

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الجزائر-3
كلية العلوم الإقتصادية ، التجارية وعلوم التسيير

محاضرات في مقياس: الرقابة والتدقيق في القطاع العام

موجهة لطلبة السنة أولى ماستر تخصص
إدارة الميزانية

من إعداد الدكتورة: تباني آمال.

السنة الجامعية 2020-2021

المقدمة

الفهرس

المقدمة

المحور الأول: الرقابة على المال العام

الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة على المال العام

المبحث الأول: تعريف الرقابة لغة واصطلاحاً

أولاً: الرقابة لغة.

ثانياً: الرقابة إصطلاحاً.

ثالثاً: علاقة التفتيش بالرقابة.

المبحث الثاني: مبررات الرقابة على المال العام

أولاً: المبرر السياسي.

ثانياً: المبرر المالي.

المبحث الثالث: أنواع الرقابة على المال العام

أولاً: تصنيف الرقابة حسب معيار توقيت حدوثها.

ثانياً: الرقابة المالية من حيث الجهة التي تتولى الرقابة.

ثالثاً: تصنيف الرقابة حسب معيار نوعية الرقابة الممارسة.

رابعاً: تصنيف الرقابة حسب معيار موضوع الرقابة.

خامساً: تصنيف الرقابة حسب معيار السلطة أو الجهة الممارسة للرقابة.

المبحث الرابع: أساليب تنفيذ الرقابة المالية ومراحلها

أولاً: أساليب تنفيذ الرقابة المالية.

ثانياً: مراحل تنفيذ الرقابة المالية.

الفصل الثاني: الرقابة السابقة على المال العام

المبحث الأول: المراقب المالي

أولاً: تعريف المراقب المالي والمراقب المالي المساعد.

ثانياً: إختصاصات المراقب المالي ومسؤولياته.

ثالثاً: المحاسبة التي يمسكها المراقب المالي.

رابعاً: رقابة المراقب المالي.

المبحث الثاني: المحاسب العمومي

أولاً: تعريف المحاسب العمومي، مهامه و تعيينه.

ثانياً: إلتزامات المحاسبين العموميين وطبيعة المحاسبة التي يمسونها.

ثالثاً: أنواع المحاسبين العموميين.

رابعاً: مسؤولية المحاسبين العموميين.

خامساً: المهام الرقابية للمحاسب العمومي.

الفصل الثالث: الرقابة الإدارية من قبل الهيئات التابعة لوزارة المالية

المبحث الأول: رقابة المفتشية العامة للمالية

أولاً: التعريف بالمفتشية العامة للمالية.

ثانياً: صلاحيات المفتشية العامة للمالية.

ثالثاً: سير عمليات الرقابة في المفتشية العامة للمالية.

المبحث الثاني: رقابة مفتشية المصالح المحاسبية

أولاً: تعريف مفتشية المصالح المحاسبية.

ثانياً: صلاحيات مفتشية المصالح المحاسبية.

الفصل الرابع: الرقابة المستقلة على المال العام

المبحث الأول: الرقابة السياسية للبرلمان على المال العام

أولاً: مناقشة قانون المالية و التصويت عليه.

ثانياً: مراقبة الحكومة أثناء تنفيذ الميزانية .

ثالثاً: التصويت على قانون ضبط الميزانية.

المبحث الثاني: رقابة مجلس المحاسبة

أولاً: تقديم مجلس المحاسبة.

ثانياً: التطور التاريخي لمجلس المحاسبة.

ثالثاً: نطاق صلاحيات مجلس المحاسبة.

رابعاً: نطاق صلاحيات مجلس المحاسبة.

الفصل الخامس: رقابة لجان الصفقات العمومية

المبحث الأول: عموميات حول الصفقات العمومية

أولاً: تعريف الصفقات العمومية.

ثانياً: الموافقة على الصفقات العمومية.

ثالثاً: مجال الصفقات العمومية وتعريف المصلحة المتعاقدة.

المبحث الثاني: أنواع الصفقات العمومية

أولاً: الصفقة العمومية للأشغال.

ثانياً: الصفقة العمومية للوازم.

ثالثاً: الصفقة العمومية للدراسات.

رابعاً: الصفقة العمومية للخدمات.

خامساً: صفقة الطالبات.

المبحث الثالث: لجان الصفقات العمومية

أولاً: اللجنة القطاعية للصفقات واختصاصاتها.

ثانياً: اللجنة الجهوية للصفقات واختصاصاتها.

ثالثاً: اللجنة الولائية للصفقات واختصاصاتها.

رابعاً: اللجنة البلدية للصفقات واختصاصاتها.

خامساً: لجنة الصفقات للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري واختصاصاتها.

المبحث الرابع: رقابة لجان الصفقات العمومية

أولاً: رقابة لجنة فتح الأظرفة وتقييم العروض على الصفقات العمومية.

ثانياً: الرقابة الخارجية ورقابة الوصاية على الصفقات العمومية.

ثالثاً: المحاسبة التي يمسكها المراقب المالي

المحور الثاني: التدقيق الحكومي أو التدقيق في القطاع العام

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق على المال العام

المبحث الأول: مفهوم التدقيق الحكومي وأهدافه

أولاً: من الرقابة إلى التدقيق.

ثانياً: مفهوم التدقيق الحكومي.

ثالثاً: أهداف التدقيق الحكومي.

المبحث الثاني: أبعاد التدقيق الحكومي

أولاً: البعد الأول : الرقابة المالية والقانونية .

ثانياً: البعد الثاني : رقابة الكفاءة.

ثالثاً: البعد الثالث : رقابة الفعالية.

المبحث الثالث: أنواع التدقيق الحكومي

أولاً: التدقيق المالي.

ثانياً: تدقيق الأداء.

المبحث الرابع: شروط عمليات التدقيق

أولاً: الإستقلالية والموضوعية.

ثانياً: تدريب مدقي الدولة.

ثالثاً: شروط أخرى.

الفصل الثاني: المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

(الإننتوساي INTOSAI)

المبحث الأول: تقديم الأنتوساي

أولاً: تعريف الأنتوساي.

ثانياً: أعضاء الأنتوساي.

ثالثاً: أهداف الأنتوساي.

المبحث الثاني: المنظمات الإقليمية للأنتوساي

أولاً: الأفروساي AFROSAI.

ثانياً: العريوساي ARABOSAI.

ثالثا: الأسوساي ASOSAI.

رابعا: الكاروساي CAROSAI.

خامسا : الأوروساي EUROSAI.

سادسا: الاولاسافس OLACEFS.

سابعا: الباساي PASAI.

المبحث الثالث: التدقيق على عمليات توفير الطاقة

الفصل الثالث: المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

المبحث الأول: الإطار النظري للمعايير

أولاً: تعريف المعايير.

ثانياً: أهداف معايير التدقيق الداخلي.

ثالثاً: خصائص معايير التدقيق الداخلي.

المبحث الثاني: تصنيف معايير التدقيق الداخلي

أولاً: معايير الصفات.

ثانياً: معايير الأداء.

المبحث الثالث: الميثاق الأخلاقي للتدقيق الداخلي في القطاع العام

أولاً: مفهوم الميثاق الأخلاقي للتدقيق الداخلي.

ثانياً: القيم الأخلاقية الأساسية للميثاق الأخلاقي للتدقيق الداخلي.

الفصل الرابع: المنهجية العملية للتدقيق الداخلي

المبحث الأول: أدوات ووسائل المدقق الداخلي

أولاً: أدوات الاستفسار.

ثانياً: أدوات الوصف.

ثالثاً: شبكة تحليل المهام.

المبحث الثاني: العناصر المشتركة في أداء المراجعة الداخلية

أولاً: الفحص و التدقيق.

ثانياً: التحليل.

ثالثاً: الإلتزام.

رابعاً: التقييم.

خامساً: التقرير.

المبحث الثالث: متطلبات نجاح تطبيق مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية في

الجزائر لغرض رقابة الأداء

أولاً: ضرورة حوكمة القطاع العام.

ثانياً: المحاسبة والمراجعة.

ثالثاً: تطبيق محاسبة المسؤولية.

رابعاً: التحديث المستمر للمنظومة القانونية الخاصة بالمحاسبة العمومية.

خامساً: ضرورة الإنتهاء من تقييم ممتلكات الدولة.

سادساً: ضرورة وجود هيئة مستقلة لمتابعة تنفيذ المشروع.

سابعاً: دعم الشفافية في الإدارات والهيئات العامة المسيرة للمال العام.

ثامناً: الإصلاح الإداري.

المراجع:

1-الكتب:

- التيجاني بلعروسي أحمد ، قانون المحاسبة العمومية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الجزائر، 2011.
- الكفراوي عوف محمود، الرقابة المالية: النظرية والتطبيق، مطبعة الإنتصار للطباعة الأونست، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 2008.
- الوادي محمد حسين ، زكريا أحمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الطبعة الأولى، 2000.
- أليس شاوش البشير، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الأولى، 2008.
- المليجي إبراهيم السيد ، المحاسبة في الوحدات الحكومية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 2002.
- الفيومي محمد محمد، أصول المحاسبة الحكومية والمحاسبة القومية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر والتوزيع، بيروت، 1988.
- بعلي محمد الصغير ويسرى أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر، 2003.
- بدوي محمد عباس والأميرة إبراهيم عثمان، النظم المحاسبية الخاصة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000.
- حجازي محمد أحمد ، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية، الطبعة 4، عمان، الأردن، 1998.
- خلاصي رضا ، شذرات المالية العامة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، 2016.
- دارز عبد المجيد، سميرة أيوب، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
- دنيدي يحيى، المالية العمومية، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، 2014.
- سوزي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار النشر الجامعية، الإسكندرية، 2000.
- عوض الله زينب ، أساسيات المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، القاهرة، 2006.
- غازي عناية، أصول الميزانية العامة في الفكر الإسلامي، دراسة مقارنة، دار الجيل، بيروت، الطبعة الأولى، 1998.
- إسماعيل حسين أحمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، الطبعة 1، المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003.
- محمد الهور، أساسيات في المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 1998.
- رأفت سلامة محمود، المحاسبة الحكومية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2011.

-صلاح الدين عبد المنعم مبارك، المحاسبة الحكومية مدخل معاصر، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.

-قاسم إبراهيم الحسيني، المحاسبة الحكومية والميزانية العامة، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، الأردن، 1999.

-محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، طبعة 2008.

-جمال لعمارة، منهجية الميزانية العامة في الجزائر، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2001.
-محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عين مليلة، الجزائر، 2003.

-محمد طاقة و هدى العزاوي، إقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة، الأردن، 2007.
- خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير الشامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، 2007.

- عاطف وليام أندراوس، الإقتصاد المالي العام في ظل التحولات الإقتصادية المعاصرة، الإسكندرية، دار الفكر الجامعي، 2010.

- محمد ساحل، المالية العامة، جسر للنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الأولى، 2017.
-عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، المالية العامة والموازنة العامة للدولة والرقابة على تنفيذها: دراسة مقارنة، المكتب الجامعي الحديث، الطبعة الأولى، سبتمبر 2014.

الأطروحات والرسائل:

-الأسود الصادق، مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العامة: دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه تخصص تسيير، جامعة الجزائر-3، كلية العلوم الإقتصادية، 2010-2011.

-أمجوج نوار، مجلس المحاسبة: نظامه ودوره في الرقابة على المؤسسات الإدارية، رسالة ماجستير في القانون العام، جامعة منتوري قسنطينة، كلية الحقوق، 2006-2007.

-شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة-بومرداس، السنة الجامعية 2013/2014.

-عبود ميلود، متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية واثرها على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر: دراسة إستطلاعية لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين، أطروحة دكتوراه ل.م.د، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2018-2019.

-بن داود إبراهيم، الرقابة المالية على النفقات العمومية بين الشرعية الإسلامية والتشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، قسم الحقوق، 2003.

-بوشنطر سليمة، المحاسبة العمومية ودورها في حماية أملاك الدولة: دراسة حالة إقامة جامعية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر-3، كلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، 2010-2011.
-شويخي سامية، أهمية الإستفادة من الآليات الحديثة والمنظور الإسلامي في الرقابة على المال العام، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، تخصص تسيير المالية العامة، جامعة أبو بكر بلقايد -تلمسان، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، 2010-2011.
-نور محمد لمين، دور الموازنة العامة في التنمية الفلاحية والريفية كبديل إقتصادي خارج قطاع المحروقات: دراسة حالة ولاية تيارت، رسالة ماجستير، مدرسة الدكتوراه تخصص تسيير المالية العامة، جامعة تلمسان، 2011-2012.

المقالات العلمية:

-إعمارة جمال، تطور فكرة ومفهوم الموازنة العامة للدولة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، المجلد الأول، العدد الأول، نوفمبر 2001.
-يوسف جيلالي، النظام القانوني للأمر بالصرف في القانون الجزائري، مجلة القانون، المركز الجامعي أحمد زبانة بغيليزان، معهد العلوم القانونية والإدارية، العدد 06، جوان 2016.

دعائم بيداغوجية:

-أوكيل محمد أمين، محاضرات في قانون المالية، جامعة عبد الرحمن ميرة-بجاية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2014-2015.
-بن رمضان بلقاسم، تنفيذ نفقات الدولة، التكوين التحضيري للمفتشين الرئيسيين للخرينة والمحاسبة والتأمينات، المديرية العامة للمحاسبة، وزارة المالية، 21 جانفي 2015.
-منصوري الزين، محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية، جامعة سعد دحلب-البليدة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، 2015.
- مبارك خالد موسى ، دروس في مقياس المحاسبة العمومية، جامعة العربي بن مهيدي-أم البواقي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.
-عبد الله عبد السلام أحمد وآخرون، أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة، 2000.

النصوص القانونية والتنظيمية:

-دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2020 (المرسوم الرئاسي رقم 20-442 المؤرخ في 15 جمادى الأولى عام 1442 الموافق 30 ديسمبر 2020، يتعلق بإصدار التعديل الدستوري، المصادق عليه في إستفتاء أول نوفمبر 2020، الجريدة الرسمية رقم 82، 30 ديسمبر 2020).
-القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984، المتعلق بقوانين المالية، المعدل والمتمم.

- القانون رقم 90-21 المؤرخ في 24 محرم عام 1411 الموافق 15 غشت سنة 1990 يتعلق بالمحاسبة العمومية، الصادر في الجريدة الرسمية رقم 35 لسنة 1990.
- القانون رقم 91-12 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتعلق بقانون المالية التكميلي لسنة 1991، الجريدة الرسمية عدد 42 لسنة 1991.
- الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية عدد 39 لسنة 1995.
- الأمر رقم 06-03 المؤرخ في 15 جويلية 2006، المتضمن القانون الأساسي للتوظيف العمومية، الجريدة الرسمية رقم 46 لسنة 2006.
- القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018، المتعلق بقوانين المالية، جريدة رسمية رقم 53، مؤرخة في 02 سبتمبر 2018.
- المرسوم التشريعي رقم 93-01 المؤرخ في 26 رجب عام 1413، الموافق 19 يناير سنة 1993، يتضمن قانون المالية لسنة 1993، الجريدة الرسمية رقم 04 لسنة 1993.
- المرسوم التنفيذي رقم 90-188 المؤرخ في 23 يونيو 1990، الذي يحدد هياكل وأجهزة الإدارة المركزية للوزارات، الجريدة الرسمية عدد 26 لسنة 1990.
- المرسوم التنفيذي رقم 90-334 المؤرخ في 27 أكتوبر 1990، المتضمن القانون الأساسي للعمال المنتمين للأسلاك الخاصة بالإدارة المكلفة بالمالية، الجريدة الرسمية العدد 46 لسنة 1990.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، يتعلق بتعيين المحاسبين العموميين وإعتمادهم، ج-ر 43 لسنة 1991.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، الذي يحدد شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وكيفيات إكتتاب تأمين يغطي مسؤولياتهم المالية، الجريدة الرسمية رقم 43، سنة 1991.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، الصادر في الجريدة الرسمية العدد 43 المؤرخة في 18 سبتمبر 1991.
- المرسوم التنفيذي رقم 92-79 المؤرخ في 22 فيفري 1992، الذي يؤهل المفتشية العامة للمالية لإجراء التقويم الإقتصادي للمؤسسات العمومية الإقتصادية، الجريدة الرسمية رقم 15 لسنة 1992.
- المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992، الذي يتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، الجريدة الرسمية عدد 82 لسنة 1992.
- المرسوم التنفيذي رقم 93-108 المؤرخ في 05 ماي 1993، الذي يحدد كيفية إحداث وتنظيم وسير وكالات الإيرادات والنفقات.

- المرسوم التنفيذي رقم 95-198 المؤرخ في 25 يوليو 1998، الذي يحدد إختصاصات مفتشية المصالح المحاسبية وتنظيمها، الجريدة الرسمية عدد 42 لسنة 1995.
- المرسوم التنفيذي رقم 08-272 المؤرخ في 06 سبتمبر 2008، الذي يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية، الجريدة الرسمية عدد 50 لسنة 2008.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-381 المؤرخ في 21 نوفمبر 2011، المتعلق بمصالح المراقبة المالية، الجريدة الرسمية عدد 64 لسنة 2011.

مواقع الأنترنت:

- آل داوود يوسف، المحاسبة الحكومية، منتدى المحاسبين العرب، متاح على الرابط: WWW.ACC4
- مجلس المحاسبة، الدليل العام لمراجعة الحسابات، 2019، ص53. متوفر على الموقع:
https://www.ccomptes.dz/wp-content/uploads/2019/09/ggac_ar.pdf

المراجع باللغة الأجنبية:

- Ali Bissaad, Droit de la comptabilité publique, Editions Houma, Alger, 2004.
- Ali Bissaad, manuel de le comptabilité publique, Ecole nationale des impots, Koléa, Alger, 2001.
- Bachir Yelles Chaouche, Le budget de l'Etat et les collectivités locales, OPU, Alger, 1990.
- J.C.Martinet et P.Dimalta, Droit budgétaire, LITC, Paris, 1999.
- F.ADAM, O. FERRAND, R.RIOUX, Finances publiques, 2ème Edition, Presses de sciences PO et Dalloz, France, 2007.
- Louis Troabas et Jean-Marie Cotteret : Droit Budgétaire et comptabilité publique 'éditions DALLOZ Paris, 1972.
- Yahia DENIDNI, La pratique du système budgétaire en Algérie, OPU, Alger, 2002.

المقدمة:

يهتم هذا المقياس بالتعريف بالرقابة والتدقيق في القطاع العام نظرا لأهميتهما البالغة للمنظمات العمومية.

إن الرقابة من الأمور التي تمس الكيان التنظيمي للدولة، وذلك من أجل منع وقوع الضرر على المجتمع سواء في الجانب الاقتصادي أو الاجتماعي أو السياسي، وقد قامت الدولة بإنشاء أجهزة للرقابة للتأكد من سلامة تطبيق القوانين والنظم واللوائح التي تحفظ للمجتمع أمواله وروابطه وحياته، وهذا العلم كسائر العلوم قابل للتطوير والتجديد فما نراه اليوم في عالم الاقتصاد والمال وحرص الدولة والمؤسسات والأفراد على سلامة سير الاقتصاد في الطريق الصحيح أدى إلى الاهتمام بعملية الرقابة سواء من الدولة أو من المؤسسات التي أوجدت نظام رقابة داخلها للتأكد من عدم التلاعب بالأموال العمومية .

كما أن التدقيق العمومي (الحكومي) يعبر عن مدى فحص كفاءة وفعالية أنشطة الوحدات الحكومية واستخدام الموارد الموضوعة تحت تصرفها على اكمل وجه وبسياسة ترشيدية للانفاق وفق المعايير الدولية للتدقيق، مع اظهار الدور الرقابي على المرافق العامة فهي نشاط اداري منظم يهتم بالإشراف والمتابعة وقياس الأداء بناءا على الأهداف والسياسات والبرامج والخطط التنموية، بقصد اكتشاف مواطن الضعف والأخطاء لعلاجها وتقويمها وتقادي تكرارها مرة اخرى مع إظهار كل الهيئات الرقابية المخول لها القيام بهذه الرقابة وفقا للمراحل الرقابية.

تضمّ منظومة الرقابة العمومية والتدقيق في الجزائر عدّة متدخّلين. وقد توسّعت وزادت صلاحياتها حرصا على مكافحة الفساد الذي استشرى في السنوات الأخيرة كما تدلّ على ذلك عديد المؤشّرات، وسعيا إلى تطوير أساليب التصرّف العمومي في إطار فلسفة رقابية تقوم أساسا على مبدأ "الوقاية خير من العلاج".

المحور الأول: الرقابة على المال العام

إن الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة للدولة وباقي ميزانيات الهيئات العمومية الأخرى، مكرسة بموجب المادة 61 من قانون المحاسبة العمومية، التي تنص على "يخضع تنفيذ الميزانية والعمليات المالية للدولة والمجلس الدستوري والميزانيات الملحقة ومجلس المحاسبة والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري لمراقبة أجهزة ومؤسسات الدولة المخولة لها صراحة بموجب التشريع والتنظيم المعمول بهما".

سنتطرق في هذا الفصل إلى مختلف الهيئات التي تقوم بالرقابة على تسيير الميزانيات العمومية خصوصا والمال العام على وجه الخصوص، لكن قبل ذلك لا بد من التطرق إلى الإطار النظري للرقابة على المال العام:

الفصل الأول : الإطار النظري للرقابة على المال العام

المبحث الأول: تعريف الرقابة لغة واصطلاحاً

1- الرقابة لغة:

للرقابة في اللغة معان كثيرة منها:

- أ- الحفظ فمن أسماء الله تعالى الرقيب وهو الحافظ الذي لا يغيب عنه شيء.
ب- وتأتي الرقابة بمعنى الانتظار، ومنه قوله تعالى: " ولم ترقب قولي"¹ أي لم تنتظر قولي.
ج- ومن معانيها الحارس ومنه رقيب القوم أي حارسهم الذي يشرف على المراقبة ليحرسهم.
والمَرْقَبُ والمَرْقَبَةُ الموضع المشرف يرتفع عليه الرقيب، وارتقب المكان، علا وأشرف ورَقَبَه يَرْقُبُه رِقْبَةً ورَقَبَانَا ورُقُوبَا، وتَرْقَبُهُ، وارتقبه: انتظره ورصده².

وهذه المعاني كلها قريبة من بعضها البعض إذ تؤدي في النهاية إلى حفظ الشيء، فالإنسان إنما ينتظر لكي يعلم مآلات الأمور مما يمكنه من اتخاذ الإجراءات المناسبة فيحفظ نفسه، وما كلف به، وكذا الحارس إنما يقوم بالحراسة لكي يحفظ ما كلف بحراسته. ولذلك عرف مجمع اللغة العربية الرقابة في الاقتصاد بأنها: تدخل الحكومة أو البنوك المركزية للتأثير في سعر الصرف، وتسمى رقابة الصرف³.

إلا أن هذا التعريف قصر الرقابة على نوع واحد، فالرقابة أوسع من ذلك بكثير كالرقابة على الائتمان وذلك بتحديد نسبة النقود السائلة التي يجب أن تحتفظ بها البنوك مقابل مجموع الائتمان الذي تمنحه لعملائها، وهناك أيضاً الرقابة على الميزانية وهي نظام يتبع للرقابة على الإيرادات والمصروفات الفعلية ومقارنتها بالتقديرات المدرجة في الموازنة⁴.

¹- الآية 94 من سورة طه.

²- ابن منظور، لسان العرب 1/ 424-425، دار صادر ودار بيروت، الجوهري الصحاح 1/ 208.

³- المعجم الوجيز 272-273.

⁴- د. عبد العزيز فهمي هيكل، موسوعة المصطلحات الاقتصادية والإحصائية، دار النهضة العربية 98، 183.

2- الرقابة اصطلاحاً:

جاءت عبارة الرقابة في العديد من الكتب التي تتحدث عن العلوم الإدارية والمالية العامة مما أدى إلى الاختلاف في تعريفها بسبب نظرة كل كاتب حيث نظر بعضهم إلى الرقابة من زاوية تختلف عن الآخر، فبعض الكتاب نظر إلى مفهوم الرقابة على أساس ما تسعى إلى تحقيقه من أهداف، وفي نظر فريق آخر تعني الرقابة تلك المجموعات من الإجراءات والعمليات، وعند فريق ثالث تعني الأجهزة التي تقوم بعملية الرقابة⁵. وفيما يلي سوف نستعرض بعض التعريفات للرقابة :

أ- جاء في تعريف الرقابة أنها "مجموعة من عمليات التفتيش والفحص والمراجعة يقصد منها الوقوف على أن كل مشروع من المشروعات الاقتصادية العامة يعمل في الحدود التي تؤكد أنه يحقق الغرض الذي أنشئ من أجله، ولإقتراح الحلول المناسبة التي تقضي على الأسباب التي تعوق تنفيذ هذا الغرض وتحديد المسئول في حالة الخطأ والتلاعب وإحالته إلى السلطة القضائية المختصة"⁶.

ب- "هي الإشراف والفحص والمراجعة من جانب سلطة أعلى لها هذا الحق للتعرف على كيفية سير العمل داخل الوحدة والتأكد من حسن استخدام الأموال العامة في الأغراض المخصصة لها، ومن أن الموارد تحصل طبقاً للقوانين واللوائح والتعليمات المعمول بها، وللتأكد من سلامة تحديد نتائج الأعمال والمراكز المالية، وتحسين معدلات الأداء وللكشف عن المخالفات، والانحرافات، وبحث الأسباب التي أدت إلى حدوثها، واقتراح وسائل علاجها لتفادي تكرارها سواء في ذلك وحدات الخدمات أو الأعمال"⁷.

ج- "منهج علمي شامل، يتطلب التكامل بين المفاهيم القانونية والاقتصادية والمحاسبية والإدارية، ويهدف إلى التأكد من المحافظة على الأموال العامة، ورفع كفاءة استخدامها،

⁵-د. عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية: النظرية والتطبيق، مطبعة الإنتصار للطباعة الأونست، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 16-21.

⁶-د. سعيد يحيى، الرقابة على القطاع العام مدى تأثيرها على استقلاله، 97، المكتب المصري الحديث.

⁷-د. عوف الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفني.

وتحقيق الفعالية في النتائج المحققة، على أن يقوم بهذه المهمة جهاز مستقل ينوب عن السلطة التشريعية، وغير خاضع للسلطة التنفيذية.⁸

د- هي العملية التي تستطيع الإدارة بواسطتها اكتشاف أية انحرافات عن الخطط الموضوعة تمهيدا لتحديد المسؤولية واتخاذ الإجراءات الضرورية لتصحيحها وتجنب الأخطاء مستقبلا.⁹

هـ- كما يمكن تعريفها أيضا على أنها المرحلة الأخيرة التي تمر بها الميزانية العامة للدولة، وهي مرحلة مراجعة تنفيذ الميزانية عن طريق التأكد من أن تنفيذها قد تم على الوجه المحدد ووفق السياسة التي وضعتها السلطة التنفيذية وأجازتها السلطة التشريعية.¹⁰

و- الرقابة التي تستهدف ضمان سلامة التصرفات المالية، والكشف الكامل عن الانحرافات، ومدى مطابقة التصرفات المالية مع القوانين والقواعد النافذة.¹¹

وهذه التعاريف وإن كانت كلها متقاربة المعنى إذ أنها تشير إلى مجموعة ضوابط يتم بموجبها مطابقة مسيرة تنفيذ العمل مع خطته المقررة، إلا أن التعريف الأخير هو من أخصر وأشمل التعاريف إذ شمل في كلماته أهداف الرقابة وهي:

← بحث وتحري أسباب القصور في العمل والإنتاج، والكشف عن عيوب النظم الإدارية

والفنية والمالية التي تعرقل السير المنتظم للأجهزة العامة، واقتراح وسائل علاجها.

← متابعة تنفيذ القوانين، والتأكد من أن القرارات واللوائح والأنظمة السارية وافية لتحقيق الغرض منها.

← الكشف عن المخالفات الإدارية والمالية، والجرائم الجنائية، التي تقع من العاملين أثناء مباشرتهم لواجبات وظائفهم أو بسببها.

← إمداد جهات الإدارة العليا بكل ما يطلبونه من بيانات أو معلومات أو دراسات تتعلق بسير الجهاز الإداري، وكافة الأجهزة التي تدخل في نطاق اختصاصها.

⁸- د. حسين راتب ريان، الرقابة المالية في الفقه الإسلامي، 17-18، دار النفائس.

⁹- محمد حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الطبعة الأولى، 2000، ص161.

¹⁰- عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية: النظرية والتطبيق، مطبعة الانتصار للطباعة الأونست، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 2008، ص21.

¹¹- فهمي محمود شكري، الرقابة المالية العليا، 17، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع.

←التحقق من أن الإنفاق تم وفقاً لما هو مقرر له، وأن الموارد حصلت كما هو مقرر واستخدمت أفضل استخدام¹².

أما كون هذا التعريف لم يتعرض للجهة التي عليها القيام بتنفيذ الرقابة فإن هذا ليس من صلب التعريف، إذ أن الرقابة تارة تكون داخلية أي أن المؤسسة أو الشركة تحدد أشخاصاً للقيام بهذا الدور، وتارة تكون خارجية كرقابة مجلس المحاسبة على الهيئات العمومية والوزارات، وتارة ذاتية أي تتبع من داخل الشخص نفسه.

3-علاقة التفتيش بالرقابة:

يقال فَتَشَ عن الشيء فتشاً: سأل عنه واستقصاه، أما في الأمور والأعمال فمعناه، فحصها ليعرف مدى ما اتبع في إنجازها من دقة واهتمام، والمُفتِّش: موظف يقوم بتفتيش أعمال حكومية أو غيرها¹³.

وبهذا أيضاً عرفه الكفراوي حيث جعل التفتيش مرادفاً للفحص¹⁴.

وبهذا يتضح أن التفتيش مرادف للرقابة، لأن التفتيش يؤدي إلى حفظ القواعد والقانون من خلال الفحص في الأوراق للتأكد من مدى الالتزام بالقواعد والقوانين وهو ما سيتضح أيضاً عند الحديث عن معنى الرقابة اصطلاحاً.

¹²- د. علي محمد حسنين، الرقابة الإدارية في الإسلام المبدأ والتطبيق، 22-23، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الرقابة المالية في الإسلام، 25-26.

¹³-مجمع اللغة العربية المعجم الوجيز 461.

¹⁴-أبو البقاء الكفوي الكليات 245.

المبحث الثاني: مبررات الرقابة على المال العام

للرقابة على المال العام عدة مبررات، أهمها المبرر السياسي والمبرر المالي:

1- المبرر السياسي:

هو التدقيق في مدى إحترام إرادة البرلمان والمجالس المنتخبة من طرف السلطة التنفيذية لمنع هذه الأخيرة من تجاوز صلاحياتها، كتجاوز سقف الإعتمادات أو تحصيل إيرادات غير مرخص بها.

فالميزانية العامة للدولة هي عبارة عن وثيقة برلمانية وبالتالي يجب ضمان تطبيقها بطريقة تتماشى مع إرادة البرلمان الذي يمثل الشعب ويعبر عن إرادته، وذلك من خلال:

- ← التأكد من أن تنفيذ النفقات لم يتجاوز الإعتمادات المرخص بها؛
- ← التأكد من التحصيل الفعلي للإيرادات.

2- المبرر المالي:

إن ندرة الموارد تتطلب الرقابة على تخصيصها وإستعمالها الفعلي، وعليه فإن الرقابة تمنع الإسراف والتبذير وسوء إستعمال الأموال العمومية، من خلال مراقبة من يقوم بتنفيذ النفقات و تحصيل الإيرادات وعقد الصفقات.

المبحث الثالث: أنواع الرقابة على المال العام

تتمثل الرقابة على العمليات المالية في مجموعة الإجراءات اللازمة للتحقق من أن عمليات الصرف والتحصيل للنفقات والإيرادات العامة تتم طبقاً لما هو مقرر في الموازنة من ناحية وفي حدود التعليمات والقواعد والأحكام الموضوعة من ناحية أخرى والغرض من ذلك اكتشاف الانحرافات والأخطار أو نقاط الضعف والعمل على علاجها وتفادي تكرار حدوثها¹⁵، وهي تنقسم إلى أشكال عديدة من الرقابة، حاول الفقه تقسيمها وتصنيفها

¹⁵-الاتجاهات الحديثة في مجال الرقابة د. محمد السيد سرايا 75 الدار الجامعية 1986.

بالاعتماد على معايير مختلفة و متعددة، أدت إلى إيجاد تقسيمات عديدة ، فهناك من يقسمها إلى رقابة سابقة ورقابة لاحقة، وهذا إنطلاقاً من الزمن الذي تمارس فيه الرقابة، وهناك من يقسمها إلى رقابة داخلية و إلى رقابة خارجية وهذا من حيث السلطة التي تمارسها، وهناك من يقسمها إلى رقابة على الأموال ورقابة على الأشخاص وهذا من حيث موضوع الرقابة وغير ذلك من التقسيمات النظرية التي يمكن تصورها في هذا المجال:

1- تصنيف الرقابة حسب معيار توقيت حدوثها:

يمكن تصنيف الرقابة على المال العام حسب معيار توقيتها الزمني إلى ثلاثة أصناف، الرقابة القبلية ورقابة آنية ورقابة بعدية:

أ- الرقابة القبلية أو السابقة :

هذه الرقابة تكون سابقة لعملية التنفيذ، حيث تمنع وقوع أخطاء وتجاوزات، وتؤكد مطابقة التصرف المالي مع القوانين والأنظمة المعمول بها وبالتالي تعتبر كرقابة وقائية. وهي حق يخوله القانون لشخص للقيام بهذا الدور وذلك لتجنب الأخطاء قبل وقوعها، ولهذا فقد أطلق عليها اسم "الرقابة الوقائية" لأنها تعمل على تلافي الوقوع في الأخطاء والانحرافات، فهذه الرقابة تقع في البداية قبل اتخاذ الإجراءات الخاصة بالتصرف المالي، وتتم هذه الرقابة عن طريق إصدار القرارات القانونية، والأحكام المتعلقة بجباية الإيرادات قبل تحصيلها، وتدريب الموظفين على كيفية القيام بهذه الأعمال مسبقاً قبل تكليفهم بها، وإصدار القرارات المتعلقة بصرف الأموال وإنفاقها في الوجوه المستحقة قبل التنفيذ، وتعيين المسؤولين المشرفين على الأعمال وتحديد صلاحياتهم ومسئولياتهم، والحصول على الموافقات اللازمة من جهات الإشراف الحكومية¹⁶.

¹⁶- عصام خلف العنزي، ولاية الدولة في الرقابة على الأوقاف، منتدى قضايا الوقف الفقهي الخامس، إسطنبول، الجمهورية التركية، 13-15 مايو 2011، ص18.

ومن مميزات هذه الرقابة:

- 1- تساعد على التنفيذ السليم للسياسة المالية والاقتصادية والاجتماعية للدولة.
- 2- تساعد على الدقة في تطبيق وتنفيذ القوانين واللوائح والتعليمات المالية.
- 3- آثارها سريعة حيث تقع فوراً قبل وقوع الحدث المالي، ويعتبر هذا من أهم مميزات الرقابة المالية.
- 4- تقلل فرص ارتكاب الأخطاء وتمنع وقوع معظمها.

ومن عيوب هذه الرقابة¹⁷:

- 1- تأخير تنفيذ الأعمال بسبب الوقت الذي تتطلبه الرقابة السابقة.
- 2- تحكم القائمين بالرقابة السابقة في الجهات والمصالح الحكومية مما يزيد من نفوذهم.
- 3- في كثير من الأحيان تكون هذه الرقابة شكلية فقط وليست موضوعية.

ب- الرقابة الآنية (المرافقة):

وهي رقابة تتزامن مع تنفيذ الإيرادات والنفقات العمومية، وقد يكون الجهاز المكلف بها جزء من الأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية كأن يقوم المحاسب العمومي بمراقبة الأمر بالصرف وهي تعتبر رقابة داخلية و الهدف منها هو الوقاية من الوقوع في الأخطاء. وهذا النوع من الرقابة تقوم به الأجهزة والإدارات المختلفة للتأكد من سلامة ما يجري عليه العمل داخلها، ومن أن التنفيذ يسير وفقاً للخطط والسياسات الموضوعية، وتوزع مسؤوليات هذه الرقابة على ثلاث مستويات رئيسية¹⁸:

- المتابعة في داخل الوحدة الإدارية.
- المتابعة من قبل الوزارة المشرفة على مثل هذه الأعمال.
- المتابعة من قبل الأجهزة الرقابية المتخصصة.

¹⁷- الرقابة المالية العليا 23-25، الرقابة على القطاع العام، 93، الرقابة المالية في الفقه الإسلامي 29، الرقابة المالية النظرية والتطبيق 40-41.

¹⁸- الرقابة المالية النظرية والتطبيق، 32، الرقابة المالية العليا، 26.

وهذه الرقابة تساهم في تطوير العمل إذ تؤدي إلى تصحيح الأخطاء أولاً فأول مما ينعكس على النتائج المرجوة، ومما يميز هذه الرقابة بأنها ما تكاد تكشف عن الانحراف وتصحيحه حتى تعود فنتابع العمل للوقوف على مدى ما حققه هذا التصحيح من نتائج.

ج- الرقابة البعيدة أو اللاحقة:

هي رقابة تأتي بعد تنفيذ عمليات الميزانية وتتم من طرف هيئات قد تكون تابعة للسلطة التنفيذية أو مستقبلية عنها وهدف هذا النوع من الرقابة هو التحقق من تنفيذ وكشف الأخطاء والتجاوزات التي تحصل.

ويقصد بهذه الرقابة مراجعة العمليات المالية التي تمت فعلاً للكشف عما وقع من مخالفات مالية في الفترة اللاحقة لإتمام عملية التنفيذ، ويتسم هذا النوع من الرقابة بالشمول حيث إنه يشمل فحص الحسابات في مجموعها، ويتم ذلك بالرجوع إلى المستندات والسجلات المحاسبية الخاصة بصرف الأموال وتحصيلها لمعرفة المخالفات والأخطاء التي وقعت بها جهة التنفيذ، ومدى مطابقة هذه التصرفات للوائح والنظم والقوانين الواجبة التنفيذ.

كما تستهدف هذه الرقابة أيضاً مراجعة النتائج والأهداف التي نتجت عن تنفيذه هذه التصرفات المالية. ويقوم بالرقابة اللاحقة جهات رقابية غير خاضعة للجهة المنفذة للعمليات المالية كالمفتشية العامة للمالية أو مجلس المحاسبة، حيث تتم مراجعة فحص السجلات والقيود المحاسبية والتأكد من مدى مطابقتها للواقع والكشف عن التجاوزات للنظم واللوائح.

2- الرقابة المالية من حيث الجهة التي تتولى الرقابة:

يمكن تقسيم الرقابة المالية من حيث الجهة التي تتولى الرقابة إلى قسمين:

أ- رقابة داخلية:

وهي رقابة تباشرها الجهة أو المؤسسة على نفسها وذلك من خلال إيجاد موظفين متخصصين لتدقيق معاملاتها، كما تتم بمحاسبة المدير لموظفيه في نفس الإدارة، ومن أمثلة الرقابة الداخلية:

- إدارة الرقابة والمراجعة في المؤسسات المختلفة.
- رقابة الشركات القابضة على الشركات التابعة.
- رقابة الوزير للإدارات التابعة له.
- رقابة الهيئات الشرعية على ممارسات المؤسسات المالية الإسلامية.

ب- رقابة خارجية:

وهي رقابة تتولاها أجهزة خارجية غير خاضعة لسلطة الجهة المنفذة أو القائمة على المشروع. ومن أمثلتها مكتب التدقيق الخارجي وهو ما تفرضه جهات الإشراف في الدولة على كافة المؤسسات الخاضعة لإشرافها، وكذا قيام البنك المركزي بفحص ومراجعة أوراق الشركة والتأكد من سلامتها، ومن أمثلتها أيضا رقابة السلطة التشريعية على السلطة التنفيذية¹⁹.

3- تصنيف الرقابة حسب معيار نوعية الرقابة الممارسة:

يمكن تقسيم أنواع الرقابة حسب هذا المعيار إلى :

أ- رقابة المطابقة أو رقابة الشرعية: وهي تلك الرقابة التي تمارس على كل تصرف أو تسيير للأموال العمومية من خلال النظر في مدى شرعيتها ومطابقتها للنصوص القانونية والتنظيمية السارية المفعول.

¹⁹ - الرقابة المالية العليا 28-29، الرقابة المالية النظرية والتطبيق، 25، الرقابة المالية في الإسلام، 34، د.علي محمد حسنين، الرقابة الإدارية في الإسلام المبدأ والتطبيق، 94، دار الثقافة.

ب-رقابة الأداء: وذلك بالتأكد من التسيير السليم بتكليف النصوص القانونية حسب ظروف تطبيقها، وذلك بالمقارنة بين الإيجابيات والسلبيات المتعلقة بطريقة التسيير قصد إكتشاف الأخطاء الناجمة عن التسيير لتفاديها في المستقبل وتحقيق أحسن تسيير للأموال العمومية.

ج-رقابة إقتصادية: تتأسس على ترشيد وعقلنة إستعمال الموارد المتاحة بطريقة تؤدي إلى مطابقة التوقعات الميزانية للأهداف المبرمجة.

4- تصنيف الرقابة حسب معيار موضوع الرقابة:

وهنا يمكن التمييز بين الرقابة على الأشخاص أو الأعوان والرقابة على العمليات:

أ-الرقابة على الأشخاص: ونقصد هنا كل من المحاسب العمومي والآمر بالصرف.

ب-الرقابة على العمليات: وهنا نجد الرقابة على عمليات تنفيذ الإيرادات والرقابة على عمليات تنفيذ النفقات.

5- تصنيف الرقابة حسب معيار السلطة أو الجهة الممارسة للرقابة:

يمكن تقسيم الرقابة حسب هذا المعيار إلى ثلاثة أنواع:

أ-رقابة إدارية: وهي تلك الرقابة التي تمارسها الإدارة العمومية على بعضها البعض، أي أنها الرقابة التي تكون تابعة للسلطة التنفيذية، مما يجعلها داخلية وذاتية كما تكون سابقة أو لاحقة، وأهم صور الرقابة الإدارية نجد²⁰:

←الرقابة الذاتية أو التلقائية: حيث تقام آليات وقواعد داخل جهاز غداري معين من أجل تحسين مواطن الخلل وإصلاحها في الوقت المناسب مثل سجل الإقتراحات، التقييم الدوري؛

²⁰-بوشنظر سليمة، مرجع سابق، ص96.

← **الرقابة الرئاسية:** تخول القوانين والأنظمة للرئيس الإداري التدخل للتعقيب على أعمال مرؤوسيه من أجل المصادقة عليها أو إلغائها، سواء كان ذلك من تلقاء نفسه أو بناء على نظم الطعن الرئاسي؛

← **الرقابة الوصائية:** بالرغم من الإستقلال المالي لبعض الهيئات الإدارية داخل السلطة التنفيذية (بلدية، ولاية، جامعة،...)، إلا أن ذلك الإستقلال ليس مطلقا ولا تاما حيث تبقى تلك الأجهزة خاضعة لقدر معين من الرقابة والإشراف من طرف السلطة الوصية مثل وصاية الوالي على أعمال البلدية.

ب-رقابة سياسية: ونقصد بها رقابة السلطة التشريعية أو البرلمان التي تمارسها على الحكومة.

ج-رقابة قضائية: وهي الرقابة التي يتولاها القضاء.

المبحث الرابع: أساليب تنفيذ الرقابة المالية ومراحلها

1- أساليب تنفيذ الرقابة المالية:

تشمل أساليب تنفيذ الرقابة المالية العناصر التالية²¹:

أ-الرقابة الشاملة:

وفقا لهذا الأسلوب تتولى جهات الرقابة إجراء رقابة عامة وتفصيلية على جميع المعاملات المالية التي تمارسها الجهات الخاضعة للرقابة، وقد يتم تحقيق الرقابة الشاملة على قطاع معين وفي مجال نوعي معين من المجالات والأعمال المالية للوحدة الإدارية أو رقابة مالية على باقي المجالات.

²¹-لخضر بن عليّة، ملخص محاضرات في مقياس الرقابة والتدقيق في القطاع العام، 2020/2019، جامعة الجلفة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، ص 16.

ب- الرقابة الانتقائية:

وفقا لهذا الأسلوب يتم اختيار عينة من المعاملات المالية المراد مراقبتها وفحص تلك العينة كنموذج قياسي للأعمال المالية للجهة الخاضعة للرقابة، ويمكن استخدام أسلوب الرقابة الانتقائية بطرق متعددة منها:

ب.1- العينة العشوائية:

حيث يتم اختيار عينة أو عينات متعددة من المعاملات المالية بطريقة عشوائية وإخضاعها للرقابة دون الحاجة إلى إخضاع جميع المعاملات المالية في الوحدة الإدارية، ويتبع هذا الأسلوب غالبا في المؤسسات والشركات ذات الأعمال المالية الضخمة والمتعددة.

ب.2- العينة الإحصائية:

وفقا لهذه الطريقة يتم تقسيم المعاملات المالية التي تقوم بها الجهة الخاضعة للرقابة على طبقات متشابهة ومتجانسة من ناحية الحجم والنوع حيث يتم اختيار عينة من كل طبقة على حدى.

ب.3- العينة العنقودية:

حيث يتم اختيار عينة معينة ويمتد هذا الأخير إلى مختلف مفردات موضوع المعاملات المالية التي تم اختيارها بحيث تمثل العينة مجموعة من المعاملات المالية لموضوعات مترابطة أو ذات صلة لموضوع العينة المختارة.

وجدير بالذكر أن لكل أسلوب من أساليب تنفيذ الرقابة المالية عيوباً معينة فأسلوب الرقابة الشاملة من الصعب تطبيقه في الدول الحديثة بسبب كثرة المعاملات المالية، أما الرقابة

الانتقائية فيعاب عليها عدم الدقة والموضوعية في النتائج لأنها تتم بشكل انتقائي عشوائي غير معبر عن الأرقام الحقيقية.

2-مراحل تنفيذ الرقابة المالية:

تمر عملية الرقابة المالية بأربعة مراحل أساسية هي:

أ- مرحلة الأعداد:

قبل الانطلاق في عملية الرقابة يجب تحضير فريق العمل، والذي ينصب على اختيار الأفراد الأكفاء اللذين يتمتعون بما يلي:

← إلمام الأفراد المراقبين بمعلومات دقيقة عن أوجه نشاط المنشأة المالي؛

← الإلمام بأوجه نشاط المنشأة الخاضعة للرقابة؛

← قدرتهم على الاتصال مع جميع إدارات المنشأة؛

← قدرتهم على اكتساب ثقة الآخرين، مما يسهل مهمتهم في الرقابة وذلك من خلال تقديم المساعدة؛

← القدرة على تحليل البيانات المتوفرة وتحويلها إلى معلومات ذات فائدة؛

← أن يتسم بالموضوعية والمرونة وبيتعد عن التحيز.

ب-مرحلة جمع البيانات:

يقوم الفريق المكلف بالرقابة بجمع البيانات المالية من مصادرها سواءا كانت محفوظة في السجلات المحاسبية أو على أجهزة الحواسيب، ليتم استخراج هذه البيانات وجدولتها للقيام بالعملية التي ستليها.

ج-مرحلة الفحص:

خلال هذه المرحلة يقوم المكلف بالرقابة المالية بمقارنة البيانات التي حصل عليها مع ما هو مخطط وهنا يستعين بأدوات الرقابة المالية التالية:

ج.1-الموازنة التخطيطية: وتعتبر من أهم الأدوات المستخدمة في الرقابة، وهي عبارة عن خطة شاملة لجميع عمليات المؤسسة خلال مدة معينة، فهي تحتوي على معايير من أجل مقارنة الانجاز الفعلي وقياس الأداء؛

ج.2-التحليل المالي: يعتبر عنصرا أساسيا في الرقابة المالية لأن هذه العملية تتضمن مقارنة الخطط الموضوعة ومستوى تنفيذها والمقارنة بين الفترات الزمنية المختلفة وبين مؤسسة مماثلة من خلال تحليل القوائم المالية وذلك من خلال الميزانية العمومية؛

ج.3- تحليل النسب المالية: مثل نسب السيولة والربح والعائد على الاستثمار، بالنسبة للمؤسسات الإقتصادية.

د/ التقارير المالية:

تختتم عملية الرقابة المالية بإعداد التقرير المالي للمدير ليصبح على علم بكل العمليات المالية أثناء تنفيذ الخطة المالية وعند الانتهاء منها، ويشترط في هذه التقارير أن تكون موجزة ومفهومة كأن تتضمن أشكالاً بيانية وجداول توضح مدى الانحرافات والتغيرات المالية لدى المؤسسة.

الفصل الثاني: الرقابة السابقة على المال العام

إن الرقابة التي تتم قبل التنفيذ هي التي تكون بهدف منع الأخطاء والتجاوزات في الإنفاق قبل حدوثها، وذلك عن طريق مجموعة من القواعد التي تحكم عملية الرقابة السابقة أو القبليّة. وهي الرقابة التي تكون من طرف كل من المراقب المالي والمحاسب العمومي، غير أن هذا الأخير يراقب تنفيذ الميزانية في شقيها المتعلق بالإيرادات والنفقات العمومية، بينما لا يتدخل المراقب المالي إلا من ناحية تنفيذ النفقات العمومية.

المبحث الأول: المراقب المالي

قبل التفصيل في الصلاحيات الرقابية للمراقب المالي، لا بد أولاً من التعريف به والتطرق لصلاحياته ومسؤولياته:

1- تعريف المراقب المالي والمراقب المالي المساعد

أ- المراقب المالي:

التعريف:

المراقب المالي هو موظف أو عون تابع لوزارة المالية وبالتحديد للمديرية العامة للميزانية، ينتمي لسلك من الموظفين لديهم قانون أساسي خاص بهم، ويتم تعيينه بمقتضى قرار وزاري يمضيه الوزير المكلف بالمالية، ويكون مقره على مستوى الهيئة المعين بها، يعمل بمساعدة مساعدين له يعينون بموجب قرار وزاري، إن رقابة المراقب المالي هي رقابة شرعية وليست رقابة ملائمة على النفقات العمومية.

يقوم المراقب المالي برقابة إجبارية على مشاريع الالتزام بالنفقات، بالإضافة إلى الأعمال ذات الأثر المالي، وهي أول درجة للرقابة الداخلية على النفقات العمومية، ويخضع أثناء تأدية مهامه إلى الوزير المكلف بالمالية، ولقد عرفت وظيفته إعادة هيكلة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 09-374 المؤرخ في 16 نوفمبر 2009، الذي يعدل ويتم المرسوم

التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 الذي يتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها²²، بالإضافة إلى المرسوم التنفيذي رقم 11-381 المؤرخ في 21 نوفمبر 2011، الذي يتعلق بمصالح المراقبة المالية.

- ومنه تتمثل أهم النصوص القانونية المرتبطة بعمل المراقب المالي فيما يلي :
- ← القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية لا سيما المواد 58 والتي تليها؛
- ← المرسوم التنفيذي 92-414 المتعلق بالرقابة المسبقة على النفقات الملتمزم بها؛
- ← المرسوم التنفيذي رقم 09-374 المعدل للمرسوم 92-414؛
- ← المرسوم التنفيذي 11-381 المتعلق بمصالح المراقبة المالية؛
- ← القرار الوزاري المؤرخ في 02/04/2012 المحدد لمهام المراقب المالي المساعد وكيفيات ممارسة النيابة في الرقابة المالية؛
- ← القرار الوزاري المؤرخ في 09 يوليو 2012 المحدد لعدد المراقبين الماليين المساعدين وتنظيم مصلحة المراقبة المالية؛
- ← القرار الوزاري المؤرخ في 12/08/2012 المحدد لإجراءات وكيفيات ومحتوى محاسبة الإلتزام بالنفقات.

تعيين المراقب المالي:

حسب المادة 60 من القانون رقم 90-21، يتم تعيين المراقب المالي بقرار وزاري من طرف وزير المالية، مما يساهم في إعطاء الإستقلالية المراقب المالي، كما يشكل نظام المسؤولية التي يخضع لها المراقب المالي بمناسبة أدائه لمهامه عنصرا هاما، يجسد الحدود التي يجب أن يلتزم بها أثناء تأدية مهامه متمتعا بصلاحيات متعددة وهامة.

²²-أموج نوار، مرجع سابق، ص249.

وعلى هذا الأساس، لا توجد علاقة رئاسية تربط المراقب المالي مع الأمر بالصرف أو المحاسب العمومي، حيث لا يخضع كل واحد منهم لسلطة الآخر رغم أنهم يمارسون مهاماً متكاملة فيما بينها في مجال تنفيذ النفقات²³.

وفقاً لأحكام المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 11-381 المؤرخ في 21 نوفمبر 2011، المتعلق بمصالح المراقبة المالية²⁴، يتم تعيين المراقب المالي من بين الموظفين الذي يمارسون نشاطهم على مستوى المديرية العامة للميزانية، والذين يستوفون الشروط القانونية الأساسية لهم الرتب التالية:

← رؤساء المفتشين المحليين للميزانية؛

← المتصرفين المستشارين الذين يثبتون خمس (05) سنوات من الخدمة الفعلية بإدارة الميزانية؛

← المفتشين المحليين المركزيين للميزانية الذين يثبتون خمس (05) سنوات من الخدمة الفعلية بإدارة الميزانية؛

← المتصرفين الرئيسيين الذين يثبتون:

▪ خمس (05) سنوات من الخدمة الفعلية بهذه الصفة بإدارة الميزانية؛

▪ ثماني (08) سنوات من الأقدمية بإدارة الميزانية؛

← المفتشين المحليين الرئيسيين للميزانية الذين يثبتون سبع (07) سنوات من الخدمة الفعلية بهذه الصفة بإدارة الميزانية؛

← المفتشين المحليين للميزانية والمتصرفين الذين يثبتون عشر (10) سنوات من الخدمة الفعلية بهذه الصفة بإدارة الميزانية.

زيادة على هذه الشروط، يتطلب التعيين في منصب المراقب المالي أن يكون المراقب المالي حائزاً على الأقل على شهادة ليسانس في التعليم العالي أو شهادة جامعية معادلة لها.

²³-شلال زهير، ص 114.

²⁴-منشور في الجريدة الرسمية رقم 64 المؤرخة في 27 نوفمبر 2011.

ويكون تعيين المترشحين الذين تتوفر فيهم الشروط والمؤهلات السابقة بعد النجاح في المقابلة التي تُجرى مع لجنة الإنتقاء الموضوعية لهذا الغرض على مستوى الإدارة المركزية لإختيار أحسن العناصر وفي حدود المناصب الشاغرة.

ب- المراقب المالي المساعد:

التعريف:

يساعد المراقب المالي في إداة لمهامه ويوضع تحت سلطته من ثلاثة 03 إلى خمسة 05 مراقبين ماليين مساعدين²⁵، وتكون مهامهم كالتالي²⁶:

- ← الحرص على تطبيق التشريع والتنظيم المتعلقين بالنفقات العمومية؛
- ← مساعدة المراقب المالي في ممارسة مهامه؛
- ← إعداد تقرير للمراقب المالي عن نشاطاته وظروف الصلاحيات المسندة إليه؛
- ← إنابة المراقب المالي في حالة غيابه أو حصول مانع له.

تعيين المراقب المالي المساعد:

يتم تعيين المراقب المالي المساعد بقرار من الوزير المكلف بالمالية، من بين موظفي المديرية العامة للميزانية، وفق الشروط التالية²⁷:

- ← رؤساء المفتشين المحليين للميزانية؛
- ← المتصرفين المستشارين الذين يثبتون ثلاث (03) سنوات من الخدمة الفعلية بإدارة الميزانية؛
- ← المفتشين المحليين المركزيين للميزانية الذين يثبتون ثلاث (03) سنوات من الخدمة الفعلية بإدارة الميزانية؛
- ← المتصرفين الرئيسيين الذين يثبتون:

²⁵-المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 11-381 المؤرخ في 21 نوفمبر 2011، المتعلق بمصالح المراقبة المالية.

²⁶-المادة 13 من نفس المرسوم.

²⁷-المادة 14 من نفس المرسوم.

▪ ثلاث سنوات (03) من الخدمة الفعلية بهذه الصفة بإدارة الميزانية؛

▪ ست (06) سنوات من الأقدمية بإدارة الميزانية؛

← المفتشين المحللين الرئيسيين للميزانية الذين يثبتون خمس (05) سنوات من الخدمة الفعلية بإدارة الميزانية؛

← المفتشين المحللين والمتصرفين الذين يثبتون ثماني (08) سنوات من الخدمة الفعلية بهذه الصفة بإدارة الميزانية.

2- إختصاصات المراقب المالي ومسؤولياته:

أ- إختصاصات المراقب المالي:

يقوم المراقب المالي بأداء عدة أنواع من الاختصاصات:

أ.1- الاختصاص الاستشاري:

وهي وظيفة أساسية يقوم بها المراقب المالي لصالح الأمرين بالصرف سواء على المستوى المركزي أو المحلي، نظرا لجهلهم قواعد التسيير المالي، بحيث يُعد المراقب المالي المستشار المالي للأمرين بالصرف في كل العمليات المالية التي يقومون بها كتسديد التكاليف المرتبطة بدفع الأجور أو التعويضات المالية أو تقديم الإعانات،²⁸ وذلك تلافيا من الوقوع في الأخطاء المالية، كما يقوم بتقديم التوجيهات والنصائح للأمرين بهدف تجاوز العقبات الطارئة التي قد تواجههم أثناء أداء مهامهم .

وحسب ما جاءت به المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 11-381 المؤرخ في 21

نوفمبر 2011 والذي يتعلق بمصالح المراقبة المالية، فإن المراقب المالي يكلف بمهام:

← "...تقديم نصائح للأمرين بالصرف على المستوى المالي قصد ضمان نجاعة

النفقات العمومية وفعاليتها؛

²⁸-Ali BISSAAD, Comptabilité publique, op-cit, p74.

← المساهمة في الأعمال التحضيرية للميزانية المعهودة إليه وضمان متابعتها وتقييمها وكذا إقترح كل تدبير ضروري يسمح بتسيير ناجح وفعال للنفقات العمومية؛...."

وعلاوة عن ذلك يؤدي المراقبون الماليون مجتمعين على المستوى المركزي دور المستشارين لوزير المالية، حيث يعد كل واحد منهم تقريراً سنوياً عن حصيلة الأداء المالي للقطاع الذي انتدب للعمل فيه، يقدمه لوزير المالية في نهاية السنة. كما أنه حسب المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 11-381 المذكور سابقاً، يشارك المراقب المالي في دراسة وتحليل مشاريع النصوص التشريعية والتنظيمية التي تبادر بها المديرية العامة للميزانية، والتي لها أثر على ميزانية الدولة و/أو على ميزانية الجماعات المحلية والهيئات العمومية.

أ.2- الإختصاص الرقابي²⁹:

وهي المهمة الرئيسية التي يتولى المراقب المالي القيام بها، وهي تتضمن تنفيذ كل مهام الفحص والمراقبة المتعلقة بجوانب تطبيق التشريع والتنظيم المتعلقين بالمالية العمومية، فيما يتعلق بتنفيذ النفقات العمومية.

كما يتمثل الإختصاص الرقابي للمراقب المالي في السلطة المخولة له في منح التأشيرات أو رفضها، حيث تخضع أوامر دفع الأجور للموظفين إلى تأشير المراقب المالي الذي عليه التأكد من عدم وجود أخطاء حسابية، بحيث يُرفض كل أمر بالدفع يشمل خطأ حسابياً مهما كانت درجة جسامته. كما يقوم المراقب المالي بالتأشير على كل القرارات الإدارية المتعلقة بالتوظيف أو بحركة الموظفين أو بترقيتهم، بحيث يتأكد من وجود المنصب

²⁹-سنتطرق بتفصيل أكثر عن الإختصاص الرقابي للمراقب المالي لاحقاً ضمن الفصل المخصص للرقابة على المال العام.

المالي في الخزينة العمومية. كما يختص بمراقبة أي وضع يمس مساهم المهني إذا نجم عنه أثر مالي³⁰.

وتخضع لتأشير المراقب المالي كذلك كل الالتزامات المالية المتعلقة بنفقات التجهيز أي اعتمادات الدفع، بحيث تخضع كل الفواتير والشهادات المرتبطة بإنجاز الصفقات العمومية أو العقود الإدارية الملزمة للخزينة أو المستحقة لها للتأشير من قبل المراقب المالي، بحيث يتأكد من عدم تجاوز السقف المالي المحدد في حساب الخزينة لقيمة الصفقة أو العقد المنجز، فضلا عن مطابقته للشروط الوارد في الدفتر الخاص بها.

بالإضافة إلى الصلاحيات الرقابية التي يمارسها المراقب المالي، هناك مهام أخرى يسندها له القانون الأساسي، وهي³¹:

- ← مسك سجلات تدوين التأشير وحالات الرفض؛
- ← مسك محاسبة الإلتزامات حسب الشروط المحددة؛
- ← إعداد تقارير دورية يقوم بإرسالها إلى الوزير المكلف بالمالية لإعلام المصالح المختصة بتطور الإلتزام بالنفقات وتعداد المستخدمين؛
- ← ويقوم في نهاية كل سنة مالية بإرسال إلى الوزير المكلف على سبيل العرض و إلى الأمرين بالصرف على سبيل الإعلام تقريرا يستعرض فيه الشروط التي قام عليها التنفيذ، إضافة إلى الصعوبات التي تلقاها أثناء أداء مهامه إن وجدت في مجال تطبيق التنظيم و المخالفات التي لاحظها في تسيير الأملاك العمومية و جميع الاقتراحات التي من شأنها تحسين شروط صرف الميزانية.

أ.3- تمثيل وزير المالية:

³⁰-Yahia DENIDNI, la pratique du système budgétaire en Algérie, OPU, Alger, 2002, p 362.

³¹-المواد من 23 إلى 25 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992، الذي يتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.

حسب نص المادة 10 من الرسوم التنفيذية رقم 11-381 ، فإن المراقب المالي بصفته عون يعمل تحت سلطة وزارة المالية، فهو مكلف بتمثيله لدى لجان الصفقات العمومية ولدى المجالس الإدارية و مجالس التوجيه للهيئات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، و هو ملزم في هذا الشأن بصياغة تقرير سنوي يوجه إلى وزارة المالية يتعلق بهذه العملية.

أ.4-تسيير مصلحة المراقبة المالية:

حسب المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 11-381 يدير المراقب المالي مصلحة المراقبة المالية، تحت سلطة المدير العام للميزانية. وتتكون مصلحة المراقبة المالية حسب نص المادة الخامسة (05) من نفس المرسوم، من مكاتبين إلى أربعة مكاتب، توضع تحت سلطة المراقب المالي الذي يساعده من ثلاثة إلى خمسة مراقبين ماليين مساعدين.

ب-مسؤوليات المراقب المالي:

يعتبر المراقب المالي مسؤولاً شخصياً أمام هيئات المراقبة ووزارة المالية على جميع المخالفات الصريحة للقوانين و الأنظمة المعمول بها في مجال صرف النفقات العمومية، إذ يعتبر هذا الأخير مسؤولاً عن التأشيرات غير القانونية أمام الغرفة التأديبية للميزانية والمالية التابعة لمجلس المحاسبة المؤهلة قانونياً للتحقيق و مراقبة نشاط المراقب المالي.

في حالة التحقق من وجود مخالفة صريحة لقواعد الميزانية والمالية تختص الغرفة التأديبية بفرض عقوبات مالية على المراقب المالي المعني بالأمر (البند رقم 07 من المادة 88 من الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة).

إضافة إلى ذلك يملك وزير المالية صلاحيات فرض عقوبات مالية و إدارية على المراقب المالي الذي منح تأشيرات غير قانونية، وذلك عن طريق تحقيق و مراقبة التقرير السنوي الذي يعده المراقب المالي³².

كما يتحمل المراقب المالي المسؤولية التامة، عن القرارات التي يتخذها برفض منح التأشيرة في حالة الرفض التعسفي، فذلك يعتبر مخالفة لقواعد الانضباط المالي و يتعرض لغرامة مالية يصدرها مجلس المحاسبة³³.

3-المحاسبة التي يمسكها المراقب المالي:

إضافة إلى المهام المرتبطة بالمراقبة القبلية للنفقات، فإن المراقب المالي مكلف بمسك محاسبة الإلتزامات ذات الطابع الإحصائي من أجل تحديد مبلغ النفقات الملتزم بها من الاعتمادات المسجلة في الميزانية والأرصدة المتوفرة، هذه المحاسبة البسيطة لا تتطلب إجراء قيود محاسبية وسجلات محاسبية وفق القيد المزدوج، حيث تهدف إلى تحديد العناصر الآتية:

أ-محاسبة نفقات التسيير:

يتولى المراقب المالي مسك محاسبة وفق القيد الوحيد لمراقبة تنفيذ نفقات التسيير والتي يجب أن تفصح عن العناصر الآتية³⁴:

← الاعتمادات المفتوحة أو المخصصة حسب الأبواب والمواد؛

← ارتباط الاعتمادات؛

← تحويل الاعتمادات؛

³² -بوشنظر سليمة، المحاسبة العمومية ودورها في حماية أملاك الدولة: دراسة حالة إقامة جامعية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر-3، كلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، 2010-2011، ص 89.

³³ -أمجوج نوار، مرجع سابق، ص 74.

³⁴ -المادة 28 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 والمتعلق بالمراقبة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.

- ← التفويضات بالاعتمادات التي تمنح للآمرين بالصرف الثانويين؛
- ← الالتزام بالنفقات التي تمت؛
- ← الأرصدة المتوفرة.

ب- محاسبة نفقات التجهيز:

بصفة منفصلة عن محاسبة نفقات التسيير يقوم المراقب المالي بمسك محاسبة وفق القيد الوحيد لتسجيل تنفيذ مختلف رخص البرامج المتعلقة بنفقات التجهيز العمومية والتي تسمح بعرض البيانات الآتية³⁵:

← ترخيصات البرامج، وعند الاقتضاء إعادة التقييمات المتتالية؛

← التفويضات بترخيص البرامج؛

← الأرصدة المتوفرة.

بناء على بيانات محاسبة الالتزامات يستطيع المراقب المالي التحقق من كفاية المخصصات المالية المخصصة في أبواب وبنود الميزانية لتغطية تسديد النفقات، وتقديم تقارير مالية دورية لوزارة المالية عن حجم النفقات الملتزم بها وعن نسبة استهلاك اعتمادات الميزانية من طرف مختلف الأمرين بالصرف.

عند تحليل مهام المراقب المالي يمكن الاستنتاج بأنه مكلف بتطبيق مراقبة قبلية على تنفيذ النفقات ذات طابع وقائي أو إحترازي، بهدف دفع الأمر بالصرف إلى الإذعان الكامل لاحترام تخصيصات صرف النفقات وفق أبواب وبنود الميزانية، وعدم تجاوز الاعتمادات المالية المرخصة في الميزانية عند استعمال إجراء الالتزام من أجل التحقق من توفر التغطية المالية الكافية لتسديد النفقة، وذلك عن طريق خصم المبلغ الملتزم به من الاعتمادات المالية لباب أو بند الميزانية الذي يتوافق مع طبيعة العملية وذلك قبل عقد النفقة بصفة نهائية، مما يسمح بتفادي تراكم الديون على عاتق الدولة.

³⁵-المادة 29 من نفس المرسوم التنفيذي السابق.

4-رقابة المراقب المالي:

سننطق فيما يلي بالتفصيل للصلاحيات الرقابية للمراقب المالي على النفقات العمومية، والنتائج التي تنجر عليها:

أ-المهام الرقابية للمراقب المالي:

حسب نص المادة 58 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، تهدف

مراقبة الإلتزامات للنفقات التي يمارسها المراقب المالي إلى:

- ← السهر على صحة توظيف النفقات بالنظر إلى التشريع والتنظيم المعمول بهما؛
- ← تقديم نصائح للأمر بالصرف في المجال المالي، فالمراقب المالي يعتبر كمستشار مالي للأمر بالصرف؛
- ← إعلام الوزير المكلف بالمالية شهريا، بصحة توظيف النفقات وبالوضعية العامة للإعتمادات المفتوحة والنفقات الموظفة.
- تخضع القرارات المتضمنة التزاما مسبقا بالنفقات لتأشيرة المراقب المالي وقد حصرت المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 و المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها فيما يلي:
- ← قرارات التعيين و التثبيت و القرارات التي تخص الحياة المهنية للموظفين ودفع مرتباتهم باستثناء الترقية في الدرجة؛
- ← الجداول الاسمية التي تعد عند غلق كل سنة مالية؛
- ← الجداول الأصلية الأولية التي تعد في بداية السنة و الجداول الأصلية المعدلة التي تطرأ أثناء السنة المالية .

كما تخضع لتأشيرة المالي أيضا³⁶:

³⁶-المواد 6 و 5 و 7 من المرسوم التنفيذي 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 المتعلق بالرقابة السابقة على النفقات الملتمزم بها.

← كل إلتزام مدعم بسند طلب أو فاتورة شكلية عندما لا يتعدى المبلغ المستوى المحدد لإبرام الصفقة العمومية؛

← كل القرارات الوزارية المتعلقة بالإعانات، تفويض الإعتمادات أو الإلحاق أو تحويل الإعتمادات؛

← كل الإلتزامات المتعلقة بتسديد مصاريف التكاليف الملحقة إضافة إلى النفقات المثبتة بفواتير نهائية.

ب-العناصر التي تقوم عليها عملية الرقابة من طرف المراقب المالي:

نصت المادة 9 من المرسوم التنفيذي 92-414 المذكور أعلاه على عناصر الرقابة التي يقوم بها المراقب المالي، وهي:

ب.1-التحقق من صفة الأمر بالصرف:

حيث يتم التأكد إذا كان الأمر بالصرف الذي قام بعملية الإلتزام بالنفقة مؤهل قانونا للقيام بهذه العملية، ويتم معرفة الأمر بالصرف بالرجوع إلى الدمغة الخاصة بالهيئة المنفذة للعملية والإمضاء الموجود في أسفل بطاقة الإلتزام الذي يبين إسم ولقب الأمر بالصرف وصفته.

ب.2-مشروعية النفقة العمومية و مطابقتها للقوانين و الأنظمة المعمول بها:

وهي فحص المطابقة التامة لبطاقة الإلتزام للقوانين والتنظيمات المعمول بها، حيث أن شكليات بطاقة الإلتزام تحدد بقرار من وزير المالية، وذلك فيما يتعلق بالبيانات المذكورة فيها وذلك إستنادا إلى المادة الثامنة (08) من المرسوم التنفيذي 92-414.

ب.3-توفر الإعتمادات أو المناصب المالية:

بالرجوع إلى مدونة الميزانية الخاصة بالقطاع المعني، حيث أنه عند بداية كل سنة مالية يتم إعداد مدونة الميزانية التي يتم فيها توزيع الإعتمادات حسب الأبواب والمواد

ويصادق عليها من طرف المديرية العامة للميزانية، وتتخذ المدونة في شكل قرار وزاري مشترك بين وزير القطاع المعني ووزير المالية.

وعليه، لمعرفة وجود الإعتمادات الخاصة بعملية مالية، يكفي الرجوع على مدونة الميزانية في البداية، وذلك بمقارنة مبلغ الإلتزام بالنفقة مع المبلغ الإجمالي الخاص بكل عملية، حيث يتم في بطاقة الإلتزام تسجيل الرصيد المتبقي الذي يكون المرجع الرئيسي للعملية اللاحقة.

ب.4-التخصيص القانوني للنفقة:

أي صحة التبويب و إنشاء النفقة وفقا لبنود الميزانية، وهنا يقوم المراقب بالتأكد من مدى مطابقة طبيعة النفقة مع الباب والمادة.

ب.5-مطابقة مبلغ الإلتزام مع العناصر المتضمنة في الوثيقة الملحقة:

وتتمثل الوثائق الملحقة في وثائق الإثبات المختلفة التي يرفقها الأمر بالصرف مع بطاقة الإلتزام ويقدمها للمراقب المالي. ويقوم المراقب المالي بمراقبة المبالغ المذكورة في عملية الإلتزام والتأكد من مدى مطابقتها للمبالغ المذكورة في الوثائق الملحقة.

ب.6-وجود التأشير والآراء المسبقة:

يقوم المراقب المالي بالتحقق من وجود التأشيرة الممنوحة من طرف الإدارة المعنية عندما تستلزم ذلك القوانين والأنظمة المعمول بها (مثلا تأشيرة لجنة الصفقات العمومية)، حيث يؤدي غياب التأشيرة إلى رفض ملف الإلتزام بالنفقة.

بعد إستيفاء هذه الشروط و في اجل أقصاه 10 أيام، يبدأ إحتسابها من تاريخ إستقبال بطاقات الإلتزام من طرف المراقب المالي، يمكن أن يتم تمديده إلى 20 يوم في الحالات الاستثنائية بالنسبة للملفات التي تتضمن تعقيدات والتي تتطلب فحصا و تدقيقا معمقين، يقوم

المراقب المالي بوضع التأشيرة عن طريق وضع ختم و ترقيم و تاريخ تأشيرة المراقب المالي على بطاقة الالتزام بحيث تسجل كل تأشيرة وفقاً لترتيب تسلسلي خلال السنة المالية³⁷.

ج-نتائج رقابة المراقب المالي:

يترتب على الرقابة التي يمارسها المراقب المالي، منح التأشيرة (Le visa) لصرف النفقة إذا استوفت جميع الشروط اللازمة، و إذا لم تستوف إحدى هذه الشروط، يبدي المراقب المالي رأيه برفض منح التأشيرة، ويعلم المصلحة المعنية برد كتابي يوضح فيه مبررات ذلك و يكون هذا الرفض إما مؤقتاً، إذا تعلق الأمر بتحفظات شكلية يمكن تداركها من قبل المصلحة المعنية، أو نهائياً إذا تضمنت النفقة على خطأ أو أخطاء تتعارض مع قواعد المحاسبة العمومية وغير قابلة للتصحيح.

لكن هناك حالات تقتضيها المصلحة العامة، أجاز فيها القانون للأمر بالصرف باستعمال إجراء استثنائي، يتمثل في اتخاذ قرار مغل يتجاوز فيه التأشيرة المسبقة للمراقب المالي في صرف النفقة ، وهو إجراء "التغاضي" (Décision de passer outre)، ومثل هذه القرارات محددة بشروط واضحة وصريحة و يتحمل فيها الأمر بالصرف المسؤولية بصفة شخصية أمام جميع هيئات الرقابة³⁸. إن الرفض المحرر من قبل المراقب المالي يأخذ شكل مذكرة تتضمن كل الملاحظات المستخلصة وكذلك المراجع للنصوص القانونية المتعلقة بالقضية المراقبة و المعالجة، و هذا القرار بالرفض يجب أن يحرر مرة واحدة للأمر بالصرف.

ج.1- حالة التأشير بالقبول:

³⁷- بوشنطر سليمة، مرجع سابق، ص 88.
³⁸- أمجوج نوار، مرجع سابق، ص 74.

إن مراقبة النفقات الملتزم بها التي تخضع للتأشيرة (التأشيرة بالقبول) تكون عندما المراقب المالي وبعد فحصه ومراقبته لملف النفقة خلص إلى أن ملف النفقة يتطابق مع القوانين و وضعية الميزانية للهيئة المعنية.

ج.2- حالة الرفض المؤقت:

هو الإجراء الذي يسمح للأمر بالصرف بإتمام ملف النفقة ويكون في الحالات التالية³⁹:

- اقتراح التزام مشوب بمخالفات للتنظيم قابلة للتصحيح؛
- إنعدام أو نقصان الوثائق الثبوتية المطلوبة؛
- نسيان بيان هام في الوثائق المرفقة.

وهذا الرفض المؤقت المدعم بأدلة يخضع للفترة التنفيذية للمراقبة و المحددة من 10 إلى 20 يوما بحسب الحالة.

ج.3- حالة الرفض النهائي:

هو الإجراء الثاني الذي تخضع له مراقبة النفقات الملتزم بها ، وهو يكون نتيجة⁴⁰:

- عدم مطابقة النفقات الملتزم بها للإجراءات و القوانين المعمول بها؛
- عدم توفر الاعتمادات أو المناصب المالية ؛
- عدم إحترام الأمر بالصرف للملاحظات المدونة في مذكرة الرفض المؤقت وعدم تداركها.

← تجاوز الرفض من قبل الأمر بالصرف أو "إجراء التغاضي" :

³⁹-المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 الذي يتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، جريدة رسمية رقم 82 المؤرخة في 20 جمادى الأولى عام 1413 الموافق 15 نوفمبر 1992.

⁴⁰-المادة 12 من نفس المرسوم السابق.

لتجاوز حالة الرفض النهائي فإن المادة 18 من المرسوم التنفيذي 92-414، التي قدرت تجاوز الرفض بالتعاضي، وهو الإجراء الذي يسمح بتنفيذ النفقة وتحت مسؤولية الأمر بالصرف. ففي حالة الرفض النهائي بإمكان الأمر بالصرف تمرير النفقة و تجاوز الرفض تحت مسؤوليته و ذلك بقرار يبرر فيه ذلك و يرسله إلى الوزارة المكلفة بالمالية ، ولكن هذا التجاوز للرفض غير معمم على كل الحالات، حيث أنه يرفض في حالة إن كان الرفض النهائي متعلقا بالحالات التالية:

- حالة صفة الأمر بالصرف؛
 - حالة عدم توفر الاعتمادات أو غيابها؛
 - غياب التأشيرات التي ينص عليها القانون؛
 - إنعدام الوثائق الثبوتية التي تتعلق بالإلتزام؛
 - حالة التحميل غير الصحيح للنفقة الذي ينجر عنه تجاوز في الاعتمادات أو تغيير في الاعتمادات أو مبالغ الميزانية.
- فالهامش المخصص للأمر بالصرف لتجاوز الرفض هو جد محدود، كما أنه محدد بإجراءات محددة :

- الأمر بالصرف الذي يرغب في ممارسة هذا الإجراء، يجب عليه أن يرسل للمراقب المالي نسخة من ملف الإلتزام مرفقة بقرار تجاوز الرفض، مع الإشارة إلى رقم التعاضي وتاريخه، و ذلك للتأشير على ملف النفقة و تحت مسؤولية الأمر بالصرف⁴¹؛
- يقوم المراقب المالي بتحويل نسخة من ملف الإلتزام الذي كان موضوع "التعاضي" إلى وزير المالية قصد الإعلام⁴²؛
- يرسل وزير المالية بدوره، نسخة من الملف إلى المؤسسات المتخصصة في الرقابة⁴³.

⁴¹-المادة 20 من المرسوم 92-414 المتعلق بإجراءات الرقابة السابقة للنفقات الملتمزم بها.

⁴²-المادة 21 من المرسوم 92-414.

⁴³-المادة 22 من نفس المرسوم.

المبحث الثاني: المحاسب العمومي

رغم الصلاحيات التي يتمتع بها المحاسب العمومي في مجال الرقابة السابقة، إلا أنه يتم تجاهلها في الكثير من البحوث والدراسات. لكن قبل التطرق لهذه الصلاحيات الرقابية، لا بد من التطرق أولاً لتعريف المحاسب العمومي، إلتزاماته وأنواعه:

1-تعريف المحاسب العمومي، مهامه و تعيينه:

أ-تعريف المحاسب العمومي ومهامه:

لم يعط المشرع الجزائري تعريفا للمحاسب العمومي، بل عرفه من خلال تحديد المهام الموكلة له، وذلك وفق نص المادة 33 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية حيث يعد محاسبا عموميا كل شخص يعين قانونا للقيام بالعمليات الموالية:

←تحصيل الإيرادات ودفع النفقات؛

←ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها وحفظها؛

←تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد؛

←حركة حسابات الموجودات.

و على العكس من وظيفة الأمر بالصرف التي تعتبر صلاحية مكملة للوظيفة الإدارية، فإن وظيفة المحاسب العمومي هي وظيفة أصلية قائمة بذاتها و لا يمكن ممارستها إلا من طرف أشخاص تلقوا تكوينا متخصصا ويعينون بصفة قانونية لشغل ذلك المنصب و هم يخضعون في نشاطهم لسلطة وزير المالية⁴⁴.

ب-تعيين المحاسب العمومي:

⁴⁴-أمجوج نوار، مرجع سابق، ص87.

يتم تعيين المحاسبين العموميين أو إعتمادهم من قبل الوزير المكلف بالمالية (حسب نص المادة 34 من نفس القانون). يخص التعيين الموظفين التابعين لوزارة المالية، حيث يعينون من طرف وزير المالية و يخضعون أساسا لسلطته، وهم⁴⁵:

← العون المحاسبي المركزي للخزينة؛

← أمين الخزينة المركزي؛

← أمين الخزينة الرئيسي؛

← أمناء الخزينة في الولاية؛

← العون المحاسب الجامع للموازنات الملحقة؛

← قابضي الضرائب؛

← قابضي أملاك الدولة؛

← قابضي الجمارك؛

← محافظي الرهون.

بالإضافة إلى الأعوان المحاسبين لكل من المجلس الشعبي الوطني، المجلس الدستوري، مجلس المحاسبة، المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري،....(المادة 04 من المرسوم التنفيذي 91-311).

أما الإعتماد فهو يخص المحاسبين الخارجين عن وزارة المالية، حيث يتم اعتمادهم من طرف وزير المالية أو ممثله، باستثناء المحاسبين العموميين التابعين لوزارة التربية و التكوين و الذين يعتمدون من طرف أمين خزينة الولاية المختص إقليميا بناء على تفويض وزير المالية (المادة 06 من المرسوم 91-311). ونقصد بالإعتماد موافقة وزير المالية لتعيين عون محاسب ويخوله صفة المحاسب العمومي.

⁴⁵-المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، يتعلق بتعيين المحاسبين العموميين وإعتمادهم، ج-ر 43 لسنة 1991.

يجب على المحاسب العمومي أن يقوم بتأدية القسم المهني قبل توليه ممارسة المهام الموكلة إليه ومن أجل تنصيبه الرسمي على رأس مصلحة محاسبية يجب عليه أن يقدم الوثائق التالية⁴⁶:

-نسخة من قرار التعيين؛

-محضر تأدية القسم: يقوم المحاسب العمومي بأداء اليمين قبل مباشرته لمهامه، وهو يتضمن على الصيغة التالية :

" أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بأعمال وظيفتي بأمانة وصدق و
أحافظ على السر المهني و أن أراعي في كل الأحوال الواجبات
المفروضة علي " ⁴⁷.

و هذه اليمين هي بمثابة ضمان و التزام معنوي يقدمه المحاسب العمومي بشكل رسمي في أول تنصيب له أمام محكمة الإقامة الإدارية ، لكن من الناحية العملية فهذا الإجراء غير مطبق في الجزائر.

- تقديم الضمانات المالية: تتمثل الضمانات المالية المفروضة على المحاسب العمومي في اكتاب تأمين يضمن المخاطر المتعلقة بمسؤوليته المالية وفقا لما تنص عليه المادة 54 من قانون المحاسبة العمومية، و يتحقق هذا التأمين إما بعقد تأمين فردي يكتب لدى هيئة تأمين أو بالانضمام إلى تعاضدية المحاسبين العموميين⁴⁸.

ويعتبر القانون الفرنسي أكثر تشديدا في تنظيم هذه المسألة، بحيث أحاط ممارسة وظيفة المحاسب العمومي بجملة من الاحتياطات لضمان الحماية الكافية للأموال العمومية وتتمثل في ضرورة اكتاب تأمين مالي يغطي مسؤوليته المالية (Cautionnement)، إلى

⁴⁶ -Ali Bissaad, manuel de le comptabilité publique, Ecole nationale des impots, Koléa, Alger, 2001, p59.

⁴⁷-المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 90-334 المؤرخ في 27 أكتوبر 1990 ، المتضمن القانون الأساسي للعمال المنتمين للأسلاك الخاصة بالإدارة المكلفة بالمالية، الجريدة الرسمية العدد 46 لسنة 1990.

⁴⁸-المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، الذي يحدد شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وكيفية اكتاب تأمين يغطي مسؤولياتهم المالية، الجريدة الرسمية رقم 43، سنة 1991.

جانب إقرار حق الرهن الرسمي على العقارات التي يمتلكها المحاسب العمومي (Hypothèque légale) أو تلك التي هي موجودة بإسم زوجته و حق الامتياز على المنقولات التي هي باسمه أو تلك التي هي بإسم زوجته. (Le privilège du trésor).⁴⁹

ج- تسليم وإستلام المهام بين المحاسبين العموميين:

يتم تنصيب المحاسب العمومي في منصبه من طرف وزير المالية أو ممثله، و يترتب على هذا التنصيب تحرير محضر تسليم المهام ، يتم التوقيع عليه من طرف المحاسب الذي يباشر مهامه والمحاسب المنتهية مهامه، و يكتسي تاريخ تسليم المهام أهمية قصوى في تحديد مسؤولية كل طرف ، فالمبدأ المعمول به هو أن المحاسب الجديد لا يتحمل مسؤولية تسيير أسلافه، لكن هناك عمليات مالية تنشأ قبل تاريخ استلام المحاسب الجديد لمهامه و تستمر في فترة تسييره، ويتحمل جميع الآثار المترتبة عنها إذا تكفل بها و لم يبدي بشأنها أي اعتراض في أجل ثلاثة أشهر (03) ابتداء من تاريخ التنصيب.

ينص القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 في المادة 41 منه على ما يلي: " تطبق مسؤولية المحاسب العمومي الشخصية والمالية على جميع عمليات القسم الذي يديره منذ تاريخ تنصيبه فيه إلى تاريخ انتهاء مهامه . "غير أنه، لا يمكن إقحام هذه المسؤولية بسبب تسيير أسلافه إلا في العمليات التي يتكفل بها بعد التحقيق دون تحفظ أو اعتراض، عند تسليم المصلحة الذي يتم وفق كفاءات تحدد عن طريق التنظيم."

كما يجب تقديم وثائق التحويل و التدقيق فيها بمجرد تعاقب محاسبين اثنين على المدة قيد مراجعة الحسابات.

وفي الواقع، يتسم تقديم مستندات تحويل المحاسبين بأهمية بالغة، لأنها تمكّن من تحديد المحاسب المسؤول فعليا، خلال السنة المالية قيد المراجعة، و لاسيما فيما يتعلق برقابة البواقي للتحويل (les restes à recouvrer).

⁴⁹-أمجوج نوار، مرجع سابق، ص 89.

مستندات التحويل التي ينبغي تقديمها بالنسبة للحساب الأول للتسيير، أو في حالة تغيير المحاسبين، هي⁵⁰:

← محضر تسليم المصلحة (تسليم واستلام المهام) الذي يكون مرفقا عند الاقتضاء،
بالتحفظات المحتملة و تحيينها؛

← ينبغي أن يتطابق تاريخ هذا المحضر مع تاريخ استلام المحاسب الجديد للوظيفة و
أن يكون سابقا للتاريخ المشار إليه في حساب التسيير إذا كان هذا التاريخ مغايرا ؛
← قرار التعيين؛

← محضر التنصيب؛

← محضر أداء اليمين ، مع العلم أن أداء اليمين غير واجب بالنسبة للمحاسبين
بالنيابة؛

يبين محضر تسليم المصلحة بالخصوص تسليم النقود و القيم المختلفة، و اقفال
الدفاتر المحاسبية للمركز المحاسبي، حسب نص المادة 7 من قرار وزير المالية المؤرخ في
06 / 01 / 1991.

إن غياب معارضة التحفظات، أثناء تسليم المصلحة، يحد من مسؤولية كل محاسب.
على هذا النحو، يوضح قرار وزير الاقتصاد رقم 02 المؤرخ في 06 يناير 1991 ، المتعلق
بتنصيب المحاسبين العموميين و تسليم مصلحة العنصر الذي يحرك مفهوم المسؤولية: "لا
يمكن إقحام مسؤولية المحاسبين العموميين بسبب تسيير أسلافهم إلا في العمليات التي
يتكفل بها بعد التحقيق دون تحفظ، عند تسليم مصلحة، أو التي لم تتم معاينتها من طرف
المحاسبين الجدد في أجل ثلاثة أشهر ابتداء من تاريخ تسليم المصلحة.

⁵⁰-مجلس المحاسبة، الدليل العام لمراجعة الحسابات، 2019، ص53. متوفر على الموقع: https://www.ccomptes.dz/wp-content/uploads/2019/09/ggac_ar.pdf

يمكن تمديد هذا الأجل بقرار من الوزير المكلف بالمالية بموجب تقرير معطل يقدمه المحاسبون العموميون المعنيون.⁵¹

علاوة على ذلك، توضح المادة 11 من القرار المشار إليه أعلاه أنه: "ينبغي أن يقدم المحاسبون العموميون التحفظات المنصوص عليها في المادة 10 أعلاه، كتابيا و بشكل دقيق و معطل".

2-إلتزامات المحاسبين العموميين وطبيعة المحاسبة التي يمسونها:

أ-إلتزامات المحاسبين العموميين:

يكتسب المحاسبون العموميون بجميع أنواعهم صفة الموظف العمومي ويخضعون بالتالي للمبادئ العامة التي تقتضيها الوظيفة العامة ، مثل احترام مبدأ التدرج الإداري، مبدأ المسؤولية الشخصية، مبدأ عدم الجمع بين الوظائف العمومية، واجب التحفظ والحفاظ على السر المهني، و غير ذلك من المبادئ المقررة لضمان السير الحسن للمصالح العمومية⁵¹.

إضافة إلى هذه المبادئ العامة السالفة الذكر، يخضع المحاسب العمومي لمبادئ خاصة تضمنها القانون الخاص بسلك المحاسبين العموميين تترتب عنها التزامات خاصة ومسؤولية مالية شخصية ملازمة للوظيفة التي يمارسها المحاسب العمومي لا يخضع لها باقي أعوان الإدارات العمومية.

كما يتعين على المحاسب العمومي قبل التكفل بسندات الإيرادات التي يصدرها الأمر بالصرف أن يتحقق من أن هذا الأخير مرخص له بموجب القوانين والأنظمة بتحصيل الإيرادات. فضلا عن ذلك، يجب عليه على الصعيد المادي، مراقبة صحة إلغاءات سندات

⁵¹-أمجوج نوار، مرجع سابق، ص 88.

الإيرادات والتسويات وكذا عناصر الخصم التي يتوفر عليه (المادة 35 من القانون 90-21).

حسب المادة 36 من قانون 21/90 المؤرخ في 15/08/1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية يجب على المحاسب العمومي التأكد بالدرجة الأولى و قبل دفع أي نفقة من تطابق العملية مع القوانين السارية المفعول أو الحالية، و هذه أولى الحدود لسلطة الأمر بالصرف على المحاسب العمومي بالتأكيد من أن الأخير مؤهل قانونيا لإصدار هذه السندات.

و بمجرد أن يفي المحاسب العمومي بجملة هذه الالتزامات يجب عليه دفع النفقات أو تحصيل الإيرادات ضمن الآجال المحددة عن طريق التنظيم⁵².

ب- المحاسبة التي يمسكها المحاسبون العموميون:

وفقا للمادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، الذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفية احتواها، تشمل المحاسبات التي يمسكها المحاسبون العموميون على:

ب.1- محاسبة عامة:

وهي محاسبة تمسك حسب السنة المدنية، وحسب طريقة القيد المزدوج للحاسبين الدائن والمدين. تسمح المحاسبة العامة التي يمسكها المحاسب العمومي بـ:

← معرفة عمليات الميزانيات و عمليات الخزينة و مراقبتها؛

← تحديد النتائج السنوية.

ب.2- محاسبة خاصة:

وهي محاسبة تخص المواد القيمية و السندات.

⁵²-دنديني يحيى، المالية العمومية، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، 2014، ص 111.

ب.3-المحاسبة التحليلية:

وهي محاسبة تمسك في حينها و تسمح بحساب أسعار الكلفة و تكاليف الخدمات.

3-أنواع المحاسبين العموميين:

يمكن تصنيف المحاسبين العموميين إما حسب طبيعة الشخص المعنوي العمومي أو حسب الوظيفة :

أ-تصنيف المحاسبين العموميين حسب الشخص المعنوي العمومي (أي الوحدات العمومية):

حسب هذا المعيار يمكن التمييز بين:

أ.1-المحاسبون العموميون الرئيسيون:

حسب نص المادة 10 من المرسوم التنفيذي 91-313 فإن المحاسبين العموميين الرئيسيين هم المكلفون بتنفيذ العمليات المالية التي تجري في إطار المادة 26 من القانون 90/21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، وهم المخولون بأن يقيدوا نهائيا في كتاباتهم المحاسبية العمليات الأمور بها من صندوقهم والتي يحاسبون عليها أمام مجلس المحاسبة. المحاسبون الرئيسيون بالنسبة للدولة هم:

← العون المحاسبي المركزي للخرينة: يعتبر المحاسب الوحيد الذي لا يملك صندوقا،

وهو يقوم بما يلي:

- تركيز حسابات المحاسبين الرئيسيين الآخرين؛
- متابعة الحساب المفتوح بإسم الخزينة العمومية على مستوى البنك المركزي؛
- تنفيذ العمليات الخاصة بالحسابين الخاصين بالخرينة التاليين (حساب التسوية مع الحكومات الأجنبية وحساب القروض).

← أمين الخزينة المركزي: هو المسؤول عن تنفيذ الميزانية على المستوى المركزي خاصة ميزانية الوزارات فله مهمة إنجاز عمليات الدفع الخاصة بنفقات التسيير والتجهيز العمومي للدولة، كما يتولى تنفيذ بعض النفقات المتعلقة بحسابات التخصيص الخاص؛

← أمين الخزينة الرئيسي: يتكفل بعمليات الخزينة وكذا نفقات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري الوطنية، كما يتولى تنفيذ النفقات التي تدخل في إطار حسابات التخصيص الخاص وحسابات التسيقات، وحسابات الديون، بالإضافة إلى تكفله بمعاشات المجاهدين لأنها تعتبر شبه ديون على عاتق الدولة؛

← العون المحاسبي المركزي للميزانيات الملحقة: وهو مكلف بتجميع عمليات الميزانيات الملحقة؛

← أمين الخزينة الولائية بالنسبة للولاية: يعتبر أمين خزينة الولاية عصب شبكة المحاسبين العموميين، حيث يمثل حلقة الوصل بين المحاسبين الثانويين والرئيسيين لأنه يركز عمليات المحاسبين الثانويين ويرسلها إلى المحاسبين الرئيسيين. وهو يقوم بما يلي:

- تركيز العمليات المالية التي يجريها المحاسبون العموميون التابعين له؛
- تنفيذ عمليات الإيرادات والنفقات لميزانية الدولة على المستوى المحلي، وينوب عن أمين الخزينة الرئيسي فيما يتعلق بالحسابات الخاصة بالخبزينة وتوزيع المعاشات على مستوى ولايته؛
- تنفيذ ميزانية الولاية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي يسيرها؛

▪ تداول الأموال والقيم والسندات وحراستها، ويقوم بحركة حسابات أرصدة الخزينة والمحافظة على الأوراق الثبوتية الخاصة بالعمليات المالية التي يجريها.

أ.2- المحاسبون الثانويون:

المحاسبون العموميون الثانويون هم المحاسبون المفوضون لتنفيذ العمليات لحساب المحاسبين الرئيسيين، أي الذين يتولى تجميع عملياتهم محاسب رئيسي. وهم:

← أمين الخزينة البلدية؛

← المحاسبون الرئيسيون بالنسبة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري

← أمين خزينة المراكز الإستشفائية الجامعية والمؤسسات الصحية المتخصصة؛

← أمين خزينة القطاعات الصحية؛

← قابضو الضرائب: يقومون بتحصيل الإيرادات ذات الطابع الجبائي؛

← قابضو أو مفتشوا أملاك الدولة؛

← قابضو الجمارك؛

← محافظو الرهون أو المحافظون العقاريون؛

← قابضوا البريد و المواصلات؛

← قابض التسجيل؛

← الأعوان المحاسبون في المجلس الدستوري و المجلس الشعبي الوطني و مجلس الأمة؛

← العون المحاسبي لدى الهيئات الدبلوماسية أو القنصلية في الخارج؛

← الأعوان المحاسبون العاملون في المؤسسات التابعة للتربية و التكوين.

ب- تصنيف المحاسبين العموميين حسب الوظيفة:

حسب هذا المعيار يمكن التمييز بين:

ب.1- المحاسبون العموميون المخصصون:

هم المعينون بتنفيذ العمليات المالية العمومية بعد مراقبة شرعيتها شخصيا و تحمل المسؤولية عنها، و يسمون أيضا بمحاسبي الدفع، كما يمكن تعريفهم على أنهم المحاسبون المخولون بإعطاء الإسناد النهائي لعمليات الإيرادات والنفقات التي ينفذونها⁵³. وقد عرفتهم المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 بأنهم المخولون بأن يقيّدوا في كتاباتهم المحاسبية العمليات المأمور بها من صندوقهم، والتي يحاسبون عليها أمام مجلس المحاسبة.

ب.2- المحاسبون العموميون المفوضون (المكلفون أو المرسلون):

هم المكلفون بالتنفيذ المادي لعمليات المحاسبين المخصصين لاسيما قبض الإيرادات و إدخالها في الصندوق، أو دفع النفقات و إخراجها من الصندوق، أي أنهم هم الذين ينفذون عمليات الإيرادات والنفقات عن المحاسبين المخصصين والذين يجب الرجوع إليهم لضمان الإسناد النهائي لهذه العمليات⁵⁴.

حسب ما جاء في المادة 13 من المرسوم التنفيذي 91-313 التي تنص على أن "المحاسبون المفوضون هم الذين ينفذون العمليات لحساب المحاسبين المخصصين".

ب.3- محاسبوا الترتيب:

هم محاسبون عموميون لا يتعاملون مع الأموال، ومهمتهم تقتصر في تركيز أو تجميع التسجيلات المتعلقة بالعمليات المنفذة من طرف المحاسبين العموميين الآخرين، مع عدم ممارسة أي سلطة أو رقابة عليه، ويعتبر العون المحاسبي المركزي للخزينة أهم محاسب ترتيب في الجزائر⁵⁵.

⁵³-خالد موسى مبارك، مرجع سابق، ص12.

⁵⁴-خالد موسى، ص 12.

⁵⁵-خالد موسى مبارك، محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية، ص12.

ب.4- المحاسبون بالنقود:

باعتبارهم أمناء الصندوق فإن المحاسبين العموميين مخولون بتداول الأموال و القيم و ضمان حراستها مباشرة أو بواسطة الأعوان الذين هم تحت سلطتهم و مسؤوليتهم و مراقبتهم (وكلاء الإيرادات والنفقات).

ب.5- المحاسبون بالمواد:

عندما يرجع المحاسبون العموميون إلى وظائفهم الأصلية بحفظ المواد أو الأشياء المملوكة أو المودعة لدى الهيئات العمومية أو بالرقابة عليها أو مسك محاسبة خاصة بها، فإنهم يوصفون بمحاسبى المواد.

ب.6- المحاسبون القانونيون:

هم المعينون قانونا و المخولون بالتصرف في الأموال العمومية أو الخاصة على مستوى الهيئة العمومية.

ب.7- المحاسبون الفعليون (أشباه المحاسبين):

هم الأشخاص الذين هم ليسوا محاسبين عموميين و لا يعملون تحت حساب أو رقابة محاسبين عموميين لكنهم يتدخلون فعليا في هذه الوظيفة بتحصيل أو سحب للأموال أو القيم من الصناديق العمومية بصفة غير شرعية.

يخضع المحاسبون الفعليين لنفس الالتزامات، و يتحملون نفس المسؤوليات الملقاة على عاتق المحاسبين القانونيين، كما يمكن أن يتعرضوا لعقوبة من طرف مجلس المحاسبة (المادة 86 من الأمر 95-20) و للمتابعة الجزائية عن اغتصاب الوظيفة (المادة 242 من قانون العقوبات)⁵⁶.

⁵⁶-منصوري الزين، محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية، ص45.

4- مسؤولية المحاسبين العموميين:

يكرس نظام المحاسبة العمومية مبدأ أساسيا يخضع له جميع المحاسبين العموميين دون غيرهم من أعوان الدولة، وهو مبدأ المسؤولية الشخصية و المالية و الذي يهدف إلى ضمان تعويض الضرر المالي الذي قد يلحق الهيئات العمومية جراء الأخطاء التي يرتكبها المحاسب العمومي أو الأعوان التابعين لسلطته، و يقتطع ذلك من أمواله الخاصة.

هذه المسؤولية تتميز بأنها ذات طابع خاص تتوافق مع طبيعة المهام المكلف بها، رغم أن المشرع قدم له الحماية الكاملة أثناء ممارسة مهامه إلا أنه يعتبر صمام الأمان الأخير قبل صرف المال العام⁵⁷.

إن المحاسب العمومي يخضع لإطار قانوني خاص بالمسؤوليات التي قد تكون شخصية أو مالية، مذكورة في المواد من 38 إلى المادة 46، من القانون 90-21. فحسب نص المادة 38 من هذا القانون فإن المحاسبين العموميين مسؤولون شخصيا وماليا عن العمليات الموكلة إليهم، ولا تقوم هذه المسؤولية إلا بقرار من وزير المالية أو بقرار من مجلس المحاسبة (المادة 02 من المرسوم 91-312).

تطبق مسؤولية المحاسب العمومي الشخصية و المالية على جميع عمليات القسم الذي يديره منذ تاريخ تنصيبه فيه إلى غاية تاريخ انتهاء مهامه. غير أنه، لا يمكن إقحام هذه المسؤولية بسبب تسيير أسلافه (أي سابقه) إلا في العمليات التي يتكفل بها دون تحفظ أو إعتراض عند تسليم و استلام المهام، الذي يتم وفق كفايات تحدد عن طريق التنظيم.

أ-المسؤولية المالية للمحاسب العمومي:

المادة 42 من القانون السابق صريحة في تطبيق المسؤولية المالية، حيث أن المحاسب مسؤول عن تعويض الأموال والقيم الضائعة أو الناقصة من الخزينة، وتغطية

⁵⁷-شلال زهير، مرجع سابق، ص 111.

العجز الذي يتسبب فيه، وليس بإمكانه أن يصلح الإجراءات فبمجرد وجود خلل في الحسابات يجب عليه التعويض مباشرة أي لا يؤخذ بالنية في الأخطاء.

أي أن المحاسب العمومي ملزم بتعويض الضرر الذي يلحق بالخزينة العمومية من ماله الخاص في حالة التأكد من إرتكابه لمخالفات صريحة للقوانين والتنظيمات المعمول بها بمناسبة قيامه بتنفيذ العمليات المتعلقة بالإيرادات والنفقات العمومية، فحسب نص المادة 53 من القانون 90-21 يتعين على المحاسب العمومي أن يغطي بأمواله الخاصة مبلغا يساوي البواقي الحسابية المكلف بها.

حسب نص المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 91-312، ينتج الباقي إما عن:

← عجز في حسابات الصندوق؛

← إيراد غير محصل؛

← نفقة مدفوعة خطأ؛

← ضياع ملك من الأملاك إذا كان المحاسب يمسك محاسبة عينية.

مع العلم أن البواقي تتضمن فوائد حسب النسبة القانونية إبتداء من تاريخ تبليغها (مادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 91-312).

و توجد طريقتان لوضع المحاسب العمومي في حالة مدين، إما عن طريق قرار إداري يتخذه وزير المالية (Débet administratif)، أو عن طريق حكم قضائي يصدره مجلس المحاسبة (Débet juridictionnel) ، و تختلف هاتان الطريقتان من حيث إجراءات تطبيقهما و مجال الاختصاص المحدد لكل منهما⁵⁸.

يبلغ قرار باقي الحساب الذي يتخذه الوزير المكلف بالمالية فورا للمحاسب العمومي المعني عن طريق البريد المسجل مع إشعار بالإستلام، و يبلغ الحكم الذي يتخذه مجلس المحاسبة بوضع أي حساب موضع باق بنفس الطريقة (المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 91-312).

⁵⁸-أمجوج نوار، مرجع سابق، ص92.

من أجل ذلك تم وضع إجراء وقائي يتعين بموجبه على كل محاسب عمومي قبل الالتحاق بوظيفته أن يقوم به وهو اكتتاب تأمين يخصه شخصيا يضمن المخاطر المتعلقة بمسؤوليته والتي ترتبط بالمهام المنوطة به، أما عن وثيقة هذا التأمين فهو يتم بعقد فردي يكتبه المحاسب العمومي لدى هيئة التأمين، وإما انضمامه الى جمعية تعاضدية المحاسبين العموميين⁵⁹.

ب- المسؤولية الشخصية للمحاسب العمومي:

المادة 43 من نفس القانون تنص على أن المحاسب مسؤول شخصيا عن كل مخالفة في تنفيذ العمليات المالية، ولا يمكنه إرجاع هذه المسؤولية على موظف أو عون ينتمي إليه.

ج- المسؤولية التضامنية:

يمكن أن تكون المسؤولية تضامنية بين المحاسبين العموميين والموظفين الموضوعين تحت أوامره، ومن أجل تغطية المخاطر المرتبطة بطبيعة مهام ومسؤولية المحاسب العمومي، فإنه مطالب قانونا بتقديم عقد التأمين عن مخاطر مهنة المحاسب العمومي عند تنصيبه على رأس مصلحة عمومية، وذلك وفقا لأحكام المادة رقم 54 من القانون رقم 90-21 والمتعلق بالمحاسبة العمومية والتي تنص على أنه "يتعين على المحاسب العمومي قبل مباشرة وظيفته أن يكتب تأمينا على مسؤوليته المالية".

د- إعفاء المحاسب العمومي من المسؤولية:

يمكن للمحاسب العمومي المأخوذ بمسؤوليته أن يحصل على إعفاء جزئي من مسؤوليته (المادة 8 من المرسوم 91/312)، حيث يرسل طلب الإعفاء الجزئي إلى مجلس

⁵⁹-بن داود إبراهيم، الرقابة المالية على النفقات العمومية بين الشرعية الإسلامية والتشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، قسم الحقوق، 2003، ص 92.

المحاسبة، و يترتب على مقرر الإعفاء من المسؤولية الإعفاء من الفوائد المطبقة أيضا (المادة 9 من المرسوم 90/312).

يمكن للمحاسب العمومي الذي لم يقدم طلبا بالإعفاء الجزئي من المسؤولية أو الذي رفض طلبه كليا أو جزئيا أن يطلب من الوزير المكلف بالمالية إبراء رجائيا من المبالغ المتروكة على عاتقه. فحسب نص المادة 38 من القانون رقم 91-12 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتعلق بقانون المالية التكميلي لسنة 1991⁶⁰، التي تتضمن "إعفاء المحاسبين العموميين من المسؤولية"، يمكن للوزير المكلف بالمالية أن يبت في حدود الصلاحيات المخولة له بموجب القانون 90-21 في طلبات الإعفاء الكلي أو الجزئي من المسؤولية، المقدمة من طرف المحاسبين العموميين الذين أصدرت بشأنهم قرارات دفع باقي الحسابات المطلوبة.

5- المهام الرقابية للمحاسب العمومي:

إضافة لمهامه الأخرى المذكورة سابقا والتي نصت عليها المادة 33 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، يضطلع المحاسب العمومي بمهمة جوهرية وحساسة جدا هي المهمة الرقابية، التي يمارسها سواء على مستوى النفقات أو حتى على مستوى تنفيذ الإيرادات، وهي تعتبر رقابة سابقة وداخلية:

أ- الرقابة على الإيرادات:

ألزم المشرع الجزائري المحاسب العمومي قبل الشروع في تحصيل الإيرادات العمومية أن يتحقق من عدة نقاط نصت عليها المادة 35 من القانون 90-21 هي:

أ.1- **صفة الأمر بالصرف:** يتعين على المحاسب العمومي قبل التكفل بسندات الإيرادات التي يصدرها الأمر بالصرف أن يتحقق من أن هذا الأخير مرخص له بموجب القوانين و

⁶⁰-الجريدة الرسمية رقم 42 المؤرخة في 2 ربيع الأول عام 1412، الموافق 11 سبتمبر 1991.

الأنظمة بتحصيل الإيرادات، حسب ما جاءت به الفقرة الأولى من المادة 35 من القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، المعدل والمتمم. كما يجب أن يتحقق المحاسب العمومي أن سند الإيراد يبين أسس تصفيته، و يتضمن كل البيانات الضرورية للتعرف على المدين و اقتطاع الدين" المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 93 - 46 المؤرخ في 06 فيفري 1993 الذي يحدد آجال دفع النفقات وتحصيل الأوامر بالإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المنعدمة.

أ.2-رقابة الترخيص بتحصيل الإيرادات:

تقتصر على مراقبة المحاسب العمومي لشرعية السند الذي أرسل إليه، من حيث الشكل، بغرض تبرير تحصيل الدين. تتم هذه الرقابة عن طريق فحص المراجع القانونية المتعلقة بالإيرادات (القوانين، المداولات، قرارات العدالة، العقد، الاتفاقية، النصوص التنظيمية). كما تشمل الرقابة أيضا التدقيق في الترخيص بالتحصيل من طرف السلطة (الأمر بالصرف) التي تتمتع بالاختصاص لإصدار الإيرادات وتحصيلها، ضمن الأشكال المطلوبة.

أ.3-إلزام المحاسبين برقابة الشرعية:

فضلا عن ذلك، فإن المحاسبين العموميين ملزمون بمراقبة إلغاء، تخفيض وتسوية سندات الإيرادات على الصعيد المادي و كذا عناصر الخصم التي يتوفرون عليها (فقرة 2 من المادة 35 المذكورة أعلاه) وأن التبريرات الضرورية لها قد تم تقديمها. تعتبر رقابة تخفيض و إلغاء السندات رقابة شكلية، ومع ذلك، ينبغي التأكد من أن التخفيض (التنزيل) غير ممنوع قانونيا.

ينبغي أن تُنفذ التخفيضات والإلغاءات والتصحيحات في السنة المالية التي أصدرت اثناءها السندات (و الا تم اعتبارها اخفاء لقبول القيم المنعدمة) وينبغي أن يتم أخذها بسبب

أخطاء في الوعاء، في هوية الملزم بالأداء، أو معاينة الطابع غير الاستحقاقى الجزئي أو الكامل لتسبيق ما).

يتمتع الأمر بالصرف بكل الحرية من أجل تصحيح الأخطاء المادية (هوية المدين، المبلغ الخاطئ للإيراد) في تصفية سند الإيرادات. لا يكون المحاسب مسؤولاً عن الأخطاء المرتكبة بشأن وعاء الحقوق ولا عن تلك المرتكبة عند تصفية الحقوق (المحاسب غير مسؤول عن دقة حسابات التصفية حسب نص المادة 44 من القانون 91-21).

ب-رقابة شرعية النفقات:

يتمثل دور المحاسب العمومي المكلف بالدفع، في التحقق من شرعية النفقات، ابتداء من الالتزام القانوني بالنفقة، على أساس سند الدفع (أمر أو حوالة دفع) المدعوم بالوثائق التبريرية.

بالتالي، وطبقاً للمادة 36 من القانون المتعلق بالمحاسبة العمومية، يجب على المحاسب العمومي قبل قبوله دفع أية نفقة مقدمة من طرف الأمر بالصرف، أن يقوم بمراقبة شرعيتها من خلال التأكد من:

ب.1-صفة الأمر بالصرف:

ينبغي للمحاسب العمومي أن يتأكد من صفة الأمر بالصرف أو المفوض له طبقاً للمادتين 23 و 26 من القانون المتعلق بالمحاسبة العمومية، كما أنه من المناسب التحقق من صفة توقيع صاحب الحوالة (طبقاً لنموذج التوقيع المرسل للأمر بالصرف) أو المفوض المعين قانوناً.

ب.2-توفر الاعتمادات:

يفترض فيما يتعلق بتوفر الاعتمادات أن الأبواب و المواد مزودة بشكل كاف بالنسبة للاعتمادات المحددة، وأنّ المبلغ الكلي للسنة المالية لا يتجاوز، لكل مادة، الاعتمادات المرخص بها.

باستثناء الأحكام التشريعية الصريحة، لا يمكن إجراء أي نفقة تتجاوز الاعتمادات المفتوحة ضمن الشروط

المنصوص عليها في القوانين و التنظيمات التي تسري على مختلف الهيئات. فيما يتعلق بالجماعات المحلية و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، يتوجب أيضا التأكد من وجود أموال (trésorerie) كافية أثناء الدفع (المادة 48 من القانون 90 - 21).

ب.3-التقييد الدقيق للنفقة:

ينبغي أن يتحقق المحاسب العمومي من كون النفقة مقيدة بشكل صحيح في الباب وفي المادة المعنية، وفي السنة المالية المعنية.

ب.4-الطابع الإبرائي للدفع:

حينما يوافق المحاسب العمومي على دفع نفقة، يمارس دوره كأمين صندوق، ويقوم حينئذ بتسديدها. وينبغي أن يحرر هذا التسديد الهيئة العمومية من دينها. من أجل ذلك، على المحاسب العمومي أن يتأكد، انطلاقا من الوثائق التي يقدمها الأمر بالصرف (فواتير، اشعار بتحويل، حوالة، عقد، اتفاقية، الخ) أن التسديد تم لفائدة الدائن المناسب أو ممثله المعين قانونا.

ب.5-الخدمة المنجزة:

بموجب التنظيم المعمول به، لا يمكن لأي نفقة عمومية أن تكون موضوع أمر بالصرف، ولا تسديد، إذا لم يتم إنجاز الخدمة الموافقة لها فعلا.

تتضمن هذه القاعدة أن الأشخاص المؤهلين للمصادقة على الخدمة المنجزة (أمرون بالصرف أو مفوض لهم مؤهلون قانونا)، ملزمون بالتحقق أو طلب التحقق، تحت مسؤوليتهم، من تسليم التموينات أو إنجاز الخدمات قبل وضع تأشيرة المصادقة على الخدمة المنجزة على الفاتورة أو أي مستند تبريري آخر.

ينبغي نقل هذه التأشيرة على جميع الوثائق التبريرية بعناية و بشكل لا لبس فيه على الشكل التالي:

"يصادق الأمر بالصرف أنه تحقق و عاين كون التموينات و الخدمات، موضوع هذا الحساب، منجزة حقيقة و بشكل مطابق، و أنه يتعين الدفع إلى الدائن مبلغ..."

تطبيقا لهذا الإجراء، يمكن لتسديد النفقات غير المتبوعة بالمصادقة على الخدمة المنجزة أن تقم مسؤولية المحاسب العمومي.

تجدر الإشارة إلى أنه ليس من واجب المحاسب أن يتحقق ماديا من حقيقة الخدمة المنجزة و لكن عليه فقط التأكد من أن هذه الأخيرة صادقة عليها قانونا من طرف شخص مؤهل.

ب.6- الديون التي طالها التقادم أو كانت محل معارضة:

تسقط بالتقادم و تسدد نهائيا لفائدة المؤسسات العمومية المعنية، كل الديون المستحقة للغير من طرف الدولة أو الولاية أو البلدية أو مؤسسة عمومية مستفيدة من إعانات ميزانية التسيير، عندما لا تدفع هذه الديون في أجل أربع سنوات ابتداء من اليوم الأول للسنة المالية، التي أصبحت فيها مستحقة و ذلك مالم تنص أحكام قانون المالية صراحة على خلاف ذلك (المادة 16 من القانون رقم 84 - 17 المؤرخ في 7 يوليو 1984 المتعلق بقوانين المالية المعدل و المتمم و المادة 90 من القانون العضوي رقم 18 - 15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية).

و لذلك، قبل الدفع لدائن جماعة عمومية، ينبغي أن يتأكد محاسبها العمومي من أن الدين تجاهها غير متقادم. و في حالة قيامه بدفع دين متقادم، فإنه يتعرض لإقحام مسؤوليته.

لا تطبق أحكام المادة 16 أعلاه على الديون التي قد لا يتم الأمر بصرفها و دفعها في الآجال المشار إليها في هذه المادة، بفعل الإدارة، كما لا تطبق هذه الأحكام في الحالات المنصوص عليها في الفقرتين الأولى و الثانية من المادة 316 من القانون المدني.

عند الاقتضاء و في حالة رفع الطعن لدى هيئة قضائية، توقف آجال السقوط الرباعي من تاريخ رفع الطعن إلى تاريخ صدور القرار القضائي النهائي و المثبت لحق الدائن " المادة 17 من القانون رقم 84 - 17 المؤرخ في 07 يوليو سنة 1984 المعدل و المتمم.

ب.7-التحقق من دقة حساب التصفية:

بالنسبة للمحاسب العمومي، تُتبع معاينة الخدمة المنجزة برقابة حساب مبلغ النفقة. تتم التصفية عند الاطلاع على الوثائق التي تثبت الحقوق المكتسبة للدائنين، و هي تهدف إلى التحقق من حقيقة الدين وتحديد مبلغه.

ب.8-تقديم الوثائق التبريرية:

ينبغي على المحاسبين التأكد من حصولهم، على الأقل، على الوثائق التبريرية التالية:

← تلك التي تؤسس النفقة قانونا (المقرر، الاتفاقية، امر المهمة، الخ)؛

← تلك التي تثبت صحة الدين و التي تضم عناصر التصفية (الفاتورة، الحساب،

الكشف التفصيلي، الخ).

فيما يخص النفقات التي تقل عن 500 دج، يعفى الأمرين بالصرف من تقديم فواتير

مدفوعة بواسطة وكالة التسييق (régie d'avances) حسب المرسوم التشريعي رقم 93 -

01 مؤرخ 19 يناير 1993، المتضمن قانون المالية لسنة 1993.

ج-نتائج رقابة المحاسب العمومي للنفقات العمومية:

عند مراقبة المحاسب العمومي لملف النفقة العمومية قد تكون هناك حالتين:

الحالة الأولى "قبول النفقة":

تعتبر النفقة العمومية منجزة، بعد وضع المحاسب لتأشيرته " شوهد، صالح للدفع"،

على سند الدفع في حال كانت النفقة مطابقة للقوانين والتنظيمات المعمول بهما، وهنا يقوم

المحاسب العمومي بتسديد المبلغ المشار إليه في حوالة الدفع أو أمر الدفع، في أجل أقصاه 10 أيام من تاريخ إستلامه لملف النفقة، وبذلك تكون المراحل الخاصة بتنفيذ النفقة العمومية قد إنتهت.

الحالة الثانية "رفض النفقة":

إذا كان ملف الإلتزام بالنفقة غير مطابق، فيجب على المحاسب رفض السند وأن يعترض تماما عن الدفع. وعندئذ يعيد إرسال السند المرفوض إلى الأمر بالصرف مع مذكرة تشرح أسباب رفض التأشيرة. يمكن أن يكون الرفض كلياً أو جزئياً⁶¹.
في حالة رفض المحاسب العمومي قبول ملف الإلتزام، يتخذ الأمر بالصرف إحدى الإجراءات:

← القيام بتصحيح الأخطاء والمخالفات المذكورة في قرار رفض الدفع، وهنا يعيد الملف إلى المحاسب العمومي الذي يقوم بعملية الدفع؛
← في حالة عدم إمكانية تصحيح هذه الأخطاء والمخالفات المذكورة في قرار الرفض، يلجأ الأمر بالصرف إلى التسخير المنصوص عليه في المواد 47 و 48 من القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، حيث يعطي الأمر بالصرف للمحاسب العمومي أمراً لكي ينفذ عملية دفع كان قد رفض تنفيذها من قبل، رغم وجود أمر بالدفع أو حوالة دفع من قبل (المزيد من التفاصيل حول إجراء التسخير يمكن الرجوع للفصل المتعلق بمبادئ المحاسبة العمومية أعلاه).

⁶¹-مجلس المحاسبة، الدليل العام لمراجعة الحسابات، 2019، مرجع سابق، ص 55.

الفصل الثالث: الرقابة الإدارية من قبل الهيئات التابعة لوزارة المالية

إن الاهتمام بصحة و صرامة تسيير الأموال العمومية و ضمان عدم ضياعها قد أدى بالدولة إلى تأسيس وظيفة الرقابة. وباعتبار وزارة المالية مكلفة بمسك مالية الدولة، خاصة من خلال مسك جميع الإيرادات و التكفل بمنح الاعتماد لكافة الوزارات قد أدى بها إلى تأسيس هيئات رقابية تابعة لها تتولى مراقبة التسيير المالي و المحاسبي لمصالح الدولة و هذا وفق الإجراءات و التنظيمات المعمول بها.

المبحث الأول: رقابة المفتشية العامة للمالية

1-تعريف المفتشية العامة للمالية:

المفتشية العامة للمالية هي هيئة رقابية تخضع للسلطة المباشرة للوزير المكلف بالمالية، وتُصنّف الرقابة المالية التي تقوم بها المفتشية ضمن أنواع الرقابة اللاحقة، لأنها تتولى رقابة أعمال المحاسبة المالية من خلال ما تم دفعه أو تحصيله، ولذلك فهي ليست رقابة تأشيرية كالتالي يقوم بها المراقب المالي وإنما رقابة حقيقية وتقييمية⁶².

وقد تم إنشاؤها لأول مرة سنة 1980 بموجب المرسوم التنفيذي رقم 80-53 المؤرخ في 01 مارس 1980، الذي يحدد تنظيمها وسيرها وصلاحياتها⁶³. ظلت المفتشية العامة للمالية جهازا رقابيا فقط يمارس رقابته المالية والمحاسبية على الهيئات العمومية منذ تأسيسها سنة 1980 و حتى نهاية الثمانينيات و هذا بالنظر إلى الوضعية المستقرة التي كانت تميز الاقتصاد الوطني المخطط والمالية العمومية، لكن الهزة البترولية لسنة 1986 أثبتت غير ذلك، و هذا ما أدى إلى تحرير الاقتصاد و التخلي عن الاشتراكية مما يعني ظهور مفاهيم

⁶² - أوكيل محمد أمين، محاضرات في قانون الميزانية العامة، جامعة عبد الرحمن ميرة-بجاية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2014-2015، ص55.

⁶³ -الجريدة الرسمية رقم 10 لسنة 1980.

و معطيات جديدة تتطلب تطور أجهزة الدولة وظائفها بما في ذلك مهام المفتشية العامة للمالية⁶⁴.

تهتم بفحص ومراجعة التسيير المالي والمحاسبي لمصالح الدولة والجماعات المحلية وكل المؤسسات الثقافية والاجتماعية المستفيدة من اعانات الدولة و كذا مختلف الاجهزة الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية.

كما تعتبر المفتشية العامة مؤهلة كذلك، للقيام بمهمة التقييم الإقتصادي و المالي و تقوم في هذا الإطار بدراسات وتحاليل مالية واقتصادية، لتقدير فعالية التسيير ونجاعته في قطاع معين من القطاعات، أو على مستوى مؤسسة اقتصادية معينة ويكون تدخلها في هذه الحالة بناء على طلب من السلطات المؤهلة لذلك⁶⁵.

2-صلاحيات المفتشية العامة للمالية:

تقوم المفتشية العامة للمالية برقابة على مستوى كل من المسيرين (أي الأمرين بالصرف على مستوى الهيئات العمومية المطبقة لقانون المحاسبة العمومية) والمحاسبين، وقد عرف الإقتصاد الجزائري تطورات إنعكست على وظائف المفتشية العامة للمالية، يمكن تلخيصها كما يلي:

أ-الإختصاصات الكلاسيكية للمفتشية العامة للمالية:

نقصد بالمهام الكلاسيكية للمفتشية العامة للمالية تلك التي كانت معتمدة في ظل النظام الاشتراكي قبل 1992، وهي منحصرة في أساسها في الرقابة المالية والمحاسبية في الهيئات العمومية و مهمة الدراسات و الخبرات:

←الإختصاص في مجال الرقابة و التدقيق:

⁶⁴-شويخي سامية، أهمية الإستفادة من الآليات الحديثة والمنظور الإسلامي في الرقابة على المال العام، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، تخصص تسيير المالية العامة، جامعة أبو بكر بلقايد-تلمسان، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، 2010-2011، ص 67.

⁶⁵-المرسوم التنفيذي رقم 79-92 المؤرخ في 22 فيفري 1992، الذي يؤهل المفتشية العامة للمالية لإجراء التقييم الإقتصادي للمؤسسات العمومية الإقتصادية، الجريدة الرسمية رقم 15 لسنة 1992.

تعتبر مراقبة التسيير المهمة الأصلية للمفتشية العامة للمالية وهي تهدف إلى التأكد من مدى احترام المعايير والمقاييس القانونية لضمان مشروعية و دقة الحسابات المالية، وتتمثل رقابتها في القيام بتدخلات مبرمجة سابقا أو بناء على تلقي شكاوي.

حسب المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272 المؤرخ في 06 سبتمبر 2008، الذي يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية، تتمثل الهيئات الخاضعة للرقابة في⁶⁶:

- مصالح الدولة؛
 - الجماعات المحلية؛
 - الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري؛
 - المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري،
 - هيئات الضمان الاجتماعي التابعة للنظام العام و الإجباري؛
 - كل الهيئات ذات الطابع الاجتماعي و الثقافي التي تستفيد من مساعدة الدولة أو الهيئات العمومية؛
 - كل مؤسسة عمومية أخرى مهما كان نظامها القانوني؛
 - الهيئات والجمعيات مهما كانت أنظمتها القانونية، بمناسبة حملات تضامنية، والتي تطلب الهبة العمومية خصوصا من أجل دعم القضايا الإنسانية والاجتماعية والعلمية والتربوية والثقافية والرياضية في إستعمالها للموارد التي جمعتها بهذه المناسبة.
- و يمكن أيضا أن تمارس رقابتها على كل شخص معنوي آخر يستفيد من المساعدة المالية من الدولة أو جماعة محلية أو هيئة عمومية (المادة 3 من المرسوم التنفيذي 08-272).

إن تدخلات المفتشية غير مطلق و إنما يخضع لمجال محدد يشمل خاصة جانب المشروعية ودقة الحسابات ولا يمكن أن تمتد لتشمل الملائمة التي تبقى اختصاصا أصيلا للمسير وهي تشمل خاصة مراقبة ما يلي:

⁶⁶-منشور في الجريدة الرسمية رقم 50 لسنة 2008، وقد هذا ألغى المرسوم التنفيذي رقم 92-78 المؤرخ في 22 فيفري 1992.

- كيفية تسيير الأموال العمومية و مدى فعاليته ووضعية الهيئات الخاضعة للرقابة؛
- مدى دقة حسابات الهيئات الخاضعة للرقابة ومدى توفر الوثائق و سندات المحاسبة والفواتير...المطابقة للانجازات؛
- ظروف استعمال الاعتمادات و الوسائل الموضوعة تحت تصرف الهيئات الخاضعة لرقابتها؛
- التدقيق في وضعية الصناديق والقيم والسندات التي هي بحوزة المسيرين والمحاسبين العموميين؛
- ظروف تطبيق الأحكام القانونية و التنظيمية خاصة منها المتعلقة بالجانب المالي والمحاسبي وكذا تلك المتعلقة بالتنظيم الهيكلي و ذلك من ناحية تناسقها و تكيفها مع الأهداف المحددة.

← إجراء الدراسات و الخبرات:

- تكلف المفتشية بإجراء دراسات وإعداد خبرات عن مختلف المجالات الاقتصادية، المالية، الميزانية، المحاسبية والتقنية. و في هذا المجال تكلف بـ:
- القيام بالدراسات و التحاليل المالية و الاقتصادية من أجل تقدير فاعلية و فعالية إدارة وتسيير الموارد المالية و الوسائل العمومية الأخرى؛
 - إجراء دراسات مقارنة تطويرية لمجموعات قطاعات أو ما بين القطاعات.

ب-تطور مهام المفتشية العامة للمالية:

- بسبب التطورات الاقتصادية و المالية التي شهدتها الجزائر أصبح من الضروري تطوير وظائف الدولة وتفعيل أجهزتها و في هذا الإطار عرفت المفتشية أنواعا جديدة من المهام حيث أصبحت تقوم بما يلي:

← مهمة التقييم:

تشمل هذه المهمة مجالات متعددة حددتها المادة 4 من المرسوم و هي: 08-272،

وهي:

- تقييم أداءات أنظمة الميزانية؛
- التقييم الاقتصادي و المالي لنشاط شامل، قطاعي أو فرعي أو لكيان اقتصادي؛
- تقييم شروط تسيير واستغلال المصالح العمومية من طرف المؤسسات الإمتيازية مهما كان نظامها.

وتمثل هذه المهام الإختصاص الإستشاري للمفتشية العامة للمالية، حيث تتولى إعداد تقرير يسجل فيه كل الملاحظات والمعائنات التي تم جمعها والمتعلقة بفعالية ونجاعة التسيير المالي للمؤسسات التي قام اعوان المفتشية بالتحقيق فيها، بالإضافة إلى التدابير المقترحة من أجل تحسين أداء المصالح والهيئات التي كانت محل تقييم المفتشية⁶⁷.

← تقييم السياسات العمومية:

تقوم المفتشية العامة للمالية أيضا بتقييم شروط السياسات العمومية و كذا النتائج المتعلقة بها، وبهذه الصفة تكلف خصوصا بما يأتي⁶⁸:

- القيام بالدراسات والتحليل المالية والإقتصادية من أجل تقدير فاعلية وفعالية إدارة وتسيير الموارد المالية والوسائل العمومية الأخرى؛
- إجراء دراسات مقارنة وتطويرية لمجموعات قطاعات أو ما بين القطاعات؛
- تقييم تطبيق الأحكام التشريعية والتنظيمية وكذا تلك المتعلقة بالتنظيم الهيكلي، وذلك من ناحية تناسقها وتكيفها مع الأهداف المحددة؛
- تحديد مستوى الإنجازات مقارنة مع الأهداف المحددة، والتعرف على نقائص التسيير وعوائقه، وتحليل أسباب ذلك.

⁶⁷-أوكل محمد أمين، مرجع سابق، ص 56.

⁶⁸-الفقرة 2 من المادة 4 من المرسوم التنفيذي 272-08 المؤرخ في 06 سبتمبر 2008.

ذلك أن الرقابة على الأموال العمومية بالطريقة الكلاسيكية القائمة على التأكد من سلامة المستندات المحاسبية و مشروعيتها يمكن أن لا تحقق الفعالية المطلوبة، لذلك يصبح من الضروري تجاوزه إلى تقييم النشاط العمومي نفسه، وهو التصور المستقبلي للمهمة التي يفترض أن تقوم بها المفتشية العامة للمالية.

لذلك فإن تقييم السياسات العمومية يهدف إلى البحث حول مدى تحقيق الميزانية للأهداف الاقتصادية و المالية و الاجتماعية المسطرة ، و يتم من خلال انجاز دراسات، و تحاليل مالية اقتصادية لتقدير فعالية التسيير و نجاعته.

← الرقابة على عمليات الصرف و حركة رؤوس الأموال:

تم تأهيل موظفي المفتشية العامة للمالية المعينون بقرار وزاري مشترك بين وزير المالية ووزير العدل لمعاينة جرائم مخالفة التشريع و التنظيم الخاصين بالصرف و حركة رؤوس الأموال من و إلى الخارج. و مع ذلك فإن هذه المهمة تبقى استثنائية، و أقل أهمية بالمقارنة لأن هيئات أخرى مؤهلة للقيام بذلك⁶⁹.

← التدقيق في القروض الدولية:

في هذا الإطار تقوم المفتشية العامة للمالية بالرقابة على القروض الدولية التي يمنحها البنك الدولي للإعمار و التنمية BIRD والبنك الإفريقي للتنمية BAD، و هي تهدف من خلال هذا إلى ضمان استعمال الاعتمادات المخصصة، و المتابعة الصارمة و الدقيقة و المنتظمة للأرصدة الموجهة لمشروع معين.

3- سير عمليات الرقابة في المفتشية العامة للمالية

⁶⁹-شويخي سامية، مرجع سابق، ص 69.

تقوم المفتشية العامة للمالية بإعداد برنامجها السنوي بداية كل سنة، وهي تنظم أيضا مهامها خارجة عن هذا البرنامج بطلب من السلطات والهيئات والمؤسسات المؤهلة، حيث تمر مهمة الرقابة بثلاثة مراحل هي تحضير المهمة، تنفيذ المهمة و أخيرا إعداد التقرير. و سنسعى في هذا الجزء شرح هذه المراحل بتطبيقها على مستوى هيئة عمومية ما.

أ-تحضير المهمة التفتيشية:

يتم التحضير للمهمة وفق عدة إجراءات و مراحل هي:

-تحديد موضوع المهمة:

أي الهيئة محل الرقابة.

-وضع خطة لمنهجية تنفيذ المهمة:

في هذه المرحلة يتم :

- ← تحديد القسم الذي تتدرج ضمن صلاحياته مهمة رقابة هذه الهيئة؛
- ← تحديد رئيس الفرقة التفتيشية والذي يتحلى برتبة مفتش عام؛
- ← تحديد تركيبة الفرقة التفتيشية : إذ تتكون من رئيس الفرقة وعدد من المفتشين قد يصل إلى ثلاثة أو أربعة؛
- ← الاطلاع على النصوص القانونية المتعلقة بموضوع المهمة؛
- ← جمع المعلومات عن المؤسسة؛
- ← وضع أوامر المهمة للمفتشين.

ب-القيام بالمهمة التفتيشية:

بعد الانتهاء من التحضير للمهمة تنتقل الفرقة التفتيشية إلى الهيئة المعنية لتنفيذ الرقابة حيث تكون موضوع تبليغ مسبق.

تنصيب الفرقة:

يتم في بداية المهمة الالتقاء بمسؤول الهيئة ويطلب منه جمع المسؤولين الفرعيين للهيئة لعقد اجتماع تواصل معهم يتم التكلم فيه عن موضوع المهمة، ويوضع تحت تصرف المفتشين مكتب خاص بهم، بالإضافة إلى مختلف الوسائل التي قد تحتاج إليها الفرقة التفتيشية عند أداء واجبها.

بعد تنصيب الفرقة على مستوى الهيئة واطلاع جميع العاملين بذلك، يشرع في تنفيذ التفتيش بإتباع الخطوات المنصوص عليها في المذكرة المنهجية .

ج- تحرير التقرير الناتج عن المهمة الرقابية:

عند نهاية المهمة وبعد القيام بمختلف الفحوصات والمقارنات والتحليلات على ضوء البيانات المجمعة، يشرع رئيس الفرقة التفتيشية في تحرير التقرير الأساسي لتقييم تسيير تلك الهيئة، حيث توضع الجداول التي تحتوي على البيانات و الأرقام المحصل عليها مع تقديم تحليلات وتفسيرات لمختلف الاختلالات المصادفة مع إرفاقها بالوثائق التبريرية. وفي آخر التقرير توضع ملاحظات و اقتراحات حول سير المهمة و حول مدى تطبيق القانون في تسيير الهيئة.

المبحث الثاني: رقابة مفتشية المصالح المحاسبية

رغم أهميتها في مجال الرقابة على المال العام ودورها الفعال، إلا أن مفتشية المصالح المحاسبية قلما يتطرق إليها الباحثون عكس ما هو الحال بالنسبة خاصة لكل من مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية.

1-تعريف مفتشية المصالح المحاسبية:

مفتشية المصالح المحاسبية هي هيئة رقابية تابعة للمديرية العامة للمحاسبة على مستوى وزارة المالية، تهدف لتحقيق الرقابة على العمليات المالية التي يقوم بها المحاسبون العموميون سواء كانوا رئيسيين أم ثانويين.

تتميز مفتشية المصالح المحاسبية عن المفتشية العامة للمالية في 03 نقاط جوهرية،

هي:

← أن مفتشية مصالح المحاسبة تهدف لتحقيق الرقابة على العمليات المالية التي يقوم بها المحاسبون العموميون فقط، بينما المفتشية العامة للمالية تراقب العمليات المالية التي يقوم بها الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون على حد سواء،

← أن مفتشية المصالح المحاسبية تابعة للمديرية العامة للمحاسبة على مستوى وزارة المالية، بينما المفتشية العامة للمالية فهي تتمتع بالإستقلالية وبمكانة أهمّ نظرا لكونها تابعة مباشرة للوزير المكلف بالمالية؛

← أن إختصاص مفتشية مصالح المحاسبة رقابي فقط، بينما صلاحيات المفتشية العامة للمالية أوسع سواء من ناحية الهيئات التي يتم رقابتها أو حتى الصلاحيات في حد ذاتها (الرقابة، التقييم، الدراسات والخبرات،...).

وقد أنشأت مفتشية المصالح المحاسبية بموجب المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 90-188 المؤرخ في 23 يونيو 1990، الذي يحدد هياكل وأجهزة الإدارة المركزية للوزارات⁷⁰، والتي تعطي الصلاحيات للوزير بوضع جميع أجهزة التفتيش والرقابة والتقييم الملائمة بموجب مرسوم تنفيذي، والتي تساهم في الإستعمال المحكم والأمثل للوسائل والموارد الموضوعة تحت تصرف الوزارة والهيئات التابعة لها.

وقد جاء المرسوم التنفيذي 91-174 المؤرخ في 28 مايو 1991 ليحدد صلاحيات المفتشية المركزية للخزينة (جريدة رسمية رقم 26 لسنة 1991) التي نصت عليها المادة الثانية (02) من المرسوم التنفيذي رقم 90-190 المؤرخ في 23 يونيو 1990 والمتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة الإقتصاد (الجريدة الرسمية رقم 26 لسنة 1990).

⁷⁰-الجريدة الرسمية رقم 26 لسنة 1990.

ليأتي بعدها المرسوم التنفيذي رقم 95-198 المؤرخ في 25 يوليو 1998، الذي يحدد إختصاصات مفتشية المصالح المحاسبية وتنظيمها⁷¹، وقد جاءت لتحل محل المفتشية المركزية للخزينة⁷² التي تم إلغاؤها بموجب هذا المرسوم.

2-صلاحيات مفتشية المصالح المحاسبية:

حسب المادة 02 من المرسوم التنفيذي 95-198، تكلف مفتشية مصالح المحاسبة بإجراء أعمال الرقابة والتفتيش والتحقيق والبحث، وفق برنامج سنوي، قصد تقييم ما يأتي، دون المساس بالإختصاصات التي تخولها القوانين والتنظيمات المؤسسات والأجهزة الرقابية الأخرى:

- ← شرعية العمليات المالية والمحاسبية التي يجريها المحاسبون العموميون؛
- ← تسيير مصالح الخزينة، لا سيما مناصب المحاسبين فيما يخص التنظيم، والسير و الاستعمال الأمثل للطاقة البشرية والمادية، واحترام القوانين والتنظيمات المعمول بها؛
- ← تقويم التدخلات المالية التي تقوم بها الخزينة، وخاصة فيما يتعلق بها:
- الإعانات والهبات التي تمنح الأجهزة والمؤسسات العمومية؛
- إعادة هيكلة ديون الخزينة وتسبيقاتها؛
- التمويلات المنطلقة من الموارد العمومية التي تمول خصوصا الأنشطة التي تعود بالنفع العام على الدولة بواسطة الحسابات الخاصة في الخزينة.

بخلاف المهام العادية المدرجة في برنامج التدخل السنوي، تقوم مفتشية مصالح المحاسبة بتنفيذ نوع آخر من المهام، ألا وهي المهام الاستثنائية، حيث تتم عمليات المراقبة في ظل ظروف استثنائية، وهذا في أعقاب أحداث غير متوقعة أو تحقيق أو شكوى أو للإجابة على سؤال عاجل؛ هذه المهام عموماً قصيرة المدى ولها هدفا محددا.

⁷¹-العدد 42 من الجريدة الرسمية لسنة 1995.

⁷²-تنظيم المفتشية المركزية للخزينة وصلاحياتها، كانت منظمة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-174 المؤرخ في 28 مايو 1991.

حسب المادة الأولى المرسوم التنفيذي 493-05 المؤرخ في 26 ديسمبر 2005،
الذي يتم المرسوم التنفيذي رقم 95-198 المؤرخ في 25 يوليو 1995 الذي يحدد
إختصاصات مفتشية مصالح المحاسبة وتنظيمها:
"تعد مفتشية مصالح المحاسبة تقريرا سنويا يتضمن حصيلة نشاطاتها. يقدم هذا التقرير إلى
الوزير المكلف بالمالية".

الفصل الرابع: الرقابة المستقلة على المال العام

الرقابة المستقلة على المال العام هي تلك الرقابة التي تمارسها هيئات غير خاضعة للسلطة التنفيذية، وتتمتع بالإستقلالية في ممارستها لعملية الرقابة، ونقصد هنا رقابة السلطة التشريعية وكذا رقابة مجلس المحاسبة، وهذا ما سنتطرق إليه فيما يلي:

المبحث الأول: الرقابة السياسية للبرلمان على المال العام

إن الشفافية في تسيير الأموال العمومية، تقتضي أن تقدم الحكومة حساباتها للهيئة التشريعية عن كيفية استعمالها للإعتمادات المالية التي أقرتها لها لكل سنة مالية و إنطلاقاً من هذا المبدأ العام الذي أقره الدستور، يتمتع البرلمان بصلاحيات دستورية تمكنه من مراقبة ميزانية الدولة، و هذا عن طريق مناقشة قانون المالية و التصويت عليه، وعن طريق مراقبة نشاط الحكومة أثناء تنفيذ الميزانية والتصويت على قانون ضبط الميزانية بعد انتهاء تنفيذ الميزانية.

و تختص بمهام الرقابة المالية لجان متخصصة أنشأت لهذا الغرض⁷³ حيث ينص النظام الداخلي للمجلس الشعبي الوطني في المادة 23 على " تختص لجنة المالية والميزانية بالمسائل المتعلقة بالميزانية، وبالقانون العضوي المتعلق بقوانين المالية، وبالأنظمة الجباية والجمركية، وبالعملة، وبالقروض، وبالبنوك، وبالتأمينات، وبالتأمين".

أما المادة 34 فقد حددت تركيبة هذه اللجنة و نصت على ما يلي : " تتكون لجنة المالية والميزانية من ثلاثين (30) إلى خمسين (50) عضواً على الأكثر، في حين تتكون اللجان الدائمة الأخرى من عشرين (20) إلى ثلاثين (30) عضواً على الأكثر".

1- مناقشة قانون المالية و التصويت عليه:

إن المبدأ السائد في الدول الحديثة، هو أن مهمة تحضير ميزانية الدولة من صلاحيات الجهاز التنفيذي، لما يتمتع به من إمكانيات و وسائل مادية وبشرية، تسمح له بالقيام بذلك،

⁷³-منصوري الزين، مرجع سابق، ص 57.

ففي إنجلترا يتولى تحضير ميزانية الدولة وزير الخزانة، و في الولايات المتحدة الأمريكية يختص بذلك مكتب الميزانية الذي يتبع مباشرة لرئيس الجمهورية و في فرنسا فهي من صلاحيات وزير المالية تحت سلطة وإشراف رئيس الحكومة، أما في الجزائر فإن مهمة تحضير الميزانية من اختصاص وزير المالية تحت سلطة رئيس الحكومة و هذا بالاعتماد على المعطيات التي يتضمنها البرنامج السنوي لعمل الحكومة والتوقعات المالية التي تقدمها مختلف القطاعات الوزارية⁷⁴.

و بعد مرحلة إعداد الميزانية وتحضيرها، يتم إيداع مشروع قانون المالية لدى مكتب رئيس المجلس الشعبي الوطني، و هذا الأخير يتولى إحالته إلى اللجنة البرلمانية المختصة لدراسته و مناقشته مع وزير المالية، و تنتهي هذه المناقشة بوضع تقرير تمهيدي يتضمن ملاحظات واقتراحات اللجنة البرلمانية المختصة، ليتم عرضه على المجلس الشعبي الوطني لمناقشته و التصويت عليه، نفس المراحل أيضا تتم على مستوى مجلس الأمة.

هذا وقد أجاز الدستور في المادة 146 من دستور 2020 لرئيس الجمهورية إصدار قانون المالية بواسطة أمر، إذا لم يتم التصويت عليه من طرف البرلمان في مدة أقصاها 75 يوما من تاريخ إيداعه.

2- مراقبة الحكومة أثناء تنفيذ الميزانية:

إن المبدأ المعمول به، هو أن البرلمان الذي يملك صلاحية ترخيص الإعتمادات المالية للحكومة عن طريق التصويت على قانون المالية، يملك أيضا صلاحية الرقابة على كيفية استعمالها، و لكن في الواقع فإن هذا النوع من الرقابة وإن كان يكتسي أهمية كبيرة، باعتباره يمكن البرلمان من مراقبة نشاط الحكومة في الوقت المناسب، فإنه تعترضه صعوبات من الناحية العملية، وممارستها من شأنها أن تؤدي إلى عرقلة نشاط هذه الأخيرة، ذلك أن البرلمان الذي يتولى الوظيفة التشريعية، قد لا يتوفر على الوقت الكافي و لا على

⁷⁴-محمد الصغير باعلي وبيسرى أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر، 2003، ص 98.

الإمكانات التقنية اللازمة لممارسة رقابة مستمرة على النشاط المالي للحكومة، هذا من جهة، ومن جهة ثانية فإن أعضاء البرلمان الذين ينتخبهم الشعب قد لا يجدون في المراقبة الدقيقة والمستمرة لحسابات ميزانية الدولة أي مردودية سياسية يمكن استغلالها في المنافسات الانتخابية⁷⁵.

كما نسجل غياب النصوص القانونية التي تخول للهيئة التشريعية ممارسة الرقابة أثناء مرحلة تنفيذ الميزانية، ومع ذلك فإنه يمكن أن نستخلص إمكانية قيامها بذلك من خلال تلك الوسائل الدستورية التي تملكها لرقابة نشاط الحكومة والتي ، تتمثل في⁷⁶:

← مراقبة عمل الحكومة المادة 115 من دستور 2020؛

← مناقشة بيان السياسة العامة للحكومة و هذا طبقا للمواد 111 و 161 و 162 من دستور 2020؛

← حق مساءلة أعضاء الحكومة واستجوابهم طبقا للمادتين 158 و 160 من دستور 2020؛

← وحق إنشاء لجان تحقيق و هذا حسب ما تنص عليه أحكام المادة رقم 159 من نفس الدستور؛ كما نصت المادة 155 على إلزام تقديم الحكومة لكل المعلومات والوثائق التي يطلبها البرلمان عند ممارسته لمهامه الرقابية .

3- التصويت على قانون ضبط الميزانية:

يترتب على حق البرلمان في التصويت على الميزانية، الحق كذلك في الإطلاع عن كيفية استعمال الإعتمادات المالية التي رخص بها للحكومة، و يتجسد ذلك عن طريق التصويت على قانون ضبط الميزانية العمومية.

⁷⁵-أمجوج نوار، ص 67.

⁷⁶-المرسوم الرئاسي رقم 20-442 المؤرخ في 15 جمادى الأولى عام 1442 الموافق 30 ديسمبر 2020، يتعلق بإصدار التعديل الدستوري، المصادق عليه في استفتاء أول نوفمبر 2020، الجريدة الرسمية رقم 82، 30 ديسمبر 2020.

و يتضمن هذا القانون بوجه عام، على عرض مفصل لمختلف العمليات المالية المتعلقة بالإيرادات و النفقات المنجزة خلال السنة المالية، من طرف مختلف الوزارات والهيئات العمومية ، و يتم تقديمه إلى البرلمان للمصادقة عليه بنفس الخطوات المتبعة في قانون المالية، و يكون مرفقا بالوثائق التقييمية اللازمة التي يعدها مجلس المحاسبة و المتمثلة في التقرير المفصل حول ظروف تنفيذ الميزانية، والتصريح العام حول مطابقة حسابات الوزراء مع حسابات المحاسبين العموميين.

و يترتب على هذا النوع من الرقابة نتائج سياسية و قانونية هامة، فمن الناحية السياسية، تعتبر مصادقة البرلمان على قانون ضبط الميزانية بمثابة تزكية سياسية للنشاط المالي للحكومة، أما من الناحية القانونية، فإن كل القرارات التي اتخذتها الحكومة في إطار تنفيذ الميزانية، تكتسي حماية تشريعية أمام القضاء الإداري و أمام هيئات الرقابة المالية⁷⁷.

أما في حالة رفض البرلمان المصادقة على قانون ضبط الميزانية، فإنه يترتب عن ذلك مسؤولية سياسية للحكومة، و يتعين عليها أن تلتزم أمام البرلمان بتحسين تحضير الميزانيات الأولية و الإضافية مستقبلا و العمل على تفادي الأخطاء التي وقعت فيها، ومن الناحية القانونية فإن القرارات التي أصدرتها أثناء تنفيذ الميزانية السابقة، تبقى معرضة للإلغاء أمام مجلس الدولة طالما أنها لم تتحصل على مصادقة البرلمان، و تبقى مسؤولية الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين المعنيين بها قائمة بصفة كاملة أمام هيئات الرقابة المالية. وبالرغم من أهميته، فإن جانب كبير من المختصين في فرنسا، يرى أن التصويت على قانون ضبط الميزانية العمومية، لا يكتسي نفس الأهمية التي يتمتع بها قانون المالية، وهذا الوضع فرضته اعتبارات سياسية وأخرى عملية أفقدت من فعاليته وجعلت منه مع مرور الوقت مجرد قانون للحسابات « une loi des comptes » و إجراء شكلي أكثر منه رقابي.

⁷⁷-أمجوج نوار، مرجع سابق، ص 70.

أما في الجزائر، فإن المادة 156 من دستور 2020، تلزم الحكومة بضرورة تقديم عرض عن استعمال الإعتمادات المالية التي رخص بها البرلمان، كما أقرت نفس المادة في الفقرة الثانية منها، على حق البرلمان في التصويت على قانون يتضمن تسوية الميزانية، ومن حيث التشريع، نجد القانون 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية ينص على مضمون هذا القانون (المادة 05: "يشكل قانون ضبط الميزانية الوثيقة التي يثبت بمقتضاها تنفيذ قانون المالية و عند الاقتضاء قوانين المالية التكميلية أو المعدلة الخاصة بكل سنة مالية") و يحدد الوثائق المرفقة له (المواد 76 و 77 من نفس القانون).

المبحث الثاني: رقابة مجلس المحاسبة

يستلهم نظام الرقابة المالية في الجزائر قواعده من القانون الفرنسي، مع أنه يختلف عنه في مسألة تحديد مجال اختصاص مجلس المحاسبة، حيث أن رقابته القضائية تشمل المحاسبين العموميين والأميرين بالصرف.

1- تقديم مجلس المحاسبة:

يعتبر مجلس المحاسبة أعلى جهاز للرقابة اللاحقة على مالية الدولة والجماعات الإقليمية والمصالح العمومية، وهو يعتبر هيئة دستورية، وقد نصت المادة 199 من دستور 2020 على كونه " مؤسسة عليا مستقلة للرقابة على الممتلكات والأموال العمومية. يكلف بالرقابة البعيدة على أموال الدولة والجماعات المحلية والمرافق العمومية، وكذلك رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة".

يتمتع مجلس المحاسبة بالاستقلالية في التسيير ويخضع لقواعد المحاسبة العمومية، يديره رئيس ويساعده في ذلك نائب رئيس. يتولى دور النيابة العامة لدى مجلس المحاسبة ناظر عام بمساعدة ناظر، كما ينظم مجلس المحاسبة في غرف ذات اختصاص وطني

(وعددتها ثمانية) وغرف ذات اختصاص إقليمي (وعددتها تسعة) وغرفة الإنضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية.

وقد نصت المادة 16 على إعداد مجلس المحاسبة لتقرير سنوي يرسله إلى رئيس الجمهورية وكذلك إلى البرلمان، يبين فيه المعايير والملاحظات والتقييمات الرئيسية الناجمة عن أشغال تحريات مجلس المحاسبة، مرفقة بالتوصيات التي يرى أنه يجب تقديمها وكذلك ردود المسؤولين والممثلين القانونيين والسلطات الوصية المعنية، يتم نشر هذا التقرير كليا أو جزئيا في الجريدة الرسمية.

ألزم المشرع جميع الهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية بتقديم حساباتها إلى مجلس المحاسبة مع نهاية كل سنة مالية، و يقع هذا الإلزام على طائفتين من أعوان الدولة المكلفين بتنفيذ الميزانيات العمومية، و بالرجوع إلى المادة 07، نجد أن الهيئات المعنية بهذا الإلزام تتمثل في المصالح المركزية للدولة و الجماعات الإقليمية، المؤسسات و المرافق و الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري سواء كانت وطنية أو محلية.

2- التطور التاريخي لمجلس المحاسبة:

كان أول ظهور لفكرة إنشاء مجلس للمحاسبة في الجزائر بعد الاستقلال سنة 1963، حيث صدر مرسوم نظم هيكل وزارة المالية نص فيه على إمكانية إحداث مجلس المحاسبة لوزارة المالية، غير أن هذا المرسوم ألغي دون أن ينفذ بعد صدوره بعدة أشهر، بعد ذلك أنشئ بموجب المادة 190 من دستور 1976 غير أنه لم يتأسس فعليا إلا سنة 1980. وقد تآرجح نظام سير وإختصاصات مجلس المحاسبة بين القوانين إلى أن رسا على الأمر 95-20 المؤرخ في 17 يوليو 1995، المتعلق بمجلس المحاسبة، والذي أعطى صلاحيات واسعة لمجلس المحاسبة، خاصة منها القضائية.

يمكن تلخيص أهم التطورات التي عرفها مجلس المحاسبة كما يلي:

← القانون 80-05 المؤرخ في 01 مارس 1980 الذي أعطى له الاختصاص الإداري والقضائي لممارسة رقابة شاملة على الجماعات والمرافق والمؤسسات والهيئات التي تدير الأموال العمومية أو تستفيد منها مهما يكن وضعها القانوني؛

← القانون رقم 90-32 المؤرخ في 4 ديسمبر 1990 الذي حصر مجال تدخله حيث استثنى من مجال مراقبته المؤسسات العمومية والمرافق العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري، كما جرده من صلاحياته القضائي؛

← الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 يوليو 1995 الذي يوسع مجال اختصاصه ليشمل رقابة كل الأموال العمومية مهما يكن الوضع القانوني لمسيرها هذه الأموال أو مستفديها.

3- نطاق صلاحيات مجلس المحاسبة:

يخول الأمر 95-20 لمجلس المحاسبة الجزائري اختصاصا شاملا لرقابة كل الأموال العمومية مهما كانت الوضعية القانونية لمسيرها أو المستفيدين منها، وقد تم التطرق لصلاحيات مجلس المحاسبة في الباب الأول من هذا الأمر، حيث يبين هذا الأخير الهيئات و البنود الخاضعة لصلاحيات مجلس المحاسبة، و التي تتمثل في:⁷⁸

← مصالح الدولة والجماعات الإقليمية، والمؤسسات والمرافق والهيئات العمومية باختلاف أنواعها، التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية؛

← المرافق العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري والمؤسسات والهيئات العمومية التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو ماليا، والتي تكون أموالها أو مواردها أو رؤوس أموالها، كلها ذات طبيعة عمومية؛

⁷⁸-المنشور في الجريدة الرسمية رقم 39 لسنة 1995.

← تسيير الأسهم العمومية في المؤسسات أو الشركات أو الهيئات، مهما يكن وضعها القانوني، التي تملك فيها الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق أو الهيئات العمومية الأخرى جزءاً من رأسمالها؛

← هيئات التأمين والحماية الإجتماعية؛

← نتائج استعمال المساعدات المالية الممنوحة من الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق العمومية أو كل هيئة أخرى خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة، لاسيما في شكل إعانات أو ضمانات أو رسوم شبه جبائية، مهما يكن المستفيد منها، وتقييمها؛

← استعمال الموارد التي تجمعها الهيئات، مهما تكن وضعيتها القانونية، التي تلجأ إلى التبرعات العمومية من أجل دعم القضايا الإنسانية والاجتماعية والعلمية والتربوية أو الثقافية على الخصوص، ذلك بمناسبة حملات التضامن الوطني.

4- نطاق صلاحيات مجلس المحاسبة:

إن المهمة الجوهرية التي أنشئ من أجلها مجلس المحاسبة هي مهمة الرقابة البعدية، ويمكن تصنيفها إلى صنفين: الرقابة القضائية و الرقابة الإدارية.

أ- الرقابة القضائية:

تعتبر المهمة الأساسية التي يؤديها مجلس المحاسبة على كافة المصالح والمؤسسات والمرافق والهيئات العمومية المنصوص عليها في القانون، حيث يكلف بالتأكد من مدى احترام الأحكام التشريعية والتنظيمية السارية في مجال تقديم الحسابات ومراجعة حسابات المحاسبين العموميين، وكذا في مجال رقابة الإنضباط في ما يتعلق بتسيير الميزانية والمالية والتي تخص الأمرين بالصرف، و يندرج ضمن إطارها:

تقديم الحسابات:

يتعين على كل محاسب عمومي إيداع حسابه للتسيير لدى كتابة الضبط لمجلس المحاسبة والإحتفاظ بكل الوثائق الثبوتية التي قد يطلبها منه المجلس عند الإقتضاء (المادة 60 من الأمر 95-20).

كما ألزم المشرع الجزائري الأمرين بالصرف بتقديم حساباتهم لمجلس المحاسبة، وهذا بموجب المادة رقم 63 من نفس الأمر السالف ذكره و التي تنص على ما يلي " يتعين على الأمرين بالصرف في الهيئات المذكورة في المادة 07 من هذا الأمر تقديم حساباتهم الإدارية إلى مجلس المحاسبة حسب الكيفيات و الآجال المحددة عن طريق التنظيم".

مراجعة حسابات المحاسبين العموميين:

وهو المجال الأصلي الذي يمارس فيه مجلس المحاسبة اختصاصاته القضائية، و يتمتع فيه بسلطة توقيع الجزاءات بنفسه على المحاسبين العموميين في الحالات التي يخالفون فيها قواعد المحاسبة العمومية.

تعد عملا قضائيا يتعلق بالصحة المادية لعمليات الإيرادات والنفقات المسجلة في حسابات المحاسبين العموميين ومدى تطابقها مع القوانين و التنظيمات المعمول بها، حيث يراجع مجلس المحاسبة حسابات المحاسبين العموميين و يصدر أحكاما بشأنها، وهو الوحيد الذي يقدر مدى مسؤولية المحاسب العمومي الشخصية والمالية في حالات السرقة أو ضياع الأموال أو القيم أو المواد، التي يمكن للمحاسب أن يحتج فيها بعامل القوة القاهرة أو يثبت بأنه لا يرتكب أي خطأ.

رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية:

بإنشائه لغرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية على مستوى مجلس المحاسبة، خول المشرع لهذا الجهاز صلاحية ممارسة اختصاصات قضائية في رقابته على التسيير المالي للأمرين بالصرف، يتمتع فيها مجلس المحاسبة بسلطة توقيع الجزاءات. و لقد أراد من وراء ذلك تحميل هذه الفئة من أعوان الدولة، مسؤولية مالية شخصية عن الأخطاء

التي يرتكبونها في تسييرهم المالي على غرار تلك المسؤولية المقررة على عاتق المحاسبين العموميين⁷⁹.

وفي هذا الشأن، يتولى مجلس المحاسبة عند مراقبة تسيير مصالح الدولة والمؤسسات والهيئات التأكد من احترام قواعد الانضباط الميزاني والمالي سواء بصفة تلقائية أو بعد إخطاره من طرف السلطات المؤهلة، و قد حدد المشرع خروقات الإنضباط التي نقوم بذكر بعضها:

← استعمال الاعتمادات أو المساعدات المالية التي تمنحها الدولة والمؤسسات العمومية أو الممنوحة بضمان منها لأهداف غير الأهداف التي منحت من أجلها صراحة؛
← الالتزام بالنفقات دون توفر الصفة أو السلطة أو خرق للقواعد المطبقة في مجال الرقابة القبلية؛

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

ب- الرقابة الإدارية:

تعد هذه الرقابة من بين أهم الوظائف الإدارية التي تنطوي على قياس وتصحيح أعمال المساعدين والمرؤوسين بغرض التأكد من أن الأهداف والخطط المرسومة قد حققت ونفذت، و تتمثل هذه الرقابة في شكلين:

رقابة نوعية التسيير:

هي الرقابة الممارسة على الهيئات العمومية من أجل مراقبة مدى شرعية نشاطها المالي، وذلك من خلال رقابة المواد والأموال والقيم والوسائل المادية العمومية وتقييم استعمالها لها من حيث الفعالية والنجاعة والاقتصاد. و هي رقابة إدارية ولا يملك فيها مجلس المحاسبة إلا تقديم الإقتراحات و التوصيات من أجل تحسين مردودية تلك الهيئات الخاضعة لرقابته.

⁷⁹-أمجوج نوار، مرجع سابق، ص 146.

تقييم المشاريع والبرامج والسياسات العمومية:

يشارك مجلس المحاسبة في تقييم فعالية النشاطات والمخططات والبرامج والإجراءات المتخذة من طرف السلطات العمومية بغرض تحقيق أهداف ذات منفعة وطنية والتي تقوم بها بصفة مباشرة أو غير مباشرة مؤسسات الدولة أو المرافق العمومية الخاضعة لرقابته. وتتخلص مهمة هذه الرقابة في تقدير وتقييم للسياسة العامة للدولة وتحليل أثارها بغرض تقييم مدى فعاليتها ونجاحتها، فهي تهدف إلى تكييف أو تعديل أو حتى إلغاء السياسة التي تمت دراستها وفحصها.

الفصل الخامس: رقابة لجان الصفقات العمومية

تعد الصفقات العمومية، الأداة الإستراتيجية التي وضعها المشرع في أيدي السلطات العمومية لإنجاز العمليات المالية المتعلقة بإنجاز، تسيير وتجهيز المرافق العامة، إذ أن الاقتصاد الجزائري يعتمد وبصفة أساسية على ضخ الأموال العامة من أجل تنشيط العجلة الاقتصادية وذلك بزيادة حجم النفقات العمومية، ومنه فنظام الصفقات يعد الوسيلة الأمثل لاستغلال وتسيير الأموال العامة.

مع العلم أنه حسب تقرير منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية حول الرشوة لسنة 2014، فإن الصفقات العمومية (أو الشراء العام) تمثل 57 % من المعاملات الحكومية الأكثر عرضة للفساد، كما مثلت الصفقات العمومية في الدول العربية من 15 إلى 20 % من الناتج المحلي الإجمالي لسنة 2016.⁸⁰

وستتناول فيما يلي مفهوم الصفقة العمومية ومختلف أنواعها وأشكالها كما سنتطرق إلى لجان الصفقات العمومية ومختلف هيئاتها.

المبحث الأول: عموميات حول الصفقات العمومية

1-تعريف الصفقات العمومية

الصفقات العمومية عقود مكتوبة في مفهوم التشريع المعمول به، تبرم بمقابل مع متعاملين اقتصاديين وفق الشروط المنصوص عليها في المرسوم الرئاسي 15-247⁸¹، لتلبية حاجات المصلحة المتعاقدة في مجال الأشغال واللوازم والخدمات والدراسات. تبرم الصفقات العمومية قبل أي شروع في تنفيذ الخدمات.

⁸⁰ - وزارة المالية للجمهورية اللبنانية-معهد باسل فليحان المالي والإقتصادي، 2019، الشراء العام: أداة لتحقيق فعالية الإنفاق العام وتعزيز الشفافية، لبنان، ص 10.

⁸¹ -المرسوم الرئاسي رقم 15-247 المؤرخ في 02 ذي الحجة عام 1436 الموافق 16 سبتمبر 2015، يتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام.

لضمان نجاعة الطلبات العمومية والاستعمال الحسن للمال العام، يجب أن تراعى في الصفقات العمومية مبادئ حرية الوصول للطلبات العمومية والمساواة في معاملة المرشحين وشفافية الإجراءات، ضمن احترام أحكام المرسوم الرئاسي 15-247.

2- الموافقة على الصفقات العمومية:

لا تصح الصفقات ولا تكون نهائية إلا إذا وافقت عليها السلطة المختصة المذكورة أدناه، حسب الحالة:

← مسؤول الهيئة العمومية؛

← الوزير؛

← الوالي؛

← رئيس المجلس الشعبي البلدي؛

← المدير العام أو مدير المؤسسة العمومية.

ويمكن لكل سلطة من هذه السلطات أن تفوض صلاحياتها في هذا المجال إلى المسؤولين المكلفين، بأي حال، بإبرام وتنفيذ الصفقات العمومية طبقاً للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها.

3- مجال الصفقات العمومية وتعريف المصلحة المتعاقدة:

أ- لا تطبق أحكام الباب الأول من المرسوم الرئاسي 15-247، والمعنون بـ : "أحكام تطبق على الصفقات العمومية" إلا على الصفقات العمومية محل نفقات:

← الدولة؛

← الجماعات الإقليمية؛

← المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري؛

← المؤسسات العمومية الخاضعة للتشريع الذي يحكم النشاط التجاري، عندما تكلف إنجاز عملية ممولة، كلياً أو جزئياً، بمساهمة مؤقتة أو نهائية من الدولة أو من الجماعات الإقليمية.

ب- لا تخضع لأحكام الباب المذكور أعلاه، العقود:

← المبرمة من طرف الهيئات والإدارات العمومية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري فيما بينها؛

← المبرمة مع المؤسسات العمومية المنصوص عليها في المطة الأخيرة من المادة 6 أعلاه، عندما تزاوّل هذه المؤسسات نشاطاً لا يكون خاضعاً للمنافسة؛

← المتعلقة بالإشراف المنتدب على المشاريع؛

← المتعلقة باقتناء أو تأجير أراضٍ أو عقارات؛

← المبرمة مع بنك الجزائر؛

← المبرمة بموجب إجراءات المنظمات والهيئات الدولية أو بموجب الاتفاقات الدولية، عندما يكون ذلك مطلوباً؛

← المتعلقة بخدمات الصلح والتحكيم؛

← المبرمة مع محامين بالنسبة لخدمات المساعدة والتمثيل؛

← المبرمة مع هيئة مركزية للشراء خاضعة لأحكام هذا الباب وتتصرف لحساب المصالح المتعاقدة.

ج- لا تخضع المؤسسات العمومية الاقتصادية لأحكام إبرام الصفقات العمومية المنصوص عليها في الباب المذكور أعلاه، ومع ذلك يتعين عليها إعداد إجراءات إبرام الصفقات حسب خصوصيتها، على أساس مبادئ حرية الاستفادة من الطلب والمساواة في التعامل مع المرشحين وشفافية الإجراءات، والعمل على اعتمادها من طرف هيئاتها الاجتماعية.

د- تخضع الصفقات العمومية المبرمة من طرف صاحب مشروع منتدب باسم ولحساب صاحب مشروع تطبيق الاتفاقية لإشراف منتدب على مشروع، لأحكام ذات الباب.

هـ- كل هيئة غير خاضعة لقواعد المحاسبة العمومية ولأحكام المرسوم الرئاسي 15-247 مهما كان وضعها القانوني، تستعمل أموال عمومية بأي شكل كان، ملزمة بإعداد إجراءات بإبرام الصفقات على أساس مبادئ حرية الاستفادة من الطلب و المساواة في التعامل مع المرشحين وشفافية الإجراءات، والعمل على اعتمادها من طرف هيئاتها المؤهلة.

المتعاملون المتعاقدون:

يمكن للمتعامل المتعاقد أن يكون شخصا أو عدة أشخاص طبيعيين أو معنويين يلتزمون بمقتضى الصفقة إما فرادى وإما في إطار تجمع مؤقت لمؤسسات كما هو محدد في المادة 80 من المرسوم 15-247.

يمكن للمصلحة المتعاقدة من أجل تحقيق أهدافها، أن تلجأ بغية تنفيذ خدماتها إلى إبرام صفقات تعقد مع المؤسسات الخاضعة للقانون الجزائري و/أو المؤسسات الأجنبية طبقاً لأحكام ذات المرسوم.

المبحث الثاني: أنواع الصفقات العمومية

يمكن للمصلحة المتعاقدة أن تبرم صفقة عمومية واحدة أو أكثر بهدف تلبية حاجات معينة خاصة بالتسيير أو الاستثمار تشمل الصفقات العمومية إحدى العمليات الآتية أو أكثر :

← إنجاز الأشغال؛

← إقتناء اللوازم؛

← إنجاز الدراسات؛

← تقديم الخدمات.

عندما تشمل الصفقة العمومية عدة عمليات من تلك المذكورة أعلاه، تبرم المصلحة المتعاقدة صفقة إجمالية طبقاً لأحكام المادة 35 من المرسوم الرئاسي 15-247.

1-الصفقة العمومية للأشغال:

تهدف الصفقة العمومية للأشغال إلى انجاز منشأة أو أشغال بناء أو اشغال هندسة مدنية من طرف المقاول، في ظل احترام الحاجات التي تحددها المصلحة المتعاقدة صاحبة المشروع.

المنشأة: تعتبر المنشأة مجموعة من أشغال البناء أو الهندسة المدنية التي تستوفي نتائجها وظيفة تقنية أو إقتصادية.

تشمل الصفقة العمومية لأشغال بناء أو تجديد أو صيانة أو تأهيل أو تهيئة أو ترميم أو إصلاح أو تدعيم أو هدم منشأة أو جزء منها، بما في ذلك التجهيزات المرتبطة بها والضرورية لاستغلالها.

ملاحظة: إذا تم النص في صفقة عمومية على تقديم خدمات وكان الموضوع الأساسي للصفقة يتعلق بإنجاز أشغال فإن الصفقة تكون صفقة أشغال.

2-الصفقة العمومية للوازم:

تهدف الصفقة العمومية للوازم إلى إقتناء أو إيجار أو بيع بالإيجار، بخيار أو بدون خيار الشراء، من طرف المصلحة المتعاقدة لعتاد أو مواد، مهما كان شكلها، موجهة لتلبية الحاجات المتصلة بنشاطها لدى مورد. وإذا أرفق الإيجار بتقديم خدمة، فإن الصفقة العمومية تكون صفقة خدمات.

إذا كانت أشغال وضع وتنصيب اللوازم مدرجة ضمن الصفقة العمومية ولا تتجاوز مبالغها قيمة هذه اللوازم، فإن الصفقة العمومية تكون صفقة لوازم.

إذا كان موضوع الصفقة العمومية خدمات ولوازم وكانت قيمة اللوازم تفوق قيمة الخدمات فإن الصفقة العمومية تكون صفقة لوازم.

يمكن أن تشمل الصفقة العمومية للوازم مواد تجهيز منشآت إنتاجية كاملة غير جديدة والتي تكون مدة عملها مضمونة أو مجددة بضمان.

3-الصفقة العمومية للدراسات:

تهدف الصفقة العمومية للدراسات إلى إنجاز خدمات فكرية. تشمل الصفقة العمومية للدراسات، عند إبرام صفقة أشغال، لاسيما مهمات المراقبة التقنية أو الجيوتقنية والإشراف على إنجاز الأشغال ومساعدة صاحب المشروع.

تحتوي الصفقة العمومية للإشراف على الإنجاز، في إطار إنجاز منشأة أو مشروع حضري أو مناظر طبيعية، تنفيذ المهام الآتية على الخصوص:

← دراسات أولية أو التشخيص أو الرسم المبدئي؛

← دراسات مشاريع تمهيدية موجزة ومفصلة؛

← دراسات المشروع؛

← دراسات التنفيذ، أو عندما يقوم بها المقاول، تأشيرتها؛

← مساعدة صاحب المشروع في إبرام وإدارة تنفيذ صفقة الأشغال، وتنظيم وتنسيق وتوجيه الورشة، واستلام الأشغال.

4-الصفقة العمومية للخدمات:

تهدف الصفقة العمومية للخدمات المبرمة مع متعهد خدمات إلى إنجاز/تقديم خدمات. وهي صفقة عمومية تختلف عن صفقات الأشغال أو اللوازم أو الدراسات.

عقود البرامج:

يكتسي عقد البرنامج شكل إتفاقية سنوية أو متعددة السنوات تكون مرجعا، ويمكن أن يتداخل في سنتين ماليتين أو أكثر، ويتم تنفيذها من خلال صفقات تطبيقية تبرم وفقا لأحكام المرسوم الرئاسي 15-247.

لا يمكن أن تتجاوز مدة عقد البرنامج 5 سنوات.

تحدد الإتفاقية طبيعة الخدمات الواجب تأديتها وأهميتها، ومبلغ عقد البرنامج وبرنامج

إنجازه.

يتم الإلتزام القانوني بعقد البرنامج، عن طريق تبليغ الصفقات العمومية التطبيقية للمتعامل المتعاقد في الإلتزام المحاسبي بها، مع مراعاة سنوية الميزانية، عند الإقتضاء. (يخضع عقد البرنامج، في إبرامه إلى نفس إجراءات إبرام الصفقات. غير أنه، بغض النظر عن أحكام المادة 195 -الفقرة 5 من المرسوم الرئاسي 15-247، تتم مراقبة توفر الإعتمادات عند الإلتزام المحاسبي للصفقة، حسب الشروط المحددة أعلاه. عندما تكون شروط تقنية واقتصادية أو مالية تتطلب تخطيط الحاجات الواجب تلبيتها من طرف المصلحة المتعاقدة حسب ظهور الحاجات أو حسب رزنامة سبق إعدادها، فإنه يمكن للمصلحة المتعاقدة أن تمنح عقد البرنامج لعدة متعاملين إقتصادييين تجري بينهم منافسة. وفي هذه الحالة، يجب أن ينص دفتر الشروط على كيفية تطبيق هذا الحكم.

5-صفقة الطلبات:

تشتمل صفقة الطلبات على إنجاز الأشغال أو إقتناء اللوازم أو تقديم الخدمات أو إنجاز الدراسات ذات النمط العادي والطابع المتكرر. تكون مدة صفقة الطلبات سنة واحدة قابلة للتجديد، ويمكن أن تتداخل في سنتين ماليتين أو أكثر. لايمكن أن تتجاوز صفقة الطلبات خمس سنوات. ويكون تجديد صفقة الطلبات بموجب مقرر من المصلحة المتعاقدة ويبلغ للمتعامل المتعاقد، ويخضع للإلتزام القبلي للنفقات، لأخذه في الحسبان. ويجب أن تبين صفقة الطلبات كمية و/أو قيمة الحدود الدنيا والقصى للأشغال و/أو اللوازم و/أو الخدمات و/أو الدراسات التي هي موضوع الصفقة. وتحدد صفقة الطلبات إما السعر وإما آلياته وإما كيفية تحديده، المطبق على عمليات التسليم المتعاقبة ويشرع في تنفيذ صفقة الطلبات بمجرد تبليغ الطلبات الجزئية التي تحدد كيفية التسليم.

عندما تتطلب الشروط الإقتصادية و/أو المالية ذلك، يمكن منح صفقات الطلبات لعدة متعاملين إقتصاديين. وفي هذه الحالة، يجب أن ينص دفتر الشروط على كفاءات تطبيق هذا الحكم.

يتم الالتزام القانوني بصفقة الطلبات في حدود الالتزام المحاسبي للصفقة، مع مراعاة سنوية الميزانية، عند الإقتضاء ، وكذا أحكام المادة 69 من القانون رقم 84-17 المؤرخ في 8 شوال عام 1404 الموافق 7 يوليو 1984 . عن طريق تبليغ الطلبات المذكورة أعلاه إلى المتعامل المتعاقد.

بغض النظر عن أحكام المادة 195 -الفقرة 5 من المرسوم الرئاسي 15-247 ، فإن مراقبة توفر الإعتمادات تتم عند الإلتزام المحاسبي بالصفقة، حسب الشروط المنصوص عليها في الفقرة السابقة.

تحدد حدود إختصاص لجان الصفقات إستنادا إلى الحدود القصوى لصفقة الطلبات. تلتزم الحدود الدنيا لصفقة الطلبات المصلحة المتعاقدة إتجاه المتعامل المتعاقد، وتلتزم الحدود القصوى المتعامل المتعاقد إتجاه المصالح المتعاقدة.

المبحث الثالث: لجان الصفقات العمومية

تكلف لجان الصفقات بالرقابة القبلية الخارجية للصفقات العمومية، وهي تختص بتقديم مساعدتها في مجال تحضير الصفقات العمومية وإتمام ترتيباتها، ودراسة دفاتر الشروط والصفقات والملاحق ومعالجة الطعون التي يقدمها المتعهدون⁸².

1-اللجنة القطاعية للصفقات واختصاصاتها:

تحدث لدى كل دائرة وزارية لجنة قطاعية للصفقات، تكون مختصة في حدود المستويات المحددة في المادة 184 من المرسوم الرئاسي 15-247. تتشكل اللجنة القطاعية للصفقات كما يأتي:

⁸²-المواد 165 و169 من المرسوم الرئاسي رقم 15-247 المؤرخ في 02 ذي الحجة عام 1436 الموافق 16 سبتمبر 2015، يتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام.

- ← الوزير المعني أو ممثله، رئيسا؛
- ← ممثل الوزير المعني، نائب الرئيس؛
- ← ممثل المصلحة المتعاقدة؛
- ← ممثلان (2) عن القطاع المعني؛
- ← ممثلان (2) عن وزير المالية (المديرية العامة للميزانية والمديرية العامة للمحاسبة)؛
- ← ممثل عن الوزير المكلف بالتجارة.

يرأس اللجنة القطاعية للصفقات، في حالة غياب رئيسها أو حدوث مانع له ، نائب الرئيس .

تتمثل صلاحيات اللجنة القطاعية للصفقات فيما يأتي:

- ← مراقبة صحة إجراءات إبرام الصفقات العمومية؛
- ← مساعدة المصالح المتعاقدة التابعة لها في مجال تحضير الصفقات العمومية وإتمام تراتيبيها؛

- ← المساهمة في تحسين ظروف مراقبة صحة إجراءات إبرام الصفقات العمومية ؛
- ← تختص اللجنة القطاعية للصفقات بدراسة الملفات التابعة لقطاع آخر ، عندما تتصرف الدائرة الوزارية المعنية، في إطار صلاحياتها، لحساب دائرة وزارية أخرى؛
- ← تختص اللجنة القطاعية للصفقات ، في مجال الرقابة ، بدراسة مشاريع دفاتر الشروط والصفقات والملاحق والطعون المنصوص عليها في المادة 82 من ذات المرسوم المتعلقة بكل المصالح المتعاقدة التابعة للقطاع المعني.

تفصل اللجنة القطاعية للصفقات، في مجال الرقابة، في كل مشروع:

- ← دفتر شروط أو صفقة أشغال يفوق مبلغ التقدير الإداري للحاجات أو الصفقة ، مليار دينار (1000.000.000دج)، وكذا كل مشروع ملحق بهذه الصفقة، في حدود المستوى المبين في المادة 139 من ذات المرسوم؛

← دفتر شروط أو صفقة لوازم يفوق مبلغ التقدير الإداري للحاجات أو الصفقة ، ثلاثمائة مليون دينار (300.000.000 دج)، وكذا كل مشروع ملحق بهذه الصفقة، في حدود المستوى المبين في المادة 139 من ذات المرسوم؛

← دفتر شروط أو صفقة خدمات يفوق مبلغ التقدير الإداري للحاجات أو الصفقة، مائتي مليون دينار (200.000.000 دج)، وكذا كل مشروع ملحق بهذه الصفقة، في حدود المستوى المبين في المادة 139 من ذات المرسوم؛

← دفتر شروط أو صفقة دراسات يفوق مبلغ التقدير الإداري للحاجات أو الصفقة، مائة مليون دينار (100.000.000 دج) ، وكذا كل مشروع ملحق بهذه الصفقة، في حدود المستوى المبين في المادة 139 من ذات ال مرسوم؛

← دفتر شروط أو صفقة أشغال أو لوازم للإدارة المركزية، يفوق مبلغ التقدير الإداري للحاجات أو الصفقة، اثني عشر مليون دينار (12.000.000 دج)، وكذا كل مشروع ملحق بهذه الصفقة، في حدود المستوى المبين في المادة 139 من ذات المرسوم؛

← دفتر شروط أو صفقة دراسات أو خدمات للإدارة المركزية، يفوق مبلغ التقدير الإداري للحاجات أو الصفقة، ستة ملايين دينار (6.000.000 دج)، وكذا كل مشروع ملحق بهذه الصفقة، في حدود المستوى المبين في المادة 139 من هذا المرسوم،

← صفقة تحتوي على البند المنصوص عليه في المادة 139 من هذا المرسوم، يمكن أن يرفع تطبيقه المبلغ الأصلي إلى مقدار المبالغ المحددة أعلاه، أو أكثر من ذلك؛
← ملحق يرفع المبلغ الأصلي للصفقة إلى المستويات ال محددة أعلاه ، أو أكثر من ذلك في حدود المستويات المبيّنة في المادة 139 من ذات المرسوم.

2- اللجنة الجهوية للصفقات واختصاصاتها:

تختص اللجنة الجهوية للصفقات، ضمن حدود المستويات المحددة في المطات 1 إلى 4 من المادة 184 وفي المادة 139 من المرسوم الرئاسي 15-247، حسب الحالة، بدراسة مشاريع دفاتر الشروط والصفقات والملاحق الخاصة بالمصالح الخارجية الجهوية للإدارات المركزية.

وتتشكل اللجنة من⁸³:

← الوزير المعني أو ممثله، رئيساً؛

← ممثل المصلحة المتعاقدة؛

← ممثلين اثنين (02) عن الوزير المكلف بالمالية (مصلحة الميزانية ومصلحة المحاسبة)؛

← ممثل عن الوزير المعني بالخدمة، حسب موضوع الصفقة (بناء، أشغال عمومية، ري) ، عند الاقتضاء؛

← ممثل عن الوزير المكلف بالتجارة.

تحدد قائمة الهياكل التي يسمح لها بإنشاء هذه اللجنة بموجب قرار من الوزير المعني..

3- اللجنة الولائية للصفقات واختصاصاتها:

تختص اللجنة الولائية للصفقات بدراسة مشاريع:

← دفاتر الشروط والصفقات والملاحق التي تبرمها الولاية والمصالح غير المركزية للدولة والمصالح الخارجية للإدارات المركزية غير تلك المذكورة في المادة 172 أعلاه، ضمن حدود المستويات المحددة في المطات 1 إلى 4 من المادة 184 وفي المادة 139 من هذا المرسوم، حسب الحالة؛

← دفاتر الشروط والصفقات التي تبرمها البلدية والمؤسسات العمومية المحلية، التي يساوي مبلغها أو يفوق التقدير الإداري للحاجات أو الصفقة، مائتي مليون دينار (

⁸³-المادة 141 من المرسوم 15-247.

200.000.000 دج) بالنسبة لصفقات الأشغال أو اللوازم ، وخمسين مليون دينار
(50.000.000 دج) بالنسبة لصفقات الخدمات، وعشرين مليون دينار)
20.000.000 دج) بالنسبة لصفقات الدراسات؛

← الملاحق التي تبرمها البلدية والمؤسسات العمومية المحلية، ضمن حدود المستويات
المحددة في المادة 139 من هذا المرسوم.

وتتشكل اللجنة من⁸⁴:

← الوالي أو ممثله، رئيساً؛

← ممثل المصلحة المتعاقدة؛

← ثلاثة (03) ممثلين عن المجلس الشعبي الولائي؛

← ممثلين اثنين (02) عن الوزير المكلف بالمالية (مصلحة الميزانية ومصلحة
المحاسبة)؛

← مدير المصلحة التقنية المعنية بالخدمة بالولاية، حسب موضوع الصفقة (بناء،
أشغال عمومية، ري)، عند الاقتضاء؛
← مدير التجارة بالولاية.

4- اللجنة البلدية للصفقات واختصاصاتها:

تختص اللجنة البلدية للصفقات بدراسة مشاريع دفاتر الشروط والصفقات والملاحق
الخاصة بالبلدية، ضمن حدود المستويات المنصوص عليها، حسب الحالة، في المادتين
139 و 173 من المرسوم 15-247 أي في ظل احترام اختصاص اللجنة الجهوية والولائية
للصفقات.

وتتشكل اللجنة من:

← رئيس المجلس الشعبي البلدي أو ممثله، رئيساً؛

⁸⁴-المادة 173 من المرسوم 15-247.

← ممثل عن المصلحة المتعاقدة؛

← منتخبين اثنين (2) يمثلان المجلس الشعبي البلدي؛

← ممثلين اثنين (2) عن الوزير المكلف بالمالية (مصلحة الميزانية ومصلحة المحاسبة)؛

← ممثل عن المصلحة التقنية المعنية بالخدمة للولاية، حسب موضوع الصفقة (بناء، أشغال عمومية ، ري)، عند الاقتضاء.

5- لجنة الصفقات للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري واختصاصاتها:

تختص لجنة الصفقات للمؤسسة العمومية الوطنية والهياكل غير الممركز للمؤسسة العمومية الوطنية ذات الطابع الإداري، المذكورة في المادة 6 من المرسوم 15 247 المتعلقة بتطبيق أحكام قانون الصفقات العمومية، ضمن حدود المستويات المحددة في المطات 1 إلى 4 من المادة 184 (اللجنة القطاعية للصفقات)، وفي المادة 139 من المرسوم 15-247 (الملحق)، حسب الحالة، بدراسة مشاريع دفاتر الشروط والصفقات والملحق الخاصة بهذه المؤسسات.

وتتشكل اللجنة من⁸⁵:

← ممثل عن السلطة الوصية، رئيسا،

← المدير العام أو مدير المؤسسة أو ممثله؛

← ممثلين اثنين (2) عن الوزير المكلف بالمالية (المديرية العامة للميزانية والمديرية العامة للمحاسبة)؛

← ممثل عن الوزير المعني بالخدمة، حسب موضوع الصفقة (بناء، أشغال عمومية، ري)، عند الاقتضاء؛

← ممثل عن الوزير المكلف بالتجارة.

⁸⁵-المادة 172 من المرسوم 15-247.

تحدد قائمة الهياكل غير المركزية للمؤسسات العمومية الوطنية المذكورة أعلاه، بموجب قرار من الوزير المعني.

المبحث الرابع: رقابة لجان الصفقات العمومية

1- رقابة لجنة فتح الأظرفة وتقييم العروض على الصفقات العمومية:

لجنة فتح الأظرفة وتقييم العروض:

تحدث المصلحة المتعاقدة، في إطار الرقابة الداخلية، لجنة دائمة واحدة أو أكثر مكلفة بفتح الأظرفة وتحليل العروض والبدائل والأسعار الاختيارية، عند الاقتضاء، وتتشكل هذه اللجنة من موظفين مؤهلين تابعين للمصلحة المتعاقدة، يتم إختيارهم لكفاءتهم. يحدد مسؤول المصلحة المتعاقدة بموجب مقرر، تشكيلة لجنة فتح الأظرفة وتقييم العروض وقواعد تنظيمها وسيرها ونصابها، في إطار الإجراءات القانونية والتنظيمية المعمول بها.

يمكن للمصلحة المتعاقدة ، تحت مسؤوليتها، أن تنشئ لجنة تقنية تكلف بإعداد تقرير تحليل العروض، لحاجات لجنة فتح الأظرفة وتقييم العروض.

مهام لجنة فتح الأظرفة وتقييم العروض:

تقوم لجنة فتح الأظرفة وتقييم العروض بعمل إداري وتقني حيث تقوم بفتح الأظرفة وتحليل العروض والبدائل والأسعار الاختيارية وتعرض أعمالها على المصلحة المتعاقدة التي تقوم بمنح الصفقة أو الإعلان عن عدم جدوى الإجراء أو إلغائه أو إلغاء المنح المؤقت للصفقة . وتصدر في هذا الشأن رأيا مبررا.

تسجل لجنة فتح الأظرفة وتقييم العروض أشغالها المتعلقة بفتح الأظرفة وتقييم العروض في سجلين خاصين يرقمهما الأمر بالصرف ويؤشر عليهما بالحروف الأولى⁸⁶.

⁸⁶-المواد 160، 161 و162 من المرسوم الرئاسي 247-15.

2- الرقابة الخارجية ورقابة الوصاية على الصفقات العمومية:

تتمثل غاية الرقابة الخارجية، في التحقق من مطابقة الصفقات العمومية المعروضة على الهيئات الخارجية، للتشريع والتنظيم المعمول بهما. وترمي الرقابة الخارجية أيضا إلى التحقق من مطابقة التزام المصلحة المتعاقدة للعمل المبرمج بكيفية نظامية. يمارس الرقابة الخارجية القبلية لجان الصفقات العمومية بأنواعها.

تتمثل غاية رقابة الوصاية التي تمارسها السلطة الوصية، في التحقق من مطابقة الصفقات التي تبرمها المصلحة المتعاقدة لأهداف الفعالية والاقتصاد ، والتأكد من كون العملية التي هي موضوع الصفقة تدخل فعلا في إطار البرامج والأولويات المرسومة للقطاع (على المستوى القطاعي).

وتعد المصلحة المتعاقدة، عند الاستلام النهائي للمشروع، تقريرا تقييما عن ظروف إنجازه وكلفته الإجمالية مقارنة بالهدف المسطر أصلا . ويرسل هذا التقرير، حسب طبيعة النفقة الملتمزم بها، إلى مسؤول الهيئة العمومية أو الوزير أو الوالي أو رئيس المجلس الشعبي البلدي المعني، وكذلك إلى هيئة الرقابة الخارجية المختصة. وترسل نسخة من هذا التقرير إلى سلطة ضبط الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام المنشأة بموجب المرسوم الرئاسي 15-247⁸⁷.

منح التأشير من عدمه

تتوج الرقابة التي تمارسها لجنة صفقات المصلحة المتعاقدة بمقرر منح التأشير أو رفضها خلال أجل أقصاه عشرون (20 يوما)، ابتداء من تاريخ إيداع الملف كاملا لدى كتابة هذه اللجنة. ويسير أجل دراسة الطعون بموجب أحكام المادة 82 من المرسوم ذاته.

⁸⁷-المواد 163 و 164 من المرسوم الرئاسي 15-247.

**المحور الثاني: التدقيق الحكومي أو
التدقيق في القطاع العام:
Government Auditing**

يتزايد الإهتمام في الدول المختلفة نحو مساءلة الموظفين الحكوميين مالياً ومحاسبياً ، ويرجع ذلك إلى المطالب الشعبية المتزايدة وضغط الرأي العام حيث يصعب تواجد نظام فعال وكفاء للإدارة الحكومية مركزياً ومحلياً بدون توافر نوع من المساءلة المالية والمحاسبية الشعبية والتي من أجلها كان التدقيق الحكومي للإطمئنان عليها من خلال قياس وتقييم أداء إدارات الوحدات الحكومية في الاستحواذ على الموارد و تخصيصها على الأهداف المنوطة بها .

هذا وتسعى الحكومات الحديثة إلى مواكبة التطورات السريعة والمتلاحقة بشتى الطرق من خلال إدارة الأداء الحكومي بنفس منهج إدارة أداء القطاع الخاص، وهذا ما يحتم الإعتماد على التدقيق في أداء وحداتها الحكومية والتي تعمل على تحسين الأداء بشكل عام، وتخفيض التكاليف من خلال قياس مدى إقتصادية وكفاءة وفعالية الخدمات المقدمة أو السلع المنتجة.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق على المال العام

المبحث الأول: مفهوم التدقيق الحكومي وأهدافه

1- من الرقابة إلى التدقيق:

تطور مفهوم الرقابة المالية تبعاً لتطور مفهوم إدارة المال العام، حيث كانت الرقابة تعنى في مراحلها الأولى برقابة الشرعية بأبعادها المعروفة (إجرائية ومحاسبية) التي تهتم بالتأكد من سلامة الإجراءات التي تطبقها الحكومة في مجال الحفاظ على المال العام وحسن تنفيذها بالقوانين والأنظمة السارية، في حين امتد نطاق الرقابة ليشمل التأكد من حسن إدارة المال العام والتأكد من تحقيق الأهداف المقررة لأنشطة الحكومة المختلفة التي تستخدم المال العام وتديره ليشمل نطاق الرقابة بذلك إلى جانب رقابة الشرعية -رقابة الأداء بأبعادها المتمثلة في تقويم كل من كفاءة التنظيم وسير العمليات المالية ومدى فعالية النشاط في تحقيق أهدافه ثم مستوى كفاءة أدائه في تحقيقه لتلك الأهداف ومدى حرصه على الاقتصاد والتوفير فتأخذ الرقابة على المال العام بذلك أبعادها كرقابة شاملة أو ما سمي "التدقيق".

في السبعينات ظهر إهتمام واضح للتدقيق في القطاع العام، من جانب الهيئات العلمية الأجنبية بهدف مسايرة التطورات التي لحقت بدور الدولة والنشاط الحكومي، وما واكبها من تزايد الاهتمام في الدول المختلفة نحو مساءلة الموظفين الحكوميين محاسبياً، ويرجع ذلك إلى المطالب الشعبية المتزايدة وضغط الرأي العام حيث يصعب تواجد نظام فعال وكفاء للإدارة الحكومية مركزياً ومحلياً بدون توافر نوع من المساءلة المحاسبية الشعبية والتي من أجلها كان التدقيق الحكومي للاطمئنان عليها من خلال قياس وتقييم أداء إدارات الوحدات الحكومية في الاستحواذ على الموارد وتخصيصها للأهداف المنوطة بها.

وقد أدى تراجع النظام المالي والمحاسبي القائم على منطق الوسائل والمتسم بغياب الفعالية، إلى ضرورة اعتماد تقنيات وإيجاد طرق جديدة في تسيير الأموال العمومية، بحيث

يعتبر التدقيق ومراقبة التسيير أهم التقنيات الرقابية الحديثة التي أدت إلى نجاعة وفعالية أكثر في القطاعين العمومي والخاص⁸⁸.

وقد أصبحت عملية التدقيق عاملاً رئيسياً في عصر المسائلة والرقابة الجديد، وتطورت الطريقة التي تتبعها مؤسسات القطاع العام في المحافظة على الرقابة الداخلية، وتطورت أيضاً الكيفية التي تتحمل بموجبها المسؤولية بحيث أصبح ذلك يتطلب المزيد من الشفافية والمساءلة من تلك المؤسسات التي تقوم بإنفاق أموال المستثمرين أو دافعي الضرائب. كما تطور الدور الذي تقوم به عملية التدقيق من إجراء إداري إلى عنصر هام في الحوكمة الجيدة.

2- مفهوم التدقيق الحكومي:

سننظر إلى تعريف التدقيق لغة و اصطلاحاً قبل تناول التدقيق الحكومي:

أ- تعريف التدقيق لغة:

التدقيق من الفعل دقق، ودقق في الشيء بمعنى استعمل الدقة فيه، والدقة هي الضبط والإحكام والتدقيق عند العلماء هو إثبات المسألة بدليل.

ب- تعريف التدقيق اصطلاحاً:

عرف على أنه فحص منتظم ومستقل للبيانات والقوائم والسجلات والعمليات والفعالية (المالية وغير المالية) لأي منشأة، وأن يقوم بجمع الأدلة والقرائن وتقييمها وإبداء الرأي الفني من خلال تقريره.

كما عرفته جمعية المحاسبة الأمريكية Association Accounting (AAA) American بأنها عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على

⁸⁸-سعيد العزوزي، دور التدقيق المالي والإداري في المرفق العمومي، مجلة جيل الأبحاث القانونية المعمقة، العدد 44، نوفمبر 2020، مركز جيل البحث العلمي، ص144.

الأحداث الاقتصادية و تقديمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل النتائج للأطراف المعنية.

كما عرفه آخرون بأنه: " جمع وتقسيم الأدلة عن المعلومات المعلنة لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفا والتقرير عن ذلك، و يجب أداء عملية التدقيق بواسطة شخص كفء ومستقل.

ومما سبق يمكن أن نقول بأن التدقيق ما هو إلا فحص تام للمعلومات المتوفرة للمنظمة من قبل شخص تتوفر فيه مجموعة من المزايا وهي أن يكون مؤهلا ومستقلا ومحايدا لمعرفة الأداء لهاته المؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني.

ج- مفهوم التدقيق الحكومي:

تعددت التعاريف والمفاهيم للتدقيق الحكومي وذلك بسبب التدرج في الهدف والتغيرات والتطورات التي تتم في أعمال وأنشطة الحكومة، حيث ارتبط مفهوم التدقيق الحكومي بمدى الالتزام بالقوانين، فعرف على أنه " تدقيق مالي أو تدقيق أداء للوحدات الحكومية، أو في وحدة إقتصادية يتم إدراجها من طرف الحكومة.

كما عرفت المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا (أنتوساي - INTOSAI) التدقيق الحكومي على أنه عملية تدقيق للأداء أي هو فحص مستقل لفعالية وكفاءة تعهدات الحكومة، أو برامجها، أو منظماتها، مع الأخذ بعين الاعتبار لمسألة الاقتصاد في النفقات، وبهدف تحسين وتطوير الأداء.

ومنه فالتدقيق الحكومي هو التدقيق الذي يتم في الوحدات الحكومية، و التي تطبق نظام المحاسبة الحكومية (العمومية)، وهو نظام متكامل للتدقيق يتضمن فحص وتدقيق الجوانب المالية والإدارية والاجتماعية عن نشاط الوحدة الحكومية والتقرير عنها، بهدف تقييم الأداء و تخطيط النشاط الحكومي، بحيث يمكن تحقيق أقصى عائد ممكن بأقل تكلفة ممكنة.

ومنه يمكن أن نعرف التدقيق الحكومي بأنه:

" فحص كفاءة وفعالية أنشطة الأجهزة الحكومية والتأكد من استخدام الموارد الموضوعة تحت تصرفها على نحو إقتصادي " .

ويبرز هذا المفهوم أن التدقيق الحكومي يمتد إلى ما هو أبعد من نطاق الخضوع للقوانين والنظم التي تحكم استخدام الأموال العامة وبقية الموارد الأخرى وإعداد التقارير عن كيفية التنفيذ ومساره، حيث أنه يحتوى أيضاً على الإهتمام الثابت والمتزايد بتجنب الإنفاق أو الإستخدام الغير ضروري والضائع للأموال والممتلكات العامة واستخدامها لجميع المقاييس والمعايير المناسبة لتحقيق الأهداف التي من أجلها تم تحصيل وإتاحة هذه الموارد .

3-أهداف التدقيق الحكومي:

يمكن القول أن أهداف التدقيق على النشاط الحكومي تتلخص في الآتي :

- 1- التأكد من دقة تقديرات الميزانية العامة؛
- 2- الحد من حالات الاختلاس والسرقة والإهمال؛
- 3- مراقبة تنفيذ الميزانية العامة للدولة في جانب الإيرادات والنفقات في إطار الخطة والقوانين واللوائح الموضوعة؛
- 4- الحكم على مدى نجاح الأجهزة الإدارية في تحقيق الأهداف المطلوبة منها؛
- 5- التأكد من أن القوائم المالية تمثل بعدالة المركز المالي وفق المبادئ المتعارف عليها؛
- 6- تحديد مدى إلتزام الوحدات الحكومية بالقوانين والأنظمة؛
- 7- التحقق من استخدام الموارد بشكل اقتصادي وكفاء؛
- 8- إكتشاف أسباب الممارسات غير الإقتصادية وغير الكفاءة؛
- 9- تحديد مدى فعالية الوحدة الحكومية وفعاليتها برامجها؛
- 10- معرفة الآثار الإجتماعية للبرامج والأنشطة الحكومية؛

11- فحص نظام الرقابة الداخلية وفعالية الوسائل الرقابية المطبقة؛

12- معرفة أي من نتائج أو مخرجات البرامج في القطاعات الحكومية تم إنجازها، وتحديد إذا كانت الخطط الموضوعية من قبل المشرع القانوني تم اعتمادها ومدى وجود انحرافات عن تلك الخطط والأهداف.

المبحث الثاني: أبعاد التدقيق الحكومي

بناءً على تعريف التدقيق الحكومي نستنتج أن التدقيق الحكومي يتضمن ثلاثة أبعاد

:

هي

1- البعد الأول : الرقابة المالية والقانونية

ويهدف هذا البعد إلى فحص المستندات والسجلات والدفاتر بالإضافة إلى القوانين واللوائح والتعليمات وذلك للتأكد من الآتي :

أ- أن العمليات المالية تتم بشكل سليم ومؤيدة بالمستندات والوثائق الثبوتية سواء فيما يتعلق بتحصيل الموارد أو الإنفاق في حدود الإعتمادات ؛

ب- أن تقارير الوحدة الإدارية الخاضعة للرقابة يتم إعدادها بشكل صحيح وتعتبر بالفعل عن حقيقة ما حدث؛

ج- أن الوحدة الإدارية الخاضعة للرقابة ملتزمة بالقوانين وان اللوائح والتعليمات مطبقة كما يجب .

د- ترشيد عمليات الإنفاق الحكومي بما يحقق حماية أصول الوحدة الإدارية الحكومية من السرقة والضياع والإختلاس؛

هـ- متابعة تنفيذ الميزانية العامة للدولة وتوفير المعلومات التي تساعد في تصحيح الإنحراف عن الميزانية أولاً بأول.

2-البعد الثاني : رقابة الكفاءة

ويهدف هذا البعد من الرقابة الى تحديد ما اذا كانت الوحدة الادارية الحكومية محل الرقابة تستغل الاعتمادات المخصصة لها والافراد والامكانيات الاخرى المتاحة لها بشكل اقتصادي يعكس كفاءة اداء هذه الوحدة. ويتضمن هذا البعد الرقابي النواحي التالية :

- أ-مدى الحاجة الى الخدمة التي توفرها الوحدة الإدارية الحكومية؛
- ب-مدى مناسبة التكاليف المنفقة؛
- ج-مدى توافر الحماية الكلية للمواد والإمكانيات المتاحة؛
- د-مدى الاستغلال السليم للموارد والإمكانيات المتاحة؛
- هـ-مدى كفاية العوائد المستلمة مقابل الخدمات التي تم توفيرها اذا كان هناك عوائد .

3-البعد الثالث : رقابة الفعالية

تهدف هذه الرقابة الى تحليل وتقييم فعالية نشاط الوحدة الإدارية الحكومية بغية تحسينها وتطويرها في المستقبل ويتحقق ذلك عن طريق تقرير الفعالية الذي يعده المدققون والذي يستخدم لخدمة هدفين متزامنين معاً هما :

- أ- إمداد البرلمان والحكومة والشعب بصفة عامة بتحليل موضوعي مستقل يستخدم كأساس لتقييم وبناء الأولويات الخاصة باتجاه النشاط الحكومي في المستقبل .
- ب- امداد مستخدمي القرارات في الوحدات الحكومية محل التدقيق بالأفكار البناءة حول كيفية تدعيم وتحقيق فعاليتهم .

الفرق بين الفعالية والكفاءة:

تعرف **الكفاءة** بأنها: علاقة بين كمية المدخلات وكمية المخرجات، أي أنها نسبة ما بين الموارد المستخدمة والنتائج المنجزة، بمعنى أن الكفاءة تزيد كلما كانت الموارد التي تم استعمالها أقل، وبتعريف آخر هي الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة لتحقيق حجم أو مستوى معين من النواتج بأقل التكاليف وهو من أهم مقاييس النجاح للمؤسسات في تحقيق أهدافها.

$$\frac{\text{المخرجات}}{\text{المدخلات}} = \text{أي الكفاءة}$$

تعرف **الفاعلية** بأنها: القدرة على تحقيق الأهداف مهما كانت الإمكانيات المستخدمة في ذلك. فهي تمثل العلاقة بين الأهداف المحققة والأهداف المحددة وتعطى العلاقة كالتالي:

$$\frac{\text{الأهداف المحققة}}{\text{الأهداف المحددة}} = \text{الفاعلية}$$

قد تكون المنظمة فعالة و لكنها ليست كفؤة أي أنها تحقق أهدافها ولكن بتكلفة عالية، هذه التكلفة العالية معناها خسارة في الموارد ، وعدم كفاءة المنظمة يؤثر سلبا على فاعليتها .

وعندما يكون هناك فاعلية ولا يوجد كفاءة فان الرؤى والأهداف لا تجد من يحققها بصورة صحيحة وفي حالة عدم وجود فاعلية ووجود كفاءة فان الأعمال تتجزز ولكن بدون وضوح الأهداف .

هذا وتتحدد الملامح الجوهرية للوحدة الحكومية في الآتي :

- 1- انها تعمل طبقاً للتوجيهات العامة ومقاصد البرلمان والحكومة بالإضافة الى انها تعمل وفقاً للحاجات الجارية في مجال انشطتها بالإضافة الى أنها تبني الأهداف التشغيلية المنشودة بشكل كفاء ملموس لتستخدمه كمرشد لنشاطها اليومي في تقديم خدمة كفوة وفعالة للشعب ؛
- 2- ان الافعال والاجراءات التي تتم في جميع مستويات الوحدة الحكومية يجب أن توجه نحو تحقيق هذه الأهداف؛
- 3- انها تقوم بتنسيق انشطتها وعملياتها ومقاييسها في اتجاه تحقيق هذه الأهداف؛
- 4- انها تقوم بتحقيق اهدافها عن طريق الاستخدام القانوني لمواردها المتاحة في ضوء الاطار القانوني المحدد لها؛
- 5- انها تأخذ في الحسبان عند الشروع في انشطتها حاجات الموظفين والعمال لبيئة عمل جيدة والرضا الوظيفي وتنمية الموارد البشرية ؛
- 6- انها لديها تصور وادراك ورأي صائب ومتبصر لحدود طاقاتها وامكانياتها ؛
- 7- انها تكون قادرة على تهيئة انشطتها وفقاً للتغيرات التي تعترى المجتمع؛
- 8- انها تحتفظ باستعدادها ومرونتها الداخلية من خلال تنظيمها .

المبحث الثالث: أنواع التدقيق الحكومي

في البداية لا بد من الإشارة إلى أن الحاجة الى مبدأ المساءلة قد أدى الى طلب المزيد من المعلومات عن البرامج والخدمات العامة ، ولذلك فإن رجال الدولة والقضاء والشعب يريدون أن يعرفوا فيما اذا كانت الأموال العامة تدار بشكل جيد ومتفقة مع القوانين واللوائح وكذلك يريدون معرفة فيما اذا كانت هذه البرامج والخدمات قد حققت الأهداف المنشودة ، وفيما اذا كانت تعمل بصورة اقتصادية وفقاً له .

وبناءً على ما تقدم يمكن القول أن تعبير التدقيق الحكومي يشير في هذا السياق الى التدقيق المالي وتدقيق الأداء ولذلك يراعى عند التدقيق الحكومي ما يلي :

← أن المسؤولين عن إدارة الأموال والموارد العامة هم مسؤولون عن إدارة هذه الموارد والأموال بصورة فعالة واقتصادية وبناءة وذلك بقصد تحقيق الأهداف التي من أجلها تم تخصيص هذه الاموال والموارد ، وهذه المسؤولية تشمل جميع من ائتمنوا على هذه الاموال والموارد؛

← على جميع المسؤولين الذين ائتمنوا على هذه الأموال والموارد تقع مسؤولية الالتزام بجميع القوانين والانظمة التي تتعلق بهم وهذه المسؤولية تشمل تحديد المتطلبات القانونية المترتب عليهم اتباعها وتطوير الأنظمة التي تحقق التقيد والالتزام بها؛

← على جميع المسؤولين من ائتمنوا على هذه الأموال والموارد تقع مسؤولية تطوير أنظمة ضبط فعالة للتأكد من ان الأهداف المرسومة قد تم تحقيقها وان الموارد محافظ عليها وان القوانين والانظمة متبعة وان معلومات موثوق بها هي في المتناول ومحافظ عليها ومفصح عنها بعدالة؛

← على جميع المسؤولين من ائتموا على هذه الأموال والموارد تقع مسؤولية المحافظة على الأموال التي توضع تحت تصرفهم لتنفيذ البرامج والخدمات وذلك تجاه الرأي العام وتجاه جميع المستويات الحكومية ذات العلاقة و تباعاً عليهم تقديم التقارير الملائمة الى الجهات التي هم مسؤولون تجاهها؛

← ان الدور الرقابي هو عنصر أساسي في عملية الضبط والمساءلة وان الرقابة تضي حالة من المصادقية على المعلومات التي تقدمها الادارة المختصة في ادارة الأموال والموارد ، لذلك فإن طبيعة التدقيق الشاملة هذه تضي اهمية خاصة على اعمال المدققين الذين يفترض فيهم فهم اهداف التدقيق ونطاق العمل الواجب القيام به ومتطلبات التقرير؛

← التدقيق المالي يساهم بصورة فعالة لجهة المساءلة بحيث ترفع تقاريرها مستقلة فيما اذا كانت المعلومات المالية الخاصة بالمنشأة او المؤسسة التي خضعت لأعمال التدقيق قد تم عرضها بصورة عادلة وكذلك ترفع تقارير حول انظمة الضبط الداخلي وتقارير حول الالتزام بالقوانين واللوائح؛

← تدقيق الأداء يساهم بصورة فعالة لجهة المساءلة لأنه يقدم تقييماً مستقلاً حول أداء المنشأة او الوحدة التي خضعت لأعمال التدقيق ويقدم المقترحات لجهة تحسين الأداء واتخاذ الاجراءات التصحيحية عندما يلزم الأمر؛

← من أجل تحقيق المساءلة فإن تقارير المدقق عن التدقيق تعتبر وثائق عامة يستطيع الجميع الاطلاع عليها الا اذا فرضت ظروف قانونية او اعتبارات ادبية تمنع وتحرم الاطلاع العام على هذه التقارير؛

← ان الطبيعة الشاملة للتدقيق الحكومي تضع على عاتق من يقوم بواجبات التدقيق المسؤولية للتأكد من الامور التالية :

- أ- تنفيذ أعمال التدقيق من قبل اشخاص لديهم صورة شمولية الخبرات الضرورية للقيام بهذه المهام .
- ب- المحافظة على الاستقلالية .
- ج- اتباع المعايير الملائمة المتعلقة بتخطيط وتنفيذ اعمال التدقيق والابلاغ عن النتائج .
- د - على الوحدة المكلفة باعمال التدقيق ان يكون لديها نظام رقابة الجودة .
- هـ- على الوحدة الكلفة بأعمال التدقيق أن تخضع هي نفسها لتقييم خارجي للتأكد من أنها تقوم بأعمالها بصورة جيدة وتحافظ على المستويات الضرورية .

وبناءً على ما تقدم يوجد نوعان من أعمال التدقيق الحكومي والتي تقوم بها مؤسسات تدقيق حكومية أو غير حكومية لوحدات ومصالح مشتركة وخلافه من الأنشطة الحكومية مع الأخذ بعين الاعتبار أن الأنواع التي سيشار إليها لاحقاً ليست بالضرورة هي الوحيدة في هذا المجال إذ أنه يمكن تنفيذ أعمال تدقيق خاصة تستلزمها ظروف ومتطلبات معينة وعند قيام المدققين بأعمالهم عليهم الالتزام بمعايير التدقيق الحكومية والتي صنفها التدقيق الحكومي إلى نوعان وبنى كل نوع على الأهداف المحددة مع الأخذ في الاعتبار أيضاً أن أعمال التدقيق يمكن أن تشمل النوعان معاً - على سبيل المثال - تدقيق عقود تبرمها الدولة أو منح تهبها الدولة للقطاع الخاص أو جمعيات خيرية ، كما يوجد تدقيق يتعلق بأنظمة الضبط الداخلي أو الالتزام بشروط مفروضة .

كما أن لأعمال التدقيق الحكومي مقدمة تنص على " أن الموظفين الرسميين والعاديين الذي يديرون الأموال خاضعون لمساءلة الجمهور " ولذلك فإن الاهتمام هنا ينصب على تدقيق الوحدات الحكومية كما يلي :

1- التدقيق المالي :

تتضمن أعمال التدقيق المالي البيانات المالية وتدقيق المعلومات المالية ذات العلاقة :

أ- تدقيق البيانات المالية يعطي تأكيداً معقولاً فيما إذا كانت البيانات المالية المدققة تظهر بصورة عادلة الوضع المالي ونتائج العمليات وبيان والتدفقات النقدية وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها والمقصود بمعايير المحاسبة المتعارف عليها المعايير الوطنية أو وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية ، وهنا لا بد من إيضاح أن معايير المحاسبة الدولية عندما تعتمد في دولة ما يمكن أن يطلق عليها تعريف أنها معايير محلية لأنها بالواقع أصبحت محلية .

كما تتضمن أعمال تدقيق البيانات المالية كذلك تدقيق بيانات مالية محضرة وفقاً لمعايير محاسبة غير المعايير المتعارف عليها أو معايير المحاسبة الدولية مثال ذلك تحضير

البيانات المالية وفقاً للأساس النقدي وليس بطريقة الاستحقاق او محضرة وفقاً لقوانين الضريبة التي تتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو الدولية (أسس المحاسبة الشاملة) .

ب - تدقيق المعلومات المالية ذات العلاقة يتضمن فيما اذا :

- ← قد تم عرض المعلومات المالية وفقاً لأسس معينة أو قائمة؛
- ← كانت الوحدة المدققة قد تقيدت بمتطلبات أداء مالية محددة؛
- ← نظام الضبط الداخلي للوحدة المتعلق بالتقرير المالي و / أو المتعلق بالمحافظة على الموجودات مصمم بشكل ملائم وقد تم تنفيذه لتحقيق أهداف الضبط .

2- تدقيق الأداء :

يشير مصطلح تدقيق الأداء الى الفحص المنتظم لدليل الاثبات بغرض تقديم تقييم مستقل عن أداء جهاز حكومي أو برنامج أو وظيفة وذلك من أجل تقديم معلومات لتحسين مبدأ المساءلة العامة ولتسهيل اتخاذ القرارات من قبل الجهات التي تتحمل مسؤولية الاشراف واتخاذا الاجراءات التصحيحية اللازمة .

هذا ويتضمن تدقيق الاداء الاقتصاد الرشيد والفعالية وبرامج الإنفاق كما يلي :

* تدقيق الاقتصاد الرشيد والفعالية:

ظهر هذا النوع من رقابة الاداء مع اتجاه الإدارة العامة بالاعتماد على معايير الجدوى الاقتصادية ودراسة التكلفة والمنفعة وأنظمة الجودة. وهو يتضمن:

أ- فيما اذا كانت الوحدة موضوع اعمال التدقيق تحصل على مواردها وتحافظ عليها وتستعملها (مثلا الموظفون - الممتلكات - الارض) بصورة اقتصادية وفعالة .
ب- الاسباب التي ادت الى الهدر أو الى ممارسات غير اقتصادية تؤدي الى سوء استخدام الموارد المتاحة .

ج - وفيما اذا كانت الوحدة موضوع اعمال التدقيق قد التزمت بتنفيذ القوانين والانظمة المتعلقة بالاقتصاد الرشيد والفعالية في خلق وتوزيع المنافع .

ويتم تدقيق الاقتصاد الرشيد والفعالية عن طريق الاخذ بالاعتبار فيما اذا كانت الوحدة موضوع اعمال التدقيق تلتزم بالأمر التالية :

- ← تتبع سياسة رشيدة في شراء مستلزماتها؛
- ← تحصل على النوع والنوعية بتكلفة مناسبة؛
- ← تحمي وتحافظ على مواردها بصورة سليمة؛
- ← تتحاشى إهلاك مجهود الموظفين على أمور غير مجدية وتتحاشى الاعمال التي تعطي القليل او لاتخدم أي هدف معين؛
- ← تتحاشى انفاق الوقت بدون عمل او انجاز شيء وتتحاشى التضخم في عدد الموظفين؛
- ← تستخدم اجراءات عملية فعالة؛
- ← تستخدم الطاقة القصوى للموارد في انتاج البضاعة او تزويد الخدمات بكميات ونوعيات معقولة وفي الوقت المحدد؛
- ← تلتزم بتنفيذ متطلبات القانون والأنظمة التي تؤثر بصورة هامة على طريقة الحصول على الموارد والمحافظة عليها واستعمالها؛

← لديها نظام ضبط اداري ملائم يتعلق بالقياس والابلاغ ومراقبة اقتصاديات التوفير والفعالية للبرامج؛

← لديها قياسات لإقتصاديات التوفير والفعالية صالحة وموثوق بها.

ويتضمن تدقيق البرامج تحديد :

- أ- المدى الذي وصلت اليه النتائج المرجوة او المنافع المحددة من قبل الوحدة أو من الجهة صالحة السلطة وفيما اذا كانت هذه النتائج والمنافع قد تم تحقيقها؛
- ب- فعالية الوحدات والبرامج والانشطة والوظائف؛
- ج- وفيما اذا كانت الوحدة موضوع اعمال التدقيق قد التزمت تنفيذ القوانين والانظمة العائدة للبرامج.

المبحث الرابع: شروط عمليات التدقيق

سنتطرق فيما يلي إلى أهم الشروط الواجب توافرها لتحقيق تدقيق فعال وهي:

1- الإستقلالية والموضوعية :

لابد من أن تكون وظائف التدقيق مستقلة وظيفيا وتنظيميا إلى أقصى حد ممكن ضمن الأطر الدستورية الخاصة بها، حتى يتمكن المدققون من أداء وظيفتهم بكل إستقلالية وموضوعية.

تعرف الإستقلالية بشكل عام بأنها التحرر من الإعتماد على شخص آخر أو مؤسسة أو دولة أخرى، أو التأثر بهم أو الخضوع لسيطرتهم. بالنسبة للمدققين، الإستقلالية هي التحرر من الظروف التي تهدد قدرة نشاط التدقيق من تأدية مهام التدقيق بطريقة غير

متحيزة، وتسمح الإستقلالية للمدققين بتقديم أحكام نزيهة وغير متحيزة تعتبر جوهرية لتنفيذ عمليات التدقيق.

أما الموضوعية فتعرف بأنها الموقف العقلي غير المتحيز الذي يسمح للمدققين بتنفيذ عمليات التدقيق بطريقة يكون لديهم فيها إيمان صادق بنتائج عملهم، وأن جودة عملهم لا يمكن المساس بها بأي شكل من الأشكال.

إن الحاجة إلى الإستقلالية والموضوعية في عملية التدقيق أمر حيوي في التأكد من أن أصحاب المصلحة ينظرون إلى عمل التدقيق المنفذ ونتائجه على أنها تتمتع بالمصداقية وأنها حقيقية وغير متحيزة. كما أنه من خلال توفير تقييمات موضوعية وغير منحازة حول ما إذا كانت الأهداف من عمليات وموارد القطاع العام تدار بمسؤولية وعلى نحو فعال لتحقيق النتائج المرجوة، يستطيع المدقق أن يساعد مؤسسة القطاع العام من تحقيق المساءلة والنزاهة، وتحسين العمليات وتكريس الثقة لبن المواطنين وأصحاب المصالح.

2- تدريب مدقي الدولة:

تعتبر الموارد البشرية أصلاً ذي قيمة لا تضاهى في كل منظمة، وهناك علاقة وطيدة بين إدارة الموارد البشرية والأداء المؤسسي. إذ يعد الفشل في إدارة الموارد البشرية، في مجال تدقيق الدولة، عاملاً ذي أثر سلبي على الأداء العام لجهاز الرقابة الأعلى. وتعتبر عمليات التدريب واحدة من الطرق الأساسية لتحقيق التطوير والتحسين من كفاءات رأس المال البشري الذي تسعى إليه أجهزة الرقابة العليا.

وتعمل منظمة الأنتوساي على تشجيع أجهزة الرقابة العليا التي تعتبر عمليات التدريب كعمليات مستمرة وتقوم بالتكيف معها على أساس الاحتياجات الفردية. التدريب يعد أمراً أساسياً لتعزيز تدقيق الحكومات وتطوير الأداء وتحسين الشفافية وضمان المساءلة والحفاظ

على المصداقية ومحاربة الفساد وتعزيز ثقة العامة ودعم عمليات الاستلام والاستخدام ذات الكفاءة والفعالية للموارد العامة والتي بدورها تهدف إلى تحقيق النفع للمواطنين.

3- شروط أخرى:

لكي يحقق التدقيق كل أهدافه، لا بد أن يتصف النظام المحاسبي و أن يتوافر في معلوماته شرطان أساسيان هما "الملاءمة والشمول":

-الملاءمة: بمعنى الاتصاف بصدق التعبير والحياد والدقة بالإضافة إلى إمكانية التحقق منها ومراعاة التوقيت المناسب لتقديمها.

-الشمول: بمعنى أن تشمل المعلومات على كل ما تحتاجه رقابة الأداء من:

-معلومات عن الأهداف العامة والجزئية وأهميتها النسبية للمنظمة ولكل مركز من مراكز الأداء داخلها؛

-معلومات عن الهيكل التنظيمي وحدود السلطات والصلاحيات والمسؤوليات؛

-معلومات عن الموارد، وعن المراكز التي تستغل فيها الموارد من حيث إعدادها ومهامها والقائمين على أمرها، ومؤشرات للكفاءة مبنية على معايير واقعية للأداء تراعى فيها ظروف تأدية الخدمة، ومعلومات عن العمالة المتاحة لتأدية الخدمة؛

-معلومات مستخلصة من بيانات فترات سابقة، أو عن بيانات صادرة عن جهات تؤدي خدمات مماثلة، وذلك لغايات المقارنة والحكم على الأداء.

الفصل الثاني: المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) (INTOSAI

الانتوساي منظمة للرقابة المالية والمحاسبة الحكومية تختص في الرقابة المؤسسات العمومية ومن خلالها يتم وضع معايير خاصة بالهيئات العمومية تم تأسيسها سنة 1953 بمبادرة من قبل الرئيس السابق للجهاز الأعلى في كوبا إيميليو فرنانديث كاموس، ولقد اجتمع آنذاك 34 جهازا رقابيا لعقد مؤتمر الأول للانتوساي، أما حالياً فيبلغ عدد أعضاء الانتوساي 195 عضو كاملاً و 5 أجهزة أعضاء مشاركين وعضو منتسب، مقرها الرئيسي بمدينة فيينا - النمسا.

المبحث الأول: تقديم الانتوساي

1- تعريف الانتوساي:

الانتوساي هي منظمة مركزية للرقابة المالية الخارجية العامة، وتقدم الانتوساي للأجهزة الرقابية العليا منذ 50 سنة إطاراً وهيكلًا مؤسسية لتبادل المعلومات والخبرات من أجل تحسين وتطوير الرقابة المالية الحكومية على مستوى الدولي، كما تعمل على تطوير الخبرات الفنية والعلمية كرد للاعتبار والنفوذ للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية في كل دولة من الدول الأعضاء بالمنظمة⁸⁹، وذلك عملاً بشعار الانتوساي "إن تبادل الخبرات يفيد الجميع"، حيث أن تبادل التجارب والنتائج والآراء بين أعضاء الانتوساي في هذه المجالات يضمن تعزيز ومواصلة التطوير المستمر للرقابة المالية الحكومية⁹⁰.

إن منظمة الانتوساي هي مؤسسة مستقلة وذاتية السيادة وغير سياسية ومنظمة غير حكومية تتمتع بمنصب استشاري خاص لدى المجلس الاقتصادي والاجتماعي للأمم المتحدة.

⁸⁹ - الانتوساي، المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية، 2013-2014، ص 20 .

⁹⁰ - إيريني أكرم كمال، كلية التجارة، جامعة بور سعيد، قسم المحاسبة، مجلد 22 ، العدد الأول، يناير 2021 ، ص 7.

يقع مقرها في فيينا بالنمسا و تضم الخطوط التوجيهية و المبادئ الأساسية للرقابة المالية و المحاسبية.

تستعمل هذه المنظمة، لغات رسمية في عملها و هي: العربية، الإنجليزية، الفرنسية، الألمانية و الإسبانية) وبناءا على ذلك فإن الإنتوساي تكتسب قوتها من التنوع الثقافي و اللغوي و السياسي و تسعى لإيجاد تمثيل متوازن للأنظمة الرقابية، و اهتمت الإنتوساي بالرقابة على التصرفات المالية و ضمان من أنها تمت وفق ما خصص لها من الناحية المحاسبية ، فضلا عن الرقابة المحاسبية، اهتمت كذلك برقابة الأداء، أي تهدف إلى فحص أداء الإدارة العامة وفعاليتها و اقتصادها و كفاءتها.

يصدر الإنتوساي مجلة تدعى "المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية"، وهي تعتبر بمثابة النشرة الرسمية للإنتوساي، وتم تأسيسها كهيئة قانونية مستقلة تُعنى بدعم التعاون والتعاقد والتحسين المستمر للتواصل بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ومجتمع الرقابة المالية الأكثر اتساعاً. يتم نشر المجلة الدولية للتمويل الحكومي بجميع لغات العمل الرسمية الخمس للإنتوساي بواسطة الجهاز الأعلى للرقابة المالية في الولايات المتحدة الأمريكية⁹¹.

2- أعضاء الإنتوساي:

تأسست الإنتوساي عام 1953 بحضور 34 جهازا رقابيا في مؤتمرها الأول المنعقد في كوبا و ارتفع عدد البلدان الأعضاء إلى 195 عضوا حاليا⁹²، يمكن تصنيفهم كما يلي:

أ- الأعضاء كاملو العضوية:

إن المشاركة في نشاطات الإنتوساي وجميع أجهزتها كعضو كامل تبقى مفتوحة ل : الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة الخاصة بالدول الأعضاء في منظمة الأمم المتحدة أو في إحدى منظماتها المتخصصة، الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة

⁹¹-الموقع الرسمي للإنتوساي: <https://www.intosai.org/ar>.

⁹²-نفس المرجع السابق.

التابعة لمنظمات تتجاوز نطاق الولاية الوطنية وتخضع للقوانين الدولية وتتمتع بمركز قانوني وتتمتع بدرجة مناسبة من التكامل الاقتصادي أو الفني التنظيمي أو المالي .

ب-الأعضاء المشاركون:

إن المشاركة في منظمة الإنتوساي كعضو مشارك مفتوحة لجميع المنظمات الدولية والمنظمات المتخصصة وغيرها من المنظمات التي تتقاسم أهداف الرقابة المالية الخارجية العامة، وتقدم المنظمات الدولية والمنظمات التي تتجاوز نطاق الولاية الوطنية طلبات عضوية المشاركة إلى الأمانة العامة مباشرة، أما طلبات عضوية المشاركة الأخرى فستقدم إلى الأمانة العامة من خلال الأجهزة الوطنية للرقابة المالية العامة، ولا يتمتع الأعضاء المشاركون بحق التصويت، ولكن من حقهم المشاركة في فعاليات وبرامج الإنتوساي والاستفادة من نشاطاتها وانجازاتها .

ج-الأعضاء المنتسبون:

إن المشاركة في منظمة الإنتوساي كعضو منتسب مفتوحة أمام جميع الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة التابعة للإقليم من أقاليم ما وراء البحار أو لإقليم تابع لعضو من أعضاء الإنتوساي، والتي تحظى بمستوى معين من الاستقلالية الذاتية في القيام بنشاطاتها المقترنة بالعلاقات الدولية والإقليمية، ولا يتمتع الأعضاء المنتسبون بحق التصويت، ولكن من حقهم المشاركة في فعاليات وبرامج الإنتوساي والاستفادة من نشاطاتها وانجازاتها.

3-أهداف الإنتوساي:

يمكن تلخيص أهم أهداف منظمة الأنتوساي فيما يلي:

← تسعى الأنتوساي إلى ضمان تحقيق رقابة مالية مستقلة عن القطاع العام؛

← مراجعة الحسابات الحكومية بكل جودة واستقلالية وبالمساءلة؛

- ← تمكين الأجهزة الرقابية العليا من القدرة على تعزيز شفافية حكوماتها و تحسين الأداء و ضمان المساءلة؛
- ← تشجيع تبادل الآراء والتجارب بين أعضائها؛
- ← تشجيع الحفاظ على المصداقية و مكافحة الفساد في المنشآت و الأجهزة العليا للرقابة المالية؛
- ← تعزيز و دعم استقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية؛
- ← مراقبة تنفيذ الخطط الإستراتيجية لتحسين الرقابة المالية و المحاسبة؛
- ← تحديد مسؤولية المراقبين الماليين والمحاسبين؛
- ← تنفيذ أهداف التنمية المستدامة من خلال إطلاق مبادرات لدعم أجهزة الرقابة في تقديم مساهماتها من أجل إنجاز خطة 2030 وتحقيق التنمية المستدامة؛
- ← تكثف الإنتوساي جهودها بوضع نهج رقابة شامل ومتكامل ومشاركة أصحاب المصالح الخارجية.

المبحث الثاني: المنظمات الإقليمية للأنتوساي

تتمثل مهام مجموعات العمل الإقليمية في تحقيق أهداف الأنتوساي على المستوى الإقليمي، وذلك من خلال تشجيع ومطالبة أعضائها في مجال التعاون العملي والفني على المستوى الإقليمي.

يحتوي المجلس التنفيذي على 7 مجموعات عمل إقليمية كالتالي:

1- الأفروساي AFROSAI:

تأسست الأفروساي بشهر نوفمبر سنة 1976، وهي تضم مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبية بالدول الإفريقية، مقرها الكامرون. تمثل الهدف الأساسي لمنظمة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة الإفريقية في تشجيع وتطوير تبادل

الأفكار والتجارب بين الأجهزة الرقابية الإفريقية في مجالات الرقابة المالية العامة وذلك من خلال:

- ← القيام بإنجاز أبحاث وتحليل تتعلق بمراجعة قطاع المالية العامة؛
- ← تنظيم حلقات تدريب وتدريب مستمر للموظفين الذين يقومون بإنجاز مهام الرقابة؛
- ← التعاون مع منظمة الإنتوساي وبين أعضاء مجموعتها الإقليمية ومع منظمات ومؤسسات مالية متخصصة أخرى في مجالات الرقابة المالية العامة.

2-العربوساي ARABOSAI:

تم تأسيس الأربوساي سنة 1976، مقرها تونس، وهي تضم مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة بالدول العربية، تقوم المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (العربوساي) بتنفيذ العديد من المهام ومن بينها تحقيق الأهداف التالية:

- ← تشجيع تبادل الآراء والأفكار والتجارب وكذلك تبادل الدراسات والأبحاث بين أعضاء الأجهزة العليا في مجال الرقابة المالية العامة وتشجيع هذه الرقابة العامة بمنظور علمي وعملي؛
- ← تشجيع الوعي حول الأخذ بعين الاعتبار مفهوم الرقابة والمراجعة المحاسبية في الدول العربية، من أجل أن تأخذ الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة دورها، ومن خلال انجاز وتطبيق وتقوية مسائل الرقابة المالية العامة والمراجعة؛
- ← تشجيع وتقوية التعاون بين أعضاء الأجهزة الرقابية، خاصة بين أعضاء الأربوساي والمؤسسات التابعة لها، وكذلك مع الأجهزة الفنية التابعة لمؤسسات الجامعة العربية المتخصصة والمؤسسات الدولية والجهوية، كل ذلك من أجل التعاون في مجال الرقابة المالية العامة.

3-الأسوساي ASOSAI:

تم تأسيس الآسوساي في عام 1978 من 11 عضوا، مقرها الصين، وهي تتكون من مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة بالدول الآسيوية. ويتألف أعضاء الآسوساي من الأعضاء الموقعين على ميثاق الآسوساي ومن أعضاء كاملي العضوية وأعضاء منتسبين، وقد ارتفع عدد أعضاء الآسوساي ليلبغ 46 جهازا أعلى للرقابة المالية والمحاسبة.

وتتمثل أهداف الآسوساي فيما يلي:

← تعزيز التفاهم والتعاون بين الأجهزة الأعضاء من خلال تبادل الأفكار والخبرات في مجال الرقابة المالية؛

← توفير إمكانيات متنوعة في مجال التدريب والتكوين المستمر للمراجعين الماليين العاميين من أجل تحسين جودة الرقابة المالية والأداء؛

← القيام بنشاطات كمركز للمعلومات وحلقة تواصل في مجال الرقابة المالية مع أجهزة وهيئات في أنحاء العالم الأخرى؛

← تعزيز وتكثيف التعاون والأخوة بين المراجعين الماليين العاميين بالأجهزة الأعضاء وكذلك بين المجموعات الإقليمية.

4-الكاروساي CAROSAI :

تأسست الكاروساي سنة 1988، مقرها جامايكا، وهي تضم مجموعة الاجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة بدول الكاريبي، تضمن تحقيق ما يلي :

← تشجيع تبادل الآراء والتجارب في مجال الرقابة المالية العامة؛

← توفير الإمكانيات للتدريب والتكوين المستمر؛

← تعزيز أهمية عنصر الرقابة الداخلية بالقطاع العام

← توفير الدعم الفني وتبادل الخبرة بين الأجهزة الأعضاء؛

← الرفع من مستوى الوعي بالرقابة المالية في منطقة الكاريبي من أجل العمل على تعزيز دور الأجهزة العليا للرقابة المالية ودعمها في إنجاز مهامها؛
← تعزيز عمليات رقابية متكاملة.

5-الأوروساي EUROSAI :

تأسست مجموعة الأوروساي في سنة 1990، مقرها بإسبانيا، وهي تضم مجموعة الاجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة بالدول الاوروبية تشمل الأهداف الرئيسية التالية:

←تعزيز التعاون المهني بين الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة الأعضاء في الإنتوساي؛
← تشجيع تبادل المعلومات والتوثيق؛
← النهوض بدراسة الرقابة المالية والمحاسبة في القطاع العام؛
← تحفيز إنشاء مناصب التدريس الجامعي بهذا الموضوع؛
← والعمل على تنسيق المصطلحات في مجال الرقابة المالية والمحاسبة.

منذ البداية، قام الأوروساي بتنظيم تعاون مثمر ومتبادل المنفعة في مجال الرقابة المالية العامة والمحاسبة بين جميع بلدان أوروبا المنقسمة سابقاً، وتركز المنظمة على دعم إنشاء هيئات مستقلة للرقابة المالية العامة في بلدان أوروبا الوسطى والشرقية التي تمر بمرحلة انتقالية.

6-الاولاسافس OLACEFS:

لدى الأولاسافس تاريخ طويل الذي يرجع إلى سنة 1963 ، حيث تم تأسيسها في البداية سنة 1965 كإقتراح تحت إسم معهد الأبحاث للرقابة المحاسبية لأمريكا اللاتينية ILACIF، وتأسست مجموعة الأولاسافس بإسمها الحالي في عام 1990.

تضم مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة بأمريكا اللاتينية، وهي منظمة دولية دائمة وذاتية الإدارة ومستقلة وغير سياسية، وتتلخص أهدافها فيما يلي:

← القيام بدراسات وتحاليل علمية؛

← تطوير مجال الدراسة والتدريب والتخصص؛

← تقديم المشورة والمساعدة التقنية والخدمات التنسيقية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة لدول أمريكا اللاتينية والكاريبي.

-تتمثل الرؤية التنظيمية للأولاسافس في التركيز على تعزيز مشاركة مختلف الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة من أجل العمل على تطويرهم الذاتي وتحسين إنجاز مهامهم.

7-الباساي PASAI:

تأسست سنة 1977، مقرها نيوزلندا، وهي تضم مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة بدول الباسيفيك، يتمثل الهدف الإجمالي للباساي في تعزيز الاستخدام الشفاف والخاضع للمساءلة والفعال والاقتصادي لموارد القطاع العام في دول الباسيفيك من خلال دعم الأجهزة الرقابية العليا الأعضاء في تحسين جودة الرقابة المالية على القطاع العام بالتماشي مع المعايير الدولية.

المبحث الثالث: التدقيق على عمليات توفير الطاقة

على المستوى العالمي، تم تشكيل مجموعة عمل الأنتوساي المعنية بالتدقيق البيئي INTOSAI WGEA بهدف تشجيع استخدام تقويضات وأدوات التدقيق وذلك في مجال سياسات حماية البيئة، وذلك من قبل كل الدول الأعضاء.

تمتلك مجموعة عمل الإنتوساي للتدقيق البيئي WEGA مجموعة من الأهداف، أحد هذه الأهداف هو إعداد مشروع حول الطاقة والانتقال لاقتصاد فعال الموارد. إن كفاءة

الطاقة هي أحد الطرق الأكثر فعالية في تكلفة تعزيز أمن مورد الطاقة .فكفاءة الطاقة نفسها هي أحد أكبر موارد الطاقة.

إن أكبر إمكانية لتوفير الطاقة تكمن في إدارة استهلاك الطاقة الفعال وبشكل خاص في العقار المملوك مثل المباني والبيوت. ويمكن للقطاع العام أن يأخذ دور قيادي في تجديد مباني القطاع العام وتطوير أداء الطاقة للعناصر والتطبيقات المستخدمة في هذه المباني، وتجديد المباني العامة من خلال أهداف ملزمة وتقديم معايير الطاقة ذات الكفاءة في الإنفاق العام، والرؤية المستقبلية للالتزام بتقليل استهلاك الطاقة اجمالاً .غير أنه لتحقيق ذلك لا بد من زيادة موظفي الدولة في مجال ترشيد الطاقة.

الفصل الثالث: المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

يعد التدقيق مهنة تحكمها قوانين وقواعد وهي المعايير التي استنتجت من الفروض والمفاهيم حيث تمثل هذه المعايير خطوط ارشادية تساعد المدققين على تأدية عملهم .

تصدر المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي INTOSAI) ، باعتبارها المنظمة التي تضم كافة الأجهزة العليا للرقابة في العالم وكذا المنظمات الإقليمية المنبثقة عنها. وهي تقدم الشروط العامة التي تسمح بالتطبيق في كل الدول على إختلاف أنظمتها مع العلم أن التنفيذ سيكون محكوما بالبيئة التي يقوم فيها نشاط التدقيق بمسؤولياته وطبقا للقوانين والأنظمة المطبقة.

المبحث الأول: الإطار النظري للمعايير

1-تعريف المعايير:

يعرف المعيار على انه اعلان مهني رسمي يصدر عن هيئة معايير التدقيق الداخلي يحدد متطلبات اداء نطاق عريض من أنشطة التدقيق الداخلي وتقييم اداء عملية التدقيق الداخلي.

وتهدف المعايير الى قياس مدى دقة عملية التدقيق حيث تدعم هذه المعايير اتجاه جودة التدقيق الداخلي من خلال الاهتمام بجودة الاداء المهني مثل الموضوعية والكفاءة المهنية . وقد صدرت هذه المعايير منذ اوائل الخمسينيات والتي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الامريكي وحصلت على قبول عام، وطبقت على المنشآت في كندا و الولايات المتحدة وبعدها اجريت عدد من الدراسات من قبل الاتحادات المهنية للتغلب على المشاكل التي تواجه المهنة. وقد وضعت المعايير لجنة إجراءات المراجعة التابعة للمجمع وقامت بنشر تقاريرها في عام 1954 حيث فرقته بين مفهومين معايير المراجعة وإجراءات المراجعة

تمثل معايير المراجعة الاهداف التي يجب تحقيقها من خلال عملية التدقيق أما الإجراءات تتعلق بالأعمال التي ينبغي تنفيذها حسب خطة تدقيق.

وقد تم إقرار معايير تدقيق الإنتوساي عام 1998، وتم تحديثها عام 2001 وفي خطتها الإستراتيجية لـ 2005 - 2010 ، وقد قررت الإنتوساي توفير إطار حديث للمعايير المهنية، ويمكن العثور على قائمة المعايير الدولية ضمن جدول ISSAI ، وعليه فإن المعايير والمبادئ التوجيهية ضرورية لتعزيز مصداقية ومهنية لرقابة القطاع العام، وتهدف المعايير الدولية للإنتوساي المتعلقة برقابة الأداء والصادرة عن المنظمة إلى تعزيز الاستقلالية وفعالية الرقابة ودعم أعضاء الإنتوساي لتطوير النهج المهني.

ولقد قامت الإنتوساي من خلال مؤتمراتها وإعلاناتها الدولية بإصدار معايير رقابية تمس القطاع الحكومي ويتم تطبيقها بصفة اختيارية من قبل أجهزة الرقابة.

2- أهداف معايير التدقيق الداخلي:

تهدف المعايير الى قياس مدى دقة عملية التدقيق حيث تدعم هذه المعايير اتجاه جودة التدقيق الداخلي من خلال الاهتمام بجودة الاداء المهني مثل الموضوعية والكفاءة المهنية. وتتضمن اهداف المعايير ما يلي:

- ← توفير قدر من الموضوعية عن طريق تقليص التفاوت في أداء المدققين لمهامهم؛
- ← تحديد المسؤولية المتعلقة بالمدقق حال مخالفته للمعايير؛
- ← تحديد المبادئ الاساسية الخاصة التي تعبر عن صورة ما ينبغي ان تكون عليها ممارسة التدقيق الداخلي؛
- ← توفير إطار لأداء وتعزيز مجموعة واسعة من نشاطات القيمة المضافة للتدقيق الداخلي؛
- ← وضع أساس لتقييم أداء التدقيق الداخلي؛
- ← تحسين العمليات التنظيمية في منشأة.

3- خصائص معايير التدقيق الداخلي:

يوجد عدة خصائص للمعايير يمكن جعلها في ما يلي:

← إحتواء المعايير على تفصيل إجراءات العمل المهني في محاولة لتقليل الاختلاف بين المدققين ؛

← اتصفت المعايير بالمرونة بحيث تحتوي على خطوط ارشادية للأداء المهني، وكانت قد غيرت المسمى السابق لها حيث أطلق عليها مصطلح مستويات الاداء المهني والفرق أن المعايير صيغت للمساعدة في الاسترشاد بها وتكييفها مع الظروف الخاصة بكل دولة وتشجيع المنظمات لقبول تلك المعايير؛

← تعتبر المعايير شاملة، فقد صدرت عن مجمع دولي ضم ثلاثا وستين مهنة محاسبية تمثل تسعة وثلاثين قطرا وقد تأقت قبولا على المستوى العالمي بإعتبارها قواعد يجب اتباعها من قبل مزاول المهنة.

المبحث الثاني: تصنيف معايير التدقيق الداخلي

لقد قسم معهد المدققين الداخليين معايير التدقيق الداخلي الي مجموعتين رئيسيتين بناءا على الصفات او الأداء سندرجها فيما يلي:

1-معايير الصفات:

وتوضح لنا هذه المعايير المتمثل عددها في أربعة ، الخصائص والسمات التي يجب أن يتمتع بها المدقق الداخلي وعملية التدقيق في المؤسسات العمومية وتتمثل في:

المعيار 1000 - الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات:-

يأخذ هذا المعيار رقم (1000) من المعايير الدولية، حيث يقتضي هذا المعيار أن يتم تعريف التدقيق الداخلي والمعايير المستخدمة ومسؤوليات المدقق الداخلي. وفيما يتعلق بتفسير هذا المعيار فإن على قسم التدقيق الداخلي أن يحدد أهداف وحدة التدقيق الداخلي ومسؤولياتها وصلاحياتها مثل الإطلاع على سجلات المنشأة، والدخول لمختلف وحداتها وأقسامها لأداء مهمات التدقيق وكذلك تحديد موقع قسم التدقيق في الهيكل التنظيمي، وعلاقة مدير التدقيق بالإدارة العليا.

المعيار 1100 - الاستقلالية والموضوعية:-

نص هذا المعيار على أن يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية والموضوعية في أداء أعمال التدقيق الداخلي، أي أن لا يكون جهاز التدقيق تابعا لأي جهة او عضو ما في المنشأة إضافة الى الابتعاد عن الأمور والتصرفات الشخصية والتزام الحياد و التحلي بذهنيات تمكن المدقق من أداء عمله دون التحيز. إذا حدث شيء ما من شأنه أن يؤثر في الواقع أو في الظاهر على الاستقلالية أو الموضوعية فإنه يجب الإفصاح عن تفاصيل ذلك للأطراف المعنية.

ويندرج ضمن هذا المعيار المعايير الفرعية التالية⁹³:

أ. **الإستقلالية المهنية:** وهي أن يتبع المدقق الداخلي لجهة تنظيمية مستقلة لها صلاحيات يصدر عنها تكليف المدقق الداخلي بالعملية وتضمن تنفيذ توصيات التقرير؛

ب. **الإستقلالية في أداء عملية التدقيق:** وهو أن يتصف المدقق الداخلي بعدم الإنحياز والحياد في أداء مهام التدقيق الداخلي وألا يتأثر أدائه بهواه الشخصي أو المصلحة الشخصية له؛

⁹³ - سالم إباد، 2012 ، واقع التدقيق في بلديات قطاع غزة "دراسة ميدانية تحليلية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، ص 41.

ت. الإستقلالية الفنية: هي إمتلاك المدقق الداخلي المهارات اللازمة لتأدية عمله من خلال التأهيل العلمي والتدريب المناسب؛

ث. الإستقلالية المالية: وهي أن يتم إعتقاد مخصصات دائرة التدقيق الداخلي من قبل الإدارة العليا ومناقشة تفاصيلها مع الإدارة العليا.

المعيار 1200 -المهارة والعناية المهنية اللازمة-:

يجب أن يمتلك المدقق الداخلي المهارات اللازمة ويثبتها بشهادات ومؤهلات مهنية متحصل عليها من المؤسسات المهنية ومعلومات كمية ونوعية من أجل الكشف عن المخاطر والأضرار التي تحيط بالمنشأة التي قد تؤثر على الأهداف أو العمليات أو الموارد، أي مراجع داخلي يتحلى بمستوى معقول من التبصر والإقتدار، إضافة الى العناية المهنية التي تتطلب الجهد والتركيز اللازمين لعملية التدقيق

المعيار 1300 -برنامج ضمان تحسين الجودة-:

تضمن هذا المعيار برنامج ضمان وتحسين جودة التدقيق الداخلي من طرف كبير المدققين (الرئيس التنفيذي للتدقيق)، إذ حدد متطلبات البرنامج وكيفية إجراء التقييمات الداخلية والخارجية لجودة أعمال التدقيق الداخلي، وشكل ومضمون التقارير المتعلقة ببرنامج الجودة والجهة التي سيرفع لها

2-معايير الأداء:

يطلق على معايير الأداء بسلسلة الألفين فهي تصف طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي وتضع المقاييس النوعية التي يمكن أن يقاس أداء التدقيق الداخلي بواسطتها. إذ تصف طبيعة خدمات التدقيق الداخلي، وكذلك تعطي معيارا للجودة/ النوعية يمكن من قياس أداء تلك الخدمات من خلاله وبصورة عامة. كما تعطي وصفا لتطبيق معايير في أنواع معينة

من مهام التدقيق الداخلي عن طريق النشاطات التأكيدية والاستشارية التي يقوم بها المدققين الداخليين .

تتكون معايير الأداء من سبعة معايير ندرجها فيما يلي:

رقم 2000 - إدارة نشاط التدقيق الداخلي:-

يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يدير نشاط التدقيق الداخلي بفعالية لضمان أنه يضيف قيمة للمؤسسة .

* التفسير: يكون نشاط التدقيق الداخلي قد تمت إدارته بفعالية عندما :

يحقق نشاط التدقيق الداخلي غاياته ومسؤولياته الواردة في ميثاق التدقيق الداخلي يتقيد نشاط التدقيق الداخلي بالمعايير .

يتقيد أفراد نشاط التدقيق الداخلي بمبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير .

يأخذ نشاط التدقيق الداخلي بالاعتبار الاتجاهات والقضايا الناشئة التي يمكن أن تؤثر على المؤسسة.

ويضيف نشاط التدقيق الداخلي قيمة للمؤسسة والأطراف المعنية عندما يأخذ في الاعتبار الاستراتيجيات والأهداف والمخاطر، ويجهد لتوفير سبل تحسين عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، ويقدم تأكيدات ذات صلة بطريقة موضوعية.

رقم 2100 - طبيعة العمل:-

يجب أن يقوم نشاط التدقيق الداخلي بتقييم عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة والإسهام في تحسينها وذلك من خلال اتباع أسلوب منهجي منظم وقائم على المخاطر. وتتغرز أهمية ومصداقية التدقيق الداخلي عندما يتمتع المدققون بالاستباقية وعندما تعطي تقييماتهم رؤى جديدة وتأخذ الآثار المستقبلية في الاعتبار.

رقم 2200 - تخطيط مهمة التدقيق الداخلي:-

يجب أن يقوم المدققون الداخليون بوضع وتوثيق خطة عمل لكل مهمة من مهام التدقيق، تتضمن أهداف المهمة، ونطاقها، وتوقيتها، والموارد المخصصة لها. ويجب أن تأخذ الخطة في الاعتبار استراتيجيات وأهداف ومخاطر المؤسسة ذات الصلة بالمهمة.

رقم 2300 - تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي-:

يجب أن يقوم المدققون الداخليون بتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات الكافية اللازمة لتحقيق أهداف مهمة التدقيق.

رقم - 2400 تبليغ النتائج-:

يجب على المدققين الداخليين تبليغ نتائج مهام التدقيق.

رقم - 2500 مراقبة سير العمل-:

يجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بوضع نظام لمراقبة ما يتخذ من أفعال إزاء النتائج التي تم إبلاغها إلى الإدارة، وأن يحافظ على هذا النظام.

رقم 2600 -التبليغ عن قبول المخاطر-:

عندما يخلص الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي إلى أن الإدارة قد قبلت مستوى من المخاطر غير مقبول بالنسبة للمؤسسة، فإنه يجب على عندما يَخل الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يناقش الأمر مع الإدارة العليا. وإذا ما ارتأى الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن المسألة لم تُحل، فإنه يجب عليه تبليغ المسألة إلى مجلس الإدارة.

*التفسير: تحديد المخاطر التي قبلتها الإدارة يمكن أن تتم مراقبته أثناء مهمة تأكيد أو مهمة استشارية، أو أثناء متابعة تقوِّم تنفيذ الإجراءات التصحيحية المتخذة من قبل الإدارة على إثر مهمات تدقيق سابقة. أو من خلال وسائل أخرى. وحل مشكلة المخاطر ليس مسؤولية الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي.

المبحث الثالث: الميثاق الأخلاقي للتدقيق الداخلي في القطاع العام

إن من أبرز الأمور التي تميز أي مهنة هي التزام ممتنيتها بمبادئ سلوكية تحكم تصرفاتهم المهنية، فتتزايد بالتزام قواعد السلوكيات والأخلاق، إذ أن الجزء الصعب من هذه الاخلاقيات ليس معرفة ما يجب القيام به، و لكن الإلتزام به، ويهدف التدقيق كمهنة لتوفير وتقديم خدمات ذات جودة عالية لكل مؤسسة تطلب خدمة المدقق، هذا المبدأ يعكس إلتزام المدقق أيضا بتقديم خدمات بأمانة و إلتزام ضميري.

1- مفهوم الميثاق الأخلاقي للتدقيق الداخلي :

عرف قانون أخلاقيات مهنة التدقيق على أنه "بيان شامل للقيم و المبادئ التي ينبغي أن توجه العمل اليومي للمدقق".

ويعول على الأجهزة العليا للرقابة المالية او المحاسبة مسؤوليات جسيمة إذ يجب أن تكسب ثقة أصحاب المصلحة (المواطنين والهيئات التشريعية، والتنفيذية، والمراجعين وغيرهم)، لذا يتوجب عليها العمل بشكل نموذجي يبعث الثقة والمصادقية، و حيث أن السلوك الأخلاقي مكون رئيسي لتأسيس والمحافظة على الثقة والسمعة اللازمتين، فإن قواعد السلوك المهني هي شرط أساسي لسير العمل في جهاز الرقابة المالية والمحاسبة.

أعدت قواعد السلوك المهني للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بغرض تزويد الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والعاملين فيها بمجموعة من القيم والمبادئ كأساس للسلوك، كما أنها تساعد في التعرف على الطبيعة الخاصة بمراجعة القطاع العام (غالبا ما تكون مختلفة عن مراجعة القطاع الخاص) وتعطي إرشادات إضافية حول كيفية تضمين تلك القيم في العمل اليومي وفي مواقف معينة لجهاز الرقابة المالية⁹⁴.

هذه القواعد معدة لجميع العاملين في الجهاز الرقابي أو من ينوب عن جهاز الرقابة المالية، شاملا رئيس جهاز الرقابة المالية والإدارة التنفيذية، وجميع الأفراد العاملين مباشرة، أو بالتعاقد لمزاولة العمل نيابة عن جهاز الرقابة المالية، و تنطبق القواعد أيضا على

⁹⁴ - قواعد السلوك المهني نسخة توثيق مايو 2016،

https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_130/issai_30_ar.pdf

موظفي الهيكل الإداري لجهاز الرقابة المالية، كل هؤلاء الأفراد، سيشار إليهم في هذه القواعد (بالعاملين في الجهاز الرقابي) ، ينبغي عليهم الالتزام بالقيم المنصوص عليها في حياتهم المهنية، و في حال قابلية التطبيق، حياتهم الخاصة كذلك.

ويتأثر السلوك الأخلاقي للعاملين بالجهاز الرقابي أيضا بالبيئة التي يعملون فيها ، وبناء على ذلك تتناول القواعد مسؤوليات الأجهزة العليا للرقابة المالية و المحاسبة في تعزيز و صون الأخلاقيات والقيم الأخلاقية في كل جوانب المنظمة وأنشطتها.

2-القيم الأخلاقية الأساسية للميثاق الأخلاقي للتدقيق الداخلي:

تتضمن القواعد على المنهج العام للسلوك الأخلاقي، ووصف للمسؤوليات العامة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

تعرف القيم الأخلاقية الأساسية على أنها مفاهيم لما هو مهم، و بالتالي ينبغي أن توجه قرارات الأجهزة العليا للرقابة المالية و المحاسبة والعاملين فيها .أما المبادئ الأخلاقية فتوجه كيفية القيام بهذه القيم على أرض الواقع، وبالتالي، ماذا ينبغي أن يكون السلوك المناسب.

و عادة ما يتبنى قانون الأخلاقيات والسلوكيات دوليا أو محليا أربعة محاور رئيسية:

أ-النزاهة و الإستقامة:

يجب على المدقق أن يتصف بالعدل و أن يتحلى عند قيامة بعمله المهني بالنزاهة و حسن النية للمصلحة العامة، الصدق والالتزام بالسلوك الحسن أثناء عمله وخارج أوقات عمله أيضا، كما يجب عليه ألا يضع نفسه في مواقف تؤثر على حياده⁹⁵.

ب-الموضوعية، الإستقلالية والحياد:

⁹⁵ -José Bouanich, Ethique de l'auditer, revue de l'institut français d'audit interne IFAI n° 82, mars, 2006, p16.

تعطي الموضوعية والإستقلالية قيمة لخدمات المدقق، إذ أن خاصية المنفعة أو المصلحة العامة المرتبطة بالتدقيق تفرض أن يتكون المدقق مستقلا عن المؤسسة محل التدقيق، هذه الإستقلالية ترتبط بالموضوعية، بحيث يجب على المدقق الإتصاف بالعدل و ألا يسمح بالتحايل، التحيز أو التأثير على الآخرين، كما يجب عليه تفادي أي أمر من شأنه التأثير على رأيه.

تتأثر الإستقلالية بالضغوطات والمؤثرات الممارسة على المدقق، الأحكام و الأفكار المسبقة المأخوذة عن الأفراد، المؤسسة، المشاريع والبرامج، لذا يجب على المدقق الإمتناع عن المهمات التي يكون فيها تضارب للمصالح، كأن يدقق مؤسسة سبق له العمل بها أو له علاقة مباشرة أو غير مباشرة بها، أي أن يكون خاليا من الظروف أو المؤثرات التي تؤثر أو، يمكن أن ينظر إليها على أنها تؤثر على الحكم المهني والتصرف بطريقة محايدة وغير متحيزة.

ج-الأمانة المهنية :

وهي تشمل السرية والشفافية، الحماية الملائمة للمعلومات، وتحقيق التوازن مع الحاجة إلى الشفافية والمساءلة.

يجب على المدقق أن يحافظ على سرية المعلومات التي يحصل عليها من خلال أدائه لعمله المهني، كما عليه ألا يستخدم أو يكشف عن هذه المعلومات شفافيا أو كتابيا دون ترخيص صريح و محدد، إلا في حال وجود حق قانوني و مهني، أو واجب يعطيه الحق في الكشف عنها. كما يجب عدم إستخدام المعلومات التي تم الحصول عليها نتيجة لعلاقات مهنية لتحقيق مزايا شخصية.

د-الكفاءة :

تشمل الكفاءة الحصول والحفاظ على المعارف والمهارات المناسبة للدور، والتصرف وفقا للمعايير المعمول بها، وكذا بذل العناية الواجبة.

تضمن الكفاءة من خلال الشهادات، التكوين المستمر والمراقبة الدورية من طرف مراقبي المهنة، كما يجب على المدقق التحكم بالمعايير و تطبيقها، بالإضافة إلى إطلاع المستمر على مختلف القوانين والتشريعات، بمعنى ضمان القدر الكافي من النظرية والتطبيق، كما يجب الاعتذار عن الأنشطة التي لا يكون كفاء فيها⁹⁶.

⁹⁶ -José Bouanich, op-cit, 2006, p16.

الفصل الرابع: المنهجية العملية للتدقيق الداخلي

المبحث الأول: أدوات ووسائل المدقق الداخلي

إضافة إلى المعايير السابقة يعتمد المدقق الداخلي في المؤسسة الحكومية على مجموعة من الأدوات، والتي تعتبر بمثابة طرق منطقية تساعده في فحص مختلف العمليات المراد تدقيقها، وتستعمل هذه الأدوات عادة بصفة متفاوتة حسب الضرورة، ويمكن تصنيفها إلى:

1- أدوات الاستفسار:

وفيما يلي سنعرضها بالتفصيل:

السبر الإحصائي:

هو أداة تسمح انطلاقاً من عينة محددة، يتم اختيارها بطريقة عشوائية، من المجتمع محل الدراسة إلى تعميم الصفات الملاحظة في العينة على كامل المجتمع. ويتبع المدقق الداخلي عند استخدام هذه الطريقة ثلاث خطوات أساسية:

← تصور السبر: يقوم المدقق الداخلي بتحقيق الهدف أو الأهداف المراد تحقيقها وهو يسمح بتحديد الرقابة التي يجب القيام بها بهدف تحديد نوع الخطأ أو الأخطاء التي يريد المدقق أن يتحقق منها؛

← التحقيقات والمقاربات المختلفة: لا تعتبر أدوات في حد ذاتها، وإنما يلجأ إليها المراجع من أجل التأكد من صدق معلومات يكون قد تحصل عليها في فترة سابقة، هذه التحقيقات اغلبها حسابية يقوم بها المراجع للتأكد من بعض المجاميع التي تحصل عليها، أما المقاربات فهي تسمح للمراجع الداخلي بالحصول على معلومة واحدة من مصدرين مختلفين؛

2- أدوات الوصف :

هناك عدد كبير من أدوات الفحص نذكر منها:

-الملاحظة:

لكي يقوم المراجع الداخلي بعملية الملاحظة يجب أن ينتقل إلى الميدان، وللملاحظة

شروط:

← لا يجب أن تتم الملاحظة بطريقة خفية بل يجب على المراجع الداخلي انتهاج نهج

أسلوب الشفافية؛

← لا يجب أن تكون الملاحظة محدودة في الزمن بل يجب أن تتم بطريقة دورية

ومستمرة ؛

← إن عملية الملاحظة يجب أن تتبع بعملية التحقق ولا يكتفي بها المراجع للخروج بأي

نتيجة كانت ويمكن ملاحظة ما يلي:

-مسار عملية الإنتاج أو تقديم الخدمة؛

-أماك المؤسسة للتأكد من سلامة الأصول والتأكد من التطابق الفعلي

والمحاسبي؛

- الوثائق، إذ أن المراجع لا يكتفي بالشروح التي تقدم له؛

-تصرفات العمال عند الأداء بمهامهم.

-الرواية:

هي من أهم الأدوات التي يستعملها المراجع الداخلي، حيث يقوم بسماع الشخص أو

العامل محل المراجعة وأخذ النقاط، ولا يتدخل إلا من أجل طلب استفسارات إيضاحية عن

معلومات معينة.

3-شبكة تحليل المهام:

يقوم المراجع الداخلي أولاً بإحصاء وتسجيل مهام الوظيفة محل المراجعة، ثم يقوم

بالبحث عن الأشخاص الذين يقومون بتأدية هذه المهام وتسجيلهم على شبكة تحليل المهام،

وعند اكتمال ملاءمة شبكة تحليل المهام يقوم المراجع الداخلي بتحديد الأخطاء والتدخل في أداء المهام.

شبكة أو جدول تداول الوثائق:

يسمح هذا الجدول بتمثيل عملية انتقال الوثائق والمعلومات بين مختلف الوظائف ومراكز القرار، كما بالمقارنة مع معظم الأقسام الأخرى، وقد يقتصر الأمر في بعض التنظيمات على وجود مراجع داخلي واحد، تمكن هذه العملية من معرفة منبع هذه الوثائق والمعلومات والطرف المرسل إليه وبالتالي إعطاء صورة واضحة عن مسار هذه المعلومات⁹⁷.

الصراحة: إن تسلسل مهمة المراجع الداخلي تتطلب قدر كبير من الصراحة، وهذه الأخيرة يجب أن تتبع قواعد معينة وإطار ثقافة محدد للمراجعة، فإن وجود النهج ضروري لأنها تشترط الصرامة في العمال، ولقد مرت مرحلة كان فيها كل واحد يعمل حسب رغبته و حسب كفاءته ولا يعرف عما يبحث، لذلك فاحتمالات الوصل إلى نتيجة مرضية تصبح ضئيلة.

و بمرور الزمن نلاحظ أن الفعالية المطلوبة في التسيير فرضت التحديد الواضح للأهداف المراد تحقيقها، وهذا ما جعل الاعتماد على منهجية واضحة المعالم أمر ضروري ليلتبعه فيما بعد مفهوم الرقابة الداخلية

المبحث الثاني: العناصر المشتركة في أداء المراجعة الداخلية

إن أداء و تنفيذ المراجعة الداخلية و تحقيقها لأهدافها ووظائفها وخدماتها يرتبط ارتباطا مباشرا بمجموعة من العناصر أو الأركان تتلخص فيما يلي:

⁹⁷-حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص86.

1- الفحص و التدقيق:

إن نشاط المراجع الداخلي فيما يخص الفحص فانه شمل السجلات المحاسبية و مراقبة الأصول، والتحقق من التقارير المالية، وتظهر فعالية المراجعة الداخلية في المؤسسة ذات الفروع حيث يقوم المراجع الداخلي بزيارة هذا الفرع نظرا لبعدها عن المركز الرئيسي والإدارة المركزية للمشروع مما يقتضي فحص السجلات و رقابة أصولها، و يمتد الفحص والتحقيق الى التقارير المستخرجة من سجلات المشروع الحكومي، حيث أن الإدارة تعتمد إلى حد كبير على المعلومات والبيانات الواردة في هذه التقارير لتسيير النواحي التشغيلية و اتخاذ القرارات اليومية التي لن تكون سليمة إلا إذا كانت مبنية على تقارير صحيحة، ومن خلال هذا الفحص يتيح للمراجع الداخلي مقدرة الحكم على مدى قوة النظام الموضوع و نقط الضعف فيه، و على هذا يستطيع أن يقيم النظام ويقترح التعديلات المناسبة.

2- التحليل:

يتمثل في عملية الفحص الانتقادي للسياسات الإدارية و إجراءات الرقابة الداخلية و السجلات و التقارير لتحديد نقاط الضعف فيها، و يستخدم المراجع العديد من الوسائل لتنفيذ عملية التحليل هذه⁹⁸.

3- الالتزام:

يتمثل في الاجراءات التي يضعها المراجع الداخلي للتأكد من مدى التزام العاملين في المؤسسة بالسياسات الادارية المرسومة، وأداء تنفيذ العمليات وفقا للنظم الموضوعة والقرارات المتخذة في هذا المجال، وفي سبيل تنفيذ هذا العنصر فمن حق المراجع أن يستعين عند الحاجة ببعض القوانين في المؤسسة لدرابتهم الكاملة بالجوانب القانونية و الحكم على مدى التزام بها.

⁹⁸- عبد الفتاح صحن، سمير كمال، الرقابة الداخلية ومراجعة الحسابات، الدار الجامعية للنشر - الاسكندرية ، 2001 ، ص 20 .

4-التقييم:

هذا العنصر يمد الإدارة : بالمعلومات الكافية و الدقيقة.
المحافظة على موارد المؤسسة من الضياع أو السرقة أو اختلاس أو الإهمال. المراقبة على جميع الخطوات التشغيلية تقييم العمل لجميع إدارات التشغيل من وجهة نظر:

← التنظيم الإداري؛

← السياسات الموضوعية و مدى نفيها؛

← الإجراءات التنظيمية و مدى إتباعها.

5-التقرير :

يعتبر العنصر الأخير من عناصر المراجعة الداخلية باعتباره الأداة الرئيسية التي يعبر فيها المراجع عن الآتي:

← المشاكل التي يواجهها و أسبابها؛

← نقاط الضعف في السياسات و الإجراءات؛

← التوصيات المناسبة لعلاج نقاط الضعف هذه و حل أي مشكل؛

← النتائج النهائية التي توصل إليها عند قيامه بعملية المراجعة الداخلية.

و يرجع هذا التقرير إلى الإدارة العليا التي تتبعها المراجعة الداخلية لتنفيذ ما جاء بالتقرير من توصيات وأراء و ملاحظات وتحفظات⁹⁹.

3-العلاقة بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي وأثرها في الحد من ظاهرة الفساد الإداري

والمالي :

إن علاقة التعاون والتنسيق بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي، في ضوء معطيات معيار التدقيق الدولي (610) وتوصيات المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

⁹⁹-كمال الدين مصطفى الظهراوي، محمد السيد سرايا، "المحاسبة والمراجعة - أسس المراجعة- القسم 2، طبعة 2001، ص 167.

(INTOSAI)، والاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد. تتميز بالضعف مم يؤدي بالضرورة إلى ضعف اجراءات الحد وتقليل ظاهرة الفساد الاداري والمالي، كما أن ضعف وعي الادارة باهمية هذا التعاون والتنسيق يؤدي إلى ضعف اجراءات الحد من ظاهرة الفساد. ويرجع ضعف العلاقة بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي لعدم كفاية التشريعات ومعايير التدقيق المحلية لتحديد طبيعة العلاقة بينهما، وضعف استقلالية المدقق الداخلي في وحدات القطاع العام والادارات الحكومية. لذا كان من الضروري التعاون والتنسيق بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي، واهم أساليب التعاون والتنسيق هو عقد اجتماعات مشتركة لتحديد الأهداف المشتركة والتخطيط المشترك وتبادل التقارير الرقابية بينهما، ولتحقيق ذلك لابد أولاً من اصدار معيار تدقيق محلي يحدد أساليب التعاون والتنسيق التي وردت في توصيات المنظمة الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI)، فضلاً عن ضرورة قيام المنظمات المهنية المتخصصة في المحاسبة، المراقبة والتدقيق الحسابات بإشاعة ثقافة التعاون والتنسيق بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي، وكذلك اضافة مواد قانونية تهدف أساساً لتحديد واضح لطبيعة العلاقة بينهما.

المبحث الثالث: متطلبات نجاح تطبيق مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية في الجزائر لغرض رقابة الأداء

إن مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، التي تعتمد على المحاسبة على أساس الاستحقاق، يمكن أن تعطي صورة واضحة حول كيفية التصرف بالمال العام كما ويساهم في دعم شفافية موازنة الدولة والمساءلة والرقابة على أداء الوحدات الحكومية.

حيث من الملاحظ أنه تم الإنتهاء من إعداد كل الوثائق المرتبطة بمشروع العصرية لأغراض الرقابة على الأداء، إلا أنه واجه العديد من الصعوبات ولا يزال لحد الآن لم يطبق في الوحدات الحكومية، وبالتالي فتطبيق هذا المشروع يمكن أن يعتمد على مجموعة من الشروط لنجاح تطبيقه والتي يمكن توضيحها فيما يلي:

1- ضرورة حوكمة القطاع العام :

يتطلب نجاح تطبيق المشروع وجود إطار تشريعي وقانوني فعال بالإضافة إلى الإطار الرقابي الذي يسهر على تنفيذ ومراقبة عمل المشروع، والحصول على هذه العناصر لا بد من حوكمة القطاع العام، حيث أن الحوكمة في الوحدات الحكومية تعني تحديد مجموعة القوانين والنظم والقرارات التي تهدف إلى تحقيق الجودة في الأداء داخل الوحدة وهذا باختيار أفضل الأساليب الفعالة لتحقيق خطط وأهداف توجهات الدولة، وبالتالي التوجه نحو حوكمة القطاع العام مما يساهم في اختيار الطرق والأساليب المناسبة لأغراض رقابة الأداء، كما تركز حوكمة القطاع العام على تحقيق الشفافية وحق المساءلة وتعمل على حماية حقوق المصالح، وهذا من أجل حماية المال العام وتوجيهه نحو الإستخدام الأمثل.

2- المساءلة والمحاسبة :

إن نجاح تطبيق المشروع يتطلب وجود رغبة قوية من الدولة وتوجهاتها في كيفية تسيير المال العام بكل إفصاح وشفافية من أجل المساءلة والمحاسبة، وبالتالي على الدولة متابعة ومراقبة المشروع من بدايته إلى غاية تنفيذه وتطبيقه وهذا ما يعطي قوة أكبر للمشروع، كما يتطلب وجود قوة قانونية ترافق التطبيق، حيث نجد أن الدول التي مؤشرات الشفافية فيها عالية بالنسبة للمعلومات التي ينتجها نظام المحاسبة العمومية تمتاز بوجود سلطة تشريعية وتنفيذية قوية ساهمت في تحقيق هذه الغاية.

3- تطبيق محاسبة المسؤولية :

إن نجاح المشروع في الحصول على البيانات وعرضها في شكل معلومات في القوائم المالية يتطلب استخدام محاسبة المسؤولية ، وهذا سيؤدي بلا شك إلى تدعيم الرقابة على الأداء من خلال ربط المسؤولية عن الانفاق والدخل بالمستويات الادارية المختلفة في الهيكل التنظيمي للوحدة الحكومية في ظل البرامج المحددة لها سلفا، مما يمكن من إصدار النتائج الخاصة بكل مركز من مراكز المسؤولية من خلال التقارير الرقابية على الأداء الفعلي، ونظرا لكون محاسبة المسؤولية يعمل على توزيع المسؤوليات والصلاحيات على مختلف المراكز، بحيث يعمل كل مركز في حدود سلطاته، والأنشطة الخاضعة لرقابته، فإن تحديد هذه المراكز من أولى المهام عند تطبيق محاسبة المسؤولية، لكونه يمثل الخطوة الأساسية لتنفيذ هذا النظام.

4- التحديث المستمر للمنظومة القانونية الخاصة بالمحاسبة العمومية :

إن نجاح تطبيق مشروع العصرية الذي جاء ليتوافق ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، يتطلب التحديث المستمر للمنظومة القانونية للمحاسبة العمومية وذلك مواكبة للتغيرات و التطورات الحاصلة في الممارسات الدولية للمحاسبة العمومية، وتوضيح وتفسير تطبيقها على مستوى العمليات المالية للدولة.

5- ضرورة الإنتهاء من تقييم ممتلكات الدولة :

إن الملاحظ في المشروع تركيزه على التقييد المحاسبي لممتلكات الدولة، والتي من خلالها نستطيع معرفة الوضعية المالية للدولة، وهذا ما يستدعي ضرورة تدخل الدولة بإنشاء هيئة وطنية مستقلة تعمل على متابعة ومراقبة عملية الجرد.

6- ضرورة وجود هيئة مستقلة لمتابعة تنفيذ المشروع :

إعداد ومتابعة المشروع يتطلب وجود هيئة مستقلة تابعة لوزارة المالية لها صلاحيات واسعة، هدفها الإشراف على متابعة ومرافقة المشروع حتى يكون لديها القدرة على التحكم والتنسيق والفعالية مع مختلف الوزارات للمشاركة في عملية التطبيق.

7 - دعم الشفافية في الإدارات والهيئات العامة المسيرة للمال العام: إن الشفافية في تسيير الجماعات المحلية والهيئات والمؤسسات العمومية مطلب أساسي لدعم شفافية الموازنة، وأحد الشروط والمقومات الأساسية للتنمية الشاملة والمستدامة في كافة المجالات التنموية، في حين تقوم أداء أعمالها في كنف الشفافية، حيث تعمل على نشر جميع المعلومات المتعلقة بنفقاتها وإيراداتها وتشرك المجتمع المدني في رصد وتنفيذ ميزانياتها، وهذا العمل يعزز من أطر الرقابة على أداء الوحدات الحكومية وبالتالي يساهم في نجاح تطبيق مشروع العصرية.

8 - الإصلاح الإداري :

يتطلب نجاح تطبيق مشروع العصرية، إصلاح الإدارة العمومية وتكييفها مع العناصر الجديدة لعصرية نظام المحاسبة العمومية، فلا يمكن نجاح هذا النظام الجديد في ظل إدارة غير متمكنة من عناصره، لذا يجب على الحكومة الجزائرية أن تعمل على إصلاح إدارتها العمومية، عن طريق تحسين المناخ الإداري والتنظيمي، وإدخال الأساليب العصرية في التسيير، والاستفادة من المزايا التي توفرها التكنولوجيات الجديدة للإعلام والاتصال ومحاكاة الأمية الالكترونية التي تعتبر من أهم معوقات استخدام التكنولوجيات الجديدة في الإدارة الجزائرية، والتي يعاني منها العديد من الموظفين، لأنه من السهل اقتناء الأجهزة ولكن المشكلة في كيفية تحويل المعطيات إلى شيء ذو قيمة والاستفادة منها والتي تتطلب قدرا كبيرا من الذكاء والتركيز للمورد البشري.