابقة للسنة التي تطبق خلالها الميزانية ، أما الميزانية الإضافية فيتم التصويت عليها قبل تاريخ 15 جوان من السنة التي تطبق خلالها الميزانية،<sup>(2)</sup> تخضع ميزانية البلدية لنفس الإجراءات السالفة و التواريخ المذكورة سلفا، حيث يتم إعدادها من قبل رئيس المجلس الشعبي البلدي ويقدمها للتصويت عليها أمام المجلس الشعبي البلدي.<sup>(3)</sup>

### ثانيا- رقابة المجالس المحلية المنتخبة أثناء تنفيذ الميزانيات المحلية.

أثناء مرحلة التنفيذ، يحق لأعضاء المجالس المحلية المنتخبة مراقبة الميزانيات المحلية، وهذا بواسطة مختلف الوسائل التي يخولها لهم القانون، مثل إنشاء لجان تحقيق في قضايا معينة هامة<sup>(4)</sup>،

---

(1)- Pour plus de détails, voir l'ouvrage de : Chérif RAHMANI : les finances des Communes Algériennes, Editions Casbah, Alger 2002.

(2)- المادة 165 من قانون الولاية السابق.

(3)- المادة 181 من قانون البلدية السابق

(4)- المواد ، 36، 37 من قانون الولاية، و المواد 33 ، 34 ، 35 من قانون البلدية.

الحصول على تقارير دورية حول وضعية الميزانية خلال الدورات التي تعقدها المجالس المحلية المنتخبة.

### ثالثا- رقابة المجالس المحلية المنتخبة بعد تنفيذ الميزانيات المحلية.

تمثل الرقابة اللاحقة على تنفيذ الميزانية المحلية من طرف المجالس المنتخبة في مناقشة الحساب الإداري والتصويت عليه الذي يسمح بمعاينة مستوى تنفيذ الميزانية المحلية و توافق العمليات المالية المنجزة خلال السنة المالية مع ترخيصات الميزانية و يتم تدوين كل الملاحظات التي يقدمها الأعضاء بهذا الخصوص في مداوات المجالس المحلية والتي ينبغي أن ترفق فيما بعد مع الحساب الإداري الذي تقدمه كل من الولاية و البلدية لرقابة مجلس المحاسبة.<sup>(1)</sup>

### الفرع الثاني: الرقابة الإدارية على تسيير الأموال العمومية.

وهي رقابة داخلية ذاتية تتم داخل السلطة التنفيذية نفسها، تمارسها مختلف المصالح الإدارية على بعضها البعض أثناء القيام بالعمليات المالية وتهدف إلى التأكد من دقة وسلامة كافة التصرفات المالية، ومدى صحة الارتباطات المالية ومدى مطابقتها للقوانين واللوائح المالية. تأخذ الرقابة الإدارية على تسيير الأموال العمومية أشكالا عديدة، فقد تكون رقابة تلقائية سابقة تخضع لآليات و قواعد موضوعة سلفا يتعين احترامها أثناء صرف النفقات العمومي يمارسها موظفون عموميون يضطلعون بهذه المهمة هم المراقبون الماليون أو ما يعرف بالرقابة السابقة على النفقات (فقرة أولى)، و قد تكون رقابة متزامنة ومسايرة لتنفيذ العمليات المالية أو لاحقة مثل ما يقوم به الرؤساء من مراقبة لمؤسسيهم في إطار الرقابة الإدارية التسلسلية العامة، حيث تتجلى فيها مراقبة الوزراء لأعمال موظفيهم فيما يتعلق بتنفيذ الميزانية. أو مثل الرقابة التي تمارسها جهات الوصاية على النشاط المالي للهيئات اللامركزية الإقليمية (المجالس المحلية المنتخبة) كرقابة وزير الداخلية على تصرفات المجالس المحلية الولائية المنتخبة، و رقابة الوالي على المجالس المحلية البلدية في الحدود التي ينص عليها القانون. (فقرة ثانية)

### أولا- الرقابة المسبقة على النفقات العمومية و الرقابة المرافقة

ظهرت الرقابة المسبقة على النفقات العمومية في فرنسا مع نهاية القرن التاسع عشر للميلاد، وكانت تمارس في بداية ظهورها من طرف موظفين يعينهم الوزراء من بين الموظفين

(1)- المادة : 188 من قانون البلدية و المادة 166 من قانون الولاية.

(2)- المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 المتضمن الرقابة المالية المسبقة للنفقات العمومية، الجريدة

الرسمية رقم 82 لسنة 1992

التابعين لمصالحهم، و هذه الوضعية لم تكن تسمح بممارسة رقابة فعالة، طالما أن الأعوان المكلفين بها يخضعون لسلطة الوزير الذي يراقبون نشاطه. لذلك أصبح تعيينهم فيما بعد من صلاحيات وزير المالية و يخضعون لسلطته. أما في الجزائر فتمارس الرقابة المسبقة على النفقات العمومية من طرف أعوان تابعين لوزارة المالية يسمون مراقبين ماليين.<sup>(1)</sup>

يعين على المستوى المركزي مراقب مالي لكل وزارة أو هيئة وطنية، أما على المستوى المحلي فهناك مراقب مالي على مستوى كل ولاية، وكل بلدية، و تتمثل الوظيفة الأساسية للمراقب المالي في القيام برقابة مسبقة على النفقات العمومية قبل الشروع في تنفيذها، فهي رقابة ذات طبيعة وقائية الغرض منها هو تفادي الوقوع في أخطاء مالية و تصحيحها قبل تنفيذها. وبالتالي فهي تعتبر رقابة شرعية و ليست رقابة ملاءمة، فالمراقب المالي ليس من صلاحياته التدخل في مدى ملاءمة النفقة العمومية التي يأمر بها الأمر بالصرف، إنما يقتصر دوره على مراقبة الجوانب القانونية والشكلية الإجرائية للنفقة، أي مراقبة مدى مطابقتها للنصوص التشريعية والتنظيمية والتوقعات الميزانية. و يترتب على هذه الرقابة، منح التأشيرة الشروط اللازمة، وإذا لم تستوف إحدى هذه الشروط، يبدي المراقب المالي رأيه برفض منح التأشيرة، ويعلم المصلحة المعنية برد كتابي يوضح فيه مبررات ذلك ويكون هذا الرفض إما مؤقتا، إذا تعلق الأمر بتحفظات شكلية يمكن تداركها من قبل المصلحة المعنية، أو نهائيا إذا تضمنت النفقة على خطأ أو أخطاء تتعارض مع قواعد المحاسبة العمومية وغير قابلة للتصحيح. لكن هناك حالات تقتضيها المصلحة العامة، أجاز فيها القانون للأمر بالصرف باستعمال إجراء استثنائي، يتمثل في اتخاذ قرار معلل هو: (قرار التغاضي - *Décision de passer outre*) يتجاوز فيه التأشيرة<sup>(1)</sup> ومثل هذه القرارات الموجهة إلى المراقب المالي لصرف النفقة محددة بشروط واضحة و صريحة و يتحمل فيها الأمر بالصرف المسؤولية بصفة شخصية أمام جميع هيئات الرقابة.

كما يتحمل المراقب المالي المسؤولية التامة، عن القرارات التي يتخذها بمنح التأشيرة أو رفضها و في حالة الرفض التعسفي، فإن ذلك يعتبر مخالفة لقواعد الانضباط المالي و يتعرض لغرامة مالية يصدرها مجلس المحاسبة.

---

(1)- المادة: 13 من المرسوم التنفيذي 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف و المحاسبون العموميون و كفياتها و محتواها، المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 03-42 المؤرخ في 19 جانفي 2003.

ويمكن أن ندرج كذلك ضمن هذه الرقابة المسبقة، شكل آخر من الرقابة المالية يأتي في مرحلة موائية لدور المراقب المالي، وهي تلك الرقابة التي يمارسها المحاسب العمومي قبل تحصيل أي إيراد أو صرف أي نفقة عمومية، وإن كان هذا الأخير لا يشكل جهازا حقيقيا للرقابة المالية، لكن يخول له القانون بعض الصلاحيات لمراقبة النفقات والإيرادات العمومية قبل تنفيذها.<sup>(1)</sup>

إلى جانب الرقابة الإدارية السابقة على الصرف توجد أيضا رقابة لاحقة تتم من خلال إعداد حسابات شهرية أو فصلية أو سنوية على مستوى كل وزارة أو مصلحة، يعدها الآمرون بالصرف فيما يعرف بالحسابات الإدارية، حيث يقوم فيها المراقبون الماليون بفحص ومراجعة دفاتر هذه الحسابات ومطابقتها بالنصوص القانونية والتشريعات المالية للتحقق من سلامة العمليات المالية التي تمت بعد الصرف، والتأكد من سلامة المركز المالي للمصلحة أو المؤسسة مع إعداد تقارير مالية ترفع إلى إدارة الميزانية بوزارة المالية<sup>(2)</sup>.

### ثانيا- الرقابة الرئاسية والوصائية على تسيير الأموال العمومية.

يخضع أعوان الإدارة العمومية أثناء ممارستهم لنشاطهم المالي إلى رقابة رئاسية مستمرة يمارسها كل رئيس على مرؤوسيه، مثل تلك الرقابة التي يمارسها الوزير على مصالحه المباشرة أو الوالي على مصالح الولاية، وتتمثل أهم مظاهر هذه الرقابة في التصديق والتعديل والإلغاء مثلها في ذلك مثل أي تصرف إداري.

أما الهيئات اللامركزية (المجالس المحلية المنتخبة)، فتخضع في نشاطها المالي لرقابة وصائية، يمارسها وزير الداخلية على تصرفات المجالس المحلية الولائية المنتخبة، و يمارسها كذلك الوالي على المجالس المحلية البلدية في الحدود التي ينص عليها القانون، وتكمن أهم مظاهر هذه الرقابة الوصائية في سلطة المصادقة على المداولات وعلى القرارات المتعلقة بالميزانيات الحسابات الإدارية ( المادة 57 من قانون البلدية و المادة 55 من قانون الولاية)، وسلطة إلغاء المداولات والقرارات التي تكون باطلة (المادة 59 من قانون البلدية و المادة 53 من قانون الولاية) أو تلك التي تكون قابلة للإبطال في الحالات المنصوص عليها في المادة 60 من قانون البلدية و 57 من قانون الولاية.

(1)- المادتان 35 و 36 من القانون 90-21 المؤرخ في 19 جانفي 1991 يتعلق بالحاسبة العمومية المعدل و المتمم، الجريدة الرسمية، العدد

43، لسنة 1991 المتضمن قانون الحاسبة العمومية .

(2)- عبد الحميد القاضي، المرجع السابق، ص 311.

كذلك يتجلى مظهر آخر من مظاهر الرقابة الوصائية يتعلق بالتسيير المالي للبلديات دون الولايات، ويتمثل في سلطة الحلول التي يمارسها الوالي في الحالات المنصوص عليها في المواد: 183 و 184 و 186 من قانون البلدية.<sup>(1)</sup>

### الفرع الثالث: رقابة المفتشية العامة للمالية.

ظهرت المفتشية العامة للمالية لأول مرة إلى حيز الوجود في العاشر من شهر مارس لعام 1980م كجهاز إداري للرقابة المالية، يخضع للسلطة المباشرة للوزير المكلف بالمالية. حيث أنشأت بموجب المرسوم رقم 80-53 الذي تولى تنظيمها و تحديد سير عملها و صلاحياتها.<sup>(2)</sup> تختص المفتشية العامة للمالية، بممارسة الرقابة على التسيير المالي والمحاسبي لمصالح وأجهزة الدولة المركزية، الجماعات الإقليمية جميع الهيئات والأجهزة الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية. كما تشمل رقابتها المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وهيئات الضمان الاجتماعي و الهيئات ذات الصبغة الاجتماعية و الثقافية التي تستفيد من مساعدات مالية من قبل الدولة أو من الجماعات المحلية أو أي هيئة عمومية.<sup>(3)</sup> يكمن الهدف من الرقابة التي تمارسها المفتشية العامة للمالية في الجزائر في التأكد من مدى تطبيق التشريع المالي و المحاسبي من قبل مختلف المصالح والهيئات العمومية، مراجعة صحة المحاسبات وصدقها وانتظامها ومطابقة الانجازات للوثائق التقديرية، شروط استعمال الإعتمادات المالية ووسائل الهيئات وهياكلها، كيفية سير الرقابة الداخلية في المصالح المعنية. وفضلا عن دورها في الرقابة على التسيير المالي للهيئات الخاضعة لاختصاصها تكون المفتشية العامة مؤهلة أيضا للاضطلاع بمهمة التقويم الإقتصادي و المالي. حيث تقوم في هذا الإطار بتقديم دراسات و تحاليل مالية واقتصادية لتقدير فعالية التسيير ونجاعته في قطاع معين من القطاعات، أو على مستوى مؤسسة اقتصادية معينة. ويكون تدخلها في هذه الحالة بناء على طلب من السلطات المؤهلة لذلك.<sup>(4)</sup>

(1)- القانون: 10-11 يتعلق بالبلدية السابق ، و القانون 07-12 يتعلق بالولاية السابق.

(2)- الجريدة الرسمية، العدد 10، سنة 1980.

(3)- المادتان: 02 و 03 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272 المؤرخ في 06 سبتمبر 2008 يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية ، الجريدة الرسمية، العدد 50 لسنة 2008 ، ص 09.

(4)- المادة 04 و 05 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272 نفسه.

تتوجبا لدورها الرقابي تقوم المفتشية العامة للمالية بإعداد تقارير رقابية تدون فيها جميع النقائص والتجاوزات التي تم اكتشافها خلال عمليات الرقابة و التحقيق و التدقيق على أن ترفق بما تراه لازما من اقتراحات و حلول لتصحيح الوضع، حيث يتم تبليغ هذه التقارير إلى مسيري المصالح المعنية للإجابة عليها في أجل شهرين اثنين (02)، فإذا لم يتم الرد عليها و انتهى الأجل يوجه تقرير نهائي إلى السلطات السلمية أو الوصية التي تتبعها المصالح المعنية لاتخاذ التدابير اللازمة.<sup>(1)</sup>

### المبحث الثاني: رقابة مجلس المحاسبة.

بعد أن حددنا المجال الذي تمارس فيه الرقابة التي تمارسها الهيئات المنتخبة و الرقابة الإدارية بشتى أشكالها، سنحاول الآن تحديد النطاق الذي تمارس فيه رقابة مجلس المحاسبة من خلال التعرض للحديث عن طبيعة الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة و أساليبها و الوقت الذي تمارس فيه هذه الرقابة (مطلب أول). ثم تحديد طبيعة الجهات الخاضعة لهذه الرقابة و معرفة طبيعة اختصاص مجلس المحاسب و النتائج المترتبة عنه (مطلب ثان).

#### المطلب الأول: طبيعة رقابة مجلس المحاسبة و أساليبها و وقت تنفيذها

صرح النص الدستوري و النص القانوني بأن شكل الرقابة التي يقوم بها المجلس هو رقابة مالية بعدية على غرار ماجاء في رقابة محكمة الحسابات الفرنسية، و هذا يعني أنه ليس للمجلس رقابة سابقة على التنفيذ أو مرافقة له.<sup>(2)</sup> تتناول هذه الرقابة البعدية جانب النفقات العامة و الإيرادات العامة و الوسائل المادية و الموارد و الأموال العمومية على حد سواء. فهي رقابة بعدية لمعالجة الأخطاء و تداركها و تصحيحها، و لتحميل المسؤولية لكافة الجهات الخاضعة لهذه الرقابة، ولا تبدأ إلا بعد انقضاء السنة المالية.<sup>(3)</sup>

المعروف أن الرقابة اللاحقة أو البعدية تتخذ أشكالا متعددة، مثل الرقابة التي يقوم بها البرلمان من خلال مناقشة بيان السياسة العامة بعد كل سنة من عمل الحكومة لتقييم نشاطها و آدائها. وقد تتولاها إدارة تابعة للوحدات الحكومية، أو إدارة تابعة لوزارة المالية أو الخزينة العامة،

(1) - المادتان 21 و 26 من المرسوم التنفيذي رقم 08 - 272 نفسه.

(2) - صادق بركات و آخرون، المرجع السابق، ص 446 و 447. و عبد الحميد محمد القاضي، المرجع السابق، ص 308.

(3) - عبد الحميد محمد القاضي، المرجع السابق، ص 308، 309. و محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص 34.



فتقتصر هنا على المراجعة الحسابية والمستندية لكافة العمليات المالية لكشف التلاعب بالأموال العامة. وربما تمتد إلى مستوى التأكد من مدى كفاءة الوحدة الإدارية في استخدام الأموال العامة.<sup>(1)</sup> إن الأنجع والأكثر جدية في عملية الرقابة اللاحقة أو البعدية هو أن تتولاها هيئة مستقلة عن السلطة التنفيذية، ذلك ما كرسه الدستور الجزائري حينما نص على إنشاء جهاز أعلى يضطلع بهذه الرقابة البعدية هو مجلس المحاسبة.<sup>(2)</sup> تتخذ هذه الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة صورا وأشكالا متعددة، وتنهج في آدائها أساليب مختلفة على حسب مقتضى الحال كالتالي:

### الفرع الأول: من حيث أنواع الرقابة

فهي تتناول الرقابة الحسابية التقليدية والرقابة التقييمية الحديثة، وقد تناول رقابة المشروعية أو الرقابة المحاسبية<sup>(3)</sup>. فمحتوى الفقرة الثانية من المادة الثانية من الأمر 59-20 المعدل والمتمم يشير بوضوح إلى هذه الأنواع والأشكال ولو بصورة سريعة ومجملية، وذلك ما اضطلعت المواد اللاحقة فيما بعد بتفسيره وبيانه. فالمجلس بمقتضى هذه المادة يدقق في الهيئات الموارد والوسائل المادية والأموال العامة التي تدخل في نطاق اختصاصه، و يقيم تسييرها، فهي رقابة حسابية محاسبية. كذلك أشارت النصوص إلى أنه يضطلع برقابة نوعية التسيير، و يقيم شروط استعمال مصالح الدولة ومؤسساتها للموارد والوسائل المادية والأموال العمومية، وهو ما يعرف بالرقابة التقييمية. وكذا مدى تحقق الفعالية والنجاعة والاقتصاد في تسييرها قياسا بالمهام والأهداف المسطرة والوسائل المستعملة وهذا ما يشمل الرقابة الاقتصادية.<sup>(4)</sup> فرقته إذن تشمل مختلف أنواع الرقابة المالية المعرفة. كما أنه يقيم قواعد تنظيم وعمل الهيئات الخاضعة لرقابته، ويقدم كل التوصيات التي يراها مناسبة لتحسين الفعالية. وأثناء مراقبته لشروط منح المساعدات والإعانات المالية التي تمنحها الدولة و الجماعات الإقليمية والمرافق والهيئات العمومية الخاضعة لرقابته، لأن رقبته هذه تهدف إلى التأكد من مدى توفر الشروط المطلوبة لمنح هذه المساعدات ومدى مطابقتها استعمالها للغايات التي منحت من أجلها. ومدى تحقق غايات جمع التبرعات العمومية<sup>(4)</sup>، وهي نوع من الرقابة الاقتصادية.

(1)- المادة 170 من دستور 1996. والمادة 02 من الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة.

(2)- عبد الرؤوف جابر، المرجع السابق، ص31. وعوف محمود الكفراوي، المرجع السابق، ص79. وفهومي محمود شكري، المرجع

السابق، ص ص41،40، (2)- المادة 69 وما بعدها من الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة.

(3)- عبد الكريم صادق و آخرون، المرجع السابق، ص448. (4)- المادتين 71،70 من الأمر 95-20 السابق.

(1)- المادتان 21 و 26 من المرسوم التنفيذي رقم 08 - 272 نفسه.

كما أنه يتأكد بموجب النص القانوني من مدى مطابقة عمليات هذه الهيئات المالية والمحاسبية للقوانين والتنظيمات المعمول بها، وهذه هي رقابة المشروعية التي يضطلع بها المجلس في هذا الشأن. والتي تعني أن يكون التصرف القانوني ذي الآثار المالية مطابقاً للقانون بمفهومه العام والواسع، وهذا يشمل رقابة الشكل التي تهتم بصفة العضو أو الهيئة التي تصدر عنها التصرفات المالية، ورقابة الموضوع التي تهتم بطبيعة التصرف ومضمونه<sup>(1)</sup>.

إن الهدف الذي حدده القانون من الرقابة البعدية للمجلس هو تشجيع الاستعمال الفعال والصارم للوسائل المادية والأموال العمومية، وكذا لأجل ترقية إجبارية تقديم الحسابات، وتطوير شفافية تسيير المالية العمومية، وهي أهداف ذات صلة بمبادئ الرقابة الاقتصادية<sup>(2)</sup>. يستثنى من رقابة المجلس من حيث الوقت الذي تتم فيه، الرقابة السابقة والمرافقة للتنفيذ، فقد استبعدت بموجب الفقرة الأولى من المادة الثانية من الأمر 95-20، ومن حيث الموضوع الرقابة على البرامج. جاء في المادة 15 من الأمر نفسه مايلي: "تستثنى رقابة المجلس، أي تدخل في إدارة وتسيير الهيئات التي تخضع لرقابته، وأية إعادة نظر في صحة وجدوى السياسات وأهداف البرامج التي سطرها السلطات الإدارية أو مسؤولو الهيئات التي تمت مراقبتها.

### الفرع الثاني: من حيث الأساليب:

تنوعت أساليب رقابة مجلس المحاسبة، فقد تكون رقابته شاملة أو انتقائية عشوائية كانت أو إحصائية، أو عنقودية وقد تكون مستمرة أو دورية أو مفاجئة<sup>(1)</sup>. جاء في المادة 14 من الأمر 95-20 المعدل والمتمم: "يمارس مجلس المحاسبة رقابته على أساس الوثائق المقدمة، أو في عين المكان، فجائياً أو بعد التبليغ، ويتمتع في هذا الصدد بحق الاطلاع وبصلاحيات التحري المنصوص عليها في هذا الأمر".

### الفرع الثالث: من حيث الوقت الذي تنفذ فيه عمليات الرقابة.

تخضع الميزانية العمومية لمبدأ السنوية من حيث إعدادها وتنفيذها، ويعني هذا المبدأ أن الترخيصات المالية التي أقرها البرلمان أثناء التصويت على قانون المالية تكون صالحة لمدة سنة مالية واحدة. وهذا الأمر تقتضيه معطيات تتعلق بتنظيم اقتصاد الدولة، ومعطيات قانونية كذلك تتعلق بحق

(1)- المادة 03/2 من الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة السابق.

(2)- يوسف شباط، المرجع السابق، ص236.

الرقابة الذي يخوله الدستور للبرلمان على نشاط الحكومة. وتطبيقا لهذا المبدأ فإن مجلس المحاسبة لا يمكن له أن يمارس رقابته أثناء مرحلة تنفيذ الميزانية، ولا يملك صلاحية ممارسة أي رقابة مسبقة على النفقات العمومية كما هو معمول به في بعض الدول، إنما يتدخل بعد انقضاء السنة المالية بإلزام الهيئات العمومية بتقديم حساباتها لرقابته بصفة دورية ومنتظمة.

**المطلب الثاني: طبيعة اختصاص مجلس المحاسبة على الهيئات الخاضعة لرقابته ونتائجها**  
تشمل الجهات الخاضعة لرقابة مجلس المحاسبة حسب اختصاصه من الناحية العضوية كلا من الهيئات والأشخاص التي وردت بها نصوص التشريعات المالية في الجزائر، كقانون مجلس المحاسبة وقانون المحاسبة العمومية.

### **الفرع الأول: الهيئات الخاضعة لرقابة مجلس المحاسبة**

- تخضع لرقابة المجلس الهيئات الواردة في المواد من 07 إلى 12 من الأمر 95-20 وهي:
- مصالح الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات والمرافق والهيئات العمومية باختلاف أنواعها التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية، (المادة: 07).
  - 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 (المادة: 08).
  - مراقبة تسيير الأسهم العمومية في المؤسسات أو الشركات أو الهيئات مهما يكن وضعها القانوني التي تلم فيها الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق العمومية الأخرى جزء من رأس مالها، (المادة: 09).
  - الهيئات المكلفة في إطار التشريع والتنظيم المعمول بهما بتسيير النظم الإلزامية للتأمين والحماية الاجتماعيين (صناديق الضمان الاجتماعي، المادة: 10).
  - مراقبة نتائج استعمال المساعدات المالية التي تمنحها الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق العمومية أو كل هيئة أخرى خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة لا سيما في شكل إعانات أو ضمانات أو رسوم شبه جبائية مهما يكن الاستفادة منها، وكذا تقييمها، (المادة: 11).

■ مراقبة استعمال الموارد التي تجمعها الهيئات، مهما تكن وضعيتها القانونية، التي تلجأ إلى التبرعات العمومية من أجل دعم القضايا الانسانية والاجتماعية والعلمية والتربوية أو الثقافية على الخصوص، وذلك بمناسبة حملات التضامن الوطني(المادة:12).

### الفرع الثاني: طبيعة الاختصاص الرقابي لمجلس المحاسبة

تشمل رقابة مجلس المحاسبة من الناحية الموضوعية نوعين من الرقابة هما: الرقابة الإدارية والرقابة القضائية، كما جاء في نص المادة الثالثة فقررة 01 من الأمر 95-20: المعدل والمتمم: " مجلس المحاسبة مؤسسة تتمتع باختصاص إداري وقضائي في ممارسة المهمة الموكلة إليه...".

#### أ- مجال الاختصاصات الإدارية :

يتمثل الاختصاص الإداري لمجلس المحاسبة في الجزائر في رقابته الإدارية على التصرفات المالية للموظفين الذين لا يتمتعون بصفة المحاسبين العموميين أو المحاسبين الفعليين وهم الآمرون بالصرف دون رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية العائد إلى مجال اختصاصه القضائي.

#### ب- مجال الاختصاصات القضائية :

يتعلق الاختصاص القضائي لمجلس المحاسبة بعملية الرقابة التي يمارسها بصفته هيئة من هيئات القضاء الإداري الخاصة، على وفق مذهب إليه الفقه في فرنسا حول طبيعة محكمة الحسابات الفرنسية.<sup>(1)</sup>

تشمل هذه الرقابة كافة الحسابات العامة للهيئات المذكور في المواد: من 07 إلى 12 من الأمر رقم 95-20، والتي تخضع لقواعد المحاسبة العمومية. وكذا رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية، وبالتالي فهي تتنوع إلى مجالين من الرقابة هما:

- الرقابة على حسابات المحاسبين العموميين والفعالين.

- رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية.

وتنصب على مجالين اثنين، مجال تقديم الحسابات و مجال مراجعة الحسابات، حيث يملك مجلس المحاسبة صلاحية توقيع الجزاءات بنفسه، و التي تتمثل أساسا في توقيع الغرامات المالية، وهذا ما يميزه عن أجهزة الرقابة الإدارية، و يجعله يقترب في طبيعته من الهيئات القضائية.

## الفرع الثالث: النتائج المترتبة عن ممارسة الاختصاص الرقابي لمجلس المحاسبة

سأتطرق لدراسة هذا الفرع من خلال الحديث عن نتائج ممارسة مجلس المحاسبة لاختصاصه الإداري (فقرة أولى)، ثم التطرق لنتائج الاختصاص القضائي (فقرة ثالثة)

### أولاً- نتائج الاختصاص الإداري

تتوج الرقابة الإدارية بحصيلة من التقارير المختلفة شكلا ومضمونا يرفعها المجلس إلى الجهات المختلفة المحددة قانونا، تتضمن مختلف التوصيات والاقتراحات التي يقدمها المجلس بغرض تحسين مردود المصالح والهيئات الخاضعة لرقابته، ويطلع السلطات السلمية المعنية بالنقائص والتجاوزات التي سجلها أثناء الرقابة عبر مختلف الوسائل القانونية التي خولها له المشرع بغرض اتخاذ التدابير اللازمة لتصحيح الوضع.

نلاحظ في هذا المجال أن مجلس المحاسبة يقترب كثيرا من الرقابة الإدارية التي تمارسها المفتشية العامة للمالية، لكن رقابة المجلس وحتى في جانبها الإداري تكتسي أهمية أفضل، كون تقارير مجلس المحاسبة توجه إلى سلطتين هامتين في الدولة هما: رئيس الجمهورية، الهيئة التشريعية وتكون قابلة للنشر في الجريدة الرسمية. وتنقسم تقارير مجلس المحاسبة إلى نوعين من التقارير هي:

أ- **التقرير العام:** وهو وثيقة إجمالية مفصلة يعده مجلس المحاسبة في نهاية كل سنة، ويتضمن كافة الملاحظات والتقييمات الرئيسية الناجمة عن أشغال تحريات مجلس المحاسبة، تكون مرفقة بالتوصيات التي يرى المجلس أنه يجب تقديمها. وكذا ردود المسؤولين والممثلين القانونيين والسلطات الوصية المعنية المرتبطة بذلك.<sup>(1)</sup> يعد التقرير العام من أهم الوسائل التي تمكن المجلس من عرض نتائج عمله على رئيس الجمهورية وعلى أعضاء البرلمان والرأي العام،<sup>(2)</sup> حيث ينشر في الجريدة الرسمية للجمهورية.<sup>(3)</sup> يتم تحضير مشروع التقرير العام من قبل لجنة خاصة في مجلس المحاسبة، تسمى لجنة البرامج والتقارير.<sup>(4)</sup>

ب- **التقارير الخاصة:** تترتب عن الأشغال التقييمية التي يقوم بها مجلس المحاسبة إعداد تقارير تحتوي على المعايير والملاحظات والتقييمات، والتي ترسل بدورها إلى مسؤولي المصالح

(1)- المادة 1/16 و2 من الأمر 95-20 السابق.

(2)- د/محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص167.

(3)- المادة 3 /16 من الأمر 95-20 السابق.

(4)- المادة 54 من الأمر 95-20 السابق .

(5)- المادة 3/73 من الأمر 95-20 السابق.

والهيئات المعنية، وإذا اقتضت الحاجة فإلى سلطاتهم السلمية أو الوصية لتسمح لهم بتقديم إجاباتهم وملاحظاتهم في الأجل الذي يحدده لهم مجلس المحاسبة. ومن أجل أن تكون أشغال المجلس أكثر استنارة، فإنه يمكن له أن ينظم نقاشا في هذا الشأن يشارك فيه مسؤولو ومسيرو الهيئات المعنية.<sup>(5)</sup> حيث تتوج هذه النقاشات بضبط التقييم النهائي من قبل المجلس، وتصدر على أثره كافة التوصيات والاقتراحات المقصود من ورائها تحسن فعالية ومردودية تسيير المصالح والهيئات محل الرقابة. ثم ترسل التقارير بعد ذلك إلى مسؤوليها وإلى الوزراء والسلطات الإدارية المعنية. وهي أنواع عديدة<sup>(1)</sup>

### ثانيا- نتائج الاختصاص القضائي

إذا كان مجلس المحاسبة يتمتع بسلطة فرض الغرامات المالية، فإن هذه السلطة لا تجعل منه قاضيا جنائيا. فمجلس المحاسبة هو قاضي حسابات تتمثل وظيفته الأساسية في مراجعة صحة التسجيلات الحسابية التي تتضمنها الوثائق المحاسبية المقدمة له. وفي حالة ثبوت الأخطاء يقوم بإصدار أحكام تتضمن عقوبات ضد مرتكبيها، بإقرار مسؤوليتهم المالية و الشخصية في حدود الأخطاء المرتكبة<sup>(1)</sup> وإذا رأى أن تلك الأخطاء ذات طبيعة جنائية تستوجب المتابعة القضائية يقوم بتحويل الملف إلى الجهات القضائية المختصة للفصل فيه<sup>(2)</sup>.

وإذا كان مجلس المحاسبة يتمتع بسلطة الرقابة على الهيئات الإدارية العمومية فإن ذلك لا يجعل منه أيضا قاضيا إداريا، ذلك أن قاضي الحسابات لا يملك أي صلاحية لإلغاء القرارات التي تصدرها الهيئات الخاضعة لرقابته. ولا يملك كذلك أي صلاحية لتقدير المسؤولية القانونية لتلك الهيئات عما تصدره من قرارات لممارسة نشاطها المالي، إنما يملك سلطة تقدير مدى مطابقتها لقواعد التشريع المعمول به.<sup>(3)</sup>

(1)- المادة 73 / 4 من الأمر 95-20 السابق.

(2)- : المواد من 60 إلى 86 من الأمر 95-20 السابق.

(3)- المواد من 87 إلى 101 من الأمر 95-20 السابق.

(4)- (R) Chapus .Droit du contentieux administratif.delta.Paris.1995.5<sup>em</sup> ed .p75.3

### المبحث الثالث: الفئات الإدارية الخاضعة قانوناً لرقابة مجلس المحاسبة

كما هو معلوم فإن نظام المحاسبة العمومية الذي تخضع له الهيئات العمومية الإدارية في نشاطها المالي يقوم على مبدأ الفصل بين وظيفة الأمر بالصرف والمحاسب العمومي. وقد تم إقرار هذا المبدأ بموجب المادة رقم 55 من القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية.<sup>(1)</sup> حيث تنص هذه المادة على أن وظيفة الأمر بالصرف تتنافى مع وظيفة المحاسب العمومي، مما يعني أن تطبيق هذا المبدأ في مجال تنفيذ الميزانية العمومية يستدعي تدخل فئتين من أعوان الدولة مستقلتين عن بعضهما البعض من الناحيتين العضوية والوظيفية، وهما فئة الأمرين بالصرف وفئة المحاسبين العموميين. تختص الفئة الأولى بتنفيذ الإجراءات المتعلقة بالمرحلة الإدارية (مطلب أول)، بينما تختص الفئة الثانية بإجراءات المرحلة المحاسبية. (مطلب ثان) ونتيجة لذلك فعمليات تحصيل الإيرادات العمومية تقتضي أن يقوم الأمر بالصرف بإجراءات إثبات حقوق الدائن العمومي وتصفيتهما ثم الأمر بتحصيلها.<sup>(2)</sup>

بينما يتكفل المحاسب العمومي بإجراءات تحصيلها في الآجال القانونية المحددة لها.<sup>(3)</sup> وفي مجال النفقات العمومية يلتزم الأمر بالصرف بالنفقة العمومية وهو الذي يقدر مبلغها ويأمر بتسديدها بعد التأكد من تنفيذ موضوعها.<sup>(4)</sup> في حين أن المحاسب العمومي هو الذي يقوم بمراقبة مدى مطابقة تلك النفقة لقواعد المحاسبة العمومية ويتولى تسديدها مادياً لصالح الأشخاص المعنيين بها<sup>(5)</sup>. يظهر من الناحية الشكلية أن هذه الإجراءات التي يقتضيها تطبيق هذا المبدأ من شأنها أن تضيء عليه نوعاً من التعقيد على النشاط المالي للإدارة العمومية، هو أحد المآخذ على تطبيق نظام المحاسبة العمومية. إلا أن الأمر يكتسي من الناحية العملية أهمية بالغة كون أن الفصل بين الوظائف الإدارية والمحاسبية ليس هو مجرد توزيع للوظائف بين مختلف الأجهزة الإدارية لتسهيل تنفيذ الميزانية العمومية فحسب، بل هو إجراء أساسي من شأنه أن يمنح فرصة أساسية لممارسة رقابة مالية وقائية قبل تنفيذ العمليات المالية.

---

(1) - تنص المادة 55 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية المعدل و المتمم السابق على ما يلي " :تتألف وظيفة الأمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي " ،

(2) - المواد من 14 إلى 22 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية السابق.

(3) - المادة 18 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية السابق.

(4) - المادة 19 و 20 و 21 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية السابق.

(5) - المواد 35 و 36 و 37 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية السابق.

فالآمر بالصرف وإن كان يتمتع بسلطة القرار وحرية تقدير كيفية استعمال الوسائل المالية المخصصة له، فإنه لا توجد تحت تصرفه مبالغ نقدية يمكن له أن يتصرف فيها مباشرة ولا يمكن له تنفيذ قراراته إلا بتوجيه أمر إلى المحاسب العمومي.

وفي الجهة المقابلة نجد المحاسب العمومي الذي توجد بجوزته تلك الأموال لا يملك سلطة اتخاذ القرارات لصرفها. ولا يتمكن من القيام بذلك إلا إذا تحصل على أمر من الأمر بالصرف مطابق في شكله ومضمونه لقواعد المحاسبة العمومية. وفي حال مخالفته لذلك فإن المحاسب العمومي ملزم بأن يرفض تنفيذه. وفي هذه الحالة لا يبقى أمام الأمر بالصرف إلا اتخاذ قرار تسخير المحاسب العمومي ويتحمل في ذلك المسؤولية الكاملة.<sup>(1)</sup>

والجدير بالذكر أن أمر التسخير هذا ليس مطلقاً، إذ يمكن للمحاسب العمومي عدم الامتثال لأمر التسخير في بعض الحالات التي نص عليها القانون.<sup>(2)</sup> وبهذا الفصل الكلي بين الوظائف والتوازن في الصلاحيات، تتحقق رقابة آلية داخلية على النشاط المالي للإدارة العمومية تتدخل فيها أطراف متعددة وعلى مستويات مختلفة من مراحل تنفيذه، وهذا انطلاقاً من الإجراءات الأولى التي تقتضيها المرحلة الإدارية ومروراً بالرقابة المسبقة للنفقات العمومية وصولاً في النهاية إلى الإجراءات التي تقتضيها المرحلة المحاسبية.<sup>(3)</sup> وإذا كان مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين يمكن من ممارسة رقابة داخلية، فإنه يساعد أيضاً على ممارسة رقابة خارجية فعالة. فالمعروف في مجال مراجعة الحسابات سواء كانت الحسابات الإدارية أو حسابات التسيير فإن قضاة مجلس المحاسبة يعتمدون في تدقيقاتهم المالية على التسجيلات الواردة في حسابات التسيير التي يقدمها المحاسبون العموميون والحسابات الإدارية التي يقدمها الآمرون بالصرف والمقارنة بين هذين الحسابين يمكنهم اكتشاف الأخطاء التي تم ارتكابها وتكييفها وتحديد طبيعتها.

---

(1)- المادة 47 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية السابق.

(2)- المادة 02/48 من قانون المحاسبة العمومية: ".غير أنه يجب على كل محاسب أن يرفض الامتثال للتسخير إذا كان الرفض معللاً بما يأتي: عدم توفر الإعتمادات المالية ما عدا بالنسبة للدولة، عدم توفر أموال الخزينة، انعدام إثبات أداء الخدمة، طابع النفقة غير الإبرائي، انعدام تأشيرة مراقبة النفقات أو تأشير لجنة الصفقات المؤهلة إذا كان ذلك منصوحاً عليه في التنظيم المعمول به."

(3)- إن التسمية باللغة العربية: "الأمر بالصرف" هي ترجمة غير دقيقة لكلمة « **Ordonnateur** » باللغة الفرنسية، فالعبرة بالعربية لا تعكس إلا جانب معين من الوظيفة التي يقوم بها هذا الأمر بالصرف، لأن الأمر بالصرف هو إجراء لدفع النفقة أما بالنسبة للإيرادات العمومية فنستعمل عبارة الأمر بالتحصيل. في حين فإن التسمية باللغة الفرنسية أي: « **Ordonner** » تبد ملائمة لأنها تعني توجيه أمر سواء كان أمراً موجهاً لصرف نفقة أو أمراً موجهاً لتحصيل إيراد. وعليه فإنه فالأحسن استعمال مصطلح مناسب بالعربية للمصطلح الفرنسي وهو: الأمر المالي الذي يشمل صرف النفقات وتحصيل الإيرادات.



وبعيدا عن الاستثناءات القانونية التي ترد على تطبيق هذا المبدأ لضرورات عملية<sup>(1)</sup>. فإنه قد يحدث أن يتجاوز الأمر بالصرف حدود الاختصاصات المخولة له ويتدخل في اختصاصات المحاسب العمومي، وهذا الوضع يجعل منه محاسبا فعليا و يتحمل فيه نفس المسؤولية القانونية التي تقع على المحاسب العمومي، فضلا عن العقوبات الجزائية التي يمكن أن يتعرض لها نتيجة انتهاكه لهذه الصفة.<sup>(2)</sup> وقد يحدث كذلك أن يتدخل المحاسب العمومي في اختصاصات الأمر بالصرف وهذا يؤدي إلى تحميله مسؤولية مالية شخصية و يتم وضعه في حالة مدين بالمبلغ الذي صرفه بصفة غير شرعية، وفي حالة تحصيله لإيرادات غير شرعية دون سند تحصيلها فإن ذلك يعرضه لعقوبات جزائية (جريمة الغدر أو الابتزاز أو الاختلاس).<sup>(3)</sup>

### المطلب الأول: الأمر بالصرف

تعد وظيفة الأمر بالصرف وظيفة ثانوية وليست وظيفة إدارية مستقلة ، فهي صلاحية مالية مكملة للوظائف الإدارية التي يمارسها مسيرو الهيئات التي تخضع لنظام المحاسبة العمومية كالوزراء في قطاعاتهم الوزارية و الولاية على مستوى الولايات رؤساء المجالس الشعبية البلدية على مستوى البلديات والمديرين على مستوى المؤسسات الإدارية العمومية. وعليه فإن الأمر بالصرف ليسوا سلكا إداريا خاصا وإنما هم موظفون عموميون أو أعضاء منتخبون يتمتعون بصلاحيات مالية تتطلبها وظائفهم الإدارية (فرع أول)، تقع عليهم إلتزامات قانونية (الفرع الثاني)، ويتحملون كامل المسؤولية القانونية المترتبة من جراء ممارسة صلاحياتهم ومهامهم (فرع ثالث).

### الفرع الأول: تعريف الأمر بالصرف وأنواعهم.

سأتطرق في هذا الفرع إلى تعريف الأمر بالصرف (فقرة أولى) ثم إلى الحديث عن أنواع الأمر بالصرف التي حددها قانون المحاسبة العمومية (فقرة ثانية).

- 
- (1)- مكاوي نصير ، تدبير مالية الجماعات المحلية، دار أبي زرقاق للطباعة والنشر، ط1، الرباط، المغرب، 2011.
  - (2)- ترد على تطبيق مبدأ الفصل بين وظيفة الأمر بالصرف و المحاسب العمومي استثناءات قانونية تبررها ضرورات عملية سيما في مجال الإيرادات العمومية، حيث يظهر فيها تطبيق هذا المبدأ بشكل نسبي و يصعب في الكثير من الحالات التمييز بين المرحلة الإدارية والمرحلة المحاسبية مثل تحصيل الضرائب غير المباشرة، الحقوق الجمركية، حقوق التسجيل، وكالات الإيرادات. أما في مجال النفقات العمومية، فإن تطبيق هذا المبدأ يبدو شبه مطلق و لا ترد عليه إلا استثناءات تسيير الأموال محصورة في حالات محددة قانونا مثل وكالات التسييقات (Régies d'avances)، دفع معاشات التقاعد و معاشات المجاهدين الخاصة (Fonds Spéciaux) .
  - (3)- المادة: 119 مكرر من الأمر 66-156 المؤرخ في 08 جويلية 1966 المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم.

## أولاً- تعريف الأمر بالصرف

يعريف الأمر بالصرف على أنه شخص يرأس هيئة إدارية عمومية ويتمتع بسلطة إنشاء دين على عاتق تلك الهيئة أو الأمر بتحصيل دين لصالحها.<sup>(1)</sup>

وهو مسلك المشرع الجزائري في المادة 23 من قانون المحاسبة العمومية التي تعرف الأمر بالصرف على أنه: " كل شخص مؤهل لإثبات دين معين لصالح هيئة عمومية معينة و العمل على تصفيته و الأمر بتحصيله أو لإنشاء دين معين على عاتق هذه الهيئة وتصفيته والأمر بدفعه".

## ثانياً- أنواع الأمرين بالصرف

نص قانون المحاسبة العمومية في الجزائر على تأسيس نوعين من الأمرين بالصرف وهما :  
الأمرون بالصرف الأساسيون والأمرون بالصرف الثانويون ويخضعان لنفس الالتزامات وتترتب عليهم نفس المسؤوليات.<sup>(1)</sup>

## أ- الأمرون بالصرف الرئيسيون

هم فئة الأمرين بالصرف الذين تخصص لهم الاعتمادات المالية المرخص بها في الميزانية العمومية مباشرة . وتحدد المادة 26 من قانون المحاسبة العمومية الأشخاص الذين يتمتعون بصفة الأمر بالصرف الأساسي كالتالي:

### 1- بالنسبة لميزانية الدولة

- المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي بالمحكمة الدستورية ومجلس المحاسبة والمجلس الشعبي .
- الوزراء كل في مجال قطاعه.
- المسؤولون المعينون قانوناً على المؤسسات ذات الطابع الإداري.

---

(1)- « L'ordonnateur est la personne qui, à la tête de chaque service, a le pouvoir de faire naître la dépense ou d'ordonner le recouvrement d'une créance » Voir :

-(L) Trotabas et (J.M) Cotteret : Droit Budgétaire et comptabilité éditions Publique.

،DALLOZ Paris, 1972, page 183.

(1)- نص القانون الجزائري على خلاف غيره من القوانين على تأسيس فئة أخرى من الأمرين بالصرف سميت بـ "الأمر بالصرف الوحيد" وهي صفة يتمتع بها الوالي أثناء تسييره لبرامج التجهيز العمومي غير المركزة ، حسب ما جاء في المادة 73 من المرسوم التشريعي رقم 92 - 04 المؤرخ في 11 أكتوبر 1992 ، كما وردت هذه التسمية من قبل في عدة نصوص تنظيمية تجسيدا للتوجه الذي كان يتضمنه قانون الولاية لسنة 1969 للممثل في تركيز السلطات المالية على مستوى الولاية في يد الوالي بصفته ممثل للحكومة. أنظر حول هذا الموضوع:

Bachir Yelles Chaouche : le budget de l'Etat et des collectivités locales, OPU . -

Alger, 1990, page 167.

- المسؤولون المعينون قانونا على مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة.
- المسؤولون الذين يتم تعيينهم أو انتخابهم لوظيفة لها من بين الصلاحيات القيام بنفقات عمومية أو تحصيل إيرادات عمومية.

## 2- بالنسبة لميزانية الجماعات المحلية

- الولاية عندما يتصرفون لحساب الولاية .
- رؤساء المجالس الشعبية البلدية عندما يتصرفون لحساب البلدية.

### ب- الآمرون بالصرف الثانويون

يعود السبب في نشأة فئة الآمرين بالصرف الثانويين إلى تزايد حجم النشاط المالي للإدارة العمومية و تنوعه. حيث أصبح من العسير على الأمر بالصرف الرئيسي أن يقرر بنفسه في جميع العمليات المالية الخاصة بقطاعه. و من ثم تبين أن عدم تركيز الصلاحيات المالية يسمح بتسهيل عمل المصالح العمومية و تحسين مردوديتها فظهرت الحاجة إلى هاته الفئة التي أجاز المشرع أن يفوض لها جزء من الصلاحيات المالية للفئة الأساسية.

إن هذا التفويض القانوني لا يسمح للأمر بالصرف الأساسي أن يتدخل في ممارسة الصلاحيات المالية التي فوضها للأمر بالصرف الثانوي كما يعفون قانونا من التبعات المترتبة على ذلك. فهو تفويض للسلطة لصالح الوظيفة التي يشغلها و يتحمل فيها الأمر بالصرف الثانوي المسؤولية الكاملة و من ثم فهو يختلف عن تفويض التوقيع الذي يكتسي طابعا شخصيا و يتحمل فيه الأمر بالصرف الأساسي تبعات تسيير الشخص المفوض له ، و يحتفظ فيه كذلك بسلطة القرار بشأن القضايا التي فوض فيها سلطة التوقيع.<sup>(1)</sup>

### الفرع الثاني: التزامات الآمرين بالصرف

- يتعين على الآمرين بالصرف عند مباشرة مهامهم المالية المخولة لهم قانونا أن يلتزموا بما يلي:
- 1- اعتماد أنفسهم لدى المحاسبين العموميين بتقديم ما يثبت تعيينهم أو انتخابهم في المنصب الذي يخول لهم صفة الأمر بالصرف.<sup>(2)</sup>
  - 2- تقديم نموذج من توقيعهم الشخصي قبل مباشرتهم صلاحياتهم المالية.

(1)- لا يمكن للأمر بالصرف الثانوي تفويض سلطاته المالية لشخص آخر، في حين يمكن له أن يفوض سلطة التوقيع لأحد مرؤوسيه

المرسمين في حدود الصلاحيات المخولة له و تحت مسؤوليته. المادة 29 القانون 90 - 21 المتعلق بالحاسبة العمومية السابق.

(2) - المادة 24 من القانون 90-21 المتعلق بالحاسبة العمومية السابق.

- 3- كما يلزمهم القانون بمسك محاسبة إدارية خاصة بتسييرهم المالي تدون فيها كل العمليات المالية المتعلقة بتنفيذ الميزانية.
- 4- يتعين عليهم عند غلق كل سنة مالية إعداد حساب إداري وتقديمه إلى مجلس المحاسبة لمراقبته.
- 5- الامتناع عن إدارة أو مراقبة مشاريع وأعمال تكون لهم فيها مصلحة شخصية، أو أن تكون لهم حصص ومساهمات في المقاولات والشركات التي يبرمون معها اتفاقيات وصفقات باسم الهيئة التي يعملون لحسابها.<sup>(1)</sup>

### الفرع الثالث: مسؤولية الأمرين بالصرف

تقع على عاتقهم حسب طبيعة المهام الموكلة إليهم عدة أنواع من المسؤوليات هي: المسؤولية السياسية (فقرة أولى) والمسؤولية القانونية (فقرة ثانية) والمسؤولية التأديبية (فقرة ثالثة).

#### أولاً- المسؤولية السياسية

حول الدستور للبرلمان حق مراقبة النشاط المالي للحكومة وفق آليات قانونية معروفة في الفقه الدستور على أعضاء الحكومة عن طريق مساءلة<sup>(2)</sup> واستجواب الوزراء أو إنشاء لجان تحقيق.

#### ثانياً- المسؤولية القانونية

يكون الأمر بالصرف مسؤولون مدنياً وجزائياً على استعمال وصيانة الممتلكات المكتسبة من الأموال العمومية.<sup>(3)</sup> تقوم المسؤولية المدنية أساساً على الخطأ الشخصي الذي يرتكبه الأمر بالصرف، ويتسبب في إلحاق ضرر بالهيئة العمومية التي يعمل لصالحها. يترتب عن هذه المسؤولية الحكم بتعويض الضرر الحاصل من الذمة المالية الشخصية للأمر بالصرف. غير أنه من الصعوبة بمكان إثبات الخطأ الشخصي وتمييزه عن الخطأ المرفقي، وفي حال

(1)- المادة 02 من القانون 90-21 السابق و المواد 01/03، 04، 62 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 السابق.

(2) المادة 133 و134 من دستور 1996 المعدل.

(3)- تم إقرار المسؤولية المدنية لأعوان الإدارة عن الأخطاء الشخصية التي تلحق ضرراً بالهيئة العمومية التي يعملون لصالحها منذ صدور قرار مجلس الدولة الفرنسي في 28 جويلية 1951 بشأن قضية (LARUELLE) حيث أقر مجلس الدولة الفرنسي في هذه القضية بأن أعوان الإدارة العمومية ليسوا مسؤولين عن الأضرار التي تترتب عن أخطائهم المرفقية، أما الأضرار الناشئة عن أخطاء شخصية التي يمكن فصلها عن الوظيفة التي ممارستها فتترتب عليها مسؤولية مالية شخصية. أنظر:

(J) MAGNET ,Les gestions de fait op.cit, page 28.

ثبوته فإنه يصعب تعويض الضرر الحاصل، لعدم قدرة الذمة المالية للآمر بالصرف على تحمل قيمة التعويض التي غالبا ما تكون فوق الطاقة المحتملة لتغطية مبلغ الضرر الذي تسبب فيه.<sup>(1)</sup> في مختلف القضايا الهامة بما في ذلك المسائل المالية وتحميلهم المسؤولية السياسية التي تؤدي في حال اكتشاف الانحرافات والتجاوزات المالية إلى إسقاط الحكومة. في حين تقوم المسؤولية الجنائية للآمر بالصرف عن الانحرافات التي وقع فيها والتجاوزات التي قام بها إذا كانت تشكل وصف جزائيا طبقا لقانون العقوبات، كجرائم تبديد الأموال العمومية والاختلاس والفساد ونحوه<sup>(2)</sup>... وينعقد فيها الاختصاص للقضاء الجزائري.

### ثالثا- المسؤولية التأديبية

تقوم المسؤولية التأديبية للآمر بالصرف الذي يقع في أخطاء ذات طابع مهني تترتب عنها جزاءات تأديبية معنوية ومادية حددها القانون. حيث توقع على الأمرين بالصرف المخطئين عقوبات تأديبية نص عليها قانون الوظيفة العمومية ويتولى توقيعها المسؤول الإداري الأعلى وفق إجراءات إدارية حددها القانون. رتبت حسب جسامة الخطأ المرتكب في أربع درجات أساسية<sup>(3)</sup> هي:

**الدرجة الأولى:** تشمل التنبيه، الإنذار الكتابي و التوبيخ.

**الدرجة الثانية:** تشمل التوقيف عن العمل من يوم واحد إلى ثلاثة أيام و الشطب من قائمة التأهيل.

**الدرجة الثالثة:** تشمل التوقيف عن العمل من أربعة أيام إلى ثمانية أيام، التنزيل من درجة إلى درجتين و النقل الإجباري.

**الدرجة الرابعة:** تشمل التنزيل إلى الرتبة السفلى مباشرة والتسريح .

إن هذه العقوبات، تختلف بطبيعتها عن تلك الجزاءات المترتبة عن المسؤولية الجزائية والمدنية، ولا تمس إلا فئة معينة من الأمرين بالصرف، وهم الذين يكتسبون صفة الموظف العمومي فقط. أما أعضاء الحكومة والأعضاء المنتخبون فتترتب عليهم مسؤولية سياسية ولا يمكن إخضاعهم لهذه العقوبات.

(1) المادة 119 مكرر من قانون العقوبات (القانون 01 - 09 المؤرخ في 26 يونيو 2006)

(2)- المواد: من 161 إلى 165 ، و من 177 إلى 181 من الأمر رقم 06-03 المتضمن القانون الأساسي للوظيفة العمومية السابق .

## المطلب الثاني: المحاسبون العموميون.

عرف القانون المحاسب العمومي بأنه كل شخص يؤهل قانونا للقيام بعمليات تحصيل الإيرادات ودفع النفقات العمومية وضمن حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو المواد مكلف بها وحفظها وتداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد ومتابعة حركة حسابات الموجودات.<sup>(1)</sup>

وإذا كانت وظيفة الأمر بالصرف مجرد صلاحية مكملة لوظيفة الإدارية الأصلية، فإن وظيفة المحاسب العمومي هي وظيفة أصلية قائمة بذاتها ولا يمكن ممارستها إلا من طرف أشخاص تلقوا تكوينا محاسبيا متخصصا، ويعينون بصفة قانونية لشغل هذا المنصب وهم يخضعون في نشاطهم لسلطة وزير المالية.<sup>(1)</sup> حيث سأطرق إلى بيان أنواع المحاسبين العموميين (فرع أول) وتحديد التزامات المحاسبين العموميين (فرع ثان) ثم الكلام عن مسؤولية المحاسبين العموميين (فرع ثالث).

### الفرع الأول: أنواع المحاسبين العموميين.

على غرار تصنيف الآمرين بالصرف إلى رئيسيين وثانويين فقد اعتمد قانون المحاسبة العمومية نفس المنحى في تصنيف المحاسبين العموميين. حيث تولى تصنيفهم إلى فئتين اثنتين هما:

المحاسبون العموميون الرئيسيون (فقرة أولى) و المحاسبون العموميون الثانويون<sup>(2)</sup>. (فقرة ثائية)

### أولا- المحاسبون العموميون الرئيسيون

يتصف بصفة المحاسب الرئيسي الأعوان العموميون الذين حددتهم المادة رقم 31 من قانون المحاسبة العمومية وهم:-

1- العون المحاسب المركزي للخزينة العمومية

2- أمين الخزينة المركزي

3- أمين الخزينة الرئيسي

4- أمناء الخزينة في الولاية

5- الأعوان المحاسبون المعينون للميزانيات الملحقة.

(1)- المادة 34 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية السابق

(2)- حسب المادة 09 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية السابق.

## أولاً- المحاسبون العموميون الرئيسيون

أما المحاسبون الثانويين فهم فئة محددة من أعوان المحاسبة العمومية وهم كالتالي<sup>(1)</sup>:

- 1- قابضو الضرائب
- 2- قابضو أملاك الدولة
- 3- قابضو الجمارك
- 4- محافظو الرهون
- 5- أمناء الخزينة على مستوى البلديات
- 6- رؤساء مراكز البريد و المواصلات
- 7- قابضو مراكز البريد والمواصلات
- 8- أمناء خزائن المراكز الاستشفائية الجامعية و القطاعات الصحية.

### الفرع الثاني: التزامات المحاسبين العموميين.

يكتسب المحاسبون العموميون بجميع أنواعهم صفة الموظف العمومي ويخضعون بالتالي للمبادئ العامة التي تقتضيها الوظيفة العامة مثل احترام مبدأ التدرج الإداري، مبدأ المسؤولية الشخصية، مبدأ عدم الجمع بين الوظائف العمومية، واجب التحفظ والحفاظ على السر المهني، وغير ذلك من المبادئ المقررة لضمان السير الحسن للمصالح العمومية. فضلاً عن هذه المبادئ العامة، يخضع المحاسب العمومي لمبادئ خاصة تضمنها القانون الخاص بسلك المحاسبين العموميين تترتب عنها التزامات خاصة<sup>(2)</sup> ومسؤولية مالية شخصية ملازمة للوظيفة التي يمارسها المحاسب العمومي لا يخضع لها باقي أعوان الإدارات العمومية.

فالمحاسب العمومي و قبل مباشرته لمهامه، ملزم بالقيام بجملة من الإجراءات الإدارية تشكل ضمانات لممارسة هذه الوظيفة و تتمثل في : تأدية اليمين (فقرة أولى)، تقديم ضمانات مالية تغطي . مسؤوليته الشخصية و المالية (فقرة ثانية)، إضافة إلى إجراءات التنصيب و استلام المهام. (فقرة ثالثة)

(1)- المواد: 53 ، 33 ، 32 ، 54 من قانون المحاسبة العمومية السابق

(2)- المرسوم التنفيذي 90 - 334 المتضمن القانون الأساسي للعمال المنتميين للأسلاك الخاصة بالإدارة المكلفة بالمالية، المؤرخ في 27 أكتوبر 1990 ، الجريدة الرسمية العدد 46 لسنة 1990 .

## أولا- تأدية اليمين.

يقع على عاتق المحاسب العمومي أداء اليمين قبل مباشرته لمهامه يتضمن الصيغة التالية:  
"أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بأعمال وظيفتي بأمانة وصدق و أحافظ على السر المهني وأن أراعي في كل الأحوال الواجبات المفروضة علي".<sup>(1)</sup>  
إن أداء هذه اليمين يعد ضمانا و التزام امعنوي يقدمه المحاسب العمومي بشكل رسمي في أول تنصيب له أمام محكمة الإقامة الإدارية.<sup>(2)</sup> غير أنه من الناحية العملية هذا الإجراء غير مطبق في الجزائر.

## ثانيا- تقديم الضمانات المالية.

تمثل الضمانات المالية المفروضة على المحاسب العمومي في اكتتاب تأمين يضمن المخاطر المتعلقة بمسؤوليته المالية وفقا لما تنص عليه المادة 54 من قانون المحاسبة العمومية. ويتحقق هذا التأمين إما بعقد تأمين فردي يكتب لدى هيئة تأمين، أو بالانضمام إلى تعاضدية المحاسبين العموميين.<sup>(3)</sup> وقد نظم القانون الفرنسي هذه المسألة بصرامة كونه أكد في ممارسة وظيفة المحاسب العمومي على فرض جملة من الاحتياطات لضمان الحماية الكافية للأموال العمومية تتمثل في:  
- ضرورة اكتتاب تأمين مالي على العقارات التي يمتلكها المحاسب العمومي أو تلك التي هي موجودة بإسم زوجته يغطي مسؤوليته المالية.  
- إلى جانب إقرار حق الرهن الرسمي و حق الامتياز على المنقولات التي هي باسمه أو تلك التي هي باسم زوجته.

## ثالثا- التنصيب و تسليم المهام.

ينصب المحاسب العمومي في مهامه من قبل وزير المالية أو ممثله حيث يترتب على هذا التنصيب تحرير محضر تسليم المهام. يتم التوقيع عليه من طرف المحاسب الذي يباشر مهامه وكذا المحاسب المنتهية عهده.<sup>(1)</sup>

(1)- المادة 05 من المرسوم التنفيذي 90-21 السابق المتضمن قانون المحاسبة العمومية.

(2)- يتم تأدية اليمين في النظام الفرنسي أمام محكمة الحسابات.

(3)- المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 91-312 الذي يحدد شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين و كيفية اكتتاب تأمين يغطي مسؤولياتهم المالية، المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، الجريدة الرسمية، العدد 43، لسنة 1991.



يكتسي تاريخ تسليم المهام أهمية قصوى في تحديد مسؤولية كل طرف، إذ المبدأ المعمول به قانوناً هو أن المحاسب الجديد لا يتحمل مسؤولية تسيير أسلافه، لكن هناك عمليات مالية تنشأ قبل تاريخ استلام المحاسب الجديد لمهامه وتستمر في فترة تسييره، ويتحمل جميع الآثار المترتبة عنها إذا تكفل بها ولم يبد بشأنها أي اعتراض في أجل ثلاثة أشهر ( 03 ) ابتداء من تاريخ التنصيب.<sup>(2)</sup>

### الفرع الثالث: المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسبين العموميين.

يعد مبدأ المسؤولية الشخصية و المالية الذي كرسه نظام المحاسبة العمومية مبدأ أساسياً في تحميل المسؤولية كاملة لجميع المحاسبين العموميين دون غيرهم من أعوان الدولة. من أجل ضمان تعويض الضرر المالي الذي قد يلحق الهيئات العمومية جراء الأخطاء التي يرتكبها المحاسب العمومي أو الأعوان التابعين لسلطته، و يقتطع ذلك من أمواله.<sup>(3)</sup>

إن تكريس مبدأ مسؤولية المحاسب العمومي بهذه الكيفية يرجع إلى طبيعة وظيفة المحاسب العمومي التي لا تتجسد إلا من خلال القيام بثلاث مهام أساسية هي:

- المهمة الأولى: تتمثل في مراقبة أوامر صرف النفقات أو تحصيل الإيرادات التي توجه إليه.
- المهمة الثانية: تتمثل في تنفيذ العمليات المالية تحصيل الإيرادات و دفع النفقات العمومية.
- المهمة الثالثة: تتمثل في القيام بالتسجيلات المحاسبية التي تقتضيها تلك العمليات والمحافظة على المستندات و الوثائق الثبوتية لذلك.

#### أولاً- نطاق المسؤولية الشخصية و المالية للمحاسبين العموميين.

بقدر ما تتضمن المهام التي يقوم بها المحاسب العمومي على الجوانب المادية للعملية المحاسبية التي يقوم بها، فإنها تتضمن أيضاً على جوانب قانونية يجب مراعاتها قبل الشروع في تنفيذ أي عملية مالية. سواء في مجال النفقات العمومية أو في مجال الإيرادات العمومية.

#### أ- مجال النفقات العمومية

لا تقتصر مهمة المحاسب العمومي على معاينة شكلية لمدى توفر الشروط التي تنص عليها المادة 36 من قانون المحاسبة العمومية لقبول تسديد تلك النفقة، بل ينبغي عليه أن يتأكد من جوانب أخرى هامة منها: .

(1) المادة: 34 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية السابق

(2) المادة 44 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية السابق.

(3)- المواد: 38، 41، 42، 43، 44، 45 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية السابق.

- قابلية النفقة للدفع أي عدم وجود معارضة مثل إجراءات الحجز التي من شأنها أن تمنع تسديدها.

- كيفية تسديد تلك النفقة : التسديد نقدا، عن طريق صك ، حوالة بريدية، حساب بنكي.
- التحقق كذلك من هوية المستفيد من النفقة أو ممثله الشرعي.

### ب- مجال الإيرادات العمومية

يجب على المحاسب العمومي أن يتحقق من أن هذه الإيرادات مرخص بها في قانون المالية، وأن الأمر بالصرف الذي أمر بتحصيلها يملك صلاحية القيام بذلك. وبعد أن يتم التحقق من كل هذه الجوانب يباشر إجراءات تحصيلها بالطرق الودية أو الإجبارية التي ينص عليها القانون. إذا حصلت أخطاء ومخالفات في التسيير المالي للمحاسب العمومي، كأن يتم تسديد نفقة غير شرعية أو عدم تحصيل إيراد معين، فإنه يتحمل مسؤولية تعويض الضرر الحاصل من أمواله الخاصة، وتقوم هذه المسؤولية على أساس مادي ، ذلك أن مجلس المحاسبة هو قاضي حسابات تنصب وظيفته على معاينة الجوانب المادية للحسابات دون أن تنصرف إلى تقدير السلوك الشخصي للمحاسب العمومي الذي يبقى من اختصاص وزير المالية.

فصرف نفقة غير شرعية مثلا يعتبر قرينة على وجود تقصير من طرف المحاسب العمومي ويقتضي إقحام مسؤوليته المالية دون الحاجة إلى إقامة الدليل على ارتكابه لذلك الخطأ. لا تقتصر هذه المسؤولية على التسيير الشخصي للمحاسب العمومي، بل تشمل حتى تلك العمليات التي يقوم بها باقي الأعوان التابعين له والخاضعين لرقابته، كما تكون مسؤوليته تضامنية وهذا في حدود المراقبة التي يتعين عليه ممارستها عن وكلاء الإيرادات والنفقات العمومية الذين يتم اعتمادهم حسب المادة 49 من قانون المحاسبة العمومية .

---

(1)- أقر مجلس الدولة الفرنسي بهذا التصور في العديد من القرارات التي أصدرها، و نذكر في هذا المجال استنتاجات محافظ الدولة: (Romieu) 12 juillet 1907 : le في قضية محاسب مقاطعة كورسيكا : Nicolle TPG Corse :

« Le juge des comptes est compétent pour tout ce qui concerne les éléments matériels du compte, la ligne de compte ; le ministre examine les éléments extérieurs de la ligne de compte, la conduite du comptable et sa responsabilité » - F.J FABRE, op.cit, page

## ثانيا - الآثار المترتبة عن المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسبين العموميين.

تقضي المسؤولية الشخصية و المالية للمحاسب العمومي بأن يسدد مبلغ مالي يساوي البواقي الحسابية المحسوبة على ذمته من أمواله الخاصة، وهو ما تقرره المادة 36 من قانون المحاسبة العمومية. حيث يجد المحاسب العمومي نفسه في حالة مدين بأحد طريقتين:

- إما عن طريق قرار يصدره (Débet administratif) إداري يتخذه وزير المالية  
- أو عن طريق حكم قضائي، (Débet juridictionnel) يصدره مجلس المحاسبة  
حيث تختلف هاتان الطريقتان من حيث إجراءات تطبيقهما، و مجال الاختصاص المحدد لكل منهما. فمن الناحية العملية، فإن الإجراءات الإدارية لإقرار المسؤولية المالية للمحاسب العمومي، تبدأ عادة في حالة تسجيل خطأ في التسيير المالي للمحاسب العمومي ضد المحاسب عن طريق إصدار أمر بدفع باقي المبلغ المالي المعني.

وإذا لم يسدد هذا الأخير المبلغ المستحق عليه في الأجل المحدد له، يصدر وزير المالية قرارا يضعه في حالة مدين بالمبلغ المطلوب، و يتم اقتطاع ذلك المبلغ من كفالة التأمين التي اكتتبها المحاسب قبل مباشرة مهامه<sup>(1)</sup>

أما الطريقة الثانية لتحصيل المسؤولية المالية للمحاسب العمومي، فيمارسها مجلس المحاسبة عن طريق إصدار قرارات ذات طبيعة قضائية وفق إجراءات محددة قانونا، كما سنرى في الفصل الأخير من هذه الرسالة.<sup>(2)</sup>

وإذا كانت مسؤولية المحاسب العمومي قائمة على أساس الخطأ المفترض فهذا لا يجعل منها مسؤولية مطلقة لا حدود لها، ذلك أنه لا يوجد نظام قانوني لا يأخذ بفكرة القوة القاهرة كأساس لعدم قيام المسؤولية. و عملا بذلك فمن الطبيعي جدا أن يتحمل المحاسب العمومي المسؤولية المالية في حدود ما ينسب إليه أو إلى الأعوان الخاضعين لسلطته من أخطاء.

أما في الحالات التي يتضح فيها جليا وقوع أخطاء بسبب ظروف القاهرة خارجة عن إرادته أو أخطاء بفعل الغير من الأشخاص الذين لا يخضعون لسلطته، مثل الأخطاء التي يرتكبها

---

(1)- المادة 54 من القانون 90-21. المتعلق بالحاسبة العمومية السابق. و المادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر يحدد شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحسابات و كفيات اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين.

(2)- المادة 60 و ما بعدها من الأمر 95-20 السابق.

الأمرون بالصرف خلال الإجراءات التي تتضمنها المرحلة الإدارية.<sup>(1)</sup> أو أخطاء ناتجة عن تنفيذ قرارات تسخير صادرة عن الأمرين بالصرف.<sup>(2)</sup> فإنه يستفيد في مثل هذه الحالات وبقوة القانون

من إبراء ذمته. وحتى في حالة وجود أخطاء أدت إلى إقحام المسؤولية المالية للمحاسبين العموميين ومراعاة لطبيعة الوظيفة التي يمارسونها والظروف الصعبة التي تحيط بتنفيذ العمليات المالية والتي تجعلهم معرضين في أي لحظة إلى ارتكاب أخطاء تتلأب عنها تترتب عنها مسؤوليتهم المالية، أوجد المشرع سبل ووسائل قانونية لتخفيف عبء هذه المسؤولية بحيث أجاز لهم لإعفائهم من التسديد تقديم طلب إبراء رجائي لجزء أو لكل المبلغ المستحق عليه ، ويملك وزير المالية صلاحية تقدير ذلك إما بإعفائهم من تسديد جزء أو كل المبلغ المطلوب وهذا حسب الظروف المحيطة بوقوع الخطأ.

إن هذه القرارات التي يصدرها وزير المالية غير ملزمة بالنسبة لمجلس المحاسبة من حيث المبدأ، فهو يأخذها بعين الاعتبار سواء بعدم وضع المحاسب المستفيد منها في حالة مدين بالمبلغ المطلوب مباشرة، أو بوضعه مدينا و إقرار تصفية ذلك الدين.

يفسر فقهاء القانون الفرنسي هذه الازدواجية في توزيع الاختصاصات ، على أساس أن رقابة مجلس المحاسبة تنصب على الحسابات التي يقدمها المحاسب العمومي أي أن هذه الرقابة تقتصر على الجوانب المادية فقط، و لا تنصرف إلى تقدير السلوك الشخصي للمحاسب العمومي الذي بقي من اختصاص وزير المالية. وهو التصور الذي اعتمده مجلس الدولة في العديد من قراراته التي أصدرها.<sup>(3)</sup>

يذهب جانب من الفقه الفرنسي إلى أن هذا التصور غير واضح بالدرجة الكافية، وحسب رأيه فإن اختصاص مجلس المحاسبة لا يشمل فقط الجوانب المادية بل يتعدى إلى تقدير كذلك تصرفات المحاسب العمومي فقاضي الحسابات عندما يسجل أثناء معاينته للحسابات، وجود نقص في مبلغ الإيرادات أو تسديد نفقة غير شرعية، فإن ذلك الوضع يعود في الغالب إلى خطأ ارتكبه المحاسب العمومي وتقوم على أساسه مسؤوليته المالية الشخصية.

(1)- المادة 44 من قانون المحاسبة العمومية السابق.

(2)- المادة 48 من قانون المحاسبة العمومية السابق.

(3)-(F.J) FABRE ,op.cit, p 58.

ويخلص إلى القول، بأن هذا الشكل في توزيع الاختصاص، بين مجلس المحاسبة الذي يحكم على الحسابات ووزير المالية الذي يحكم على المحاسبين لا يجد ما يبرره ، إذ أنه لا يمكن أن يفصل بين المحاسبين العموميين و الحسابات التي تبرز مختلف العمليات التي أنجزوها. (1)

يرى الأستاذان: F.J. Fabre و René Chapus أنه لا يوجد تنسيق بين وزير المالية ومجلس المحاسبة في مسألة إقحام المسؤولية المالية للمحاسبين أو إعفائهم، باعتبار أن مجلس المحاسبة لا يعلم بطريقة منتظمة ومستمرة بما يتخذه وزير المالية من قرارات في هذا المجال ولا يعلم كذلك بالنزاعات القضائية التي تنشأ حول هذه القرارات و التي ترفع أمام القضاء الإداري . و هذه الوضعية حسب رأيهما، قد تؤدي إلى إصدار قرارات متعارضة بين الجهتين حول نفس القضية، و لتفادي ذلك يقترحان أن يتم تقديم الطعون المتعلقة بهذه القرارات (القرارات التي يصدرها وزير المالية في هذا المجال) لدى مجلس المحاسبة بدل من مجلس الدولة. و بالتالي فإذا كان مجلس المحاسبة يحكم على الحسابات التي يقدمها المحاسبون العموميون ، فالمحاسبون يعتبرون كذلك متقاضين أمامه.

ومن ناحية أخرى ، يرى الأستاذ(F.J.Fabre ) أن احتفاظ وزير المالية بصلاحيه إبراء ذمة المحاسبين العموميين هو من بقايا نظرية الوزير القاضي، التي تم التخلي عنها منذ القرار الذي أصدره مجلس الدولة في 13 ديسمبر 1889 ، بشأن قضية(Cadot) الشهيرة والتي أسست لاستقلالية القضاء الإداري.(2)

---

(1)- Francis. J. FABRE op.cit , p 59.

(2)-Francis. J. FABRE Ibid, p 60

## خاتمة

عرف التطور الهائل الذي صاحب النظرية العامة للرقابة المالية ميلاد كم هائل من التفاصيل والقواعد والإجراءات والمعايير الرقابية التي تم اكتشافها وإبداعها على مختلف الأصعدة الدولية والإقليمية والوطنية. والغرض منها إنما هو تفعيل دور المؤسسات الرقابية لحماية الأموال العمومية، واستخدامها بنجاح وفعالية واقتصاد. وكما سبق وأن أشرنا فإن القواعد والأحكام والإجراءات التي تناولت شتى جوانب النظرية العامة للرقابة المالية مفصلة ودقيقة وكثيفة، وهي تنبئ بسرعة التطور في المضامين والمفاهيم المشكلة لهذه النظرية حتى وصلت إلى حد التعقيد والتداخل في بعض الأحيان.

كما نجد الاهتمام العالمي اليوم بهذا الموضوع يأخذ وتيرة ذات نسق عال من خلال الترسانة التشريعية المعدة في هذا المجال. فضلا عن مختلف التوصيات والمعايير المقدمة في الباب من قبل الأجهزة و المنظمات الدولية والإقليمية العليا للرقابة المالية والمحاسبية التي نشأت حديثا، من أجل الاضطلاع بمهام الرقابة على الأموال العمومية. زيادة على الاهتمام البالغ الذي توليه الجمعيات العلمية والفنية ومكاتب الاستشارة والتدقيق المختصة في هذا الشأن للموضوع، واهتمامها في الوقت الحاضر بوضع المعايير العامة والقواعد الأساسية لنجاح عملية الرقابة على المال العام في الدولة، والتي ينبغي توافرها في مختلف الأجهزة الداخلية والخارجية القائمة بالرقابة بما يفترض لها من استقلال وحياد ونزاهة في ممارسة اختصاصها ومهامها، وما ينبغي أن تتوفر عليه من كفاءة ومقدرة وعناية يتحقق بها الأداء الرقابي الجيد.

لقد أصبحت الرقابة المالية بكل صورها وأشكلها علامة بارزة على طريق تقدم الدول ووسيلة من وسائل نموها ورفعتها. خاصة بعد ظهور الاتجاهات الحديثة في إدارة المشروعات الكبرى وتنمية الموارد الاقتصادية، وتطور مفاهيم وإجراءات الرقابة. وكذا اعتماد الحكومات عليها في تقييم السياسة الإدارية، والحكم على سلامة البيانات والمعلومات التي توضح مدى كفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة.

إن الكثير من مشكلات الفساد وممارساته في الجزائر اليوم ترجع إلى بنية النظام المالي القائم. إذ ذلك ما يعني أن إصلاح النظام المالي يمثل العنصر الأكبر في إصلاح منظومة الرقابة. لذلك فإن تحقيق الأهداف المنشودة للرقابة الشاملة والحديثة التي تتجلى في الاستعمال الملائم والفعال للأموال العمومية وتطوير التصرف المالي السليم، و التنفيذ الملائم للأنشطة الإدارية، وكذا

إعداد الميزانية وإعداد المخطط المالي لا يتم ذلك إلا من خلال توافر مجموعة من المقومات الرئيسية والتي تمثل نقطة الانطلاق في مجال تحديث مفهوم الرقابة المالية وتحقيق فعاليتها .

والمؤكد هو أن الرقابة كقاعدة عامة هي مطلب أساسي في جميع الأنظمة الديمقراطية الحديثة، وحتما فإن مجتمعنا الذي يسعى إلى بناء نظام سياسي ديمقراطي ويطالب بالمزيد من الشفافية في تسيير الشؤون العمومية لا يمكن له أن يشذ عن هذه القاعدة. فحاجته إلى وجود هيئات قادرة على ممارسة رقابة فعلية تبدو ملحة أكثر من أي مجتمع آخر، ومن ثم فإن حالة الركود التي توجد فيها عملية الرقابة في بلادنا، لا يمكن أن تكون إلا نتيجة طبيعية للواقع الذي يعيشه المجتمع وطبيعة النظام السياسي الذي يحكمه، الذي مازال ينكر فكرة قيام مسؤولية الحاكم أمام محكوميه، وحق المحكومين في محاسبة من يحكمهم، والتي تعتبر جوهر وأساس قيام أي نظام ديمقراطي، وهذا الوضع أدى إلى تكريس هيمنة فعلية للجهاز التنفيذي، وتغيب حق الأفراد في محاسبة من يحكمهم وتقليص دور الهيئات الفاعلة التي تمثله لأداء وظيفة الرقابة الموكلة إليها، بما في ذلك الجهاز التشريعي الذي يخول له الدستور صلاحيات هامة لمراقبة نشاط الحكومة والتي لا نجد لها تجسيد فعلي على أرض الواقع.

إن الحكم على كفاءة وفاعلية أي نظام رقابي لا يتم إلا بناء على اعتماده على مجموعة من المبادئ والمعايير التي تحكم عمل هذا النظام في مراحل المختلفة. وهي مجموعة من القواعد والإجراءات الرقابية المتفق عليها من جمهور المراقبين والتي تحكم تصميم وتشغيل نظم الرقابة المالية. وفعلا فقد برزت في مجال الرقابة المالية الحديثة مجموعة من المبادئ والقواعد تم الاتفاق عليها من قبل الجمعيات الأكاديمية والمهنية، وتم التوصل إليها عن طريق الدراسات والبحوث المختلفة في هذا المجال أصبحت تعتمد كأساس هام في تحديد مجالات الرقابة المالية والحكم على كفاءتها وفعاليتها من خلال مدى الالتزام والأخذ بتلك بها منها: مبدأ الخطة التنظيمية ومبدأ الاتصال ومبدأ اعتماد معايير ومؤشرات سليمة لقياس وتقييم الأداء ومبدأ التغذية العكسية والمبدأ السلوكي وهكذا.

إن هذا الأمر يحوز أهمية بالغة في حياة الدولة والمجتمع ، ماحلني أخلص إلى بعض النتائج المهمة في هذا المقام المباشرة منها وغير المباشرة.

**النتائج المباشرة** وهي جملة من النتائج المتوصل إليها تتعلق بالنظرية العامة للرقابة المالية من الوجهة النظرية والتطبيقية .

**النتائج غير المباشرة:** مثل اكتشاف الخصائص الأساسية للرقابة المالية العليا الناجحة بصورة عامة كمبادئ عامة، ينبغي أن يتأسس عليها نظام الرقابة المالية في الجزائر.

### **النتائج المباشرة**

1- إن تحديث نظام الميزانية واعتماد المنهاج و المعايير الرقابية الحديثة هو ما مكن الدول المتطورة من فرض مستويات عليا من الشفافية والمساءلة، وترشيد استخدام الأموال والموارد العامة على مستوى وحدات التنفيذ، وهو ما رفع من مستوى الأدار الرقابي الجيد لأجهزتها الرقابية المختلفة.

2- إن انتشار و بروز الأساليب الحديثة في المساءلة والتقويم في جميع المجالات الاقتصادية والاجتماعية يرجع لوعي الدولة-المسؤولين والمقررين السياسيين والاقتصاديين- بالأهمية الإستراتيجية للتدقيق في مراقبة وضبط تسيير نظام الإنتاج القومي والعالمي.

3- إن المقاربة المبنية على آلية التدقيق بكل أوجهها تسعى وترمي إلى الإحاطة بالجوانب الجوهرية أكثر من الجوانب الشكلية والجزئية في قياس وتقييم النتائج والمنجزات، ومقابلتها بالأهداف المسطرة ضمن المخطط والميزانية. ولما كانت تقنيات التدقيق غريبة عن الأساليب وأشكال الرقابة التي تعودنا عليها وجب بذل مجهود أكبر ملائمة هذه التقنيات مع واقع الإدارة في الجزائر، خصوصا إذا عرفنا أن تجربة الجزائر في تطبيق آليات ومناهج التدقيق تعتبر متخلفة.

4- ينبغي التأكيد على أن مستقبل مراقبة المالية العمومية ككل والميزانية العامة بالخصوص يكمن في انتهاج أسلوب التدقيق. غير أن مصداقية وفعالية هذا الأخير لا يمكن أن تؤتي أكلها إلا إذا أصبح التدقيق عملا ديمقراطيا علميا مستقلا يشمل كل القطاعات العمومية. كما أن الاقتراحات والتوصيات والتقارير التي تخلص إليها أعمال التدقيق يجب أن تكون موضع تنفيذ ومتابعة.

5- إن تفعيل الرقابة المالية في الجزائر لا يمكن تجسيده- رغم توفر المقومات التي تناولتها بالشرح في هذه الدراسة - ما لم تتوفر إرادة سياسية حقيقية تؤمن بجدوى المراقبة، ومستعدة لإمدادها بكافة الضمانات والطاقات البشرية والإمكانات المالية والقانونية، وتحوها السلطة الردعية والزجرية المناسبة، والى إجماع وطني وشراكة فعلية وتنسيق بين مختلف الفاعلين لتفعيل القوانين ومباشرة التغيير والإصلاح.

6- إن رقابة مجلس المحاسبة، ترتبط بطبيعتها بمدى استعداد السلطات العمومية على تقبلها، وحرصها على ممارستها على جميع مصالح وأعوان الدولة دون استثناء، والعمل على تنفيذ نتائجها



والأخذ بعين الاعتبار بتوصياتها دون أي إهمال، وبهذا الشكل يصبح الدور الذي يؤديه مجلس المحاسبة له معنى، ويتولد لدى قضاته الإحساس بالاستقرار والحصانة الكافية في ممارسة وظيفتهم، وفي المقابل فإنه يتولد لدى جميع الأشخاص الذين توكل لهم مهمة تسيير المال العام والتصرف فيه الإحساس بالزامية تقديم الحساب إلى المجتمع، وأن التجاوزات التي قد يرتكبونها ستؤدي حتما إلى إقحام مسؤوليتهم وتوقيع العقوبات التي يقررها القانون.

### النتائج غير المباشرة:

### الخصائص العامة للرقابة المالية بمختلف أنواعها.

ونعني بها جملة من المبادئ والأسس العلمية والعملية التي ينبغي أن تتصف بها العملية الرقابية في منطلقاتها وأهدافها ووسائلها وإجراءاتها حتى تكون عملية فعالة وناجحة ومحقة لأهدافها الرقابية وهي: الوضوح والشمول والسرعة والمرونة والموضوعية.

### 1- الوضوح

تتطلب العملية الرقابية الصحيحة ضرورة وجود نظام متكامل للرقابة، يتضمن تحديد أهدافه وطبيعة الأعمال محل الرقابة بدقة ووضوح، ويخطط لأساليب الرقابة بشكل ممنهج ومنظم. فالرقابة المالية الحقيقية والمنظمة هي التي تقع عن طريق وضع مخططات هادفة ومضبوطة مع ضرورة التنسيق بين مختلف الأجهزة الرقابية القائمة حتى لا يقع التداخل بينها في الاختصاص الرقابي.

### 2- الشمول

ينبغي أن يشمل نظام الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة كل أوجه النشاط الحكومي في سائر الوحدات التي يدخل عملها في تنفيذ ميزانية الدولة، وفي جميع المستويات الإدارية للجهاز الحكومي. كما ينبغي أن يكون نطاق الرقابة شاملا لكل أشكال الرقابة وصورها وأن يتناول كافة الأموال العمومية و الأبواب التي تتضمنها الميزانية العامة. بما في ذلك مجال الرقابة على تعيين الموظفين العموميين بمختلف فئاتهم باعتبار أن الباب المتعلق بنفقات الموظفين أصبح يشكل العبء الأكبر والنسبة الكبرى من حجم النفقات في الميزانية الحديثة. كما ينبغي أن تشمل الرقابة الدين العام والمنح والهبات الأجنبية إن وجدت.

### 3- السرعة

من أهم المقومات التي يقوم عليها نظام الرقابة الفعال والنشيط هي ما يمكن أن يتميز به من سرعة و عجلة في كشف الانحرافات قبل وقوعها أو أثناء ذلك، و القيام بالتبليغ عنها وتقديم

التقارير بشأنها في الوقت المناسب وبالسرعة المطلوبة. فالمقياس الحقيقي لمدى فعالية أي نظام رقابي هو مدى قدرة هذا النظام على متابعة تنفيذ الميزانية، وكذا تحديد مدى اتفاق نتائج هذا التنفيذ مع الأهداف المتوخاة من ذلك في الوقت المناسب. إن ذلك ما يستدعي من الجهات القائمة على العمل الرقابي أن تتولى تطوير هذا العمل علميا وفنيا وتكييفه عمليا بما يتناسب وواقع الحال في الدولة والمجتمع، وبما يحقق الانضباط والدقة والسرعة في تنفيذ عمليات الرقابة وسير نشاطها.

#### 4-المرونة

يقتضي واقع الحال المترتب عن تغير الظروف وتبدل أوضاع التنفيذ أن يظل نظام الرقابة متسما بطابع المرونة والقدرة على التكيف والتلائم مع الظروف والمتغيرات، ليتمكن من متابعة خطط التنفيذ قصد تحقيق أكبر قدر ممكن من الفائدة العملية للنشاط الرقابي.

#### 5-الموضوعية

الموضوعية هي إحدى أهم الركائز والمقومات التي يعتمد عليها أي نظام للرقابة يريد أن يكون فعالا وناجحا. حيث ينبغي الابتعاد عن الأحكام التقديرية والشخصية، وهذا ما يستوجب الاعتماد على إجراءات ووسائل رقابية موضوعية، والاستناد إلى معايير دقيقة ومحددة ومعروفة للجميع. يجب أن يلتزم نظام الرقابة بالموضوعية والحيادة والعدل في كل ما تعده أجهزة الرقابة من تقارير وما تقدمه من مقترحات وتوجيهات في هذا الشأن.

يعد التركيز على الرقابة الموضوعية المبنية على مراقبة الجوانب الرئيسة لعمليات تنفيذ الميزانية العامة بدلا من الرقابة الإجرائية القائمة على مراعاة الشكل دون اعتبار المضمون أمر أساسيا ومهما في وصف العملية الرقابية برمتها بالطابع الإيجابي المحقق لأهدافها المرجوة.

لقد أصبحت الرقابة الإيجابية هي تلك التي تبحث عن أسباب المخالفات التي تحدث أثناء التنفيذ لمحاولة تلافيها مستقبلا، ومساعدة القائمين على التنفيذ للبحث عن أفضل الطرق وأحسنها للأداء من خلال تقديم النصائح والتوجيهات والإرشادات اللازمة عند التنفيذ بدلا من تصيد الأخطاء وتتبع عثرات الجهاز الحكومي.

تم بحمد الله

# فهرس المصادر والمراجع

## فهرس المصادر والمراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

أ- النصوص القانونية:

1. الدستور الجزائري : 1963، 1976، 1989، 1996.
2. القانون العضوي رقم 98-01 المؤرخ في 30 ماي 1998 المتضمن اختصاصات مجلس الدولة و تنظيمه و عمله، الجريدة الرسمية رقم 37 لسنة 1998، المعدل و المتمم بالقانون العضوي رقم: 11-13 المؤرخ في: 26 جويلية 2011، الجريدة الرسمية رقم 43 لسنة 2011
3. القانون العضوي رقم 99-02 الصادر في 08 مارس 1999 المحدد لتنظيم المجلس الشعبي الوطني و مجلس الأمة، وعملهما، وكذا العلاقات الوظيفية بينهما وبين الحكومة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية لسنة 1999م، العدد 15.
4. القانون العضوي رقم 11-10 المؤرخ في 22 يونيو 2011 يتعلق بالبلدية، الجريدة الرسمية رقم 37 مؤرخة في: 2011/07/03.
5. القانون العضوي رقم 12-07 المؤرخ في 21 فبراير 2012 يتعلق بالولاية، الجريدة الرسمية رقم 12 مؤرخة 29 فبراير 2012.
6. القانون رقم 80-05 الملغى ، المؤرخ في 01 مارس 1980 يتعلق بمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية/ مارس 1980.
7. القانون 84-17 الصادر في 7 يوليو 1984 المتعلق بقوانين المالية المعدل و المتمم، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 28 ، سنة 1984 .
8. القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 يتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية رقم 35 مؤرخة في 15 أوت 1990. معدل و متمم بالقانون رقم 98-12 مؤرخ في 31 ديسمبر 1998 يتضمن قانون المالية لسنة 1999، و القانون 99-11 المؤرخ في 23 ديسمبر يتضمن قانون المالية لسنة 2000.
9. القانون رقم 90-32 الملغى، المؤرخ في 04 ديسمبر 1990/ ديسمبر 1990. يتعلق بمجلس المحاسبة.
10. القانون رقم 08-09 المؤرخ في 25 فبراير 2008 يتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، الجريدة الرسمية رقم 21 مؤرخة في 23 /04 /2008.
11. الأمر رقم 66-156 مؤرخ في 08 جويلية 1966 المعدل و المتمم يتضمن قانون العقوبات.
12. الأمر رقم 95-20 ، المؤرخ في 17 يوليو 1995، يتعلق بمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية رقم 39 مؤرخة في 23 أوت 1995. معدل و متمم بالأمر 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010، الجريدة الرسمية رقم 50 مؤرخة في 01 سبتمبر 2010 .
13. الأمر رقم 95-23 المؤرخ في: 26 أوت 1995، المتضمن القانون الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة. الجريدة الرسمية رقم 48 مؤرخة في 05 سبتمبر 1995.
14. الأمر رقم 06-03 المؤرخ في 15 جويلية 2006 المتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، الجريدة الرسمية رقم 46 مؤرخة في 16 جويلية 2006.
15. المرسوم الرئاسي رقم 63-127 المؤرخ في 19 أبريل 1963 المتضمن تنظيم وزارة المالية.

16. المرسوم الرئاسي رقم 95-377 مؤرخ في 20 نوفمبر 1995 يحدد النظام الداخلي لمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية رقم 72، مؤرخة في 26 نوفمبر 1995، متمم بالأمر رقم 98-415 المؤرخ في 07 ديسمبر 1998 .
17. المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 يحدد شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين، وإجراءات مكرجة الحسابات وكيفيات اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين.
18. المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المحدد لإجراءات المحاسبة العمومية التي بمسكها الآمرون بالصرف و المحاسبون العموميون و كفياتها و محتواها. معدل ومتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 03 - 42 مؤرخ في 19 جانفي 2003.
19. المرسوم التنفيذي رقم 91-314 مؤرخ في 07 سبتمبر 1991 يتعلق بإجراء تسخير الآمرين بالصرف للمحاسبين العموميين.
20. المرسوم التنفيذي رقم 99-02 الصادر في 08 مارس 1999 المتضمن النظام الداخلي للمجلس الشعبي الوطني، الجريدة الرسمية لسنة 2000 العدد 46.
21. المرسوم التنفيذي رقم 08-272 مؤرخ في 06 سبتمبر 2008 يحدد صلاحيات المفتشية العامة، الجريدة الرسمية رقم 50 مؤرخة في 07 سبتمبر 2008.
22. القانون رقم 144-88 المتعلق بالجهاز المركز للحسابات المصري.
23. القانون عدد 8 لسنة 1968 / 8 مارس 1968 المنقح و المتمم للقانون رقم 17 لسنة 1970 / أبريل 1970، و بالقانون الأساسي رقم 20 / 29 أكتوبر 1990 المتعلق بتنظيم دائرة المحاسبات التونسية.
24. النظام الأساسي للمنظمة الدولية للرقابة المالية، مجلة الرقابة المالية، العدد الثاني/ ديسمبر 1990.
25. النظام الأساسي لمجموعة العمل للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في الدول العربية/ مجلة الرقابة المالية، العدد الأول، السنة الثانية عشر، جوان 1993. أريسي/ تونس.

## ب - الكتب و المؤلفات

### ❖ المؤلفات العامة

1. بدوي عبد السلام ، الرقابة على المؤسسات الإدارية، مكتبة الأنجلو المصرية، القاهرة .
2. بسيوي عبد الغني عبدالله، القانون الإداري، الدار الجامعية، دط، بيروت، 1993.
3. \_\_\_\_\_ ، علم الإدارة العامة، الدار الجامعية، بيروت، 1984.
4. بعلي محمد الصغير، الوجيز في المنازعات الإدارية، دار العلوم للنشر و التوزيع، دط، عنابة. الجزائر، 2002.
5. \_\_\_\_\_ ، القانون الإداري- التنظيم الإداري-، دار العلوم للنشر و التوزيع، دط، عنابة، الجزائر، 2002.
6. \_\_\_\_\_ ، تشريع العمل في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، دط، عنابة. الجزائر، 2000.
7. بو شعير سعيد ، القانون الدستوري و النظم السياسية المقارنة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط5، عكنون، الجزائر، 2002، ج1.
8. جعفر علي محمد، تاريخ القوانين، المؤسسة الجامعية للدراسات و النشر و التوزيع، ط1، بيروت، لبنان، 1998.
9. الجهني عيد، الرقابة الإدارية.
10. خلوفي رشيد، القضاء الإداري، تنظيم و اختصاص، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002.
11. حشيش عادل أحمد ، أصول الفن المالي للاقتصاد العام.

12. حشيش عادل أحمد، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، مصر دط، دت.
13. حلبب عمر، المالية العامة ومصطلحاتها باللغات الثلاث، منشورات جامعة بيروت، 1985.
14. الدريني فتحي، الحق ومدى سلطان الدولة في تقييده، مؤسسة الرسالة، ط3، بيروت، لبنان، 1994.
15. الدقر رشيد، علم المالية - موازنة الدولة - الجزء الأول، مطبعة الجامعة السورية، 1985.
16. دهمش نعيم، الموازنة الصفرية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمان، 1981.
17. الزغبى خالد خليل، القانون الإداري، مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع، ط3، عمان - الأردن، 1998.
18. الساطي طارق، المحاسبة العامة والإدارية، مطبعة جامعة دمشق، 1973، 1972 سوريا.
19. السنهوري عبد الرزاق، مصادر الحق في الفقه الإسلامي، دار الفكر، دط، القاهرة، دت.
20. سيد محمد عبد العزيز، ميزانية البرامج والأداء، مكتبة الأنجلو المصرية، القاهرة 1966.
21. شامية أحمد زهير و الخطيب خالد، المالية العامة، دار زهران، عمان، الأردن، 1997.
22. شلي خطار، العلوم المالية - الموازنة - دار الكتاب اللبناني، بيروت 1968.
23. شيهوب مسعود، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، ج2، ديوان المطبوعات الجامعية، دط، الجزائر، 1999.
24. صادق عبد الكريم و البطريق يونس أحمد ا و دراز حامد عبد المجيد، المالية العامة، الدار الجامعية، دط، بيروت، 1986.
25. صدقي عاطف، مبادئ المالية العامة، جامعة بيروت، لبنان، كلية الحقوق، 1968.
26. صقر عاشور أحمد، الإدارة العامة، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1979.
27. صوفي أبوطالب، مبادئ تاريخ القانون، نقلا عن عبد الرؤوف جابر، رقابة ديوان المحاسبة.
28. الطماوي محمد سليمان، مبادئ القانون الإداري - دراسة مقارنة - 1973.
29. \_\_\_\_\_، القضاء الإداري، قضاء التأديب، ج3، دار الفكر العربي، القاهرة، 1979.
30. \_\_\_\_\_، السلطات الثلاث في الدساتير العربية المعاصرة و في الفكر السياسي الإسلامي، - دراسة مقارنة - مطبعة جامعة عين شمس، الطبعة الخامسة، القاهرة، مصر 1986.
31. الظاهر خالد خليل، القانون الإداري، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، ط1، عمان، الأردن، 1997.
32. عبد الله طلبة، الإدارة العامة، جامعة دمشق، سوريا، 1983.
33. العطار فؤاد، القانون الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة، 1976.
34. عوابدي عمار، النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية - بن عكنون - الجزائر 1995، ج1 و ج2.
35. \_\_\_\_\_، السلطة الرئاسية، المؤسسة الوطنية للكتاب، منشورات عويدات، 1984.
36. العواملة نائل عبد الحافظ، الإدارة المالية العامة بين النظرية و التطبيق، مؤسسة زهران، للطباعة و النشر، ط2، عمان، الأردن، 1990.
37. الغنيمي محمد طلعت، الوجيز في التنظيم الدولي - النظرية العامة -، 1977.
38. فركوس دليلا، تاريخ النظم، دار طلس للنشر، الجزائر، 1993، ج1.
39. القاضي عبد الحميد محمد، مبادئ المالية العامة، دار الجامعات المصرية، دط، الإسكندرية، مصر، 1976.
40. قحطان السيوفي قحطان، اقتصاديات المالية العامة، دار طلاس للدراسات و الترجمة و النشر، الطبعة الأولى، دمشق، سوري، 1989.

41. قطب إبراهيم محمد، الموازنة العامة للدولة، الهيئة المصرية للكتاب، الطبع الثانية، القاهرة، الجزء الثاني.
42. محبو أحمد، المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط5، الجزائر 2003.
43. المرصفاوي فتحي، فلسفة نظم القانون المصري، دار الفكر العربي، القاهرة. دت.
44. \_\_\_\_\_، تاريخ القانون، داي الفكر العربي، دط، القاهرة، مصر، دت.
45. مهنا محمد فؤاد، مبادئ القانون الإداري في جمهورية مصر العربية، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، 1973.
46. يونس منصور ميلاد مبادئ المالية العامة، منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس، ليبيا، 1994.

#### ❖ المؤلفات المتخصصة

1. أبوالخير فكري، المرجع في أحكام اللائحة المالية للموازنة والحسابات، دارالفكر العربي، ط1، القاهرة، 1977، ج1.
2. أمحمدوش مدني، المحاكم المالية في المغرب، مطبعة فضالة، الحمديّة، ط1، المغرب، 2003.
3. بطيخ رمضان، الرقابة على أداء الجهاز الإداري، دراسة علمية وعملية في النظم الوضعية والإسلام، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1996.
4. د/ بواب سيد أحمد، موازنة الأداء لخدمة الكفاءة في الحكومة، مركز البحوث الإدارية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، 1970.
5. جابر عبد الرؤوف، دور رقابة ديوان المحاسبة، مكتبة دارالثقافة للنشر والتوزيع ط1، عمان، الأردن، 1997.
6. حامد عبد المجيد، دراز مبادئ المالية العامة مركز الإسكندرية للكتاب، الإسكندرية، مصر، طبعة 2000.
7. زياد حافظ، واقع الرقابة المالية في لبنان، مركز دراسات الوحدة العربية، الطبعة الأولى، بيروت، لبنان.
7. السيد محمد سرايا الاتجاهات الحديثة في مجال الرقابة، مدخل تقييم الأداء في الوحدات الحكومية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1986.
8. الشريف محمد عبد الله، الرقابة المالية، في المملكة العربية السعودية، ط1، الرياض، 1986.
9. فهدود محمد سعيد، علم الرقابة العامة مع دراسة تطبيقية عن المملكة العربية السعودية، معهد الإدارة العامة، المملكة العربية السعودية، 1402-1403.
10. فهمي محمود شكري، الرقابة المالية العليا، دار مجدلاوي، دت.
11. قلعواوي غسان، رقابة الأداء، دار كنعان للدراسات والنشر، ط1، دمشق- سوريا، 1998.
12. عبد السلام بدوي، الرقابة على المؤسسات الإدارية، مكتبة الأنجلو المصرية، القاهرة.
13. عبد العزيز سيد محمد، ميزانية البرامج و الأداء، مكتبة الأنكلو المصرية، القاهرة 1966.
14. العبيدي ماهر، مبادئ الرقابة الإدارية والمالية، جامعة بغداد/ كلية الإدارة والاقتصاد، دت
15. عطية محمد رياض، موجز في المالية العامة، دار المعارف، مصر، 1969.
16. العوضي العوضي عثمان، الرقابة القانونية على مالية الدولة نقلا عن الصرايرة.
17. عوضين السيد، أجهزة الرقابة على النواحي المالية في مجال الرقابة الذاتية للإدارة.
18. الكفراوي محمد عوف، الرقابة المالية بين النظرية والتطبيق، مطبعة الانتصار، الإسكندرية، 1998.
19. لقبيلات حمدي سليمان سحيمات، الرقابة الإدارية و المالية على الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 1998.
20. محمد اسماعيل محمد، الرقابة المالية على مردود إنفاق الأموال، مطبعة المعارف، الشارقة، 1994.

21. مسعي محمد: المحاسبة العمومية، دار الهدى ، الجزائر، 2003.
22. مكاي نصير ، تدبير مالية الجماعات المحلية، دار أبي رقراق للطباعة و النشر، ط1، الرباط، المغرب، 2011.

### ثالثا- الرسائل و البحوث الجامعية

#### أ- رسائل الدكتوراه

1. جفري سعيد، الرقابة على المالية المحلية بالمغرب، محاولة نقدية في الأسس القانوني السياسية، الإدارية والمالية- رسالة دكتوراه دولة في القانون العام- كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية، الدار البيضاء، 1997-1998.
2. د/ شمس عبد الأمير ، الرقابة على تنفيذ النفقات في لبنان،-رسالة دكتوراه- جامعة القاهرة، 1977.
3. الصرايرة عطاالله سالم جويعد الصرايرة، الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة في النظام الأردني - دراسة مقارنة - رسالة دكتوراه، كلية الحقوق بعين شمس، القاهرة، مصر 1999م.
4. د/ الساطي طارق، رقابة ديوان المحاسبات على مشروعية تنفيذ النفقات، رسالة دكتوراه- كلية الحقوق، جامعة القاهرة، دار الفكر العربي، القاهرة، 1968.
5. د/ عبد الله مرسي، سيادة القانون، رسالة دكتوراه، در الكتاب المصري الحديث، دت.
6. د/ العموري محمد رسول ، الرقابة المالية العليا، دراسة مقارنة ، منشورات الحلبي الحقوقية، ط1، بيروت، 2005.
7. كوفياتية محمد الرقابة المالية و دورها الاقتصادي في القطاع العام، رسالة دكتوراه، جامعة حلب، سوريا، 1991.

#### ب - مذكرة الماجستير

1. أمجوج نوار، مجلس المحاسبة تنظيمه ودوره، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق جامعة قسنطينة، 2009.
2. صدقي عبد اللطيف، أنظمة الرقابة على المال العام في الشريعة الإسلامية والقانون الوضعي- دراسة مقارنة- مذكرة لنيل دبلوم الدراسات العليا، كلية الآداب والعلوم الإنسانية ، الرباط، 1998-1999.
3. محمد ولد أحمد ميناظ، الرقابة العليا على الأموال العمومية في دول اتحاد المغرب العربي، بحث لنيل دبلوم السلك العالي، المدرسة الوطنية للإدارة، الرباط، 1994.
4. يوسف حسين ريان، الرقابة المالية في الشريعة الإسلامية، مذكرة ماجستير، كلية الدراسات العليا في الجامعة الأردنية، 1993.

#### رابعا- المقالات و المنشورات و المجالات

- 1- أحمد قايد الشيباني:(الوصايا العشر للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية)، مجلة الرقابة المالية ، ديسمبر، 1992.
- 2- إدريس خدري،( الفحص و التدقيق و التقويم الجهوي)، المجلة المغربية للقانون و الاقتصاد و التنمية ، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية ، جامعة الحسن الثاني، عين الشق، العدد 45، 2001.
- 3- ألين سكيك، الطريق إلى نظام التخطيط والبرمجة والموازنة، مراحل الإصلاح في مجال الموازنة، ترجمة محمد سعيد أحمد، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، سلسلة الفكر الإداري المعاصر، عدد 4 القاهرة، مصر، 1977.
- 4- د/ أنور عبد الخالق، نظام الأساس الصفري، (اتجاه حديث لأعداد الموازنة العامة) ، مجلة الاقتصاد و الإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، عدد10، سنة 1980.



- 5- د/ أنور عبد الخالق، (الاتجاه التخطيطي لموازنة العامة نظام موازنة التخطيط والبرمجة، مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، عدد 13، سنة 1981.
- 6- جيري نجيب، (الرقابة المالية بالمغرب بين الحكامة المالية ومتطلبات التنمية)، منشورات مجلة الحقوق المغربية، 2012.
- 7- خزرجي ماجد محمد، (استقلال الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة) مجلة الرقابة المالية-السنة الرابعة عشر العدد 33، ديسمبر، 1988.
- 8- حركات محمد، الرقابة العليا على المال العام في المغرب العربي، منشورات المجلة المغربية للتدقيق والتنمية، سلسلة التدبير الاستراتيجي، المغرب 2000.
- 9- د/ الحياوي عادل، (رقابة ديوان المحاسبة على الالتزام بالنفقة في الأردن)، مجلة دراسات العلوم الإنسانية، المجلد 04، العدد 01 و 02، السنة 1977، ص 52 - 80.
- 10- د/ الساطي طارق، (إعلان ليما بشأن المبادئ الأساسية للرقابة المالية) مجلة الرقابة المالية، السنة الأولى، العدد 01، أكتوبر، 1982.
- 11- د/ الساطي طارق ود/ الحسيني صادق، (استقلال أجهزة الرقابة المالية العليا) - دراسة مقارنة- المجلة العربية للإدارة، المجلد الرابع عشر، العدد 04، خريف 1990، ص: 7-75 عمان، الأردن.
- 12- شباط يوسف، (مدى فعالية الرقابة البرلمانية على الأموال العامة والحلول المقترحة لتحسينها - دراسة تحليلية ومقارنة- ) مجلة جامعة دمشق، المجلد 11، العددان 41 و 42، 1995، ص 07 - 65.
- 13- د/ شحاتة حسين، (الرقابة المالية في الإسلام)، عدد 04، مجلة الاقتصاد الإسلامي ديسمبر، 1984، ص7.
- 14- صادق الحسيني، و عابد خرايشة، (متطلبات أجهزة الرقابة المالية العليا للقيام برقابة الأداء)، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 27، العدد 02، السنة 2000، ص 231 - 358.
- 15- صرامة عبد الوحيد، (الرقابة على الأموال العمومية كأداة لتحسين التسيير الحكومي)، منشورات المؤتمر العلمي الدولي حول : الأداء المتميز للمجمعات والحكومات، المنعقد بتاريخ 08 و 09 مارس 2005 بكلية الحقوق و العلوم الاقتصادية، - قسم علوم التسيير - جامعة ورقلة. الجزائر 2005، ص 135 - 143.
- 16- طاشمة بومدين، (الحكم الراشد، ومشكلة بناء قدرات الإدارة المحلية في الجزائر)، مجلة التواصل، جامعة باجي مختار- عنابة- عدد 26، جوان، 2010، ص 26- 51.
- 17- فدلر فرانز، (الرقابة المالية والديمقراطية)، المجلة الدولية للرقابة المالية والحكومية، أكتوبر 1992.
- 18- فخري عباس، نبذة موجزة عن الجهاز المركزي للمحسابات في جمهورية مصر العربية، مجلة الرقابة المالية، المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية، تونس، السنة 08، العدد 02، 1989.
- 19- د/ عبد الخالق أنور، (الاتجاه التخطيطي لموازنة العامة نظام موازنة التخطيط والبرمجة، مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، عدد 13، 1981.
- 20- د/ العربي محمد عبد الله، (الزكاة الإسلامية)، مجلة العربي، العدد 89، أبريل، 1966.
- 21- د/ عصفور محمد شاعر عصفور، (الاتجاهات الحديثة في الميزانية)، ميزانية البرامج، مجلة العلوم الإدارية، القاهرة، سنة 22، عدد 01، السنة 1980 ص 136.

- 22- الغازى خالد،(الفعل الإدارى المغربى بين التديير الضببى ومتطلبات التنمية)، مجلة طنجبس، المعرفة، عدد 4، سنة 2004، ص 105 - 110.
- 23- الكابى فايزة، (دائرة المحاسبات ودورها فى مجال الرقابة على المالية العامة)، المجلة التونسية، مركز البحوث والدراسات الإدارية، عدد 37 سنة 2004، تونس، ص 07- 23 .
- 24- محمد ولد أحمد ميناظ،(الأسس القانونية للرقابة العليا على الأموال العمومية فى الدول العربية- دراسة مقارنة-) مجلة المستقبل العربى، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، العدد 193 مارس، ص 116-129.
- 25- د/ المرسى السيد المتولى، (التحليل المالى لبيانات المحاسبة الحكومية)، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمان، مجلد 11، عدد 04، 1987.
- خامسا- المعاجم والقواميس
1. ابن منظور، لسان العرب، دار صادر، ط1، بيروت، دت، ج1.
  2. الرازى، مختار الصحاح، ت محمود خاطر، مكتبة لبنان ناشرون، دط، بيروت، 1995، ج1.
  3. عبد السلام هارون و مجموعة من المؤلفين ، المعجم الوسيط ج1.
- ثانيا - المراجع باللغة الأجنبية (الفرنسية):

## ***A- les Ouvrages***

### ***a- Ouvrages Généraux***

- 1- BIGAUT Christian : Les finances publiques – Droit budgétaire, Editions ELLIPSES, Paris, France, 1995.
- 2- Chapus.R.Droit du contentieux administratif. Delta .5<sup>em</sup>ed .Paris .1995.
- 3- CHAPUS René : Droit administratif général Tome1, 14<sup>ème</sup> édition ,Montchrestien E.J.A, Paris, France, 2000
- 4- Debbach (C), contentieux administratif,Dalloz, Paris,1978 .
- 5- DEGOFFE Michel : La juridiction administrative spécialisée, LGDJ ,Paris, France, 1996.
- 6-.Duverger, Maurice Finances publiques,1965 .
- 7-Hauriou .Maurice, précis de droit administratif et de droit public,12ed , 1933 .
- 8-Laubadaire (André.de),venezia (Jean.Claude), Gaudemet (Yves), traite de droit administratif, L.G.D.J, Paris,1999 .
- 9- MARTINEZ Jean Claude et Pierre Di Malta : Droit Budgétaire, éditions L.I.T.E.C, Paris, France, 1999.
- 10-Muzellec Raymond, finances publiques. Dalloz.11<sup>è</sup>édition ,Paris, 2000 .
- 11- RAHMANI Chérif : Les finances des communes Algériennes, éditions Casbah, Alger, 2002.

- 12-ROY (M-R), les régimes politiques du tiers monde, L.G.D.G-Paris 1977.
- 12- TROTABAS Louis et COTTERET Jean-Marie : Droit budgétaire et comptabilité publique, Dalloz, Paris, France, 1972.
- 13-Vincent Jean.Serge Guinchard.Gabriel Montagnier. André Varinard. Institution judiciaires. Précis des droit privé.Dalloz.5<sup>e</sup> édition.1999.
- YELLES CHAOUICHE Bachir : le budget de l'Etat et des Collectivités -1 locales, O.P.U, Alger, 1990.

### **b- Ouvrages Spécialisés**

- 1- Agouni Samir, le contrôle des entreprises publique au Maroc, mémoire d'expertise comptable casa 1981.
- 2- Ardin (Jean-Louis) et (D) Michel et (J) Schmidt, Le contrôle de gestion ,2<sup>ed</sup> 1990, Publi- union,P : 1.
- 3-Bescose(P.L) et Bobler(P) et Mendoza(C) et Naulleau(G), contrôle de gestion et managment,2<sup>em</sup>d ed. montchcrestien, Paris,1993. P : 20.
- 4-Collin (L) et Valin (G),Audit et contrôle interne aspects financiers opérationnel et stratégiques, 3<sup>ème</sup> ed,1992,dalloz,p.p :6-19.
- 5- CRUCIS Henry Michel : Droit des contrôles financiers, A.J.D.A, Le Moniteur, Paris, France, 1998.3éditions
- 6- DESCHEEMAEKER Christian : La Cour des comptes, éditions la Documentation, Paris, France, 1998.
- 7-Dupui Jérôme, le contrôle de gestion dans les organisations publiques,1<sup>er</sup> ed 1991,P.U.F. P : 33.
- 9-El Gadi (A),Audit et Le contrôle de gestion, Casablanca , Ed 1996. 8- FABRE Francis. J : Les grands arrêts de la jurisprudence financière, 4<sup>ème</sup> édition, Dalloz, Paris, France, 1996
- 10- Harakat (M) ,le droit du contrôle supérieur des fiances publiques au Maroc, essai sur les structures d'audit à l'heure de l'ajustement structurel, tome1 eds ,Babel, 1992
- 11-HARAKAT.m, Finances publiques et droit budgétaire au Maroc , édition 2002 pp 40-446

- comptes, 12- HUBY Bertrand : La contradiction devant les juridictions des presses universitaires AIX-MARSEILLE, France, 2001.
- 13- KOBTAN Mohamed : Le trésor public, O.P.U, Alger, 1990.
- 14- MAGNET, Jacques , la cour des comptes ,Berger Levrault , coll , Administration nouvelle, 1986.
- 16- Magnet Jacques, la cour des comptes, les institutions associées et les chambres régionales des comptes, 4<sup>ème</sup> ed,Berger levrault, Paris ; 1996 . L.G.D.J,Paris, 17- MAGNET Jacques : Les gestions de fait, 2<sup>ème</sup> édition, France, 2001.
- 18- MIRIMONDE Albert Pomme de : La cour des comptes, librairie durecueil, SIREY, PARIS, France, 1974.
- 19-- Raffègeau :Audit et imformatique(Q.S.J ?)N°2299 Eds P.U.F.1986 P :14.
- 20- REMLI Mouloud : Approche comparative des cours des comptes Française et Algérienne, O.P.U, Alger, 1987.
- 20- Tordieu (M), A quoi sert la cour des comptes, cité par Harakat (M),le droit du contrôle. Tome 1 .

### **B-Thèses et Mémoires .**

- (1)- Khoudry .D, « le contrôle des finances de l'état au Maroc » , thèse de doctorat d'état en droit, Casablanca, 1989 .

### **C-Articles et Revues et Périodiques**

- 1 -Amselek(P), une institution financière en clair-obscur, La règle au service fait. une Etude de finance publique offerte à Paul- Maurice Gaudmet Economica 1984,PP :421-449.
- 2- BOUVIER Michel : « La Cour des comptes en Belgique », La Revue Française de Finances Publiques, n° 36, L.G.D.J, Paris, France, année 1991.pp1-13.
- 3- CATTOIR-JOINVILLE Vincent : « Aux origines de la gestion de fait,la gestion occulte », La Revue Française de Finances Publiques, n° 66, L.G.D.J, Paris, France, année 1999.

- 4- CLEMENTE Géorgio et RUCIRETA Maria-Annunziata : «La Cour des comptes italienne, réalité et perspectives », La Revue Française de Finances Publiques, n° 36, L.G.D.J, Paris, France, année 1991.
- 5- DESCHEEMAERCKER Christian : « L'examen du compte de la gestion de fait et les condamnations à des amendes », La Revue Française de Finances Publiques, n° 66, L.G.D.J, Paris France, année 1999.
- 6- DESCHEEMAERCKER Christian : « Le Conseil d'Etat et la Cour de discipline budgétaire et financière », La Revue Française de Finances Publiques, n° 70, L.G.D.J, Paris France, année 2000.
- 7-Goja (G), l'évolution du droit budgétaire européen de 1952 à 1973 in R-S-F-J-M, 1974 L-G-D-J, Paris, pp :41-96
- 8-Gournay(B) :tendances actuelles du contrôle des finance publiques in R.F.A.P : juillet-septembre . N° 27/1983 PP :515-531.
- 9- KALTENBACH Egbert, « le contrôle des finances fédérales en R.F.A », La Revue Française de Finances Publiques, n° 36, L.G.D.J, Paris, France, année 1991.
- 10- LASHMAR Dudley : « L'auditeur externe et les systèmes de contrôle de gestion dans l'administration publique au Royaume-Uni », OCDE, Paris France, année 1996.
- 11-Nzouankeu(J.M), les rapports entre le juge des comptes et juge administratif. in revue de de sciences financières et public N° 2-1977ed, L.G,D,J. PP 461-520.
- 12- MAGNET Jacques : « Classification des institutions supérieures de contrôle financier », La Revue Française de Finances Publiques, n° 36, L.G.D.J, Paris, France, année 1991.
- 13 – MAGNET J, que juge le juge des comptes ? in R.F.F.P N°28 1998 PP:115-124.
- Revue 14 – MAGNET Jacques : « la régularisation de la gestion de fait » La Française de Finances Publiques, n° 66, L.G.D.J, Paris, France, 1999.
- 15- ORSONI Gilbert : « La Cour des comptes des communauté

européennes » , La Revue Française de Finances Publiques, n° 36, L.G.D.J, Paris, France, année 1991.

16 - S.HAVENS Harry : « Contrôle de gestion et audit interne dans l'administration publique, l'exemple des États-Unis », O.C.D.E, Paris France, Année 1996.

17- VEDEL Georges: « La Cour des comptes et le juge administratif de Droit lors des journées d'études organisées commun », communication présentée par l'université de STRASBOURG du 13 au 14 Mai 1977 sous le thème « la Cour des comptes d'hier à demain » , L.G.D.J, Paris ,France, 1979 , pp 25 à 47.

# فهرس الموضوعات

الصفحة	العنوان	العنصر
	دراسات وافية في نظرية في الرقابة المالية	العنوان
01		مقدمة
04	مدخل في النظرية العامة للرقابة المالية	الفصل لأول:
05	مفهوم الرقابة المالية وأهدافها	المبحث الأول
05	مفهوم الرقابة المالية	المطلب الأول
05	تعريف الرقابة المالية في اللغة	الفرع الأول
06	تعريف الرقابة المالية في القانون	الفرع الثاني
12	أهداف الرقابة المالية	المطلب الثاني
14	نشأة وتطور مبدأ الرقابة المالية	المبحث الثاني
14	نشأة وتطور مبدأ الرقابة المالية في القانون	المطلب الأول
15	نشأة فكرة الرقابة المالية في الدولة القديمة	الفرع الأول
18	نشأة فكرة الرقابة المالية في الدولة الحديثة	الفرع الثاني
24	التطور الوظيفي لمفهوم الرقابة المالية	المطلب الثاني
26	الاتجاه الكلاسيكي للرقابة المالية	الفرع الأول
37	الاتجاه الحديث للرقابة المالية	الفرع الثاني
42	أنواع الرقابة المالية	المبحث الثالث
42	أنواع الرقابة المالية من حيث الجهات القائمة بها	المطلب الأول
47	أنواع الرقابة المالية من حيث طبيعتها	المطلب الثاني
49	أنواع الرقابة المالية من حيث الوقت الذي تتم فيه	المطلب الثالث
52	قواعد الرقابة المالية و أساليبها و وسائلها	الفصل الثاني
53	قواعد الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة	المبحث الأول
54	الاستقلالية و الحياد	المطلب الأول
55	الاستقلال القانوني	الفرع الأول
55	الاستقلال السياسي	الفرع الثاني
55	الاستقلال الإداري و المالي	الفرع الثالث
56	توافر التخصص والتأهيل والعناية في عمال وهيئات الرقابة	المطلب الثاني
56	توافر التخصص و الخبرة المهنية في المسائل المالية	الفرع الأول
57	تدريب وتأهيل موظفي أجهزة الرقابة المالية	الفرع الثاني
58	بذل العناية اللازمة من المراقبين	الفرع الثالث
59	أساليب وطرق الرقابة المالية على تنفيذ الميزانية العامة	المبحث الثاني:
59	أساليب الرقابة المالية على تنفيذ الميزانية العامة	المطلب الأول:
59	أساليب الرقابة من حيث كفاءات التنفيذ	الفرع الأول:



60	أساليب الرقابة من حيث وقت التنفيذ	الفرع الثاني:
60	طرق الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة	الفرع الثالث
63	مقومات نجاح الرقابة المالية على تنفيذ الميزانية	المطلب الثاني:
69	تحديث نظام الميزانية العامة	الفرع الأول:
69	اعتماد نظام محاسبي فعال	الفرع الثاني:
77	اعتماد المناهج الرقابية الحديثة لتحقيق الرقابة الفاعلة	الفرع الثالث
<b>81</b>	<b>وسائل الرقابة المالية</b>	<b>المبحث الثالث</b>
81	الميزانية العامة للدولة وسيلة للرقابة	المطلب الأول:
81	ميزانية البنود و ميزانية البرامج والأداء	الفرع الأول
87	ميزانية التخطيط و المبرجة	الفرع الثاني
90	الميزانية ذات الأساس الصفري	الفرع الثالث
92	التقارير الحسابية الدورية والحساب الختامي والتقارير الرقابية	المطلب الثاني
92	التقارير الحسابية الدورية	الفرع الأول
92	الحساب الختامي	الفرع الثاني
97	التقارير الرقابية	الفرع الثالث
103	<b>صور وأجهزة الرقابة المالية</b>	<b>الفصل الثالث</b>
<b>105</b>	<b>صور الرقابة المالية على النشاط المالي للإدارة العمومية</b>	<b>المبحث الأول</b>
105	الرقابة البرلمانية على الميزانية العمومية	المطلب الأول
106	مناقشة قانون المالية و المصادقة عليه	الفرع الأول
107	مراقبة الحكومة أثناء تنفيذ الميزانية	الفرع الثاني
109	التصويت على قانون ضبط الميزانية- تسوية الميزانية-	الفرع الثالث
111	رقابة المجالس الإقليمية المنتخبة والهيئات الإدارية	المطلب الثاني
112	رقابة المجالس الإقليمية المنتخبة على الميزانيات المحلية	الفرع الأول
113	الرقابة الإدارية على تسيير الأموال العمومية	الفرع الثاني
116	رقابة المفتشية العامة للمالية	الفرع الثالث
<b>117</b>	<b>نطاق اختصاص مجلس المحاسبة</b>	<b>المبحث الثاني</b>
117	طبيعة رقابة مجلس المحاسبة وأساليبها ووقت تنفيذها	المطلب الأول
<b>118</b>	<b>من حيث أنواع الرقابة</b>	<b>الفرع الأول</b>
119	من حيث الأساليب	الفرع الثاني

119	من حيث الوقت الذي تنفذ فيه عمليات الرقابة	الفرع الثالث
120	طبيعة اختصاص مجلس المحاسبة على الهيئات الخاضعة لرقابته	المطلب الأول
121	الهيئات الخاضعة لرقابة مجلس المحاسبة	الفرع الأول
122	طبيعة الاختصاص الرقابي لمجلس المحاسبة	الفرع الثاني
158	النتائج المترتبة عن ممارسة الاختصاص الرقابي لمجلس المحاسبة	المطلب الثالث
<b>128</b>	<b>الفئات الإدارية الخاضعة لرقابة مجلس المحاسبة</b>	<b>المبحث الثالث</b>
128	الأمرون بالصرف	المطلب الأول
128	تعريف الأمرين بالصرف و أنواعهم	الفرع الأول
128	التزامات الأمرين بالصرف	الفرع الثاني
129	مسؤولية الأمرين بالصرف	الفرع الثالث
131	المحاسبون العموميون	المطلب الأول
131	أنواع المحاسبين العموميين	الفرع الأول
132	التزامات المحاسبين العموميين	الفرع الثاني
134	المسؤولية الشخصية و المالية للمحاسبين العموميين	الفرع الثالث
<b>139</b>		<b>الخاتمة</b>
<b>145</b>		<b>فهرس المراجع</b>
159		فهرس الموضوعات



# فهرس المصادر والمراجع



## فهرس المصادر والمراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

أ- النصوص القانونية:

1. الدستور الجزائري : 1963، 1976، 1989، 1996.
2. القانون العضوي رقم 98-01 المؤرخ في 30 ماي 1998 المتضمن اختصاصات مجلس الدولة و تنظيمه و عمله، الجريدة الرسمية رقم 37 لسنة 1998، المعدل و المتمم بالقانون العضوي رقم: 11-13 المؤرخ في: 26 جويلية 2011، الجريدة الرسمية رقم 43 لسنة 2011
3. القانون العضوي رقم 99-02 الصادر في 08 مارس 1999 المحدد لتنظيم المجلس الشعبي الوطني و مجلس الأمة، وعملهما، وكذا العلاقات الوظيفية بينهما وبين الحكومة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية لسنة 1999م، العدد 15.
4. القانون العضوي رقم 11-10 المؤرخ في 22 يونيو 2011 يتعلق بالبلدية، الجريدة الرسمية رقم 37 مؤرخة في: 2011/07/03.
5. القانون العضوي رقم 12-07 المؤرخ في 21 فبراير 2012 يتعلق بالولاية، الجريدة الرسمية رقم 12 مؤرخة 29 فبراير 2012.
6. القانون رقم 80-05 الملغى ، المؤرخ في 01 مارس 1980 يتعلق بمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية/ مارس 1980.
7. القانون 84-17 الصادر في 7 يوليو 1984 المتعلق بقوانين المالية المعدل و المتمم، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 28 ، سنة 1984 .
8. القانونون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 يتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية رقم 35 مؤرخة في 15 أوت 1990. معدل و متمم بالقانون رقم 98-12 مؤرخ في 31 ديسمبر 1998 يتضمن قانون المالية لسنة 1999، و القانون 99-11 المؤرخ في 23 ديسمبر يتضمن قانون المالية لسنة 2000.
9. القانون رقم 90-32 الملغى، المؤرخ في 04 ديسمبر 1990/ ديسمبر 1990. يتعلق بمجلس المحاسبة.
10. القانون رقم 08-09 المؤرخ في 25 فبراير 2008 يتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، الجريدة الرسمية رقم 21 مؤرخة في 23 /04 /2008.
11. الأمر رقم 66-156 مؤرخ في 08 جويلية 1966 المعدل و المتمم يتضمن قانون العقوبات.
12. الأمر رقم 95-20 ، المؤرخ في 17 يوليو 1995، يتعلق بمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية رقم 39 مؤرخة في 23 أوت 1995. معدل و متمم بالأمر 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010، الجريدة الرسمية رقم 50 مؤرخة في 01 سبتمبر 2010 .
13. الأمر رقم 95-23 المؤرخ في: 26 أوت 1995، المتضمن القانون الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة. الجريدة الرسمية رقم 48 مؤرخة في 05 سبتمبر 1995.
14. الأمر رقم 06-03 المؤرخ في 15 جويلية 2006 المتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، الجريدة الرسمية رقم 46 مؤرخة في 16 جويلية 2006.
15. المرسوم الرئاسي رقم 63-127 المؤرخ في 19 أبريل 1963 المتضمن تنظيم وزارة المالية.