

واقع الرقابة المالية في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري

صورية شنبي أستاذ مساعد قسم -أ- السعيد بن لخضر أستاذ مساعد قسم -أ-

جامعة محمد بوضياف المسيلة

ملخص:

تعتبر الجزائر كباقي الدول التي تبحث عن مواكبة أنظمة الرقابة على المؤسسات الحديثة في ظل التبعية لمختلف الهيئات الدولية، والبحث عن الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، فقد بدأت الجزائر في الإصلاحات الهيكلية منذ سنوات التسعينات، بحثا عن تفعيل و عصرنة الأداء الحكومي المالي والاقتصادي، ونتج عن ذلك عدة إصلاحات لتطوير أنظمة الإدارة العامة، من بينها تحديث نظام الرقابة المالية للمحاسبة العمومية. فاهتمت الجزائر بإصلاح النظام الرقابي الحكومي لكي يتماشى مع التطورات الراهنة ويضمن الاستعمال الأمثل للموارد والاستخدامات العمومية والرقابة على تنفيذها، وتتناول هذه الدراسة كيفية سير الرقابة المالية في المؤسسات ذات الطابع الإداري بالجزائر ومحاولة معرفة آفاقها من أجل الحفاظ على الأموال العامة.

Abstract:

Algeria, like other countries that seek to keep pace with the control systems of modern institutions under the dependence of the various international bodies and the search for accession to the World Organization for Trade, Algeria started in structural reforms since the nineties, in search of activating and modernizing the government's financial and economic performance, This includes several reforms to the development of public administration systems, which including the modernization of the financial accounting system for public accounting. Algeria is keen on reforming the governmental regulatory system in order to keep pace with current developments and ensure the optimal use of resources and public uses and control over their implementation. This study deals with how to conduct financial supervision in an administrative institutions in Algeria and try to know their prospects in order to preserve public funds.

مقدمة:

قامت معظم الدول في السنوات الأخيرة بإصلاح أنظمتها المحاسبية ، وهياكلها الإدارية في ظل اتساع نطاق خدماتها العامة، من أجل تبني طرق جديدة في تسيير نظامها الرقابي لتحقيق المساءلة، والحفاظ على الأموال العامة. فقد نتج عن تغيير دور الدولة من دور الدولة الحارسة إلى التدخل في

النشاط الاقتصادي البحث عن الرقابة في المؤسسات من أجل المساءلة، و بالرغم من ظهور فكرة تقريب نظام الرقابة للمحاسبة العمومية من نظام الرقابة للمحاسبة في المؤسسات الاقتصادية في بعض الدول، إلا أن الحكومات بقيت تعتمد على المدونة العامة للخرينة، واعتماده على الأساس النقدي في عملياتها المالية للدولة، ولم تنتقل إلى تسيير نظامها على أساس الاستحقاق والأخذ بعين الاعتبار الحقوق المثبتة، إلا في السنوات القليلة الماضية، بعد ظهور مصطلح العولمة، وفرض شروط صندوق النقد الدولي وهيئة الأمم المتحدة، حول حرية التعاملات المالية الدولية.

فقد قامت عدة دول بوضع تعديلات كبيرة على هيكل نظامها الرقابي، منها من عملت على تطبيق نظام رقابي يعتمد على أسس وقواعد المحاسبة الخاصة، بالاعتماد على الأساليب العلمية والتكنولوجية، ومنها من تبنت نظاما رقابيا يخضع لمعايير ومقاييس دولية عالمية. في حين أرغمت بعض الدول على إصلاح أنظمتها الرقابية تماشيا مع شروط انضمامها للمنظمة العالمية للتجارة.

وتعتبر الجزائر كباقي الدول التي تبحث عن مواكبة أنظمة الرقابة على المؤسسات الحديثة في ظل التبعية لمختلف الهيئات الدولية، والبحث عن الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، فقد بدأت الجزائر في الإصلاحات الهيكلية منذ سنوات التسعينات، بحثا عن تفعيل و عصرنة الأداء الحكومي المالي والاقتصادي، ونتج عن ذلك عدة إصلاحات لتطوير أنظمة الإدارة العامة، من بينها تحديث نظام الرقابة المالية للمحاسبة العمومية.

فقد اهتمت الجزائر بإصلاح النظام الرقابي الحكومي لكي يتماشى مع التطورات الراهنة ويضمن الاستعمال الأمثل للموارد والاستخدامات العمومية والرقابة على تنفيذها.

مما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية :

كيف تتم الرقابة المالية في المؤسسات ذات الطابع الإداري بالجزائر؟؛ وما هي آفاقها من اجل الحفاظ على الأموال العامة؟.

أهمية الدراسة: يحتوي هذا الموضوع أهمية كبيرة في مجال المالية العامة، حيث يتضمن نظام الرقابة للمحاسبة العمومية الأطر والتشريعات القانونية التي تهدف إلى المحافظة على الأموال العمومية والسهر على تنفيذ مختلف العمليات المالية التي تسعى الدولة من ورائها تحقيق النفع العام، باستخدام مختلف الأجهزة الرقابية التي تساعد على تحقيق أهدافها المسطرة. ولعل مختلف هذه الإصلاحات المتعلقة بالنظام الرقابي للدولة تنصب في هذه الغاية التي تسعى الدولة تحقيقها والوصول إليها.

أهداف الدراسة : الهدف من هذه الدراسة هو إلقاء الضوء على بعض التطورات المالية التي تشهدها الجزائر في إطار إصلاح النظام الرقابي للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، من خلال وضع

نظام رقابي متكامل يهدف من جهة إلى تحقيق السيطرة الفعالة على التدفقات النقدية، وبناء قاعدة علمية
للأنظمة المالية تتماشى مع تطور الأوضاع المالية للدولة، تتوفر فيها الدقة وسرعة انتقال البيانات
والمعلومات فيما يتعلق بتنفيذ الميزانية العامة للدولة، والوضعية المالية للخزينة العمومية، من جهة
أخرى.

منهجية الدراسة : من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة ارتأينا أولاً التطرق للجانب العضوي في
الرقابة المالية، ثم يتم تناول الرقابة المالية من حيث المفهوم، المبادئ والأهداف، الأنواع، بعدها نتحدث
عن المعايير الحديثة للرقابة بالنسبة للأجهزة العليا للرقابة.

أولاً: الجانب العضوي في الرقابة المالية.

إن تنوع و تعدد الخدمات الواجب توفيرها للجميع وفي ظل التقدم الحضاري، جعل المؤسسات
العمومية غير الربحية تفرض نفسها، و تتوغل داخل كل القطاعات الحساسة للدولة و المتمثلة في: ¹

- قطاع الأمن و الدفاع: الثكنات العسكرية، مراكز الأمن، مراكز الدرك.....و غيرها.
- قطاع الصحة و الشؤون الاجتماعية: المستشفيات، العيادات و المراكز الصحية، ومراكز رعاية
الطفولة و العجزة...الخ .
- قطاع التربية و التعليم العالي: كالجامعات، الثانويات، المعاهد العليا المدارس...وغيرها.
- قطاع الإدارة العمومية: الإدارات المركزية، الولايات، الدوائر، البلديات.....الخ.

1- الأعدان المكلفون بالتنفيذ: لقد أوكل القانون الجزائري أمر التصرف في الأموال العمومية إلى
أربع أشخاص هم : المحاسب العمومي، الأمر بالدفع، وكيل الاعتماد، المراقب المالي، حيث ألزمهم
بتنفيذ العمليات المالية وفقاً للإجراءات المحددة، ومسك دفاتر وسجلات معينة وخاصة بكل عون.

1-1- المحاسب العمومي: يُعد المحاسب العمومي العون الأكثر أهمية من بين الذين يتصرفون في
الأموال العمومية بسبب حرصه الشديد عليها، وتطبيقاً لمبدأ الفصل بينه وبين الأمر بالدفع الذي سنأتي
على ذكره في حينه.

و يجري حسب الممارسة الحالية في الجزائر اختيار المحاسب العمومي بإحدى كفاءات ثلاث هي :
- إما أن يختار من بين المستخدمين التابعين لوزارة المالية، والتي تقترحه على وصاية المؤسسة
العمومية ذات الطابع الإداري، والتي تقترحه بدورها على مؤسستها، وإذا لم يكن هناك أي تعارض
قانوني أو مبرر آخر، فإنه يعين كمحاسب عمومي مكلف بتنفيذ ميزانية المؤسسة ذات الطابع الإداري
المعنية، وهذه المهمة وظيفية و ليست منصبا لأنها تزول بزوال أسبابها.

- أو يختار من بين مستخدمي الوزارة الوصية التي تستشير المؤسسة المعنية وفي هذه الحالة يعرض ملفه على وزارة المالية التي تدرسه بعمق، وإذا لم يتوفر فيه أي مانع قانوني أو موضوعي، فإنه يعين كمحاسب عمومي للمؤسسة المعنية.

- أو يختار من بين مستخدمي المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري نفسها، بحيث يقوم الأمر بالدفع بتقديم ملف ترشيحه (محاسب عمومي) إلى الوزارة الوصية والتي بعد موافقتها تطلب موافقة وزارة المالية التي توافق على ذلك حتى في وجود الموانع القانونية والموضوعية.

وقد عرف المشرع الجزائري المحاسب العمومي في المادة 33 من الفصل الثاني من الباب الثاني من القانون 21/90 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتي تنص على أنه: "يُعد محاسبا عموميا كل شخص يعين قانونا للقيام بالعمليات التالية :²

- تحصيل الإيرادات و دفع النفقات؛

- ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها و حفظها؛

- تداول الأموال و السندات و القيم و الممتلكات و العائدات و المواد؛

- مسؤوليته عن حركة حسابات الموجودات."

هذا وبالإضافة إلى ما ورد في المادتين 18 و 22 من نفس القانون³ و اللتان تتضمنان ما

يلي:

- يقوم المحاسب العمومي بالدفع والذي يُعد الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي.

- يقوم المحاسب العمومي بالتحصيل والذي يُعد الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الديون العمومية.

كما وردت إشارة إلى معنى اعتماد و تعيين المحاسب العمومي في المادة 34 من نفس القانون⁴ في نص يقول: "يتم تعيين المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية و يخضعون أساسا لسلطته".

كما يمكن اعتماد بعض المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية أيضا.

1-2- الأمر بالصرف: يتمثل الأمر بالصرف في الشخص المسؤول الأول في أية مؤسسة عمومية ذات طابع إداري وسواء كان معيناً أو منتخبا أو منتدبا فإن مساهمته في التسيير المالي للمؤسسة تكون مكتملة لمهمته الإدارية و تكسبه بالتالي هذه المساهمة صفة الأمر بالدفع، لأنه لا يوجد سلك إداري من هذا النوع و تتولد بالتالي هذه المهمة (مهمة الأمر بالدفع) من مهمة إدارية، ومن ثمّ فإن زوال المهمة الإدارية يؤدي حتماً إلى زوال مهمة الأمر بالدفع.

إن الأمر بالصرف -مثملاً أشرنا سابقاً- هو منفذ المرحلة الإدارية للعمليات المالية وبذلك فهو يلعب دوراً هاماً و بالغاً في تنفيذ الميزانية صرافاً و تحصيلاً. وعلى ضوء ما سبق سنتعرض في البداية للتعريف الذي أعطاه القانون 21/90 لهذا العون ثم نقوم بدراسة مختلف أنواع الأمرين بالدفع (الصرف) وأخيراً نتعرض لمختلف أدوارهم و أهمية مهامهم.

إن القانون 21/90 نص في مادته 23 على أنه " يُعدّ أمراً بالصرف في مفهوم هذا القانون كل شخص يؤهل لتنفيذ العمليات المشار إليها في المواد 16-17-19-20-21 .
و بالعودة إلى هذه المواد المذكورة في الفصل الثالث من الباب الأول من هذا القانون نجد ما يلي:
الجدول (1) : المواد التي توضح عمليات التنفيذ الخاصة بالأمر بالدفع

المواد	عمليات التنفيذ الخاصة بالأمر بالدفع
16	القيام بالإثبات الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي
17	تصفية الإيرادات التي تسمح بتحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على المدين لفائدة الدائن و الأمر بتحصيلها
19	يقوم بالالتزام الذي يعدّ الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الديون العمومية
20	إجراء التصفية التي تسمح بالتحقيق على أساس الوثائق المحاسبية وتحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية
21	الأمر بالدفع أو تحرير الحوالات الذي يعدّ الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي

المصدر: قانون 21/90 الصادر في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

وتضيف المادة 23 أنه "يخول التعيين أو الانتخاب لوظيفة لها من بين الصلاحيات تحقيق العمليات المشار إليها في المواد السابقة الذكر صفة الأمر بالدفع قانونا وتزول هذه الصفة مع انتهاء المهمة".

1-3- المراقب المالي: وهو العون الممثل لوزارة المالية بحيث يختار من بين موظفيها ويعين بقرار وزاري و يكون مقر عمله بالمديرية المالية للولاية المعنية، ويسمح له بالانتقال إلى المؤسسات المعنية إذا اقتضى الأمر ذلك⁵ ، للإشارة فإن المراقب المالي لا يمثل المؤسسة مثل الأمر بالدفع بل يمثل وزارة المالية.

وطبقا للمادة 02 من المرسوم 414/92 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 المتعلق بالمراقبة السابقة للنفقات فإنه: "يعين الوزير المكلف بالميزانية المراقبين الماليين والماليين المساعدين"
و تتمثل مهمته الرئيسية في مراقبة النفقات المستعملة، ومتابعة الوضعية المالية لمؤسسات المكلف بالإشراف عليها وذلك من خلال:⁶

- السهر على صحة توظيف النفقات بالنظر إلى التشريع المعمول به؛
- التحقق مسبقا من توفر الاعتماد المخصص لموضوع النفقة؛
- كما يقدم التفاصيل المتعلقة بوضعية الاعتمادات المفتوحة والنفقات الموظفة لهذه المؤسسات؛
- يعتبر مرشد مكلف بتقديم المساعدات إلى الأمر بالدفع من خلال التوجيهات و النصائح؛
- إثبات صحة النفقات بوضع تأشيرة على الوثائق الخاصة بالنفقات، أو تبرير رفض التأشيرة عند

الاقتضاء، وذلك ضمن الأجال المحددة عن طريق التنظيم والتي تراعي طبيعة الوثيقة.

2- مراحل تنفيذ العمليات المالية: إن تنفيذ العمليات المالية ليس متجانسا بشكل كلي، إذ يختلف إذا كان الأمر يتعلق بعمليات خاصة بإيرادات أو عمليات خاصة بالنفقات، ومن ثم فإنه بالنسبة لكل من هذين النوعين من العمليات هناك تمييز متماثل لا بد منه يتمثل في التمييز بين المرحلة الإدارية التي يقوم بها تقليديا الإداريون (الأمرون بالدفع) ثم المرحلة المحاسبية التي يقوم بها المحاسب العمومي.

2-1- الإلزام بمسك محاسبة : لقد بين المشرع الجزائري في القانون 21/90 الأهمية المعطاة لمسك المحاسبة، والتي تعتبر وسيلة لإظهار كيفية وحسن التسيير لدى الأمر بالدفع و المحاسب العمومي، ذلك أن المادة 02 من هذا القانون تنص على أنه: "يجب على الأمرين بالدفع و المحاسبين العموميين كل فيما يخصه مسك محاسبة تحدد إجراءاتها وكيفيةها و محتواها عن طريق التنظيم".

إن هذا الإلزام يبرره السعي و الاهتمام بجعل التسيير لدى هؤلاء الأعوان شفافا وكذلك سهلا للمراقبة من الجهات المعنية.

يمكن تلمس المحاسبة الواجب مسكها من طرف الأمر بالدفع و المحاسب العمومي من خلال المرسوم التنفيذي رقم 313/91 الصادر في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بإجراءات وكيفيات ومحتوى هذه المحاسبة، والذي جاء في مادته الـ 14: "يمسك الأمرون بالدفع الأساسيون و الثانويون للدولة محاسبة إدارية للإيرادات و النفقات".

2-1-1- المحاسبة الإدارية للإيرادات: تتضمن المحاسبة الإدارية للإيرادات الخاصة بالدولة والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري الذمم المثبتة و المصفاة.

حيث بالنسبة للدولة يتم إظهار أوامر التحصيل الصادرة وكذلك الأوامر الواردة، وأما بالنسبة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري فإن المحاسبة يجب أن يبين فيها نفس الشيء مع إضافة التحصيلات المتعلقة بأوامر التحصيل، وذلك طبقا للمادة 63 من المرسوم التنفيذي رقم 313/91 التي تنص على مايلي: "تبين محاسبة الإيرادات للأمرين بالدفع للمؤسسات ذات الطابع الإداري :

• الذمم المثبتة و المصفاة.

• أوامر التحصيل وكذلك الالتزام والإلغاءات الجارية على هذه الأوامر.

• التحصيلات التي تمت بالنسبة للأوامر السابقة".

أما فيما يتعلق بالمحاسبة المسوكة في الجماعات المحلية فإنها تظهر طبقا للمادة 49 من

المرسوم التنفيذي 313/91 فيما يلي:⁷

- التقديرات.

- التثبيات.

- الإنجازات.

- الباقي للإنجاز.

2-1-2- المحاسبة الإدارية للنفقات: لقد بين المرسوم التنفيذي 313/91 أن مسك محاسبة إدارية للنفقات تتم في شكل محاسبة التزامات ومحاسبة أمر بالدفع أو دفع.

1- محاسبة الالتزامات: لقد عرفت المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 313/91 محاسبة الالتزامات بأنها : "تلك التي يكون موضوعها تحديد في كل وقت مبلغ الالتزامات بالنسبة لتراخيص البرامج و اعتمادات الدفع وكذلك مبلغ الأرصدة المتوفرة".

إن محاسبة الالتزامات تسمح بمقارنة الالتزامات المتخذة مع الاعتمادات المفتوحة لهذا الغرض وهي بالتالي وسيلة مراقبة تسمح بالإبقاء على النفقات في مستوى وحدود التراخيص الموازناتي وتبين هذه المحاسبة بالتالي:

- الاعتمادات المفتوحة أو المفوض بها حسب الفصول والمواد.
- الالتزامات التي أجريت.
- الأرصدة النهائية.

وفيما يخص نفقات التجهيز، فإن محاسبة الالتزامات تظهر الالتزامات التي تمت في إطار تراخيص البرامج ثم الأرصدة الموجودة أي النهائية، وأما بالنسبة للجماعات المحلية فإن المادة 51 من المرسوم التنفيذي رقم 313/91 تحدد محتوى محاسبة الالتزامات فيها بإظهار⁽¹⁾:

- مبلغ التقديرات.
- مبلغ الالتزامات.
- مبلغ الأرصدة.

ب- محاسبة الأمر بالدفع أو الدفع: تسمح هذه المحاسبة بمتابعة كيفية استخدام الاعتمادات المفتوحة وذلك بمقارنة الأوامر بالدفع أو الحوالات الصادرة مع التراخيص الموازناتية. إن محاسبة الأمر بالدفع أو الدفع تُظهر: الاعتمادات المفتوحة أو المفوض بها؛ مبلغ الأوامر بالدفع أو الحوالات؛ الأرصدة الموجودة.

2-2- تنفيذ العمليات المالية و دور الأعوان: رغم أنه تم الإشارة لبعض العمليات المالية في بعض نقاط هذا البحث حتى الآن، إلا أننا نجد أن المشروع الجزائري يميّز بين مرحلتين أساسيتين لتنفيذ العمليات المالية وهذا التميّز نجد له مبررا في محتوى المادة 14 من القانون 21/90 و الذي تنص على أنه: "يتولى الأمر بالدفع و المحاسبون العموميون تنفيذ الميزانيات و العمليات المالية المشار لها في المادة الأولى أعلاه، وفق الشروط المحددة في القانون 17/84 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية الملحقه والمعدلة وفي هذا القانون و النصوص المتخذة لتطبيقه".

كما نلاحظ أن هذا التميّز ورد متعلقا بالأعوان وليس متعلقا بالمراحل.

2-2-1- المرحلة الإدارية لتنفيذ العمليات المالية و أهمية دور الأمر بالدفع: تتكون هذه المرحلة من عدة عمليات ذات طابع إداري:

أ- المرحلة الإدارية ودور الأمر بالدفع فيما يخص الإيرادات : استنادا إلى القانون 21/90 تتكون عمليات الإيرادات في مرحلتها الإدارية من الإثبات و التصفية و إصدار أمر تحصيل الإيراد.

ب- المرحلة الإدارية ودور الأمر بالدفع فيما يخص النفقات : يكلف الأمر بالدفع، على غرار دوره فيما يتعلق بالإيرادات، بالقيام بهذه المرحلة الإدارية التي تتشكل من الالتزام و التصفية ثم الأمر بالدفع

2-2-2- المرحلة المحاسبية لتنفيذ العمليات المالية و الدور الأساسي للمحاسب : بعد استنفاد كل المخطط الإداري لتنفيذ العمليات المالية المتعلقة بالإيرادات و النفقات تأتي المرحلة المحاسبية كمرحلة ختامية لعملية تنفيذ العمليات المالية.

إن هذه المرحلة من مهام المحاسب العمومي وبالرغم من أنها تبدو أقل أهمية من المرحلة الإدارية، بسبب قصر الزمن الذي تستغرقه، غير أن الأمر ليس كذلك على اعتبار أنها تمثل مرحلة التحول الفعلي للأموال تحصيلًا و صرفًا، وما ينتج عن ذلك من أهمية كبرى و حذر و مسؤولية.

أ- دور المحاسب في تحصيل الإيرادات : لا يتم تحصيل الإيرادات العمومية إلا بواسطة المحاسب العمومي، فهو العون المؤهل للقيام بهذه العملية و أما الأشكال الأخرى للتحصيل فيمكن أن توكل لوكلاء الاعتمادات (les régisseurs).⁸ و يعرف القانون 21/90 التحصيل بأنه " الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الديون العمومية"⁹

ب- دور المحاسب في تسديد النفقات : تأتي هذه المرحلة، ضمن إجراءات تسديد النفقات، كخطوة هامة و أخيرة و تتصرف إلى دفع أو تسديد المبالغ التي على عاتق الدولة تجاه دائنيها، و تجري هذه الخطوة استنادا إلى المادة 22 من القانون 21/90 التي تعتبر أن الدفع هو " الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي".

ثانيا : الرقابة المالية على المؤسسات ذات الطابع الإداري.

1- مدخل نظري حول الرقابة المالية.

1-1- تعريف الرقابة المالية وأهم محاورها: يقصد بالرقابة المالية مجموعة الإجراءات اللازمة لمتابعة أعمال تنفيذ الخطط و السياسات الموضوعة بقصد التعرف على أية انحرافات و معالجتها في الوقت المناسب، إضافة إلى المحافظة على المال العام من عمليات الاختلاس أو الضياع أو سوء الاستعمال، كما أنها تهدف إلى ضمان سلامة التصرفات المالية و الكشف الكامل عن الانحرافات ومدى مطابقة التصرفات المالية مع القوانين و القواعد النافذة.¹⁰

والمراقبة المالية هي إحدى الجوانب التي ترمي إلى التأكد من التحقق من التزام المنفذين بالقوانين و التنظيمات، و امتثالهم لقواعد التسيير السليم و محافظتهم على الأموال الموضوعة تحت تصرفهم، و حرصهم على استقاء حقوق الدولة أو الأشخاص العامة المعتمدين لديها أو المسؤولين

عليها، كما أنها تكتسي خصوصية بارزة من الناحية السياسية إذ تمكن ممثلي الأمة من متابعة أعمال الحكومة وكيفية استخدامها للمالية العمومية.

1-2- مبادئ وأهداف الرقابة المالية:

1-2-1 مبادئ الرقابة المالية: تسعى الأجهزة المختصة عن طريق القوانين و التنظيمات التي تنظمها وتحميها وكذلك كل ما يخص لعملية الرقابة المالية من أموال وموارد بشرية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف، وذلك بالنقيد بمجموعة من القواعد والمبادئ العامة للرقابة و التي تتمحور في أربعة مبادئ: مبدأ القانونية؛ مبدأ المردودية؛ مبدأ الشرعية؛ مبدأ الفاعلية.

1-2-2 أهداف الرقابة المالية : إن الدولة ومن خلال تسييرها للأموال العمومية وفق القوانين المعمول بها تلحق هذا التسيير بمراقبة مالية صارمة وذلك بهدف :

- مراقبة جميع التصرفات المالية والتحقق من جميع الحسابات المالية وكشف الأخطاء وهذا هو الهدف الرئيسي للرقابة المالية باعتبارها تتعلق بموضوع الأموال العمومية؛
- عملية الرقابة المالية هي الوسيلة الوحيدة التي تكشف مدى التطبيق السليم للقوانين؛
- عملية الرقابة المالية هي إحدى الوسائل لحماية وحفظ الأموال العمومية؛
- من الناحية الإدارية و المالية عملية الرقابة المالية تسعى إلى أداء دورها بأقل التكاليف و الاستعانة بالإطارات المكونة في ميدان الرقابة.

1-3- أنواع الرقابة المالية: تتميز الرقابة المالية على الأموال العمومية بأهمية بالغة من قبل الدولة وذلك نجد أنه من الضروري عرض مختلف أنواعها والتطرق للأجهزة المكلفة بها.¹¹

1-3-1 الرقابة الإدارية : هناك رقابة أولية تعرف بالرقابة السابقة أو القبليّة لأنها تسبق تنفيذ النفقة، أي بمعنى أن النفقة لا يتم تنفيذها إلا بعد هذه الرقابة، كما توجد رقابة بعدية تأتي بعد تنفيذ النفقة عكس الأولى باعتبارها وقائية، وهذه الرقابة تأتي لتكشف أخطاء ارتكبت أو تجاوزات أو تلاعبات بالأموال العمومية.¹²

أ- رقابة المراقب المالي : المراقب المالي هو هيئة رقابية على مستوى الولاية تخضع لسلطة وزير المالية مهمته الرقابة السابقة على النفقات العمومية ، فقبل تنفيذ أي نفقة يجب أن تخضع لرقابة ومتابعة وتأشير المراقب ويُعد هذا شرط قبول أي نفقة ثم تسديدها و صرفها لتحقيق الصالح العام.

ب- رقابة لجنة الصفقات العمومية : الصفقات العمومية هي عقود مكتوبة ومبرمة حسب الشروط الواردة في المرسوم 434/91 المؤرخ في 09 نوفمبر 1991 والمتعلق بتنظيم الصفقات العمومية قصد انجاز الأشغال واقتناء المواد والخدمات لحساب المصلحة المتعاقدة، كما حدد مبلغ الصفقة العمومية في المادة 06 من المرسوم التنفيذي أعلاه: بـ 4000000 دج وبذلك لاتعتبر صفقات عمومية العقود التي تخرج عن نطاق الأشغال المحددة في المرسوم، أو يقل مبلغها عن المبلغ المحدد.

ج- رقابة المحاسب العمومي : بعد رقابة المراقب المالي على النفقات العمومية، وبعد التأشير تحال
النفقة إلى جهة رقابية أخرى وهي المحاسب العمومي، مهمته هي إعادة نفس رقابة المراقب المالي و
التأكد من تأشير هذا الأخير، وبعد عملية الرقابة يقوم بدفع النفقة القانونية ورفض النفقات التي يظهر
عليها خطأ أو مخالفة.¹³

د- رقابة المفتشية العامة للمالية: بموجب المرسوم التنفيذي 78/92 المؤرخ في 22 فيفري
1992 الذي يحدد اختصاصات المفتشية العامة للمالية، فإنه تمّ تنصيب المفتشية العامة للمالية كهيئة
رقابية على التسيير المالي و المحاسبة لصالح الدولة والجماعات الإقليمية والهيئات والأجهزة
والمؤسسات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية ، كما تمارس الرقابة على المؤسسات العمومية ذات
الطابع الصناعي و التجاري والمستثمرات الفلاحية العمومية ، وهيئات الضمان الاجتماعي، وعلى
العموم كل الهيئات ذات الطابع الاجتماعي والثقافي التي تستفيد من مساعدات الدولة أو الهيئات
العمومية، ويمكن أن تطبق هذه الرقابة على كل شخص معنوي يتمتع بمساعدات مالية من الدولة أو
جماعة إقليمية أو هيئة عمومية.¹⁴

1-3-2- الرقابة السياسية : تنص المادة 61 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية بأنه:"
يخضع تنفيذ الميزانيات و العمليات المالية للدولة والمجلس الدستوري والميزانيات الملحقة ومجلس
المحاسبة والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري لمراقبة أجهزة ومؤسسات الدولة المخولة لها
صراحة بذلك بموجب التشريع والتنظيم المعمول بهما". تمارس الرقابة بالنسبة للمجلس الشعبي
الوطني وفق القواعد المنصوص عليها في القانون الداخلي .

أ- الرقابة البرلمانية: المادة 61 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية تنص بأنه يخضع
تنفيذ الميزانيات و العمليات المالية للدولة و المجلس الدستوري و الميزانيات الملحقة و مجلس المحاسبة
و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري لمراقبة أجهزة و مؤسسات الدولة المخولة لها صراحة
بذلك بموجب التشريع و التنظيم المعمول بهما، تمارس الرقابة بالنسبة للمجلس الشعبي الوطني وفق
القواعد المنصوص عليها في قانونها الداخلي.

ويعتبر المجلس الشعبي الوطني رقابته في مواد المالية العمومية بصفة كاملة سواء بمناسبة
عرض مشروع قانون المالية عليه للتصويت أو بتشكيل لجنة مراقبة أو باستخدامه للوسائل العامة في
الرقابة كتوجيه الأسئلة الشفوية لأعضاء الحكومة أو الاستجواب. كما يمكن اعتبار رقابة المجلس
الشعبي الوطني أنها تميل إلى الجانب السياسي أكثر من الجانب المالي، ولهذا يعتبرها البعض قليلة
النجاعة و الفعالية من الناحية المالية باعتبارها تركز على المحاور الكبرى وتلقت منها عادة المسائل
التفصيلية"¹⁵

ب- رقابة مجلس المحاسبة : مجلس المحاسبة هو تلك الهيئة الوطنية المستقلة التي تهتم بالرقابة
المالية اللاحقة، ويعمل مجلس المحاسبة بتفويض من رئيس الدولة وفق الدستور¹⁶، أسس هذا المجلس

بالأمر 97/76 المؤرخ في 22 نوفمبر 1976 و عدل هذا الأمر بالقانون 01/80 المؤرخ في 12 جانفي 1980 "يؤسس مجلس المحاسبات المكلف بالمراقبة المالية للدولة، و الحزب و الجماعات المحلية و المؤسسات الاشتراكية مهما كان نوعها"، ثم نصت عليه المادة 160 من الدستور 1989 كمايلي "يؤسس مجلس المحاسبة ويكلف بالمراقبة البعدية لأموال الدولة و الجماعات الإقليمية و المرافق العمومية "

ويعتبر مجلس المحاسبة أعلى مؤسسة للمراقبة في مجال المالية العمومية و من خصائصها أنها مختصة و أكثر فعالية و أكثر شمولية، حددت كيفية ممارسته للمراقبة على اعتباراته هيئة مستقلة ذات صلاحيات واسعة في ميدان الرقابة اللاحقة لمالية للدولة و الجماعات المحلية و المرافق العمومية و كل الهيئات الخاضعة لقواعد القانون الإداري و المحاسبة العمومية.

كما يختص مجلس المحاسبة بمراقبة مختلف الحسابات و يتحقق من ذمتها و صحتها و التي يقدمها الأمرون بالصرف و المحاسبون العموميون، فيتعين على كل من أمر بالصرف و كل محاسب عمومي أن يودع حسابات تسييره للسنة المنصرمة لدى مجلس المحاسبة الذي يتفحصها و يراجعها و عند الحاجة على منها تقديم الوثائق و المستندات التي يطلبها المجلس، كما يمكن للمجلس إجراء كل التحريات الضرورية و كذلك حق دخول للمكاتب و المحلات التابعة للهيئات الخاضعة لرقابة المجلس. و يصدر مجلس المحاسبة عند ممارسته لاختصاصاته الرقابية قرارات مسببة بحيث :

- يراجع الحسابات الإدارية التي تقدمها الأمرون بالصرف للمجموعات العمومية و يختمها بواسطة التصاريح بالتطابق، و كذلك يعفى حسابات المحاسبين العموميين؛
- يأمر بترتيب المحاسبة و استكمالها عند ملاحظته للنقائص أو تأخيرا في مسكها؛
- يفصل في المسؤولية المالية للمحاسبين العموميين المشكوك في تسييرهم؛
- يتفحص التسيير الفعلي و يصفه؛
- يدين المسيرين المخطئين بدفع غرامات مالية.

وتتبع تصفية الحسابات في المجلس بصدور قرار منه ببراءة المحاسبين العموميين أو إدانتهم و عندما تثبت إدانتهم و عندما تثبت المحاسب، عليه بتسديد ما استحق لصالح الخزينة العمومية. و يعتبر من باب المخالفات المتعلقة بالتسيير ما يلي :¹⁷

- التزام أو دفع المصاريف المخففة بتجاوز حد الترخيصات الخاصة بالميزانية؛
- اختراق القواعد الطبقة فيما يتعلق بالمراقبة المسبقة للمصاريف العمومية؛
- الخصم الغير قانوني للمصاريف أو تجاوز الاعتمادات أو تغيير التخفيض الأصلي للاعتمادات أو الإعانات الواردة في الميزانية؛
- رفض التأشير دون أساس أو العرقلة غير المبررة من طرف هيئة الرقابة؛

- منع تأشيرة قبول النفقة دون توفر الشروط القانونية، سواء تم ذلك من طرف المراقب المالية أو المحاسب العمومي؛
 - مطالبة محاسب عمومي بدفع نفقة دون الاستناد إلى قاعدة قانونية، أو تنظيمية مما ينجر عنه استعمال سيئ للنفقة العمومية؛
 - تنفيذ عمليات إنفاق ليست لها علاقة بأهداف الجماعات أو مهمة الهيئات العمومية المعنية؛
 - كل تهاون يؤدي إلى عدم الدفع في الآجال المحددة حسب الشروط القانونية.
- ومما تجدر الإشارة إليه أنه يمكن الطعن في قرارات المجلس أمام الجهة القضائية المختصة، فهدف المجلس ضمان احترام القواعد القانونية والتنظيمية الخاصة بتسيير المالية العمومية وتوجيه المسيرين (الأميرين بالصرف و المحاسبين العموميين) نحو اعتماد مسك حسابات منتظمة، التقيد بهدف المصالح التي يسيرون أموالها ومن أجل ذلك يزرد القانون مجلس المحاسبة بإمكانيات مادية و بشرية و قانونية على الخصوص تسمح لأعضائه بالتحرك بمرونة بتتبع التسيير المالي في مختلف المستويات الوطنية و المحلية، لهذا فإنشاء الغرف الجهوية للمجلس يمكن من مراقبة مالية المجموعات المحلية و الهيئات الأخرى التابعة لاختصاص رقابتها.

أما مهامه الرقابية فيتكفل بها مجلس المحاسبة و أعضائه هم رئيس المجلس، نائب الرئيس المراقب العام رؤساء الأقسام المستشارين، رؤساء قطاع الرقابة ،وهم يتمتعون بالحماية الضرورية لمباشرة مهامهم وخصوصا عند التهديدات و الإهانات و الاعتداءات المختلفة .

ج- رقابة المجالس الشعبية المحلية : نظرا لتشعب مهام الدولة وكثرة مرافقها العمومية على المستوى المحلي ، فإن المجالس المحلية تضطلع بمهمة الرقابة على الأموال العمومية ، وذلك كل هيئة على مستوى تدخلها. وقد منح الدستور هذا الحق للمجالس المحلية المنتخبة ، حيث نصت المادة 149 من الدستور على تضطلع المجالس المنتخبة بوظيفة الرقابة في مدلولها الشعبي. كما نلاحظ أن المجلس الشعبي الولائي له الحق في الرقابة على الميزانية الولائية من خلال كل دورة مدنية، أما المجالس الشعبية البلدية فتختص بالرقابة على الأموال البلديات وحسن تسييرها، غير أن هناك بعض الاستثناءات التي نقف عندها وهي أنه يمكن للمجلس الشعبي الولائي تفعيل الرقابة على ميزانيات البلديات وذلك في حالة أن هاته البلديات تلقت إعانات من ميزانية الولاية في حالة العجز عن تغطية النفقات العمومية الخاصة بها، وهنا تطبق رقابة داخلية على الإعانات من طرف أعضاء المجلس الشعبي البلدي ورقابة خارجية من طرف المجلس الشعبي الولائي.

2- المعايير الحديثة للرقابة المالية للأجهزة العليا للرقابة: لعبت المراجعة الحكومية دورا هاما في إدارة الأعمال منذ وقت طويل يمتد لعهد الفراعنة حيث سهر على التيقن من توفر الأمان والحماية لممتلكاتهم وتكليف المراجعين بمهام القيام برحلات لمخازن الأرز للتحقق من اتخاذ إجراءات التخزين بالجودة الكافية والتأكد من احتساب الضرائب المستحقة وجبايتها بشكل مناسب، وفي الدولة الرومانية

القديمة كانت المراجعة الحكومية تعني الإنصات لدلالة الحسابات وهي عملية يقوم بها الموظف العمومي بمقارنة المبالغ المقيدة بالسجلات الموجودة في عهده بتلك الموجودة في عهدة موظف أجبر بهدف الحفاظ على المال العام .¹⁸

2-1-1- تحديث نظام الرقابة على المال العام: تواجه كافة الأجهزة الرقابية تحدياً رئيسياً يتمثل في أن يحقق الجمهور والإدارة فهما أفضل للأدوار والمهام المختلفة التي يقوم بها الجهاز الرقابي في المجتمع ، لذلك وتماشياً مع مهامها وأطر تسييرها القانونية، فإنه ينبغي أن تكون المعلومات المتعلقة بالأجهزة الرقابية متوفرة بسهولة ووثيقة الصلة بها، وان تتسم أساليب عمل الأجهزة ومنتجاتها بالشفافية، وان تتواصل هذه الأجهزة بطريقة مفتوحة مع وسائل الإعلام وغيرها من الجهات المعنية، وان تكون بارزة على الساحة العامة.

2-1-1-1- المفهوم الحديث: هو التحقق من الإدارة الفعالة والمناسبة للأموال العامة، ومن أن التنفيذ يتم وفقاً للتوجيه المحدد في خطة العمل، وضمن القواعد والأهداف المقررة، وذلك بقصد تبيان نواحي الخطأ والضعف والانحراف واتخاذ الحلول المناسبة لتلاقيها، وللحيلولة دون تكرار وقوعها وتحديد المسؤولية عن ارتكابها، ولضمان حسن تطبيق تلك القواعد والأهداف والتحقق من مدى سلامتها وكفائتها والعمل على تحسين الإدارة المالية لتكون سليمة، والوصول بها إلى تحقيق معدلات عالية في الأداء وبمستوى من الكفاءة والفعالية.¹⁹

2-1-2- خصائص نظام الرقابة المالية العليا الفعال: يتميز نظام الرقابة المالية العليا الفعال بخصائص أساسية تؤهل الرقابة لممارسة دورها الهام في ضبط وتحسين وتطوير الأداء، وتتمثل هذه الخصائص فيما يلي²⁰: الاستقلالية؛ المؤيدات؛ خطة عمل الرقابة المالية؛ توفر الجهاز الفني؛ الدليل الرقابي.

2-1-3- فعالية نظام الرقابة على المال العام: تمثل الرقابة المالية على المال العام نظرة جديدة لوظيفة الرقابة والتي يجب على المراقب أن يتقاسمها مع المسؤولين عن إدارة الأموال العمومية، لذلك على المراقب أن يعمل كشريك في إرساء إدارة جيدة المستوى. وتنتج عن هذه النظرة عدة قيم باعتبارها تدخل ثقافة جديدة تركز على الدور البناء والإصلاحي للمراقب. وتتمثل فعالية نظام الرقابة المالية في العناصر التالية²¹: العمل على النهوض بالشراكة؛ تدعيم المساءلة؛ تفعيل وسائل المحاسبة والمساءلة؛ تقييم الأداء.

2-2- نظام الرقابة المالية العليا في الإعلانات الدولية: حضي موضوع الرقابة المالية على الأجهزة الإدارية باهتمام الدول فأنشأت لهذه الغاية منظمات إقليمية ودولية صدرت عنها إعلانات دولية تتضمن مبادئ دولية أساسية للرقابة المالية، تتعلق بتنظيم هيئات الرقابة المالية العليا والتأكيد على استقلالها وتطبيق مبدأ المساءلة عن المخالفات المالية كضمانة لتحسين الأداء المالي للإدارة، وتنمية التعاون بين

أجهزة الرقابة المالية العليا في الدول المختلفة، ونشر الوعي الرقابي المالي على المستويين الدولي والإقليم²².

ونعرض فيما يلي لأهم الإعلانات الدولية الصادرة عن منظمات دولية في مجال الرقابة المالية والقواعد الرقابية التي تضمنتها هذه الإعلانات:

2-2-1- إعلان واشنطن: صدر هذا الإعلان عن المنظمة الدولية للهيئات العليا للرقابة المالية انتوساي عام 1991، وتضمن هذا الإعلان بعض القواعد الأساسية النموذجية للرقابة المالية، يمكن للدول الاسترشاد بها في مجال الرقابة المالية.

أ- القواعد الرقابية: من أهم القواعد الرقابية التي أقرها إعلان واشنطن:

- التأكيد على استقلال هيئات الرقابة المالية العليا عن السلطات العامة في الدولة، ووجوب تقرير حماية تشريعية لمبدأ استقلال هذه الهيئات؛

- وجوب توفر الأهلية والكفاءة والاختصاص للمراقب المالي، لتكون هذه المتطلبات منسجمة مع طبيعة عمل الرقابة المالية ونطاقها وتعقيدها، والعمل على التنمية المهنية لموظفي الهيئة العليا للرقابة المالية وتدريبهم لتمكينهم من أداء عملهم بفعالية؛

- وضع القواعد والإجراءات الخاصة بإعداد التقارير الرقابية كأسلوب هام من أساليب الرقابة المالية، ومدى اختلاف هذه التقارير بحسب نوع الرقابة المالية، وبيان المعلومات والبيانات التي يجب أن يتضمنها التقرير.

ب- أنواع الرقابة المالية: تم إقرار إعلان واشنطن تحديد أنواع الرقابة المالية التالية:

- الرقابة المالية القانونية: التي تأخذ شكل رقابة وقائية وهي تتم في وقت يسمح فيه لهيئة الرقابة المالية أن تمنع إجراء أي تصرف يقرر بأنه مخالف للقانون، وهذا النوع من الرقابة المالية يتمتع بمؤيد فوري هو الرفض الصادر عن الهيئة العليا للرقابة المالية للجهة الخاضعة للرقابة بإجراء تصفية للنفقة في حال وجود مخالفة قانونية أو محاسبية...

- الرقابة المالية على الأداء: التي تنص على التحقق من مدى التمسك بسياسات الإدارة وتقديم المعلومات الإدارية والمالية الموثوق بها وفي الوقت المناسب... فهي رقابة يعد فيها المراقب المالي تقريراً بشأن مدى التوفير والكفاءة اللذين يتم بموجبهما الحصول على الموارد واستخدامها، فضلاً عن مدى الفعالية التي تم بموجبها تحقيق الأهداف...

- الرقابة المالية المحاسبية: التي تستهدف المحافظة على الموجودات والموارد، والتي تتحقق من دقة السجلات المحاسبية وكمالها وسلامتها.

2-2-2- إعلان طوكيو: صدر هذا الإعلان عن المنظمة الآسيوية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة اسوساي خلال مؤتمرها المنعقد في مدينة طوكيو عام 1985 وسمي فيما بعد بإعلان طوكيو الخاص بمبدأ المساءلة العامة عن المخالفات المالية الرقابية بأنه: التزام الأشخاص أو الأجهزة

الإدارية المعهود إليها بإدارة الأموال العامة بأن تكون عرضة للاستجواب بشأن قيامها بمسؤوليات مالية وإدارية وأعمال وبرامج مخولة إليها، وبأن تقدم تقارير وتدلي بمعلومات متعلقة بإدارة تلك الأموال إلى الجهات التي خولتها بتلك السلطات والمسؤوليات.

كما أكد هذا الإعلان على الصلة الوثيقة بين الرقابة المالية على الأجهزة الإدارية ومبدأ المساءلة من حيث أن تطبيق هذا المبدأ يعتبر ضمان أكيد لتحسين الأداء الإداري والمالي للإدارة، إذ كلما شعرت الإدارة بأنها عرضة للمساءلة حسنت من مستوى الأداء، وعززت النظم الرقابية... فضلا عن أن المساءلة وسيلة فعالة للقضاء على الفساد الإداري والمالي، وأن تطبيقها يؤدي إلى ضبط الدين العام من حيث تخطيطه واستغلاله وإجراءات الصرف فيه، وتسديده في مواعيده كي لا يترتب مزيداً من الفوائد على الدولة.²³

2-2-3- إعلان جاكرتا: صدر هذا الإعلان عن المنظمة الآسيوية للهيئات العليا للرقابة المالية المسماة انتوساي خلال اجتماعها في مدينة جاكرتا عام 1998، وتعتبر هذه المنظمة هيئة إقليمية مستقلة تهدف إلى تدعيم تبادل الأفكار والخبرات ما بين دواوين المحاسبة الآسيوية في مجال الرقابة المالية العامة، ومن أهم المبادئ الرقابية المالية التي تضمنها هذا الإعلان القواعد الإرشادية لهيئات الرقابة المالية العليا، التي تشكل إطاراً عملياً لتطبيق مفهوم الرقابة على الأداء، وهي قواعد مستقاة من الخبرات التي يتمتع بها الأعضاء في المنظمة، والتي تشكل منهجاً متكامل للرقابة على الأداء بحيث يمكن للمراقبين الماليين في دواوين المحاسبة من خلال تطبيقها والتعامل مع المتطلبات المعقدة لرقابة الأداء في ظل الاستخدام الواسع لتقنية المعلومات.

كما عرف هذا الإعلان الرقابة على الأداء بأنها: "مراقبة الاقتصاد والكفاءة والفعالية التي تستخدم بوساطتها الجهة الخاضعة للرقابة مواردها عند قيامها بمسؤولياتها، كما يضاف إلى المبادئ السابقة إعلان القواعد والإجراءات الإرشادية لتطبيق مفهوم رقابة الأداء والتي تشمل تحديد السلطة القانونية لرقابة الأداء وأهدافها، وأسلوب رقابة الأداء، ومراحل تنفيذها، ودليل إثبات الرقابة الذي يتضمن المعلومات التي يتم الحصول عليها، واستخدامها لدعم ملاحظات هيئة الرقابة المالية، وكيفية إعداد التقارير الرقابية الخاصة برقابة الأداء ومضمونه، وأثر تقنية المعلومات على ممارسة رقابة الأداء، والآثار المحتملة لرقابة الأداء".²⁴

2-2-4- الإعلان الصادر عن المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية: لتدعيم نشاط المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في مجال البحث العلمي، فقد تقرر في اجتماع المجلس التنفيذي للمجموعة العربية رقم (19) ، والذي عقد عام 1994 بتونس، لتشكيل لجنة الأدلة والمصطلحات العلمية تتبع لجنة التدريب والبحث العلمي يومي 17 و18 سبتمبر وكانت في ذلك الوقت برئاسة دولة الإمارات وعضوية الدول التالية : مصر، والسعودية ، وليبيا، والأردن، والجزائر،

وتونس، والمغرب، وقد كلفت هذه اللجنة بمهام إعداد ما يلي²⁵: - دليل عربي عام للرقابة المالية؛ دليل عربي عام للتدريب؛ دليل عربي عام لتوحيد المصطلحات الرقابية.

ونص النظام الأساسي للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية على ضرورة تنظيم التعاون بين أجهزة الرقابة المالية العليا وتتميمه في دول المجموعة وتبادل وجهات النظر والخبرات والأفكار والدراسات والبحوث في مجال الرقابة المالية، ونشر الوعي الرقابي المالي في الوطن العربي، والعمل على تقوية أجهزة الرقابة المالية في أداء مهامها الرقابية ودعمها.

خاتمة:

المحاسبة العمومية عبارة عن مجموعة المبادئ والأسس والقواعد التي تهدف في مجملها إلى المساعدة في فرض الرقابة المالية والقانونية على موارد الدولة المالية ونفقاتها. كما أنها تعني كذلك كافة عمليات إثبات وتحصيل وصرف الموارد الحكومية، ثم تقديم التقارير الدورية عن تلك العمليات ونتائجها للجهات المعنية. فمن المعتاد أن تحدد الحكومة لنفسها سنة مالية مدتها اثني عشر شهراً تقدر فيها نفقاتها وإيراداتها وذلك فيما يسمى بالميزانية العامة للدولة.

فقد شهدت الآونة الأخيرة اهتماماً متزايداً على كافة المستويات النظرية والعملية، في مختلف الدول المتقدمة والنامية، حول تكييف نظام المحاسبة العمومية، وقد ارتبط تطور هذا النظام بمختلف التغيرات الاقتصادية والمالية والسياسية، عبر مراحل البحث عن الكفاءة والفعالية، الذي كان له الأثر المباشر في ظهور مفاهيم جديدة تعتمد على تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وقد أفصحت الخبرة العملية لمعظم الدول، ومختلف الهيئات الدولية، أن تحديث نظام المحاسبة العمومية يعطي أهمية كبيرة لأجل تحقيق الشفافية والمساءلة في كيفية التصرف بالمال العام.

وتماشياً مع هذا الاتجاه، أعلنت الحكومة الجزائرية عن برنامج لإصلاح نظامها المحاسبي، وعن مشروع لعصرنة النظام المحاسبي، هدفه الأساسي تعزيز قدرات وزارة المالية في تأدية مهامها الأساسية في الرقابة على المال العام من أجل عرض وإفصاح المعلومات بغرض المساءلة.

نتائج الدراسة:

- إن للمحاسب والمرحلة المحاسبية الدور الحاسم في عملية تنفيذ ميزانية المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري، على اعتبار أن المحاسب يمارس وظيفته في إطار احترام الشرعية والنصوص القانونية وأن الأمر بالدفع وبالرغم من أن القانون يمنح له أدواراً تبدو حاسمة وتعطي الانطباع بالتالي ليس على النصوص القانونية وإنما على خبرة الأمر بالدفع وتقديره، وبالتالي فإن هذا الدور تكتفه الذاتية؛

- يلعب النظام الرقابي دورا كبيرا في الحفاظ على البيانات والسجلات المتعلقة بالحاسبة العمومية للدولة؛
- أهمية دور النظام المحاسبي في الرقابة على مختلف العمليات المحاسبية باستخدام أجهزته الرقابية التي تشرف على هذه المهمة المسندة إليها؛
- أهمية إصلاح نظام الرقابة للمحاسبة العمومية في ظل إصلاح وعصرنه الموازنة العامة للدولة ومؤسساتها ذات الطابع الإداري؛
- أن نظام المسؤولية الذي جاء به القانون 21/90 نظام قاس، على اعتبار تشديده بصفة مبالغ فيها على مسؤولية الأمر بالدفع والمحاسب العمومي، وبالرغم من أن الهدف هو حماية الأموال العمومية إلا أن هذا التشديد ينعكس سلبا على أداء العونين، بسبب التذرع باستيفاء الشروط والشكليات مما يؤدي إلى شلل الأداء في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري؛
- هناك تناقض صارخ في هذا القانون، يتمثل في وصف الأخطاء التي يرتكبها العونان بالمخالفات العقابية، وفي نفس الوقت تترك ممارسة النشاط العمومي لتقدير الإدارة التي يمكن لها الرفض أو التراجع كما يخالف المبادئ العامة لقانون العقوبات؛
- إن قانون المحاسبة العمومية الجزائري، لا يعدو أن يكون قانونا في طور الإنشاء من ناحية، على اعتبار أنه لا يضم كل الأحكام المرتبطة بتنفيذ ميزانية الدولة كما أنه نسخة مختصرة عن المرسوم الفرنسي المتعلق بالمحاسبة العمومية الفرنسية.

التوصيات:

- ونقوم في نهاية البحث بتقديم بعض التوصيات التي نرى أنها يمكن أن تساهم في تحسين الأداء والرقابة في القطاع الحكومي منها:
- لابد من إجراء تعديلات أساسية في نظام المحاسبة العمومية الجزائرية، حتى يتمكن المحاسب الوطني من التعرف على طبيعة وقياس نتائج عمليات القطاع الحكومي بسهولة؛
 - ضرورة ضم كل القوانين التي لها علاقة بالمحاسبة العمومية في قانون واحد حتى لا يضيع الممارس أو الدارس في متاهة البحث عن هذا القانون أو ذلك؛
 - يتطلب تطبيق نظام المحاسبة العمومية من أجل الرقابة على المال العام، تطوير نظام الرقابة باستخدام معايير الرقابة الدولية للقطاع العام، ومعايير المراجعة الحكومية الحديثة، ويمكن أن يتم ذلك من خلال توسيع صلاحيات مجلس المحاسبة، وينبغي تحديد الأدوار الجديدة للمراقبين الماليين ضمن المنظور الجديد؛

- يجب السماح للمؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري، في ضوء تحولات اقتصادية راهنة محليا وعالميا أن تمول ذاتيا، كلما أمكن لها ذلك، لتطور موجوداتها وتحسن الأداء فيها بحيث يكون ذلك خارج ميزانية الدولة؛
- ضرورة أن تترك للأمر بالدفع الحرية في التحرك داخل قسم النفقة؛
- يجب الوضع في الحسبان أن الإعتمادات يمكن أن تتدنى قيمتها بفعل ارتفاع الأسعار والتضخم، وبالتالي فإن الميزانية تحتاج إلى تخصيص يسمى مثلا فروق الأسعار والتضخم، لتُدعم به المؤسسة في حالة مثل هذه؛
- اختصار إجراءات تنفيذ الميزانية العامة للدولة صرفا وتحصيلا، وذلك بالتقليل من الوثائق العديدة التي يمكن أن يُستغنى عنها، أو يمكن أن تقوم بها مؤسسات أخرى نيابة عن المؤسسة التي قامت بالصرف أو التحصيل مثل البنوك؛
- لا بد من إحداث نظام استشارة ومشاركة على مستوى المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري حتى يمكن تنفيذ الميزانية بشكل يحقق أهداف المؤسسة وبرامجها؛
- يجب أن تحدث مادة في القانون 21/90، تنص صراحة على معنى يفيد بتخصيص اعتماد السنة المنصرمة، حتى ولو لم يصرف في السنة السابقة ليصبح نوعا من مجازاة المؤسسات التي تحقق نقشا في الأموال العمومية؛
- لا بد من تطوير المحاسبة العمومية، لأنها مدعوة إلى أن تتغير وتواكب التطور الاقتصادي والإداري على مستويين إجرائي وتنفيذي؛
- بما أن إيرادات الدولة تُجبي بناءً على قوانين معينة، كما أن النفقات العامة لا يتم إنفاقها إلا بناءً على إجراءات وقواعد مبيّنة في لوائح وتعليمات خاصة، فإن الرقابة على الإيرادات والنفقات تشمل إلزام الموظفين المسؤولين - كل في حدود اختصاصه - بتلك القوانين واللوائح والتعليمات المعمول بها، وحيث يوجد تعارض بين النصوص القانونية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها فإنه لا بد من احترام تلك القوانين إلى أن يتسنى تعديلها لتتلاءم مع مبادئ المحاسبة.

الهوامش:

- 1 - خيشان عبد الوهاب وآخرون، المحاسبة العمومية كأداة للتسيير الفعال داخل الوحدات الحكومية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير، فرع المالية قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2006/2007، ص4.
- 2 - القانون 21/90، الصادر في 15 أوت 1990 و المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجزائر.
- 3 - القانون 21/90، مرجع سابق.
- 4 - المرجع نفسه.
- 5 - Bellera Abde lhafid, la gestion financière des établissements publics à caractère administratif et rôle du contrôleur financier in Actes du séminaire régional sur la gition administrative et financière de l'Université, Université de Constantine 16-17/11/1993 , publication de l' Université de costantin /Mars 1995:p58
- 6 - المادة 58 من القانون 21/90 مرجع سابق.
- 7 - المادة 49 من المرسوم التنفيذي 313/91 ، المتعلق بإجراءات وكيفيات ومحتوى محاسبة الأمرين بالدفع والمحاسبين العموميين.
- (1) المادة 51، المرجع نفسه .
- 8 - نفس المرجع ،المادة 50.
- 9 - نفس المرجع، المادة 18.
- 10 - محمد احمد حجازي :المحاسبة الحكومية و الإدارة المالية العامة ،الطبعة الرابعة ،1998 الإسكندرية، ص363.
- 11 - المرجع السابق، ص 365.
- 12 - الدكتور زايد :محاضرات في مادة منهجية المراقبة ،السنة الدراسية 2001/2000 كلية الاقتصاد ، جامعة الجزائر.
- 13 - لمادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 434/91 المؤرخ في 09/11/1991 ،المتضمن تنظيم الصفقات العمومية.
- 14 - المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 78/92 المؤرخ في 22 فيفري 1992
- 15 - محمد عباس محرزى ، " اقتصاديات المالية العامة " - النفقات العامة - الإيرادات العامة -الميزانية العامة للدولة ، ديوان النطبوعات الجامعية ، الجزائر ،2003،، ص 96 .
- 16 - حسين الصغير :دروس في المالية العمومية ،دار المحمدية ،الجزائر ،2001،ص146.

- 17- انظر المادة 65 من القانون 32/90 بتاريخ 1990/09/04 المتعلق بممارسة وظيفة الرقابة.
- 18 - خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، ط1، دار النشر الوراق، عمان، 2006، ص414 .
- 19 - المرجع السابق ، ص414 .
- 20- خلف عبيد الله الواردات، مرجع سابق، ص 415.
- 21- www.courdescomptes.nat.tn/fr/fichiers/vor.pdf.
- 22- نواف كنعان، الرقابة المالية على الأجهزة الإدارية في دول الإمارات العربية المتحدة، [على الخط]، مجلة جامعة الشارقة للعلوم الشرعية والإنسانية، المجلد 2، العدد 2، 2005، متاح على: <https://www.sharjah.ac.ae/English/About>
- 23- نواف كنعان، مرجع سابق، ص101.
- 24- نواف كنعان، مرجع سابق، ص101.
- 25- المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة، دليل الرقابة المالية للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، [على الخط]، 2002، الجزء الأول، متاح على :
http://www.arabosai.org/ar/recipient.asp?table=tab_s_rubrique_arabe&narticle=402&type_publication=Autres
قائمة المراجع:
- محمد احمد حجازي :المحاسبة الحكومية و الإدارة المالية العامة ،الطبعة الرابعة، 1998 الإسكندرية.
- محمد عباس محرزى ، " اقتصاديات المالية العامة " - النفقات العامة - الإيرادات العامة -الميزانية العامة للدولة ، ديوان النطبوعات الجامعية ، الجزائر ،2003.
- حسين الصغير :دروس في المالية العمومية ،دار المحمدية ،الجزائر ،2001.
- خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، ط1، دار النشر الوراق، عمان، 2006.
- خيشان عبد الوهاب وآخرون، المحاسبة العمومية كأداة للتسيير الفعال داخل الوحدات الحكومية ،مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير،فرع المالية قسم العلوم التجارية ،كلية العلوم الاقتصادية ،جامعة محمد بوضياف،المسيلة ،2007/2006.
- الدكتور زايد :محاضرات في مادة منهجية المراقبة ،السنة الدراسية 2001/2000 كلية الاقتصاد ، جامعة الجزائر .
- القانون 21/90، الصادر في 15 أوت 1990 و المتعلق بالمحاسبة العمومية،الجزائر .

- المادة 49 من المرسوم التنفيذي 313/91 ، المتعلق بإجراءات وكيفية ومحتوى محاسبة الأمرين بالدفع والمحاسبين العموميين.

- المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 434/91 المؤرخ في 09/11/1991 ، المتضمن تنظيم الصفقات العمومية.

- المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 78/92 المؤرخ في 22 فيفري 1992.

- المادة 65 من القانون 32/90 بتاريخ 04/09/1990 المتعلق بممارسة وظيفة الرقابة.

- نواف كنعان، الرقابة المالية على الأجهزة الإدارية في دول الإمارات العربية المتحدة، [على الخط]، مجلة جامعة الشارقة للعلوم الشرعية والإنسانية، المجلد 2، العدد 2، 2005، متاح على:

<https://www.sharjah.ac.ae/English/About>

-المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة، دليل الرقابة المالية للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، [على الخط]، 2002، الجزء الأول، متاح على :

http://www.arabosai.org/ar/recipient.asp?table=tab_s_rubrique_arabe&narticle=402&type_publication=Autres

Bellera Abde lhafid, la gestion financière des établissements publics à caractère administratif - et rôle du constroleur finoncière in Actes du séminaire régional sur la giston administrative et finoncière de l'Université ,Université de Constantine 16-17/11/1993 , publication de l'Université de costantin /Mars 1995

-www.courdescomptes.nat.tn/fr/fichiers/vor.pdf -