

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية الحقوق والعلوم السياسية  
قسم: الحقوق

الموضوع:

# الرقابة على النفقات العمومية

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في الحقوق  
تخصص: قانون إداري

إشراف الدكتور:

- دحامنية علي

إعداد الطالبة:

- اللك هاجر

السنة الجامعية: 2015/2016م

الشكر

والعرفان

# الشكر والعرفان

ففي أحر الأيام في حياتنا الجامعية لا بد وأن نقف لشكر كل أستاذنا الذين قدموا

لنا الكثير وعانوا منا الكثير بالمقابل....

وإخص بالذكر الأستاذ المشرف دحامنية علي الذي تفضل بالإشراف علي هذا

البحث فجزاه الله كل خير فله مني كل التقدير و العرفان.

الإهداء

# إهداء

إذا كان الإهداء يعبر ولو بجزء صغير عما يجول في خواطرننا، فأتقدم بإهداء  
هذا العمل إلى:

- معلم البشرية ومنبع العلم وحامل الرسالة سيدنا محمد (صلى الله عليه وسلم).

إلى والدي العزيز، وأمي الغالية.

إلى كل أخواتي وأخوتي إلى حبيبتي هبة الرحمان إلى كل أهلي وأقاربي.

إلى صديقاتي والعزيزة نبيلة.

إلى سعادتي وروحي وأهل.

إلى كل شخص في قلبي ولم ينطقه لساني إلى كل من ساعدني ولو بالكلمة  
الطيبة.

أهدي لكم هذا العمل المتواضع.

# المقدمة

## المقدمة:

لقد صاحب تطور المجتمعات وكبر حجمها لتطور الحكومات وأدوارها المنوطة بها في معالجة المشكلات الاجتماعية والاقتصادية والمالية التي تواجه مجتمعنا وكانت الأسباب التي دعمت تطور الحكومات الحديثة متعددة فقد تغيرت وظائف الدولة فيها من دولة حارسة إلى دولة متدخلة في مختلف الجوانب.

إن هذا التطور الذي طرا على وظيفة الدولة في العصر الحاضر جعل الرقابة من المواضيع الهامة في حقل العلوم الإدارية، ذلك أنها الوظيفة التي تساهم في منبع وقوع الضرر على عدة مستويات منها الاقتصادية والسياسية والاقتصادية و المالية.

ومن هذا المنطلق، اهتمت الجزائر كغيرها من الدول والمجتمعات بعملية الرقابة بكل صورها وأشكالها باعتبارها أحد الوظائف والعناصر الأساسية في تحسين وتسيير أداء وفعالية الإدارة العامة.

حيث سمعت منذ الاستقلال إلى وضع نظام الرقابي مالي مبني على أساليب واليات علمية مدروسة وفق التجربة، للواقع من اجل حراسة و متابعة حركة الأموال على مختلف المؤسسات العمومية لذا كان لما على الدولة الجزائرية التدخل لخلق الآليات المناسبة لذلك والمتمثلة في أجهزتها الرقابية المختلفة والتي تعتبر من أكثر أنواع الرقابة فعالية و المطيقة على جميع المؤسسات العمومية، والهيئات المحلية لضمان حماية الاقتصاد الوطني والمجتمع وإخضاع المؤسسات العمومية والبلديات وكل الكيانات الأخرى إلى المحاسبة العمومية، إلى رقابة مشددة على التسيير وصرف المال العام.

## أهمية الدراسة:

تكتسي هذه الدراسة أهمية في ضمان نجاعة والدور البارز الذي تلعبه الأجهزة الرقابية من اجل تفادي الفساد وإلا عقلانية في استهلاك والاعتمادات المالية عند القيام بعمليات

التنفيذ للإفاق العمومي وكذلك بروز هذا الموضوع إلى الواجهة عند كل انتخابات محلية أو عند الحديث عن أسباب العجز المالي للمؤسسات العمومية.

## أسباب اختيار الموضوع:

إن اختيارنا لهذا الموضوع ليس من قبيل الصدفة ودائما يعود لأسباب موضوعية وأسباب ذاتية.

### 1- الأسباب الذاتية:

- الميل الشخصي لمعرفة كيفية ممارسة الرقابة على المال العام.
- إدراكنا لمدى أهمية الرقابة المالية والدور الذي تلعبه الأجهزة الرقابية المختلفة من أجل تحسين صورة الإدارة المحلية عموما والبلديات على وجه الخصوص.

### 2- الأسباب الموضوعية:

- ندرة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع في قسم وخاصة الجانب المالي، وإن الحقوق، وإن تطرقت إليه فإنها نهتم بالمؤسسات كهيئة إدارية، أي تركيز على الشق الإداري ومنه كمساهمة منا ارتأينا أن نكتب في هذا الموضوع.

-إثراء المكتبة بهذا النوع من البحوث

### الهدف من الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح كيفية مراقبة ميزانية العامة من أجل تفادي الانحرافات والأخطاء الجسيمة التي قد تؤدي إلى تعريض ميزانية البلدية إلى متهات وعواقب جد وخيمة ومحاولة تنبيه المسؤولين بالجهاز الإداري إلى أهمية الرقابة على مالية العامة، وإعطاء صلاحيات أوسع للأجهزة والهيئات الرقابية لتحسين فعالية وأداء الإدارة.

## دراسات سابقة:

1-بوذراع فهمي الرقابة على ميزانية الجماعات المحلية في الجزائر مذكرة لنيل شهادة الماستر .

2-علاق عبد الوهاب الرقابة على الصفقات العمومية في التشريع الجزائري مذكرة لنيل شهادة الماجستير .

3-لونيبي عبد اللطيف الرقابة على مالية البلدية مذكرة لنيل شهادة الماستر .

4-سعاد الطيبي، الرقابة على الميزانية للجامعات المحلية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير .

## إشكالية الدراسة:

تتمحور إشكالية هذه الدراسة حول:

- ماهي آليات الرقابة على النفقات العمومية؟

## فرضيات الدراسة:

- ما المقصود بالرقابة باعتبارها صورة من صور الرقابة على النشاط الإداري.

- الأجهزة والهيئات المنوطة بالرقابة على الإنفاق العام.

## منهج واقترايات الدراسة:

تحقيقا لهدف البحث وعلى ضوء طبيعته وأهميته ومفاهيمها وفروضه، وحتى نستطيع الإجابة عن إشكالية البحث والإلهام بكل جوانبه وانطلاقا من ان طبيعة البحث ونوعه يحددان نوع المنهج المستخدم، استعمل في هذا البحث.

-**المنهج الوصفي:** مع الاستعانة بالمنهج التحليلي من خلال جمع وتحليل مختلف المعلومات المتعلقة بالمشكلة المطروحة والإلهام بمختلف جوانبها النظرية والعملية.

-**الاقتراب القانوني:** لقد استعنا بهذا المنهج عند تطوقنا للقوانين المنظمة لمختلف الهيئات والأجهزة الرقابية للمالية العمومية وكذا الأوامر والقرارات والمراسيم الصادرة في هذا المجال.

### تقسيمات الدراسة:

للإلهام بهذا الموضوع قمنا بتقسيم عملنا إلى ثلاث فصول:

عالجنا من خلال **الفصل الأول** الإطار المفاهيمي للرقابة المالية، وقسم هذا الفصل إلى مبحثين يتعلق **الأول** بمفهوم الرقابة المالية حيث يبرز تعريفها وأنواعها، أما **المبحث الثاني** فتطرقنا فيه إلى العملية الرقابية من خلال تبيان وظيفتها ومبادئها وخطواتها.

أما **الفصل الثاني** فتناولنا فيه نظام الرقابة الداخلية على المال العام، حيث قمنا بتقسيمه إلى ثلاث مباحث درسنا في **المبحث الأول** الرقابة التي يمارسها المراقب المالي من خلال القرارات التي يصدرها وأجال الأعمال بها وكذا سلطات المخولة وله، مسؤولية الرقابية.

أما **المبحث الثاني** تناول رقابة المحاسب العمومي على الإنفاق من خلال التعرف على كفاءات تعنيه ودوره الرقابي ومجالات رقابية وكذا حدود مسؤولية الرقابية، و**المبحث الثالث** تطرقنا إلى الدور الذي يلعبه مندوب الحسابات فتناولنا فيه التعريف به وكذا إبراز مهامه ومسؤولياته ومجالات تدخله وكيفية عمله وأداء رقابته.

وأخيرا **الفصل الثالث** فتعرضنا إلى الرقابة الخارجية على الإنفاق العام وقد تضمن هذا الفصل أربع مباحث، تناولها في **المبحث الأول** رقابة مجلس المحاسبة من خلال بيان مجالات اختصاصه ورقابته وطرق الطعن في قراراته وكذا نتائج أعماله الإدارية.

أما **المبحث الثاني** تحدثنا فيه عن رقابة لجان الصفقات العمومية التي تضمنت بدورها مجموعة من اللجان المختلفة. أما **المبحث الثالث**، فكان حول رقابة المفتشية العامة للمالية فتناول اختصاصاتها ومهام موضعها وكذا تقدير عمل هذه الهيئة الرقابية.

وأخيرا **المبحث الرابع** الذي تطرقنا فيه كذلك إلى الرقابة الشعبية والسياسية على الإنفاق العام والمتمثلة في الرقابة البرلمانية والرقابة للمجالس المحلية.

### **صعوبات الدراسة:**

من الصعوبات التي واجهتنا في هذه الدراسة نذكر:

- صعوبة الموضوع في حد ذاته، وقلة المراجع والكتب الملمة بالموضوع.
- كذلك يغلب على الموضوع الطابع القانوني لذا من الصعب تفسيره وتحليله.
- اتساع مفهوم الرقابة على الإنفاق العام فحاولنا قدر المستطاع ضبط الإشكالية على أهم الهيئات والأجهزة الرقابية التي تمارس الرقابة على مختلف المؤسسات العمومية في الدولة.

# الفصل التمهيدي :

ماهية الرقابة

المالية

## تمهيد:

لقد عرفت الرقابة المالية تطورا كبيرا في مجال العلوم الإدارية والمالية من خلال مراقبة المال العام بشكل يسمح بعدم تجاوز القوانين والتنظيمات المتعلقة بصرف المال العمومي، وأصبحت تعد من أهم الدعائم الأساسية للإدارة العامة خاصة في مجال المحاسبي والمالي، وذلك ما أخذت به مختلف المجتمعات من القدم أي منذ نشأة الدولة وملكيته للمال العام نظرا لأهمية المال العام وحتمية مراقبته أملة في حمايته من مختلف أشكال النهب و التبيير.

وفي هذا الصدد قمنا بتقسيم هذا المبحث إلى أربعة مطالب الأول يتناول مفهوم الرقابة المالية، وأهم التعاريف التي تناولتها والثاني يتناول نشأة وتطور الرقابة المالية عبر التاريخ والثالث نتطرق فيه إلى أهمية وأهداف الرقابة على المال العام، أما الرابع نتحدث فيه على أنواع الرقابة المالية.

## المبحث الأول: مفهوم الرقابة المالية.

نتناول في المطلب الأول: تعريف الرقابة المالية وفي المطلب الثاني: تاريخ تطور الرقابة المالية، وفي المطلب الثالث: أهمية وأهداف الرقابة المالية. وفي المطلب الرابع: أنواع الرقابة المالية.

### المطلب الأول: تعريف الرقابة المالية:

هناك تعريف لغوي وتعريف اصطلاحي للرقابة وسنحاول تحديد مفهوم لكلا جانب.

### الفرع الأول: التعريف اللغوي لكلمة الرقابة

أصل كلمة رقابة رقيب يرقب رقوبا أي حرس، انتظر، حذر، رصد، رقابة الله في أمره خافه(1).

كما جاء معناها اللغوي في معجم آخر على أنها: راقب يراقب مراقبة أي حرسه، لاحظه.

و الرقابة تعني القوة أو سلطة التوجيه كما عني التفتيش و مراجعة العمل.

و تعني السهر أو الحراسة و كذلك الرصد أو الملاحظة(2).

(1) إبراهيم قلاتي، قاموس الهدى، مكتب الدراسات، دار الهدى، 1999، ص 205.

(2) كرم الستانيو آخرون، المنجد في اللغة والإعلام، الطبعة 39، بيروت، دار المشرق، 2005، ص 274.

## الفرع الثاني: التعريف الاصطلاحي

المعنى الاصطلاحي يصعب تحديده لاعتبارات عديدة فمضامين الرقابة تتسع وتتنوع على أعمال الإدارة وكذلك تأثير الخلفيات الفكرية والإيديولوجية والسياسية والاقتصادية والاجتماعية والعلمية على تعريف الرقابة مما يجعلها غير موضوعية.

وعلى ضوء هذه الاعتبارات تبرز مدى صعوبة تعريف الرقابة تعريفا علميا دقيق وموضوعيا جامعا ومانعا.

ومحاولة منا للإلمام بعناصر الموضوع ودراسة التعريف لهذا المبدأ بعمق نقدم التعريفات المتعلقة بالرقابة.

### 1- تعريف هنري فايل:

الرقابة هي التحقيق كما إذا كان كل شيء يحدث طبقا للخطة الموضوعية و التعليمات الصادرة و المبادئ المحددة و ان غرضها هو الإشارة إلى نقاط الضعف و الأخطاء، بقصد معالجتها و منع تكرار حدوثها كما أنها تطبق على كل شيء -الأشياء، الناس، الأفعال-(1).

### 2- تعريف إبراهيم درويش:

الرقابة بأنها أداة يمكن من خلالها التحقق من أن البرنامج و الأهداف قد تحققت بالأسلوب المعين و بدرجة الكفاءة المحددة و في الوقت المحدد للتنفيذ أي وفق الجدول الزمني لعملية التنفيذ(2).

(1) عبد الكريم أبو مصطفى، الإدارة والتنظيم (المفاهيم - الوظائف - العمليات)، مصر، دار المعارف، 2001، ص 246.

(2) الرائد محمد مهنا العلي، الوجيز في الإدارة العامة، الرياض، الدار السعودية للنشر والتوزيع، 1984، ص 193.

أما فيما يخص تعريف الرقابة المالية فإن معظم المختصين يصطلح لها عدة مفاهيم، كالملاحظة، الفحص، التوجيه، المقارنة، التسجيل أو التفتيش ... لأنها تخص المال العام، وهذا الأخير له تعاريف عدة، يمكن تلخيصها فيما يلي:

المال العام: هو ما تكون ملكيته للناس جميعا أو لمجموعة منهم لهم حق الانتفاع منه دون أن يختص به أو يستعمله أحد لنفسه<sup>(1)</sup>.

كما عرفت الرقابة على الميزانية العامة على أنها التحقق من التزام الهيئات العامة بمدى تنفيذ قواعد الميزانية و بنودها تنفيذا صحيحا، حسب ما جاء في قانون المالية و الميزانية، بمعنى هل تم فعلا صرف النفقات العامة في موضوعها و دون تبديد و تبذير و اختلاس، و تحصيل الإيرادات العامة على الوجه السليم<sup>(2)</sup>.

أما المدلول القانوني للرقابة المالية فيعني الرقابة التي تقوم بها هيئات يتم إنشاؤها بقانون أو نظام أو أي سند قانوني آخر و تحدد اختصاصاتها بموجب ذلك السند و تهدف إلى مطابقة العمل ذي الآثار المالية للقانون أو بمعنى أدق مطابقته (العمل ذي الآثار المالية للقانون) لمختلف القواعد القانونية التي تحكمه سواء ما كان منها داخلا في إطار الشكل القانوني أي أن يكون العمل المالي مطابقا للتصرف القانوني أو ما كان منها داخلا في إطار الموضوع القانوني و هي التي تنظر في طبيعة التصرف و فحواه و مكوناته و يتم بموجب هذا النوع من الرقابة رقابة التصرف المالي من حيث النفقات و الإيرادات العامة<sup>(3)</sup>.

من خلال ما سبق يمكن استنتاج تعريف إجرائي للرقابة المالية، كما يلي: الرقابة المالية هي الإشراف و الفحص و المراجعة من جانب سلطة أعلى لها هنا الحق للتعرف على كيفية سير العمل داخل التنظيم للتأكد من حسن استخدام الأموال العامة في الأغراض المخصصة لها

(1) حسين حسين شحاتة، جريمة المال العام، مصر، دار النشر للجامعات، 1999، ص 19.

(2) أبو منصف، مدخل للتنظيم الإداري و المالية العامة، دار المحمدية العامة، الجزائر.

(3) محمد مسعي، الماسبة العمومية، ط2، دار الهدى، الميلة، الجزائر، 2003.

و من أن الموارد تحصل طبقا للقوانين و اللوائح و التعليمات المعمول بها، و للتأكد من مدى تحقيق المشروع لأهدافه بكفاءة بغرض المحافظة على الأموال العامة و التأكد من سلامة تحديد نتائج الأعمال المالية، و تحسين معدلات الأداء و للكشف عن المخالفات و الانحرافات و البحث في الأسباب التي أدت إلى حدوثها و اقتراح وسائل علاجها لتفادي تكرارها مستقبلا.

وعموما يمكن تعريف الرقابة المالية على أنها يمكن الرقابة المنصبة على سلامة تنفيذ الميزانية في جميع النواحي الاقتصادية والقانونية والإدارية، وهي جملة من الوسائل والأساليب التي تمكن السلطة من متابعة تنفيذ الميزانية في جميع مراحلها.

ويقصد بالرقابة على تنفيذ الموازنة العامة التأكد من أن السلطة التنفيذية قد قامت بتنفيذ الموازنة العامة وفق مضمون الإجازة التي منحتها إياها السلطة التشريعية وبواسطة هذه الرقابة يتم التحقق من أن صرف النفقات العامة وكذلك تحصيل الإيرادات العامة قد تم وفق أهداف الموازنة العامة والرقابة تكشف عند الأخطاء والتجاوزات التي حدثت وتحدد مسؤولية وكل ذلك من أجل ضمان حسن تطبيق أحكام الموازنة العامة<sup>(1)</sup>.

### المطلب الثاني: تاريخ تطور الرقابة المالية.

وترجع نشأة الرقابة المالية على المال العام إلى نشأة الدولة وملكيته للمال العام، وإدارته نيابة عن الشعب مع ازدياد نشاط الدولة وتطوره وتداول أكبر للمال العام مما تطلب ضرورة توفر الرقابة المالية الفعالة التي تكفل المحافظة على هذا المال وحمايته من كافة أشكال النهب والتسيب ولتحقيق ذلك حرصت مختلف الشرائع القديمة والحديثة على حماية المال العام، وسواء تعلق الأمر بكيفية تحصيله أو إنفاقه<sup>(2)</sup>.

(1) جهاد سعيد خصاولة، المالية العامة والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق العلمي، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2010، ص 355.

(2) عبد الرؤوف جابر، دور ديوان المحاسبة، عمان، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، 1997، ص 10.

ففي مصر الفرعونية ظهرت الرقابة قبل حوالي ألف عام قبل الميلاد حيث كانت تتم عمليا للأموال والأراضي وتسجيل في سجلات خاصة بها من أجل تقدير الإيرادات والعمل على تحصيلها.

أما في عهد الإمبراطورية الرومانية فقد بدأ التفكير في الرقابة المالية قبل الميلاد حيث ظهرت سنة قبل الميلاد ثلاثة وظائف هامة هي: الرقيبان، المحتسبان والمحققون (1).

وقد مارس العرب هذه الرقابة منذ النشأة الأولى للحضارة الإسلامية، وفي كتب تاريخنا الإسلامي سجل حافل بالرقابة التي اتخذت أنماطا متنوعة تراوحت بين الرقابة المالية قبل الصرف أو بعده وقد كان يقوم بها الرئيس الأعلى أو مجلس الشورى أو القضاء أو المحتسبون (2).

فقد لقيت الرقابة المالية أهمية كبيرة مستندة في ذلك على القرآن والسنة النبوية واجتهادات الخلفاء الراشدين والسلف الصالح، ونتج عن ذلك ظهور عدة رقبات مثل بيت المال ودواوين المظالم وغيرها مما أدى إلى انتشار العدل واستخدام المال العام في فائدة.

أما في الوقت الحاضر فقد بلغ التطور في مجال الرقابة درجة متقدمة جدا سواء على النطاق المحلي أو الدولي، فنشأت لهذه الغاية منظمات دولية وإقليمية وأجهزة محلية لهذه الغاية (3).

أجمع علماء الاقتصاد والمالية العامة ثم تبعهم علماء الإدارة على أن أي نشاط إداري أو مالي لا تتوفر فيه رقابة صحيحة فعالة ومنظمة يعتبر نظاما ناقصا يفتقر إلى المقومات المتكاملة.

(1) محمود حسين الوادي، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، عمان، دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2000، ص 163.

(2) المرجع نفسه، ص 192.

(3) مراد بن عيسى، الرقابة على مالية البلدية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم السياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2014-2015.

ويرى الكثير منهم أن الرقابة بشكل أو بآخر أمر طبيعي في أي مجتمع، لأنها تمثل الضوابط لكل تصرف يتعدى أثره إلى الغير، وأن ما مر بالمجتمعات من تطورات وكوارث مختلفة عبر مراحل التاريخ نتيجة لتجاوز الحاكم أو المسؤول لسلطاته أو تجاوز المحكوم لحقوقه، نتج عنه مبدأ الفصل بين السلطات، وتبعاً لذلك وجدت مع هذا التنظيم مختلف أنواع الرقابة باعتبارها تربط وتنسق ممارسات تنفيذ هذه السلطات لاختصاصها وتكون غايات لتحقيق التكامل والعدالة والمساواة والرخاء في إطار المجتمع الواحد<sup>(1)</sup>.

### المطلب الثالث: أهمية وأهداف الرقابة المالية

يعتبر المال قوام حياة الأمم والبشر ومعاشهم، فلا غنى عنه، فله أهمية وأهداف، ولهذا أنشأت أجهزة كلها بغرض حماية المال العام من الاعتداءات المختلفة.

### الفرع الأول: أهمية الرقابة المالية

تبرز أهمية الرقابة من خلال ما يلي:

من خلال ارتباطها بالعملية الإدارية ارتباطاً وثيقاً، وإن عملية الرقابة تمثل المحصلة النهائية لأنشطة ومهام المنظمة فمن خلالها يمكن قياس مدى كفاءة الخطط الموضوعة وأساليب تنفيذها<sup>(2)</sup>.

وتعتبر جزءاً أساسياً من الإدارة المالية والتي تتضمن مجموعة من السياسات والإجراءات المحاسبية والتدقيقية في مجالي الأداء والعلاقات المالية، وهي العملية التي تستطيع الإدارة بواسطتها اكتشافها أية انحرافات عن الخطط الموضوعة، وتعتبر من أهم المرتكزات التي تنطلق

(1) محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2007، الطبعة الأولى، ص 191.

(2) ثابت عبد الرحمان إدريس، جمال الدين محمد المرسي، الإدارة الإستراتيجية (مفاهيم ونماذج تطبيقية)، ط 1، الدار الجامعية، الإسكندرية، سنة 2001-2002، ص 429.

منها الموازنات العامة، وتضمن استقامة ونزاهة الموظفين والتأكد من أن أدائهم لمهامهم وواجباتهم (1).

وتعد الرقابة المالية كذلك من أهم الوسائل والأدوات التي تساعد على اكتشاف أصحاب القدرات والمواهب والمتفوقين في مهامهم، وذلك من خلال الرقابة المالية كذلك المتابعة والتقارير التي تقدم للإدارة العليا (2).

والمؤكد أن تطور الرقابة المالية أظهر جانب كبير من أهميتها فهي لم تعد قائمة على مفهوم الضبط والمنح وإنما ظهر ما يعرف بالرقابة الإيجابية البناءة التي لا تنحصر في مجرد اكتشاف الأخطاء الواقعة بل تتعداها لتبحث في أسبابها وكيفية تجنب وقوعها (3).

#### الفرع الثاني: أهداف الرقابة المالية

إن الهدف من الرقابة المالية هو الحفاظ على المال العام وحمايته من سوء الاستخدام سواء كان ذلك متعلقا بتحصيل الأموال أو طرق إنفاقها فهي من ناحية تفرض الأنظمة والقوانين الملائمة التي تضمن تحقيق السلامة والصحة المالية، ومن ناحية أخرى تفرض الإجراءات العقابية في حال وقوع تجاوزات ومخالفات. فهي تهدف إلى تحقيق الغايات التي وضعت من أجلها (4):

(1) محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، مرجع سابق، ص 192.

(2) المرجع السابق، ص 192.

(3) برحمانى حفيظ، المالية العامة في التشريع الجزائري، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2015، ص 160.

(4) المرجع السابق، ص 158.

### 1- الأهداف السياسية:

تتمثل في التأكد من احترام رغبة البرلمان وعدم تجاوز الأولويات والمخصصات التي يصدرها لتنفيذ المشاريع والخدمات العامة، حيث أن رغبة البرلمان هي تعبير عن الرغبة الشعبية التي يتولى البرلمان تمثيلها.

### 2- الأهداف الاقتصادية:

تتمثل في كيفية استخدام الأموال العامة والتأكد من استثمارها في أفضل الأوجه التي تحقق النفع العام وعدم الإسراف في صرفها وإنفاقها على الوجوه الغير المشروعة والتي تتبع مصلحة عامة ومحددة (1).

### 3- الأهداف القانونية:

تتمثل في التأكد من مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للقوانين والأنظمة والتعليمات وتوجهات المالية.

وترتكز الرقابة القانونية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة حرصا على سلامة التصرفات المالية ومعاقبة المسؤولين على أية انحرافات أو مخالفات من شأنها الإخلال بحسن سير الأداء المالي عموما.

### 4- الأهداف الاجتماعية:

تتمثل في منع ومحاربة الفساد الإداري والاجتماعي بمختلف صورته وأنواعه مثل الرشوة والسرقة... وترتكز على الجوانب السلوكية، و هي أقوى أنواع الرقابة و يصعب قياسها و ضبطها (2).

(1) محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، مرجع سابق، ص 194.

(2) المرجع نفسه، ص 195.

## 5- الأهداف الإدارية و التنظيمية:

يمكن حصرها في النقاط التالية:

- تهدف إلى تحسين عملية التخطيط و زيادة فعاليتها و تكشف عن بعض عيوب التخطيط و تحدد الوضع العام للمؤسسة.
- توجيه و تنظيم الجهود و المساعدة على اتخاذ القرارات المناسبة.

وكذا تهدف الرقابة لحماية المال العام من أي امتداد و استمرار يته و وسيلة لتصحيح الأخطاء و مدى سلامة التشريعات و القوانين و الاطلاع على مدى التزام الهيئات بالقانون (1).

## المطلب الرابع: أنواع الرقابة المالية

الفرع الأول: من حيث الجهة التي تتولى الرقابة

### 1- الرقابة الداخلية:

هي تلك التي تتم من خلال السلطة التنفيذية نفسها حيث يقوم بعض موظفي الحكومة بمراقبة موظفي حكومة آخرين، وهي في هذا قريبة الشبه بمهمة أقسام المراجعة، و يعتبر من قبل الرقابة الداخلية ما يقوم بالوزراء و رؤساء المصالح و مديرو الوحدات الحكومية (2).

تمارس هذه الرقابة في الجزائر من طرف السلطة الوصية، وذلك باستعمال أجهزة المفتشين الدائمين على مستوى الوزراء أو الإدارة الوصية، و من طرف السلطة المالية المختصة. و تقوم بالرقابة على مستويين:

(1) أبو منصف، مرجع سابق، ص 91.

(2) حامد عبد المجيد دراز، المرسي السيد الحجازي، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 138.

- الرقابة المالية على كافة الوزارات و الهيئات العمومية و الجماعات المحلية.
- الرقابة المالية على الأجهزة المالية نفسها (1).

## 2- الرقابة الخارجية:

هي تلك التي يعهد بها إلى هيئات مستقلة و غير خاضعة للسلطة التنفيذية و تنقسم إلى:

### أولاً: الرقابة القضائية

حيث تحتل مكانة هامة في مجال الرقابة المالية العامة، حيث من خلال سلطتها الواسعة في مجال التأكد من تطبيقها للقوانين تستطيع الهيئة القضائية الإدارية مراقبة تنفيذ القوانين المالية واتخاذ الإجراءات لتصحيح أية انحرافات عنها.

كما أنه يطلب منها وضع تقرير سنوي لرئيس الدولة أو السلطة التشريعية أو الاثنين معا تعرض فيه ما اكتشفه من مخالفات مالية وما أمكن اقتراحها للتقليل من هذه المخالفات أو منعها (2).

### ثانياً: الرقابة التشريعية

هي تلك التي تتولاها السلطة التشريعية و ما لها من سلطة مطلقة في الرقابة المالية و تباشر السلطة التشريعية هذه المهمة بطرق مختلفة فقد تتم الرقابة عن طريق الهيئة التشريعية مباشرة أثناء السنة المالية أو بعد فحصها للحساب الختامي عن طريق الاستجواب و السؤال للوزارات (3).

و فيما أيضا تتولى المجالس النيابية في الدول الديمقراطية مباشرة الرقابة السياسية على تنفيذ الميزانية العامة للدولة فمن الطبيعي أن يمنح لها حق الرقابة على تنفيذها للتأكد من صحة

(1) لعمارة جمال، منهجية الميزانية العامة للدولة في الجزائر، دار الفجر للنشر و التوزيع، الجزائر، 2004، ط1، ص 219.

(2) محمود حسين الوادي، مرجع سابق، ص 197.

(3) مصطفى الفار، الإدارة المالية العامة، دار السلامة للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ط1، ص 89.

و سلامة التنفيذ، يتولى المجلس الشعبي البلدي و المجلس الشعبي الولائي مراقبة تنفيذ القانوني لميزانيتي البلدية والولاية، أو بإنشاء لجان مراقبة (1).

### الفرع الثاني: من حيث التوقيت الزمني

#### أولاً: الرقابة المسبقة أو القبليّة (2)

وهي تتخذ صورة الرقابة السابقة، وهي حق يخوله الدستور لشخص عام و هذا النوع من الرقابة يتراوح بين ضرورة الحصول على تراخيص مسبقة للقيام ببعض الأعمال و المشروعات و إقرارها و إصدار التعليمات اللازمة لإنجاحها، فالرقابة هنا تحمل معنى الوصايا من جانب الدولة لفرض حدود و قيود معينة تؤدي إلى حسن توزيع الموارد و ترشيد الإنفاق العام. تتخذ صورة الموافقة السابقة من أجهزة الرقابة على القرارات المتعلقة بالتصرف في الأموال و من الطبيعي أن عمليات المراجعة و الرقابة هنا تتم على جانب النفقات حيث لا يتصور أن تتم على تحصيل الإيرادات (3).

#### ثانياً: الرقابة الآنية (ملازمة)

هي الرقابة المستمرة في مختلف مراحل الأداء حيث تحاول هذه الرقابة اكتشاف أية انحرافات خلال تنفيذ الأعمال واتخاذ الإجراءات الفورية لمعالجتها فهي تكون أثناء تنفيذ العمليات المالية و تقوم بها الإدارة، مثل مراقبة صرف النفقة أو مراحل تحصيل الإيرادات (4).

(1) سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2000، ص 344.

(2) المرسوم التنفيذي رقم 414/92، المؤرخ في 14-11-1992، المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، الجريدة الرسمية، العدد 82، الصادرة في 15-11-1992، المادة 04.

(3) برحمانى حفيظ، مرجع سابق، ص 162.

(4) محمود حسين الوادي، مرجع سابق، ص 198.

ثالثا: الرقابة اللاحقة أما الرقابة اللاحقة هي رقابة ردعية و زجرية بالنسبة للمخالفين، تمارس عادة من قبل هيئات خارجية مثل البرلمان و مجلس المحاسبة و القضاء، و ترمي إلى اكتشاف الانحرافات عن المخطط المرسومة و تحديد أسبابها و طرق علاجها (1).

و تتلخص في إعداد حسابات شهرية و ربع سنوية و سنوية، يقوم المراقب المالي في كل وزارة أو مصلحة بمناسبة إعدادها لفحصها للتأكد من سلامة المركز المالي للوزارة و المصلحة.

و يضع عن هذا كله تقريرا يرسله مع الحسابات إلى المديرية العامة للميزانية في وزارة المالية، و تشمل أيضا بجانب الرقابة على الحسابات الرقابة على الخزينة و على المخازن للتأكد من عدم حدوث اختلاسات أو مخالفات مالية (2).

### الفرع الثالث: من حيث نوعية الرقابة

#### أولا: الرقابة الحسابية

هي الرقابة على المستندات و السجلات و الدفاتر المالية للتأكد من أن الموارد وصلت وفق التعليمات و قد أنفقت في حدود الاعتمادات المخصصة لها و أن الوثائق صحيحة و مطابقة لما هو وارد بالسجلات فهي رقابة بالأساليب المحاسبية المتعارف عليها و قد تكون قبل الصرف أو بعد الصرف و يطلق عليها بعض الرقابة التقليدية أو الرقابة اللائحية، حيث أنها تركز على المحاسبة و أساليبها المختلفة و على تطبيق القوانين و اللوائح المعمول بها (3).

(1) نواف كنعان، الرقابة المالية على الأجهزة الإدارية في دولة الإمارات العربية المتحدة، مجلة جامعة الشارقة، العدد 2 لسنة 2005، ص 105.

(2) محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 435.

(3) زيوش رحمة، الرقابة المالية على مؤسسات مراكز التكوين المهني، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2002، ص 30.

## ثانيا: الرقابة التقييمية

تحاول تقييم النشاط الحكومي نفسه، فهي تبحث عن مدى تحقيق أهداف الميزانية و بالتالي مدى تحقيق الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية للمجتمع، كما تهدف في دراستها إلى الكشف عن مدى كفاءة الوحدات الإدارية و وضع المقترحات التي قد تراها ضرورية للارتفاع هذه الكفاءات و تتعدى مهمتها إلى قياس المنافع متى عادت على أفراد المجتمع و الاقتصاد القومي، و تبني الدول لأسلوب التخطيط زاد من الحاجة إلى الرقابة التقييمية كأسلوب أساسي تنفيذ و رسم الخطط للسنوات القادمة (1).

---

(1) برحمانى حفيظ، المالية العامة في التشريع الجزائري، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2015، ص 160.

## المبحث الثاني: العملية الرقابية

### المطلب الأول: وظيفة الرقابة المالية

إن وظيفة الإدارة في شكلها المعقول تتصل عموماً بعمل الإدارة ككل كما تركز على كل العناصر التي لها صلة بالعمل الإداري والمالي، فهذه الوظيفة هي تحديداً واضحاً للمخطط والنتائج المتوقعة وصولها و اكتشاف الأخطاء و الانحرافات و مواطن الضعف في التنفيذ بالعمل على تصحيحها أو السيطرة عليها لخدمة الخطة الموضوعية إلى جانب هذا ترتبط وظيفة الرقابة المالية بالتخطيط.

و أن فاعليتها لا تكون إلا من خلال قرارات تخطيطية دقيقة و نظراً لكون التخطيط له علاقة بالمستقبل فالوظيفة الرقابية هي الأخرى تابعة للمستقبل، و في هذا الصدد هناك خطوات بديهية لوظيفة الرقابة المالية (1).

- إن نطاق الرقابة المالية يشمل كافة الأعمال و التصرفات المالية في الإدارة و تشمل كافة المستويات التنظيمية فهي لا تقتصر على مستوى دون الآخر.
- يشمل نطاق الرقابة المالية تحديد مراكز المسؤولية عند حدوث هذه الأخطاء و الانحرافات و محاولة اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.
- تتطوي وظيفة الرقابة المالية على عملية مقارنة التصرفات المالية الفعلية بالخطط الموضوعية هذه المقارنة تتطلب إجراءات تصحيحية في حالة اكتشاف انحرافات و تعديلها لأنه من النادر جداً أن نجد توافق بين ما تم أو خطط له لتحقيقه و بين ما لم يحقق بالفعل لهذا تبرز الرقابة من أجل التحقق من العمل و تنفيذ البرامج وفق أهداف التنظيم، وفقاً

(1) كامل بربر، الإدارة عملية و نظام، مصر، المؤسسة الجامعية للدراسات، 1996، ص 147.

للقواعد و الإجراءات و التعليمات و الأوامر التي تصدر من المستويات المختلفة في التنظيم لتنفيذ ما تقدم (1).

وعلى العموم فالرقابة المالية لها وظيفة أساسية و حساسة داخل الإدارة في جميع المجالات و النواحي، و بالتالي فهي تساهم في تحسين أداء الإدارة و تقدمها و تطورها (2).

### المطلب الثاني: المبادئ التي تقوم عليها الرقابة

لكي يكون نظام الرقابة فعال يجب أن تتوفر فيه مجموعة من المبادئ و الخصائص، و هذا حتى يكفل له النجاح و الفعالية و يمكن تحديد المبادئ فيما يلي:

#### 1- مبدأ الاقتصادية:

فالنظام الرقابي الجيد هو الذي يمكن تطبيقه بأقل تكلفة ممكنة لذلك لا يجب تطبيق نظام يحتاج إلى نفقات كبيرة إلا إذا تعلق الأمر بالمؤسسات الكبيرة التي تتسع فيها دائرة التخطيط و بالتالي اتساع نطاق الرقابة و هنا من الصعب الوصول إلى الأهداف الموضوعية و من الصعب تطبيق نظام رقابة فعال (3).

#### 2- مبدأ التكامل و الاتساق:

يجب أن يتكامل النظام الرقابي مع وسائل النظم التنظيمية الأخرى خصوصا النظام التخطيطي، بمعنى لا يمكن تصور رقابة بدون معايير رقابية مستمدة من التخطيط و بالتالي

(1) فيصل فخري مراد، الأسس و النظريات و الوظائف، الأردن، دار النشر العربية، 1983، ص 166.

(2) المرجع السابق، ص 149.

(3) إبراهيم عبد العزيز شيخا، الإدارة العامة، العملية الإدارية، مؤسسة شباب الجامعة لطباعة و النشر، مصر، ص 254-

لا بد من الربط بين وظيفتين الرقابة و التخطيط في آن واحد حتى يتمكن مسؤول الرقابة من تفهم الخطط التي تمثل الأساس الجوهرى لممارسة وظيفته (1).

### 3- مبدأ الوضوح و البساطة:

على نظام الرقابة أن يكون سهل التطبيق من جانب الأفراد الذين يطبقونه و كذلك الذين سيطبق عليهم هذا النظام، و لكي تكون سهلة الفهم للمنفذين لها.

### 4- مبدأ سرعة كشف الانحرافات والإبلاغ عنها (عن الأخطاء):

إن فعالية الرقابة ترتبط بعنصر الوقت فكلما كان النظام الرقابي سريع في كشف الانحرافات في حينها و التبليغ عنها بسرعة و تحديد أسبابها كان نظاما فعالا، كما يجب على النظامي الرقابي أن يشير إلى الإجراءات و التصرفات الواجب إتباعها لتصحيح الأخطاء.

### 5- مبدأ النظرة المستقبلية:

النظام الرقابي الناجح هو الذي يركز على المستقبل أكثر من الماضي و يهتم بالتنبؤ بالانحرافات قبل وقوعها أكثر من الاهتمام بتصحيح الأخطاء، و التصحيح أكثر من العقوبة أو الاهتمام بالاتجاهات المستقبلية أكثر من الماضي و الاهتمام بتحقيق النتائج أكثر من الملاحظة (2).

### 6- مبدأ الموضوعية:

أن يعكس النظام الجوانب الموضوعية و ليس الجوانب الشخصية. بمعنى أن لا يتدخل العامل الذاتي في الرقابة لأن عادة ما تؤدي المعايير الموضوعية إلى شعور العاملين بالرضا و الطمأنينة.

(1) علي شريف، الإدارة المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.

(2) علي شريف، مرجع سابق، ص 378.

## 7- مبدأ الدقة:

عدم الدقة يضر بالمؤسسة، و حصول المدراء على معلومات غير دقيقة من خلال الرقابة و استخدامها في إصدار القرارات يمثل كارثة تتحمل نتيجتها المؤسسة في نهاية الأمر<sup>(1)</sup>.

## 8- مبدأ الحافز الذاتي:

و هي اتخاذ السبل المناسبة لتحفيز العاملين على مقاومة الرقابة و نظامها و العمل على إنجاح النظام من بين الأساليب، ترك شيء من الحرية للمنفذين بما يضمن لهم المرونة في الأداء كأن يركز النظام الرقابي على الأساسيات دون القشور و السطحيات، تحقيق التعاون و التنسيق بين المنفذين و مسئولو الرقابة بحيث يكون الهدف من الرقابة واضحا لتصحيح المسارات و ليس تصيد الأخطاء<sup>(2)</sup>.

## 9- مبدأ المرونة:

يعني استجابة النظام الرقابي للمتغيرات المتوقعة للحدوث دون أن يكون هناك حاجة لتغيير جوهري في النظام أو فشله فشلا كاملا.

بمعنى أن يكون قادرا على استيعاب التغيرات المحتملة الداخلية و الخارجية.

<sup>(1)</sup> إيهاب صبيح محمود رزق، الإدارة الأسس و الوظائف-سلسلة الإدارة في أسبوع-، دار الكتب العلمية للنشر و التوزيع، جزء

2، 2001، مصر، ص 168.

<sup>(2)</sup> علي شريف، مرجع سابق، ص 379.

## 10- مبدأ الملائمة:

بمعنى أن يكون صورة تعكس طبيعة نشاط المؤسسة و يتلاءم مع التنظيم الخاص بها و أهدافه (1).

حيث أنه لا يوجد نظام رقابي يناسب كل المؤسسات بل يختلف حسب نوعية المؤسسة و الظروف المحيطة بها و حتى من حيث توقيت الرقابة.

## 11- مبدأ الواقعية:

يجب أن تقوم الرقابة على مبدأ الواقعية وليس مجرد احتمالات بحيث تتطلب الرقابة وجود شبكة من الاتصالات في جميع الاتجاهات لسهولة نقل المعلومات و تداولها داخل المؤسسة.

## 12- مبدأ الاستثناء:

حيث يجب أن يعمل النظام الرقابي على مبدأ الاستثناء، حيث يتم لفت انتباه الإدارة فقط للانحرافات المهمة و أن يكون موجه نحو الخطأ بحيث لا يتم هدر وقت الإدارة (2).

## المطلب الثالث: خطوات و مراحل الرقابة

إن خطوات العملية الرقابية لا تختلف باختلاف الشيء المرآق، فهي نفسها بالنسبة لإجراءات العمل أو جودة المنتجات أو أي شيء آخر و تحتوي العملية الرقابية على الخطوات التالية:

(1) علي شريف، مرجع سابق، ص 380.

(2) إيهاب صبيح محمد رزق، مرجع سابق، ص 171.

## الفرع الأول: تحديد معايير الرقابة

لكي يمكن مراقبة أداة مؤسسة لأعمالها بطريقة كفؤ فإنه يجب أن يكون هناك معايير موضوعية لمستويات الأداء تختلف بطبيعة الحال من مؤسسة إلى أخرى فنجد مثلا بعض المنظمات تحدد رقما معيناً كمعيار لنتيجة نشاطها تعمل جاهدة للوصول إليه وفي مؤسسات أخرى يكون وضع المعايير في شكل مكانة المؤسسة في السوق، وهذه المعايير الخاصة تكون للفرد، للإدارة، للمؤسسة ككل (1).

## الفرع الثاني: قياس مستوى الأداء الفعلي وتحليل أسباب الانحرافات إن وجدت

تتم في هذه المرحلة مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط في ضوء المعايير الموضوعية سلفاً وتحديد نوع وطبيعة الانحرافات والفرق بينهما (2).

عند الانتهاء من القياس تقوم المصلحة المعنية بتحديد وتحليل أسباب هذه الانحرافات.

## الفرع الثالث: تصحيح الانحرافات

بعد قياس مستوى الأداء الفعلي ومقارنته بالمعايير الموضوعية فإن الدور العام الذي تؤديه عملية الرقابة حيث قد يتمثل في تصحيح الانحرافات التي قد توجد في الأداء الفعلي (3).

عند تصحيح الوضع إلى ما هو مطلوب وفق المخطط فإنه قد يحدث أحد الأمور الثلاث.

أولاً: أن تستمر الانحرافات في الظهور، فإن هناك أخطاء جوهرية في العملية الإدارية.

(1) أبو بكر مصطفى بعبيرة، الرقابة في المنظمات - مفاهيم أساسية -، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، جامعة الدولة العربية، العدد 273، ص 60.

(2) عبد السلام أبو قحف، أساسيات التنظيم الإداري، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002، ص 253.

(3) أبو بكر مصطفى بعبيرة، مرجع سابق، ص 9-10-11.

ثانياً: قد يعجز النظام الرقابي في تصحيح الانحرافات، فيخرج مستوى الأداء عن الخط المرسوم له و هذا ما يؤدي حتماً إلى تدمير النظام.

ثالثاً: قد يكون نظام الرقابة دقيق ومحكما وفي هذه الحالة فإنه سرعان ما تتم السيطرة على الانحرافات وإعادة الأمر إلى مساره المرسوم له (1).

---

(1) عبد السلام أبو قحف، مرجع سابق، ص 475-476.

# الفصل الأول:

الرقابة الداخلية

على الإنفاق العام

## تمهيد:

تهتم الرقابة الداخلية بجميع الأنشطة والمهام التي تمارسها المنظمة داخل محيطها وفي كافة المستويات الإدارية مثل الرقابة على العمال-الرقابة الإدارية،... الخ.

والرقابة الداخلية والتي تسمى بالمراجعة الداخلية في بعض الدول تتم عملية مراقبة نشاطات المؤسسة عن طريق جهاز الرقابة الداخلية يكون موجودات داخل المؤسسة ويمنح في العادة استقلالا عن الإدارات التي تقوم بمراقبة الأعمال.

ومن خلال هذا الفصل سنحاول التطرق إلى أساليب الرقابة الداخلية على الإنفاق العام من خلال دراسة للجهاز الرقابي المتدخل في المراقب المالي، والمحاسب العمومي، وكذا مندوب الحسابات.

## المبحث الأول: الرقابة التي يمارسها المراقب المالي.

المراقب المالي هو شخص يمارس مهامه بالإدارة المركزية على المستوى الإقليمي (الولاية والبلدية) يتم تعيينه بمقتضى قرار الوزير المكلف بالميزانية (1).

ويكون مقره الوزارة المعين بها أو على مستوى الولاية ويعمل بمساعدة مساعدين له يعينون بموجب قرار وزاري ورقابة المراقب المالي وهي رقابة شرعية وليست مراقبة ملائمة إذا أنها تقوم على رقابة الشرعية النفقة (2).

ويشكل المراقب المالي أحد أهم أعوان الرقابة السابقة على النفقات العمومية للبلدية، يختص بتعيينه وزير المالية بين موظفي المديرية العامة للميزانية حسب الكيفيات والشروط القانونية المنصوص عليها بالمرسوم التنفيذي، رقم 117/42 المؤرخ في 14 مارس 1992 والذي يحدد قائمة المناصب العليا في المصالح الخارجية التابعة للمديرية العامة للميزانية وتصنيفها و شروط التعيين فيها، وكذا المرسوم التنفيذي رقم 11-381 المؤرخ في 2011/11/21 المتعلق بمصالح المراقبة المالية، و لاسيما المادة 11 منه، ويعين المراقب المالي بقرار من الوزير المكلف بالمالية (3).

(1) المادة 60 من قانون المحاسبة العمومي.

(2) بن داود إبراهيم، الرقابة المالية على النفقات العامة، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2009، ص 129.

(3) المرسوم التنفيذي رقم 11-381 المؤرخ في 2011/12/21 المتعلق بمصالح المراقبة المالية بالجريدة الرسمية، العدد 64، الصادرة في 2011/11/27، المادة 11.

## المطلب الأول: القرارات والعناصر الخاضعة لرقابة المراقب المالي

### الفرع الأول: القرارات الخاضعة لتأشيرة المراقب المالي

إن الوسيلة المخولة للمراقب المالي في ممارسة رقابته هي التأشيرة التي يمنحها للأمر بالصرف الملتزم بالنفقة بعدما أن يتأكد من مطابقتها القوانين والتنظيمات المعمول ونجد هنا العديد من القرارات الخاضعة لهذه التأشيرة وهي:

1- القرارات المتعلقة بالحياة المهنية للموظفين كقرارات تعيينهم وتثبيتهم ودفع رواتبهم عدا ما كان مرتبطا بالترقية في الدرجات (1).

2- القرارات المتعلقة بتسديد مصاريف التكاليف الملحة والنفقات التي تصرفها الهيئات الإدارية مباشرة والثابتة بموجب فواتير نهائية.

3- كل التزام مدعم بسند طلب أو الفاتورة الشكلية ما لم يتعدى المبلغ المحدد في قانون الصفقات العمومية التي يشترط فيها وثائق أخرى كالفاتورة وسند الطلب وغيرها، وكذلك كل قرار وزاري يتضمن تحويل الاعتمادات أو منح تفويض بالاعتماد أو يتضمن إعانات مالية.

4- الجداول الاسمية التي تعد عند قفل السنة المالية والجداول الأصلية الأولية والتي تعد في بداية السنة والجداول الأصلية المعدلة والتي تطرح أثناء قفل السنة.

5- القرارات المتضمنة لنفقات تسيير أو تجهيز أو استثمار لقطاع من القطاعات (2).

وطبقا للمادة 5 المعدل والمتمم للمادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر سنة 1992 ومذكور أعلاه على نفس هذه القرارات وكذا المادة 6 تعدل وتتم أحكام المادة 7 من نفس المرسوم.

(1) بن داود إبراهيم، المرجع السابق، ص 131.

(2) المادة 5، 6، 7 من المرسوم ت 614/92 ماضي في 14 نوفمبر 1992، وزارة الاقتصاد الجريدة الرسمية عدد 82 مؤرخة في 15 نوفمبر 1992، الصفحة 2101 يتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.

غير أن القانون أجاز أحيانا عقد بعض النفقات قبل الحصول على التأشيرة كالنفقات التي تدفع من أصل سلطات تحدد فيها بعض النفقات المستقبلية، الطارئة والنفقات التي تدفع من أصل اعتمادات ي سبق حجزها على سبيل الاحتفاظ<sup>(1)</sup>.

وعليه فقبل الالتزام بالنفقة و الأمر بالصرف يجب أن يحصل على موافقة المراقب المالي في شكل تأشيرة المراقب المالي توضع على بطاقة الالتزام وعلى الوثائق الثبوتية عند الاقتضاء و تعتبر التأشيرة لجنة الصفقات العمومية في إطار الرقابة السابقة لمشاريع الصفقات العمومية إلزامية على المراقب المالي و في حالة ما إذا لوحظ نقائص بعد التأشيرة على مشروع الصفقة على المراقب أن يبلغ الوزير المكلف بالميزانية و رئيس الصفقات العمومية و الأمر بالصرف عن طريق إشعار و تكون الالتزامات الغير قانونية محل الرفض و في حالة غياب التأشيرة على الالتزام بالنفقة لا يمكن إلا رفض تسديدها<sup>(2)</sup>.

### الفرع الثاني: العناصر التي يراقبها المراقب المالي

لقد بينت المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 414/92 السابق ذكره العناصر التي تخضع لرقابة المراقب المالي وهي محددة على سبيل الحصر وهي تتمثل فيما يلي:

#### أولا: الصفة القانونية للأمر بالصرف

أي ضرورة التأكد من ضرورة توافر الصفة القانونية للأمر بالصرف الملتزم بالنفقة، وقد عرفته المادة 23 من قانون المحاسبة بأنه كل شخص مؤهل قانون للقيام بتنفيذ عمليات الالتزام بالنفقة أو التصفية أو التوجيه بأمر بالدفع وقد يكون هذا الأمر كما رأينا إما رئيسيا أو ثانويا.

**ثانيا:** تطابق الالتزام بالنفقة مع القوانين والتنظيمات الجاري بها العمل.

(1) توفيق الحاج إبراهيم، المالية العامة، المؤسسة العامة للمطبوعات، دمشق، 1986، ص 165.

(2) سعاد طبي، الرقابة على ميزانية الجماعات المحلية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، فرع إدارة ومالية، جامعة الجزائر، 2001، ص 39.

**ثالثا:** مراعاة توفر الاعتمادات المالية المرخص بها والاعتماد المالي هو الرخصة القانونية التي تسمح للأعوان المكلفين بالتنفيذ، القيام بالعمليات الموكولة إليهم فعلى الأمر بالصرف عند التزامه بالنفقة أن يستند إلى ذلك الاعتماد المالي المفتوح في حدود الميزانية المخصصة لذلك الغرض (1).

#### رابعا: التخصيص القانوني للنفقة

حيث لا يكفي وجود الاعتماد بل لابد على الأمر بالصرف أن يلتزم بوجه النفقة أي أن يغطي كل اعتماد مفتوح نفقة معينة بأن لا يغطي اعتماد ما نفقة غير مخصصة له.

**خامسا:** مطابقة مبلغ الالتزام للعناصر المبنية في الوثائق المرفقة معه.

**سادسا:** التأكد من وجود التأشيرات و الترخيصات و الآراء المسبقة التي سلمتها السلطة الإدارية المؤهلة قانونا لهذا الغرض إذا ما نص القانون على إلزاميتها، و يتعلق هذا بالخصوص بنفقات الصفقات العمومية التي تلعب فيها لجان الصفقات دورا بارزا بمنح أو رفض التأشيرة.

والملاحظ هنا أن المراقب المالي له وظيفة مزدوجة فهو عضو في لجنة الصفقات التي تختص بالتأشير أو عدم التأشير على قبول الصفقة، كما أنه في ذلك الوقت يراقب النفقات الملتزم بها ويؤشر عليها(2).

ومن هنا نجد بأن المراقب المالي يسعى إلى التأكد من وجود العناصر السابق ذكرها، فإن توافرت أشر بالموافقة على السجل أو الوثيقة المثبتة للالتزام بالنفقة أو يقوم برفض التأشيرة لانعدام العناصر السابقة مع تعليل الرفض في مدة لا تفوق 20 يوم(3).

(1) رضا شلالي، تنفيذ النفقات العامة، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، بن عكنون، الجزائر، 2003.

(2) رضا شلالي، المرجع السابق، ص 33.

(3) المادة 14 من المرسوم 414/92.

ومن كل هذا نجد أن هناك حالات قد يتم فيها رفض التأشير على الالتزام بالنفقة، غير أن هذا الرفض قد يكتسي طابعا مؤقتا كما قد يكتسي طابعا نهائيا (1).

### أولاً: حالات الرفض المؤقت

لقد بينت المادة 11 من المرسوم 414/91 حالات الرفض المؤقت من المراقب المالي على النحو الآتي:

- حالة اقتراح التزام بنفقة لكنه مشوب بمخالفات التنظيم المعمول به غير أنه يمكن تصحيحها.
- عدم كفاية أو انعدام الوثائق المثبتة للالتزام بالنفقة والمطلوبة قانوناً.
- نسيان أحد البيانات الهامة في الوثائق المرفقة للالتزام (2).

### ثانياً: حالات الرفض النهائي

وهي مبنية في المادة 12 من ذلك المرسوم على النحو الآتي:

- عدم شرعية الالتزام بالنفقة لمخالفته للقوانين والتنظيمات الجاري بها العمل.
  - عدم توفر الاعتمادات المالية المفتوحة.
  - عدم تطبيق ملاحظات واقتراحات المراقب المدونة في وثيقة الرفض المؤقت.
- وتعد هذه الحالات من الإجراءات الأساسية والجوهرية التي لا يمكن للأمر بالصرف تصحيحها وهذا لا يمكنه الالتزام بالنفقة و أن يبرر المراقب رفضه (3).

(1) بن داود إبراهيم، مرجع سابق، ص 134.

(2) مادة 11 من المرسوم التنفيذي 414/92.

(3) مادة 12 من المرسوم التنفيذي 414/92.

## المطلب الثاني: آجال أعمال الرقابة المسبقة من المراقب المالي

يشرع المراقب المالي في تفحص ومراجعة كل الوثائق المتعلقة بالنفقة الملتمزم بها والتي قدمها الأمر بالصرف في أجل عشرة أيام اعتباراً من تاريخ استلام مصالح المراقبة المالية لاستمارة الالتزام ويمكن تمديد هذا الأجل إلى عشرين يوماً في حال تعقد الملفات وتطلبها لدراسة ومراجعة مكثفة من المراقب المالي، وهذا ما أكدته المادة 14 من المرسوم التنفيذي 414/92.

أما في حالة الرفض المؤقت والمعلل من المراقب المالي فيتزرب عنها توقف سريان هذه المواعيد<sup>(1)</sup> وطبقاً للمادة 16 من المرسوم السابق يحدد تاريخ اختتام الالتزام بالنفقات حسب نوعها، فإن كانت نفقات بتسيير فاختم الالتزام بها يكون يوم 10 ديسمبر من السنة التي يتم فيها، ويمدد هذا التاريخ إلى غاية 20 ديسمبر من نفس السنة المتعلقة بما يلي<sup>(2)</sup>:

- نفقات التجهيز والاستثمار.
- النفقات التي تصرف بواسطة الإدارة مباشرة.
- القرارات التي تتعلق بتسيير الحياة المهنية للموظفين.
- جداول أجور المستخدمين المؤقتين والمناوبين أي العاملين بالحساب اليومي<sup>(3)</sup>.

وكذلك نصت المادة 9 المعدل والمتمم لأحكام المادة 14 من المرسوم التنفيذي 414/92 يجب أن تدرس وتفحص ملفات الالتزام التي يقدمها الأمر بالصرف والخاضعة للرقابة السابقة في أجل عشرة أيام.

و تنص المادة 11 المعدل والمتمم للمادة 17 من المرسوم التنفيذي 414/92 تبقى تواريخ اختتام الالتزام التي تقوم بها الولاية والبلدية خاضعة لأحكام التنظيمية في تسييرها.

(1) المادة 15 من المرسوم 414/92.

(2) بن داود إبراهيم، المرجع السابق، ص 135.

(3) بن داود إبراهيم، مرجع سابق، ص 135.

غير أنه يمكن في حالة الضرورة المبررة قانوناً، تمديد هذا التاريخ بمقرر من الوزير المكلف بالميزانية<sup>(1)</sup>.

### المطلب الثالث: سلطة التفاوض المخولة للأمر بالصرف والتأشير

رغم الدور الهام الذي يلعبه المراقب المالي في رقابته النفقات الملتزم بها إلا أن هناك حدود تحد من هذا الدور الرقابي ومنها سلطة التفاوض المخولة للأمر بالصرف، حيث يمكن لهذا الأخير تجاوز 3 حالة الرفض النهائي للالتزام بالنفقة ويعطي الأمر للمراقب المالي للتأشير.

وسلطة التفاوض هي إجراء يتم تحت مسؤولية الأمر بالصرف يقوم المراقب المالي بإعداد التقرير المعلل يعلم به الوزير المكلف بالميزانية ويرسل الملف الذي يكون محل التفاوض إلى الوزير أو الوالي أو رئيس المجلس الشعبي البلدي المعني<sup>(2)</sup> وهذا ما أكدته المادة 12: يمكن للأمر بالصرف في حالة الرفض النهائي للالتزام بالنفقة المنصوص عليها في المادتين 6 و 7 و من المرسوم التنفيذي 92-414<sup>(3)</sup> يتغاضى عن ذلك و تحت مسؤوليته بمقرر معلل.

يرسل الملف الذي يكون موضوع التفاوض مباشرة، حسب كل حالة إلى الوزير أو الوالي أو رئيس المجلس الشعبي البلدي.

يقوم الأمر بالصرف بإرسال الالتزام بالنفقة بمقرر التفاوض إلى المراقب المالي قصد وضع تأشيرته مع الإشارة إلى رقم التفاوض وتاريخه، ليقوم المراقب المالي بعدها بإرسال نسخة من ملف الالتزام بالنفقة محل التفاوض إلى الوزير المكلف بالميزانية والذي يجب عليه إرسال نسخة من الملف إلى الهيئات الرقابية المتخصصة.

(1) المواد 9-11 من المرسوم التنفيذي 09-374، ص 5، الممضى في 16 نوفمبر 2009، الجريدة الرسمية، عدد 67

المؤرخة في 14 نوفمبر 2009، المعدل والمتمم المرسوم رقم 414-91، المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.

(2) بن داود إبراهيم، مرجع سابق، ص 135.

(3) المرسوم التنفيذي 92/414.

وهذا طبقا للمادة 13: المعدل والمتمم للمادة 21 من المرسوم التنفيذي 92-414 يجب على المراقب المالي بعد التأشيرة الأخذ بالحسبان إرسال نسخة من ملف الالتزام الذي كان موضوع التغاضي مرفقا بتقرير مفصل إلى الوزير المكلف بالميزانية.

والمادة 14: يرسل الوزير المكلف بالميزانية نسخة من الملف الذي كان موضوع التغاضي إلى المؤسسات المتخصصة في رقابة النفقات العمومية (1).

غير أن لسلطة التغاضي شروطا تؤدي إلى بروز حالات لا يمكن فيها الحصول على التغاضي وهذه الحالات هي:

- عدم توفر الاعتمادات المالية أو انعدامها أصلا.
- عدم توفر صفة الأمر بالصرف القانونية.
- انعدام التأشيرات أو الآراء المسبقة المنصوص عليها في التنظيم المعمول به.
- انعدام الوثائق والسجلات الثبوتية المتعلقة بالالتزام بالنفقة.
- التخصيص غير القانوني للالتزام (2).
- ويجب الإشارة إلى أن حق التغاضي الممنوح للأمر بالصرف، من الأمور التي تحد من فعالية الرقابة السابقة بالرغم من أنها تشكل جزء يسير من المراحل الهامة التي تمر بها حياة النفقة إلا أنه وبعد إفراز الميزانية العمومية يصبح دورها حاسما في نشوء النفقة من عدمه (3).

(1) المواد 13-14 من المرسوم التنفيذي 09-374 السابق الذكر، ص 5.

(2) المادة 18 من المرسوم التنفيذي 92-414.

(3) بن داود إبراهيم، المرجع السابق، ص 135.

## المطلب الرابع: مسؤولية المراقب المالي

نظرا للدور الهام والبارز للمراقب المالي من جهة والدقيق والحساس من جهة أخرى، فإنه يقع عليه حسن سير بمجموع المصالح الموضوعة تحت سلطته ومسؤوليته عن التأشيرات التي يسلمها كما ينقل عبء هذه المسؤولية إلى المراقب المساعد في حدود الاختصاصات التي يفرضها إليه المراقب المالي والمتعلقة بذات الاختصاص أي بأعمال الموكولة إليه والتأثيرات التي يسلمها بعنوان الرقابة المسبقة (1).

إلا أن هذه المسؤولية الواقعة على المراقب المالي تسقط في حالة الرفض النهائي للالتزام بالنفقات حتى وإن استعمل الأمر بالصرف حق التعاضي (2).

كما يقع على عاتق المراقبين الماليين سواء أكانوا رئيسيين أو مساعدين الالتزام بالسر المهني لدى دراسة الملفات والقرارات التي يطلعون عنها، كما توفر الحماية القانونية من كل أشكال الضغوط التي قد تقع عليهم في ممارسة مهامهم خاصة عند توقيعهم على التأشيرات أو بعد رفضهم توقيعها وكذا كل تدخل قد يعيق أداء المهام الموكولة إليهم (3).

وبعنوان الرقابة السابقة على النفقات العمومية المراقب المالي يكون مسؤولا على كافة التأشيرات التي يمنحها كما ينتقل، كما أشرنا سابقا إلى المراقب المساعد في حدود ما يفوضه له من اختصاص.

فتقوم مسؤولية المراقب المالي في حالة رفض التأشيرة على النفقة وعرقلة التنظيمات المتعلقة بالرقابة السابقة وكذلك التأشيرات المرتبطة بشروط غير شرعية (4)، فيكون عرضة لعقوبات ذات طابع إداري ومدني وجزائي إلا أن مسؤوليته ليست كبيرة في تنفيذ النفقة على

(1) بن داود إبراهيم، المرجع السابق، ص 137.

(2) المادة 31-32 من المرسوم التنفيذي 414/92.

(3) نفس المرجع أعلاه.

(4) بن داود إبراهيم، المرجع السابق، ص 136.

عكس المحاسب والأمر بالصرف فعقوبته تكمن في إرجاعه إلى منصبه الأصلي وهذا في حد ذاته لا يشكل عقوبة إلا أن هذه المسؤولية تسقط في حالة الرفض النهائي حتى ولو استعمل الأمر بالصرف حق التغاضي (1).

والملاحظ أن رقابة المراقب المالي تنصب في غالب الأحيان على الجانب الشكلي للالتزام بالنفقة دون أن تتعداها إلى رقابة الملائمة غير أن هذه الفرضية ليست صحيحة دائما ومن هنا يطرح تساؤل مهم أين يجب أن يقف المراقب المالي أو ما هي حدود قانونية أو مشروعية النفقة؟

يشتكى الأمرين بالصرف و المسيرين من المراقب المالي لأنه يتدخل غالبا في ملائمة النفقة، و بذلك يخرج عن حدود صلاحيات المسير أو الأمر مما يعتبر بتسيير مشترك للاعتمادات المالية، كما أن المراقب المالي في كثير من الأحيان يجد نفسه مدفوع متدخل في ملائمة النفقة بسبب دوره في حماية المال العمومي، هذا ما يمنحه رفض منح تأشيرة على الرغم من عدم وجود أسباب الرفض المعروفة، مما يجعله يتدخل بصفة مباشرة أو غير مباشرة في صلاحيات الأمر بالصرف و هذا يؤدي إلى وجود شبه سلطتين في اتخاذ القرار لكن هذا التدخل يسمح للأمرين بالصرف و المسيرين من أن يعلقوا أخطائهم و تقصيرهم يردها إلى تعقيدات المراقب المالي، كما أنها رقابة إنفاق لا تحصيل تنصب على جزء من الميزانية فما يتعلق بالنفقات دون الإيرادات.

وبهذا نصل إلى أن الرقابة الآنية والمستمرة التي تسيير كل من مراحل الإنفاق لا تحصيل تنصب على جزء من الميزانية فما يتعلق بالنفقات دون الإيرادات (2).

(1) المادة 8 من المرسوم التنفيذي رقم 414/92، المرجع السابق.

(2) حشيشة عادل أحمد، أصول المالية العامة، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، (دون تاريخ).

## المبحث الثاني: الرقابة التي يمارسها المحاسب العمومي

طبقاً لأحكام القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية وفقاً للمواد 18 و 22 و 33<sup>(1)</sup> منه أن المحاسب العمومي هو كل شخص معين قانونياً ليقوم بالعمليات المحددة بالمواد سابقة الذكر حيث يشغل في مؤسسة عمومية ذات طابع إداري يسمى عوناً محاسباً أو رئيساً مصلحة المحاسبة<sup>(2)</sup>.

وبالرجوع إلى نص المادتين يمكن ضبط مفهومه بأنه كل شخص مؤهل للقيام بالعمليات التالية:

- 1- تحصيل الإيرادات ودفع النفقات كمرحلة حسابية.
- 2- ضمان دراسة الأموال والسندات والوثائق وكل القيم المكلف بمراقبتها والحفاظ عليها.
- 3- حركة حسابات الموجودات<sup>(3)</sup>.

### المطلب الأول: تعيين المحاسب العمومي

يتم تعيين المحاسب العمومي من طرف وزير المالية الذي يخضع لسلطته جميع المحاسبين العموميين، كما يمكن أن يعتمد محاسبين عموميين آخرين، على أن تحدد كفاءات تعيين المحاسبين عن طريق التنظيم، ويتعين على المحاسب العمومي أن يكتب تأمينا على مسؤوليته المالية، قبل مباشرة وظيفته.

حيث جاء في نص المادة 9 من المرسوم التنفيذي رقم 313/91 المؤرخ في 1991/09/07 على أنه يكون المحاسبون العموميين إما رئيسيين أو ثانويين و يتصرفون

(1) المواد 18-22-33 من قانون المحاسبة العمومية 21-90 المؤرخ في 15-08-1990.

(2) علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006، ص 135.

(3) المادة 33 من قانون رقم 21-90 المعدل و المتمم، المرجع أعلاه.

بصفة مخصص أو مفوض و حددت المادة 10 من نفس المرسوم فئة المحاسبون الرئيسيون بنصها: المحاسبون الرئيسيون هم المكلفون بتنفيذ العمليات المالية(1) .

أما فئة المحاسبين الثانويين فحدده المادة 11 من نفس المرسوم بأنهم: المحاسبون الثانويين الذين يتولون تجميع عملياتهم محاسب رئيسي.

بناء على المادة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 11-331 المؤرخ في 19\09\2011 المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين اعتمادهم يتم تعيين أمين خزانة البلدية، بصفته محاسباً عمومياً من طرف الوزير المكلف بالمالية ويتم هذا التعيين وفق الشروط التالية:  
يعين أمين خزانة البلدية خارج الصنف من بين(2):

- 1- الموظفون الحائزون رتبة مفتش مركزي للخزينة والمحاسبة والتأمينات أو رتبة معادلة والذين يثبتون ثلاث سنوات أقدميه بهذه الصفة أو خمس سنوات أقدميه بإدارة المالية.
  - 2- الموظفون الحائزين رتبة مفتش رئيسي للخزينة والمحاسبة والتأمينات أو رتبة معادلة والذين يثبتون خمس سنوات أقدميه بهذه الصفة أو ثمانية سنوات أقدميه بإدارة المالية.
  - 3- الموظفون الحائزون رتبة مفتش الخزينة والمحاسبة والتأمينات أو رتبة معادلة و الذين يثبتون ست سنوات أقدميه بهذه الصفة أو عشر سنوات أقدميه بإدارة المالية.
- يعين أمين الخزينة البلدية من الصنف الأول و الثاني من بين(3):

- 1- الموظفون الحائزين رتبة مفتش رئيسي للخزينة و المحاسبة و التأمينات أو رتبة معادلة و الذين يثبتون ثلاث سنوات أقدميه بهذه الصفة أو خمس سنوات أقدميه بإدارة المالية.

(1) المادة 9 من المرسوم التنفيذي رقم 113\91 المؤرخ في 07\09\1991 المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين.

(2) المرسوم التنفيذي رقم 326\06 الذي يحدد قائمة المناصب العليا في المصالح الخارجية للخزينة و شروط تعيين فيها و تصنيفها، المادة 6 المادة 7.

(3) المرسوم التنفيذي رقم 326\06، نفس المرجع السابق، المادة 5، 6، 7.

2- الموظفون الحائزون رتبة مفتش الخزينة والمحاسبة والتأمينات أو رتبة معادلة والذين يثبتون خمس سنوات أقدميه بهذه الصفة أو ثمانية سنوات أقدميه بإدارة المالية.

يعين أمين خزينة البلدية من الصنف الثالث من بين:

الموظفون الحائزون رتبة مفتش الخزينة والمحاسبة والتأمينات أو رتبة معادلة والذين يثبتون ثلاث سنوات أقدميه بهذه الصفة أو خمس سنوات أقدميه بإدارة المالية (1).

### المطلب الثاني: الدور المزدوج للمحاسبين العموميين

إن دور المحاسب العمومي لا يقتصر على عملية الدفع المادية فقط، بل يتعداها إلى سلطة التدقيق في صحة النفقة وقانونيتها قبل الدفع المادي، ومن خلال ذلك يتضح أن للمحاسب العمومي صفتين هما:

- صفة المدقق أو الدافع.

- صفة أمين الصندوق (2).

### الفرع الأول: صفة المدقق أو الدافع

في إطار هذه الصفة يصبح المحاسب العمومي مسئولاً عن التنفيذ المادي لدفع بناء على الحوالات المودعة من طرف الأمر بالصرف والمرفق بجمع الأوراق الثبوتية، ويقوم بهذه المهمة المحاسب العمومي أو المفوض عنهما بحسب الحالة.

ويمارس رقابة على صدق وشرعية تصفية كل نفقة ثم دفعها من الصناديق التابعة للخزينة، فإذا تبين عدم قانونية النفقة وجب عليه أن يمتنع عن دفعها، وفي حالة دفعها تثار

(1) علي زغود، المرجع السابق، ص 90.

(2) رضا شلالي، المرجع السابق، ص 45.

مسؤوليته، فمسؤولية المحاسب العمومي كمدقق أو دافع للنفقة تفوق مسؤوليته كأمين صندوق وتقع على عاتق المحاسب العمومي في إطار هذه الصفة التأكد مما يلي:

- 1- أن النفقة عقد ترفق للأحكام القانون المعمول به.
  - 2- أن المعاملة قد اقترنت بتأشيرة مراقب عند النفقات في مرحلتي العقد والصرف.
  - 3- أن التسبب ما يزال متوفرا.
  - 4- أن الاعتماد ما يزال.
  - 5- أن الخدمة قد أدت من قبل أصحاب الاستحقاق<sup>(1)</sup>.
  - 6- عدم وجود معارضة فيما يخص عملية الدفع بمناسبة عملية الدفع قد يلتقي المحاسب العمومي معارضة من صاحب مصلحة مثل دائن المستحق للنفقة والذي له حق الأولوية نظرا لطبيعة دينه ومن أجل ان تكون المعارضة مقبولة يجب إجباريا أن يقوم المحاسب العمومي المختص بدفع محل النزاع أي أن المعارضة التي توجه إلى شخص آخر لا ينتج أي أثر.
  - 7- فيما يخص مدة المعارضة فيجب أن تكون قبل الدفع المادي أي قبل أن يؤشر عليها بأنها صالحة للدفع
  - 8- عليه أن يتأكد أثناء عملية الدفع من حرية الدائن المستحق لدين النفقة، وأنها تمت لحسابه وأنه يتمتع بكامل الأهلية.
- لكن غالبا ما يقوم المحاسب العمومي بتسوية قديمة النفقة مع مستحقاته ولكن هناك حالات الدائن المستفيد لا يستطيع أن يتحصل على النفقة بنفسه، فيقوم بمنع وكالة لشخص آخر لقبض المبلغ وهناك استثناء على هذه القاعدة.

- الدفع الذي يتم لصالح ورثة الدائن مستحق النفقة.

- الدفع الذي يتم للشركة.<sup>(2)</sup>

<sup>(1)</sup>جمال الدين بطاهر، مراقبة تنفيذ النفقات العامة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في الحقوق، فرع إدارة عامة ومالية،

جامعة الجزائر، 2002، ص74.

<sup>(2)</sup>جمال الدين بطاهر، المرجع السابق، ص 76.

## الفرع الثاني: بصفته أمين الصندوق

حيث يقوم المحاسب العمومي بدفع المبلغ المسجل فيأمر الصرف بدون نقص أو تجاوز إلى صاحب استحقاق أو وكيله أو ممثله الشرعي، والحصول من القابض على إيصال مبرر للذمة. وتكون عملية الدفع كمايلي:

1-الدفع نقدا: حتى تتم عملية الدفع من طرف المحاسب العمومي يترتب على مستحق النفقة أن يقدم وصل الدفع، وبالمقابل يصدر له المبلغ المبين على سند الدفع، وفي حالة تقدم الممثل القانوني عن الدائن القبض المبلغ عليه أن يلحق بسند الدفع وكالة تسمح له بتلقي المبلغ.

2-الدفع بالتحويل لحساب بريدي أو بنكي أو حساب خزينة، يقوم المحاسب العمومي بدفع المبلغ المستحق لحساب الدائن المفتوح باسمه في مركز بريدي أو بنكي، ويعتبر هذا الدفع الإجراء الأكثر استعمالاً<sup>(1)</sup>.

3-الدفع بأسلوب المقاصة: ويتم هذا الدفع عندما تكون الهيئة المعنية ويسدد له الباقي (الشخص المعني).

فالمقاصة تتم على مستوى المحاسب العمومي الممثل لدولة وليس على مستوى الشخص الدائن وفقا للمادة 37 من القانون المحاسب العمومي على المحاسب العمومي بعد التأكد من كل الالتزامات والإجراءات، ويقوم بدفع النفقات في ظرف 10 أيام من تاريخ الاستلام للإعادة إرسال الأمر بالدفع لأمر بالصرف وعليه تأشيرة التسديد أي القيام بدفعها.

<sup>(1)</sup> إبراهيم بن داود المرجع السابق، ص 144.

فإذا لم يكن هناك تطابق بين الأمر بالصرف والأحكام الشريعة والتنظيمية المعمول به يقوم المحاسب العمومي بإبلاغ الأمر بالصرف كتابيا برفضه القانوني للدفع في أجل أقصاه 20 يوما ابتداء من يوم تسلمه الأمر بالدفع. (1)

### المطلب الثالث: المجالات الرقابية للمحاسب العمومي

إن مجالات رقابة المحاسب العمومي متعددة، وهي رقابة موائية للرقابة التي يمارسها المراقب المالي على الأمر بالصرف، وتتمثل مجالات رقابة المحاسبة العمومي وفق نص المادة 36 من قانون 21/90 فيما يلي:

1- يراعي المحاسب العمومي مدى مطابقة عملية الأمر بالدفع للقوانين والتنظيمات الجاري بها العمل.

2- التأكد من صفة الأمر بالصرف أو المفوض له، لذا كان من اللازم أن يرسل كل أمر بالصرف قرار تعيينه وعينه من إمضائه للمحاسب العمومي. حتى يتسنى له مطابقتها مع لإمضاء الموجود على الأمر بالدفع وهذا ما جاء في القرار الصادر عن وزير الاقتصاد المؤرخ في 06 جانفي 1991، المبين لكيفية اعتماد الأمرين بالصرف لدى المحاسبين العموميين.

3- كما يراقب المحاسب العمومي شرعية عمليات تصفية النفقات والتي هي من مراحل الإدارية التي يختص بها الأمر بالصرف، ومن خلالها يتم التأكد من أداء الخدمة أي أن (2) الإدارة لا تقوم بالدفع إلا بعدما يتم انجاز العمل المتفق عليه مع الدائن القائم بأعمال.

4- كما يعمل المحاسب العمومي على مراقبة توفر الاعتمادات، أي أن العملية قد تمت وفق الترخيصات الممنوحة في إطار الميزانية.

5- كما يراقب كون آجال الديون المحددة قانون لم يسقط (3).

(1) المادة 5.2 . من المرسوم التنفيذي رقم 93-46 المؤرخ في 6 فيفري 1993، يحدد آجال الدفع و تحصيل الأوامر بإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المنعدمة، الجريدة الرسمية، عدد 9، مؤرخ في 10 فيفري 1993.

(2) ابن داود إبراهيم المرجع السابق. ص. 142.

(3) المادة 162م 150 من قانون البلدية والولاية.

6- ألا تكون الديون محل معارضة وإلا أمتنع المحاسب العمومي عن الدفع إلا بعد حل المنازعات المعروضة<sup>(1)</sup>.

7- الطابع الإجرائي للدفع: أي أن يجرى الأمر بدفع للهيئة الإدارية من الدين القائم عليها نحو الدائن المستحق لمبلغ النفقة.

8- كما يراقب تأشيريات عملية المراقبة المنصوص عليها في القوانين والأنظمة المعمولة بها، كتأشيرة المراقبة المالي وتأشيرة لجنة الصفقات.

9- الصحة القانونية للمكسب الإجرائي: ويقصد من هذا أن الأمر بالدفع والذي سيبرئ ذمة الإدارة يتعلق حقا باسم الدائن الحقيقي، لذا وجب التأكد من العناصر السابقة<sup>(2)</sup>.

إضافة إلى هذا يلتزم المحاسب العمومي في تسير الهيئة أو المصلحة المعين بها بعدة التزامات هي:

- مسك المحاسبة والمحافظة على الوثائق والمستندات المحاسبية المتعلقة بالعمليات المالية بغرض تحديد النتائج عند قفل السنة المالية.

- كما يقوم بإجراء محاسبة تتعلق بالقيم والمستندات التي تعد شهريا والمشملة على مقدار المبالغ التي أنفقت بالمقارنة مع الاعتمادات المسجلة في الميزانية والخاصة بكل فرع وبكل باب ومادة، بالإضافة إلى الأرصدة المتبقية.

- كما يلتزم بإعداد التسيير بعد قفل السنة المالية في 31 ديسمبر خلافا للحساب الإداري الذي يتولى الأمر بالصرف إعداده، ويتضمن حساب التسيير مقدار الاعتمادات المسجلة في الميزانية ومقدار المبالغ المنفقة ثم يرسله إلى وزير المالية أي سلطة الوصاية وكذلك إلى مجلس الأمة<sup>(3)</sup> في الآجال المحددة قانون المادة 60 من الأمر 20/95.

<sup>(1)</sup> المادة 162م 150من قانون البلدية والولاية.

<sup>(2)</sup> رضا شالي المرجع السابق، ص 40.

<sup>(3)</sup> زيوش رحمة، المرجع السابق، ص 81.

«يتعين على كل محاسب عمومي أن يودع حسابه عن التسيير لدى كتابه ضبط مجلس المحاسبة»، وهذا في أجل أقصاه 30 جوان من السنة المالية للميزانية المقفلة فيحين يتم تمديد الأجل إلى الفاتح من سبتمبر فيما يختص حسابات تسيير العون المركزية في الحرفية والعون الجامع في وزارة البريد والمواصلات.

#### المطلب الرابع: مسؤولية المحاسب العمومي وحدد رقابته:

##### الفرع الأول: مسؤولية المحاسب العمومي

من خلال ما جاء به قانون المحاسبة العمومية وكذا المرسوم التنفيذي 312/91.<sup>(1)</sup> يقع على المحاسب العمومي مسؤولية تكاد تكون من نوع خاص لان كل الأخطاء التي تقع تحت إشرافه يكون ملزما بالتعويض عنها من ماله الخاص<sup>(2)</sup> لأن المهمة التي يتولاها صعبة للغاية تتعلق بتسيير أموال عمومية تتطلب الدقة والحذر الكبريين.

وما يثير مسؤولية المحاسب العمومي هو كل إخلال بالتزامات التي تقع على عاتقه والتي ذكرت سلفا، إلا أن الجهة التي يمكنها إقحام وتحريك مسؤولية المحاسب العمومي تتمثل في طرفين وهما الوزير المكلف بالمالية ومجلس المحاسبة وفق نص المادة 46 من قانون المحاسبة العمومي والمادة 02 من مرسوم 312/91.

ووفق نص المادة 08 من ذات المرسوم فانه يمكن للمحاسب العمومي الذي حركت تجاهه المسؤولية على إعفاء جزئي من مسؤوليته طبق للمادة 68 من ق 32/90 التعلق بتنظيم مجلس المحاسبة وسيرة<sup>(3)</sup> ويرسل هذا الطالب الإعفاء الجزئي من المسؤولية إلى مجلس المحاسبة، ويمكن للمحاسب العمومي الذي لم يتقدم بطلبه حتى يستفيد من الإعفاء الجزئي أو تقدم بطلبه لكن تم رفضه بصفة كلية أو جزئية له، أن يطلب من وزير المكلف بالمالية ما

(1) المرسوم التنفيذي 312/91 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 شروط يحدد الأخذ بالمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحسابات .

(2) تنص المادة 03 من المرسوم 372/91 نفس المرجع السابق .

(3) المادة 68 من قانون 32/90 المؤرخ في 04/12/1991 بتنظيم المحاسبة

يسمى بالإبراء الرجائي بعد استشارة لجنة المنازعات، فان منح له هذا الإبراء أزيح عنه عبئ تحمل المبالغ موضوع الإبراء (1).

وهناك إجراء وقائي يتعين على كل محاسب عمومي قبل الالتحاق بوظيفة أن يقوم به وهو اكتساب تأمين يخصه شخصيا ويضمن المخاطر المتعلقة بمسؤوليته والتي تترابط بالمهام المنوطة به، أما عن كيفية هذا التأمين فهو يتم بعقد فردي يكتبه المحاسب العمومي لدى هيئة التأمين، وإما بانضمامه إلى جمعية تعاضدية لمجموعة محاسبين العموميين (2).

وبالتالي إذا اشتمل المحاسب العمومي لأمر التسخير هذا فستبرأ ذمته من أي مسؤولية شخصية أو مالية والملاحظة انه حتى وان كان هناك أمر بالتسخير، فيبقى للمحاسب العمومي سلطة الرفض لصرف النفقة والرفض الامتثال للأمر بالصرف (3)، ولكن يبرر هذا الرفض بأحد الأسباب الآتية :

- عدم توافر أموال الخزينة لسداد هذه النفقات.
- عدم توافر الاعتمادات المالية المخصصة للنفقة الملتزم بها من قبل الدائن المستحق للنفقة.
- انعدام إثبات الخدمة الملتزم بها من قبل الدائن المستحق للنفقة.
- طابع النفقة غير الإجرائي: أي أن النفقة المقررة في آخر الدفع لا تبرئ الهيئة الإدارية من هو على عاتقها.
- انعدام التأشيرة الخاصة بمراقبة النفقات التي تكون من جهة مختصة كالمراقبة المالي، ولجنة الصفقات (4).

(1) المادة 10 من المرسوم 313/91.

(2) ابن داود إبراهيم، المرجع السابق، ص. 146.

(3) المادة 48 من قانون المحاسبة العمومية 21/90 .

(4) ابن داود إبراهيم، المرجع السابق، ص 147.

## المبحث الثالث: الدور الرقابي المندوب الحسابات (محاظ الحسابات)

### المطلب الأول: التعريف بمندوب الحسابات (محاظ الحسابات)

لقد جاء المرسوم رقم 173/70 المؤرخ في 16 نوفمبر 1970 منظمًا لواجبات ومهام مندوبي الحسابات المؤسسات العمومية أو الشبه عمومي إلى غاية 1980 لحين إنشاء المفتشية العامة المالية ومجلس المحاسبة حيث تم إلغاء المرسوم رقم 173/70 سابق الذكر، وعليه أصبح مجلس المحاسبة هو المكلف بمراقبة المؤسسات العمومية<sup>(1)</sup> لكن لم يتم التخلي عن الدور البارز لمحاظ الحسابات حيث جاء قانون المالية لسنة 1985 الذي أصلح إلى حد ما هذه المهنة بنصه في المادة 196، يتم تعيين مندوبي الحسابات لدى المؤسسات التابعة لقطاع العام لدى الشركات التي تملك فيها الدولة أو هيئة عمومية حصة من أموالها ..».

إضافة إلى هذا ادخل المشرع عدة تعديلات على نظام محاظي الحسابات فكانت البداية بإصدار القانون رقم 08/91 المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسب<sup>(2)</sup> ومحاظ الحسابات والمحاسب المعتمد والذي اتبع بالمرسوم التنفيذي رقم 20/92.

وقد عرف هذا القانون الأخير «08/91» محاظ الحسابات في نص المادة 27 بقوله «يعد محاظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات والهيئات المعنية برقابة محاظ الحسابات<sup>(3)</sup> وحسب المادة 22 من القانون رقم 01-10 المؤرخ في 2010/07/29 المتعلق بمهنة الخبير والمحاسب ومحاظ الحسابات والمحاسب المعتمد على انه «كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات

(1) بن داود إبراهيم المرجع السابق، ص 147.

(2) القانون رقم 01/88م/01 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، عدد 02 .

(3) وحمو فايضة النظام القانوني المحاظ الحسابات في الجزائر بحث ماجستير 2002 ص 11 و 13.

المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها للأحكام التشريعية المعمول به»<sup>(1)</sup>. من خلال هذه التعاريف نستخلص أن: محافظ الحسابات هو الشخص المؤهل علميا وعمليا لتدقيق حسابات المؤسسة ويتمتع باستقلالية تامة، ويقوم عادة بتدقيق انتقادي قبل إبداء رأيه في عادلة المركز المالي.

**المطلب الثاني: مهام ومسؤولية محافظ الحسابات**

**الفرع الأول: محافظ الحسابات.**

تتمثل مهام محافظ الحسابات فيما يلي:

- 1- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات المؤسسات والهيئات.
- 2- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في التسيير الذي يقدمه المسكرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
- 3- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسكرين.
- 4- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسات إلى يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي يكون فيها القائمين بإدارة أو المسكرين للمؤسسة والهيئات التي فيها القائمين بإدارة أو المسكرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.<sup>(2)</sup>
- 5- يعلم المسكرين والجمعية العامة أو الهيئة التداولة المؤهلة بكل نقص قد يكشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

(1) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية القانون 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010 العدد 42 المادة 22، ص 7.

(2) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-مرجع سابق المواد 23.24.25 ص 7 .

6- عندما تعد المؤسسة أو الهيئة حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار. ويترتب على مهمة محافظ الحسابات إعداد:

- أ- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون على انتظام وصحة الوثائق وصورتها الصحيحة أو عند الإقصاء رفض المصادق المبرر.
- ب- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء.
- ج- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.
- د- تقرير خاص حول تفاصيل على خمسة تعويضات.
- هـ- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- و- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار (1).

### الفرع الثاني: مسؤولية محافظ الحسابات

هناك 3 أنواع من المسؤوليات وهي:

**أولا المسؤولية المدنية:** تتعدد المسؤولية المدنية بنوعها العقدية أو التقصيرية ضد المحافظ الحسابات يجب توفر ثلاث أركان وهي:

- وصول إهمال وتقصير من جانب محافظ الحسابات في أداء وواجباته المهنية.
- وقوع ضرر أصحاب الغير نتيجة وإهمال وتقصير محافظ الحسابات.
- رابطة سببية بين الضرر والذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير محافظ الحسابات (2).

(1) الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01 المرجع السابق.

(2) يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2000، ص 238.

ثانيا المسؤولة الجزائية: هي التي تتمثل في ارتكاب محافظ الحسابات لبعض التصرفات الضارة بمصلحة المؤسسة عن عمد ومن هذه التصرفات أو الأفعال التي تترتب عليها المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات هي:

- أ- تأمر محافظ الحسابات مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي الإهمال في إدارة المؤسسة.(1)
- ب- تأمر محافظ الحسابات مع مجلس الإدارة من مجال اتخاذ قرارات معنية في ظاهرها أنها في مصلحة المؤسسة ولكن حقيقتها فيها كل الضرر المصلحة المؤسسة أو المساهمين.
- ج- تقديم تقارير غير مطابقة للحقيقة.
- د- إغفال محافظ الحسابات وتغاضيه عن الانحرافات التي ارتكبها بعض مسؤولين في المؤسسة.

هـ- عدم احترام سر المهنة في حالة تسريب أسرار خاصة بالمؤسسة.

**ثالثا المسؤولية التأديبية:** يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

**المطلب الثالث: مجالات تدخل محافظ الحسابات الرقابية:**

يعمل محافظ الحسابات على رقابة ما يلي:

- الشركات التجارية: وهذا ما أبرزه المرسوم التشريعي رقم 08/93 المؤرخ في 25 جانفي - أبريل 1995.(2)

المؤسسة العمومية الاقتصادية، وهذا ما أقرته المادة 17 فقرة من 04/88 المؤرخ التجاري.

- المؤسسات المالية وهذا ما أوضحته المادة 162 من قانون 10/90 المؤرخ في 15 جانفي 1988، المنظمة القانون التجاري.

(1) الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، المرجع السابق ص 07.

(2) الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01، المرجع السابق، المادة 63 ص 10 .

- المؤسسات المالية: وهذا ما أوضحتها المادة 162 من قانون 10/90 المؤرخ في 14 أبريل 1990 المتعلق بالنقد والقرض ويتمتع في هذا الصدد محافظو الحسابات في رقابة الهيئات السابقة بالصلاحيات التالية.

- التأكد من صحة الإحصاءات والحسابات الواردة في المحاسبة العامة هذه المؤسسة.
- متابعة عمليات تنفيذ الميزانيات والحسابات الواردة في المحاسبة العامة لهذه المؤسسة.
- مراقبة العمليات التي يمكن لها تأثير مباشر أو غير مباشر على الهيئة الخاضعة لرقابتهم<sup>(1)</sup> ويتمتع محافظو الحسابات بل الإمكانيات الوسائل لأجل البحث والتحري في عين المكان على الوثائق والدفاتر ولا يلتزم تجاههم بالسر المهني، وعبر الآراء التي يقدمها محافظو الحسابات ملزمة في الأخذ بها من قبل الهيئات الخاضعة لرقابتهم.

#### المطلب الرابع: منهجية مهمة محافظ الحسابات.

قبل أن يصادق محافظ الحسابات بتقنية مهمته عليه أن يجمع بمختلف جوانب عمله، حيث انه يباشر مهمته بإتباع منهجية لا بد من القيام بها وهي التخطيط العملية التدقيق بجمع أدلة الإثبات وإعداد التقرير النهائي الذي يكمل مهمته وهو ما سنتطرق إليه في هذه المبحث.

#### الفرع الأول: التخطيط العملية التدقيق.

يخصص محافظ الحسابات وقتا معيناً للإعداد والتخطيط العملية التدقيق، لأن التخطيط الملائم العمل محافظ الحسابات يساعد في التأكد من أن العناية الملائمة قد أعطيت مجالات هامة في عملية التدقيق، ويساعد على توزيع الأعمال بشكل ملائم<sup>(2)</sup>. على المساعدين وتنسيق العمل الذي يتم من قبل المحافظين الآخرين والخبراء، أن مدى التخطيط يختلف استنادا إلى حجم المؤسسة تعقيدات التدقيق وخبرة محافظ الحسابات مع المؤسسة ومعرفته بطبيعة العمل.

(1) بن داود إبراهيم، المرجع السابق، ص 149 .

(2) محمد السيد سرايا المرجع السابق، ص 305 .

ويعني التخطيط وضع إستراتيجية عامة ومنهج تفصيلي لطبيعة براءات التدقيق المتوقعة وتوقعها ومدتها، ويخطط محافظ الحسابات لتأدية عملية التدقيق بكفاءة وفي الوقت المناسب، ويكون التخطيط واسعاً في حالة ما إذا كان التدقيق يتم لأول مرة (1).

### أولاً: خطة التدقيق

على محافظة الحسابات وضع وتوثيق الشاملة واصفا المدى المتوقع من عملية التدقيق وكيفية تنفيذها وفي الوقت التي يجب أن تحتوي مذكر خطة التدقيق الشاملة على تفاصيل كافية لاسترشاد بها عند وضع برنامج التدقيق، فإن التحديد الدقيق لشكل ومضمون الخطة استناداً إلى حجم المؤسسة، وتعقيدات عملية التدقيق، والمنهجية التقنية الخاصة المستعملة من قبل محافظ الحسابات. (2)

### ثانياً: برنامج التدقيق

يحتاج محافظ الحسابات عند القيام بالتخطيط لعملية تدقيق البيانات المالية إلى تصميم برنامج التدقيق، لذلك يعرف بأنه خطة مرسومة على هذه النتائج التي توصل إليها محافظ الحسابات بعد دراسته وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية وذلك بهدف تدقيق البيانات المالية (3).

ويمكن أن يعد برنامج التدقيق المكتوب في شكل عام لأية عملية تدقيق الحسابات لأي مؤسسة بغض النظر عن حجمه، وإن كان بعض المحافظين يرون أنه ليس من الضروري إعداد برنامج تدقيق الحسابات رسمية بالنسبة لفحص المؤسسات الصغيرة، إلا أن هناك اتفاق عام بين المحافظين على أن البرنامج الرسمي، ويكون أمراً ضرورياً بالنسبة لعمليات التدقيق الحسابات الكبيرة، ومساعدة هذا البرنامج على رقابة العمل وتحديد المسؤولية وتوفير ضبطاً

(1) حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي أساسيات التدقيق في ظل معايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 1999 .

(2) مدونة صالح محمد القرا / <http://www.sqarra.wordpress.com/>

01 : 200.11/03/2012.13 . Isqs

(3) أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق وللتأكد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 272.

تلقائياً للأخطاء الممكنة، وهو بمثابة لموازنة التقديرية لعملية الفحص فهو يخدم كموجه وكمرشد لأداء الفعلي، ويجب أن يكون مكتوباً على الآلة الكاتبة وموقعا من محافظ الحسابات، الذي قام بإعداده. (1)

### ثالثاً: أوراق العمل.

تعرف أوراق العمل على أنها لسجلات التي يحتفظ بها محافظ الحسابات والتي تشمل الإجراءات التي تم تطبيقها والمعلومات التي تم الحصول عليها والاستنتاجات ذات الصلة التي تم التوصل إليها خلال أداء عملية التدقيق.

الهدف منها العمل على مساعدة محافظ الحسابات على تقديم تأكيد مناسب بأن التدقيق قد تم أدائه وفقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها. توفر أوراق العمل التي تتعلق بالمراجعة القوائم المالية، أساساً للتخطيط، سجلاً للأدلة التي تم جمعها ونتائج الاختبارات، بيانات تحدد نوع تقرير التدقيق الملائم. (2)

وتتكون أوراق العمل من ملفين رئيسيين ملف دائم و ملف سنوي.

أ- **الملف الدائم:** يحتوي هذا الملف على عموميات حول المؤسسة، وثائق تتعلق بنظام الرقابة الداخلية، الحسابات السنوية والتقارير، التحاليل الدائمة للحسابات، كل ما يتعلق بالجانب الضريبي والاجتماعي والقانوني، والخصوصيات الاقتصادية.

ب- **الملف السنوي:** يحتوي هذا الملف على مصادقات العملاء وشهادات البنوك، برنامج التدقيق، أي بيانات خاصة بتحليل الحسابات المختلفة، البيانات المستخرجة من العقود والمحاضر والارتباطات الحسابات الختامية، ويجب أن تكون المعلومات سرية. (3)

(1) محمد السيد سرايا أصول، قواعد المراجعة والتدقيق دار المعرفة، الإسكندرية، مصر، 2002 .

(2) المرجع السابق، ص 301.

(3) محمد السيد سرايا، المرجع سابق، ص 304.

الفرع الثاني: تجميع أدلة الإثبات.

أولاً: طبيعة أدلة الإثبات.

تعددت التعاريف التي تناولت تعريف الأدلة لكنها جميعها تشترك في أنها «حصول محافظ الحسابات على أدلة تمكنه من استخلاص وأي في محاييد على القوائم المالية التي يقوم بتدقيقها»<sup>(1)</sup>.

وعلى الدليل أن يتضمن درجة عالية من الإقناع، حيث يمكن القول أن أدلة الإثبات تدعم رأي محافظ الحسابات في القوائم المالية.

تنقسم بصفة عامة إلى قسمين الأول يشتمل على البيانات المحاسبية الأساسية، أما الثاني فيتضمن كل المعلومات الإثبات الأخرى.

ويجب على المحافظ الحسابات الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لكي يستطيع أن يتوصل إلى استنتاجات معقولة من خلال مزيج مناسب من اختبارات الرقابة الإجراءات الجوهرية وتشمل البيانات المالية<sup>(2)</sup>.

ثانياً: كفاية وملائمة أدلة الإثبات:

يقصد بها حجم الأدلة أو كمية الأدلة التي يجمعها محافظ الحسابات لتدعيم رأيه ويتم قياسها بحجم العينة التي يختارها حيث توجد علاقة طردية بين العينة وكفاية الأدلة.

أما الملائمة يقصد بها القياس النوعي لأدلة الإثبات ومدى صلتها باختبار المحافظ الحسابات الإجرائية معينة نساغده على تحقيق خاصية أو الأكثر من خصائص الدليل الملائم، ولكي يتصف دليل ما بأنه ملائم يجب ان تتوفر فيه الشروط التالية:

1- تناسب الدليل مع الهدف.

2- أن يكون مصدر الدليل مستقل.

<sup>(1)</sup> يوسف محمود جربوع المرجع السابق، ص 174 .

<sup>(2)</sup> رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، ص 174، 173،

- 3- أن تكون الرقابة الداخلية في المؤسسة فعالة.
- 4- أن يحصل محافظ الحسابات على دليل مباشرة.
- 5- أن يكون مصدر الدليل من قبل أشخاص مؤهلين لقيام بذلك.
- 6- أن يكون توقيت الحصول على الدليل ملائماً، سواء في ما يتعلق بجمعه أو الفترة الزمنية التي تغطيها أعمال التدقيق.
- 7- أن يأخذ محافظ الحسابات الأثر المشترك لهذه الشروط. (1)

### ثالثاً: إجراءات الحصول على أدلة الإثبات.

يحصل محافظ الحسابات على أدلة الإثبات بموازنة لكل من الإجراءات مادي الالتزام وإجراءات الحصول على أدلة الإثبات الآتية:

- أ- **الفحص المادي:** هو اختبار السجلات والمستندات والأصول الملموسة ويوفر ذلك أدلة تختلف في درجة الاعتماد عليها بحسب طبيعتها ومصدرها، ويوفر هذا الفحص دليلاً يمكن الاعتماد عليه، وهو وسيلة موضوعية للتحقق من المزاعم حول كل من مقدار وصف الأصل. كما انه في بعض الحالات يفيد في تقييم الجودة أو الحالة التي عليها الأصل. (2)
- ب- **المصادقات:** هو الحصول على معلومات سليمة من أشخاص ذوي معرفة سواء من داخل المؤسسة أو من خارجها، ونظراً لأنه يتم الحصول على المصادقات من مصدر مستقل عن محافظ الحسابات، وينضّر إليها على أنها دليل قوي ويستخدم كثيراً بواسطة المحافظين. وتحدد ثلاثة أنواع من المصادقات يمكن المحافظ الحسابات استخدامها، ويتمثل النوع الأول في المصادقة الإيجابية مع طلب معلومات من المصادق والتي يتم من خلالها طلب من الشخص بعد الرد عليها في كافة الأحوال. (3)

(1) حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، المرجع السابق، ص 326.

(2) محمود محمد عبد السلام البيومي، المحاسبة و المراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية. منشأة

توزيع المعارف، الإسكندرية، مصر 2003، من 185، 186 .

(3) أحمد حلمي جمعة، المرجع السابق، ص 315

والنوع الثاني في المصادقة الإيجابية مع تضمينها معلومات يجب المصادقة عليها، أما النوع الثالث في المصادقة السلبية ويتم فيها الطلب من المستلم أن يرد فقط في حالة عدم صحة المعلومات. وتعد أقل صلاحية من المصادقات الإيجابية.

ج- التوثيق: يتمثل في قيام محافظ الحسابات بفحص مستندات ودفاتر العمل التي تدعم المعلومات المدرجة بالقوائم المالية. للإشارة بأن قد تم بطريقة منظمة ويستخدم كنوع من الأدلة الأكثر إقناعاً.

د- الملاحظة: تكون الملاحظة من مشاهدة عملية أو إجراء يتم إدارة من قبل آخرين، توفر الملاحظة أدلة التدقيق بشأن أداء عملية أو إجراء<sup>(1)</sup> إلى جانب الاستفسار، إعداد الاحتساب والإجراءات الداخلية.

### الفرع الثالث: إعداد التقارير.

هو آخر مرحلة من مراحل محافظ الحسابات في عمله والذي يعبر عن وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلاً لإبداء رأي فني محايد عن ما إذا كانت البيانات المالية التي أعدتها المؤسسة تعطي صورة صحيحة عادلة عن المركز المالي لها ونتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق.<sup>(2)</sup>

(1) المرجع نفسه، ص 315 .

(2) أحمد حلمي جمعة، المرجع السابق، ص 450 .

# الفصل الثاني:

نظام الرقابة

الخارجية على

الإنفاق العام

**تمهيد:**

تسمى بالرقابة الخارجية، لكونها يفترض أن تقوم بها هيئات عليا مستقلة عن الجهات الخاضعة للرقابة، وعادة ما يحدد إطار عمله القانون، وهو يشمل كل ما يتعلق بالمال العام، كما يمكن أن ينص على تأسيسها الدستور. وتتمثل رقابة الخارجية في متابعة كفاءات تنفيذ القوانين والتنظيمات من طرف الإدارة المعنية.

من خلال هذا الفصل سنتطرق إلى أساليب لرقابة الخارجية من خلال دراسة برقابة مجلس المحاسبة ورقابة المصالح الوزارية، الرقابة السياسية ورقابة اللجان الصفقات العمومية.

## المبحث الأول: رقابة مجلس المحاسبة.

قبل الاستقلال كان النظام الرقابة المالية المطبق في الجزائر. النظام الفرنسي أين كانت جميع الكيانات العمومية تخضع لرقابة مجلس المحاسبة الفرنسي. وبعد الاستقلال تم إنشاء مجلس المحاسبة بتولي المهام الرقابية في مجال الرقابة على المالية العامة.

ولتمكينها من معرفة دور مجلس المحاسبة في مجال الرقابة. والذي يعد مؤسسة دستورية، تم تأسيسه بموجب القانون رقم 80-05 المؤرخ في 1/03/1980<sup>(1)</sup>.

نتطرق إلى اختصاصاته ومجالات رقابته والقرارات الصادرة عنه ومراجعتها وكذا نتائجها الإدارية من خلال هذا المبحث الذي قسم إلى أربع مطالب لدراسة كل نقطة على حدا.

### المطلب الأول: مجالات اختصاصات مجلس المحاسبة

لقد أسندت إلى مجلس المحاسبة اختصاصات واسعة وسميت بالصلاحيات القضائية والصلاحيات الإدارية بحيث يختص مجلس المحاسبة بمجموعة من المصالح والهيئات. (2) وهي مصالح الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات المرافق العمومية باختلاف أنواعها التي تسري عليها المحاسبة العامة والمرافق العامة ذات الطابع الصناعي والتجاري والمؤسسات والهيئات العمومية التي تمارس نشاطا صناعيا وتجاريا أو ماليا والتي تكون أموالها أو مواردها أو رؤوس أموالها كلها ذات طابع عمومي (3).

- تسير الأسهم العمومية في المؤسسات والمرافق والهيئات مهما كانت وضعيتها القانونية على أن يكون للدولة فيها فقط قسط من رأس المال.

- الهيئات التي تسير النظم الإلزامية للتأمين والحماية الاجتماعيين.

(1) القانون رقم 80-05 المؤرخ في 1/03/1980. يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة. الجريدة الرسمية، العدد 10، 1980.

(2) المادة 07 و12 من الأمر 20/95.

(3) بن داود إبراهيم، المرجع السابق ص 157.

- مراقبة استعمال المساعدات المالية الممنوحة من الدولة أو الجماعات المحلية أو المرافق العمومية أو من أي هيئة أخرى خاضعة للمحاسبة العمومية.

- مراقبة استعمال الموارد التي تجمعها الهيئات التي تلجأ إلى التبرعات العمومية من أجل دعم القضايا الإنسانية والاجتماعية والعلمية. (1)

وطبقا للمادة 14 من الأمر 20/95. فإن مجلس المحاسبة مارس رقابته استنادا للوثائق والسجلات المقدمة له كماله أن يجري رقابته بالمعينة في المكان أو بطريقة فجائية أو بعد التبليغ ويتمتع في هذا الصدد بحق وصلاحيات التحري، ويستثنى من رقابته أو أي تدخل منه في إدارة أو تسير الهيئات الخاضعة لرقابة التحري (2).

وقد وسع الأمر 10-02 من صلاحيات مجلس المحاسبة وبهذه الصفة يدقق في شروط استعمال وتسيير الموارد والوسائل المادية والأموال العمومية والأموال العمومية من طرف الهيئات التي تدخل في نطاق اختصاصه ويتأكد من مطابقة عملياتها المالية والمحاسبة للقوانين والتنظيمات المعمول بها. (3)

ويستشار مجلس في المشاريع التمهيدية السنوية للقوانين المنتظمة ضبط الميزانية. وترسل الحكومة التقارير التقييمية التي يعدها المجلس لهذا الغرض بعنوان السنة المالية المعنية، إلى الهيئة التشريعية، مرفقة بمشروع القانون الخاص بها وتهدف توصيات مجلس المحاسبة زيادة على ذلك إلى تدعيم آليات حماية الأموال العمومية والأموال العمومية ومكافحة كل أشكال الغش والضرر بالخزينة العمومية، أو بالصالح والهيئات العمومية الخاضعة لرقابته (4).

(1) بن داود إبراهيم المرجع السابق ص 157.

(2) المادة 14 من الأمر 20/95، المرجع السابق.

(3) الأمر رقم 02/10 المؤرخ في 26-08-2010؛ المعدل والمتمم للأمر 20-09-2010 المعدل والمتمم للأمر 20-95

المتعلق بمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية العدد 50، الصادرة في 01-09-2010، المادة 03.

(4) مراد بن عيسى المرجع السابق ص 116.

### المطلب الأول: الأطر الرقابية لمجلس المحاسبة.

لمجلس المحاسبة طبقا للمادة 55 من الأمر 20/59 أربع أطر لممارسة عمله<sup>(1)</sup>.

#### الفرع الأول: حتى الاطلاع وسلطة التحري.

1- يحق له الاطلاع على كل الوثائق والمستندات والدفاتر التي تسهل له مهنته الرقابية على العمليات المالية ومحاسبة.

2- له السلطة التحري بغية الاطلاع على الأعمال الإدارية والمؤسسات القطاع العام.

3- كما لقضاة مجلس المحاسبة حتى يدخل المعاينة لكل محلات الإدارات والمؤسسات الخاضعة لرقابة مجلس المحاسبة.

4- كما له السلطة الاستماع إلى عون في الهيئات الإدارات العمومية.

5- له سلطة الاطلاع على النصوص المرسله إليه ذات الطابع التنظيمي الصادرة عن

إدارات الدولة والتي تتعلق بالتنظيم المحاسبي والمالي والإجرائي في تسيير الأموال العمومية.

6- ويحق له الاستعانة بخبراء ومختصين للأجل دعم مهامه ومساعدته ويستوجب على

المحاسب العمومي وضع لدى كتابة ضبط المجلس حسابه عن التسيير برفقة المستندات

الثبوتية لذلك وهذا في آجال قانونية تحت طائلة العقوبات.<sup>(2)</sup>

#### الفرع الثاني: رقابة نوعية التسيير

إن المجلس المحاسب يعمل أيضا على مراقبة عمل الهيئات والمصالح العمومية الخاضعة

للمراقبة<sup>(3)</sup> ويعمل على تقييم استعمالها للموارد والوسائل المادية والأموال العمومية وتسييرها في

إطار الاقتصاد والفعالية والنجاعة استنادا للأهداف والمهام الموكلة لها كما، يقيم فعالية النظام

الرقابي لهذه الهيئات.

(1) المادة 55، من الأمر 20/59 المرجع السابق .

(2) بن داود إبراهيم ، المرجع السابق ، ص 158 - 159.

(3) قرار مجلس المحاسبة رقم 05 المؤرخ في 31 ديسمبر 2000 الصادرة عن الغرفة الأولى المتعلقة بمراجعة حسابات التسيير، مجموعة من الهيئات العمومية.

كما يقوم المجلس المحاسب بالتأكد من مدى توفر الشروط المطلوب لمنع واستعمال الإعلانات والمساعدات التي تمنحها الدولة أو أحد الهيئات أو المصالح العمومية التابعة لها وبعد إنهاء المجلس لمهامه الرقابية واختتام أعماله يقوم بوضع تقارير المصالح والهيئات المعنية أو إلى سلطاتهم الوصية والسامية حتى تتمكن هذه الأخيرة من الرد وتقديم ملاحظاتهم في الآجال التي تكون مجلس المحاسبة قد حددها سابقا. (1)

### النوع الثالث: رقابة الانضباط في مجال في مجال تسيير الميزانية والمالية.

إذا شكلت مخالفة أو خطأ خرقا صريحا للقواعد المتعلقة بقواعد الانضباط في مجال الميزانية والمالية، وألحقه أضرارا. (2)

بالخزينة العمومية للدولة وهيئة عمومية وهنا المجلس المحاسب الاختصاص في تحميل أي مسير أو عون تابع للمؤسسة أو المرافق أو الهيئات العمومية الخاضعة لرقابة المسؤولية عن ذا الخطأ. من خلال توقيع غرامات مالية لا يتعدى قيمتها المرتب السنوي للعون المعني، وكذا معاقبة كل عون أو مسير ومسؤول يتهاون في أداء التزاماته بغرض كسب مالي لمصلحته الشخصية فإن تم الكشف عن مخالفة يوجه رئيس الغرفة تقريرا مفصلا إلى رئيس المحاسبة قصد تبليغه إلى الناظم العام والذي بدوره إما يقوم بحفظ الملف بموجب قرار معطل<sup>(3)</sup> إذا لم يكن هناك مجال للمتابعة وإما أن يقوم بالمتابعة ويرسل استجابته كتابيا مع الملف إلى رئيس المحاسبة قصد فتح التحقيق.

فيقوم مجلس المحاسبة بتعيين مقرر من بين المستشارين لدراسة الملف ويحرر، في الختام تقريره ويرسله إلى رئيس مجلس المحاسبة بغية تبليغه إلى الناظم العام. فإن كان الملف محل متابعة يستدعي الشخص المعني بذلك (المعني بالمتابعة) برسالة موصى عليها من رئيس غرفة الانضباط يتم الفصل في القضية بعد الاستماع له والنظر في الاستنتاجات والبت بالأغلبية

(1) بن داود إبراهيم المرجع السابق، ص 160.

(2) المادة 101 من الأمر 20/95، المرجع السابق.

(3) قرار حفظ ملف صادر عن الناظم العام تحت رقم 03 والمؤرخ في 03 نوفمبر 2002.

أصوات أعضائها وترجيح صوت لرئيس من خلال علنية بموجب قرار يوقعه رئيس الجلسة والمقرر وكاتب الضبط ويبلغ إلى الناظم العام والشخص محل المتابعة<sup>(1)</sup>.

**الفرع الرابع: مرجعة حسابات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين.**

**المادة 02 من المرسوم التنفيذي 56/96<sup>(2)</sup>** والتي تنص على الأمرين بالصرف وكذا المحاسبين العموميين ملزمون بأداء حساباتهم لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة، والذي يقوم بدوره بمراجعة تلك الحسابات ويدقق في صحة العمليات ومدى تطابقها مع النصوص والتنظيمات المعمول بها.

يعين مقرر يكلف بإجراءات التدقيق والمراقبة لمراجعة حسابات التسيير والوثائق الثبوتية الخاصة بها ويرسل التقرير من رئيس الغرفة إلى العام الذي بدوره يقدم استجابة ليعرض الملف للمداولة للبت فيه إما بقرار نهائي أو مؤقت ويبلغ لقرار المؤقت ويبلغ القرار المؤقت إلى المحاسب لتمكينه من الرد لإبراء ذمته ويرسله إلى مجلس المحاسب مرفق بالوثائق الثبوتية ثم يعاد إلى الناظم العام فيحدد تاريخ الجلسة للبت نهائيا في الملف بالأغلبية الأصوات بقرار نهائي ويبلغ إلى العام والمحاسبين والأعوان المعنيين والى الوزير المكلف بالمالية<sup>(3)</sup>.

**المطلب الثالث: طرق الطعن في القرارات الصادرة عن مجلس المحاسبة.**

في حالة الحكم بالعقوبة أجاز القانون حق الطعن في قرارات مجلس المحاسبة ويقوم ذلك

أمام نفس المجلس ويتم من خلال الطرق التالية:<sup>(4)</sup>

(1) بن داود إبراهيم المرجع السابق، ص 162.

(2) المادة 02 من المرسوم التنفيذي 56/96 المؤرخ في 22 يناير 1996، يحدد الأحكام المتعلقة بتقديم الحسابات إلى مجلس المحاسب عدد 06.

(3) بن داود إبراهيم، المرجع السابق ص 163.

(4) علي زغدود، المرجع السابق ص 172.

### الفرع الأول: المراجعة

حيث يمكن للقرارات التي يصدرها مجلس المحاسبة محل مراجعة وذلك بطلب يقدمه الشخص المعني أو السلطة السلمية أو الوصية عنه أو من قبل الناظم لعام بمجلس المحاسبة.(1)

كما يمكن أن تكون المراجعة تلقائية من قبل الغرفة أو الفرع الذي أصدر القرار وتكون المراجعة لأسباب متعددة أهمها الخطأ أو الإغفال أو التزوير أو ظهور عناصر جديدة تبرر ذلك ويستلزم طلب المراجعة اشتغال الوقائع والأسباب التي تم الاستناد إليها بالإضافة إلى الوثائق والمستندات الثبوتية، يتم توجيه طلب المراجعة إلى رئيس مجلس المحاسبة في أجل أقصاه سنة واحدة من تاريخ تبليغ القرار موضوع الطعن ويقوم رئيس الغرفة أو الفرع بتعيين قاضي يتولى دراسة ملف طلب المراجعة ليقدم بآرائه إلى الناظم العام الذي بدوره يقدم ملاحظاته لثم تحديد الغرفة أو الفرع المختص بالنظر في طلب المراجعة وتحديد تاريخ الجلسة(2).

### الفرع الثاني: الاستئناف

هناك طريق آخر لمواجهة قرارات مجلس المحاسبة وهو الاستئناف(3) حيث أن كل قراراته قابلة للاستئناف من قبل الشخص المعني أو السلطة السلمية أو الشخصية عنه أو الناظم العام في أجل شهر من التبليغ القرار المطعون فيه ، ويتم إيداع عريضة الطعن لدى كاتبه ضبط مجلس المحاسبة.

يتم دراسة الاستئناف بتشكيلة كل الغرف مجتمعه عدا الغرفة المصدرة للقرار محل الاستئناف ويتم الفصل فيه بموجب قرار ويتم تحديد الجلسة من قبل رئيس مجلس المحاسبة

(1) المادة 102، من قانون 20/95.

(2) بن داود إبراهيم، المرجع السابق، ص 164 .

(3) المادة 07 من قانون 20/95.

ويبلغ الشخص المستأنف بذلك عدما يقدم المقرر يقرره ويقدم الناظم العام ملاحظاته المكتوبة، ويتم اتخاذه القرار بأغلبية الأصوات.

### الفرع الثالث: الطعن بالنقض

بالإضافة إلى الطريقتين سالفتي الذكر يمكن الطعن بالنقض في قراراتها مجلس المحاسبة الصادرة عن تشكيلة كل الغرف مجتمعة أمام المحكمة العليا من طرف الشخص المعني أو الممثل القانوني أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية أو السلطات السلمية أو الوصية أو من الناظم العام وذلك طبقاً للأحكام الواردة في القانون الإجراءات المدنية (1) ويجب أن ينصب الطعن أما على سبب عدم اختصاص أو على مخالفة القانون أو عدم احترام قواعد الإجراءات المعمول بها أمام مجلس المحاسبة أو في حالة نقض القرار تحال القضية من جديد على تشكيلة خاصة للفصل فيها من جديد وعنه رفض الطعن أن تكون قرارات مجلس المحاسبة محل لطلب العفو لدى رئيس الجمهورية (2).

### المطلب الرابع: النتائج الإدارية لعمل مجلس المحاسبة.

يختص مجلس المحاسب في مجال عمليات الرقابة التي يقوم بها بوضع مجموعة من التقارير تتمثل فيما يلي:

**أولاً مذكرة التقييم:** بعد إجراء عملية مراقبة نوعية التسيير يقوم مجلس المحاسبة بإعداد تقييم نهائي يتضمن كل التوصيات والاقتراحات بغرض تحسين فعالية ومردودية الهيئات والمصالح العمومية الخاضعة للرقابة ويرسلها أيضاً مسؤولي هذه الهيئات والى الوزراء والسلطات الإدارية المعنية وهذا ما نصت عليه المادة 73 من الأمر 20/95 (3)

**ثانياً الإجراء المستعجل:** والذي من خلاله ينظر رئيس مجلس المحاسبة ويطلع السلطات السلمية أو الوصية أو كالسلطة معنية إذا ما تطلب الأمر ذلك.

(1) المادة 110 من قانون 20/95.

(2) علي زغدود، المرجع السابق، ص 173.

(3) المادة 73 من الأمر 20/95.

ثالثا المذكرة المبدئية: وبموجبها يقوم رئيس مجلس المحاسبة بالاطلاع السلطة المعنية بالنقائض المسجلة في النصوص المتعلقة بشروط استعمال وتسيير وتقدير ومراقبة أموال الهيئات والمصالح العمومية الخاضعة لرقابته<sup>(1)</sup>.

رابعا التقرير المفصل: يسجل فيه كل الوقائع التي يمكن أن توصف بالوصف الجزائي والتي لاحظها مجلس المحاسب أثناء ممارسة رقابته، يوجه الناظم العام هذا التقرير إلى وكيل الجمهورية المختص إقليميا مصحوبا بمجمل الملف.

خامسا التقرير التقييمي حول المشروع التمهيدي لقانون ضبط الميزانية: ترسل الحكومة هذا التقرير بعد أن يقوم بإعداد مجلس المحاسبة إلى الهيئة التشريعية مرفقا بمشروع القانون المرتبط به.

سادسا التقرير السنوي: يعد مجلس المحاسبة تقريرا سنويا ويرسله إلى رئيس الجمهورية<sup>(2)</sup> يبين التقرير السنوي المعاينات والملاحظات والتقييمات الناجمة عن أشغال وتحريات مجلس المحاسبة مرفقة بأراء وردود المسؤولين والممثلين القانونيين والسلطات الوصية المعنية ويتم نشر هذا التقرير السنوي في الجريدة الرسمية<sup>(3)</sup>.

وترسل نسخة من هذا التقرير إلى الهيئة التشريعية وبهذا يتعين في الأخير على السلطات الإدارية وعلى مسؤولي الهيئات التشريعية الخاضعة للرقابة اطلاع مجلس المحاسبة بالنتائج المترتبة عن رقابته وكمثال عن هذه التقارير نجد تقرير سنة 1995 الذي تضمن مراقبة 85 هيئة إدارية وكذا التحقيق في الإجراءات وتبليغ 122 حكم أصدرهم المجلس وتنفرع هذه الأحكام على نحو 63 مذكرة تقييم حول ظروف التسيير و21 قرار تبرئة ذمة نو07 قرارات وضع في حالة مدين و12 قرار رفض حسابات<sup>(4)</sup>.

(1) مطبوعة صادرة عن المحاسبة دون تاريخ الصدور ص 12.

(2) تقرير مجلس المحاسبة المؤرخ في 28 فبراير 1999، عدد من الجريدة الرسمية لسنة 1999.

(3) تقرير مجلس المحاسبة، المرجع السابق نفسه.

(4) ين داود إبراهيم، المرجع السابق، ص 167.

## المبحث الثاني: رقابة لجان الصفقات العمومية على النفقات العامة

نظرا لخصوصية الصفقات العمومية ولأهميتها في الاقتصاد الوطني فهي تخضع لرقابة دخولها حيز التنفيذ وأثناء تنفيذها وبعده.

وأبرز أوجه الرقابة المفروضة على الصفقات العمومية هي الرقابة الخارجية والمنظمة بموجب المادة 12 من قانون الصفقات العمومية<sup>(1)</sup>.

وتتمثل هذه الرقابة في لجان تتولى رقابتها وهي ثلاث لجان، اللجنة الوطنية لمراقبة الصفقات العمومية، واللجنة الوزارية، وكذلك اللجنة الولائية واللجنة البلدية.

### المطلب الأول: اللجنة الوطنية لمراقبة الصفقات العمومية

تنص المادة 127 من المرسوم الرئاسي 02-250 على المحاور الكبرى لاختصاصات اللجنة الوطنية للصفقات بقوتها لتتمثل اختصاصات اللجنة الوطنية للصفقات فيما يأتي:<sup>(2)</sup>

- تساهم في برمجة الطلبات العمومية وتوجيهها طبقا للسياسة التي تحددها الحكومة.

- تساهم في اعداد تنظيم الصفقات العمومية.

- تراقب صحة وإجراءات إبرام الصفقات ذات الأهمية الوطنية.

ويمكن القول أن اللجنة الوطنية هي هيئة متخصصة في مراقبة كافة العقود ذات الأهمية

الوطنية والمحلية ولاسيما تلك المتعلقة بإنجاز الاستثمارات المخططة.<sup>(3)</sup>

ويمكن دراسته اختصاصات هذه اللجنة من خلال 3 مجالات وهي: مجال برمجة الطلبات

العمومية وتوجيهها، وفي مجال التنظيم، وفي مجال الرقابة.

(1) المرسوم الرئاسي 250/02 المؤرخ في 24 جويلية 2002 المنظمة لتنظيم الصفقات العمومية عدد 52، المعدل والمتمم

بالمرسوم الرئاسي 30/03 المؤرخ في 11 سبتمبر 2003، عدد 55.

(2) المادة 127 ، نفس المرجع أعلاه.

(3) أحمية سليمان، النظام القانوني للعقود المبرمة و تطبيقاتها في التشريعية الجزائري، رسالة ماجستير 1988 ص 2.3 .

### أولاً: في مجال برمجة الطلبات العمومية وتوجيهها:

في إطار التعبير عن حاجات المجتمع العامة حول اللجنة الوطنية بعد القيام بدراسات فنية للطاقت الموجودة على مستوى الوطني، إصدار توصيات في إطار تحسين استغلال الطاقات الوطنية، في الإنتاج والخدمات، لأنه من بين الأهداف التي يبني عليها النظام الرقابي هو تحقيق الاقتصاد والاكتشاف الأخطاء أو الانحرافات التي ترتب عليها زيادة التكاليف في التنفيذ، خاصة ما كان منها غير معبر عن الحاجات العامة(1).

ويتم العمل اللجنة في إطار ترشيد الطلبات العمومية وتوحيد أنماطها لكي لا يظهر اختلال بين أي جهة من الجهات الوطن في إطار إشباع الحاجات العامة لان الصفة العمومية تعتبر احد أهم مجالات النهوض بالتنمية الوطنية مرورا بالتنمية المحلية.

### ثانياً: في مجال التنظيم:

تعتبر مصدر هاما من مصادر تنظيم موضوع الصفقات. ع. حيث ترتقي آراءها ومقرراتها إلى درجة التنظيم ويمكن لها أن تقترح أو تشترك في تطبيق أي إجراء يحسن ظروف إبرام أو تنفيذ الصفة وكذا أن تفحص دفاتر الأعباء العامة وكذا دفاتر الأحكام المشتركة ونماذج الصفقات النموذجية الخاصة بالاستغلال واللوازم والدراسات قبل المصادقة عليها(2).

وبالنسبة للصفقات التي تدخل في اختصاصها ترد اللجنة على الطعون المرفوعة من المعارضين المحتجين على اختيار المصلحة المتعاقدة في إطار المناقصة(3).

(1) رمضان محمد، الرقابة على أداء الجهاز الإداري ندار النهضة العربية بيروت، 1998 ص 2.3.

(2) قدوح حماسة ، عملية إبرام الصفقات العمومية في القانون الجزائري ديوان المطبوعات الجامعية ، 2004 ، ص 58-59.

(3) المادة 2 من قرار وزير المالية المتعلق بالنظام الداخلي للجنة الوطنية للصفقات العمومية .

### ثالثا: في مجال الرقابة:

وتتولى اللجنة الوطنية للصفقات البث في كل الصفقات الآتية:

- الأشغال التي يفوق مبلغها 250 مليون دينار جزائري بالإضافة إلى كل ملحق بهذه الصفقة.
- اللوازم التي يفوق مبلغها 100 مليون دينار جزائري بالإضافة إلى كل ملحق بهذه الصفقة.
- الدراسات والخدمات التي يفوق مبلغها 60 مليون دينار جزائري بالإضافة إلى كل ملحق لهذه الصفقة.
- أية صفقة تحتوي على ملحق يرفع أو يخفض قيمة الصفقة زيادة أو نقصانا بنسبة 10 بالمائة بالنسبة للصفقات التي هي من اختصاص اللجنة الوطنية للصفقات.
- أي ملحق يرفع مبلغ الصفقة الأساسية إلى المستويات المحددة أعلاه أو أكثر من ذلك.

تعتبر اللجنة الوطنية للصفقات العمومية وكل لجان الرقابة الخارجية هي مركز اتخاذه للقرار وهذه التأشيرة هي المعبرة عن إرادة اللجنة وهي أهم نقطة في عملية الرقابة القبلية على إبرام الصفقات العمومية. حيث تكون للجنة كامل الحرية في منح التأشيرة أو رفضها على أن يكون الرفض معللا. (1)

### المطلب الثاني: اللجنة الوزارية

تواصلت سياسة مركزية الطلبات العمومية منذ سنة 1966 بإنشاء لجان الصفقات العمومية على مستوى بعض الوزارات مثل وزارة التجارة بمقتضى القرار الصادر في 1966/11/05. وكذلك وزارة الصحة بمقتضى القرار المؤرخ في 1966/04/08 .

(1) قدوح حمامة، المرجع السابق، ص 138.

وكان من بين اختصاصات هذه اللجان المركزية هي تجميع الطلبات العمومية وتحضير المناقصات والحضور المشاركة في لجان فتح الأظرفة وقد تجسدت سياسة رقابة للصفقات العمومية على المستوى الوزاري في سقف مالي معين لبعض الصفقات، وتختص كذلك بالصفقات العمومية والمبرمة من الأشخاص المعنوية التالية:

- المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري تحت الوصاية.

- الإدارة المركزية للوزارة.

- مراكز البحث والتنمية.

- المؤسسات العمومية الخصوصية ذات الطابع العلمي والتكنولوجي.

- المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والثقافي والمهني.

- المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

وذلك بالنسبة للصفقات المبرمة في الأسقف المالية التالية<sup>(1)</sup>:

- صفقات الأشغال العامة إذا كان مبلغها اقل من 250 مليون دج وتعلق الأمر بأحد الأشخاص المعنوية السابقة وكل ملحق لهذه الصفقة.

- بالنسبة لصفقات الدراسات والخدمات التي يساوي مبلغها أو يقل 60 مليون دينار جزائري إذا الأمر بأحد الأشخاص المعنوية السابقة وكل ملحق بهذه الصفقة.

(1) علاق عبد الوهاب ، الرقابة على الصفقات العمومية في التشريع الجزائري ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير . جامعة محمد خيضر بسكرة، 2003، ص 27.

وتتكون هذه اللجنة الوزارية من الوزير المعني أو ممثله رئيساً، وممثلاً عن المصلحة المتعاقدة وممثلاً عن الوزير المكلف بالتجارة وممثلاً عن الوزير المكلف بالتجارة وممثلين مختصين للوزير المكلف بالمالية من مصالح الميزانية والخزينة (1).

### المطلب الثالث: اللجنة الولائية واللجنة الدية للرقابة على الصفقات العمومية:

تعتبر من لجان الرقابة على مستوى الهيئات المحلية ومن خلال القوانين المنظمة للبلدية والولاية سنحاول تقصي هذه الرقابة المتلاحقة.

### الفرع الأول: الوقاية على المستوى الولائي للصفقات العمومية:

تتكون هذه اللجنة حسب المادة 120 من المرسوم الرئاسي 2/250 والمعدلة والمتممة بموجب المادة 10 من المرسوم الرئاسي 301/03 المنظمة للصفقات العمومية من الوالي أو ممثل رئيساً وثلاثة ممثلين عن المجلس الشعبي الولائي. المدير الولائي للأشغال العمومية، المدير الولائي لري، مدير الكن والتجهيزات العمومية، مدير التخطيط والتهيئة الإقليمية، المدير الولائي للمصلحة التقنية المعنية بالخدمة، المدير الولائي للمنافسة والأسعار، أمين الخزينة الولائي، المراقب المالي (2).

وتختص اللجنة الولائية للصفقات العمومية بدراسة الصفقات حسب ثلاث مستويات أساسية تتعلق بالشخص المعنوي العام المبرم للصفقة، مبلغ الصفقة، طبيعة الصفقة.

وتختص هذه اللجنة بمراقبة والتأشير على الصفقات التي تبرمها الجهات التالية:

- التي تبرمها الولاية أو المؤسسات التابعة لها.

- الصفقات التي تبرمها المديرية الممثلة للامركزية على مستوى الولاية.

(1) المادة 120 من المرسوم الرئاسي 250/02 المعدلة بالمادة 10 من المرسوم الرئاسي 301/03.

(2) المادة 120 من المرسوم الرئاسي 02/250 المعدلة والتمتية بموجب المادة 10 من المرسوم الرئاسي 301-03 المنظمة للصفقات العمومية.

- الصفقات التي تبرمها إحدى المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري المحلية.

- الصفقات التي تبرمها البلدية والتي يساوي مبلغها أو يتجاوز 50 مليون دينار جزائري إذا كانت صفقة انجاز أشغال أو اقتناء لوازم، و20 مليون دينار جزائري إذا كانت صفقات دراسات أو الخدمات. (1)

### الفرع الثاني: اللجنة البلدية للرقابة على الصفقات العمومية:

نصت المادة 122 من المرسوم الرئاسي 02/250 على إنشاء لجنة بلدية بمراقبة الصفقات العمومية تتشكل من رئيس المجلس الشعبي البلدي أو ممثلة رئيسا للجنة، ممثل عن المصلحة المتعاقدة، ممثلين اثنين من المجلس الشعبي البلدي، قابض الضرائب، ممثل عن المصلحة التقنية المعنية بالخدمة.

وتختص اللجنة البلدية للصفقات بدراسة مشاريع الصفقات التي تبرمها البلدية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري الموضوعة تحت وصاية البلدية، وذلك في حدود السقف المالي المحدد في المادة 121 فقرة 02 كما يلي:

- أقل من 50 مليون دينار جزائري فيما يخص صفقات انجاز الأشغال واقتناء اللوازم بداية من 06 ملايين دينار جزائري كحد أدنى لاعتبارها صفقة عمومية.

- أقل من 20 مليون دينار جزائري فيما يخص صفقات الدراسات والخدمات بداية من 4 ملايين دينار جزائري كحد أدنى لاعتبارها صفقة عمومية (2).

(1) المادة 120 من المرسوم الرئاسي 250/02.

(2) المادة 121 فقرة 2 من المرسوم الرئاسي 250/02.

### المبحث الثالث: رقابة المفتشية العامة للمالية

تم التنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية بموجب المرسوم التنفيذي 55/95، وفي هذا نجد إن مجال الرقابة على تنفيذ الميزانية تمتد أساسا إلى المديرية العامة للميزانية بوزارة المالية وذلك عن طريق التقارير التي يقدمها المراقب المالي والمتعلقة بعمليات التحصيل والإنفاق من قبل المؤسسة والهيئات الخاضعة لتأشيرة وكذا استغلال المستندات والوثائق التي ترسل من طرف الهيئات والمصالح المعنية ومن خلال هذا المبحث نتطرق إلى هيئة المفتشية العامة للمالية ورقابتها على الميزانية والنفقات العامة.

#### المطلب الأول: الاختصاصات العامة للمفتشية العامة للمالية:

تمارس المفتشية العامة للمالية رقابتها على كل شخص معنوي مستفيد من المساعدة المالية من الدولة أو الجماعات المحلية أو الهيئة العمومية بصفة تساهمية أو في شكل إعانة أو قرض أو تنسيق أو ضمان كما تتولى المفتشية العامة للمالية القيام بالعديد من المهام والتدخلات في إطار الاختصاصات العامة ومنها القيام بما يلي: (1)

تقييم أداء أنظمة الميزانية.

- التقييم الاقتصادي والمالي لنشاط شامل أو قطاعي أو فرعي أو لكيان اقتصادي.
- التدقيق أو انجاز الدراسات أو التحقيقات أو الخبرات ذات الطابع الاقتصادي والمالي والمحاسبي.
- تقييم شروط تسيير واستغلال المصالح العمومية من طرف المؤسسات الامتيازية مهما كان نظامها.

(1) المرسوم التنفيذي رقم 272-08 ، المؤرخ في 06-09-2008 ، يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية ، الجريدة الرسمية العدد 50 الصادرة في 07-09-2008 - المدة 04.

- كما يمكن أن تقوم المفتشية العامة للمالية، بتقييم شروط تنفيذ السياسات العمومية والنتائج المترتبة عنها وفي إطار ذلك تتولى ما يلي:
- القيام بالدراسات والتحليل المالية والاقتصادية من أجل تقدير فاعلية الإدارة وتسيير الموارد المالية والوسائل العمومية الأخرى.
- إجراء دراسات مقارنة وتطويرية لمجموعة من القطاعات أو ما بين القطاعات.
- تقييم تطبيق الأحكام التشريعية والتنظيمية والمتعلقة بالتنظيم الهيكلي، من ناحية تناسقها وتكيفها مع الأهداف المحددة. (1)
- تحديد مستوى الإنجازات مقارنة مع الأهداف المحددة، والتعرف على نقائص التسيير وعوائقه، وتحليل أسباب ذلك.
- وتراقب المفتشية العامة للمالية التسيير المالي والمحاسبي في مصالح الدولة والجماعات العمومية اللامركزية والهيئات الآتية:
- المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري.
- المؤسسات الاشتراكية ووحداتها وفروعها، والخدمات الاجتماعية التابعة لها.
- إستغلالات القطاع المميز ذاتيا.
- صناديق الضمان الاجتماعي والمنح العائلية والتقاعد والتأمينات والتعاون وبصفة عامة كل الهيئات العمومية ذات الطابع الاجتماعي. (2)

### المطلب الثاني: مهام الموظفين المنتمين لأسلاك الخاصة بالمفتشية العامة للمالية

- طبقا للأحكام المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 10-28 تعد أسلاك خاصة بالمفتشية العامة للمالية للأسلاك الآتية:

(1) داود إبراهيم ، المرجع السابق، ص 169.

(2) لونيس عبد اللطيف، الرقابة على مالية البلدية ، مذكر مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق ، جامعة محمد خيضر بسكرة. 2012.

### الفرع الأول: سلك مفتش مالية:

يضم هذا السلك في رتبة المالية من الدرجة الأولى وهي في طرق الزوال، رتبة مفتش المالية. ورتبة مفتش المالية رئيس.

### أولا مهام مفتشو المالية من الدرجة الأولى:(1)

ينفذ مفتشو المالية من الدرجة الأولى، على الوثائق وفي عين مكان عمليات الفحص أو مهام المراجعة التي توكل إليهم تحت سلطة ورقابة مسئولهم السلمي.

ويكفلون بهذه الصفة على الخصوص بما يلي:

- تدوين معابنتهم في تقارير خاصة أو محاضر يتولون مسؤوليتها.
- المشاركة في أعمال خاصة تتعلق بالخبرة أو الدراسة حول ذمة المالية والتسيير والوضعية المالية للمصالح أو الهيئات الخاضعة لرقابة المفتشية العامة للمالية.

### ثانيا مهام مفتشو المالية:

يكلف مفتشو المالية، لاسيما بما يأتي:

- إنجاز على الوثائق وفي عين المكان، مهام التحقيق والاستقصاء والتحليل وكذا مهام التدقيق والتقييم، تحت إشراف المسؤول السلمي.
- القيام بأعمال الخبرة والدراسات الخاصة أو تلاخيص ترتكز على نتائج الرقابة التي قامت بها المفتشية العامة للمالية في مختلف قطاعات النشاط.

(1) المرسوم التنفيذي رقم 10-28 المؤرخ في 13/01/2010- المتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بالمفتشية العامة للمالية ، الجريدة الرسمية ، العدد 50 سنة 2010 .

### ثالثاً مهام مفتشو المالية الرؤساء:

يكلف مفتشو المالية الرؤساء، لاسيما بما يأتي:

- ضمان تحضير أعمال التفتيش وتنظيمها.(1)

- إعداد المصادقة على كل محضر أو مستند مماثل يتعلق بالتدخل الذي كلفوا به.

- اختراع أي تدبير من شأنه تحسين تنظيم وتسيير نتائج المصلح والجماعات والهيئات

الخاضعة لرقابة المفتشية العامة للمالية.

### الفرع الثاني: سلك مفتشي المالية العامين

يضم ويدير المفتشون العامون للمالية المهام الموكلة إليهم إلى غاية إيجازها، ويكلفون

بهذه الصفة على الخصوص بما يأتي:

- ضمان تحضير أعمال الرقابة والتدقيق والتقييم والتحقيق والخبرة وتنظيمها.

- ضبط بعد وأي المسؤول التابعين له، التدابير المتعلقة بقوام ومدة ومناطق تدخلات الوحدات العملية.

- المشاركة بفعالية وبصفة شخصية في تشكيل التوثيق وتنظيم الأعمال وتحديد المنهجية وتحرير التقرير.

- معاينة الوقائع وطلب الأذن، عند الاقتضاء مباشرة تنفيذ الإجراءات التحفظية التي ينص عليها التنظيم المعمول به.(2)

- تقدير مدى صحة المعاينات والملاحظات المحررة أثناء المهمة قصد، إعداد التقارير المهمة بالتعاون مع المفتشين.

(1) المرسوم التنفيذي 10-28 المرجع السابق.

(2) لونيبي عبد اللطيف، المرجع السابق، ص 129.

- اقتراح على مستواهم كل تدبير من شأنه تحسين وتنظيم تسيير ونتائج المصالح والجماعات والهيئات الخاضعة لرقابة المفتشية العامة للمالية أو تحسين التشريع والتنظيم المالي والمحاسبي والإداري المطبق عليها. (1)

### ثانيا: مهام المفتشون العامون للمالية خارج الصنف

يكلفوا بما يلي:

- التصور والإشراف، عند الاقتضاء على كل دراسة تتعلق بموضوع معين خاص بأحد قطاعات النشاط أو بعدة قطاعات.

- الحرص على احترام الإجراءات والقواعد العامة المتعلقة بتدخلات المفتشية العامة للمالية.

- المشاركة في تحضير برنامج النشاط وإعداد التقرير السنوي والتقرير الخاص للمفتشية العامة للمالية.

- دراسة وإبرام كل اقتراح من شأنه توجيه عمليات الرقابة وتحسين أساليب الفحص والرقع من فعالية أعمال الرقابة.

- إبداء الرأي حول القضايا التي تعرضها أي سلطة مؤهلة (2).

### المطلب الثالث: تقدير رقابة المفتشية العامة للمالية

تعد المفتشية العامة للمالية هيئة رقابة ذات دور بالغ الأهمية ولا يمكن الاستغناء عنها وعن مهامها التي تؤديها في مجال الرقابة، ولكن رغم هذا الدور الذي تلعبه إلا أن هناك الكثير من الهيئات لا تخضع لرقابة أن لم نقل لا تخضع لأي رقابة مثل: هيئات رئاسة الجمهورية، وزارة الدفاع.

- وما بعات عليها أن محققي المفتشية البالغ عددهم 200 مفتش يحققون في تسيير أملاك عمومية تقدر بالملايير مقابل أجر لا تتوافق مع أهمية وصعوبة عملها الرقابي.

(1) الونيسي عبد اللطيف ، المرجع السابق، ص 130.

(2) المادة 90، المرسوم التنفيذي رقم 10-28 المذكور .

وما يلاحظ ايضا إن المفتشية العامة للمالية ينحصر دورها في الرقابة وإعداد التقارير دون أن يكون لها صلاحية البث أو إصدار أي حكم أو قرارات(1).

وتتميز هذه الرقابة بما يأتي:

- رقابة ظرفية لكونها تتم بناء على طلب الهيئات المؤهلة.
- رقابة دائمة في حالة القيام بعمليات الفحص والمراقبة بصفة دورية في إطار تنفيذ البرنامج السنوي، السطر من طرف وزير المالية(2).
- رقابة شاملة فهي تنصب على مختلف مصالح الدولة، الجماعات المحلية، والهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية.
- تجمع رقابة المفتشية العامة للمالية بين مفهومين المطابقة والملائمة في تنفيذ النفقات العمومية، وتسيير المالي والمحاسبي.
- تتم رقابة المفتشية العامة في عين المكان وعلى أساس الوثائق الثبوتية، ويمكن أن تمارس رقابتها بعد أشعار مسبق أو بصفة مباغتة. (3)
- رقابة موضوعية تتجنب التدخل في تسيير، المصلحة أو الهيئة المراقبة. (4)

(1) بن داود إبراهيم ، المرجع السابق ، ص 175.

(2) لونيبي عبد اللطيف ، المرجع السابق ، ص 134.

(3) بن داود إبراهيم ، المرجع السابق ، ص 176.

(4) لونيبي عبد اللطيف، المرجع السابق ، ص 135.

## المبحث الرابع: الرقابة الشعبية والرقابة السياسية على النفقات العمومية

تعتبر كلا الرقابيين من قبل الرقابة الخارجية على النفقات العامة وتنفيذها إذ تلعب الدور البارز في توجيهها الوجهة الصحيحة ويقصد بها الرقابة التي يمارسها البرلمان والمجالس الشعبية البلدية والولائية.

### المطلب الأول: الرقابة البرلمانية

تميل الرقابة البرلمانية في مواد المالية العمومية إلى الجانب السياسي أكثر منها إلى الجانب المالي ولهذا يعتبر البعض بأنها رقابة قليلة النجاعة والفاعلية من الناحية المالية وقصد استبيان دور البرلمان في مجال الرقابة يركز في هذا المطلب على الرقابة البرلمانية اللاحقة أي بعد تنفيذ الميزانية. (1) مع الإشارة إلى وجود رقابة سابقة وأنية.

تتمثل مراقبة البرلمان للحكومة بعد تنفيذ الميزانية من خلال ضبط الميزانية ، الذي يتم بمقتضاه إثبات تنفيذ قانون المالية للسنة وعند اللزوم قوانين المالية المعدلة للسنة وعند اللزوم قوانين المالية المعدلة والمكاملة، أي النضر في مدى تطابق الانجازات مع التقديرات، فموضوع قانون ضبط الميزانية محدودة ومحصورة في تقرير حالة واقعية خلافا لقانون المالية لسنة، الذي يميز بالتبؤ والتقدير المستقبلي وبالتالي، يشكل قانون ضبط الميزانية شكلا من أشكال الرقابة على كيفية انجاز الحكومة للترخيصات(2). الممنوحة من طرف المجلس الشعبي الوطني .

فبعد المصادقة على قانون المالية، تعمل الحكومة والإدارات التابعة لها وباقي الهيئات الإدارية بتنفيذ عمليات المالية، بعد كل هذا تلخص هذه العمليات في نص وتعرض على البرلمان حتى يصوت عليها وهذا ما يسمى بقانون ضبط الميزانية.

(1) بن داود إبراهيم ، المرجع السابق ، ص 177.

(2) لونيبي عبد اللطيف ، المرجع السابق ، ص 179.

وقد ألزم قانون 17/84 المتعلق بقوانين المالية في نص مادته 68، الحكومة بتقديم قانون ضبط الميزانية مرفقا بقانون الميزانية للسنة(1).

وينتقى المجلس الشعبي الوطني العديد من التقارير في إطار الرقابة التي يمارسها والمتمثلة في التقرير السنوي لتنفيذ المخطط الوطني للتنمية، التقرير السنوي للجنة المركزية للصفقات العمومية، التقرير السنوي للجنة المركزية للصفقات العمومية، التقرير السنوي للجنة المركزية للصفقات العمومية، تقرير السنوي للمفتشية العامة للمالية، التقرير السنوي لمجلس المحاسبة، تقارير مجال عمل المؤسسات العمومية المتعلقة بالرقابة.

- أما بيان السياسة العامة طبقا لنص المادة 84 من الدستور هو حصيلة عمل حكومة، يتم تقديمه إلى البرلمان بغرفتيه. (2)

وذلك حتى يتسنى مناقشة وتتهي هذه المناقشة إما بالتصويت بالثقة أو بملتمس رقابة.

- ملتمس الرقابة طبقا للمادة 135 من الدستور (3) فإنه يمكن للمجلس الشعبي الوطني أثناء مناقشة بيان السياسة العامة أن يصوت على ملتمس رقابة ينصب على مسؤولية الحكومة ويجب أن يوقع ملتمس الرقابة ليكون مقبولا سبع نواب على الأقل.

- وتتم الموافقة على ملتمس الرقابة بأغلبية «3/2» النواب ولا يتم التصويت بالأبعاد 3 أيام من تاريخ إيداع ملتمس وفق لمادة 61 من القانون 02/99، وإذا ما تمت المصادقة على الرقابة من قبل المجلس الشعبي الوطني يقدم الرئيس الحكومة استقالته إلى الرئيس الجمهورية (4).

### المطلب الثاني الرقابة الشعبية (رقابة المجلس الشعبي الولائي):

تتم رقابة المجلس الشعبي الولائي على الميزانية الولاية بطريقتين هما:

(1) المادة 68 م قانون 17/84. المؤرخ في 8 شوال عام 1404 الموافق ل7 يوليو سنة 1984 والمتعلق بقانون المالية المعدل والمتمم الجريدة الرسمية العدد 28.

(2) المادة 84 من الدستور.

(3) المادة 134 من الدستور .

(4) المادة 61 من القانون 02/99، المؤرخ في 21 فبراير سنة 1999، ويتعلق بمراقبة مطابقة القانون العضوي الذي يحدده تنظيم المجلس الشعب الوطني ، ومجلس الأمة .

- التصويت على الحساب الإداري: حيث يقدم الوالي الحساب الإداري إلى المجلس الشعبي الولائي للتصويت عليه وبذلك يعتبر هذا الأخير أداة مراقبة تسمح للمجلس الشعبي الولائي بتقدير التسيير المالي للولاية (1).

- بعثات المراقبة: بحيث يمارس المجلس الشعبي الولائي الرقابة على المستوى المحلي في إطار تشكيل لجنة بقرار مقدم من طرف أعضاء المجلس، ويمكن لأعضاء هذه اللجنة أن ينتقل والى أي مرفق أو مؤسسة ليراقبوا تسييرها المالي في أي وقت من السنة، غير أن هذا الإجراء لا يتسنى للمجلس إلا إذا وصله تقرير من المواطنين وتهدف هذه الرقابة إلى:

- تقرير مدى فعالية المؤسسات والمنظمات في تحقيق أهدافها.

- السهر على تطبيق الصارم للقوانين والأنظمة السارية المفعول.

- تقييم الأوضاع العامة التي جرت فيها نشاطات الولاية.

\* كما أن تصويت المجلس الشعبي الولائي على ميزانية الولاية يعتبر في حد ذاته رقابة تمارس على الميزانية قبل تنفيذها، فحسب نص المادة 130 من قانون الولاية 90-09 المؤرخ في أبريل 1990 والتي تنص على أن (2) «المجلس الشعبي الولائي يصوت على الميزانية ويضبطها وفقا لتشريع المنصوص عليه في هذا القانون».

- حيث أن مصالح الولاية تقوم بإعداد الميزانية ثم يقوم الوالي بعرضها على المجلس الشعبي الولائي في أجل التصويت عليها ويقوم هذا الأخير بالتصويت فصلا وعلى أساس التوازن مع إمكانية السلطة المكلفة بضبط ميزانية الولاية من التسجيل التلقائي للنفقات الإجبارية التي لم يصوت عليها المجلس الشعبي الولائي في ميزانية الولاية (3).

وفي حالة عدم ضبط ميزانية الولاية بصفة نهائية قبل بدء السنة المالية لسبب من الأسباب يستمر العمل بإيرادات والنفقات العادية المقيدة في السنة المالية الأخيرة حتى غاية المصادقة

(1) بو ذراع فهمي ، الرقابة على ميزانية الجماعات المحلية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر .تخصص قانون إداري جامعة محمد خيضر بسكرة 2010.

(2) المادة 130 من قانون الولاية 90-09 المؤرخ في 01/04/1990 الجريدة الرسمية رقم 15.

(3) المادة 141 من قانون الولاية 90-09 - السابق الذكر .

على الميزانية الجديدة، ولا يجوز الالتزام بالنفقات و صرفها إلا في حدود الجزء الثاني عشر من مبلغ اعتمادات السنة المالية السابقة(1) .

وإذا عجز من تنفيذ الميزانية يجب على المجلس الشعبي الولائي أن يتخذ جميع التدابير لازمة من اجل امتصاص العجز وتحقيق التوازن الدقيق للميزانية الإضافية بالنسبة للسنة الموالية.

وفي حالة تخلف المجلس الشعبي الولائي عن اتخاذ التدابير اللازمة لاستدراك العجز يقوم وزير الداخلية والوزير المكلف بالمالية باتخاذ التدابير وتجديدها وإعطاء الإذن بإزالة العجز في مدة سنتين ماليتين أو أكثر.

كما يجوز للوالي نقل الاعتمادات من بلد إلى آخر، داخل نفس الفصل وفي حالة الضرورة، يمكن أن ينقل اعتمادت من فصل إلى فصل بإتقان مع رئيس المجلس الشعبي الولائي على شرط أن يطلع المجلس الشعبي الولائي في أول دورة قادمة لانعقاده، إلا انه لا يجوز أي نقل اعتمادات مقيدة على وجه التخصيص (2).

### المطلب الثالث ممارسة الرقابة عمل ميزانية من قبل المجلس الشعبي البلدي:

تتمثل الجالس المنتخبة التي تضطلع بموضوع الرقابة في مدلولها الشعبي إطارا للتعبير عن الديمقراطية، وتمثل قاعدة لا مركزية ومكان مشاركة المواطنين لتسيير الشؤون العمومية، فإذا كان المجلس الشعبي البلدي كما جاء في الفقرة الأولى من المادة 152 من قانون البلدية صلاحية التصويت على ميزانية البلدية قبل في عملية تنفيذها فمن الواجب للهيئة التنفيذية بالجباية والاتفاق والتحقق من مطابقة النتائج المتحصل عليها مع التقديرات التي وضعها في وثيقة الميزانية ليتدارك موطن اختلاف في إعداد الميزانية الإضافية للسنة الجارية، وهذا ما نصت عليه المادة 170 من قانون البلدية والتي جاء فيها يقدم رئيس المجلس الشعبي الحسابات الخاصة للسنة المختومة قبل المداولة حول الميزانية الإضافية للسنة الجارية، فرئيس الشعبي

(1) المادة 145 من قانون الولاية 90-09-السابقة الذكر .

(2) المادة 146 ، 147 من قانون الولاية 90-09، السابق الذكر.

البلدي مجبر على تقديم حسابه الإداري للسنة المختومة قبل التصويت على الميزانية الإضافية إلى المجلس الشعبي البلدي هذا الإداري الذي بمقتضاه يقارن المجلس الشعبي البلدي تقديرات النفقات والإيرادات مع الانجازات والنتائج المحصل عليها فعلا. (1) ويعطى بالإضافة إلى ذلك نظرة عن الوضعية الحقيقية لتغيرات الذمة المالية للبلدية ويتمثل الحساب الإداري في كل عناصر المدونة للإيرادات والنفقات لميزانية البلدية ويحتوي على قسمين:

- قسم التسيير، قسم التجهيز والاستثمار.

ويعتبر الحساب الإداري وسيلة مراقبة تسمح بتقويم يسمح بتقويم التسيير المالي بالبلدية قبل أي تعديل للتوقعات المدرجة في الميزانية الأولى عن طريق الميزانية الأولى عن طريق الإضافية. (2)

وإذا كان مجال تدخل الرقابة على الميزانية البلدية عن طريق التصويت عليه، فإنه يتم كذلك عن طريق لجان التحقيق والمراقبة وهذا ما ذهبت إليه المادة 24 من قانون البلدية 90-08 على أنه يحق لرئيس المجلس الشعبي البلدي أن يكون من بين أعضائه لجان دائمة أو مؤقتة، قصد دراسة القضايا التي تهم البلدية لاسيما في المجالات التالية:

الاقتصاد، المالية، التهيئة العمرانية، التعمير، الشؤون الاجتماعية والثقافية.

كما يمكن لرئيس اللجنة الاستعانة بأي شخص بحكم اختصاصه لتقديم معلومات مفيدة لأشغال اللجنة. (3)

(1) المادة 170 من قانون البلدية 90/08 المؤرخ في 07/04/1990، الجريدة الرسمية رقم 15.

(2) بن مالك محمد، ميزانية البلدية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير في حقوق، فرع إدارة ومالية، 1994-1995. ص 159-160.

(3) المادة 26 من قانون البلدية، 90-08 السابق الذكر.

# الختامة

## الخاتمة:

إن الرقابة المالية هي صورة من صور الرقابة على النشاط الإداري، والتي تمس الجانب المحاسبي والمالي على وجه الخصوص، فهي عملية أساسية وحساسة داخل الإدارة في جميع المجالات والنواحي.

وبالتالي فهي تساهم في تحسين أداة الإدارة وتقدمها وتطورها، حيث تمكننا من التعرف على كيفية سير العمل داخل التنظيم والتأكد من استخدام الأموال العامة في الأغراض المخصصة لها. إذن فإنها تكفل سير الأعمال والتصرفات المالية بصورة منظمة ومستمرة، ومن خلال تقييم الأداء وتقويم الانحراف وتصحيح الأخطاء ومعالجة أوجه النقص والإهمال التي تمس المال العام، واستنادا لها. سبق فان الرقابة المالية لها أهمية كبيرة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية للدول، ويبرر ذلك من الدور البارز الذي تلعبه في المحافظة على الأموال العامة وحمايتها وتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي والذي بدوره يؤدي إلى الاستقرار المالي للدولة. وقد تنوعت تقسيمات المالية في الجزائر حسب المعيار المعتمد عليه، إذ نجد النوع الأول الذي يقوم على أساس التقسيم الإداري للدولة حيث قسمت إلى رقابة داخلية أخرى خارجية.

وفي هذا الإطار يضمن المراقب المالي ولجان الصفقات العمومية المختلفة، الرقابة السابقة وكذا لجان الولائية ولجان المجالس البلدية. ولضمان رقابة أكثر صرامة ونجاعة من سابقتها تم إقرار الرقابة اللاحقة، والتي تمارسه المفتشية العامة للمالية.

ومن جهة أخرى يمارس مجلس المحاسبة الهيئة القضائية الدستورية وهو أيضا الرقابة اللاحقة على المالية.

كما أن فاعلية ونجاعة نظام الرقابة على المالية العمومية تتخلله عدة نقائص ويتضح ذلك جليا عند معالجة الملفات من طرف الهيئات. الرقابية المختصة التي تستغرق في الكثير من الأحيان وقتا طويلا، مما يقلل من الصرامة.

في معالجة هذه الملفات أو قد تتعرض للأفعال إجرامية كالحرق أو الإتلاف للمستندات التي تدين أصحابها أو الضياع.... بالإضافة إلى مشكل عدم التنسيق بين مختلف الهيئات الرقابية، والتي لا يتمتع بعضهما بالاستقلالية مما يجعل نتائج أعمالها قليلة الفعالية والنجاعة.

إن الرقابة على المالية العمومية بشكل عام وضيقة أساسية يجب إدخال إصلاحات عميقة عليها، وتوفير كافة الشروط الضرورية لإنجاح المهمة الرقابية، في ظل ازدياد حجم الجرائم الاقتصادية والمالية وسوء التسيير وتفشي ظاهرة الفساد، تبيض الأموال والاختلاسات للمال العام.

وعليه ينبغي على السلطات العمومية في الدولة إعادة النظر في القوانين والتنظيمات التي تحكم الرقابة على المال العام. من خلال إدخال رزمة من الإصلاحات المباشرة على كفاءات صرف المال العام، توحيد التقنيات الرقابية، منح الهيئات الرقابية صلاحية أوسع تكون أكثر صرامة وردعية للقضاء على ظاهرة الفساد بمختلف إشكاله، الذي أصبح يهدد الاقتصاد الوطني في العمق في ضوء تفشي الفضائح المالية التي انتشرت بشكل مخيف في جميع القطاعات العمومية.

# قائمة المراجع

## المصادر:

### • القوانين:

- 1- قانون الولاية رقم 90-09 المؤرخ في 01/04/1990، الجريدة الرسمية، رقم 15.
- 2- قانون البلدية رقم 90-08 المؤرخ في 07/04/1990، الجريدة الرسمية، رقم 15.
- 3- القانون 99-02 المؤرخ في 08/03/1999 ويتعلق بمراقبة مطابقة القانون العضوي الذي يحدده تنظيم المجلس الشعبي الوطني، ومجلس الأمة، الجريدة الرسمية، العدد 15، الصادرة في 09/03/1999.
- 4- القانون 84-17 المؤرخ في 07/07/1984 والمتعلق بقانون المالية المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية، العدد 28، الصادرة في 10/07/1984.
- 5- القانون 10-01 المؤرخ في 29/07/2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 42، الصادرة في 11/07/2010.
- 6- القانون 88-01 المؤرخ في 12/01/1988 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، الجريدة الرسمية، العدد 02، الصادرة في 13/01/1988.
- 7- القانون 80-05 المؤرخ في 01/03/1980 ويتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية، العدد 10، الصادرة في 04/03/1980.

### • الأوامر:

- 8- الأمر 10-102 المؤرخ في 26/08/2010 المعدل و المتمم للأمر 95-20 المؤرخ في 17/07/1995 والمتعلق بمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية، العدد 50، الصادرة في 01/09/2010.

• المراسيم:

- 9- المرسوم الرئاسي 02-250 المعدل والمتمم بموجب المادة 10 من المرسوم الرئاسي 03-301 المتضمن الصفقات العمومية، الجريدة الرسمية، العدد 55، الصادرة في 2003/09/14.
- 10- المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14/11/1992 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، الجريدة الرسمية، العدد 82، الصادرة في 15/11/1992.
- 11- المرسوم التنفيذي رقم 11-381، المؤرخ في 21/12/2011، المتعلق بمصالح المراقبة المالية، الجريدة الرسمية، العدد 64، الصادرة في 27/11/2011.
- 12- المرسوم التنفيذي 96-56 المؤرخ في 22/01/1996، المحدد انتقائيا للأحكام المتعلقة بتقديم الحسابات إلى مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية، العدد 06، الصادرة في 24/01/1996.
- 13- المرسوم التنفيذي 09-374 المؤرخ في 14/11/2009، المعدل و المتمم للمرسوم رقم 91-414 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، الجريدة الرسمية، العدد 67، الصادرة في 16/11/2009.
- 14- المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07/09/1991، المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين، الجريدة الرسمية، العدد 43، الصادرة في 18/09/1991.
- 15- المرسوم التنفيذي 91-312 المؤرخ في 07/09/1991 يحدد شروط الأخذ بالمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحسابات، الجريدة الرسمية، العدد 43، الصادرة في 18/09/1991.
- 16- المرسوم التنفيذي رقم 06-326 المؤرخ في 18/09/2006 يتم المرسوم التنفيذي رقم 92-118 المؤرخ في 14/03/1992 الذي يحدد قائمة المناصب العليا في المصالح الخارجية للخرينة وشروط التعيين فيها وتصنيفها، الجريدة الرسمية، العدد 59، الصادرة في 24/09/2006.

17- المرسوم التنفيذي 96-56 المؤرخ غي 22/01/1996، يحدد الأحكام المتعلقة بتقديم الحسابات إلى مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية، العدد 06، الصادرة في 24/01/1996.

18- المرسوم التنفيذي 02-250 المؤرخ في 24/07/2002 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية، المعدل والمتمم بالمرسوم الرئاسي 03-301 المؤرخ في 11/09/2003، الجريدة الرسمية، عدد 55، الصادرة في 15/09/2003.

19- المرسوم التنفيذي رقم 08-272 المؤرخ في 06/09/2008 يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية، الجريدة الرسمية، العدد 50، الصادرة في 07/09/2008.

20- المرسوم التنفيذي رقم 10-28 المؤرخ في 13/01/2010 المتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بالمنقشية العامة للمالية، الجريدة الرسمية، العدد 05، الصادرة في 20/01/2010.

#### • المقررات:

21- تقرير مجلس المحاسبة المؤرخ في 27/02/1999، العدد 12، الجريدة الرسمية، الصادرة في 28/02/1999.

#### • القرارات:

22- قرار وزير المالية المتعلق بالنظام الداخلي للجنة الوطنية للصفقات العمومية.

23- قرار مجلس المحاسبة رقم 05 المؤرخ في 31/12/2000 الصادرة عن الغرفة الأولى المتعلق بمراجعة حسابات التسيير مجموعة من الهيئات العمومية.

24- قرار حفظ الملف الصادر عن الناظم العام تحت رقم 05، المؤرخ في 03/11/2002

## المراجع:

### • الكتب:

- 25- إبراهيم عبد العزيز شيخا، الإدارة العامة، العملية الإدارية، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر.
- 26- إبراهيم قلاتي، قاموس الهدى، مكتب الدراسات، 1999.
- 27- أبو بكر مصطفى بعيرة، الرقابة في المنظمات المفاهيم الأساسية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، جامعة الدول العربية، العدد 273.
- 28- أبو منصف، مدخل للتنظيم الإداري والمالية العامة، دار المحمدية العامة، الجزائر.
- 29- أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- 30- الرائد محمد مهنا العلي، الوجيز في الإدارة العامة، الرياض، الدار السعودية للنشر والتوزيع، 1984.
- 31- إيهاب صبح محمود رزق، الإدارة الأسس والوظائف، سلسلة الإدارة في أسبوع، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، جزء 2، 2001، مصر.
- 32- بن داود إبراهيم، الرقابة المالية على النفقات العامة، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2009.
- 33- بن مالك محمد، ميزانية البلدية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير، حقوق، فرع إدارة ومالية، 1994-1995.
- 34- توفيق الحاج إبراهيم، المالية العامة، المؤسسة العامة للمطبوعات، دمشق، 1986.
- 35- ثابت عبد الرحمان إدريس، جمال الدين محمد المرسي، الإدارة الإستراتيجية مفاهيم ونماذج تطبيقية، ط1، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2001.

- 36- جهاد سعيد خصاونة، المالية العامة والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق العلمي، دار وائل للنشر، ط الأولى، عمان، 2010.
- 37- حامد عبد المجيد دراز، المرسي السيد الحجازي، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
- 38- حسين حسين شحاتة، جريمة المال العام، مصر، دار النشر للجامعات، 1999.
- 39- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، أساسيات التدقيق في ظل الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 1999.
- 40- حشيشة عادل أحمد، أصول المالية العامة، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، (دون تاريخ).
- 41- رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2001.
- 42- رضا شلالى، تنفيذ النفقات العامة، بحث ماجستير، كلية الحقوق، بن عكنون، 2003.
- 43- رمضان محمد، الرقابة على أداء الجهاز الإداري، دار النهضة العربية، بيروت، 1998.
- 44- زيوش رحمة، الرقابة المالية على المؤسسات مراكز التكوين المهني، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2002.
- 45- سعاد طيبي، الرقابة على الميزانية الجماعات المحلية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، فرع إدارة عامة ومالية، جامعة الجزائر، 2001.
- 46- سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2001.
- 47- عبد الرؤوف جابر، دور ديوان المحاسبة، عمان، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، 1997.

- 48- عبد السلام أبو قحف، أساسيات التنظيم والإدارة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، سنة 2002.
- 49- عبد الكريم أبو مصطفى، الإدارة والتنظيم المفاهيم، الوظائف، التعليمات، مصر، دار المعارف، 2001.
- 50- علي زغود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006.
- 51- علي شريف، إدارة المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، سنة 2002.
- 52- فيصل فخري مراد، الأسس والنظريات والوظائف، الأردن، دار النشر العربية، 1983.
- 53- قدوح حمامة، عملية ابرام الصفقات في القانون الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، 2004.
- 54- كامل بريز، الإدارة عملية ونظام، مصر، المؤسسة الجامعية للدراسات، 1996.
- 55- كرم البستاني وآخرون، المنجد في اللغة والأعلام، الطبعة 38، بيروت، دار المشرق، دار المنتدى، 2005.
- 56- لعمارة جمال، منهجية الميزانية العامة للدولة في الجزائر، دار الفجر للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004.
- 57- محمد السيد سرايا، أصول قواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة، الإسكندرية، مصر، 2002.
- 58- محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
- 59- محمد مسعي، المحاسبة العمومي، ط2، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2003.
- 60- محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط1، عمان، 2007.

- 61- محمود محمد عبد السلام البيومي، المحاسبة والمراجعة في ضوء معايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية، منشأة توزيع المعارف، الإسكندرية، مصر، 2003.
- 62- مصطفى الفار، الإدارة المالية العامة، دار السلامة للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
- 63- نواف كنعان، الرقابة المالية على الأجهزة الإدارية في دولة الإمارات العربية المتحدة، مجلة جامعة الشارقة، العدد 2، لسنة 2005.
- 64- يرحماني حفيظ، المالية العامة في التشريع الجزائري، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2015.
- 65- يوسف محمود جريوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2000.
- الرسائل ومذكرات:
- 66- بوزراع فهمي، الرقابة على ميزانية الجماعات المحلية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون إداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010-2001.
- 67- جمال الدين بطاهر، مراقبة تنفيذ النفقات العامة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، فرع إدارة عامة ومالية، جامعة الجزائر، 2002.
- 68- دحموش فايزة، النظام القانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر، بحث ماجستير، 2002.
- 69- لونيبي عبد اللطيف، الرقابة على مالية البلدية، مذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012.
- 70- أحمية سليمان، النظام القانوني للعقود المبرمة وتطبيقاتها في التشريع الجزائري، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 1988.
- 71- علاق عبد الوهاب، الرقابة على الصفقات العمومية في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2003.

# الفهرس

## الملخص العام:

من خلال ما تم عرضاً في الفصول الثلاثة حول أساليب واليات الرقابة يمكن بان الرقابة يمكن بان الرقابة عملية أساسية في الإدارة عموماً، والتي تمس المجال المحاسبي والمالي على وجه خصوص، فهي التي تمكن من التعرف على كيفية سير العمل داخل التنظيم والتأكد من استخدام الأموال العامة في الأغراض المخصصة لها.

إذن فهي تكفل سير الأعمال والتصرفات المالية بصورة منتظمة ومستمرة من خلال تقييم الأداء وتقويم الانحرافات وتصحيح الأخطاء ومعالجة أوجه النقص والإهمال والتي تمس المال العام.

ويتضح من التقسيمات الرقابية المذكورة تعدد جهات الرقابة المالية وتنوع أساليبها، وبالرغم من ذلك فان هذه التقسيمات متعددة لكنها تكمل بعضها البعض، من اجل تحقيق الرقابة الدائمة والمستمرة على الأموال العمومية كما تعتبر رقابة المالية وسيلة لضمان احترام القوانين والأنظمة التي تتحكم في حركة الأموال العمومية، الأمر الذي يكفل دعم الإدارة وتقويتها ومنع تفككها وانهارها.