

جامعة زيان عاشور بالجلفة
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق

الرقابة على الأموال العمومية كأداة لتحسين التسيير الحكومي

مذكرة ضمن متطلبات

نيل شهادة الماستر حقوق تخصص إدارة ومالية

إشراف الأستاذ:

لحرش أسعد محاسن

إعداد الطالب:

بداوي عبد اللطيف

لجنة المناقشة:

1 - أ. رئيسا.

2 - أ. مقرر.

3 - أ. مناقشا.

السنة الجامعية 2017/2016

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

{اقْرَأْ بِاسْمِ رَبِّكَ الَّذِي خَلَقَ} {1} خَلَقَ
الْإِنْسَانَ مِنْ عَلَقٍ {2} اقْرَأْ وَرَبُّكَ
الْأَكْرَمُ {3} الَّذِي عَلَّمَ بِالْقَلَمِ {4} عَلَّمَ
الْإِنْسَانَ مَا لَمْ يَعْلَمْ {5}

صدق الله العظيم

شكر

أشكر الله عز وجل على نعمته وفضله لإتمام هذا العمل الشكر

لأستاذي الدكتور لحرش أسعد لمساعدته لي بتأطيري ، وقبوله

الإشراف على هذه المذكرة الشكر لأعضاء اللجنة لقبولها المناقشة

وأشكر كل من تقدم لي يد المساعدة.

ب/ع

إهداء

أهدي هذا العمل الى والداي أطال الله في
عمرهما

.....عائتي.....

مقدمة

مقدمة:

لم تكن الرقابة وليدة اليوم، وانما مرت بأزمان وعصور متعاقبة حتى وصلت الى يومنا الحاضر. حيث رافقت الرقابة نشوء الحضارات الإنسانية وتطورت بتطورها .

فاذا امعنا النظر في الاحداث التاريخية للحضارات الانسانية لوجدنا بان الرقابة عرفت في بلاد الرافدين منذ الاف السنين اذ تبين الالواح الطينية التي وجدت في تلك البلاد على وجد قوانين مكتوبة باللغة الأكادية تشير الى ما يشبه المصادقات المستعملة في تدقيق المعاصر وقد كان المراقب يستمع الى تقارير الموظفين المتعلقة بالمخزون وكيفية انفاقهم له ليحاسبهم على ذلك ولقد نصت بعض الشرائع والقوانين في تلك الفترة على عقوبات صارمة بحق من يتعدى على المال العام تصل الى عقوبة الاعدام . حيث نصت المادة السادسة من شريعة حمورابي والتي وجدت مدينتي أور وبابل على انه اذا سرق رجل حاجة تعود للآلهة او للقصر فان ذلك الرجل يعدم ويعدم كذلك من توجد بيده الحاجة المسروقة.

اما في الشرق ظهرت في العراق (السمريون) قبل ثلاثة الاف عام قبل الميلاد وكان مدير الادارة المركزية في ذلك الوقت يقوم بتقديم كشف حساب دقيق عن قيمة محاصيل الزراعة لديه . وبذلك تتضح معالم نظرية المساءلة التي كان معمول بها في تلك العهود .

في مصر ظهرت فكرة الرقابة الادارية التي تتولاها الادارة قبل حوالي الف عام قبل الميلاد .فكان هناك تشريع (حورمحب) الذي تضمننا في مادته الاولى اجراءات تمنع اغتصاب السفن التي تستعمل في تسليم الضرائب .

اما في العصر الروماني في مصر فقد ظهرت وظيفة مراقب الحساب الحاضر ويراد بذلك المسائل المالية غير عادية ومثال ذلك الغرامات التي ليس لها صاحب تصدر احكام بمصادرتها .حيث كانت هذه الوظيفة من اطر الوظائف في ذلك العصر .

لقد صاحب تقدم المجتمعات وكبر حجمها تطور الحكومات وادوارها المتورطة بها في معالجة المشكلات الاجتماعية والاقتصادية والمالية التي تواجه مجتمعاتها وكانت الاسباب التي دعمت تطور الحكومات الحديثة المتعددة فقد تغيرت وظائف الدولة فيها من دولة حارسة وظيفتها الدفاع والامن وحفض النظام الى دول متداخلة ثم الى دول رخاء وخاصة وخدمات.

تعد الاموال العمومية عصب الحياة بالنسبة لكيونة الدولة وسيلتها الاساسية في الحفاض على وجودها وتامين العيش الكريم لمواطنيها وهي الوسيلة التي من خلالها تمكن تحقيق التنمية والرفاهية لمختلف فئات الشعب.

غير ان تيسير المال يمكن ان يحدد عن النزاهة والعقلانية وبالتالي الولوج الى دوامة اختلاس الاموال .هنا تكمن اهمية الرقابة على تيسير الاموال العمومية .حيث تساهم بقدر كبير في ترشيد استغلالها .وبالتالي تحقيق اكبر استفادة ممكنا من اتقاقها كما اضحت الرقابة المالية من اهم مقومات الدولة فهي ضرورة ملحة لحماية المال العام .كما ان تنظيمها من ادق تنظيمات لما لها من اثر فعال على سلوك الافراد والجماعات وما يعاكسها ذلك على الاقتصاد الوطني بوجه عام .

فالبحث في موضوع الرقابة من منضور التشريع الجزائري ويقدر ماله من اهمية بقدر ما يكتفه من صعوبات .وهذا لكون الجزائر عرفت ابتداء من 1962 نقصا فادحا في النصوص التشريعية المختلفة . مهمة الرقابة مهمة صعبة حتى ظهر

القانون رقم 84-17 المؤرخ في 17 جويلية 1984 المتعلق بقانون المالية الذي يدعو الى ضرورة بعد ذلك الى رقابة كما عرفت الجزائر بعد ذلك تعاقب عدة نصوص تشريعية كقانون المحاسبة العمومية وقانون الصفقات العمومية... الخ

وقد هدف المشرع من خلال وضع هذه التشريعات الى تدعيم شجاعة وفعالية وتنفيذ العمليات المالية ورقابتها وهذا هو الهدف الحقيقي لإنشاء للهيئات الرقابية التي يقوم بها البرلمان والمفتشية العامة للمالية ومجلس المحاسبة والمراقب المالي وهذه كلها تشكل نظام الرقابة على الاموال العامة وتحسين التيسير الحكومي .

فالغاية من دراستنا لهذا الموضوع : تكمن في الاهمية البالغة والتي تتجسد في كثير من النواحي حيث ان موضوع الرقابة على الاموال العمومية من اهم الدراسات والموضوعات التي يبني عليها الكيان التنظيمي للدولة . فهي حتمية لابد منها لحماية الاموال العامة . اما اهداف الدراسة تكمن في معرفة انجح السبل المتوفرة لإدارة المال العام في الدولة وصولا الى الاكتفاء والاعتماد على الذات لضمان العيش الهنيء. ومن الاسباب الدافعة لاختيار الموضوع ادراكنا لأهمية الموضوع خاصة مع توجه معظم الدول نحو ضبط نفقاتها في ظل الازمات المالية والاقتصادية التي اضحت تعصف باقتصاديات الدول من حين لآخر بما في ذلك الاقتصاديات المتقدمة .

هذا التخبط في تحديد اليات واهداف الرقابة على الاموال العمومية يطرح اشكالية حول :

كيف تتم رقابة مالية الدولة او احدى الهيئات التابعة لها حسب التشريع الوضعي الجزائري ؟

وما الذي يجسد فعاليتها؟ وماهي احدث الآليات المتبعة في ذلك ؟

ويمكن ان نجزئ هذه الاشكالية الى جملة من التساؤلات كالتالي :

هل هذه الهيئات الرقابية المحافظة على الاموال العامة من الضياع والاختلاس ام

انها مجرد هيئات صورية تحتاج الى مراقبة نفسها قبل غيرها ؟

-هل هناك ادارة سياسية حقيقية تدعم هذه الهيئات في حملتها لحماية الاموال العامة

-ما مدى فعالية ومصداقية هذه الهيئات ووسائلها في المجال الرقابي ام انها

مازالت تعاني من نقص الادوات و الوسائل والكادر البشري ؟

واعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي والتحليلي وذلك من اجل سرد مختلف

المفاهيم المتعلقة بعناصر البحث ووصفها بشكل تحليلي يساعد على توضيح

وتبسيط محددات البحث.

ومن بين بعض المشاكل والصعوبات التي واجهت البحث قلت المادة العلمية

التخصصة بموضوع الرقابة المالية في القطاع العمومي .

ونحل هذه الاشكالية من خلال فصلين :

نتناول في الفصل الاول الرقابة كأداة لحماية المال العام .

اما الفصل الثاني فخصصناه الى الرقابة المالية و الهيئات المكلفة بها .

خاتمة البحث شملت نتائج الدراسة مع بعض الالتزامات الممكنة لحل المشاكل التي

تتعرض لها عملية الرقابة وعلى الخصوص في القطاع العمومي .

الفصل الأول

الرقابة كأداة لحماية المال العام

يسلط هذا الفصل الضوء على عموميات الرقابة على الاموال العمومية فالرقابة هي مجهود انساني يتم وفق خطوات معينة للوقوف على مدى اتفاق التنفيذ مع ما تم التخطيط له من اهداف وتصحيح مسار هذا التنفيذ بأسلوب يحقق من ناحية التلاؤم والتكيف مع ظروف وعوامل الموقف.

ومن ناحية اخرى التوازن بين كفاءة وفعالية الاداء وبين الاعتبارات السلوكية والانسانية للقائمين على هذا الاداء .

ستتناول هذا الفصل من خلال مبحث

المبحث الاول :عموميات الرقابة.

المبحث الثاني: تقسيمات ومراحل الرقابة على الاموال العمومية

المبحث الاول : عموميات الرقابة

سنتناول في هذا المبحث التطور التاريخي للرقابة ومفهومها واهدافها و اهدافها وذلك من خلال المطالب التالية.

المطلب الاول :التطور التاريخي للرقابة في الجزائر

لم تكن الرقابة وليدة اليوم وانما مرت بأزمان وعصور متعاقبة الى سنة 1975 من خلال القانون الفرنسي المتعلق بالتجارة, الذي كان يسير في ذلك الوقت رقابة الحسابات للمؤسسات التجارية ذات الاسهم, الى غاية صدور الامر رقم 56-75 المؤرخ في 24-09-1975 المنضم للتجارة بالجزائر¹ .

ففي سنة 1975 تم ادخال ضمن قانون المالية آنذاك رقابة وحراسة الحسابات للمؤسسات

وبتاريخ 18-03-1971 صدر عن وزارة المالية التعليمية العامة رقم 03 المحددة لكيفيات تطبيق الرقابة (انشاء محافظي الحسابات).

في سنة 1980 صدر القانون 88-01 المؤرخ في 12-01-1988 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية , ولاسيما المادة 40 منه التي سمحت باعتبار وظيفة محافظ الحسابات هيئة مستقلة.

وبإنشاء المفتشية العامة للمالية (IGF) بموجب المرسوم 80-53- المؤرخ في 01-03-1980.اصبحت هذه الاخيرة مكلفة بالرقابة على التيسير المالي للمحاسبين العموميين ,وكذا مكلفة بمراقبة تسيير الهيئات والمؤسسات العمومية

¹ - عبد الرؤوف جابر . دور رقابة ديون المحاسبة , دراسة قانونية مكتبة دار الثقافة , عمان 1997, ص

ان رقابة التسيير والتدقيق الداخلي التي تمارسها المفتشية العامة للمالية اصبحت عمليا ابتداءا من سنة 1990 ,ولكن بقي الايهام و الغموض في مجال الاختصاصات .

لقد اعطى المشرع الجزائري للرقابة سلطة دستورية ,وهذا مانصت عليه المادة 162 من دستور 1996 , التي تنص على انه² « المؤسسات الدستورية واجهزة الرقابة المكلفة في التحقيق في تطابق العمل التشريعي والتنفيذي مع الدستور .في ظروف استخدام وسائل المالية والاموال العمومية وتسييرها ويمكن ان تتعدد اوجه الرقابة فنجد :

-الرقابة على دستورية القوانين .

-الرقابة على شرعية القرارات الادارية .

-الرقابة على المالية العمومية ...الخ.

² - لونيبي عبد اللطيف .الرقابة على مالية البلدية .مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في الحقوق . تخصص .

فالرقابة وفق المنهج الحديث. لم تعد قاصر على الاجراءات التي تتبع لمراجعة الحسابات و التصرفات المالية. بل تجاوزت هذا المفهوم الى تقييم اعمال الاجهزة الخاضعة للرقابة وقياس مدى كفاءتها وقدرتها على تحقيق الاهداف الموضوعية وفق الزمن المحدد لها .

اذ يمكننا القول بان عملية الرقابة انتقلت من قسم في ديوان المحاسبة الى جهاز مشغل في الرقابة المالية.³

³ - عوف محمود الكفراوي الرقابة المالية في الاسلام . مكتبة الاشعاع للطبع والنشر.، ط اولى . ص 19

المطلب الثاني : مفهوم الرقابة

مصطلح الرقابة نجده مستعملا في الدراسات بصفة مكثفة دون ان يكون. مفهومه واضحا من قبل. والرقابة تستعمل في جميع المجالات سواء كانت سياسية اقتصادية. قضائية ادارية.... الخ

الفرع الاول: تعريف الرقابة

للرقابة مفهوم واسع و شروحات عدة . يصعب تعريفها تعريفا جامعا الا انه يختلف مفهومها من حيث المقاييس ذو الاساليب المستعملة

اولا : لغة

تعني المحافظة على الشيء وصوته وحراسته . وهذا المفهوم يعتمد على المحافظة على الاموال وترشيد انفاقها.

ثانيا : شرعا

استعمل فقهاء الشريعة الرقابة على انها المحافظة و الانتظار.

فمن قوله تعالى : { كَيْفَ وَإِنْ يَظْهَرُوا عَلَيْكُمْ لَا يَرْقُبُوا إِلَاءَ وَلَا ذِمَّةً }⁴

فمن قوله تعالى : { لَا يَرْقُبُونَ فِي مُؤْمِنٍ إِلَاءَ وَلَا ذِمَّةً وَأُولَئِكَ هُمُ الْمُعْتَدُونَ }⁵(10)

لكن يمكن التوصل الى استخلاص المبادئ الانسانية للرقابة ، و تقدمها في شكل تعريف يتضمن النقاط المشتركة لمختلف انواعها⁶.

4 - سورة التوبة الاية 08.

5 - سورة التوبة الاية 09.

1- فهناك من عرفها بأنها « المراجعة والاشراف من جانب سلطة اعلى لتعرف على كيفية السير العمل داخل المشروع ، وتأكد من ان الموارد تستخدم وفق لما هو مخصص لها»⁷

2- وللبعض الاخر فرضها على انها « التحقق مما اذا كانت ممارسة المسؤولية واتخاذ وتنفيذ وقرارات يتلاءمان ويتطابقان مع المقاييس والمعايير المنصوص عليها ، ويفترض ان يقوم بها شخص مراقب يتمتع بالاستقلالية بالنسبة الى شخص خاضع للرقابة ، وهي تهدف الى فحص والتقييم مدى فعالية وكفاءة اساليب وممارسات الهيئة الخاضعة للرقابة»⁸

3- فهي جزء من العمل الإداري بحيث تهدف الى تحقيق من صحة الاداء وتقويمه في حالة اعوجاجه ، وهو المفهوم الإيجابي للرقابة وليس تلك التي تفرض العقاب في حالة حدوث الاحصاء وهو المفهوم السلبي لها .

والرقابة على الاموال العمومية تعني التفتيش والملاحظة والتحقق من الاستعمال الحسن للمكانيات البشرية والمادية وكذلك الوثائق والحسابات، واحترام القوانين والمراسيم والتعليمات الموضوعة كمقاييس لعمل المسيرين ومعاينة المخالفين. ولا تقتصر الرقابة على العلاج بل تتعداه إلى الوقاية، من خلال تقديم النصح لهم لتفادي الأخطاء مستقبلا.⁹

⁶ - عبد الكريم صادق بركات ، يونس أحمد البطريق ، حامد عبد المجيد الدرار المالية العامة ، الدار الجامعة بيروت ، 1986 ، ص441

⁷ - محمد الجاهمي ، المفتشية العامة في رقابة الاموال العمومية ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الدراسات العليا التخصصية ، المدرسة الوطنية العليا للإدارة والتسيير ، سنة 1996-1997 ، ص11

⁸ - لونيبي عبد اللطيف ، مرجع سابق ، ص07

⁹ - الصحن عبد الفتاح ، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا ، مؤسسة شباب الجامعة الاسكندرية ، ط2 ، لسنة 1974 ، ص05

ومن خلال التعاريف السابقة يتضح أن الرقابة على الأموال العمومية تشمل مايلي :

أ - **الفحص**: وهو صحة وسلامة العمليات التي تم تنفيذها، وما يتبع ذلك من اللجوء إلى الأدلة والإثباتات المختلفة، كوسيلة للتأكد من صحة العمليات المالية كما ونقدا .

ب - **التحقيق**: و يقصد به إمكانية الحكم على الحسابات الختامية كتعبير سليم على نتيجة العمليات والأرصدة و المركز المالي في نهاية مدة معينة.

ج - **التقرير**: وهو بلورة نتائج الفحص والتحقيق بصفة شاملة لتسليمها للجهات المختصة¹⁰.

وموضوع رقابة التسيير هو معرفة درجة تحقيق الأهداف أي رقابة الفعالية " Le controle de lefficacite " وإذا ما كان استعمال الوسائل المتاحة بطريقة مثلى مقارنة بالأهداف المحققة أي رقابة المردودية " Le cotrole de lefficiency " وهي رقابة بعدية تتم بعد اتخاذ القرارات.

الفرع الثاني : عناصر الرقابة على الأموال العمومية

لنجاح الرقابة على الأموال العمومية يتعين توفر عدة عناصر أهمها:

- دقة تقديرات الموازنة العامة, بمعنى أن تتسم تقديرات النفقات و الإيرادات العامة والواقعية فإن هبوط مستوى التقديرات عن الواقع الفعلي, أو المبالغة فيها, من شأنه أن يجعل توازن الموازنة غير حقيقي, و هذا ما يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة نظرا لصعوبة النتائج, و عدم التقديرات .

- تحديد أهداف الرقابة بما يتفق مع طبيعة العمل و الأنشطة محل المراقبة في شكل واضح المعالم.
- وضع وسائل المراقبة الفعالية الجدية و ذلك بوضع حد أعلى للمبالغ التي يمكن الاحتفاظ بها في الخزنة لدى الصراف,
- وضع حدود عليا للمبالغ التي يمكن اعتماد صرفها لمعرفة كل مسؤول, أو العقود التي يمكن إبرامها, و كذلك وضع حدود عليا لمدة بقاء المال العام, حتى لا تكون ضخامة المبلغ أو طول الوقت, سببا في سوء الاستخدام أو الاختلاس¹¹.
- إتباع نظام الجرد المفاجئ للخزائن و المستودعات.
- سلامة أنظمة الضبط الداخلي و دقة تطبيق الأنظمة و اللوائح و التعليمات المالية, و و تقوم أنظمة الرقابة (الضبط) الداخلية أساسا على عدم انفراد موظف واحد بالعمل, بل ينبغي توزيع العمل بين العاملين تحديد مسؤوليتهم, و واجباتهم, بما يكفل الحد من استخدام الأموال العمومية.
- تتبع خطوات القيام بالعمل طبقا للخطط و البرامج الموضوعية, مع الاطمئنان على توافر الظروف و العوامل اللازمة للتنفيذ.
- دراسة و تحليل الانحراف بقصد الوصول إلى المسؤول و الأسباب حتى يمكن الحكم على الكفاية في التنفيذ, و وضع التوصيات اللازمة لعلاج الانحراف, و عدم تكراره مستقبلا.
- حسن اختيار القائمين بالأعمال المالية و الرقابية, مع تصميم البرامج التدريبية لزيادة كفاءتهم, و تحسين مستواهم.

¹¹ - عبد الله العودان و عبد العزيز الإمام: الرقابة على تنفيذ الميزانية-ضمن بحوث ندوة النظام المحاسبي -

- التنسيق بين أجهزة الرقابة بحيث تتكامل فيما بينها و لا تتعارض في اختصاصاتها و أعمالها.

المطلب الثالث : اهداف الرقابة

تتمثل اهم الاسس التي تقوم عليها الرقابة في انتظام النشاط أدائه ، وذلك في اطار السياسة المقربة لتحقيق الاهداف المحددة دون المساس بالحقوق الفردية والاعتداء على الحريات العامة حيث ان هناك أهداف تقليدية واخرى حديثة .¹²

نتعرض اليهما في الفرعين التاليين:

الفرع الاول : الاهداف التقليدية (الكلاسيكية) :

تتمحور هذه الأهداف حول الانتظام ، و هي من أقدم الاهداف التي سطرت لها الرقابة

و يمكن ذكر أهمها :

- ضمان تسيير حسن واستعمال سليم وعقلانية للاعتمادات الممنوحة والبحث عن الخلل الذي يؤدي الى المساس بالاموال العمومية والاطفاء المرتكبة عند تنفيذ الميزانية من طرف الاعوان المكلفين ، وعند وجود مخالفات أو تجاوزات يتم إحالة مرتكبيها على السلطات المختصة في تقرير العقوبات .¹³

- التأكد من عدم تجاوز الوحدات النقدية في الإنفاق و حدود الاعتمادات المقررة مع ما يستلزم التأكد من صحة توقيع الموكل الذي له سلطة الاعتماد من مراجعة المستندات المؤدية للمصرف

- مراقبة عملية التفتيش التي يخول لها جهاز إداري تابع لوزارة المالية .

¹² - محمد رسول العموري : الرقابة المالية العليا : منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، لسنة 2005 ،

¹³ - عبد الكريم صادق بركة وآخرون ، مرجع سابق ،ص448

الفرع الثاني : الأهداف الحديثة (المتطورة)

تتمثل هذه الاهداف في :

- التأكد من كفاية المعلومات و الأنظمة و الإجراءات المستخدمة .
- التحقق من الظروف التي يتم فيها استخدام الوسائل البشرية والمادية من طرق اجهزة الدولة الادارية والاقتصادية.¹⁴
- مراقبة وضمان مدى مطابقة للتنبؤات المالية مع الاهداف المرجوة والمسطرة في البرامج المالية ، وعادة ما تكون تعود صلاحيات المراقبة والتحقق في هذا الميدان الى البرلمان والهيئات التابعة للوزرات المكلفة المالية و السلطات الوصية.¹⁵
- الربط بين التنفيذ و ما يتخلله من إنفاق و النتائج المترتبة عن هذا التنفيذ .
- تبيان آثار التنفيذ على مستوى النشاط الاقتصادي و اتجاهاته .
- تتبع خطوات القيام بالعمل طبقا للأنظمة والقوانين.

¹⁴ - حسين مصطفى حسين ، المالية العامة : د م ج لسنة 1995 ، ص 85

¹⁵ - حسين الصغير ، دروس في المالية والمحاسبة العمومية دار المحمدية العامة ، الجزائر ، لسنة 1999

المبحث الثاني : تقسيمات ومراحل الرقابة على الاموال العمومية

سنتناول في هذا المبحث أنواع وتقسيمات الرقابة في المطلب اول ،والى مراحل وأساليب تنفيذ الرقابة في المطلب الثاني.

المطلب الاول : انواع وتقسيمات الرقابة على الاموال العمومية .

إن الرقابة المالية أنواع متعددة ،ويمكن تقسيمها الى ثلاثة أصناف وهي كالتالي:

- الرقابة حسب التوقيت الزمني .
- الرقابة حسب موضوع الرقابة .
- الرقابة حسب الجهة التي تمارس الرقابة .

وسنعرض لهذه الانواع من خلال الفروع التالية

الفرع الأول: الرقابة المالية حسب التوقيت الزمني:

فممكن حيث الزمن الذي تمارس فيه هذه الرقابة يمكن تقسيم الرقابة إلى¹⁶ :

1. الرقابة المالية السابقة :

يعتبر هذا النوع من الرقابة أحد عناصر التوجيه في العمل الاداري اذا ما أستعمل في الاطار السليم للوقاية من أخطاء التنفيذ ،لذلك أطلق عليه إسم الرقابة الوقائية ، ويستهدف هذا النوع من الرقابة التحقق من مشروعية التصرف المالي قبل التنفيذ ، اذ تتم عمليات المراجعة والرقابة قبل الصرف ، فلا يجوز لاي وحدة تنفيذية الارتباط بالتزام ودفع الى مبلغ قبل الحصول على موافقة الحصة الرقابية على القرارات المتعلقة بالتصرف في الاموال العامة.

ومن الطبيعي أن تتم الرقابة المسبقة على جانب النفقات فقط ، أما في جانب الارادات . فانها تتم الموافقة المسبقة على الارادات وكيفية توزيعها على بنود المصروفات فضلا عن فحص المستندات والتأكد من صحتها.

وتتخذ الرقابة السابقة على الصرف عدة أشكال فقد تشتمل الاقرار السابق بصحة المعاملات المالية من الناحية القانونية ويكون ذلك بالتوقيع على المستندات ، وان يسمح بعدها للجهات الادارية بعقد الالتزامات المالية وقد تتعدى الرقابة السابقة حدود ذلك ، ليشمل الاقرار بان الارتباطات تمت في حدود الاعتمادات المقررة ، وبأن المواد المشتركة قد اشتملت وكافة الاموال لتغطية هذه التكاليف متوافرة.¹⁷ وللرقابة السابقة مزايا وعيوب نلخصها في مايلي:

أ- مزايا الرقابة السابقة¹⁸

- الدقة في تطبيق القوانين والانظمة واللوائح والتعليمات المالية .
- قليل فرص ارتكاب المخالفة المالية, أو التزوير و من ثم المحافظة على الأموال العامة.
- تحقيق وفر في النفقات العامة, لأنها ترفض النفقات غير المشروعة.

ب- عيوب الرقابة السابقة¹⁹:

- 1- تأخير الأعمال بسبب الوقت الذي تتطلبه الرقابة السابقة على الصرف, علاوة على عدم مرونة البعض ممن يقومون بهذه الرقابة.

¹⁷ - حامد عبد المجيد دراز: المالية العامة- الإسكندرية ,مكتبة شباب الجامعة-1984 ص124.

¹⁸ - علي لطفي:اقتصاديات المالية العامة,القاهرة مكتبة عين الشمس 1982 ص270-271.

¹⁹ - المرجع السابق ، ص274

2- تعتبر الرقابة على الصرف رقابة شكلية (مراجعة دفاتر و مستندات و التحقيق من صحة تطبيق الأنظمة و اللوائح المالية....الخ و ليست رقابة موضوعية .

3- جعل وزارة المالية ذات نفوذ كبير على جميع الوزارات و المصالح الحكومية لأنها تراقب نفقاتها, وتلغي ما تراه غير مشروع منها وهذا ما يخالف المفهوم الذي يرى أن وزارة المالية مساوية للوزارات الأخرى.

2. الرقابة المالية المرافقة: تتمثل هذه الرقابة في مختلف عمليات المتابعة التي تجريها الأجهزة الرقابية المختصة على ما تقوم به إدارات المنشأة من نشاط مالي يتعلق بالنفقات التي تقوم بها و الإيرادات التي تحصل عليها .

ويمتاز هذا النوع من الرقابة يمتاز بالاستمرار والشمول , حيث يبدأ مع تنفيذ الأعمال و يتابع خطوات التنفيذ . أن أهم ما يميزه هو اكتشاف الأخطاء لحظة وقوعها , فيساعد على اتخاذ ما يلزم من إجراءات تصحيحه .

3. الرقابة المالية اللاحقة :

وهي عملية مراجعة وفحص الدفاتر المحاسبية و مستندات التحصيل والصرف و الحساب الختامي , وكافة النشاطات الاقتصادية التي قامت بها المنشأة , وذلك بعد أن تكون كافة العمليات المالية الخاضعة للرقابة قد انتهت وذلك للتعرف على المخالفات المالية والانحرافات التي وقعت ومعاقبة مرتكبي هذه المخالفات , وهي طابع ردي . لأنها تؤدي الى إيقاع العقاب وبالتالي احترام الانظمة.

وتكون الرقابة اللاحقة إما على نطاق واسع أو على نطاق ضيق.²⁰ ففي حال وجود الرقابة التي هي على نطاق واسع(شامل), فان جهاز الرقابة يقوم

²⁰ - عادل حشيش, أصول الفن المالي لمالية الاقتصاد العام, (الإسكندرية, مؤسسة الثقافة الجامعية1982)

بمراجعة عدد كبير من المعاملات المالية أو معظمها، أما في حالة ثانية فيلجأ إلى اخذ عينات من المسندات ولا تقتصر الرقابة اللاحقة على مراقبة النفقات لكنها تشمل أيضا الإيرادات، وذلك للتأكد من أن الإيرادات قد تم تحصيلها وفقا لأنظمة البلاد، و أن الإيرادات المحصلة قد دفعت إلى الخزانة العامة(البنك المركزي أو مؤسسة النقد للدولة).

ويقوم بممارسة الرقابة اللاحقة حاز يسمى ديوان المراقبة العامة او (ديوان المحاسبة العامة) ، ويعطي هذا الحفار على السلطة التنفيذية ويمنح لرئيس الجهاز، الموظفون الضمانات الكافية التي تمكنهم من القيام من بأعمالهم بعيدة عن اي اضطهادات أو مساومات ، فهناك حماية وحصانة لهم من العزل النقل التعسفي.

وللرقابة للاحقة والعيوب نلخصها فيها يلي:

أ- مزايا الرقابة اللاحقة: ²¹

1- لا تعيق هذه الرقابة تنفيذ الأعمال و لا تتسبب في تأخير المعاملات المالية. لأنها تأتي بعد الصرف.

2- تؤدي إلى توشي موظفي السلطة التنفيذية الدقة و الأمانة طالما يعملون مقدما أن هناك رقابة لاحقة.

3- تكون ملاحظات جهاز الرقابة على أساس من الواقع لأنها تأتي بعد إتمام العملية المالية، و في وقت تكون قد اتضحت جميع وقائعها.

4- يمكن للرقابة اللاحقة على الصرف أن تراقب تحقيق الأهداف المطلوبة, من خلال العمليات المالية, و هو ما يسمح بتطبيق الأساليب الحديثة لتحضير الموازنة العامة كموازنة الأداء.

و موازنة البرامج (التخطيط و البرمجة).بصورة تساعد في ترشيد الإنفاق العام

ب- عيوب الرقابة اللاحقة:

1- لا تحول دون وقوع الأخطاء المالية, لأن هذه الرقابة تتم بعد الصرف ,بعد أن تكون المخالفات و الأخطاء المالية قد ارتكبت فعلا.

2- قد يتأخر اكتشاف الأخطاء بعد فترة طويلة أحيانا من وقوعها,مما يقلل من فاعليتها,(ولا سيما إذا انتقل المخالفون من مناصبهم ,أو تركوا العمل في الأجهزة الحكومية,

3- تعتبر الرقابة اللاحقة تكرارا في عملياتها للرقابة السابقة و لذا ينظر إليها بأنها إضاعة للوقت و الجهد ,في حالة ممارسة على نطاق واسع و ليس على نطاق ضيق

□ على رغم وجود مزايا و عيوب, لكل نوع من نوعي الرقبة السابقة و اللاحقة, إلا أن هذه هذين النوعين ضروريان من الناحية الواقعية لأجل المحافظة على أموال الدولة, و يعتبران مكملان لبعضهما البعض.

الفرع الثاني : الرقابة المالية حسب موضعها

1- الرقابة المحاسبية :

وهي الرقابة التي تهدف الى التأكد من سلامة عمليات تحصيل الإيرادات وصرف النفقات، ويطلق عليها أحيانا مسمى الرقابة المستندية أو رقابة المستندات²²

2- الرقابة الاقتصادية :

عرف هذا النوع من الرقابة بعد الحرب العالمية الثانية ، الهدف اصلاح ما دمرته الحرب من خلال محاربة الكساد لتحقيق الازدهار الاقتصادي. يهدف هذا النوع من الرقابة الى مراجعة نشاط السلطات العامة من حيث المشروعات والبرامج ، التي تقوم بتنفيذ صاع للوقوف على ما تم تنفيذه من اعمال وتكلفة انجازها ، وبيان مواطن الضعف في التنفيذ وما قد يصاحبه من اسراف وتبذير ، بالإضافة الى التأكد من كفاءة السلطات المشرفة على التنفيذ وحنا سير العمل في المواعيد المقررة والرقابة الاقتصادية تتضمن رقابة الكفاءة ورقابة الفعالية معا ، حيث تعني الاولى تحقيق اكبر قدر ممكن من النتائج بأقل قدر ممكن من الجهود . والتكاليف ، والثانية تعني الرقابة على مدى تحقيقا النتائج المرجوة .

وتجدر الاشارة ان تطبيق الرقابة الاقتصادية يتطلب تطوير اسلوب تبويب الميزانية العامة ، من موازنة تقليدية (موازنة بنود) الى موازنة برامج واول ، حيث تترجم الاعمال والمشاريع الحكومية الى وحدات اداء محددة لتوضع فيها تكاليف نمطية ، يطلق على الرقابة الاقتصادية احيانا الرقابة التقييمية²³

الفرع الثالث: الرقابة المالية حسب الجهة التي تمارسها.

وتقسم الى رقابة ادارية سياسية قضائية.

²². حامد عبد المكيد دران ، مرجع سابق ، ص 159.

²³ حامد عبد المحيد درار ، مرجع ساق ، ص 108.109

1- الرقابة الادارية²⁴ :

هي التي تقوم بها السلطة التنفيذية على نفسها، على بعضها البعض ويتولى هذه الرقابة الوزراء ومدراء المصالح ومن يقوم مقامهم ، فيما رسون الرقابة على مرؤوسيههم ، ولاسيما على الموظفين الذين يقومون بأعمال ، جباية الإيرادات ، و صرف النفقات ، ويحول التنظيم الإداري رئيس المنظمة صلاحية ممارسة الرقابة على أعمال موظفيه وذلك للتأكد من تنفيذ الميزانية وتسيير الأموال العمومية . وعلى الرغم من أهمية الرقابة الإدارية إلا أنها تعتبر غير كافية للمحافظة على الأموال العامة ويرجع سبب ذلك لأنها رقابة من السلطة التنفيذية على نفسها أي رقابة ذاتية ولذا كان لا بد من وجود أنواع أخرى من الرقابة الإدارية بعيدا عن تأثير السلطة التنفيذية كالرقابة السياسية .

2- الرقابة السياسية²⁵ :

وهي الرقابة التي تمارسها الأجهزة التي تقوم بإصدار التشريعات والأنظمة كالمجالس التشريعية ، وتقوم هذه الأجهزة باعتماد الموازنة العامة ، إذ تناقش الموازنة فيها قبل تنفيذها ، كما تمارس هذه الأجهزة رقابة أثناء تنفيذ الموازنة العامة ورقابة لاحقة بعد التنفيذ .

فأما الرقابة التي تمارس أثناء تنفيذ الموازنة العامة ، فتكون عند طلب نقل الاعتمادات من فصل لآخر أو عند طلب فتح اعتمادات إضافية أما الرقابة السياسية اللاحقة بعد التنفيذ فتمارس عند مناقشة الحساب الختامي قبل الموافقة عليه .

²⁴ - عبد الكريم صدق بركات وآخرون ، مرجع سابق ، ص 442

²⁵ حسين مصطفى حسين ، المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، لسنة 1995 ، ص 86 .

وعلى العموم تعتبر الرقابة السياسية رقابة ضعيفة وغير فعالة وذلك لعدم وجود أعداد كافية من المختصين للقيام بما لدى السلطة التشريعية من ذوي الخبرة بشؤون المالية حيث أصبح يعهد إلى هذه اللجنة مهمة مراقبة تنفيذ الموازنة العامة ، وفحص الحساب الختامي قبل الموافقة عليه.

3- الرقابة القضائية:

تقوم بها اجهزة مستقلة وتهدف من خلال ممارسة محلة الرقابة على تنفيذ الميزانية ومراقبة كل التصرفات المالية الى الحفاظ على المال العلم ، وعادة ما تتبع هذه الاجهزة الرئيس الجمهورية حتى تتمتع باستقلال اتجاه الوزارات المختلفة وتقوم بتقديم تقرير سنوي لرئيس الدولة تبين فيه كل ما قامت به من اعمال وما كشفت عنه الرقابة المالية والمحاسبية من مخالفات لتوصيات للجهاز وهذه الرقابة يقوم لها مجلس الحاسبة في الجزائر.

المطلب الثاني : مداخل . واساليب تنفيذ الرقابة المالية

سنتطرق في هذا المطلب لمختلف المداخل الرقابية من اعداد وكذلك جمع البيانات والتقارير ، وتعتمد الرقابة المالية على مختلفا الاساليب منها الرقابة الشاملة وكذلك الانتقالية ، وكذلك المستمرة والدوية .

وسنتناول كل من المداخل الاساليب في الفروع التالية .

الفرع الاول : مداخل علية الرقابة المالية

ان القيام عملية الرقابة المالية لربأ ربع مداخل اساسية هي:

اولا : مرحلة الاعداد :

قبل البدء بعملية الرقابة يجب تحضير فريق العمل ،الذي سوق يقوم لعملية الرقابة ،وتعد هذه المرحلة من المداخل العامة ، لان اختيار افراد العمل الاكفاء ،سوف ينعكس بصورة جيدة على باقي المراحل لذلك على للراق المالي ان يتمتع بالخصائص التالية:²⁶

- قدرة المراقب المالي على توفير معلومات دقيقة عن أوجه نشاط المنشأة المالي .
 - الإلمام بأوجه نشاط المنشأة الخاضعة للرقابة .
 - قدرة المراقب المالي الاتصال مع جميع إدارات المنشأة .
 - اكتساب ثقة الآخرين الأمر الذي يؤدي إلى تسهيل مهمته في الرقابة وذلك من خلال تقديم المساعدة.
 - القدرة على تحليل البيانات المتوفرة وتحويلها إلى معلومات ذات فائدة .
 - أن يتسم بالموضوعية و المرونة وبيتعد عن التحيز .
 - بعد الانتهاء من عملية الأعداد ننتقل للمرحلة التالية وهي :
- ثانيا : مرحلة جمع البيانات :**

في هذه المرحلة يقوم فريق عمل الرقابة بجمع البيانات المالية من مصادرها سواء كانت محفوظة في السجلات المحاسبية او على اجهزة الحواسيب استخراج هذه البيانات وجدولتها للقيام بالعملية التي سنتليها .

ثالثا : مرحلة الفحص

في هذه المرحلة يقوم المراقب المالي بمقارنة البيانات التي حصل عليها مع ما هو مخطط وهنا يستعين المراقب المالي بأدوات الرقابة المالية وهي :

²⁶ لطفي فارق زلاسي ،دور الرقابة المالية في تسيير وترشيد النفقات العمومية ، دراسة حالة مصلحة الرقابة المالية لولاية الوادي ، مذكرة مقدمة لاستحما متطلبات شاهة ماستر، ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،2جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي ،لسنة 2014 -0215 ص 42

1- الموازنة التخطيطية : وتعتر من اهم الادوات المستخدمة في الرقابة وهي عبارة عن خطة شاملة بمجمع عمليات المنشأة خلال مدة معينة فهي تحتوي على معايير من اجل مقارنة الانجاز الفعلي وقياس الاداء²⁷

2- التحليل المالي : يعتبر التحليل المالي الخطوة الاساسية في الرقابة المالية لان هذه العملية تتضمن مقارنة الخطط الموضوعة ومستوى تنفيذها والمقاربة بين الفترات الزمنية المختلفة وبين المنشآت المتماثلة وتتم عملية المقارنة في التحليل المالي من خلال :

*- تحليل القوائم المالية وذلك من خلال الميزانية العمومية (حساب النص

*- التحليل عن طريق النسب المالية المختلفة : مثل نسب السيولة والربح والعائد على الاستثمار :

رابعا : التقارير المالية

عد الانتهاء من العمليات السابقة ، يأتي دور فريق عمل المراقبة لإعداد التقرير المالي للمدير ليصبح على علم لكل العمليات المالية اثناء تنفيذ الخطة المالية وعند الانتهاء منها

وهذه التقارير يجب ان تكون مختصر وذلك من خلال اما عرضها على شكل اسوم بيانية او بأشكال اخرى تظهر مدى التغيرات المالية التي تحدث في المنشأة وتعرض اسباب المشاكل المالية²⁸

الفرع الثاني : اساليب تنفيذ الرقابة المالية

لقد ذهبت قوانين وانظمة اغلب الدول تحديد اساليب معينة لتنفيذ الرقابة المالية كالاتي :

²⁷ سيروان عدنان ميرزا الزهاوي ، الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة في القانون العراقي ،

منشورات الدائرة الاعلامية مجالات التواب ، بغداد ، السنة 2008 ، ص 96-97

²⁸ لطفي فارتق الاسي ، مرجع سابق ، ص 43

اولا : الرقابة الشاملة

وفقا لهذا الاسلوب تتولى جهات الرقابة اجراء رقابة عامة وتفصيلي على جميع المعاملات المالية التي تمارسها الجهات الخاضعة للرقابة وقد يتم تحقيق الرقابة الشاملة على قطاع معين وفي مجال نوعي معين من المجالات والاعمال المالية للوحدة الادارية او رقابة مالية على باقي لمجالات .

ثانيا : الرقابة الانتقائية

وفقا لهذا الاسلوب يتم اختيار عينة من المعاملات المالية المراد مراقبتها وفحص تلك العينة كنموذج قياسي للأعمال المالية للجهة الخاضعة للرقابة ويمكن استخدام اسلوب الرقابة الانتقائية بطرق متعددة²⁹

1- العينة العشوائية :

حيث يتم اختيار عينة او عينات متعددة من المعاملات المالية بطريقة عشوائية واخضاعها للرقابة دون الحاجة الى اخضاع جميع المعاملات المالية في الوحدة الادارية ومثل هذا الاسلوب يتبع في المؤسسات والإدارات والشركات التي فيها اعمال مالية ضخمة او متعددة .

2- العينة الاحصائية :

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.

3- العينة العنقودية :

²⁹ – michel charpentier ,philippegrandgen,sectes public et contrale de gestion partiques , enjeusc et limites, editians d'arganisation ,paris , p21-23

حيث يتم اختيار عينة معينة ويمتد هذا الأخير الى مختلف مفردات موضوع المعاملة المالية التي تم اختيارها بحيث تمثل العينة مجموعة من المعاملات المالية لموضوعات مترابطة او ذات صلة لموضوع العينية المختارة وجدير بالذكر ان لكل اسلوب من اساليب تنفيذ الرقابة المالية عيوباً فأسلوب الرقابة الشاملة من الصعب تطبيقه في الدول الحديثة بسبب كثرة المعاملات المالية اما الرقابة الانتقائية فعيب عليه عدم الدقة والموضوعية في النتائج لأنها تتم بشكل انتقائي عشوائي غير معير عن الأرقام الحقيقية³⁰

الفرع الثالث : مستلزمات تنفيذ الرقابة المالية

لقد استمدت هذه المستلزمات من الشروط او المقومات التي يجب ان يتصف بها النظام الرقابة المالية والشروط التي يجب توفرها في من يمارس مهمة الرقابة والقواعد التي يجب ان يتبعها في عمله الرقابي وقد اهتمت الجمعيات والهيئات العالمية³¹ الاقليمية والدولية المختصة بالرقابة المالية بهذه المستلزمات ومن الهيئات والمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية واتحاد المحاسبين الدولي والمجتمع الاوربي للخبراء المحاسبين والاقتصاديين الماليين وجمعية المحاسبين بإنكلترا وجمعية المحاسبين في امريكا والمنظمة الاسيوية للأجهزة العليا للرقابة والمنظمة الافريقية للأجهزة العليا للرقابة كل هذه المنظمات والهيئات الدولية الاقليمية وضعت القواعد العامة والمقومات الأساسية لنظام الرقابة المالية فضلاً عن المقومات الأساسية التي يجب توفرها في اجهزة الرقابة المالية والقائمين بمهمة الرقابة بصورة عامة³²

لذلك سنتطرق الى هذه المقومات التالية كالتالي :

³⁰ سيروان عدنان ميرزا الزهاوي ، مرجع سابق ، ص 94

³¹ michel charpentier ,philippegrandgen, op,cit p2.3

³² سيروان عدنان ميرزا الزهاوي ، مرجع سابق ، ص 95

اولا : المقومات الاساسية لنظام الرقابة المالية

هناك مقومات اساسية يجب توفرها في نظام الرقابة المالية اهمها

- 1- سهولة ووضوح النظام الرقابي ويجب ان يكون نظام الرقابة سهلا ووضاحا للقائمين عليه فبساطة النظام الرقابي ووضوحه تعتبر من الشروط اللازمة لنجاحه وفاعليته لان اي تعقيد في النظام الرقابي يؤدي الى ارباك في عملية القراة وحدوث اخطاء فيها وبالتالي في عدم فاعليته
- 2- مرونة وملاءمة النظام الرقابي : يجب ان يلاءم نشاط الرقابة عمل الجهة موضوع القراة فمثلا يجب ان تختلف برامج المراجعة والفحص في ادارات الدولة منها في شركات القطاع العام :
- 3- الاقتصاد في تكاليف العمل الرقابي وذلك بالاكنتفاء بالعدد المطلوب من الموظفين والذي لا يتعدى الحاجة الفعلية لأعمال الرقابة و اختصاصات هذه الاجهزة

ثانيا: المقومات الأساسية لمن يتولى مهمة الرقابة المالية ومن اهم هذه المقومات :

- 1- الاستقلالية والحماية ولا بد ان يتوفر للقائمين بأعمال الرقابة الاستقلال الذي يبعدهم عن الضغوط والمؤثرات الخارجية و الضمانات الكافية لهم لضمان اداء عملهم الرقابي بنزاهة واخلاص
- 2- الخبرة والكفاءة : يجب ان يتمتع القائمون بأعمال الرقابة المالية بالخبرة والكفاءة الازميتين لأداء أعمالهم الرقابية بصورة صحيحة وقد اهتمت قوانين بعض الدول وبعض الاعراف المعتادة في الرقابة المالية بتحديد معايير وشورط معينة

لمن يتولى مهمة الرقابة المالية في مختلف فروعها ومجالاتها ومن اهم هذه الشروط والمعايير :³³

أ- يتم اختيار الاعضاء الفنيين من ذوي الخبرة الطويلة لشغل الوظائف العليا وبشروط خاصة من ضمنها سن معين وقدر كاف من النزاهة وان يكونوا من كبار موظفي الحكومة وان تكون لهم اجراءات خاصة في التعيين

ب- يتم اختيار الفنيين في المستويات الوظيفية الدنيا من الخريجين في الجامعات والمعاهد ومن المتخصصين في المحاسبة والاقتصاد والارادة والقانون وذلك باختيار افضل الكوادر من الخريجين

ج- العناية المهنية الحريصة لا بد لمن يقوم بمهمة الرقابة ذل العناية المهنية التي يتم على الحرص القاطع في جميع مستويات الرقابة للوصول الى مكامن الاسراف والخلل في تنفيذ العمليات المالية فالمراقب لا بد ان يسخر امكانياته كافة ليحصل على اكبر قدر ممكن من الادلة والبراهين التي تدين مرتكبي المخالفات وذلك من خلال الفحص والتمحيص والتدقيق المشدي والاستفسارات .

³³ لطفى فاروق الاسي ، مرجع سابق ، ص 46-47

حاولنا من خلال هذا الفصل التعرف على مفهوم الرقابة المالية العامة حيث انها تتمثل في التأكد من سلامة تنفيذ الموازنة حسب ما اقرته السلطة التشريعية لذلك فهي مجموعة من الإجراءات التي توضع للتأكد من مطابقة التنفيذ الفعلي للخطط الموضوعية ودراسة اسباب الانجراف في التنفيذ حتى يمكن علاج نواحي الضعف . كما رايانا ان الرقابة تهدف الى التحقق من التزام المنقذين بالقوانين والتنظيمات وامثالهم لقواعد التسيير السليم ومحافظهم على الاموال الموضوعية تحت تصرفهم كما انها تقوم على احكام تشريعية تتمثل في مجموعة من القوانين والمراسيم والاورام التي تنظم عمل الاجهزة الرقابية

الفصل الثاني

الرقابة المالية والهيئات المكلفة بها

إن التطور الذي تشهده الحياة اليوم ودخول عصر العولمة وتشابك المصالح خاصة على مستوى الدولة هذا ما دفع بالحكومات والمنظمات الى وضع انظمة وآليات رقابية تحكم وتنظم نشاط ادارتها خاصة في القطاع الحكومي الذي يعاني من مشاكل عديدة والحد من سوء استعمال الموارد و حمايتها من الضياع والاختلاس عن طريق إصدار تعليمات تحدد الإجراءات اللازمة للحفاظ على موجوداتها ودقة بياناتها واكتشاف اي اخطاء تجاوزات في وقت مبكر لاتخاذ الاجراءات اللازمة لتصحيحه .

وفي الجزائر فالنشاط الحكومي لم يقف عند اصدار التعليمات فقط بل وضع ايضا تنظيما رقابيا محكما يقوم على اعوان واجهزة وهيئات رقابية وقد قام بتنظيمها في قالبها من الاحكام التشريعية والتنظيمية فمنها من يتبع السلطة التنفيذية اي رقابة الحكومة على نفسها ومنها ما ياتي من السلطة التشريعية وهي الرقابة التي يقوم بها المواطنون على الحكومة ممثلون في نخبة سياسة ومنها من يتمتع بالاستقلالي وبصلاحيات قضائية في مجال الرقابة على المالية العامة وحنى ندرس هذه النقاط نقسم هذا الفصل الى مبحثين :

المبحث الأول:الهيئات المكلفة بالرقابة .

المبحث الثاني : الرقابة المالية ومدى التحكم في النفقات العمومية .

المبحث الأول : الهيئات المكلفة بالرقابة المالية

سنتناول في هذا المبحث مختلف الهيئات للرقابة على النفقات العمومية التي لها دور فعال على مراقبة وحسن تسيير النفقات العمومية .
وهذه الهيئات تكون المراقب المالي الذي يكون لها دور على الرقابة السابقة وكذلك المحاسب العمومي الذي يأتي في الرقابة المرافقة ومن ثم الرقابة البعدية فيها المفتشية العامة ومجلس المحاسبة وسندرس كل منهم في المطالب التالية :

المطلب الاول : الرقابة المالية (القبلية)

هي صورة موافقة من أجهزة الرقابة على القرارات المتعلقة بالتصرف في الاموال وبطبيعة الحال عمليات المراجعة والرقابة هنا تتم على جانب النفقات فقط فلا يتصور ان تتم الرقابة المسبقة على تحصيل الايرادات ولكن تعني الموافقة مسبقا على تقدير الايرادات وتوزيعها على بنود المصروفات وقد تمتد الى اكثر من ذلك فتمثل فحص المستندات والتأكد من سلامتها وهي رقابة مانعة لوقوع الاخطاء والمخالفات المالية في اكثر الاحيان بالإضافة الى ما تقدم ذكره فإنه في الحالات التي تتم فيها عمليات الرقابة عن طريق جهة خارجية مستقلة عن السلطة التنفيذية قد يؤدي الى شل الجهة التي تمارس الرقابة الكثير من اختصاصات السلطة التنفيذية وظهور نوع من المركزية الادارية تقود الى تعقيد الاجراءات وتزايد الخلافات بين الهيئات التي تتبعها هذه الوحدات وجهة الرقابة .

المراقب المالي

أولا : نشأة نظام المراقب المالي

ظهر نظام المراقب المالي في فرنسا بموجب القانون الصادر في سنة 1990 ويرجع السبب في إنشائه الى رفض البرلمان التصويت على الميزانيات التكميلية التي كانت تطلبها الحكومة نظرا لتجاوزها السقف المالي المحدد لها في

الاعتمادات المالية المدرجة في الميزانية العامة او لارتكابها اخطاء مالية تنعكس سلبا على الخزينة العمومية³⁴.

الامر الذي أجبر الحكومة على انشاء جهاز مالي ليكون بمثابة رقابة قبلية عرف بالمراقب المالي .

ثانيا : تعريف المراقب المالي :

هو شخص تابع لوزارة المالية ويتم تعيينه بمقتضى قرار وزاري يمضيه الوزير المكلف بالمالية ويكون مقره الوزارة المعين بها او على مستوى الولاية ويعمل بمساعدة مساعدين له يعينون بموجب قرار وزاري ورقابة المراقب المالي هي رقابة شرعية وليست مراقبة ملائمة اذ انها تقوم على شرعية النفق.³⁵

- ويمكن ان نميز بين نوعان من المراقبين المالي والمراقب المالي المساعد وكل منهما يعين من بين الموظفين الذين يمارسون مهامهم في المديرية العامة للميزانية وكل حسب رتبته :

- المراقب المالي مسؤول عن تسيير المصالح تحت الرقابة .
- المراقب المالي المساعد مسؤول في حدود الاختصاصات التي يفوضها اليه المراقب المالي عن الاعمال التي يقوم بها وعن التأثيرات التي يسلمها .

ثالثا : مهام المراقب المالي

تتمثل المهمة الرئيسية للمراقب المالي في مراقبة مشروعية عمليات تنفيذ النفقات العمومية ومطابقتها للأنظمة والقوانين المعمول بها اضافة الى الاشراف على متابعة الوضعية المالية للمؤسسات المكلفة بمراقبتها .

³⁴ اوكيل محمد امين ، محاضرات في قانون الميزانية العامة ، كلية الحقوق والعلوم الانسانية ، قسم التعليم التقاعدي ، جامعة عبد الرحمان ميرة بجاية ، سنة 2014-2015.

³⁵ المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11-381 المؤرخ في 21 نوفمبر 2011 المتعلق بمصالح المراقبة المالية .

وتطبقها للمادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14-11-1992 والمتعلق بإجراءات الالتزام يتحقق المراقب المالي من :³⁶

- صفة الأمر بالصرف .
 - مشروعية النفقة العمومية ومطابقتها بالقوانين والانظمة المعمول بها.
 - توفر الاعتمادات او المناصب المالية .
 - التخصص القانوني للنفقة .
 - مطابقة مبلغ الالتزام للعناصر المبينة في الوثيقة المرفقة .
- وجود التأشيرات او الآراء المسبقة التي سلمتها السلطة الادارية المؤهلة لهذا الغرض ، عند ما تكون مثل هذه التأشيرات قد نص عليها التنظيم الجاري به العمل .
- بعد إبقاء هذه الشروط في اجل اقصاه عشرة ايام يمدد الى عشرة ايام اخرى في الحالات الاستثنائية وهذا بالنسبة للملفات المعقدة والتي تتطلب فحصا وتدقيقا معمقين يقوم المراقب المالي بوضع التأشيرة عن طريق وضع ختم وترقيم وتاريخ التأشيرة ،وفقا لترتيب تسلسلي خلال السنة المالية.
- بالإضافة الى هذه المهام يطلع المراقب المالي بمهام ادارية اخرى حيث يغير هذا الاخير المستشار المالي الأمر بالصرف .

رابعا : صلاحية المراقب المالي

الصلاحية الأساسية للمراقبين الماليين هي الرقابة القبلية على فحص بطاقة الالتزام وسندات الاثبات المرفقة لها والمقدمة لهم من طرف الامرين بالصرف حيث يتم التحقق من صفة الامر بالصرف او مفوضه القانوني عند الاقتضاء ومطابقة النفقة

³⁶ المادة 9 من المرسوم التنفيذي رقم 414/92 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 المتعلق بإجراءات الالتزام .

للقوانين والانظمة السارية المفعول والصحة القانونية لحسم النفقة والصحة المادية لمبلغ الالتزام ووجود التأشيرات أو الآراء الاستشارية المسبقة لمختلف السلطات والهيئات المختصة إذ كانت مفروضة قانونا .³⁷

وجراء هذه التدقيقات يتلخص في منح التأشيرة المراقبة المالية وذلك بوضعها على بطاقة الالتزام وسندات الاثبات عند الاقتضاء اذا كان الالتزام مستوفيا للشروط المذكورة اعلاه او رفض تلك التأشيرة اذ كان الالتزام معيناً وهذا الرفض قد يكون مؤقت او نهائي :

أ- حالة الرفض المؤقت

في حالة مخالفة قابلة للتصحيح او انعدام سندات الاثبات الضرورية او عدم كفايتها او اغفال بيانات جوهرية على طاقة الالتزام او الوثائق الملحقة لها ، فإن الرفض يكون مؤقت إذ تمكن للأمر بالصرف في هذه الحالة تدارك النقائص المسجلة على اقتراح الالتزام بعد تكفية الاشعار بالرفض المؤقت من طرف المراقب المالي فيحصل بذلك على التأشيرة .

فانه قد يأجل منح التأشيرة الى حين تصحيح الاخطاء واستكمال البيانات والوثائق اللازمة للملف ذلك بمنح رفض مؤقت.³⁸

ب- حالة الرفض النهائي:

يكون ذلك بسبب عدم مطابقة اقتراح الالتزام للقوانين والانظمة السارية المفعول ، أو عدم توفر الاعتمادات او لمناصب المالية أو عدم احترام الامر بالصدق لملاحظات المراقب المالي الواردة في الاشعار بالرفض المؤقت ويتلقى اشعار بالرفض النهائي.

³⁷ المادة ومن المرسوم 92-414 مرجع سابق .

³⁸ - المادة 11 من المرسوم التنفيذي 92-414، مرجع سابق.

ومع ذلك تبقى للأمر بالصرف امكانية استعمال الاجراء الاستثنائي المتمثل في مطالبة المراقب المالي بصرف النظر عن الرفض النهائي للتأشيرة ، يقرر معل وتحت مسؤولية واجراء المصرف النظر لم يقرر لصالح الامرين بالصرف لتمكينهم من التملص من المراقبة القبلية وانما هو بمثابة صمام أمان يسمح لهم بمواجهة حالات الرفض التعسفي أو غير المؤسس للتأشيرات من قبل المراقبين الماليين.

ج- التغاضي

ففي حالة الرفض النهائي للالتزام بالنفقات يمكن للأمر بالصرف أن يتغاضى عن ذلك وتحت مسؤولية ويعلم به الوزير المكلف بالميزانية ويرسل هذا الملة الذي يكون موضوع التغاضي فورا الى الوزير المعني أو الوالي أو رئيس المجلس الشعبي البلدي المعنى حسب الحالة ويرسل الالتزام مرفقا بمقرر التغاضي الى المراقب المالي قصد وضع تأشيرة الاخذ بالحسبان ،مع الاشارة الى رقم التغاضي وتاريخه ويرسل المراقب المالي بدوره نسخة من ملف الالتزام موضوع التغاضي الى الوزير المكلف بالميزانية قصد الاعلام ويقوم الوزير³⁹ بدوره ، وفي جميع الحالات بإرسال نسخة الى المؤسسات المتخصصة في الرقابة⁴⁰.

لا يجوز حصول التغاضي في حالة الرفض النهائي وفق ما يلي :

- صفة الامر بالصرف.
- عدم توفر الاعتمادات أو انعدامها.
- انعدام التأشيرات أو الآراء المسبقة المنصوص عليها في التنظيم المعمول به.
- انعدام الوثائق الثبوتية التي تتعلق بالالتزام .

³⁹ - المادة 12من المرسوم التنفيذي 414/92 مرجع سابق .

⁴⁰ - المادة 18 مرجع نفسه.

- التخصص غير القانوني للالتزام بهدف اخفاء إما تجاوزا للاعتماد وإما تعديلا لها أو تجاوزا لمساعدات مالية في الميزانية.

خامسا : مسؤولية المراقب المالي

يعتبر المراقب المالي مسؤول شخصيا أمام هيئات المراقبة ووزارة المالية على جميع المخالفات الصريحة للقوانين والانظمة المعمول بها في مجال صرف النفقات العمومية ، اذ يعتبر هذا الاخير مسؤول عن التأشيرات غير القانونية أمام الغرفة التأديبية للميزانية والمالية التابعة لمجلس المحاسبة المؤهلة قانونا لتحقيق نشاط المراقب المالي وفي حالة التحقيق من وجود مطالعة صريحة لقواعد الميزانية المالية تخصص الغرفة التأديبية بفرض عقوبات حالية على المراقب المالي المعني بالأمر وفق للبند رقم 07 من المادة 88 من الامر 20/95 المؤرخ في 17 جويلية المتعلق بمجلس المحاسبة.⁴¹

المطلب الثالث : الرقابة المرافقة على النفقات العمومية

المحاسبة العمومي

1- تعريفه:

هو كل موظف أو عون له الصفة القانونية لممارسة باسم الدولة أو الجماعات المحلية والهيئات العمومية لعمليات الايرادات والنفقات وحياسة وتداول الاموال والقيم العمومية.

أما المشرع الجزائري فانه يعرف المحاسب العمومي عن طريق تعداد المهام المنوطة به ، وذلك حسب المادة 33 من القانون رقم 90 - 21 المتعلق بالمحاسبة

41 - المادة 88 من الامر 20/95 المؤرخ في 17 جويلية ، المتعلق بمجلس المحاسبة 1995.

العمومية حيث يعد محاسبا عموميا في مفهوم هذه الاحكام كل شخص يعين قانونيا للقيام بالعمليات التالية:⁴²

- تحصيل الايرادات ودفع النفقات .
- ضمان حراسة الاموال او السندات والقيم او الاشياء أو المواد المكلف بها وحفظها.
- تداول الاموال والسندات والقيم والعائدات والموارد العمومية .
- حركة حسابات الموجودات.

2- أصناف المحاسبين العموميين:

المحاسب العمومي معينا كان أو معتمدا من قبل الوزير المكلف بالمالية يكون أما محاسبا رئيسيا أو ثانويا.

أ- المحاسب العمومي الرئيسي : هو الشخص المكلف بمراقبة وتنفيذ جميع العمليات المالية التي تجرى في الجهة الادارية التي يتواجد على مستواها ويتصرف بصفته محاسبا مخصصا ، بحيث يقيد بصفة نهائية في كتاباته الحسابية كل العمليات المأمور بدفعها من صندوقه التي يحاسب عنها أمام مجلس المحاسبة.

وحسب ما ورد في المادة 10 من أحكام المرسوم التنفيذي رقم 91-313 فالمحاسبون العموميون هم المكلفون بتنفيذ العمليات المالية التي تجرى في اطار المادة 26 من قانون رقم 90-21 .

ويتصف بصفة المحاسب العمومي الرئيسي التابع للدولة كل من :

- عون المحاسب المركزي.

⁴² - المادة 33 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 24 محرم 1411 الموافق لـ 15 اوت 1990 يتعلق بالمحاسبة العمومية.

- أمين الخزينة المركزي.
 - أمين الخزينة في الولاية.
 - العون المحاسب بالنسبة لميزانيات ملحقة.
- ب-المحاسب العمومي الثانوي : هو ذلك الشخص الذي يتولى القيام الرقابة وتنفيذ العمليات المالية في وحدة من وحدات الجهة الإدارية التي يشرف عليها كليا محاسبا رئيسيا ،ويتصرف بصفته محاسب عموميا مساعد عند قيامه بتلك العمليات المالية لحساب المحاسب العمومي الرئيسي.
- يتصف بصفة المحاسب العمومي الثانوي كل من:
- أمين الخزينة في البلدية.
 - أمناء خزائن القطاعات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية.
 - قابض الضرائب.
 - قابض أملاك الدولة.
 - قابض الجمارك.
 - محافظوا الرهون.
- فالمحاسب العمومي كيفما كانت طريقة تأهليه والصنف الذي ينتمي اليه فهو يلتزم بالتزامات خاصة و يتحمل مسؤولية المهام الملقاة على عاتقه.

3- المجالات الرقابية للمحاسب العمومي

إن مجالات رقابة المحاسب العمومي متعددة ، وهي رقابة موائية للرقابة التي يمارسها المراقب المالي على الآخر بالصرف، وتتمثل مجالات رقابة المحاسب العمومي وفق نص المادة 36 من قانون 90-21 في مايلي:⁴³

- مدى مطابقة عملية الأمر بالدفع للقوانين ، التنظيمات الجاري بها العمل.
- التأكد من صفة الأمر بالصرف او المفوض له، لذا كان من اللازم أن يرسل كل أمر بالصرف قرار تعيينه وعينه عن إمضائه للمحاسب العمومي حتى يتسنى له مطابقتها مع الامضاء الموجود على الأمر بالدفع ، وهذا ما جاء في القرار الصادر عن وزير الاقتصاد المؤرخ في 06 جانفي 1991 المبين لكيفية اعتماد الأمرين بالصرف لدى المحاسبين العموميين.
- يراقب شرعية عمليات تصفية النفقات ، والتي هي من المراحل الادارية التي يختص بها الأمر بالصرف.
- الطابع الاجرائي للدفع : أي أن يبرئ الأمر بالدفع الهيئة الادارية من المدير القائم عليها نحو الدائن المستحق لمبلغ النفقة.
- الالتزام بإعداد التسيير بعد قفل السنة المالية في 31 ديسمبر خلافا للحساب الاعتمادات المسجلة في الميزانية ومقدار المبالغ الصفقة ثم يرسله الى وزير المالية اي سلطة الوصاية وكذلك الى مجلس المحاسبة في الآجال المحددة قانونا ، وهذا ما أكدته المادة 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة حيث تنص على أنه « يتعين على كل محاسب عمومي ان يودع حسابه عن التسيير لدى كتابة ضبط مجلس ، وهذا في أ جل اقصاه 30 جوان من السنة الموائية للميزانية المقفلة في

⁴³ - المادة 36 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 24 محرم 1411 الموافق لـ 15 اوت 1990 يتعلق بالمحاسبة العمومية.

حين يتم تمديد الاجل الى الفاتح من سبتمبر فيما يخص حسابات تسيير العون المركزي في الخزينة والعون الجامع في وزارة البريد والمواصلات .»

المطلب الثالث : الرقابة المالية البعدية على النفقات العمومية

تمارس الرقابة اللاحقة بعد تنفيذ ميزانية الدولة من اجل كشف الاخطاء التي يتعذر ظهورها في حالة مراجعتها بانفراد وتقوم بهذا النوع من الرقابة أجهزة متخصصة بذلك ، وقد أخذ المشرع بهذا المبدأ حيث أنشأ المفتشية العامة للمالية كجهاز رقابي دائم ومجلس المحاسبة كهيئة وطنية مستقلة للرقابة بعد التنفيذ ، والمجالس الشعبية من خلال الرقابة على المستوى المركزي و اللامركزي .

الفرع الاول: المفتشية العامة

أولاً: انشاء و تنظيم المفتشية العامة للمالية

نشأت المفتشية العامة للمالية بسبب الزيادة الكبيرة للنفقات العمومية نتيجة للتطور المتواصل لنشاطات الدولة، ففي سنة 1980 أنشأت هذه المؤسسة الرقابية في الجزائر بموجب المرسوم رقم 53-80 المؤرخ في 01 مارس 1980 المتضمن احداث مفتشية عامة للمالية⁴⁴ ، و التي تنص في المادة الاولى على أنه: « تحدث هيئة للمراقبة توضع تحت السلطة المباشرة لوزير المالية تسمى بالمفتشية العامة ، و تهدف المفتشية العامة الى تدعيم الجهاز الرقابي و ما فيها من النفقات العامة دون ادماج مصالحها مع الاجهزة لإكمال تقنيات الرقابة بالرقابات الاخرى.»

ثانياً: التنظيم المركزي للمفتشية العامة للمالية

44 - المرسوم التنفيذي رقم 53-80 المؤرخ في 01 مارس 1980، الجريدة الرسمية رقم 10، المبرخة في 04 مارس 1980، المتضمن احداث مفتشية عامة للمالية.

يخضع تنظيم الهياكل المركزية للمفتشية العامة للمالية لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 08-273⁴⁵، و تعمل كلها تحت سلطة الرئيس المعين وفقا للمادة 02 من المرسوم و يسهر على حسن سير الهياكل المركزية و الجهوية و يتضمن ادارة و تسيير المستخدمين و الوسائل بالمفتشية

1- هياكل عملية الرقابة و التدقيق و التقييم:⁴⁶

توكل مهام الرقابة و التدقيق و التقييم و الخبرة المنوطة للمفتشية العامة للمالية بمراقبين عاميين للمالية موضوعين تحت السلطة الرئيس المفتشية و عددهم أربعة (04) و يمارسون اختصاصا على عدة قطاعات.

2- الوحدات العلمية:

يديرها مدير البعثات و مكافين بالتفتيش .

أ- مديرو البعثات:

يتمثل عددهم في 20عشرين مديرا و يعملون تحت اشراف المراقبين العاميين للمالية .

ب- المكفون بالتفتيش:

يدير فرق الرقابة مكفون بالتفتيش محدد عددهم 30بثلاثين و يمارسون مهامهم تحت ادارة مديري البعثات الموكلة لهم عمليات الرقابة⁴⁷ .

ج- هياكل الدراسات و التقييس:

وهي تتمثل في ثلاث مديريات تظم رؤساء و مديريات وهي كالتالي:

- مديرية البرامج و التحليل و التلخيص.

- مديرية المناهج و التقييس و الاعلام الالي.

⁴⁵ - المرسوم التنفيذي رقم 08-273، المؤرخ في 6 رمضان 1429 الموافق ل 06 سبتمبر 2008، المتضمن الهياكل المركزية للمفتشية العامة .

⁴⁶ - المادة 04 من المرسوم 08-273 ، المرجع نفسه.

⁴⁷ - المادة ،12 من الرسوم رقم 273/08 مرجع سابق .

- مديرية الوسائل.

ثالثا: أهداف و مجال تطبيق التدخلات المفتشية العامة:

تنصب الرقابة المفتشية العامة للمالية على التسيير المالي والمحاسبي لمصالح الدولة و الجماعات الاقليمية و الهيئات والاجهزة و المؤسسات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية كما تمارس الرقابة على ما يلي:⁴⁸

-المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري.

-المستثمرات الفلاحية العمومية.

-هيئات الضمان الاجتماعي على اختلاف انظمتها الاجتماعية.

كما يمكن ان تكلف اضافة الى المهام السابقة ب :

- تقوم بالدراسات و التحاليل المالية و الاقتصادية لتقديم فعالية التسيير .

-تقوم بدراسات مقارنة لأصناف التسيير على الصعيد الداخلي و الخارجي و تواكب تطور الزمان و المكان.

و يحق لهذه الهيئة ان تراقب دوريا الإدارات و الهيئات الموضوعة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، و تراجع او تدقق كذلك عمل مصالح الرقابة التابعة لها و فعاليتها.⁴⁹

رابعا: اجراءات تدخل المفتشية العامة للمالية في المجال الرقابي

و تشمل هذه الاجراءات :

1-البرنامج السنوي لتدخل المفتشية العامة للمالية

ما هو معمول به هو انه خلال الشهرين الاولين من كل سنة تحدد عمليات الرقابة المفتشية العامة للمالية في برنامج سنوي يتم تحديد هذا البرنامج حسب الاحداث المحددة و تبعا لطلبات أعضاء الحكومة أو الهيئات و المؤسسات المؤهلة ، غير

48 - المادة 02، مرجع نفسه.

49 - المادة 06، من المرسوم رقم 273/08 مرجع سابق .

أنه يمكن القيام بعمليات الرقابة خارج البرنامج بطلب من السلطات ،أو اذا تعلق الأمر بقضايا مستعجلة أو تسخيرة من القضاء و يتضمن هذا البرنامج مختلف المديرية الجهوية ،و هذا حسب المناطق و حجم النشاط أما تاريخ القيام بالمهمة فيتولى كل من مدير بعثة تحديده مع الاخذ بعين الاعتبار سلم الأولويات⁵⁰.

2- التحضير للمهمة التفتيشية:

تخضع مرحلة التفتيش لإشراف مكلفين بهذه المهمة ، وهي تشمل الانطلاق في الاعمال التمهيديّة المتمثلة في التعريف على الهيئة التي تخضع للرقابة ،ذلك على أساس النصوص التأسيسية و مختلف التعديلات التي لحقت به بالإضافة الى الأرشيف الذي تملكه المفتشية العامة للمالية أو أي هيئة رقابة أخرى حول هذه الادارة الخاضعة للرقابة، كما يمكن اللجوء خلال هذه المرحلة الى الهيئات الخارجية لجلب أكبر قدر ممكن المعلومات حول نشاط الهيئة و معاملاتها المالية⁵¹. وبعد هذا يتم الاتصال بالهيئة أو المصلحة التي ستخضع للرقابة من أجل القيام بالمهمة الاستطلاعية التي يمكن أن تكون فجائية ولا ينبغي ان تتجاوز اسبوع من خلال الحديث مع المسؤولين ، ويتم وضع اهداف دقيقة لتدخل وتحدد رزنامة العمل التي يفترض اتباعها .

3- تنفيذ المهمة التفتيشية

يتم انجاز عمليات الرقابة من خلال الفحص والمراجعة على الوثائق في عين المكان وهذا من الناحيتين الشكلية والمضمون .
أ- الناحية الشكلية : وهذا بتأكد من وجود الوثائق المالية والمحاسبية للميزانية وسجلات الجرد ومدى مطابقتها للأنظمة المعمول بها.

50 - المادة 13 مرجع نفسه.

51 - المادة 13 من المرسوم التنفيذي رقم 08-273، مرجع سابق.

ب- المضمون : حيث يقوم المفتشون بفحص الصندوق ومراقبة الاموال والقيم ومقارنتها مع العمليات المسجلة ومعاينة الوثائق الثبوتية مثل الفواتير ...، حيث يتم تحضير محضر يتضمن كل الملاحظات المسجلة ويقوم بإمضائه كل من المفتشين والمحاسب العمومي .

اما اذا تأكد المفتشون من وجود اختلاسات او مخالفات خطيرة تمس بالسير المادي للهيئة الخاضعة للرقابة ، ويمكن ان يتضمن ايضا كل اقتراح كفيل بتحسين⁵² الاحكام التشريعية التي تحكمها المادة 21 من المرسوم يبلغ مسير الهيئة وكذا وصايته بالتقرير الاساسي ، ويجب على مسيري المصالح في هذه الحالة ان يجيبوا لزوما في اجل اقصاه شهرين على الملاحظات التي تحتويها هذه التقارير وان يعمل بالتدابير المتخذة حيال ذلك وهذا في اطار التمكين من تنفيذ ما يسمى بالإجراء التناقضي.

إضافة الى التقارير التي يتم تحريرها بعد نهاية كل عملية تعد المفتشية المالية تقريرا سنويا يتضمن حصيلة أعمالها ويقدم الى الوزير المكلف بالمالية خلال الثلاثي الاول من السنة الموالية للسنة التي أعد بخصوصها حسب المادة 26 من المرسوم رقم 08-272.

الفرع الثاني : مجلس المحاسبة

حسب المادة 2 من القانون رقم 20-95 المؤرخ في 17 جويلية 1995 والمتعلق بمجلس المحاسبة : « يعتبر مجلس المحاسبة المؤسسة العليا للرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية ، وبهذه الصفة يدقق في شروط استعمال الهيئات للموارد والوسائل المادية و الأموال العامة التي تدخل في نطاق

اختصاصها ، وقيم تسييرها و يتأكد من مطابقة عمليات هذه الهيئات المالية و المحاسبية للقوانين و التنظيمات المعمول بها »⁵³

اولا : تطور النظام القانوني لمجلس المحاسبة

لقد استحدث مجلس المحاسبة بموجب نص المادة 190 من دستور 1974 حيث تنص هذه المادة على أنه " يؤسس مجلس محاسبة مكلف بالرقابة اللاحقة بجميع النفقات العمومية للدولة والحزب والمجموعات المحلية والجهوية والمؤسسات الاشتراكية بجميع انواعها ويرفع مجلس المحاسبة تقريرا سنويا الى السيد رئيس الجمهورية.

ليأتي بعدها مباشرة نص قانون رقم 80-01 بنصه في المادة 01 " يؤسس مجلس محاسبة مكلف بمراقبة مالية الدولة والاحزاب"⁵⁴

والمؤسسات المنتخبة والمجموعات المحلية والمؤسسات الاشتراكية بجميع أنواعها ثم جاء دستور 1989 وفي نص المادة 160 منه يقول : « يؤسس مجلس محاسبة يكلف بالرقابة البعدية ليأتي بعد سنة من صدور دستور 1989 لأموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية»

نص قانون رقم 32-90 ليحذف الصفة القضائية عن مجلس المحاسبة وذلك في نص المادة 01 منه « مجلس المحاسبة هيئة وطنية مستقلة للرقابة المالية اللاحقة يعمل بتفويض من الدولة طبقا لأحكام . »⁵⁵

ثانيا : الأطر الرقابية لمجلس المحاسبة:

لمجلس المحاسبة 04 أطر أو طرق لممارسة عمله الرقابي وهي :

1- حق الاطلاع وسلطة التحري.

⁵³ - المادة 02 من القانون 20-95 المتعلق بمجلس المحاسبة ، مرجع سابق.

⁵⁴ - بن داود ابراهيم ، الرقابة المالية على النفقات العامة ، دار الكتاب الحديث ، القاهرة 2009 ، ص152.

⁵⁵ -- بن داود ابراهيم ، مرجع سابق ، ص152.

2- رقابة نوعية التسيير.

3- رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية المالية.

4- مراجعة حسابات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين.

ثالثا : مجالات اختصاص مجلس المحاسبة

يختص مجلس المحاسبة برقابة مجموعة من المصالح والهيئات هي :

- مصالح الدولة و الجماعات المحلية والمؤسسات و المرافق و الهيئات العمومية باختلاف أنواعها والتي تسري عليها المحاسبة العامة.
- المرافق العامة ذات الطابع الصناعي والتجاري والمؤسسات والهيئات العمومية مهما كانت وضعيتها القانونية على أن يكون للدولة فيها قسط من رأس المال.

والهيئات التي تسيير النظم الاجبارية للتأمين والحماية الاجتماعيين.

- مراقبة استعمال الموارد التي تجمعها الهيئات التي تلجأ الى التبرعات العمومية من أجل دعم القضايا الانسانية والاجتماعية والعلمية.....الخ.

المبحث الثاني : الرقابة المالية ومدى التحكم في النفقات العمومية

سنتعرض في هذا المبحث الى الرقابة المالية على مستوى الجمعيات والمؤسسات العمومية وتكاليف الرقابة على المال العام وكذلك الى امكانية تطبيق قواعد الرقابة الخاصة على الاموال العمومية وذلك من خلال المطالب التالية.

المطلب الاول : الرقابة على الجمعيات والمؤسسات

تخضع الجمعيات و الهيئات العمومية إلى الرقابة التي يمارسها المنخرطين فيها و هذا عن طريق تعيين محافظ الحسابات يتولى التحقيق من مدى مطابقة و حقيقة الحسابات مع الوثائق و البيانات.

و في كلتا الحالتين تتركز الرقابة على الميدان المالي مقارنة مع نوعية التسيير ،لكن في الوقت الحالي و مع تطور المجتمع المدني أصبحت الأموال التي تسيير من طرف الجماهير بالإضافة إلى تلك فان الجماعات العمومية لم تقتصر على دور الممول أو المساعد المالي لهذه الجمعيات و إنما تسعى الأموال و الموجهة إلى الجمعيات .

فهذا الاهتمام يعبر عن الإدارة المؤكدة للتسيير الامثل للمال العام .⁵⁶

اولا- موارد الجمعيات:

تتكون الجمعيات من:

- اشتراكات الأعضاء.

- العائدات المرتبطة بأنشطتها .

- الإعانات التي تقدمها الدولة أو الولاية أو البلدية ذلك لتحقيق الأهداف المنتظرة

وهنا نميز بين نوعين من الموارد:

1- الموارد الداخلية:

وتتمثل في اشتراكات الأعضاء حيث أن تحصيل الاشتراكات يبقى المصدر المالي الأهم في تمويل الجمعيات و يبقى تحديد المبلغ الإجمالي من طرف الجمعية العامة بكل حرية.

□ ويشترط في المداخل أن تكون مستعملة بشكل دقيق في تحقيق الأهداف المسطرة من قبل القوانين الأساسية التي تحكم الجمعيات و تكون هذه المداخل ناتجة عن بيع سلع كالمجلات و الوثائق ، كما قد تكون ناتجة مثلا عن حقوق المداخل في مقر الجمعية أو مكان ممارستها للأنشطة.⁵⁷

2- الموارد الخارجية:

تتمثل الإعانات الممنوحة من قبل الدولة و الجماعات المحلية .

ثانيا- الرقابة المالية:

من الرقابة الإدارية إلى الرقابة المالية تعتبر الإدارة في موقع غياب معايير واضحة و دقيقة فيما يخص منح الإعانات لكن الجمعية تستفيد دائما من الفراغ القانوني أيضا لأنه لا يوجد ما يمنع تراكم الإعانات من الدولة و الجمعيات المحلية و كذا المؤسسات العمومية مطالبة بتقديم المعلومات الضرورية فيما يخص الوضعية المالية، غير أنه نلاحظ عدم وجود رقابة صارمة و متابعة دائمة من طرف الإدارة على الجمعيات خاصة الرقابة المالية .

فالدولة تشارك بإعانات و هبات و هدايا و لكن استعمال الموارد العمومية في هذا المجال يجب أن يكون في إطار منظم واضح مسار التمويل وذلك بعدم التركيز على ميزانية لوزارة دون الأخرى أو ميزانية الجماعات المحلية و لذا فمهما كان

57 - أوكيل محمد أمين ، مرجع سابق ، ص 31.

نوع الممول العمومي (الدولة أو البلدية) يمكنه وضع نظام خارجي لرقابة التسيير للجمعية و هذا باستعمال وسيلتين للرقابة:

1- عن طريق لوحة القيادة للتسيير: والذي يهدف إلى وضع نظام من اجل ممارسة رقابة خارجية على الجمعيات من طرف الممولين العموميين و ليس كأداة للرقابة الداخلية كما هو معمول به داخل المؤسسات الاقتصادية. و لذا فيمكن تعريف جدول المعطيات للتسيير بأنه نظام إعلام يسمح بالتعرف دوريا عن المعلومات الضرورية من اجل:

-الحصول على فكرة عن الفعالية المالية و النشاطات التي تقوم بها الجمعية.
-يعد كقاعدة لتقييم تدخلات الممولين العموميين مع الهيئات الممولة.
-يساعد في اتخاذ القرارات خلال مرحلة المفاوضات التعاقدية مع الممولين العموميين من اجل الحصول على الإعانات العمومية.

2- الرقابة الخارجية عن طريق نظام مالي تعاقدي:

و ذلك عن طريق إدخال نظام محاسبة جديد و متابعة الإعانات العمومية عبر الوثائق المالية لكن الرقابة على الجمعيات ليس لها هدف مالي فقط و إنما تهدف أيضا إلى تسيير عقلاني⁵⁸ للجمعية و لذا يجب إدخال تعديلات جديدة من اجل تحويل العلاقة جمعية الممول العمومي.) لكون الجمعية في العلاقة الأولى تسعى إلى وضع الوسائل اللازمة لتحقيق الأهداف التعاقدية أما بالنسبة للثانية فان على الجمعية واجب تحقيق النتائج باعتبارها كمورد الممول العمومي أي هناك تحول في قياس فعالية الوسائل إلى قياس فعالية النتائج فكل هذا لا يتحقق إلا بوضع اتفاق مسبق⁵⁹ أو عقد نموذجي الى الجمعيات الممولة في الغالب عن طريق أموال عمومية خلال مدة تعاقدية لخمس سنوات.

⁵⁸ - لظفي فاروق زلاسي ، مرجع سابق ،ص145.

⁵⁹ - مرجع نفسه ،ص147-148.

المطلب الثاني: تكاليف الرقابة على المال العام

إن الهدف الأساسي الذي تسعى إليه الدولة من خلال وضع لرقابة النفقات العمومية هو تحقيق التحكم في الإنفاق من جهة و حماية الأموال العمومية من التبذير و التلاعب من جهة أخرى. إلا انه لا ينحصر في توجيه النفقات و توزيعها على القطاعات بحسب الأولويات المسطرة فحسب, و إنما يتعداه إلى البحث عن الوسائل و الطرق التي تجعل من النفقة العمومية ذات مردودية أكثر, فان مردودية رقابة المحاسبة مثلا, على المؤسسات الإدارية العمومية ليست لها طبيعة مادية و بالتالي فهي غير قابلة للتعداد الرقمي, فقد تظهر بطبيعة اجتماعية, تترجم في " حماية الأموال العمومية ". لكن التساؤل الذي يطرح نفسه هنا هو الاساس الذي يعتمده القاضي المراقب في القول بأن نفقة ما ذات مردودية و التأكد من الاستعمال الأمثل و الرشيد لنفقة ما في إطار رقابة نوعية التسيير؟.

هل يظهر ذلك في التحسن الذي يطرأ على تسيير الإدارة من عضوية و تطور تمكينها من الاطلاع بمهامها الإدارية تجاه الموظفين على أكمل وجه؟⁶⁰ و هل تظهر مردودية نفقات التجهيز فيما وجهت إليه من أهداف و ما تحقق من مشاريع.

إن إجراء دورة رقابية ميدانية تكون نتيجتها الكشف عن نقص محاسبي مثلا, و من ثم فان إلزام المحاسب بإعادة تسوية ما هو إلا إجراء يعد من ضياع هذه الأموال. و هذا يعكس النفقات الخاصة التي يسهل حساب مردوديتها .

أما بالنسبة التكاليف التي تتطلبها الرقابة فيمكن تصور حجمها بالرغم من عدم وجود أساس حسابي لتحديدها بدقة , و هذا التصور يتضمن جمع مختلف

⁶⁰ - أوكيل محمد أمين ، مرجع سابق ، ص 81.

المصاريف التي تتدرج ضمن النشاط الرقابي كتكاليف التنقل, تكاليف التحرير و الطباعة, زيادة على مختلف النفقات الاعتبارية كالورق...الخ.

إن التحكم في النفقة لا يعني فقط المصالح و المؤسسات المراقبة, بل كذلك الأجهزة وذلك من خلال التخفيض من التكاليف و الأعباء التي تنجم عن دورات مراقبة, إذ أن ضخامة تكاليف الرقابة قد تفقدها بسبب وجودها, الذي هو أصلاً ترشيد الإنفاق العمومي, خاصة إذا كانت هذه الرقابة تفتقر الى نفسها .

المطلب الثالث: إمكانية تطبيق قواعد الرقابة الخاصة على الاموال العمومية.

بما إن التسيير يتطلب جدية وصرامة اكبر و هو ما يفرض وضع أنظمة داخلية للرقابة على كل المستويات في القطاع العمومي, و تستند هذه الرقابة على احترام القاعدة القانونية حيث أن خرق هذه القاعدة يكلف أموالا طائلة لكل من الهيئة و مسيريهها, غير أن رقابة احترام القاعدة القانونية غير كافية لوحدها بل و جب البحث عن تحقيق الغايات المبرمجة بأقل تكلفة⁶¹.

إن هذه الأهداف تتقارب مع أهداف المؤسسة الخاصة, التي بهدف الربح تطبق رقابة التسيير .

فرقابة التسيير هي علم هدفه التحكم في التسيير, فهي مرحلة تسمح لتنظيم معين بالحصول على معرفة أولية حوله تضمن له الصحة و الديمومة. تتمثل الرقابة قبل النشاط في تحديد الوسائل الضرورية للوصول الى الأهداف , أما بعد النشاط تتمثل في قياس النتائج . و التي من خلالها ستمكن من تحسين أدواتها التقديرية. فالعلاقة بين الوسائل, الأهداف و النتائج هي قاعدة رقابة التسيير.

إن هذه المقاربة لا تتماشى و أهداف المؤسسة الخاصة التي تعتمد على رقابة التسيير غير أن تحويل وسائل رقابة التسيير من المؤسسات الخاصة إلى التنظيمات العمومية لا يمكن مبدئياً تكييفها نظراً لخصوصية هذه التنظيمات.

الفرع الاول : الاختلافات الموجودة بين القطاع العمومي و القطاع الخاص:

يظهر هذا الاختلاف بصفة عامة على مستوى :

⁶¹)Michel charpentier, Philippe grondgen, sectes public et contrôle de gestion pratiques, enjeux et limites éditions d'organisation paris p 21-22-23. -

- غاية كل منهما.
- طبيعة علاقتهما بالمحيط.
- نظام اتخاذ قراراتهما.

أولاً : الغايات:⁶²

أهداف المؤسسة الخاصة تتمثل في الوصول إلى غاية واضحة أما أهداف الموفق العام فهي تحقيق توازن الموازنة، فهي المؤسسة تتغلب الأهداف الداخلية بينما أهداف التنظيمات العمومية هي خارجية بالدرجة الأولى و خاصة في الهيئات المركزية ، فإن أهداف المؤسسة الخاصة واضحة و يمكن قياسها ، وهذا غير ممكن في القطاع العمومي. بالإضافة إلى ذلك فإن التنظيمات العمومية لها وظيفة اجتماعية تتجاوز بصفة واسعة توفير الخدمة.

و بالرغم هذه الصعوبات في تقييم النتائج فإنه بإمكان رقابة التسيير الكشف عن الأخطاء المرتكبة في المؤسسة العمومية و بالتالي المساهمة في تصحيحها.

ثانياً: طبيعة العلاقة بين المؤسسات العمومية ومعطياتها:

إن الخدمات المقدمة توجه لجمهور متنوع لان الموارد المالية هي الأخرى ذات أصل متنوع إعانات، موارد جبائية. فإن كان البعض مرتبط بتقديم الخدمة للمرتفق و التي يدفع ثمنها كثير منها ،تأتي عن طريق ميكانيزمات جماعية بدون علاقة مباشرة مع الخدمات المقدمة للجمهور و هذا ما يختلف عن المؤسسات الخاصة و التي تتحصل على أهم مواردها من بين السلع و الخدمات للزبائن.

كما أن إنتاج هذه التنظيمات لا يمكن أن يؤكد المستهلكون ، و إن عدم رضا المرتفق لا يظهر بالضرورة بالرجوع إلى معاقبة السوق لدعوة المنافسة عن طريق استهلاك خدمة أخرى .

⁶²- Jeroen dirpuis ,le contrôle de gestion dans les organisation publique, pnf , paris1991, p11,16.

من جهة أخرى فإنه في المؤسسة الخاصة ارتفاع الطلب يعد عنصرا إيجابيا لكون الإيرادات الإضافية تسمح بتحسين النتيجة المالية بينما في المؤسسة العمومية فإن الطلب المرتفع لا يترجم بالضرورة وجود موارد مالية جديدة إذ لا شيء يضمن تلبيتها , لكنه يبرر ارتفاع إيرادات الموازنة الخاصة بها عن طريق الإعانات أو الجباية.

ثالثا : طبيعة الانتاج:⁶³

معظم التنظيمات العمومية لا توفر لمستعمليها سلعا مادية بل خدمات غير مادية و تعريف هذه الأخيرة يطرح بعض الصعوبات الأمر الذي لا نجده مطروحا بالنسبة للسلع المادية حيث أن مشكل الكمية يجد الحل ببساطة لكن بالنسبة للخدمة الإدارية فسواء لبت أم لم تلبى معدل الحاجة وضع مؤشرات للنوعية تعد من النقاط الأساسية في تشكيل أنظمة التسيير العمومي.

رابعا : نظام اتخاذ القرار :

إن اتخاذ القرارات لا يكون فقط بالمقارنة بين أهداف التنظيم و لكن مع الأخذ بعين الاعتبار تأثيرها على الرأي العام و المنتخبين.

فعادة الأهداف العامة لتكون واضحة دوما فمن الصعب السياسة التي ترتبط بأهداف المسيرين أو تقييم النتائج المحصل عليها. هذه النتيجة عرقلة لاستمرارية التسيير, هذا ما يدفع بالتنظيمات العمومية للبحث عن حلول مرضية بدل حلول مناسبة .

⁶³Michel charpentier, Philippe grondgen, op, p50.-

الفرع الثاني: الصعوبات الخاصة و المرتبطة برقابة التسيير في القطاع العمومي :

إن وسائل رقابة التسيير للقطاع الخاص تمثل و سائل فقط و لا تعتبر حلول قابلة للتطبيق في القطاع العمومي، إذ أن الخصوصيات التي يتميز بها هذا الأخير تؤدي إلى إيجاد صعوبات في تطبيق وسائل الرقابة التسيير للقطاع الخاص⁶⁴. كما أن بتطبيق هذه الرقابة نجد عدم توفر أو تحديد الأهداف الكلية و القابلة للقياس.

وهناك بعض العراقيل فيما يخص التسيير العمومي للوسائل, لان هذه الوسائل تأتي من الضرائب والاقطاعات الإجبارية و ليس من البيع كما هو الحال بالنسبة للمؤسسة الخاصة, فهي تغطي عن إجراءات القوة العمومية, فالمستهدفون و الملزمون بالضريبة في المرافق العمومية ليسوا نفس الأشخاص, فليس هناك ارتباط مباشرة بين أصل الوسائل و استعمالاتها.

إن هذه الصعوبات لا بد أن تواجه بتكييف وسائل رقابة تسيير للقطاع الخاص مع غاية ثقافة و هيكل المرفق العام.

لقد أصبحت رقابة التسيير في القطاع العمومي موضوع الساعة بالنسبة لهذه الهياكل كونها مجبرة على مواجهة رهانات الانفتاح على المحيط و مواجهة عراقيل الميزانية و المالية لذا فهي ملزمة على إدخال تقنيات حديثة لهذا القطاع .

الفرع الثالث: رهانات رقابة التسيير في ميدان القطاع العمومي :

ضرورة رقابة التسيير ليست محددة, إن إدخال سياسة RCB (عقلنة اختيارات الميزانية) كانت أول محاولة لإدخال تقنيات المؤسسة في التسيير العمومي المستوحاة بدورها من PPB5.⁶⁵

⁶⁴ - Michel charpentier, Philippe grondgen, op. P65-68

.Planning programming budgeting system

هذه السياسة جاء بها وزير الاقتصاد الفرنسي بغرض تقليص النفقات العمومية فالدور الذي كان على هذه السياسة أن تلعبه هو توفير نظام كمي للمعلومات يسمح بربط الأهداف و الوسائل و تحقيق اكبر إنتاجية للمصالح العمومية و ما زالت هذه الأهداف تحظى بالأهمية إلى يومنا هذا.

إن أهم الرهانات التي تواجهها رقابة التسيير في ميدان القطاع العمومي تتمثل في:

1- التحكم في النفقات العمومية : أي من أين يأتي العجز الحكومي, فلا يمكن أن يكون هذا العجز من طرف الهيئات العمومية لأنها مقيدة بقاعدة التوازن الميزاني غير أن عدم التوازن أحيانا متعمدا تلجأ إليه الدولة أو الجماعات المحلية إلى تطبيق سياسة ما أصل العجز إذا هو الفوارق غير المتحكم فيها بين الاعتمادات المفتوحة و الاعتمادات المستهلة إلى جانب توسيع التوازن الاقتصادي.

2- تعقد نشاط الإدارة : لقد تطور النشاط الإداري من نشاط إداري محض يعتمد على نموذج وحيد التنظيم يشكل كل الإقليم إلى نشاط خدماتي يعني بالاستجابة للمتطلبات المتعددة للمرفقين.⁶⁶

3- إصلاح العلاقات: أهداف/وسائل/نتائج:

إن كل ما يسبق قوله يدور حول هذه العلاقة التي يجب أن تكون منظمة و كمية و مهيكلة فتحديد الأهداف و الوسائل هي ب من اهم وأصعب الخطوات ونفس الوقت ، فالأهداف العامة يجب تجزئتها إلى أهداف فرعية أو جزئية كما يجب أن تكون

⁶⁵Michel charpentier, Philippe grondgen, op, p67-68-

⁶⁶- Michel charpentier, Philippe grondgen, op, p70

واضحة متسلسلة و كمية, كما أن الرباط بين الأهداف و الوسائل يطرح مشكل الإنتاجية التي لا يمكن تقييمها على مستوى المرفق العام .

تعرضنا في هذا الفصل الى أنواع الرقابة في التشريع الجزائري حيث وجدنا انها تنحصر عموما في ثلاث أنواع من الرقابة وهي الرقابة الادارية التي تطبيقها السلطة التنفيذي على نفسها من خلال الرقابة القبلية على الالتزام بالنفقات التي يقوم بها المراقب المالي وايضا رقابة المفتشية العامة للمالية و رقابة مفتشية مصالح المحاسبة و الرقابة المالي وأيضا رقابة المفتشية العامة للمالية و رقابة مفتشية مصالح المحاسبة و الرقابة القضائية ممثلة في مجلس المحاسبة حيث يتمتع هذا الاخير بالاستقلالية الوظيفية والعضوية التي خصصهاها الدستور الجزائري.

وقد بينا من خلال التقييمات التي قمنا بها حول مختلف الاجهزة الرقابية أن كلا منهما له دور أساسي في تحقيق الرقابة على الاموال العامة. الا ان الملاحظة أنها من جهة تركز اكثر على رقابة المشروعية ولا تهتم بإرساء مبادئ الاداء والكفاية وتقييم النتائج في تسيير الادارات العمومية للمال العام والتي هي حديث الساعة في ميدان الرقابة على المال العام كأداة لتحسين التسيير الحكومي ، كما أن هذه الاجهزة لا تعطي الاهتمام الكافي لا طاراتها وقضاتها ، ولا توفر لهم الوسائل والتحفيزات اللازمة لممارسة مهنتهم.

خاتمة

خاتمة:

إن موضوع الرقابة على الاموال العمومية موضوع حساس وعلى جانب كبير من الاهمية فالتحقق من المشروعية ونظامية العمليات المالية هي من المهام الاساسية لرقابة المالية العامة والجزائر كبلد سائر في طريق النمو يجب ان تشتغل كل امكانيات وهيئات الرقابية الموجودة لديها.

وتبقي مهمة الرقابة الاساسية للحفاظ على المال العام ؟ وهذه الضرورة يجب ان تتاقلم مع الاليات والانظمة الحديثة ، فالإشكالية الكبرى لتسيير الاداري هي البحث عن فعالية لتسيير العمومي يحث ان هذا الاخير يعتبر عامل نمو واستقرار للأموال العامة ، ولذلك فمن الضروري ان تتجه الاليات الرقابة نحو الاستعمال العقلاني للموارد العمومية من جهة ، ومن جهة اخرى يجب ان تساهم هذه الاليات الرقابية في فعالية وكفاءة التسيير العمومي.

ان تحليل مختلف انواع المتبعة في الجزائر تجعلنا ننتسأل ؟ هل توصلت هذه الاليات الرقابية الى تحقيق الاهداف التي حددتها ؟ والواقع يبين انا مظاهر الاختلاس والتبذير للاموال العمومية مازالت مصرة على البقاء؟

هذا يجعلنا نستنتج ان الاليات الرقابة المتبعة في الجزائر لم تصل بعد الى تحقيق طموحاتها موجودة واهدافها محددة او السبب لذلك هو عدم معالجة النقائص والصعوبات التي تقف في طريقها؟ فقلة الامكانيات المادية والبشرية التي تعاني منها المفتشية العامة للمالية ومجلس المحاسبة وغيرها لا تسمح بتحقيق الاهداف المحددة .

ان مجال صلاحيات الهيئات الرقابية واسع جدا وهذا ما يقتضي ضرورة تدعيمها بإمكانيات معتبرة اساليب عمل مكيفة بشكل مناسب ،فالرقابة المعمقة مثلا هي رقابة بطيئة ومعقدة ومضیعة للوقت .

وفيما يتعلق باليات الرقابة فمن الضروري تحقيق القبليّة مقابل دعم الرقابة البعدية ، وخاصة تلك التي يمارسها مجلس المحاسبة فهذا يعطي حيرته أكبر لمتخذي القرارات حول الاموال العمومية ،كما يجب إعادة النظر في الطبيعة الرقابية لمجلس المحاسبة الرقابية لمجلس وهذا يعني أن على هذه الهيئة أن تصب اهتمامها على شروط استغلال الاموال العمومية من حيث الفعالية والكفاءة والاقتصار .

وختاما لما سبق نستخلص العديد من الاقتراحات والتوصيات نوردّها كمايلي:

1- وجودي إخضاع الاموال العمومية للقواعد المالية والتشريع الميزاني الذي يتميز في نفس الوقت بالصرامة والليونة ، فالصرامة تترجم بمبدأ السيادة والنظام العام ، والليونة تترجم بالمعرفلات التي تقف في طريق التسيير العمومي ، وهذا يجب تحقيق التكامل بين كلا المفهومين

2- ضرورة استقلالية ميادين المالية و المحاسبة والرقابة وذلك بعدم تركها للتيارات السياسية تتجاذبها كل الى جهتها وتجسيد هذه الاستقلالية يكون بدعم الهيئات الخاصة بالمزيد من الحيادية والنزاهة في اداء مهامها واضفاء الاستقلالية التامة على الاعوان القائمين بها .

3- حفظ المال و الرقابة عليه في زمن تعددت فيه و تطورت وسائل النهب ،يتطلب ارادة سياسية حقيقية من جانب جميع السلطات .

4- جعل مدونة تبين شروط اختيار المراقبين الماليين و المحاسبين العموميين ومن قام مقامهم، كشرط ت الكفاءة في العمل و الامانة في الخدمة ،بالإضافة الى عقد دورات تدريبية لهم للاطلاع على الاساليب الحديثة في مجال الرقابة والى جانب

طلك الاهتمام بتحسين رواتبهم ضمانا للعيش الكريم وحتى لا تسول لهم انفسهم
بالاعتداء على اموال الدولة .

5- وجوب اعتماد الانظمة الرقابية التي يسهل فهمها وتطبيقها بما يضمن الاداء
الحسن والفعال والكف عن الاستيراد والجاهز لقوانين بما لا يتلاءم مع واقعنا
وانظمتنا .

قائمة المراجع

قائمة المراجع

اولا : القران الكريم .

سورة التوبة (الآية 08-09).

ثانيا الكتب والمؤلفات :

الصحن بعد الفتح مبادئ واسس المراجعة علما وعملا الطبعة الثانية مؤسسة
سباب الجامعة الاسكندرية 1974.

- بن داود ابراهيم الرقابة المالية على النفقات العام دار الكتاب الحديث القاهرة
2009 .

- عبد الله العودان وعبد العزيز الامام، الرقابة على تنفيذ الميزانية ضمن
بحوث ندوة النظام المحاسبي المملكة العربية 1985 .

- حامد عبد المجيد دراز ،المالية العامة الاسكندرية مكتبة شباب الجامعة 1984
.

- حسين مصطفى حسين : المالية العامة ديوان المطبوعات الجامعية 1995 .

- حسين الصغير دروس في المالية والمحاسبة العمومية دار المحمدية العامة
الجزائر .1999

- عبد الرؤوف جابر ،دور رقابة ديون المحاسبة دراسة قانونية مكتبة دار
الثقافة ، عمان 1997 .

- عبد الكريم صادق بركات يونس احمد البطريق حامد عبد المجيد الدراز :
المالية العامة ، الدار الجامعية ، بيروت ، 1986 .

- عبد الهادي النجار ، اقتصاديات النشاط الحكومي ، الكويت ، جامعة الكويت
1983.

- عادل لطفي ، اقتصاديات المالية العامة القاهرة مكتبة عين شمس 1982 .

- عادل حشيش ، اصول الفن المالي لمالية الاقتصاد العام الاسكندرية ، مؤسسة الثقافة الجامعية 1982 .
- سيروان عدنان مبرز الزهاوي الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة في القانون العراقي منشورات الدائرة الاعلامية في مجالات النواب ، بغداد 2008 .
- عوف محمود الكفرواي الرقابة المالية في الاسلام، مكتبة الاشعاع للطبع والنشر الطبعة الاولى 1977 .
- محمد رسول العموري ، الرقابة المالية العليا منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، 2005 .

2- الاجنبية :

- Michel charpentier, Philippe grondgen, sectes public et contrôle de gestion pratiques, enjeux et limites éditions d'organisation paris.
- Jeroen dirpuis ,le contrôle de gestion dans les organisation publique, pnf , paris1991.

ثالثا : الرسائل الجامعية

- لونيبي عبد اللطيف الرقابة على مالية البلدية مذكرة مكملة لنسل شهادة الماستر في الحقوق تخصص قانون اداري جامعة محمد خيضر بسكرة سنة 2013-2014.
- محمد الجاهمي ،المفتشية العامة في رقابة الاموال العمومية مذكرة تخرج لنيل شهادة الدراسات العليا التخصيصة المدرسة الوطنية العليا للإدارة والتسيير 1996-1997 .

- لطفي فاروق زلاسي ، دور الرقابة المالية في تسيير وترشيد النفقات العمومية دراسة حالة مصلحة المراقبة المالية لولاية الوادي مذكرة مقدمة لأشكال متطلبات شهادة ماستر ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي لسنة 2014-2015 .

رابعا : النصوص القانونية

1* - القوانين

القانون رقم 90-21 المؤرخ في 4 محرم 1411 الموافق ل 15 اوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية الجريدة الرسمية العدد 35 .

2- الاوامر 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة الجريدة الرسمية العدد 39 .

3- المراسيم :

المرسوم التنفيذي رقم 11-381 المؤرخ في 21 نوفمبر 2011 المتعلق بمحالح المراقبة المالية

المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 المتعلق بإجراءات الالتزام

المرسوم التنفيذي رقم 53-80 المؤرخ في 01 مارس 1980 الجريدة الرسمية العدد 10 المؤرخة في 4 مارس 1980 المتضمن احداث مفتشية عامة للمالية.

- المرسوم التنفيذي رقم 08 273 المؤرخ في 6 رمضان 1429 الموافق ل 6 سبتمبر 2008 يتضمن الهياكل المركزية للمفتشية العامة .

خامسا : المحاضرات :

اوكيل محمد امين ، محاضرات في قانون الميزانية العامة ، كلية الحقوق والعلوم
السياسية قسم التعليم التقاعدي جامعة عبد الرحمان ميرة ، بجاية لسنة 2014-
2015 .

الفهرس

فهرس المحتويات

	الشكر
	الاهداء

الفصل الأول : الرقابة كأداة لحماية المال العام

8	المبحث الاول : عموميات الرقابة.....
8	المطلب الاول :التطور التاريخي للرقابة في الجزائر.....
11	المطلب الثاني : مفهوم الرقابة.....
11	الفرع الاول: تعريف الرقابة.....
13	الفرع الثاني : عناصر الرقابة على الأموال العمومية.....
15	المطلب الثالث : اهداف الرقابة.....
17	المبحث الثاني : تقسيمات ومراحل الرقابة على الاموال العمومية.....
17	المطلب الاول : انواع وتقسيمات الرقابة على الاموال العمومية.....
17	الفرع الأول: الرقابة المالية حسب التوقيت الزمني.....
17	1. الرقابة المالية السابقة :
19	2. الرقابة المالية المرافقة :
19	3. الرقابة المالية اللاحقة :
21	الفرع الثاني : الرقابة المالية حسب موضوعها.....
22	الفرع الثالث: الرقابة المالية حسب الجهة التي تمارسها.....
22	1-الرقابة الإدارية :
22	2-الرقابة السياسية :
23	3-الرقابة القضائية:.....
23	المطلب الثاني : مراحل واساليب تنفيذ الرقابة المالية.....
23	الفرع الاول :مراحل عملية الرقابة المالية.....
25	الفرع الثاني : اساليب تنفيذ الرقابة المالية.....

26.....	الفرع الثالث : مستلزمات تنفيذ الرقابة المالية.....
27.....	اولا : المقومات الاساسية لنظام الرقابة المالية.....
27.....	ثانيا : المقومات الأساسية لمن يتولى مهمة الرقابة المالية.....
	الفصل الثاني : الرقابة المالية والهيئات المكلفة بها
31.....	المبحث الاول : الهيئات المكلفة بالرقابة المالية.....
31.....	المطلب الاول : الرقابة المالية (القبليّة) :
31.....	اولا : نشأة نظام المراقب المالي.....
32.....	ثانيا : تعريف المراقب المالي :
32.....	ثالثا : مهام المراقب المالي.....
33.....	رابعا : صلاحية المراقب المالي.....
35.....	خامسا : مسؤولية المراقب المالي.....
36.....	المطلب الثالث : الرقابة المرافقة على النفقات العمومية.....
36.....	تعريفه.....
36.....	اصناف المحاسبين العموميين:
38.....	المطلب الثالث : الرقابة المالية البعدية على النفقات العمومية.....
39.....	الفرع الاول: المفتشية العامة.....
39.....	أولا: انشاء و تنظيم المفتشية العامة للمالية.....
39.....	ثانيا: التنظيم المركزي للمفتشية العامة للمالية.....
40.....	ثالثا: اهداف و مجال تطبيق التدخلات المفتشية العامة:
43.....	الفرع الثاني : مجلس المحاسبة.....
43.....	اولا : تطور النظام القانوني لمجلس المحاسبة.....
44.....	ثالثا : مجالات اختصاص مجلس المحاسبة.....
45.....	المبحث الثاني : الرقابة المالية ومدى التحكم في النفقات العمومية.....

45.....	المطلب الاول : الرقابة على الجمعيات والمؤسسات
45.....	أولا- موارد الجمعيات:
46.....	ثانيا- الرقابة المالية:
47.....	المطلب الثاني : تكاليف الرقابة على المال العام
48.....	المطلب الثالث : إمكانية تطبيق قواعد الرقابة الخاصة على الاموال العمومية.....
49.....	الفرع الاول : الاختلافات الموجودة بين القطاع العمومي و القطاع الخاص:.....
49.....	أولا : الغايات:
50.....	ثانيا: طبيعة العلاقة بين المؤسسات العمومية ومعطياتها:
50.....	ثالثا : طبيعة الانتاج:
51.....	رابعا : نظام اتخاذ القرار:
51.....	الفرع الثاني : الصعوبات الخاصة و المرتبطة برقابة التسيير في القطاع العمومي
51.....	:
52.....	الفرع الثالث: رهانات رقابة التسيير في ميدان القطاع العمومي :
	الخاتمة.....
	54.....

قائمة المراجع

فهرس الموضوعات