

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة أمحمد بوقرة بومرداس



كلية الحقوق

مذكرة الماجستير

مقدمة من طرف:

الطالبة نصيرة عباس

لنيل شهادة الماجستير في:

شعبة: الحقوق الأساسية و العلوم السياسية

تخصص: إدارة ومالية

عنوان المذكرة

آليات الرقابة الإدارية على تنفيذ النفقات العمومية

لجنة المناقشة

- السيد(ة): مولود ديدانأستاذ محاضر قسم أ..... جامعة بومرداس..... الرئيس.
السيد(ة): يحي دنيديأستاذ محاضر قسم أ..... جامعة بومرداس.....المشرف.
السيد(ة): عمار معاشو.....أستاذ..... جامعة تيزي وزو..... الممتحن.

الإهداء

إلى من كان سببا لوجودي بعد الله سبحانه و تعالى إلى من شقيا على تربيتي و تعليمي فحبا في
قلبي العلم والفضيلة و الإيمان حتى أوظاني إلى هذه المرحلة والدي العزيزين رحمهما
الله .

إلى كل أفراد عائلتي الكبيرة صغيرهم و كبيرهم .

إلى رفيقات دربي و العزيزات على قلبي.

إلى كل من وسعه قلبي و لم تسعه ورقتي.

إلى كل هؤلاء اهدى ثمرة جهودي .

شكر و تقدير

اشكر الله عز و جل على كل شيء، و أتوجه بشكر و التقدير إلى الأستاذ الفاضل المشرف على هذه
المذكرة دنيدي يحيى على قبوله الإشراف على هذه المذكرة و الذي لم يبخل على بنصائحه و
توجيهاته كما أمدني بيدي العون و المساعدة.

و لا يفوتني في هذا المقام أن أقدم جزيل الشكر و الامتنان إلى كل من ساهم من قريب أو من بعيد
من اجل انجاز هذا العمل .

المقدمة

تعتبر المالية العمومية ذات أهمية بالغة في حياة الدولة لأنها المحرك الأساسي لمختلف نشاطاتها، و ركيزة أساسية من ركائز بعث الاستقرار السياسي مما يتطلب الحذر و الرشد و الفعالية و الشفافية عند الإيراد و الإنفاق.

غير أن تطور وظائف الدولة فيها من دولة حارسة وظيفتها الحفاظ على الأمن و النظام و تحصيل و جباية الضرائب، إلى دولة متدخلة في جميع الميادين الاقتصادية و الاجتماعية، إلى دولة تسعى إلى تحقيق الرخاء و الرفاهية و تقديم أحسن الخدمات. أدى إلى اتساع مجالات عملها و ازدادت تدخلاتها بسبب تطور نشاطاتها ، من أجل توفير الطلبات المتزايدة للمجتمع بما يصاحبه من تحقيق تنمية شاملة و تحقيق معدلات عالية من النمو الاقتصادي و توفير قسط كبير من العدالة و الرخاء الاجتماعي، هذا ما ساهم في التزايد الكبير للنفقات العمومية . و لما كانت ندرة الموارد المالية تعتبر من أهم المشاكل التي واجهت الدول النامية و الدول المتقدمة على حد سواء، كان لابد من البحث على آليات لوضع حد لهذه المشكلات عن طريق إحكام الرقابة على استعمال الموارد و الإمكانيات المادية الموجودة، حتى يتسنى الحصول عليها من مصادرها المختلفة و تخصيصها و توزيعها توزيعاً عادلاً يحقق توازن اقتصادي و اجتماعي متجانس .

أصبحت الرقابة على الأموال العمومية تحتل أهمية بالغة في التشريع المالي الحديث و من مقومات و أولويات الدولة باعتبارها وسيلة عملية و فعالة تضمن حسن استعمال هذه الأموال و تسييرها ، و حمايتها و جعل تنظيمها من أدق التنظيمات لما لها من أثر على سلوك الأفراد و الجماعات ، باعتبارها المرآة العاكسة لواقع الاقتصاد الوطني ، فيما تهدف إليه الدولة من مشاريع و برامج لتحقيق المصلحة العمومية .

فكانت الرقابة كحق تبرر الدفاع عن الصالح العام الذي اتسع مفهومه و أدى بدوره إلى ظهور الرقابة و تخصصها . فأصبحت نظاماً قائماً بذاته ذو كيان مستقل بتوفير مناخ مؤسستي يعني بهذا الجانب على اختلاف أنواعها و صورها. فالرقابة المالية لا تختلف عن غيرها من الصور الأخرى للرقابة على النشاط الإداري حيث تحتوي على عدة جوانب تتميز عن غيرها من الصور المتعددة للرقابة. فالإدارة العمومية هي التي تهدف إلى حماية الأموال العمومية إيرادا و إنفاقاً، من خلال متابعة تنفيذ الميزانية في جميع مراحلها.

فالمعروف أن النفقات العمومية جزء من الميزانية العامة تمر بأربعة مراحل أساسية مترابطة ، يطلق عليها دورة الميزانية ، و أن هذه الدورة تمثل جهود و مهام أجهزة الدولة المختلفة و عدد كبير من الخبراء الفنيين في هذا المجال و إدارة مركزية و محلية و أجهزة رقابية مختلفة ، من أجل الوصول إلى تجنب الانحرافات المالية و تحقيق استقرار اقتصادي و تجسيد هذه المراحل فيما يلي :

- مرحلة الإعداد : (التقدير و التنبؤات) و تعد أساس المراحل القادمة ، كونها بها تقاس درجة فعالية الجهاز التنفيذي و مصداقيته ، فعلى مستواه ثم وضع الخطوط الرئيسية لبرامج السلطة التنفيذية ، حيث لهذه المرحلة مدلولاً خاصاً حيث أن أي إخلال بها ينجر عنه نتائج سلبية تؤثر على بقية المراحل .
- مرحلة المصادقة : و تعد الجسر الواصل بين مرحلة الإعداد و التنفيذ فمن خلال هذه المرحلة يتم الترخيص بالنفقات و الإيرادات العمومية في إطار التقديرات للسنة القادمة .
- مرحلة التنفيذ: تدخل الميزانية بمختلف بنودها حيز التطبيق من خلال احترام الخطة الموضوعية ، بما يساهم في منع التبذير و إساءة استعمال المال العمومي من قبل المكلفين بتنفيذ الميزانية من أجل حسن إدارة المصالح .
- مرحلة الرقابة : هي من أدق و أخطر المراحل حيث يتم من خلالها تجسيد كل التطورات و ضمان تحقيق الأهداف المسطرة للسنة المالية المقبلة ، و تعد المرحلة الأخيرة التي تمر بها الميزانية حيث من خلالها يتم التأكد من أن تنفيذ الميزانية قد تم على الأوجه المحددة حيث تتولى عملية الرقابة عدة أجهزة .

إن هذه المراحل الأربعة تقوم بها كل من الهيئة التنفيذية و الهيئة التشريعية و الهيئة القضائية فالأولى تقوم بعملية الإعداد و التنفيذ ثم المراقبة ، و الثانية تقوم بعملية المصادقة و المراقبة ، و الثالثة تقوم بعملية المراقبة و توقيع العقوبة في حالة الإخلال بالنصوص المنظمة لتنفيذ النفقات العمومية.

فمن شأن كل هذا تسهيل الاطلاع على نتائج التنفيذ أول بأول ، و التأكد من مطابقة هذا التصرف للبيانات و الخطط التي تبين كيفية صرف إعتمادات الميزانية هذا من جهة، و من جهة أخرى للتأكد من مطابقة التصرف للرخصة التي يحددها المشرع .

إن تحديد النفقات العمومية لا يأخذ بعين الاعتبار عدم التجانس في مقدرة كل بلدية على تغطية جميع متطلباتها، نظر لسوء التسيير اللاعقلاني و من هنا يظهر دور الرقابة المالية في إطار تحديد معالم التجانس و حسن التسيير على المستوى القاعدي، قصد تحقيق التنمية المتجانسة و لتحقيق معنى الرقابة عليها فلا بد أن يشمل مختلف مراحل تكوين الميزانية على مختلف المستويات.

فبإتباع هذا المفهوم فإن مستويات الرقابة تختلف باختلاف المراحل التي تقوم على متابعتها، و التي من شأنها إثبات أن نجاعة و صرامة الرقابة راجع إلى مدى إلمامها بكل جوانب و خطوات الميزانية مع إقرار الأخطاء و ردع مرتكبيها قانونيا .

فتفعيل الدور الرقابي من خلال مواكبة التطورات الحاصلة على مستوى الميزانية كاف لإقرار نزاهتها ، و بالتالي إمكانية أن تلعب دورا هاما و أساسيا للسيرورة الايجابية و المتجانسة بين النفقات و المداخل المقابلة لها .

و لتنشيط الوظيفة الرقابية كان لابد من تدخل جهات مختصة تقوم بتطبيق القوانين و إقرار الأحكام، و التعامل مع مختلف المخالفات بما تقتضيه القوانين المقررة للعقوبات. هذه الجهات المتداخلة و التي تعتبر إما جهات إدارية أو جهات غير إدارية أو قضائية، كلها تعمل على تحقيق النزاهة سواء فيما يتعلق بالإعداد أو تنفيذ الميزانية بصفة ملزمة. كما تعتبر الجهات التي تبين طبيعة المحاسبة المرافقة لكل المشاركين و المساهمين في تكوين الميزانية ، فتعمل على تبيان الرقابة من خلال تدخلاتها .

فالرقابة على النفقات العمومية تعتبر ركيزة أساسية لصرف الميزانية بطريقة سليمة و تعتبر جزء هاما لا يمكن فصله عن الأعمال الإدارية الكبرى للدولة ، لذ فقط حظي هذا الجانب بقدر كبير من السلطات و الإمكانيات التي حولها المشرع في هذا المجال على أساس الرقابة هي المقياس لتصحيح الأخطاء الإدارية و تقويمها أثناء تنفيذ النفقات العمومية .

فالرقابة المالية تسمح بالإشراف و المراجعة من قبل جهات مختصة لها حق الاطلاع على سيرورة العمل داخل المصلحة ، و التأكد من استخدام الوسائل المادية بشفافية و الكشف عن الأخطاء و إيجاد حلولها بغرض المحافظة على الأموال العمومية و تحقيق نتائج ملموسة .

تأخذ غالبية الدول الحديثة بثلاث صور للرقابة من حيث السلطة المخولة لها هذا الحق على رقابة تنفيذ النفقات العمومية نظرا لأهميتها، فيمكن أن تكون الرقابة سابقة للتنفيذ أو أثناءه أو لاحقه له و هذه الصور تتجسد في:

- رقابة برلمانية : و يمارسها البرلمان للتأكد من أن تنفيذ الميزانية قد تم وفقا للإعتمادات المرخص بها ، و يتم عن طريق لجان برلمانية أو عند فحص و مناقشة مشروع قانون ضبط الميزانية .

- رقابة قضائية: و تقوم بها هيئة قضائية مستقلة عن السلطتين التشريعية و التنفيذية و يسمى بمجلس المحاسبة.

- رقابة إدارية : و تكون سابقة لتنفيذ في إطار رقابة عقد النفقة و التي يقوم بها المراقب المالي، و أثناء تنفيذ النفقة و يقوم بها المحاسب العمومي، و تكون لاحقة للتنفيذ و هي رقابة المفتشية العامة للمالية .

والجزائر على غرار باقي الدول أخذت بهذه الصور الثلاث للرقابة.

و سنلقي الضوء من خلال هذه الدراسة على الرقابة الإدارية على تنفي تنفيذ النفقات العمومية كآلية تسعى للحفاظ على المال العمومي.

تكمن أهمية الموضوع في محالة إبراز الدور الرقابي للجهات الإدارية، من خلال هياكلها بصفة تضمن السير الحسن و السليم للإدارة المختصة بمتابعة رقابة تنفيذ النفقات العمومية و التوصل إلى ضمان السير الحسن للإعتمادات المالية المفتوحة، و استعمالها استعمالا يكرس مبدأ النزاهة و الشفافية من قبل الهيئات صاحبة الاختصاص و الوقوف على مدى مطابقة العمليات المالية مع قواعد المحاسبة العمومية . فوجود رقابة سابقة على تنفيذ النفقات العمومية لها دور وقائي من خلال كشف الأخطاء التي يقع فيها مسيرو المصالح والهيئات الإدارية عند إعداد الميزانية، و الرقابة أثناء التنفيذ لها دور علاجي من خلال تدارك الأخطاء الممكن حدوثها أثناء الرقابة السابقة و مكمله لها، و وجود رقابة لاحقة علي تنفيذ النفقات العمومية من شأنها زيادة تفعيل و إثراء الدور الرقابي. ففي حالة الإخلال أو عدم القيام بالالتزامات من طرف الأعوان المكلفين برقابة التنفيذ أن يباشر في حقهم تنظيم قانوني رادع يثير مسؤولية أي طرف بسبب سوء التسيير .

فمن شأن كل هذا أن يمنع تبذير و إساءة استعمال الأموال العمومية بما يحقق استقرار الدولة و قوتها على الصعيد الداخلي ، فمن شأن الرقابة الإدارية على تنفيذ النفقات العمومية من معرفة سبل الرقابة المتوفرة لإدارة المال العمومي ، و إرساء نظام اقتصادي يظهر مدى صلاحية و نجاعة هذه الآلية .

فهي رقابة إستراتيجية نظرا للمكانة التي تحتلها في السياسة العامة للدولة ، ومنها تظهر حيويتها في الاقتصاد الوطني لأنها تركز على الموارد الأساسية لتسيير شؤون الدولة. والهدف منها تقييم الأداء المالي وفعاليتها وذلك بصفة مستمرة ودائمة، وبيان التجاوزات التي قد تحصل أثناء تنفيذها لضمان المشروعية .

و لمعالجة موضوع بحثنا نطرح عددا من التساؤلات نجملها في الإشكالية التالية:

ما هي آليات الرقابة الإدارية على تنفيذ النفقات العمومية و ما مدى مساهمتها في تحقيق

رقابة فعالة تعمل على حماية المال العمومي ؟

وقد اعتمدنا لدراسة هذا الموضوع على المنهج الوصفي التحليلي.

فالمنهج الوصفي يساعد على فهم النصوص التشريعية والتنظيمية لعملية الرقابة الإدارية. والمنهج التحليلي الذي يتيح لنا النظر إلى الموضوع من جميع جوانبه والقيام بتحليل كافة عناصره. وللإجابة على الإشكالية المطروحة اخترنا الخطة التالية:

- الفصل التمهيدي: نتطرق من خلاله إلى مفهوم الرقابة المالية من خلال استعراض أنواعها و أساليبها، أهدافها ومبادئها و المقومات التي تستند إليها و أجهزتها.
- الفصل الأول: نتناول فيه الرقابة الإدارية الداخلية على النفقات العمومية من خلال الرقابة السابقة على تنفيذ النفقات العمومية، و الرقابة المرافقة لتنفيذ النفقات العمومية.
- الفصل الثاني : نتناول من خلاله الرقابة الإدارية الخارجية على تنفيذ النفقات العمومية من خلال المفتشية العامة للمالية نستعرض من خلاله مفهومها ، ومدى فعاليتها .

الفصل التمهيدي

الفصل التمهيدي: ماهية الرقابة المالية على تنفيذ النفقات العمومية

تعتبر عملية الرقابة المالية الوظيفة الأكثر حيوية في المنظمة أو الهيئة الإدارية ، لأن ممارستها تؤدي إلى استكمال العمل الإداري والمحاسبي لذلك تعتبر وسيلة مساعدة للإدارة في القيام بالمهام المكلفة بها ، حيث تسعى دائما إلى أن يتم النشاط الإداري المالي على أحسن وجه ، كما أنها الأداة الأساسية للتنظيم الإداري للعمليات المالية ، حيث تضمن التسيير الحسن لمختلف أنشطة الهيئة الخاضعة للرقابة . فهي آلية تؤدي إلى معرفة و إتباع أنجع السبل المتوفرة لإدارة مال الدولة وصولا إلى الاكتفاء و الاعتماد على الذات لضمان العيش الهنيء للإنسان . فموضوع الرقابة المالية من أهم الدارسات و الموضوعات التي يبني عليها الكيان التنظيمي للدولة.

وسنحاول من خلال هذا الفصل التعرض إلى دراسة الرقابة المالية من خلال تحديد مفهومها في المبحث الأول ، و الذي يتضمن بدوره تعريفها وأنواعها (كمطلب أول) وخصائصها ومبادئها (كمطلب ثاني) و أهدافها (كمطلب ثالث) ، ثم التعرض إلى مقومات الرقابة المالية و آلياتها في المبحث الثاني و الذي يتناول مقومات الرقابة المالية (كمطلب أول) ، وأساليب الرقابة المالية (كمطلب ثاني) ، و أجهزة الرقابة المالية (كمطلب ثالث) .

المبحث الأول: مفهوم الرقابة المالية

لقد اختلف مفهوم الرقابة المالية من دولة إلى أخرى ، تبعا لفسلفة الدولة ونظامها الاقتصادي ودرجة نموها . ففي ظل الأنظمة الاشتراكية تقضي فرض رقابة دقيقة وتكون هذه الرقابة على جميع فروع الاقتصاد والمشروعات¹، وهذا راجع إلى اتساع نطاق الملكية العامة في حين في الأنظمة الرأسمالية فالرقابة المالية تتخذ صورا أخف لأن أساس عملية الرقابة هو ملكية الشعب للأموال العمومية . فالرقابة حتمية لا بد منها لحماية أموال الأمة² . و لم تعد الرقابة تقتصر على مشروعية تنفيذ النفقة ، و إنما تعداها إلى الرقابة على الكفاية الإنتاجية و حسن الأداء³ ومن جهة أخرى فإنه لا يمكن فصل موضوع الرقابة على تنفيذ الميزانية عن تطور النظام السياسي⁴

و سنتناول في هذا المبحث: تطور الرقابة المالية و تعريفها وأنواعها (المطلب الأول) وخصائصها ومبادئها (المطلب الثاني) وأهدافها (المطلب الثالث) .

المطلب الأول: تطور الرقابة المالية وأنواعها

إن الرقابة المالية لا تختلف عن غيرها من الصور الأخرى للرقابة على النشاط الإداري، حيث تحتوي على عدة جوانب تتميز بها عن غيرها من الصور المتعددة للرقابة⁵ . وسنحاول من خلال هذا المطلب التعرض إلى تطور الرقابة المالية و مختلف التعريفات التي أعطيت لها في الفرع الأول، و أنواعها المختلفة في الفرع الثاني .

الفرع الأول: لمحة تاريخية حول تطور الرقابة المالية

لقد تزايد الاهتمام بالمالية العمومية وتعمق من خلال أساليب الرقابة الحديثة التي أعطيت ثمارها في الدول التي طبقتها، إضافة إلى تطورات التفكير في الرقابة على الأموال العمومية في ضل نظريات الإدارة و التنظيم و كذا في ضل بعض أنظمة الميزانية.

¹-محمد عوف الكفراوي، الرقابة المالية النظرية والتطبيق، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، 1989، ص274، 275.

²-ابراهيم بن داود، الرقابة المالية علي النفقات العامة، دار الكتاب الحديث، الجزائر، 2010 ، ص8 .

³- قحطان السيوفي ، إقتصاديات المالية العامة ، دارطلاس للنشر ، (بدون مكان النشر) ، 1989 ، ص 129 .

⁴- عبد الواحد السيد عطية ، مبادئ و إقتصاديات المالية العامة (دراسة مقارنة في الفكر الاسلامي) ، دار النهضة العربية ، (بدون مكان النشر)، 2000 ، ص12، 13.

⁵-كريمة راجحي و زهية بركان، وضع ديناميكية جديدة لتفعيل دور الجماعات المحلية في التنمية و مراقبة ميزانية الجماعات المحلية، دراسة مقدمة للملتقى الدولي حول تسيروتمويل الجماعات المحلية في ضوء التحولات الجديدة، الجزائر، (بدون تاريخ)، ص8 .

أولاً- الرقابة المالية في ظل بعض نظريات الإدارة و الميزانية:

لقد تزايد الاهتمام بالمالية العمومية وتعمق من خلال أساليب الرقابة الحديثة التي أعطيت ثمارها في الدول التي طبقتها، إضافة إلى تطورات التفكير في الرقابة على الأموال العمومية في ظل نظريات الإدارة و التنظيم و كذا في ظل بعض أنظمة الميزانية.

فتطور الرقابة المالية في ظل نظريات الإدارة و التنظيم ارتبط بمنهج الإدارة بالنشاط و رد فعل هذا النشاط أي نتائجه، فقد كان تيلور¹ وهو أحد المنظرين الاقتصاديين من دعاة الإدارة العلمية التي من مبادئها فصل التخطيط عن التنفيذ و ربط وظيفتي التخطيط و المتابعة بالإدارة و إناطة وظيفة التنفيذ بالعمل، من أجل تحقيق هدفي الفاعلية و الاقتصاد و توفير الموارد و من هنا دعى إلى التركيز على الأسلوب العلمي.

في حين قام هنري جانيت²، بتصميم الخرائط الشهيرة من أجل إحكام عمليتي التخطيط و الرقابة.

وكان هنري فايول³ أحد علماء الإدارة الذين وضعوا مبدأ الإشراف و الرقابة لأجل المحافظة على الأموال العمومية. تعاقبت بعد ذلك مجموعة من النظريات التي مع تطورها تطورت الرقابة المالية، وإن أجمعت على أن فرض السيطرة و التسلط والإشراف و الرقابة المشددة لا يمكن أن تحقق الكفاءة المطلوبة، وهكذا أصبح هناك تحول في الفكر الإداري من فكر يرتكز على التخطيط و التنظيم و التوجيه و الرقابة إلى فكر يركز على الفرد واجباته و دوافعه¹.

أما في ظل بعض أنظمة الميزانية فقد عرفت الرقابة المالية عدة تحولات ففي ظل ميزانية البنود والتي تعود تسميتها بسبب عرض الميزانية على شكل بنود حسب الغرض الذي تؤديه النفقات و بتفصيل رقمي للبنود المتعددة اللازمة لتشغيل وحدة إدارية، كان توجهها الأساسي هو التوجه لغايات المساءلة و المحاسبة و منع الاختلاسات.

1- فريدريك تيلور (1856-1917) عالم أمريكي لقب بأب نظرية الإدارة العلمية، وقد عرف الإدارة على أنها المعرفة الدقيقة لما تريد من الأفراد أن يقوموا بعمله، والتأكد من أنهم يقومون بتأديته بأحسن طريقة وأرخصها.

2- هنري جانيت أطلق عليه اسم خريطة جانيت التي تساعد على مد معلومات عن حالة النشاطات، والتي على ضوئها يمكن معرفة مدى إنجاز النشاطات في الوقت المحدد ومدى تأخرها وبالتالي هي ترشدنا إلى ما يجب عمله في النشاطات لضمان إنجازها في الوقت المحدد، وهذا بالمعلومات والبيانات الرقابية التي توفرها وتساعد عملية الرقابة في أداء وظيفتها على أحسن وجه.

3- هنري فايول (1841-1925) قام بعدة دراسات عن المنهج العلمي لدراسة مهمة المدير والمبادي العامة للإدارة، وقام بنشر مؤلفه عام 1912 تحت عنوان الإدارة الصناعة والعمومية.

أما في إطار ميزانية التخطيط و البرامج و الموازنة فقد عمدت إلى الربط بين التخطيط و الرقابة. لكن هل التخطيط و الرقابة عمليتان متكاملتان؟

إن كل من الرقابة و التخطيط يكمل الآخر لأن كليهما يساهم في وضع تصور المستقبل في ضوء تجارب الماضي، وان كانت الرقابة في مفهومها التقليدي رقابة على ماتم انجازه من أعمال. إلا أن هذا المفهوم يحمل في مضمونه وسيلة الاهداء بنتائجها للمستقبل، فتصبح كل الانحرافات و عوامل الانجاز كلها أدوات إرشاد وتوجيه نحو خطط المستقبل و عملياته.

وفي إطار ميزانية الأداء كان التركيز في الرقابة على الموارد المالية و الاقتصادية و التركيز على رقابة الأداء في عملية التنفيذ أكثر من بنود الإنفاق.

وهكذا ارتبط التطور في الفكر المالي و الموازنتي، بالتطور في الفكر التنظيمي والإداري وكانت الرقابة في المجالين محورا هاما و ركيزة أساسية لتحقيق أهداف الإدارة العمومية والخاصة.

وعلى العموم فان الرقابة على الأموال العمومية قد تجاوزت مجرد الرقابة إلى أسلوب تقييم السياسات العمومية و البرامج الذي يعتبر مستوي اعلى يسمح بوجود شفافية و ديمقراطية في تسير الأموال العمومية، ويهدف هذا الأسلوب إلى تقييم و تمييز هذه السياسات بمقارنة نتائجها بالأهداف الموضوعية و الوسائل المستخدمة في ذلك¹. فمن منطلق هذا المفهوم هل التقييم للسياسات العمومية مجرد رأي تقييمي للنتائج المحققة، وهل يمكن اعتباره منهج أم تقنية في مجال تفعيل الرقابة المالية؟

إن تقييم السياسات العمومية هو قبل كل شيء طرح تساؤلات ومن ثم إيجاد حلول لها ومثال ذلك طرح تساؤلات حول مجال التدخلات وأثاره وطبيعته وأهدافه والجهود المبذولة ومدة الانجاز حسب كل وضعية. فالتقييم يستدعي إدخال أدوات قياس تتضمن أدوات تاريخية و مستقبلية مبنية على حقائق فعلية ناتجة عن بحوث و دراسات وأخري اجتماعية أو تعتمد على الرأي الشخصي. وعليه التقييم هو عبارة عن وسيلة مساعدة للقرار أو النشاط السياسي فهو منهج متبع أكثر منه تقنية.

1- زهرة حوفة ، دراسة تطور الرقابة المسبقة على النفقات الملتزم بها، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر ، 2007 ، ص 91.

ثانيا-تعريف الرقابة المالية:

للرقابة المالية مدلول واسع ، فقد يقصد بها تطبيق المعلومات المحاسبية بغرض التنظيم ، واختيار ومقارنة وعرض المعلومات الإحصائية الرقمية و المحاسبية المستقاة من جميع السجلات ذات العلاقة لمساعدة المديرين المسؤولين في الرقابة ، واتخاذ القرارات اليومية اللازمة لعملية التنفيذ وإجراء العمل ، و تتضمن تقديم الموارد و تحقيق التنسيق بين السياسات الإقتصادية¹ .

كما تعرف على أنها أداة العمل وتنفذ البرامج وفقا للأهداف والقواعد والإجراءات و التعليمات والأوامر التي تصدر من قبل المستويات المختلفة في التنظيم لتنفيذ ما يقدم .

كما تعتبر أداة يمكن بواسطتها التحقق من أن الأهداف و البرامج قد نفذت في الوقت المحدد ، و هناك تعاريف أخرى من طرف علماء المالية ، على أساس أنها عملية ترشيد علمي للقرارات التي يتخذها المسؤولون في دورة العمل الكاملة التي تبدأ بالتخطيط و التنظيم و التنسيق ، ثم تستمر مع التنفيذ ، و تكتمل بالمتابعة و التقييم ، ليبدأ من كل دورة جديدة للنشاط و مع كل حركة للنشاط تحدث عمليات ترشيد علمي² .

فيتضح مما سبق أن مفهوم الرقابة المالية قد يتحدد على أساس ما تسعى إلى تحقيقه من أهداف أو على أساس الأجهزة التي تتولى الرقابة أو من منطلق كونها إجراء .

و عليه فقد تميز مفهوم الرقابة المالية بثلاث اتجاهات :³

- **الاتجاه الأول :** و يهتم بالجانب الوظيفي للرقابة ، و يركز على الأهداف التي تسعى إلى

تحقيقها فهو يهتم بوجود عمليات معينة يلزم توافرها لإمكان تحقيق الرقابة . و يتضمن

تحديد الأهداف المطلوبة الوصول إليها .

و قد بين Henri Fayol الرقابة بأنها التحقق من أن التنفيذ يتم طبقا للخطة المقررة و التعليمات الصادرة و المبادئ المعتمدة ، فهي عملية اكتشاف ما إذا كان كل شيء يسير حسب الخطط الموضوعة . و ذلك لغرض الكشف على ما يوجد هناك من نقاط الضعف و الأخطاء لعلاجها، و قد جعلت الرقابة أحد عناصر الإدارة: التخطيط، التنظيم ، إصدار التعليمات ، التنسيق .

¹ - فيصل فخري مراد، الرقابة المالية العليا نحو أسلوب متطور ، مصر، سنة 20 ، العدد 1 ، جوان 1978 ، ص87.

² - عبد العزيز حجازي، الرقابة المالية، مجلة العلوم الإدارية، مصر، سنة 9، العدد 1، أبريل 1967، ص161 .

³ - محمد عوف الكفراوي ، مرجع سابق ، ص 22-29 .

- **الاتجاه الثاني** : و يهتم بالرقابة من حيث كونها إجراءات ، و يركز على الخطوط التي يتعين إجراؤها للقيام بعملية الرقابة . فإلتزام عملية الرقابة يتطلب الأمر وجود بيانات على أوجه النشاط المختلفة كشرط أساسي للقيام بالرقابة على أن يعد بشكل يمكن الاستفادة بها و متابعة النشاط و مراجعة الأعمال و فحصها.

- **الاتجاه الثالث**: و هو يهتم بالأجهزة التي تتولى الرقابة، و يتولى المراجعة و الفحص و المتابعة و جمع المعلومات و تحليل النتائج، فالرقابة تعني هنا أجهزة معينة تقوم بمجموعة من العمليات ، للتأكد من تحقيق الوحدات لأهدافها بكفاية مع إعطاء هذه الأجهزة سلطة التوصية باتخاذ القرارات المناسبة .

و مما سبق نخلص إلى أن الرقابة هي الإشراف و الفحص و المراجعة من جانب سلطة أعلى لها هذا الحق، للتعرف على كيفية سير العمل داخل الوحدة و للتأكد من حسن استخدام الأموال العمومية في الأغراض المخصصة لها ، و من أن الموارد تحصل طبقاً للقوانين و اللوائح و التعليمات المعمول بها ، و للتأكد من مدى تحقيق المشروع لأهدافه بكفاية إلا بغرض المحافظة على الأموال العمومية و التأكد من سلامة تحديد نتائج الأعمال ، و للكشف عن المخالفات و الانحرافات و بعث الأسباب التي أدت إلى حدوثها و اقتراح وسائل علاجها لتفادي تكرارها مستقبلاً

الفرع الثاني: أنواع الرقابة المالية

باعتبار الميزانية عقد يضم جملة من التراخيص، فكانت الرقابة بمختلف أنواعها ضرورية لتأكد من مطابقة تنفيذ الميزانية مع التراخيص الممنوحة لردع عدم شرعيتها¹. فالرقابة المالية عملية دائمة و مستمرة، تدور مع الحال العام وجوداً و عدماً ، فتختلف أشكالها و تتعدد أنواعها و تتباين وفقاً لمعايير مختلفة :

1- من وجهة النظر المحاسبية و الاقتصادية : تنصب على الرقابة المستندية و رقابة الأداء و الرقابة الشاملة .

أ-الرقابة المستندية : و هي رقابة على المستندات و السجلات و الدفاتر المالية². قد تكون أثناء أو بعد الصرف ، بإستخدام أسلوب المحاسبة و الغاية منها التأكد من سلامة طرق الإنفاق .

¹-François Deruel et Jacques Buisson, Finances Publiques , 13^{ème} édition, Dalloz, Paris, 2001, p141.

²- محمد عوف الكفراوي ، المرجع السابق ، ص 55 .

ب-الرقابة على الأداء : هي مجموعة من العمليات التي تقيس و تقود الأداء إلى أهداف محددة فهي تشترط وجود أهداف محددة مسبقا ، و أسلوب لمقارنة الأداء المحقق بالهدف المخطط . هذا النوع من الرقابة لا يحقق الأهداف المرجوة دون رقابة مستندية .

ج-الرقابة الشاملة : يقصد بها المراجعة و الفحص الذي يتم بعد انتهاء السنة المالية و إعداد القوائم المالية ، والحسابات الختامية للوحدة ، بجمع هذا النوع من الرقابة المستندية و رقابة الأداء .

2- من حيث توقيت عملية المراقبة: تنقسم إلى رقابة سابقة على التنفيذ و أثناءه و بعده.

أ-الرقابة السابقة على التنفيذ: يقوم هذا النوع بمراقبة مكونات النشاط و عناصره و برنامجه قبل عملية التنفيذ¹، حيث يؤدي إلى تسهيل الرقابة أثناء التنفيذ و بعده و تجعل الأجهزة الرقابية العليا صاحبة السلطة² .

ب-الرقابة أثناء التنفيذ : و يسمى أيضا بالرقابة المرافقة و المزامنة و الجارية للتنفيذ و تتم هذه الرقابة أثناء عملية التنفيذ و الغرض منها متابعة التنفيذ لإتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب ، لذا فهي رقابة إصلاحية أو علاجية على عكس الرقابة السابقة التي هي رقابة وقائية³ .

ج-الرقابة اللاحقة للتنفيذ: تتسم بالشمول و تهدف إلى فحص و مراجعة العمليات المالية للكشف عما وقع من مخالفات، و لذلك فإن تقييم النتائج لا يتم إلا بعد حدوث الأداء من خلال قياس و تحديد الانحرافات التي وقعت.

3- من حيث الجهة التي تتولى الرقابة: تنقسم إلى رقابة داخلية و رقابة خارجية.

أ-الرقابة الداخلية: و هي الرقابة التي تمارس من موقع التنظيم الإداري ، و هي رقابة ذاتية تمارسها الهيئة القائمة بالتنفيذ على نفسها ، و هي تمارس أساسا على النفقات العمومية، أكثر من الإيرادات العمومية⁴ .

ب-الرقابة الخارجية : إذا كانت الرقابة الخارجية تتفق مع الرقابة الداخلية من حيث الأهداف ، إلا أن ما يميزها أنها تمارس من خارج التنظيم ، و من قبل أجهزة رقابية خارجية .

¹ - عنتر بن مرزوق ، الرقابة الإدارية و دورها في مكافحة الفساد الإداري في الإدارة الجزائرية ، مذكرة لنيل شهادة

الماجستير قسم العلوم السياسية والعلاقات الدولية ، تخصص إدارة الموارد البشرية، جامعة الجزائر ، 2008 ، ص 32 .

² - فيصل فخري مراد ، المرجع السابق ، ص 99 .

³ - عنتر بن مرزوق ، المرجع السابق ، ص 32 .

⁴ - خالد شحاة الخطيب ، أحمد زهير شامية ، أسس المالية العامة ، الطبعة الثالثة ، دار و ائل للنشر و الطباعة ، (بدون مكان

النشر) ، 2007 ، ص 32 .

فبالنسبة للجزائر تمارس هذه الرقابة من قبل السلطة التشريعية و السلطة القضائية و المفتشية العامة للمالية كسلطة إدارية .

4- من حيث دور الدولة في عملية الرقابة: و تنقسم بدورها إلى رقابة تنفيذية و رقابة تشريعية و رقابة شعبية.

أ-الرقابة التنفيذية: تقوم بها أجهزة حكومية بغرض التأكد من حسن استخدام المال العمومي على ضوء البرامج المسطرة من طرفها.

ب-الرقابة التشريعية : يقوم بها البرلمان لما له من سلطة في الرقابة المالية و الإشراف على الأداء و ذلك أن مجال ضبط النظام المالي هو مجال للسلطة التشريعية ، فهي صاحبة الاختصاص الأصل و السيادة الكاملة في إصدار التشريعات العضوية و العادية التي تنظم و تضبط قوانين المالية العمومية .

ج-الرقابة الشعبية: يباشرها أفراد الشعب عن طريق تنظيماتهم¹ من لجان رقابية تباشر حقها في الإشراف ، و هذا الحق ناتج عن ملكية الشعب للأموال العمومية .

5- من حيث السلطة المخولة لها الرقابة: و تنقسم إلى رقابة قضائية، رقابة برلمانية ، رقابة إدارية .

أ-الرقابة القضائية : يتولها جهاز قضائي مستقل عن السلطة التنفيذية و التشريعية ، بالنسبة للجزائر يتولاها مجلس المحاسبة بصفته جهاز قضائي يقوم بمهمة مراقبة و مراجعة كل العمليات المالية ، و بيان التجاوزات و المخالفات المالية ، و محاسبة المسؤولين عنها ، و توقيع الجزاءات الضرورية عليهم .²

ب-الرقابة البرلمانية: يمارسها البرلمان ، بإعتباره يرخص للحكومة تنفيذ النفقات و الإيرادات العامة حيث تتولاها المجالس البرلمانية على مالية الدولة ، و لقد نصت المواد 159، 160 و 162 من الدستور على هذا النوع من الرقابة .³

ج-الرقابة الإدارية: و هي تلك التي تقوم بها الحكومة على نفسها و هي تتناول كيفية تنفيذ الميزانية و إدارة الأموال العمومية ، و يقوم بهذه الرقابة موظفون حكوميون ، و هم الرؤساء

¹ - محمد عوف الكفراوي ، المرجع السابق ، ص 50 .

² -زهوة طحطاة ، عملية الرقابة الإدارية الرئاسية على أعمال الإدارة العامة ، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في القانون، فرع إدارة و مالية ، جامعة الجزائر ، 2002 ، ص 20 .

³ -دستور 28 نوفمبر 1996 ، ط 2 ، مطبوعات الديوان الوطني للأشغال التربوية ، 1998 ، آخر تعديل له بموجب القانون رقم 8-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2008 المتضمن تعديل الدستور ، الجريدة الرسمية عدد 63 .

من العاملين بالحكومة على مرؤوسيهـم .وتقوم بها وزارة المالية على الإدارات الحكومية المختلفة،وذلك بواسطة قسم مالي خاص يتبع وزارة الخزانة في كل وزارة،وتتناول هذه الرقابة عمليات التحصيل والصرف التي يأمر بها الوزراء أو من ينوبون عنهم،وذلك لتحقق من مطابقة أوامر الصرف للقواعد المالية المقررة في الميزانية .¹ وعلى كل فان أهم صور للرقابة الإدارية عموما وفي مجال المالية العامة خصوصا، يمكن إن تتخذ الأشكال التالية:

- الرقابة التلقائية:حيث تقام قواعد داخل جهاز إداري معين من أجل تحسين مواطن الخلل.
 - الرقابة الرئاسية:ويكون للرئيس الإداري حق التدخل للتعقيب علي أعمال مرؤوسيهـ.
 - الرقابة الوصائية:بالرغم من الاستقلال القانوني لبعض الهيئات الإدارية داخل الجهاز التنفيذي،بموجب اكتسابها الشخصية المعنوية(الولاية،البلدية،الجامعة)إلا أن الاستقلال ليس مطلقا ولا تاما.حيث تبقى تلك الأجهزة خاضعة لقدر معين من الرقابة و الإشراف من طرف السلطة الوصية مثل وصاية الوالي علي أعمال البلدية²
- هذا النوع قريب إلى الرقابة الذاتية،وترتبط بالمنهج الجديد في الإدارة،والمسمى منهج الإدارة بالأهداف و النتائج³ .

المطلب الثاني: خصائص الرقابة المالية و مبادئها

إن عملية الرقابة المالية لن تكون فعالة في تحقيق أهدافها و تجسيد مبادئها إلا إذا توفرت على خصائص تقوم عليها.

و سنحاول من خلال هذا المطلب التعرض إلى خصائص الرقابة المالية (كفرع أول) ،و مبادئها (كفرع ثاني).

الفرع الأول: خصائص الرقابة المالية

تتميز الرقابة المالية بمجموعة من الخصائص التي تساهم في تفعيل الدور الرقابي المالي.و يمكن إبراز أهم الخصائص للرقابة المالية فيما يلي :

¹ - حسين مصطفى حسين، المالية العامة، الطبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص85.
² - محمد الصغير بعلي،يسري أبو العلا،المالية العامة، دار العلوم،الجزائر، 2003 ص111،110 .
³ - فيصل فخري مراد، المرجع السابق،ص95.

1- **الوضوح و الدقة** : بمعنى أن تكون جميع العمليات المالية التي تضمنتها الخطة التنظيمية واضحة و دقيقة و يسهل فهمها ، لئلا يتسنى تفسيرها و تطبيقها و معرفة سلطات و حقوق كل عون مكلف بالرقابة المالية ، و مسؤولياته مما يسهل عملية الرقابة المالية . و كمثل على ذلك أن المراقب المالي لا يتجاوز صلاحيات المحاسب العمومي في إطار رقابته أثناء تنفيذ النفقات العمومية، وعلى هذا الأخير أن لا يتدخل في مجال اختصاصات الأمر بالصرف وهذا مبدأ مكرس قانوناً في إطار الفصل بين الوظيفتين.

2- **البساطة و الموضوعية**: فالبساطة بمعنى أن تكون الخطة التنظيمية للعمليات المالية مبسطة و غير معقدة، يبين توزيع الصلاحيات على مختلف المستويات الإدارية ، كما تقوم بتوضيح خطوط الاتصال بينهما¹ . و تقتضي الموضوعية أفراد أكفاء، لا يعتمدون في التقييم على الاعتبارات و العلاقات الشخصية، و إنما يقومون بوصف النتائج كما هي موجودة على أرض الواقع، بغية تحقيق أهداف موضوعية.

فالمورد البشري أساس نجاح أي عمل كان، لذا فالرقابة المالية حتى تكون أكثر فاعلية تقتضي وجود أعوان يتصفون بالأمانة والموضوعية.

3- **المرونة و الفعالية** : بمعنى تكون المعايير المستخدمة في الرقابة المالية مرنة ، بما يمكنها من مواجهة التغييرات المفاجئة التي قد تحدث ، و القدرة على التكيف معها حتى تكون مفيدة و فعالة في مجال الرقابة ، و الفعالية تكمن في قياس مدى تحقيق البرامج للأهداف المطلوبة و ذلك بمقارنة ما تم تحقيقه فعلاً بما كان مستهدفاً² .

4- **السرعة** : أي ضرورة توفر المعلومات و البيانات ، فكلما تم اكتشاف الانحرافات المالية في وقت أبكر ، كما أمكن من الإسراع في اتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الخلل ، لذا فالرقابة المالية الممارسة قبل و أثناء و بعد تنفيذ العمليات المالية من شأنها اكتشاف الأخطاء و سرعة إيجاد الحلول المناسبة لها .

¹ - عبد الفتاح الصحن ، الرقابة و المراجعة الداخلية على المستوى الكلي و الجزئي ، الدار الجامعية للطبع و النشر والتوزيع، الإسكندرية ، 1999 ، ص 160 .

² - زهرة حوفة ، المرجع السابق، ص 87 .

5- **التكلفة و الاقتصاد** : بمعنى تكون التكاليف المرصودة لممارسة الرقابة المالية معقولة نسبياً مع الفوائد المترتبة عنها . و الاقتصاد يتحقق بالشراء بأقل الأثمان وفي الوقت المناسب وبالكمية والنوعية الملائمة.

6- **الملائمة و التنبؤ المستقبلي** : بمعنى أن يتلاءم النظام الرقابي مع حجم و طبيعة الهيئة الخاضعة للرقابة ،لذا نجد أن طبيعة مهمة التفتيش المالي تقوم على مبدأ الاختيار على حسب حجم الهيئة الممارسة عليها الرقابة . أما التنبؤ المستقبلي فهو يعتمد على عنصر الخبرة من أجل اتخاذ التدابير اللازمة لتجنب الأخطاء و الانحرافات قبل وقوعها .

7- **التحليل** : إن مهمة النظام الرقابي لا ينحصر على كشف الأخطاء فحسب ، بل يجب أن يتعدى ذلك إلى معرفة أسباب الانحرافات و الأخطاء ، و العوامل و الظروف التي أدت إلى حدوثها من أجل إيجاد حلول لها ، مع العمل على تجنب الوقوع فيه مرة أخرى ، و لذلك فإن النظام الرقابي الفعال هو الذي يكشف الخطأ ، و يحلله و يحدد المسؤول عنه ، و أسبابه و نتائجه و كيفية علاجه .¹

8- **النظام الرقابي المالي يتماشى مع التنظيم السائد**: حيث لكل عون مكلف بالرقابة صلاحيات و مهام محددة بموجب نصوص قانونية و تنظيمية ، بحيث لا يمكن لأي عون مكلف بالرقابة أن يتعدى على مهام عون آخر في إطار العمل الرقابي كإحترام مبدأ الفصل بين وظيفة الأمر بالصرف و وظيفة المحاسب العمومي .

الفرع الثاني : مبادئ الرقابة المالية

تتمثل أهم المبادئ التي تقوم عليها الرقابة المالية فيما يلي :

- خضوع العمليات المالية لمجموعة من الإجراءات و التي تعرف بالدورة المستدينة ، التي تسبق و تحاصر كل عملية مالية سواء كانت متصلة بالإيراد أو الإنفاق .
- حصر كل خطوة إلى المراجعة دون القيام بأي إجراء قبل التأكد من سلامة و صحة ما سبقها من إجراءات .

¹-عنترة بن مرزوق ،المرجع السابق ، ص 45 .

- قيام الهيئات المالية على جملة من القواعد، أهمها عدم مخالفة التعليمات و القوانين .
- خضوعها لمبدأ الملائمة.
- إسناد العملية إلى أسس فنية سواء تتعلق بالإجراءات التي تتبع أو المراجعة و القيود التي تتم والدفاتر و السجلات التي يتم مسكها¹
- إن المبادئ السابق ذكرها تمثل أهم المبادئ التي تقوم عليها الرقابة المالية، من أجل انتظام النشاط و أدائه طبقاً للخطط الموضوعة في إطار السياسة المقررة، لتحقيق الأهداف المحددة دون المساس بالحقوق الفردية للأفراد و الاعتداء على الحريات العامة.

المطلب الثالث: أهداف الرقابة المالية

أهداف الرقابة المالية تطورت وفق تطور الدول ، حيث أن هناك أهداف تقليدية و أهداف حديثة متطورة ، و سوف نتناول كل منها على حدي في فرعين . الأول يتعرض إلى الأهداف التقليدية ، و الثاني يتعرض إلى الأهداف الحديثة .

الفرع الأول: الأهداف التقليدية للرقابة المالية

تدور هذه الأهداف حول الانتظام، و هي من أقدم الأهداف التي سطرت لها الرقابة و يمكن ذكر أهمها:

- التأكد من سلامة العمليات المحاسبية التي خصصت من أجلها الأموال العمومية التحقق من صحة الدفاتر و المستندات.
- التأكد من عدم تجاوز الوحدات النقدية في الإنفاق حدود الإعتمادات المقررة مع ما يستلزم من مراجعة المستندات المؤدية للصرف ، و التأكد من صحة توقيع الموكل لهم سلطة الاعتماد .

1-أحمد السيد عوضين، أجهزة الرقابة على النواحي المالية في مجال الرقابة الذاتية للإدارة العامة على أعمالها، مجلة العلوم الإدارية، مصر، العدد1، السنة31 ، ديسمبر1989، ص78، 79 .

- إدارة الأموال العمومية كمجموع من قبل الموظفين المسؤولين عنها (إداريين أو محاسبين كانوا) و بالتالي يتضمن جميع عمليات التنفيذ من جباية و صرف و تصفية .

- عملية التفنيش المالي و التي يقوم بها جهاز إداري تابع لوزارة المالية، تعتبر هذه العملية من أهم العمليات لاسيما على جميع المراحل التي تمر بها عمليات الإيرادات و المراحل التي تمر بها النفقة و عمليات الاقتراض .¹

الفرع الثاني: الأهداف الحديثة

إن النشاط الإداري لدولة تطور مع تطورها، مما أدي إلى كثرة الإنفاق وبدوره إلى تطور أهداف الرقابة،ويمكن ذكر أهم الأهداف الحديثة فيما يلي:

-التأكد من كفاية البيانات المعلوماتية و الأنظمة و الإجراءات المستخدمة.

-مدى خضوع الإدارة في تنفيذها للميزانية للسياسة و الخطة المعتمدة.

-بيان اثر التنفيذ على مستوى النشاط الاقتصادي وإنتاجاته .

-الربط بين التنفيذ والمبالغ التي تم إنفاقها والنتائج المترتبة عن عملية التنفيذ.

و من خلال ما تطرقنا إليه من أهداف تقليدية و حديثة، يمكن أن نستخلص أهداف عامة للرقابة المالية يمكن حصرها فيما يلي :

- تحقيق مسؤولية إدارية ، أو تنفيذ هذه المسؤولية و ترجمتها إلى الواقع العملي.

- توجيه القيادة الإدارية للتدخل السريع لحماية الصالح العام .²

- التأكد من دقة العمليات الحسابية و صحة المستندات المؤدية للصرف .

- اكتشاف الاختلاس و التزوير و الأخطاء الفنية، و هي مادة تتعلق بالقواعد

الحسابية .

- التدقيق في تحصيلات الإيرادات على اختلاف أنواعها .

- تحقيق الاستقرار الداخلي و التأكد من مصداقية الدولة خارجيا.

- التثبت من أن النفقات موجودة في الفصول و المواد المخصصة لها في

الميزانية و عدم تجاوز المخصصات المرصودة في الموازنة إلا بعد

الترخيص بذلك من طرف الجهات المختصة.

¹-احمد السيد عوضين، المرجع السابق،ص77،76.

²- فيصل فخري مراد ، المرجع السابق ، ص 87-88.

- تعبئة الطاقات و الموارد المتاحة و اتخاذ الإجراءات الكفيلة التي تؤمن السير الحسن و الأداء الفعال و المستمر .
- تحفيز العاملين لتحسين مستوى الأداء .¹
- السير الفعال و العقلاني للوسائل المالية الموضوعة تحت تصرف المصالح العمومية.
- الاستعمال الأمثل للأموال العمومية التي تساعد في تطور الاقتصاد العام .
- محاربة البيروقراطية و كل السلوكيات الانحرافية التي تمس الحريات الأساسية للمجتمع .
- دراسة القرارات الإدارية و المالية لتأكد من انسجامها مع التشريعات و القوانين المعمول بها .
- إجراء أبحاث و دراسات خاصة بعمل الوزارة لكشف المخالفات و العمل على تصويبها .²

¹ - صافي صالح خالص ، من أجل رقابة تسيير ذات فعالية في المؤسسات الاقتصادية العمومية ، مجلة إدارة المجلد 10 ، العدد 01 ، سنة 2000 ، ص 143 .
 وزارة التخطيط و التعاون الدولي، الرقابة المالية، [http : //www.mop.gov.jo / Arabic] ، 2010/10/15، ص1.

المبحث الثاني: معايير الرقابة المالية وآلياتها

باعتبار الرقابة المالية وظيفة مستمرة تدور مع الحال العام وجودا وعلما، كان لابد من إعتادها على مقاييس تقاس بها درجة فعاليتها.

هذه المعايير التي تستند لها عملية الرقابة المالية، تعتبر أساس تقييم الأداء من طرف أجهزة رقابية قادرة على القيام بأعمالها بما يحقق الأهداف المرجوة من الرقابة المالية.

وسنحاول من خلال هذا المبحث التعرض إلى مقومات الرقابة المالية في مطلب أول يتضمن أدوات القياس (كفرع أول)، ومبادئها (كفرع ثاني)، وأساليب الرقابة المالية في مطلب ثاني يتضمن بدوره فرعين، الأساليب القانونية و الفنية (كفرع أول). الأساليب الاقتصادية المحاسبية الإدارية (كفرع ثاني). وأجهزة الرقابة المالية في مطلب ثالث يتضمن أجهزة التخطيط والتنفيذ (كفرع أول). وأجهزة الرقابة و التقويم (كفرع ثاني).

المطلب الأول : مقومات الرقابة المالية

تستند الرقابة المالية على أدوات قياس لتحقيق رقابة إيجابية، لأن تلك الأدوات تقوم على جملة من المبادئ و سوف نتعرض إلى ذلك فيما يلي :

الفرع الأول : أدوات القياس

أصبحت الرقابة المالية تعتمد على أدوات القياس العلمية بدلا من اعتمادها على مجرد التصرفات الشخصية، و بالتالي انتقلت من مرحلة الرقابة الفردية إلى مرحلة الرقابة الموضوعية المبنية على أساس الحقائق.

و تضمنت الرقابة في طورها مجموعة من وسائل الرقابة و أدواتها ترتبط بالعمل و لا تنفصل عن الأداء و اتخاذ القرارات ، فلم تصبح نوعا قاصرا على الرقابة المركزية ، أو التي تفرضها السلطة العليا و لكنها رقابة تتبع و ترتبط بكل عمل ، و بهذا أصبح يمارسها مجموعة من الأفراد في مراكز المسؤولية بكافة المستويات .

فأدوات القياس تعتبر ضرورية لتحقيق رقابة إيجابية لأنها تعبر عن تصرفات مرتبطة بنشاط معين ، فالرقابة الإيجابية تعمل على تحفيز الأفراد و تنمية قدراتهم لرفع مستوى أدائهم مما يؤدي إلى تجنب الأخطاء و الانحرافات .¹

¹-عنترة بن مرزوق ، المرجع السابق ، ص 42 .

فتمثيل مستويات للأداء ينطوي على التنفيذ و يرتبط بالأهداف الاقتصادية و الاجتماعية التي يقصد تحقيقها من طرف الوحدات التنظيمية.¹

فأدوات القياس المستخدمة كأداة الرقابة تتضمن أدوات تاريخية و أدوات مستقبلية

أ-أدوات تاريخية : تعتمد على القياس الايجابي و الحقائق الفعلية لحد كبير .

ب-أدوات مستقبلية: تختلف مقوماتها حسب ما إذا كانت مقوماتها علمية أو عرضية، فالأولى تعتمد على البحوث و الدراسات ، و الثانية تعتمد على الخبرة أو اجتماعية تخضع للرأي الشخصي .لكن الإشكالية التي تطرح هل كل الأدوات المستقبلية تخضع إلى القياس العلمي؟.

أنه من الصعب أن تخضع كل مقومات المستقبل إلى القياس العلمي الدقيق ، خاصة أمام الأزمات الاقتصادية و أحسن مثال علي ذلك الأزمة الاقتصادية ل2008 .لذا أصبح من الضروري الاعتماد على مقياس محدد مسبقا تختلف مقاييس الدقة في تحديدها بما يحقق معها قدرا من الدقة النسبية.²

الفرع الثاني: المبادئ التي تقوم عليها أدوات القياس

باعتبار الرقابة المالية تنصب على الأموال العمومية من حيث هي تغيرات اقتصادية لاشتمالها على خدمات و منافع تكرر لخدمة المنفعة العمومية ، لذا كان لابد من استخدام مجموعة من أدوات القياس التي تكون النموذج الذي يتعمد عليه من طرف المكلفين بالرقابة على مختلف المستويات .فأدوات القياس هي وسائل و أدوات يعتمد عليها في ترشيد آراء المكلفين بالرقابة المالية في مجال اتخاذ القرارات ذات العلاقة بالأموال العمومية.

فالرقابة المالية إذن تقوم على مجموعة من أدوات القياس المحددة مسبقا، ويمكن حصر أدوات القياس التي تقوم عليها الرقابة المالية فيما يلي:³

- مبدأ القياس النقدي و الاقتصادي.

- مبدأ الخدمة و المنفعة .

- مبدأ المرونة .

- مبدأ الشمول.

- مبدأ الاستمرار .

¹-عبد العزيز حجازي ، المرجع السابق ، ص 168 .

²- نفس ، المرجع السابق ، ص 169.

³- نفس المرجع السابق ، ص 170-174 .

1- مبدأ القياس النقدي و الاقتصادي :

سبق الإشارة إلى أن أدوات القياس المستخدمة كأداة للرقابة تتضمن أدوات تاريخية فعلية و أدوات مستقبلية تخطيطية، فالأدوات المستقبلية تأخذ بعين الاعتبار القيم الاقتصادية و مختلف التغيرات التي يمكن أن تحدث مستقبلا كالأزمات الاقتصادية مثلا أو التغيير في القوى الشرائية.

في حين نجد أن الأدوات التاريخية تقوم على حقائق مالية فعلية، لذا يأخذ بعين الاعتبار القيم النقدية على عكس أدوات القياس المستقبلية.

و لا نخرج من هذه القاعدة إلا في حالات خاصة تقتضيها دواعي الحذر و الحيطة. غير أن القيمة النقدية التاريخية تلتقي مع القيمة الاقتصادية المستقبلية وقت حدوث التصرف إذا كانت فترات القياس متزامنة.

2- مبدأ الخدمة و المنفعة :

إن الأموال ترصد لخدمة المنفعة العمومية، لذ لا بد من حسن استخدامها في الهدف المخصص لها و في المجال المحدد لها ، من غير تقصير أو تبذير لتحقيق الكفاية .فقاعدة المنفعة أمر بديهي إذ لا يمكن تبرير النفقة العمومية إلا بحجم الفوائد المترتبة عليها، وبذلك فان قيام الدولة بالنفقات العمومية في ميدان معين دون الحصول على منفعة تعود على الأفراد منها يعني أن النفقات لا مبرر لها.

غير أن فكرة المنفعة العمومية و تحديدها تثير إشكالية وضع قاعدة دقيقة في تحديد مقداره، خاصة إذا أخذنا بعين الاعتبار الآثار المتعددة للنفقات مما يتعذر معها قياسها على وجه الدقة. لذا كان من الضروري استخدام أدوات القياس المعبرة عن الخدمات و المنافع لكل عنصر على حد سواء.

فيجب أن تتخذ المعطيات المبينة على أسس عملية واقعية ، و دراسات و بحوث التي تمكن الاعتماد عليها في أغراض المقارنة و المتابعة و التقويم .

فالرقابة لا تتحقق بمعانيها العريضة إلا إذا كانت هذه المعطيات الموضوعية و العلمية صحيحة ، و لهذا وجب أن يشترك في إعدادها الفنيون المختصون .

3- مبدأ المرونة :

إن المسؤولين عن الرقابة يحتاجون إلى وضوح فكري من ناحية الفلسفة التي تقوم عليها عملية استخدام الأموال .

فإن تعلقت بالمراكز المالية فإنما هي مراكز ثابتة مرتبطة بتواريخ محددة ، تتلخص فيها مقومات رأس المال من ناحية الموارد ، أما إذا ارتبطت بالنشاط الجاري فلا بد أن ترتبط بالمقاييس .

ولهذا يجب أن تكون أجهزة الرقابة على علم بأن لكل حالة مقوماتها، و الأهداف التي يجب مراعاتها و التي استخدمت لأجلها أدوات القياس سواء تعلق بعرض مركز تاريخي أو دراسة مراكز بديلة أو تعديلات في مراكز قائمة، ولكل حالة هيكل معين يتفق مع الهدف.

4- مبدأ الشمول:

يعتمد هذا المبدأ على فكرة أن الرقابة لا بد أن تكون شاملة لكافة العناصر التي يتم التعبير عنها في صورة مالية، سواء كانت متعلقة بالمراكز المالية، أو بنتائج الأعمال.

فالأموال في حركة مستمرة تتفاعل لتنتج مراكز معينة، و لا يكون التفكير في الأموال جزئياً لنشاط اقتصادي، و لهذا يجب أن تعرف العلاقات و الآثار المترتبة على كل حركة مالية. فليست الرقابة مجرد متابعة لرقم و إنما هي عرض و متابعة لأعمال و نشاط، و متابعة لخدمات و منافع، نحن بصدد و لا يتصور أن ينظر إلى كل عمل على حدي بل لا بد أن تكون الصورة متكاملة. فالرقابة تمتد إلى كل التصرفات المالية كبرى كانت أم صغرى ، حتى ولو اختلفت وسيلة الرقابة و نوعها من حيث كونها إجمالية أو تفصيلية مالية أو عينية مستمرة و متتابعة أو متقطعة ، لكن لو أخذنا بهذه الفكرة كيف نفسر عدم خضوع بعض الهيئات للرقابة المالية.

5- مبدأ الاستمرار :

يستند هذا المبدأ (مبدأ الاستمرار) على فكرة أن أدوات القياس المالي و العيني لعناصر المركز المالي يربط بالمشروع المستمر ، و استمرار هذا المشروع يعرض على المتابعين و القائمين على إدارته.

و تكون الرقابة مستمرة على المدى القريب و البعيد و المتوسط على حد سواء ، و مهما اختلفت وحدة القياس من الناحية الزمنية بالنسبة لكل حالة .

فالنظرة البعيدة المدى تفرض دراسة الآثار المترتبة على التصرفات المالية في الحاضر و المستقبل ، و أن تكون أدوات القياس مرتبطة بإمكانية التنفيذ الحاضر.

فتطبيق هذا المبدأ يأخذ بعين الإعتبار ظروف الواقع و النتائج المحققة في نشاطات أكثر اقتصادا و كفاية .

و انطلاقا من جملة المبادئ السابقة تتكون مجموعة من المقاييس لتكون قاعدة لهيكل النظام الرقابي في أي وحدة تنظيمية.

فالرقابة المالية هي نظام رقابي لا يقوم على أساس اعتبارات شخصية أو المثالية الفردية ، و إنما يكون دعامة الدراسة العلمية الجادة و القدرة على عرض الجوانب الموضوعية ، و بالتالي تحقق الثقة في الجهاز الرقابي و موظفيه و قدرته في القيادة و الإشراف عن طريق الفحص و المراجعة .

المطلب الثاني: أساليب الرقابة المالية

إن تحقيق الرقابة المالية للأهداف المرجوة منها يرتبط بوجود أجهزة رقابية قادرة على القيام بأعمالها ، و على أن تكون هذه الأخيرة مستقلة عن السلطة التنفيذية التي تقوم بمراقبة أعمالها أي أنها لا تتبع الجهات التي تباشر رقابتها عليها ، و لا تخضع لها بأي شكل من الأشكال و يجب أن يتوفر في أعضائها شروط معينة ، فيكونون من ذوي الكفاءات الممتازة .¹ و يمكن تلخيص الأساليب التي تتبعها أجهزة الرقابة بصفة عامة فيما يلي :

الفرع الأول: الأساليب القانونية والأساليب الفنية

تتمثل الأساليب القانونية في النظم و القواعد المالية التي تحددها القوانين و اللوائح و التعليمات المعتمدة ، و هي من أهم الأدوات التي تقوم عليها عملية الرقابة حيث يتعين الإلتزام بها ، و يعتبر الخروج عليها مخالفة مالية تستوجب المساءلة و توقيع جزاءات .

فإتباع النظم و التعليمات و اللوائح لا يضمن بالضرورة ملائمة الأداء ، حيث يكون التصرف صحيح من الناحية الشكلية لكنه غير صحيح من الناحية الموضوعية ، و لا يعني سلامة الإنفاق بالضرورة تحقيق النتائج المستهدفة لذلك ، فإن الأمر يتطلب لإجراء الرقابة على

¹ محمد عون الكفراوي ، الرقابة المالية في الإسلام ، الطبعة الأولى ، مكتبة و مطبعة الإشهار ، مصر، (دون تاريخ) ، ص26 .

أساس سليم أن تترابط و تتكامل وسائل و أساليب الرقابة المستخدمة في الوحدات المختلفة حسب طبيعتها و طبقا لظروف نشاطها .¹

أما فيما يخص الأساليب الفنية فتتمثل في تحديد المعايير أو المعدلات القياسية مسبقا ، كأساس واضح للرقابة و تقييم الأداء و بيان قدرة الجهاز الرقابي على إدارة المال العمومي ، و تقديم المقترحات و التوصيات المناسبة التي تتضمنها التقارير الدورية المعدة من طرف أجهزة الرقابة ، كتقارير المفتشية العامة للمالية لتصويب مسار المؤسسات و الهيئات المراقبة الذي من شأنه تحسين الأداء العام، بحيث يتم استخدام الأموال العمومية بكفاءة و فاعلية و اقتصاد هذا ما يضمن حماية المال العمومي.

الفرع الثاني : الأساليب الاقتصادية المحاسبية و الأساليب الإدارية

إلى جانب الأساليب القانونية و الفنية للرقابة المالية يوجد أساليب اقتصادية محاسبية إدارية. تعد الرقابة الاقتصادية من المفاهيم الحديثة للرقابة التي نشأة نتيجة التداخل بين التنظيمات الإدارية و تشعب نشاطاتها و أعمالها².

و يتجسد الأسلوب الاقتصادي من خلال أسلوب المراجعة و التفتيش الذي يتم بواسطة مدقق فرد أو جهاز لم يشترك في العمليات التنفيذية³.

فالمراجعة و التفتيش يكون قبل الصرف و بعد إنتهاء التصرف، فيشترط وجود سجلات و مستندات كافية و بالشكل المطلوب الذي يمكن من مراجعتها و تحليلها و تبيان الانحرافات و إيجاد الحلول لها ، من خلال تدقيق الجوانب التفصيلية للمعاملات المالية بإعتبار من أساليب الرقابة المالية الأسلوب المحاسبي .

و يتجسد الأسلوب الإداري من خلال أسلوب الملاحظة و المشاهدة الذي يكون عن طريق مراقبة الوحدات أثناء قيامها بالعمل بغرض تصحيح الأخطاء فور وقوعها، ولأجل الوقوف على طرق أداء الأعمال و مراجعة النتائج المحققة كرقابة الرئيس لأعمال مرؤوسيه. وهذه الرقابة دائمة و مستمرة متاحة لنظم الرقابة الداخلية، وهي بطبيعتها غير متاحة للأجهزة

¹-محمد عون الكفراوي ، الرقابة المالية النظرية و التطبيق ، المرجع السابق ، ص 80 .

²- سليمان حمدي سحيمة القبيلات ، الرقابة الإدارية و المالية على الأجهزة الحكومية ، الطبعة الأولى ، مكتبة الثقافة للنشر و التوزيع ، عمان ، 1998 ، ص 151 .

³-محمد عون الكفراوي ، الرقابة المالية النظرية و التطبيق ، المرجع السابق ، ص 75 .

الخارجية المتخصصة والتي لا تتوفر لها عادة إمكانية الرقابة الفورية عن طريق الملاحظة والمشاهدة¹.

وتجب الإشارة إلى أنه إلى جانب هذه الأساليب يوجد أسلوب جامع لكل ما سبق الإشارة إليه وتتمثل في الأساليب المالية باعتبارها منهج علمي شامل، يتطلب التكامل والاندماج بين المفاهيم القانونية الفنية والاقتصادية المحاسبية والإدارية.

المطلب الثالث: أجهزة الرقابة المالية

طالما أن الرقابة المالية وظيفة مستمرة مع دورة العمل، في مراحلها المتعددة سواء في مرحلة الإعداد أو التخطيط، أو مع مرحلة التنفيذ أو بعد إتمام العمل كان من الضروري التعرف على أجهزة الرقابة التقليدية المعروفة والتي تتركز عادة في أجهزة متخصصة، التي تمارس دورة المراجعة التقليدية بأشكالها المختلفة سواء كانت سنوية أو دورية أو شاملة أو جزئية. ولهذا كان من الضروري أن تتحدد المسؤوليات عن الرقابة المالية في مجموعة من الأجهزة المسؤولة.

و سوف نتعرض إلى مختلف أجهزة الرقابة المالية من خلال فرعين: أجهزة التخطيط والتنفيذ (الفرع الأول) و أجهزة المتابعة و التقويم (الفرع الثاني)

الفرع الأول: أجهزة التخطيط والتنفيذ

إن جهاز التخطيط مسؤول عن وضع الخطط و برنامج عمل واسع، محدد المعالم على ضوء السياسة العامة المعروفة و الأهداف المحددة مسبقا. و لهذا يلزم التأكد من تعبئة جهود كافة العاملين، و بخاصة المسؤولين عن إتخاذ قرارات الخطة لأنهم أول من ينشئ مراكز مالية معينة قابلة للتنفيذ بوضع إطار العمل للمستقبل، و ما لم يكن هذا الإطار يحقق مقومات الكفاية الاقتصادية و الإنتاجية، تكون قد بدأت بإطار غير اقتصادي تتعدد معه مهمة الرقابة على الأداء و الرقابة المصححة.

في حين جهاز التنفيذ مسؤول عن اتخاذ قرارات منشئة لقيم مالية، يترتب عليها الحصول على خدمات و منافع أو تنازل عن بعضها أو كلها في صورة أو أخرى. فالمسؤولون عن التنفيذ يرتبطون بمراكز مسؤولية معينة داخل الوحدة التنظيمية، و ليس من الضروري أن يكونوا مسؤولين عن اتخاذ قرارات مالية لأن الرقابة المالية تمتد على كافة مجالات الاقتصادية و

1- محمد عوف الكفراوي، الرقابة المالية النظرية و التطبيق، المرجع السابق، ص74-75.

الفنية ، فتحدد مسؤولية كل نوع من الأجهزة بقدر ما يوكل إليه من مهام و بقدر سلطات التصرف من غير تداخل.¹

الفرع الثاني: أجهزة المتابعة والتقييم

تتولى مهمة التدقيق والمراجعة أجهزة داخلية أو خارجية تكون لها صلاحية المتابعة والتقييم المالي الاقتصادي، وصلاحية التفتيش والمراجعة. فالمراجعة تعتبر أداة هامة وأساسية لفحص وتقييم مدى فعالية الأساليب الرقابية في متابعة تنفيذ المهام، ومد الإدارة العليا بصفة مستمرة بالحقائق والمعلومات التي تعكس أثر القرارات الإدارية التي سبق اتخاذها على تنفيذ المهام ونتائج النشاط داخل الأقسام² .

فالتقويم والمتابعة من شأنه أن يكشف الانحرافات والأخطاء و المحاسبة على النتائج على ضوء ما يوضع من ميزانيات مسبقة ، وما ينظم من لوائح وتعليمات³ باعتبارها مجموعة من اللوائح و القوانين المنظمة في صورة دليل تنظيمي يحدد به كافة الأعمال و المسؤوليات لكل مستوى إداري⁴ .

¹-عبد العزيز حجازي ، المرجع السابق ، ص 174 ، 175 .

²-محمد سمير الصبان، الرقابة والمراجعة الداخلية (مدخل نظري تطبيقي)،الدار الجامعية للنشر والتوزيع ،(دون مكان النشر)،1996، ص 28.

³- عبد العزيز حجازي،المرجع السابق،ص 175.

⁴-عبد الفتاح الصحن ،المرجع السابق،ص160.

خلاصة الفصل التمهيدي:

إن الرقابة المالية حلقة أساسية من حلقات العملية الإدارية، ولضمان وتحقيق فعالية الرقابة المالية يحتم إعادة النظر والمراجعة الدائمة لكافة الوسائل والأساليب والأجهزة الرقابية المستخدمة، وذلك بغرض الوقوف على مدى نجاحها وصلاحيتها في تنفيذ مقتضياتها بما يلائم المرحلة الزمنية المطبقة خلالها، والأعمال والعاملين الخاضعين لها بالإضافة إلى ضرورة مواكبتها العملية والعلمية لدرجة التطور في المحيط الداخلي والخارجي بإعتمادها على أدوات القياس العلمية، التي تكون النموذج الذي يعتمد عليه من طرف المكلفين بالرقابة في المجال الذي يتعلق بإتخاذ قرارات تخص الأموال العمومية، والتي تكون قاعدة لهيكل النظام الرقابي باعتبار مرحلة القياس تحتاج إلى الحصول على معلومات وبيانات دقيقة تعكس النتائج الفعلية بصورة حقيقية.

الفصل الأول

الفصل الأول : الرقابة الإدارية الداخلية على تنفيذ النفقات العمومية

الواقع أن مفهوم الرقابة التقليدي تغير مع التطور التاريخي لمفهوم المالية العمومية باتجاه تحقيق رقابة قبل الصرف و أثناء تنفيذ الميزانية. و لم يعد بالإمكان الفصل بدقة بين أعمال الرقابة و أعمال تنفيذ الميزانية ، و لم تعد الرقابة تقتصر على مشروعية تنفيذ النفقة ، و إنما تعداها إلى الرقابة على الكفاية الإنتاجية و حسن الأداء ...و بالتالي تمثل الرقابة الإدارية في الفكر المعاصر عند مراقبة وزارة المالية لمختلف الوزارات و المصالح عن طريق القسم التابع له في كل وزارة. فالرقابة الإدارية الداخلية على تنفيذ النفقات العمومية هي رقابة تقوم بها السلطة التنفيذية بعضها على بعض و هي تمارس أساسا على النفقات العمومية، أكثر من ممارستها على الإيرادات العمومية.

و سنحاول من خلال هذا الفصل التطرق إلى كل من الرقابة الإدارية الداخلية السابقة على تنفيذ النفقات العمومية فالحفاظ على الأموال العمومية يقتضي فرض رقابة على الميزانية قبل بدأ تنفيذها، بما يضع الخطأ و التجاوز في الإيقاف. و الرقابة المرافقة للتنفيذ. فالمبحث الأول يتناول الرقابة السابقة على تنفيذ النفقات العمومية، و المبحث الثاني يتناول الرقابة المرافقة لتنفيذ النفقات العمومية.

المبحث الأول : الرقابة الإدارية السابقة على تنفيذ النفقات العمومية

بدأت الرقابة المالية مراحلها الأولى كرقابة لاحقة بهدف الكشف عن الأخطاء التي تقع أثناء التنفيذ، إلا أنه يأخذ على هذه الصورة أنها تكشف عن الأخطاء في وقت متأخر .
و نظرا إلى الانتقادات التي وجهت لهذا الأسلوب، بدأ التفكير بأسلوب جديد يكون في شكل مجموعة من القواعد التي تحكم سير النشاط¹ ومختلف الآثار المترتبة عنه .
وسنتطرق ضمن هذا المبحث إلى مفهوم الرقابة السابقة في مطلب أول، و طبيعة رقابة المراقب المالي في مطلب ثاني باعتبار العنصر البشري أساس نجاح العمل داخل الجهاز التنفيذي.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة السابقة

إن الرقابة السابقة تمثل أول خطوة أو إجراء أثناء المرحلة الإدارية قبل بدأ تنفيذ النفقات العمومية بما يضع الخطأ و التجاوز في الإيقاف لأنها تكون على عقد النفقة قبل وقعة الصرف وسنحاول من خلال هذا المطلب التعرض الى كل من تطور الرقابة السابقة في فرع أول وأهدافها في فرع ثاني.

الفرع الأول: تطور الرقابة السابقة و تعريفها

من الصعب تحديد تاريخ معين لنشؤ مراقبة عقد النفقات (الرقابة السابقة) و لكن يمكن القول أن غالبية الدول أخذت بها في القرن التاسع عشر، و تطورت العملية من رقابة بدائية إلى رقابة فنية معقدة ، تشارك في إعتقاد قانونية المعاملة و مدى تأثيرها على مالية الدولة

اولا : تطور الرقابة السابقة

كان الوزراء قبل إنشاء الرقابة يكتفون بتكليف أحد معاونيهم أمر تتبع الإعتمادات المفتوحة لهم، فيأخذ هذا المعاون علما بما يعقد منها لكي يتمكن و لو بصورة تقريبية من معرفة المبالغ المعقودة و الأرصدة غير المستعملة . و نظرا لعدم تطور محاسبة الإعتمادات وضعت عدة مخالفات من الإدارة و الأطراف الأخرى ما أدى إلى الذهاب للقضاء لفك النزاع .
و على أثر هذه الخلافات وجدت الحكومة دائرتين دائرة المحاسبة الإدارية التي تنظم في توفر الإعتماد و دائرة مراقبة عقد النفقات .²

¹-حمدي سليمان سحيمات القبيلات ، مرجع سابق ، ص 30 .

²-جمال الدين بطاهر ، مراقبة تنفيذ النفقات العامة في الجزائر ، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع تسيير ، جامعة الجزائر، 2002 ، ص 103 .

وتجب الإشارة أنه يرجع تأسيس الرقابة القبلية للنفقات الملتزم بها في الجزائر إلى عهد الإستعمار الفرنسي، حيث يعتبر قانون 10 أوت 1922 ميثاق الرقابة المالية السابقة في فرنسا وهو المصدر و المرجع الأول لها، وباعتبار أن الجزائر كانت مستعمرة فرنسية آنذاك فإن الكثير من الدارسين و الممارسين للرقابة السابقة على النفقات الملتزم بها في الجزائر يعتبرون أن القانون السابق الذكر هو الميثاق و المرجع الوحيد لها، لكن الجدير بالذكر أن هذا النوع من الرقابة وجد في الجزائر قبل 20 سنة من صدور هذا القانون كما أن هذه الرقابة تختلف عما هو مطبق في فرنسا، فمثلا المراقب المالي في الجزائر يؤشر سوي على الالتزام بالنفقة لينتهي بذلك دوره الرقابي في حين في فرنسا يؤشر على الإلتزام بالنفقة و على أوامر الدفع بعد الاستقلال صدر مرسوم رقم 64-57 المؤرخ في 10 فيفري 1964 الذي يحدد الرقابة السابقة لنفقات الملتزم بها من قبل مراقبين ماليين بمساعدة مراقبين ماليين مساعدين .

و في سنة 1992 تدعمت الرقابة السابقة الملتزم بها بالمرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14/11/1992 1 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات الملتزم بها .

ثانيا: تعريف الرقابة السابقة

الرقابة المالية السابقة هي صورة الموافقة السابقة من أجهزة الرقابة على القرارات المتعلقة بالصرف في الأموال¹. غير أنه من البديهي أن عمليات المراجعة و الوقاية تتم هنا على جانب النفقات فقط حيث لا يتصور أن تتم رقابة سابقة على تحصيل الإيرادات العمومية²، و لقد تمتد الرقابة السابقة إلى أكثر من مجرد رقابة فتشمل بعض المستندات و التأكد من سلامتها³ بإعتبارها رقابة وقائية تمكن من تدارك الأخطاء⁴.

و عليه فالرقابة المالية المسبقة هي تلك الرقابة التي يقوم بها المسؤول الأعلى، على الموظفين التابعين له وفقا لمستويات المؤسسة و تسلسل حسب الهيكل الوظيفي في الإدارات المختلفة، و كذا الرقابة التي يمارسها المراقبون الماليون التابعون لأمانة الخزنة على الجهات الإدارية المختلفة .

¹ -المرسوم تنفيذي رقم 92-414 مؤرخ في 14 نوفمبر 1992، يتعلق بالرقابة السابقة للنفقات الملتزم بها . جريدة رسمية عدد 12 مؤرخ في سنة 1996.

² -عادل أحمد حشيش، أصول المالية العامة، مؤسسة الثقافة الجامعية، الاسكندرية، (دون تاريخ)، ص 35 .

³ -حمدي سليمان سحيمات القبيلات، مرجع سابق، ص 130 .

⁴ -عبد الرحمان السد عطية، مرجع سابق، ص 1921 .

و تستند هذه الرقابة لقاعدة هامة على أنه لا يجوز لأي وحدة إدارية أن ترتبط بدفع أي مبلغ قبل الحصول على موافقة السلطة المختصة بالرقابة على الإنفاق .¹
فترتب على تطبيق الرقابة قبل الصرف التحقيق من درجة مسؤولية التي تتحملها الوزارات و المصالح المختلفة .²

الفرع الثاني: أهداف الرقابة السابقة و تقييمها

تستهدف ممارسة وظيفة مراقبة النفقات المسبقة السهر على صحة توظيف النفقات بالنظر إلى التشريع المعمول به ، وإثبات صحة النفقات بوضع تأشيرة على الوثائق الخاصة بالنفقات أو تعليق رفض التأشيرة عند الاقتضاء .

اولا : أهداف الرقابة السابقة

يمكن تلخيص أهداف هذه الرقابة في النقاط التالية :

- 1-الوقاية من وقوع الخطأ و الحد من مظاهر الغش و التلاعب و ضمان سلامة التصرفات المالية ، و تعميم الخبرات و توجيه الأمرين بالصرف في مجال التسيير المالي و هذا للوصول إلى شرعية تنفيذ النفقات العمومية و تحسين شروط صرف الميزانية.
- 2-تقديم نصائح للأمر بالصرف في المجال المالي .³
- 3-التحقق من مطابقة أوامر الصرف للقواعد المالية المقررة في الميزانية.
- 4-اكتشاف الأخطاء و مظاهر الغش و التلاعب بالأموال العمومية، و السهر على صحة توظيف النفقات و ذلك بفحص الدقيق في ملفات الالتزام ، بمعنى اكتشاف أخطاء التنسيب و أخطاء الحساب ،و بالتالي تبيان مواقع الخطأ الذي يؤدي بدوره إلى دعم التسيير المالي للمؤسسات .
- 5-تنبيه المسيرين لبعض الأخطاء التي يمكن الوقوع فيها و إبلاغهم بالتشريعات الجديدة و بالتالي تقييم الخبرات.

¹ -منصور ميلاد يونس ، مبادئ المالية العامة ، الطبعة الأولى ، منشورات الجامعة المفتوحة ، (بدون مكان النشر) 1991 ، ص 202، 203 .

² - حامد عبد المجيد دراز ، المرسي السيد حجري ، مبادئ المالية العامة ، الدار الجامعية ، (بدون مكان النشر) ، 2004 ، ص 187 .

³ - المادة 48 من القانون رقم 90-21 مؤرخ في 24 محرم 1411 الموافق لـ 15 غشت 1990 ، المعدل والمتمم، يتعلق بالمحاسبة العمومية، (جريدة رسمية عدد 35) .

- 6- تحسين ظروف الرقابة و نجا عنها و ذلك بغرض إبلاغ الوزارة المكلفة بالمالية بكل ما يجري في المؤسسات التي هي تحت رقابتها، و إبلاغها بالصعوبات و المشاكل التي واجهتها و بالتالي فهي تهدف إلى تحسين شروط تنفيذ النفقات .
- 7- منع تنفيذ المبالغ المتعلقة بالنفقات التي ملفاتها مشوبة بعيب (قانوني، إجرائي، حسابي) و بالتالي فهو يحول دون تنفيذ النفقات الغير الشرعية
- 8-رفع مستوى الكفاءة الإنتاجية و زيادتها و تطويرها ، حيث تعد من الأهداف الرئيسية للرقابة الداخلية .
- 9-تشجيع الإلتزام و السياسات و القرارات الإدارية الموضوعة
- 10-ضمان دقة البيانات المحاسبية بحيث يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات بمعنى توفير المعلومات الصادقة التي يمكن الوثوق بها و الإعتقاد عليها، إما داخل مشروع كالإدارة أو خارج مشروع كالمقترضين و المستثمرين...¹

ثانيا : مزايا و عيوب الرقابة السابقة

لرقابة السابقة مزايا و عيوب تتمثل فيما يلي:

1 - مزايا الرقابة السابقة

- إن نجاح هذه الرقابة المالية لا يمكن أن يتحقق على الوجه الأكمل إلا إذ توفرت لها مقومات نجاحها ، و من أهمها كفاءة نظم الرقابة .
- و من إيجابيات الرقابة قبل الصرف ما يلي :
- 1-تحول دون وقوع المخالفات و تدعم مكانة الأمر بالصرف على نحو يحد من مسؤولية تجاه أي سلطة تتولى مناقشتها .²
- 2-الوقاية من الأخطاء المتعمدة و الأخطاء غير المتعمدة ، و من أمثلة الأخطاء المتعمدة ما يلي :³

1- تعمد عدم إجراء قيد محاسبي معين .

¹- توفيق مصطفى ابو رقية ، التدقيق و مراجعة الحسابات ، دار الكندي للنشر و التوزيع ، الأردن ، 1998 ، ص 105 .

²- محمد طاقة و هدى الغزاوي ، اقتصاديات المالية العامة ، دار المسيرة للنشر و التوزيع ،(بدون مكان النشر)، 2007 ، ص 198.

³- عبد الرحمن عبد المجيد عبد الفتاح ، اقتصاديات المالية العامة ،(بدون اسم الناشر) ، مصر ، 1990 ، ص 465 .

ب- التلاعب أو التحريف المقصود في السجلات، بالشكل الذي لا يسبب وجود تعارض مع التطبيق السليم لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

ج- إدراج أسماء وهمية في كشوف الأجور لتغطية اختلاس ما في النقدية مع عدم وجود قيد للمبادئ و القواعد المحاسبية.

د- أما الأخطاء غير المتعمدة فنتج هذه الأخطاء عادة من التطبيق الخاطئ للمبادئ و القواعد المحاسبية .

3- رقابة تتسم بالسرعة، حيث يعود على التصرف المالي قبل وقوعه .¹

4-تحقق اقتصاد في النفقات العمومية.

5-تقليص حجم المسؤولية على رجال الإدارة ، إذا أنها تستند إلى قرار الهيئة الرقابية قبل

إجراء أي تصرف في المستقبل ، الأمر الذي يؤدي إلى تقوية سلطة القانون .²

2- عيوب الرقابة السابقة :

بالرغم من مزايا هذا النظام فإن البعض من المنظرين الاقتصاديين ينتقدون هذا النوع من الرقابة ، و يظهرون له الكثير من العيوب نذكر منها ما يلي :

1-تأخر تنفيذ الأعمال بسبب الوقت الذي تتطلبه الرقابة السابقة على الصرف، و يظهر

هذا جليا في حالة عدم مرونة بعض ممن يقومون بهذا النوع من الرقابة .

2-تحكم القائمون بالرقابة السابقة في الجهات الحكومية ، مما يزيد في نفوذ هذه الجهات .

3-تكون هذه الرقابة في كثير من الأحيان شكلية فقط و ليست موضوعية .³

4-أنها قد تقيد الرقابة اللاحقة بالنتائج التي توصلت إليها .⁴

5-فعالبا ما يصعب وفقا لهذا النظام من مراجعة العمليات المالية في مجموعها ،خاصة

بالنسبة للارتباطات المالية الكبرى و المشروعات الإنشائية ، و إنما تتم مراجعتها كأجزاء

¹ - عبد الفتاح الصحن ، مرجع سابق ، ص 135 .

² - محمد عباس محرز ، اقتصاديات المالية العامة ، الطبعة الثالثة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2008 ، ص 381 .

³ - محمد عوف الكفراوي ، الرقابة المالية النظرية والتطبيق، مرجع سابق ، ص 38 .

⁴ - سوزي عدلي ناشد ، المالية العامة ، الطبعة الاولى ، منشورات الحلبي الحقوقية ، (بدون مكان النشر)، 2006 ، ص 353 .

متفرقة كلما بدء في تنفيذ جزء منها ، و بالتالي قد لا تتاح الفرصة لجميع أجزاء العملية
الواحدة دراستها للكشف عما قد يكون هناك من غش و تلاعب.¹

6- ظهور نوع من المركزية الإدارية تعود إلى تعقد و تزايد الخلافات بين الهيئات التي تطبقها
هذه الوحدات و عملية الرقابة .²

7- أنها تعطي لوزارة المالية نفوذ كبير على باقي وزارات الدولة ، بحيث تراقب تصرفاتها و
تلغي ما تراه غير مشروع ، و ذلك يخالف المفهوم السليم للنظام الإداري ، إذ أن وزارة
المالية لا تعدوا أن تكون كغيرها من الوزارات .³

المطلب الثاني: طبيعة رقابة المراقب المالي

يعتبر العنصر البشري أساس نجاح النظام الرقابي الداخلي ، لأن الأفراد في مختلف
المستويات الإدارية مسؤولين مسؤولية كاملة عن تنفيذ أساس الرقابة داخل المشروع .⁴
تعتبر رقابة المراقب المالي أول درجة للرقابة الداخلية على النفقات العمومية و هي رقابة
مشروعية دون أن تتجاوزها لتصبح رقابة ملائمة. كما أن رقابة المراقب المالي تكون على
القرارات المتعلقة بالنفقة و على الأوامر الصادرة من الوزارة المعنية⁵ و المتعلقة بالنفقة
الملتزم بها ، أو على المداخل المستعملة من طرف الوزارات .

و سوف نتناول في هذا المطلب كلا من الهيكل التنظيمي لرقابة المراقب المالي و النفقات
الخاضعة لرقابته في فرع أول و الاختصاصات الرقابية للمراقب المالي في فرع ثاني.

الفرع الأول: الهيكل التنظيمي لرقابة المراقب المالي و النفقات الخاضعة لرقابته

المراقب المالي هو شخص تابع لوزارة المالية⁶ ، يعين بموجب قرار وزاري صادر من
الوزير المكلف بالميزانية ، مقره الوزارة المعين بها أو على مستوى الولاية ، و يعمل
المراقب المالي بمساعدة مساعدين يعينون بموجب قرار وزاري . وسوف نتطرق ضمن هذا
الفرع إلى الهيكل التنظيمي لرقابة المراقب المالي و النفقات الخاضعة لرقابته .

1- حامد عبد المجيد دراز ، مبادئ المالية العامة ، الدار الجامعية ، 1988 ، ص 105 .

2- عادل أحمد حشيش ، مرجع سابق ، ص 353 .

3- سوزي عدلي ناشد ، مرجع سابق ، ص 352 .

4- عبد الفتاح الصحن ، مرجع سابق ، ص 160 .

5- Gibert ORSONI , Finances Publiques . Publisud ,Paris,1989, p 232 .

6- Michel LASCORBE et XAVIER Vandendriessche , Les finances Publique, 3ème édition ,
Dalloz, Paris ,1998,p13.

أولاً : الهيكل التنظيمي لرقابة المراقب المالي

بالرجوع للقرار الصادر في 25 أوت 1992 حدد عدد المراقبين الماليين المساعدين من واحد إلى ثلاثة حسب حجم العمليات الموجودة على مستوى الولاية . فبالنسبة للتصنيف في عدد المراقبين المساعدين على مستوى الولايات ، نص عليها الملحق الخاص بتصنيف و عدد المراقبين الماليين المساعدين كما يلي : المجموعة الأولى تضم 3 مراقبين ماليين مساعدين، المجموعة الثانية تضم 2 مراقبين ماليين مساعدين، المجموعة الثالثة تضم 1 مراقب مالي مساعد¹ يلاحظ من خلال هذا الملحق أنه من حيث عدد المراقبين الماليين المشكل يبقى مطروح ذلك أن عدد موظفي الرقابة المالية المسبقة في أي مصلحة غير مناسب طردا مع العمليات التي تراقبها، هذا من جهة ومن جهة أخرى أن معايير توظيف المراقب المالي و مساعديه لا تخضع بالدرجة إلى التأهيل العلمي كثيرا في إدارتنا العمومية، بل على أساس أو إعتبرات سياسية محاسبية إضافة إلى الخبرة المهنية التي كانت في الأصل نتيجة توظيف بشروط مخففة في بداية سنوات الاستقلال، والتي أصبحت عرف متداول بعد ذلك، ولهذا فتلك الخبرة لا تسمح بوجود كفاءات علمية بالفعل.

أما من حيث المكاتب فنلاحظ افتقار معظم مصالح الرقابة المالية السابقة لأجهزة الإعلام الآلي إلى جانب تجهيزات أخرى.

فيوجد على مستوى كل ولاية مكتبين للمراقبة المالية يتوزعان كما يلي:

1- مكتب عمليات التجهيز و الصفقات العمومية حيث يتكفل بما يلي:
أ-التكفل برخص البرمجة .

ب-دراسة البرامج الخاصة بالنفقات العمومية قصد وضع وثيقة التلخيص .

ج-استقبال و فحص التعهدات بالنفقات الخاضعة للمراقبة القبلية .

د-تنفيذ التعهدات المرتبطة بإعتمادات التجهيز العمومي في دفاتر المحاسبة .

و-إعداد البيانات الدورية للتعهدات المتعلقة بعمليات التجهيز العمومي .

2- المكتب المتعلق بمحاسبة التعهدات و الوثائق و الإحصائيات : يختص بأمور تقنية تتمثل

فيما يلي :

1-قرار صادر عن وزير الاقتصاد في 25 أوت 1992، يحدد عدد المراقبين الماليين المساعدين و المكاتب و اختصاصتها على مستوى الولايات، جريدة الرسمية، عدد 89.

- ا-مسك محاسبة التعهدات بالنفقات باستثناء عمليات التجهيز العمومي .
- ب-متابعة عدد موظفي مجموعة الهيئات و الإدارات العمومية .
- ج-إعداد البيانات الدورية للإحصائيات المتعلقة بالتعهدات الخاصة بالنفقات و عدد الموظفين
- د-مسك و متابعة النصوص ذات الطابع التشريعي و التنظيمي الخاص بالنفقات العمومية.
- و-إدخال الإعلام الآلي على المصالح .
- ه-المحافظة على الوثائق الخاضعة بالمراقبة المالية المحلية و سيرها .¹

ثانيا: النفقات الخاضعة لرقابة المراقب المالي

- تخضع جملة من الميزانيات إلى رقابة المراقب المالي *controleur financier* و هذه الميزانيات نص عليها المرسوم التنفيذي 414/92².
- 1- ميزانية المؤسسات و الإدارات التابعة للدولة : و يقصد بها الوزارات فلكل دائرة وزارية ميزانية خاصة بها تحدد فيها نفقاتها ، و كذلك الهيئات التابعة للدولة .
- 2- الميزانيات الملحقة :تنصب رقابة المراقب المالي على المراقبة القبلية للنفقات المتعلقة بالميزانيات الملحقة ، و التي يقصد بها تلك العمليات المالية لمصالح الدولة التي لم يضيف عليها القانون الشخصية الاعتبارية و التي يهدف نشاطها أساسا إلى إنتاج بعض المواد أو تأدية بعض الخدمات المدفوعة الثمن . و الجزائر عرفت عدة ميزانيات ملحقة كميزانية البريد و المواصلات غير انه لم يعد هناك وجود لأي ميزانية ملحقة في الجزائر .
- 3- النفقات الملتزم بها و المتعلقة بالحسابات الخاصة بالخرينة: و المقصود بها أن النفقات التي تخرج من الخزينة أو الإيرادات التي تدخل إليها بمناسبة بعض العمليات الخاصة لا يعتبران نفقات و إيرادات عامة ، و بالتالي لا تدرج في ميزانية الدولة بل ينبغي أن ترصد لها حسابات خاصة نظرا لطابعها الخاص . أو هي مجموعة الحسابات عند دائرة المصالح المالية التي ترسم النفقات و الإيرادات المنعقدة خارج نطاق الميزانية

¹ - المادة 36 من القرار الصادر عن وزير الاقتصاد بتاريخ 25 أوت 1992 ، المرجع السابق ،

² - المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 414-92 المرجع السابق .

من قبل إدارات الدولة غير المخولة بشخصية قانونية أو مالية مستقلة ، و أن فتح و إقفال هذه الأخيرة لا يكون إلا بموجب قوانين المالية و هي وحدها التي لها صلاحية في تحديد عددها و أيضا كيفية تسييرها ، و هناك خمس أنواع من الحسابات الخاصة بالخرينة و هي :¹

- الحسابات التجارية .

- حسابات التخصص الخاص

- حسابات التسبيقات

- حسابات القروض

- حسابات التسوية مع الحكومات الأجنبية .

4- نفقات ميزانية الولاية: تعتبر من النفقات التي تدخل في إطار إلزامية الرقابة السابقة للمراقب المالي ، فنفقات المتعلقة بميزانية الولاية هي عبارة عن جدول تقديرات للنفقات والإرادات السنوية الخاصة بالولاية، وهي ترخيص يسمح بحسن سير مصالح الولاية و تنفيذ برنامجها الخاص بالتجهيز و الاستثمار .²

5- نفقات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري ، و هي آخر النفقات التي تدرج ضمن الرقابة القبلية للمراقب المالي .

إلا أن هناك استثناء بالنسبة لميزانية المجلس الشعبي الوطني ، وفي هذا الصدد لم نجد في النظام الداخلي للمجلس الشعبي الوطني رقابة قبلية للمراقب المالي على خلاف مجلس الأمة من خلال المادة 92 من نظامه الداخلي في حين تتم الرقابة القبلية على ميزانية المجلس الشعبي الوطني من قبل المراقب البرلماني . ميزانية البلدية التي بدورها تخرج من إطار الرقابة القبلية للمراقب المالي فيما يخص نفقاتها فيحين نجد أن ميزانية الولاية تخضع لرقابة المراقب المالي بينما تستثنى العماليات المالية للبلدية من هذه الرقابة . فما هو المعيار الذي على أساسه أخضعت الولاية للرقابة و استثنيت البلدية منه ؟

على الرغم من انه في بعض الأحيان ميزانية البلدية تقارب أو تساوي ميزانيات بعض الولايات خاصة في المناطق المحرومة ، فبلدية باب الواد على سبيل المثال تقارب في

¹-المادة 48 من قانون 84-17 مؤرخ في 7 يوليو 1984 متعلق بقوانين المالية ، جريدة رسمية عدد 28 مؤرخة في 10 يوليو 1984 المعدل والمتمم بموجب القانون 88-05 المؤرخ في 12 يناير 1989 ، ج.ر.ع، سنة 1988. ومعدل ومتمم بموجب القانون المؤرخ في 31 ديسمبر 1989، ج.ر.ع سنة 1990.

²- المادة 135 من قانون 90-09 ، المؤرخ في 7 افريل 1990، يتعلق بالولاية، جريدة رسمية عدد 15.

بعض الحالات ميزانية بعض الولايات خاصة بعد فيضانات التي شهدتها في 2001. فميزانية البلدية تخضع لرقابة القابض البلدي طبقا للمادة 172 من قانون البلدية، لهذا لا نرى فرق بين استثناء العمليات المالية للبلديات من الرقابة و إخضاع الولايات خاصة وان النفقات من طبيعة واحدة، غير أن المشرع الجزائري تدارك الوضع بإدراج ميزانية البلديات في إطار الرقابة السابقة وذلك بموجب المرسوم التنفيذي رقم 09-374¹ الذي يعدل و يتم المرسوم التنفيذي رقم 92-414 فقد أضاف المرسوم السابق الذكر نفقات

أخري تخضع للرقابة السابقة إلى جانب ما ورد في المرسوم التنفيذي 92-414 و تتمثل في² ميزانيات البلديات و ميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي و الثقافي والمهني، وميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري المماثلة. وتحدد كفيات تطبيق الرقابة السابقة و مدونة النفقات العمومية بقرار من الوزير المكلف بالميزانية بالنسبة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري و المؤسسات العمومية الاقتصادية عندما تكلف بانجاز عملية ممولة من ميزانية الدولة، أو قرار وزاري مشترك بين الوزير المكلف بالميزانية و الوزير المعني تقنيا بالنسبة للمؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والثقافي والمهني ومراكز البحث والتنمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والتكنولوجي. وتحدد كفيات ملائمة للرقابة مثل إجراء الإلتزامات الاحتياطية بالنسبة لبعض القطاعات أو النفقات بقرار من الوزير المكلف بالميزانية .

الفرع الثاني: الاختصاصات الرقابية للمراقب المالي

إن دور المراقب المالي دور رباعي، فله دور رقابي و دور إعلامي³ ودور استشاري ودور محاسبي. و عليه لا يقتصر دوره على المراقبة المحضة من خلال وضع تأشيرته على الاستثمارات الإلتزام بالنفقة، و أيضا على الأمر بالدفع بل يتعداه إلى دور إعلامي من خلاله يستطيع الوزير المكلف بالمالية من التعرض على الوضعية العامة للنفقات و صرفها. كما له دور محاسبي للنفقات الملتزم بها و دور استشاري من خلال إبداء آرائه و اقتراحاته التي تضمن حسن و شفافية التسيير المالي و سهولة المراقبة .

2- المرسوم التنفيذي رقم 09-374 مؤرخ في 16 نوفمبر 2009، يعدل و يتم المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 والمتعلق بالرقابة السابقة للنفقات الملتزم بها. جريدة رسمية عدد 67.

2- المواد 2-4 من المرسوم التنفيذي رقم 09-374، المرجع السابق .

3- Andrè PAYSANT ,Finances Puplicques ,Masson ,Paris,1988,p301.

أولاً : الدور الرقابي للمراقب المالي

يظهر الدور الرقابي للمراقب المالي من خلال تأشيرته على الالتزام بالنفقة وعلى القرارات المتعلقة بها، وعلى مدى توفر العناصر الخاضعة لرقابته. وسنتناول ذلك بالتفصيل.

1- تأشيرة المراقب المالي :

تتمثل الخاصية الأساسية للمراقب المالي في خاصية الرقابة على النفقات و أوامر النفقة التي تكون محل تأشيرته¹ ، فالدور الرقابي للمراقب المالي يعتبر من الصلاحيات الأساسية في عمل المراقب المالي من خلال التأشير على النفقات الملتمزم بها² . فتخضع لتأشيرة المسبقة للمراقب المالي القرارات المنظمة للإلتزام بالنفقات التالية³:

- مشاريع القرارات التي تخص الحياة المهنية للموظفين ، بإستثناء الترقية في الدرجة .
- مشاريع الجداول الاسمية التي تعد عند قفل كل سنة مالية .
- مشاريع الجداول الأصلية الأولية و المعدلة الخاصة بالحقوق المالية للموظفين .
- مشاريع الصفقات العمومية و الملاحق.

كما تخضع لتأشيرة المراقب المالي ما يلي:

- كل مشروع مقرر يتضمن مخصصات ميزانياتية وكذا تفويض وتعديل الإعتمادات المالية.
- الإلتزامات المدعمة بسند الطلب أو الفاتورة الشكلية عندما لا يتعدى المبلغ المحدد لإبرام الصفقات العمومية.
- كل مقرر وزاري يتضمن إعانة أو تعويض أو تكفلاً بإلحاق أو تحويل اعتمادات.
- الإلتزامات المتعلقة بتسديد مصاريف التكاليف الملحقة أو النفقات التي تصرف من الإدارة مباشرة و المثبتة بفاتورة نهائية.

¹-Louis TROTABAS et Jean Michel COTTERET ,Droit Budgetaire et Comptabilite Publique 2ème édition,Dalloz,Paris, 1978,p175.

²-Loic PHILIP,Finances Publiques,3ème édition,CUJAS , Paris,1989,p285.

³ - المادة 5 و6 من المرسوم التنفيذي رقم 09-374، المرجع السابق.

غير أن القانون أجاز أحيانا عقد بعض النفقات قبل الحصول على التأشيرة كالنفقات التي تدفع من أصل سلطات تحدد فيها بعض النفقات المستقبلية الطارئة، و النفقات التي تدفع من أصل إتمادات سبق حجزها على سبيل الاحتفاظ¹.

و عليه فقبل الالتزام بالنفقة و الأمر بالصرف يجب أن يحصل على موافقة المراقب المالي في شكل تأشيرة visa المراقب المالي²، توضع على بطاقة الالتزام وعلى الوثائق الثبوتية عند الاقتضاء. وتعتبر تأشيرة لجنة الصفقات العمومية في إطار الرقابة السابقة لمشاريع الصفقات العمومية إلزامية على المراقب المالي، وفي حالة ما إذا لوحظ نقائص بعد التأشيرة على مشروع الصفقة على المراقب أن يبلغ الوزير المكلف بالميزانية ورئيس الصفقات العمومية والأمر بالصرف عن طريق إشعار. وتكون الإلتزامات الغير قانونية محل رفض، و في حالة غياب التأشيرة على الإلتزام بالنفقة لا يمكن إلا رفض تسديدها³ فتأشيرة المراقب المالي تثبت شرعية النفقة المقترحة بالنظر إلى تراخيص الميزانية، فالمرقب المالي ليست له سلطة تقدير مناسبة النفقة و إنما يتوصل إلى أن النفقة ليس ضرورة من أجل السير الحسن للمصلحة⁴. غير أنه يمكن للأمر بالصرف بتجاوز رفض التأشيرة، بناء على رأي مطابق من الوزير المكلف بالمالية⁵ و لكن هذه الطريقة يمكن الرجوع إليها في حالات استثنائية و في حدود ضيقة جدا .

أما فيما يخص آجال دراسة الإلتزامات فهي محددة بـ 10 أيام من يوم تسلم المراقب المالي لإستمارة الإلتزام بالنفقة. و لكن إذا كانت ملفات معقدة و تتطلب وقت فهنا يمدد الأجل إلى 20 يوم⁶، و يتوقف سريان الأجل في حالة الرفض المؤقت الصريح و المعلل. ولكن يثار التساؤل في حالة ما إذا لم يقم المراقب المالي بالتأشير على استمارة الإلتزام بالنفقة بعد فوات المدة القانونية المحددة، فكيف يكون الحل؟ وهل يعتبر رفض ضمنى أم قبول؟

¹-توفيق الحاج ابراهيم، المالية العامة، المؤسسة العامة للمطبوعات، دمشق، 1986، ص 165.

²-Loic PH ILIP , Op-cit , p 285.

³-Jean Claude MARTINEZ et Piere DIMAITA , Drois Budgétaibe , 3ème édition, Lites, 1999, Paris, p849.

⁴-Gu y DURAND , Finances Puplicues , L.G.D. J , Paris , 1990 , p 81.

⁵-Louis TROTABAS Jean Michel COTTERET , Op-cit , p 175.

⁶-سعاد طيبي، الرقابة على ميزانية الجماعات المحلية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق فرع إدارة و مالية، جامعة الجزائر، 2001، ص 39 .

هنا لا يمكن أن نقول انه قبول لأنه يشترط أن يكون صريح ،فإنه من شأن عدم التحديد أو إلزام المراقب المالي بتأشير في خلال هذه المدة أن يتعسف هذا الأخير في سلطته و هذا من اجل أن يتراجع الأمر بالصرف عن إقرار النفقة أو التقليل من مبلغها. كما يحدد تاريخ اختتام الإلتزام بنفقات التسيير إلي يوم 10 ديسمبر من السنة التي يتم فيها ، و يمدد هذا التاريخ إلى غاية 20 ديسمبر من نفس السنة للنفقات المبينة كما يلي :

1-التجهيز و الاستثمار.

2-النفقات التي تصرف بواسطة الإدارة المباشرة .

3-القرارات التي تتعلق بتسيير الحياة المهنية للموظفين .

4- جداول أجور المستخدمين المؤقتين ¹ .

غير أنه في ظل المرسوم التنفيذي 09-371 حدد تاريخ اختتام الإلتزام بالنفقات ككل يوم 20 ديسمبر من السنة التي يتم فيها ،مع إمكانية تمديد الأجل في حالة الضرورة المبرر قانونا بمقر من الوزير المكلف بالميزانية.

و الملاحظة أن الأحكام الخاصة بتحديد تاريخ اختتام الإلتزام بالنفقات المحددة أعلاه ،لا تطبق على الميزانية اللامركزية الخاصة بالولايات والبلديات التي تبقى خاضعة للأحكام التنظيمية التي تحكمها.

2- العناصر التي يراقبها المراقب المالي:

هذه العناصر محددة بموجب المادة 9 من المرسوم التنفيذي 414/92 و هي متمثلة فيما يلي:

أ- الصفة القانونية للأمر بالصرف : أي التأكد من توافر الصفة القانونية في الأمر بالصرف الملتزم بالنفقة ، و لقد عرفته قانون المحاسبة العمومية ² بأنه كل شخص مؤهل قانونا لتنفيذ عمليات الإلتزام بالنفقة أو التصفية أو توجيه أوامر بالدفع .

ب-تطابق الإلتزام بالنفقة مع القوانين و التنظيمات المعمول بها :

ج-مراعاة توفر الإعتماد المالي المرخص به و الاعتماد المالي هو الرخصة القانونية التي تسمح للأعوان المكلفين بالتنفيذ بالقيام بالعمليات المالية الموكلة لهم، لذا على الأمر

¹ - المادة 15، 17 من المرسوم التنفيذي 92-414 ، مرجع سابق .

² - المادة 23 من الأمر رقم 90 - 21 ، مرجع سابق .

بالصرف عند التزامه بالنفقة التي يستند لذلك الاعتماد المالي المفتوحة في حدود السنة المالية.

د-التخصيص القانوني للنفقة، حيث لا يكفي وجود اعتماد بل لابد على الأمر بالصرف أن يلتزم بوجهة النفقة، أي يغطي كل اعتماد مفتوح بصفة معينة مرفق لها .

و-مطابقة مبلغ الإلتزام للعناصر المبينة في الوثيقة المرفقة .

ن-وجود التأشيرات أو الآراء المسبقة و التوجيهات التي سلمتها السلطة الإدارية المختصة قانونا إذا ما نص القانون على إلتزامها ، و هذا بالخصوص فيما يتعلق بنفقات الصفقات العمومية التي تلعب فيها لجان الصفقات العمومية دورا هاما في منح أو رفض منح التأشيرة. ويلاحظ أن المراقب المالي له وظيفة مزدوجة فهو عضو في لجنة الصفقات التي تختص بالتأشير أو عدم التأشير على قبول الصفقة، كما أنه في ذات الوقت يراقب النفقات الملتمزم بها و يؤشر عليها.

فالمراقب المالي يسهر على احترام هذه العناصر و التأكد من وجودهاو في حالة توافرها يؤشر على استمارة الإلتزام بالنفقة بالموافقة¹.

3- أهداف رقابة المراقب المالي :

حتى تكون عملية العقد صحيحة أحيطت بتدابير وقائية حتى لا تعرف حولها مشاكل إدارية و حقوقية. و من هذه التدابير الوقائية هي مراقبة عقد النفقات و مراقبته تنطوي على عدة أهداف²:

1-تمنع الأطراف المخولة بعقد النفقة عقد أي إجراء يترتب على أثره نشوء ديننا على الدولة، قبل عرض القضية بصفة مشروعة على المراقب المالي و الحصول على تأشيرته

2-قيام المراقب المالي بدرس القضية المعروضة عليه لسببين :

- توفر اعتماد النفقة المقترحة في الميزانية .
- إنطباق المعاملة على القوانين و الأنظمة .

¹-Andrè PAYSANT ,Op-cit, p 210 .

²- جمال الدين بطاهر ، مرجع سابق ، ص 106 .

3- عند استلام المراقب المالي مشروع عقد النفقة في المراجع الرسمية ، عليه أن يتأكد من أن النفقة التي اقترحت في مشروع الميزانية لم تنفذ بعد ، و أن النفقة متطابقة مع الإعتماد تطابقا كلياً عملاً بمبدأ تخصيص النفقات .

4- يتأكد المراقب المالي من أن الاعتماد موجود في الميزانية و صحة النفقة المقترحة عليه و تطابقها مع القوانين .

فالمراقب المالي هو الموكل له تقييم مدى تنفيذ الأمرين بالصرف للميزانية مع مراقبة مختلف مراحل تنفيذ النفقات سواء الإدارية أو المحاسبية ، فللمراقب المالي دور هام في الرقابة على المال العمومي و مدى تنفيذ الدوائر الحكومية بالقوانين و الأنظمة و التعليمات النافذة .¹

ثانياً: الأدوار الأخرى للمراقب المالي

وتتمثل في الدور الإعلامي والمحاسبي، والدور الاستشاري.

1- الدور الإعلامي : يقوم المراقب المالي في نهاية كل سنة بإعداد تقارير دورية خاصة بتنفيذ الميزانية ، و يقدم المعلومات التي تضمنها التقرير إلى الوزير المكلف بالمالية² حيث يعرض في تلك التقارير شروط التنفيذ و الصعوبات التي تلقاها أن وجدت في مجال تطبيق التنظيم و المخالفات التي لاحظها في تسيير الأملاك العمومية، كما يحدد المبالغ التي تم صرفها مقارنة مع الإعتمادات الممنوحة . فمن خلال هذه التقارير و كل الاقتراحات التي من شأنها أن تحسن شروط صرف الميزانية³ . فمن خلال هذه التقارير يعلم الوزير المكلف بالميزانية حول تطور عمليات الالتزام بالنفقات⁴

2- الدور المحاسبي : يمسك المراقب المالي محاسبة الالتزام بالنفقات حيث يقع عليه تسجيل العمليات الملتزم بها في سجل خاص بذلك، تضمن كل البيانات المتعلقة بالعمليات المالية الملتزم بها نوعها و الفواتير المثبت لها ، مبلغها ، الأمر بالصرف القائم بها ، رقم

¹ - حمدي سليمان سحيماات القبيلات ، مرجع سابق ، ص 147 .

² -Andrè PAYSANT ,Op-cit, p301 .

³ -المادة25من المرسوم التنفيذي رقم92-414، المرجع السابق.

⁴ -رضاً شلابي ، تنفيذ النفقات العامة ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في الحقوق فرع إدارة و مالية ، جامعة الجزائر ،

2002 ، ص 35

و تاريخ التأشيرة .فتهدف مسك محاسبة الإلتزام بالنفقات إلى تحديد مبلغ الإلتزام بالنفقة التي تمت من الإعتمادات المسجلة في ميزانية التسيير في كل وقت ،أو في تسجيل البرامج و مبلغ الأرصدة المتوفرة¹ و تبلغها المصالح المعنية في حال طلبها .و في إطار هذا الدور يستوجب على المراقب المالي بحسب المادة 23 من مرسوم 92-414 القيام بما يلي :

1-مسك تعداد المستخدمين حسب كل باب من أبواب الميزانية .

2-مسك سجلات التي تدون بها التأشيرات او رفضها.

3-مسك محاسبة الإلتزامات حسب الشروط المحددة قانونا .

فمن خلال الدور المحاسبي للمراقب المالي يلعب دور محاسب بحيث يقوم بمسك محاسبة الإلتزامات² .

3-الدور الاستشاري : و يتمثل هذا الدور في إبداء آرائه فيبيدي آراءه حول كيفية سير الوزارة و يقترح الحلول الملائمة ، للمشاكل المالية منها و الإدارية³ ، كما يمكن له أن يقدم اقتراحات و آراء حول مشاريع القوانين و اقتراحات متصلة بالميزانية و اعتماداتها⁴ . غير أنه يجب الإشارة إلى أن إبداء الرأي ليس من مهام المراقب المالي ،بل أصبح يقوم بها نتيجة احتكاكاته مع الوزارات المختصة و رغبته في تجنب الخلافات أصبحت هذه الأخيرة تقوم بالتشاور معه مسبقا .

و مع تطور بعض البلدان أعطت الصبغة القانونية لهذه المشاورات و أصبحت تشمل جميع النشاطات التي تقوم بها الوزارة عندما تكون لها نتائج مالية ، و أصبح المراقب المالي يبدى رأيه في مختلف التدابير التي تؤدي إلى الإنفاق⁵ . غير أن رأي المراقب المالي ليس له أي صفة إلزامية و إنما يعتبر إلا مجرد بيان إيضاحي يزود به الوزير المكلف بالمالية ليطلع

¹- المادة 27 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 ، مرجع سابق .

²-Loic PHILLIP, Op-cit , p 286.

³-علي زعدود ، المالية العامة ، الطبعة الثالثة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 2008 ، ص 134

⁴-Andrè PAYSANT ,Op-cit, p301.

⁵-جمال بطاهر ، مرجع سابق ، ص 107 .

على مدى تفيد الوزارة ذات العلاقة بالقوانين و الأنظمة¹ ، فرأي المراقب المالي رأي استشاري و غير ملزما².

المطلب الثالث: نتائج رقابة المراقب المالي و حدود مسؤوليته في ظل الصلاحيات المخولة
هناك حالات يرفض المراقب المالي التأشير على الإستثمارات الموجهة إليه هذا طرف الأمر بالصرف، في حالة عدم توفر العناصر المشار إليها في المادة 9 من المرسوم 414-92 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات الملتمزم بها. غير أنه إذا توفرت الشروط عليه أن يضع تأشيرته و إلا ترتب عن ذلك قيام مسؤوليته . و عليه سوف نتطرق في هذا المطلب إلى نتائج رقابة المراقب المالي في فرع أول، و حدود مسؤوليته في فرع ثاني .

الفرع الأول: نتائج رقابة المراقب المالي

إذ توفرت الشروط السابقة يؤشر المراقب المالي على السجل أو الوثيقة المثبتة للإلتزام بالنفقة، و إلا يقوم برفض التأشير لانعدام العناصر السابقة مع تعليل الرفض في مدة لا تفوق 20 يوما³ .

أولاً: سلطة الرفض

الرفض إما يكون مؤقتاً أو نهائياً حسب الحالة.

1- حالات الرفض المؤقت:

بينتها المادة 11 من المرسوم التنفيذي 91- 414 كما يلي :

أ- حالة اقتراح إلتزام بنفقة مشوبة بمخالفة التنظيم المعمول به مع إمكانية تصحيحها .

ب- عدم كفاية أو انعدام الوثائق المثبتة للإلتزام بالنفقة المطلوبة قانوناً .

ج- نسيان بيان هام في الوثائق المرفقة بالإلتزام .

فتخلف أحد هذه البيانات كاف للرفض المؤقت لمنح التأشير من المراقب المالي إلا أنها مخالفات غير جوهرية ، بإعتبار أنها إجراءات شكلية يمكن للأمر بالصرف تصحيحها . في هذه الحالة يجب على المراقب المالي أن يبلغ الأمر بالصرف بأسباب هذا الرفض لكي يقوم

¹ -رضا شلالي ، مرجع سابق ، ص 35 .

² -زينب حسين عوض الله ، مبادئ المالية العامة ، الدار الجامعية ، (بون مكان النشر)، 1998 ، ص 490 .

³ - المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 414-92 ، مرجع سابق .

بتصحيح الالتزام بالنفقة و عدم تعطيل مصالح الهيئة الإدارية ،ولا يجب أن يكون الرفض المؤقت المبلغ للأمر بالصرف مكررا.

2- حالات الرفض النهائي:

أشارت إليها المادة 12 من المرسوم التنفيذي 92-414 كالتالي :

- أ-عدم شرعية الإلتزام بالنفقة لمخالفة القوانين و التنظيمات الجاري العمل بها .
 - ب-عدم توفر الإعتمادات المالية المفتوحة .
 - ج-عدم تطبيق ملاحظات و اقتراحات المراقبة المدونة في وثيقة الرفض المؤقت .
- ويجب على المراقب المالي في حالة الرفض النهائي أن يرسل نسخة من الملف مرفقا بتقرير مفصل،إلى الوزير المكلف بالميزانية الذي يمكن له إعادة النظر في الرفض النهائي إذا كان غير مؤسس.

هذه الحالات من الأسباب الأساسية و الجوهرية التي لا يمكن للأمر بالصرف أي يصححها، و بهذا لا يمكن تصحيح الإلتزام بالنفقة ، لكن على المراقب المالي أن يبرر رفضه النهائي حتى لا يكون متعسفا في استعمال اختصاصه الرقابي ، و من أجل تسهيل على الأمر بالصرف معرفة الخلل .

إن من شأن الرفض الصادر من المراقب المالي أن يؤخر في دراسة و فحص الملفات المتعلقة بالإلتزام، كما له آثار سلبية على النفقة العمومية و على المالية العمومية بصفة عامة نظرا للسرعة التي تتطلبها العمليات الاقتصادية عموما،هذا الأثر قد يكون أكثر من اثر عدم احترام الشرعية في العمليات المالية.ويزيد هذا التأخير عند الرفض المؤقت لمنح التأشير ثم عند إعادة النظر في هذا الرفض فتعاد فترة دراسة الملف إلي الأجل المحدد ب10ايام والذي يمكن أن يصل إلى شهر في بعض الحالات،وقد يتكرر الرفض لنفس النفقة مما يطيل عمر تنفيذ النفقة ما إذا لم يلغها الأمر بالصرف.

ثانيا:سلطة التراضي المخولة للأمر بالصرف lepasser outre

يمكن للأمر بالصرف من تجاوز حالة الرفض النهائي للإلتزام بالنفقة و بالتالي أجازها و هذا تحت مسؤولية و بموجب مقرر معلل ، يعلم به الوزير المكلف بالميزانية و يرسل الملف الذي يكون موضوع التراضي فورا إلى الوزير المعني أو الوالي أو رئيس المجلس الشعبي البلدي

المعنى حسب الحالة، كما يرسل الأمر بالصرف بالالتزام بالنفقة مرفقا بمقرر التغاضي إلى المراقب المالي، قصد وضع تأشيرته و الإشارة لرقم التغاضي و تاريخه .
و يقوم المراقب المالي بدوره بإرسال الملف إلى الوزير المكلف بالميزانية و الذي عليه بإرساله للهيئات الرقابية المتخصصة .

لكن يثار تساؤل حول ما إذا كانت سلطة التغاضي تجاوز لرأي المراقب المالي؟
إن مبدأ التغاضي يشكل في حد ذاته مشكل ذات طابع قانوني ،لأنه يعتبر تجاوزا لرأي المراقب المالي وتحديد لسلطته و هذا ما يجعله حريصا على عدم إعطاء أي رفض نهائي،ربما هذا راجع إلى منصبه الحساس الذي يمكن أن يقال منه بسهولة إذا كان مصدر إزعاج.
إلا أن لسلطة التغاضي حالات لا يمكن فيها الحصول عليه و هي :

- 1- عدم توفر الإعتمادات أو انعدامها .
- 2-عدم توفر الصفة القانونية للأمر بالصرف .
- 3-انعدام التأشيرات أول الآراء المسبقة المنصوص عليها في التنظيم المعمول به .
- 4-انعدام الوثائق الثبوتية التي تتعلق بالالتزام .
- 5-التخصص غير قانوني للالتزام ،بهدف إخفاء إما تجاوزا للإعتمادات و إما تعديلا لها أو تجاوز لمساعدات مالية في الميزانية .¹

و يجب الإشارة إلى أن حق التغاضي الممنوح للأمر بالصرف ، من الأمور التي تحد من فعالية الرقابة السابقة بالرغم من أنها تشكل جزء يسير من المراحل الهامة التي تمر بها حياة النفقة،إلا انه وبعد إقرار الميزانية العمومية يصبح دورها حاسما في نشوء النفقة من عدمه.

الفرع الثاني : حدود مسؤولية المراقب المالي في ظل الصلاحيات المخولة له

يضطلع المراقب المالي بجملة من الصلاحيات التي تخوله حق الرقابة على استثمارات الإلتزام بالنفقة ، هذا الحق يقابله فرض مسؤولية المراقب المالي في حالة عدم القيام بالإلتزام المترتبة عن الصلاحيات المخولة له .

أولاً: صلاحيات المراقب المالي

تتمثل صلاحيات المراقب المالي فيما يلي :

1-مسك محاسبة إدارية

¹ - المادة 18-22من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 ، مرجع سابق

2-الفحص المسبق لعقود وعمليات الالتزامات.¹

3-وضع تقارير دورية بنتائج الرقابة كل 3 أشهر أو 6 أشهر حسب الحالة يرسله إلى الوزير

المكلف بالميزانية والأمر بالصرف في آن واحد.²

4-مسك سجلات تدوين التأشيرات ومذكرات الرفض.

5-مسك محاسبات التعداد الميزانياتي.

6-تقديم نصائح للأمر بالصرف.

فمن خلال المحاسبة الإدارية تسجل الأموال موضوع الإلتزام بالنفقة، فتمكن من معرفة الإعتمادات النهائية وقيمة المبلغ المعقود عليه وقيمة الرصيد وصحة التنسيب حتى يتمكن من وضع تأشيرته. وتهدف مسك محاسبة الإلتزامات بالنفقات إلى تحديد مبلغ الإلتزام بالنفقات المنفذة ومبلغ الأرصدة المتوفرة.³

ومن أجل السير الحسن للعمل داخل الإدارات العامة يلتزم المراقب المالي بوضع تقارير دورية بنتائج رقابته من المخالفات، التي سجلها نتيجة الاطلاع على جميع أوضاع الإدارات التي يراقبها وإبداء رأيه لتجاوز هذه المخالفات مستقبلا. إلى جانب ذلك بحكم الخبرة التي يكتسبها أثناء تنفيذ مهامه يعتبر المراقب المالي بمثابة الموظف المرشد بالنسبة للوزارة المالية في إعداد ميزانية السنة المقبلة .⁴

ثانيا: حدود مسؤولية المراقب المالي

بعنوان الرقابة السابقة على النفقات العمومية المراقب المالي يكون مسؤولا على كافة التأشيرات التي يمنحها⁵. كما ينتقل عبئ هذه المسؤولية للمراقب المساعد في حدود الإختصاصات التي يفوضها إليه والمتعلقة بذات الإختصاصات، أي بالأعمال الموكلة إليه والتأشيرات التي يستلمها في إطار الرقابة السابقة .

2-توفيق الحاج ابراهيم، المرجع السابق، ص161

2-المادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 09-374، المرجع السابق.

3-المادة 19 من المرسوم التنفيذي رقم 09-374، المرجع السابق.

4- حسان ناصف، فعالية المحاسبة في قطاع البريد والمواصلات، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية فرع التحليل

الاقتصادي، جامعة الجزائر، 2001، ص44

5-Ministere Des Finances, Manuel de Contrôle des Depences engages, 2007, p81.

فتقوم مسؤولية المراقب المالي في حالة رفض التأشير على النفقة وعرقله التنظيمات المتعلقة بالرقابة السابقة، وكذلك التأشير المرتبطة بشروط غير شرعية¹، فيكون عرضة لعقوبات ذات طابع إداري ومدني وجزائي. إلا أن مسؤوليته ليست كبيرة في تنفيذ النفقة على عكس المحاسب و الأمر بالصرف فعقوبته تكمن في إرجاعه إلى منصبه الأصلي وهذا في حد ذاته لا يشكل عقوبة.

إلا أن هذه المسؤولية تسقط في حالة الرفض النهائي للنفقة حتى ولو استعمل الأمر بالصرف حق التغاضي.²

كما يترتب على المراقبين الماليين الرئيسيين كانوا أو مساعدين الإلتزام بالسر المهني عند دراسة الملفات و القرارات التي يطلعون عليها. وتوفر لهم الحماية أثناء ممارسة مهامهم من كل ضغط أو تدخل من شأنهما أن يضر بأداء مهمتهم³، والهدف من ذلك الوقاية من التجاوزات المالية وتطبيق القانون و التنظيمات المتعلقة بالرقابة المالية، فهذه الرقابة وقائية أو الرقابة المانعة preventive control⁴ فهي تمكن من اكتشاف الخطأ قبل وقوعه وتنبه للأمر بالصرف سعياً لتصحيحه .

فالملاحظ أن رقابة المراقب المالي تنصب في غالب الأحيان على الجانب الشكلي للإلتزام بالنفقة. دون أن تتعداها إلى رقابة الملائمة غير أن هذه الفرضية ليست صحيحة دائماً، ومن هنا يطرح تساؤل مهم، أين يجب أن يقف المراقب المالي أو ماهي حدود قانونية أو مشروعية النفقة؟ وماهي حدود ملائمة النفقة؟ يشتكي الأمرين بالصرف و المسيرين من المراقب المالي لأنه يتدخل غالباً في ملائمة النفقة، و بذلك يخرج عن حدود صلاحيات المسير أو الأمر مما يعتبر تسيير مشترك للإعتمادات المالية . كما أن المراقب المالي في كثير من الأحيان يجد نفسه مدفوع متدخل في ملائمة النفقة بسبب دوره في حماية المال العمومي. هذا ما يمنحه رفض منح تأشيرة على الرغم من عدم وجود أسباب الرفض المعروفة ، مما يجعله يتدخل بصفة مباشرة أو غير مباشرة في صلاحيات الأمر بالصرف وهذا يؤدي إلى وجود شبه سلطتين في اتخاذ القرار لكن هذا التدخل يسمح للأمرين بالصرف و المسيرين من أن يعلقوا

¹- Ministère Des Finances, Manuel de Contrôle des Depences engages, 2007, p81.

²- المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 ، مرجع سابق .

³- المادة 34 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 ، مرجع سابق .

⁴- عادل أحمد حشيش ، مرجع سابق ، ص 352 .

أخطائهم و تقصيرهم يردها إلي تعقيدات المراقب المالي ، كما أنها رقابة إنفاق لا تحصيل
تنصب على جزء من الميزانية فما يتعلق بالنفقات دون الإيرادات .
وبهذا نصل إلى أن الرقابة الآنية و المستمرة التي تسير كل مراحل الإنفاق هي التي تؤثر في
ثمار النفقة الملتزم بها ،وهي التي تحول دون التجاوزات والاختلاسات المالية وهذا ما نميزه
في رقابة المحاسب العمومي.

المبحث الثاني : الرقابة الإدارية المرافقة لتنفيذ النفقات العمومية

تأخذ الرقابة المالية صورة أدق و أقوى أثناء مرحلة تنفيذ المشاريع و إنفاق الإعتمادات المخصصة¹ ، فالرقابة المرافقة أو أثناء تنفيذ الموازية تتمثل في مختلف عمليات المتابعة التي تجريها الجهات المختصة بذلك في الدولة، على ما تقوم به السلطة التنفيذية من نشاط مالي يتعلق بالنفقات والإيرادات العامة الواردة على ميزانية الدولة.² و يتولى رقابة النفقات العمومية في مرحلة التنفيذ محاسب عمومي ، الذي يراقب مدى شرعية الأمر بالصرف و لا يتعدى دوره مراقبة مدى الملائمة و ذلك لأن مراقبة الملائمة ترجع إلى السلطة الوصية على الأمر بالصرف³ . و سنحاول من خلال هذا المبحث التعرض إلى مفهوم المحاسب العمومي في مطلب أول و اختصاصاته الرقابية في مطلب ثاني . و التنافي بين وظيفة المحاسب العمومي و وظيفة الأمر بالصرف في مطلب ثالث ، و حدود مسؤولية المحاسب العمومي في مطلب رابع

المطلب الأول: طبيعة رقابة المحاسب العمومي

سنعرض من خلال هذا المطلب إلى كل من تعريف المحاسب العمومي من خلال طرق تعيينه ، و أصناف المحاسبين العموميين ، و العناصر الخاضعة لرقابة في فرع أول، و الاختصاصات الرقابية للمحاسب العمومي في فرع ثاني .

الفرع الأول: مفهوم رقابة المحاسب العمومي

سوف نحاول من خلال هذا الفرع تحديد التعريف القانوني للمحاسب العمومي وكيفية تعيينه ومختلف تصنيفاته.

أولاً: تعريف المحاسب العمومي

يعد محاسب عمومي كل شخص مؤهل للقيام بالعمليات التالية:

- 1-تحصيل الإيرادات و دفع النفقات كمرحلة محاسبية .
- 2-ضمان دراسة الأموال و السندات و الوثائق و كل القيم أو المواد التي كلف برقابتها و المحافظة عليها.

- 3-حركة حسابات الموجودات.⁴

¹-فيصل فخري مراد، المرجع السابق، ص 99.

²-زينب حسن عوض الله، المرجع السابق، ص 437.

³-حسن الصغير ، دروس في المالية العامة و المحاسبة العمومية ، الطبعة الأولى ، دار المحمدية العامة ، الجزائر ، 1999 ، ص 146 .

⁴-المادة 33 من القانون رقم 90-21 المعدل والمتمم، المرجع السابق.

فلاحظ أن المشرع انطلق في تحديد صفة المحاسب العمومي ليس فقط من العمليات التي يقوم بها، وإنما أيضا من نظامه القانوني في الهيئة التي يعمل بها. وهذا من خلال نصه على أنه كل شخص يعين قانونا، و مقارنة مع الأمر بالصرف الذي يكتسب هذه الصفة بصورة تلقائية بمجرد أن يعين في منصبه.

1- تعيين المحاسب العمومي :

المحاسب العمومي شخص معين بمقتضى قرار وزاري صادر عن الوزير المكلف بالمالية و يخضع لسلطته¹ و يشمل هذا التعيين محاسبي الدولة الآتية بيانهم :

- العون المحاسب المركزي للخرينة .
- أمين الخزينة المركزية .
- أمناء الخزينة في الولاية .
- العون المحاسب الجامع للموازنات الملحقة .
- قابض الضرائب.
- قابضي أملاك الدولة.
- محافظي الرهون .

كما أن الوزير المكلف بالمالية يعين أو يعتمد الأعوان المحاسبين في الهيئات التالية :

- المجلس الشعبي الوطني.
- مجلس الأمة.
- مجلس المحاسبة.
- المجلس الدستوري.
- المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري ، بإستثناء المحاسبين العموميين في المؤسسات التربوية و التكوينية ، الذين يعتمدون من قبل أمين خزينة الولاية المختص إقليميا ، بناء على تفويض من الوزير المكلف بالمالية²، كما يعين الوزير المكلف بالمالية محاسبي البريد و المواصلات السلوكية و لا سلوكية بناء على اقتراح الوزير

¹ - المادة 34 من القانون رقم 90-21 المعدل والمتمم، المرجع السابق .

² - المواد من 3 إلى 6 من المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 7 ديسمبر 1991 ، يتعلق بتعيين المحاسبين العموميين و اعتمادهم ، جريدة رسمية عدد 43 ، مؤرخ في 1992. معدل و متمم بالمرسوم 03-42 المؤرخ في 22 يناير 2003، ج.ر ع.4.

المكلف بالقطاع . أما سحب الإعتماد من المحاسب العمومي فيكون للوزير المكلف بالمالية أو ممثله القانوني بناء على اقتراح السلطة السلمية ، أو في حالة ارتكاب خطأ جسيم حسب الشروط المنصوص عليها في التشريع المعمول به.

2- أصناف المحاسبين العموميين :

إن المحاسبون العموميون رئيسيون أو ثانويون يتصرفون بصفة مخصص أو مفوض¹ ، و لقد تناولت المواد 11 ، 12 / 13 من المرسوم التنفيذي 11-313 تحديد كل منهم كالاتي :

(1) المحاسبون العموميون الرئيسيون : هم المكلفون بتنفيذ العمليات المالية التي تنفذ في إطار المادة 26 من قانون رقم :90-21 و عليه نلاحظ وجود ارتباط بين المحاسبون العموميون الرئيسيون و الأمرين بالصرف الرئيسيون ، و يرسل المحاسبون الرئيسيون إلى العون المحاسب المركزي في كل سنة و في نهاية تسير الميزانية الأموال و القيم المسجلة في دفاترهم الحسابية الكبرى .

(2) المحاسبون الثانويون : هم الذين يتولون تجميع عملياتهم محاسب رئيسي ، و عليه يرسل المحاسبون الثانويون كل شهر و بصفة دورية و منتظمة الوثائق و البيانات المحاسبية قصد تجميع الإيرادات و النفقات إلى المحاسب الرئيسي .

(3) المحاسبون المخصصون: يقيدون بصفة نهائية في كتاباتهم الحسابية العمليات المأمور بها من صندوقهم و التي يحاسبون عليها أمام مجلس المحاسبة .

(4) المحاسبون المفوضون: هم الذين ينفذون العمليات لحساب المحاسبين المخصصين. بالرجوع إلى قانون المحاسبة العمومية نجد أن المشرع لم يذكر مختلف هذه التصنيفات على عكس الأمر بالصرف فقد حدد المشرع الجزائري مختلف تصنيفاته.ومن هنا يثار التساؤل عن هذا الإغفال خاصة وانه يمس عون هام مكلف بتنفيذ ورقابة تنفيذ الميزانية بصفة عامة.

ثانيا:العناصر الخاضعة لرقابة المحاسب العمومي

تتعدد مجالات رقابة المحاسب العمومي بإعتبارها رقابة موالية لرقابة المراقب المالي كما تشبه إلى حد كبير رقابته،وبالتالي المحاسب العمومي يمارس رقابة ثانية على أوامر الأمر

¹المادة 9 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 7 ديسمبر 1991 ، يتعلق بإجراء المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف و المحاسبون العموميون و محتواها ، جريدة رسمية عدد 43 مؤرخ في 1992 .

بالصرف، ومن هنا يطرح تساؤل حول وجود رقابة شرعية مزدوجة على أوامر الأمر
بالصرف مع العلم أن قانون المحاسبة العمومية لم ينتبه لهذه الإزدواجية، وهل رقابة المراقب
المالي هي رقابة زائدة بدلاً أن تكون مكملة؟ . إن رقابة المراقب المالي هي رقابة مكملة
وذات أهمية بالغة لكونها تحدث قبل إنفاق النفقة. و تشمل مجالات الرقابة حسب نص المادة
36 من قانون رقم 90-21 المعدل والمتمم والمتعلق بالمحاسبة العمومية على ما يلي :

- 1) التأكد من مدى مطابقة عملية الأمر بالدفع مع القوانين و الأنظمة المعمول بها .
- 2) التأكد من صفة الأمر بالصرف أو المفوض له ، لذا يلتزم كل أمر بالصرف أن يرسل
قرار تعيينه و عينة من إمضائه للمحاسب العمومي حتى يتسنى له مطابقتها مع الإمضاء
الموجود على الأمر بالدفع .
- 3) مراقبة شرعية عمليات تصفية النفقات العمومية و التي تعتبر من المراحل الإدارية التي
يختص بها الأمرون بالصرف، للتأكد من أداء الخدمة المتفق عليها مع الدائن القائم
بالأعمال.
- 4) مراقبة توفر الإعتمادات أي أن العملية تمت وفقاً للترخيصات الممنوحة في إطار
الميزانية .
- 5) مراقبة آجال الديون المحددة قانوناً، و أنها لم تسقط، فكل من قانون البلدية و الولاية
نصا على مدة تقادم الديون التي لم يتم تسديدها، و لم تنفذ أوامر صرفها و دفعها بمهلة
4 سنوات في المادة 162 من قانون البلدية¹ و المادة 150 من قانون الولاية²
- 6) أن الديون ليست محل معارضة، و إلا امتنع المحاسب العمومي عن الدفع لحين حل
المنازعة .
- 7) الطابع الإبرائي للدين، أي أن يبرئ الأمر بالدفع الهيئة الإدارية من الدين القائم عليها
بحق الدائن كلية .
- 8) مراقبة تأشيرات عملية المراقبة المنصوص عليها في القوانين و الأنظمة السارية
المفعول كتأشير المراقب المالي و لجنة الصفقات العمومية.

¹- القانون رقم 90-08 المؤرخ في 7 أبريل 1990 ، المتعلق بالبلدية ، جريدة رسمية عدد 15 .

²- القانون رقم 90-09 المؤرخ في 7 أبريل 1990 ، مرجع سابق.

9) الصحة القانونية للمكسب الإبرائي ، أي أن الأمر بالدفع الذي يبرء ذمة الإدارة يتعلق حقا بإسم الدائن الحقيقي .¹

ويلاحظ أن مراقبة المحاسب العمومي لبعض العناصر التي يراقبها المراقب المالي قبله، و يأشر عليها بالقبول خاصة إذا كانت هذه العناصر محل المراقبة غير مهمة أو النفقة المصروفة ليس بحجم كبير، ومن شأن هذا أن يطيل عملية الدفع فيمكن هنا تجاوز رقابة المحاسب العمومي، ولكن نظرا للمسؤولية المدنية والجزائية للمحاسب العمومي فإنه في بعض الأحيان دفع بعض النفقات التي وافق عليها المراقب المالي . هذا التضارب في الآراء بين المراقب و المحاسب باعتبارهما تابعان لوزارة المالية ينتج عنه تطويل المدة اللازمة للبدء في التنفيذ التي أمر بصرفها الأمر بالصرف .

كما يقع على عاتق المحاسب العمومي في تسيير المصلحة المعين بها ، و في ظل رقابته ما يلي :

- 1-مسك المحاسبة و المحافظة على الوثائق و البيانات المحاسبية المتعلقة بالعمليات المالية من أجل تحديد النتائج عند قفل السنة المالية .
- 2-إجراء محاسبة تتعلق بالقيم المنقولة و المستندات التي تعد شهريا و المشتملة على مقدار المبالغ التي أنفقت مقارنة مع الإعتمادات المسجلة في الميزانية .
- 3-إعداد حساب التسيير بعد قفل السنة المالية في 31 ديسمبر ، خلافا للحساب الإداري الذي يقوم به الأمر بالصرف ثم يرسله إلى الوزير المكلف بالمالية ، و مجلس المحاسبة و هذا في أجل أقصاه 30 جوان من السنة الموالية للميزانية المقفلة² ، و يمدد الأجل إلى الفاتح من سبتمبر فيما يخص حسابات تسيير العون المركزي في الخزينة و العون الجامع في وزارة البريد و المواصلات .³

¹ -رضا شلالي ، مرجع سابق ، ص 40 .

² -المادة 60 من الأمر رقم 15-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 ، يتعلق بمجلس المحاسبة ، جريدة رسمية عدد 1 مؤرخ في 1995 .

³ - المادة 2، 3 من المرسوم التنفيذي رقم 96-56 المؤرخ في 22 جانفي 1991 ، يحدد انتقاليات الأحكام المتعلقة بتقديم الحسابات إلى مجلس المحاسبة ، جريدة رسمية ، عدد 6 مؤرخة في 1996 .

الفرع الثاني: الاختصاصات الرقابية للمحاسب العمومي

نتناول من خلال هذا الفرع أهمية الدور الرقابي للمحاسب العمومي و نتائجه و الدور المزدوج للمحاسب العمومي (صفة الدافع و صفة أمين الصندوق)

أولاً : أهمية الدور الرقابي للمحاسب العمومي و نتائجه

تبدو أهمية رقابة المحاسب العمومي في رقابته على صكوك عقد النفقات العمومية ، حيث يتولى الرقابة على النفقة في مراحلها المختلفة بإعتبار أن كل معاملة تنشأ عنها نفقة على الخزينة يجب أن تحمل توقيع أو تأشير المحاسب العمومي ¹ .

1- الدور الرقابي للمحاسب العمومي :

إن رقابة المحاسب العمومي تنصب على المرحلة الأخيرة التي تمر بها عملية الصرف و هي مرحلة الدفع، و عليه منح القانون المحاسب العمومي سلطة ممارسة الرقابة على الأمر بالصرف من أجل التحقيق من مدى شرعية النفقات العمومية ² . فالهدف من ممارسة وظيفة رقابية على النفقات العمومية من طرف المحاسب العمومي تتمثل أساساً فيما يلي : ³

1-السهر على صحة توظيف النفقات بالنظر إلى التشريع المعمول به .

2-التحقق مسبقاً من توفر الإعتمادات .

3-إثبات صحة النفقات بوضع تأشيرة " قابل للدفع " على الوثائق الخاصة بالنفقات أو تعليق رفض التأشيرة عند الاقتضاء و ضمن الأجل المحددة .

4-تقديم نصائح للأمر بالصرف في المجال المالي .

5-إعلام الوزير المكلف بالمالية شهرياً بصحة توظيف النفقات و الوضعية العامة للإعتمادات المفتوحة و النفقات الموظفة ، فيقوم المحاسب العمومي بوضع تأشيرته إذا تأكد من شرعية النفقة العمومية بعد قيامه بالتحقيقات ، مما يسمح بتسليم مبلغ النفقة إلى الدائن المعني .

إضافة إلى إمكانية رفض القيام بالتسديد ، إذا تبين وجود خطأ أثناء التحقيق و يعلم بذلك الأمر بالصرف بموجب مذكرة خطية يحدد فيها أسباب الرفض ليتدارك الخطأ .ففي حالة رفض هذا

1- علي الدمشقي، الرقابة الداخلية علي تنفيذ الميزانية ، [http : // kambota.forumarabid.net], 2010/11/05 .

2-سعاد طيبي ، المرجع السابق ، ص 41 .

3- نفس المرجع ، ص 50 ، 51 .

الأخير يرفض المحاسب المالي وضع التأشيرة بصفة نهائية إلا أن سلطته ليست مطلقة و إنما نسبية وفقا لما تقتضيه الحالة .

2-نتائج رقابة المحاسب العمومي :

يقع على عاتق المحاسب العمومي مسؤولية عدم صرف نفقة يكون الأمر بصرفها غير مطابق للقوانين و اللوائح الجاري العمل بها .

و رغم هذا لا يقبل العرف الإداري و المالي خاصة أن يكون هذا الرفض عن طريق السكوت أو حتى شفاهة ، و إنما عن طريق رسالة رفض مكتوبة و مسببة من أجل تحديد مسؤوليات في حالة حدوث نقص غير قانوني في الأموال العمومية .¹

فيقوم الأمر بالصرف بتدارك الخطأ بإعتباره مسؤولا عن هيئة أو مصلحة عمومية ، يضمن السير المنتظم والمضطرد لها . هذا ما يجعله حريصا على دفع النفقة الملتزم بها ، و لو لم يمتثل لرسالة الرفض الموجهة له من المحاسب العمومي ، و بهذه الصفة منح الأمر بالصرف حق دفع النفقة في إطار ما يسمى بالتسخيرة المكتوبة *la réquisition écrite* ، فالتسخير كحق أو سلطة ممنوحة للأمر بالصرف ناتجة عن تطبيق مبدأ الفصل بين وظيفة الأمر بالصرف و وظيفة المحاسب العمومي² ، فالمحاسب العمومي مسخر للقيام بتنفيذ الأمر بالصرف،ولكن المسؤولية علي عاتق من تقع؟ .

في ظل هذه الفرضية المسؤولية تتحول من المحاسب العمومي إلى الأمر بالصرف³ .

و قد نص المشرع الجزائري على إجراء التسخير من خلال نص المادة 47 من قانون 21/90 المعدل والمتمم والمادة 48 منه ،وجاء المرسوم التنفيذي رقم 314/91 لينظم عملية التسخير⁴ . كما يجب أن تتضمن عملية التسخير زيادة على الأسباب المبررة لذلك عبارة " يطلب من المحاسب أن يدفع " في كل عملية إنفاق مرفوض دفعها ، و يجب على المحاسبين العموميين الذين يمثلون لعملية التسخير أن يقدموا تقرير مصحوب بنسخة من الوثائق المحاسبية،و تفاصيل الأسباب الداعية إلى رفض الدفع و هذا حسب المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم

¹ - حسن الصغير ، المرجع السابق ، ص 143 .

² -Henry Michel GRUCIS , Droit des Contrôles Financiers des Collectivités Territoire AjDA , Paris 1998 , p 298 .

³ -Bernard PLAGNET, Droit Puplic, 4ème édition , Sirey,Paris,1997,p112.

⁴ -المرسوم التنفيذي رقم 314/91 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 ، يتعلق إجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين ، جريدة رسمية عدد 43 مؤرخة في 1991 .

314/91 ، كما يمكن للوزير المكلف بالمالية أن يطلب عند الحاجة معلومات مكملّة من الأمر بالصرف .

و لقد نصت المادة 48 من قانون 21/90 على أن للمحاسب العمومي حق رفض الإمتثال للتسخير إذ كان معطل بما يلي :

- 1-عدم توفر الإعتمادات المالية ماعدا بالنسبة للدولة .
- 2-عدم توفر أموال بالخرينة.
- 3-عدم إثبات أداء الخدمة .
- 4-طابع النفقة غير الابرائي.
- 5-انعدام تأشيرة المراقبة للنفقات الموظفة أو تأشيرة لجنة الصفقات المؤهلة إذا كان ذلك منصوص عليه في التنظيم المعمول به .

إلى جانب هذه الأسباب لرفض الامتثال للتسخير يوجد كذلك:

- 1-غياب الطابع التنفيذي للعقود المحلية .
- 2-حالة الأمر بالصرف على اعتمادات غير شرعية .¹

و في حالة تجاوز الأمر بالصرف أسباب الرفض المشار إليها تثار مسؤولية و يكون عرضة لعقوبات يفرضها القانون العادي، إضافة إلى عقوبة انضباطية تأديبية ممكن أن تتبع بعقوبة جزائية .

ثانيا: الدور المزدوج للمحاسب العمومي

إن دور المحاسب العمومي لا يقتصر على عملية الدفع المادية فقط ، بل يتعداها إلى سلطة التدقيق في صحة النفقة و قانونيتها قبل الدفع المادي ، و من خلال ذلك يتضح أن للمحاسب العمومي صفتين هما :²

- 1-صفة المدقق أو الدافع .
- 2-صفة أمين الصندوق .

¹ - Henry Michel GRUCIS , Op-cit , p 300 .

² - رضا شلالى ، المرجع السابق ، ص 45.

1-صفة المدقق أو الدافع :

في إطار هذه الصفة يصبح المحاسب العمومي مسؤولاً عن التنفيذ المادي للدفع، بناءً على الحوالات المودعة من طرف الأمر بالصرف و المرفق بجميع الأوراق الثبوتية، و يقوم بهذه المهمة المحاسب العمومي أو المفوض عنه على حسب الحالة ، و يمارس رقابة على صدق و شرعية تصفية كل نفقة ثم دفعها من الصناديق التابعة للخزينة ، فإذا تبين عدم قانونية النفقة و جب عليه أن يمتنع عن دفعها ، و في حالة دفعها تثار مسؤوليته . فمسؤولية المحاسب العمومي كمدقق أو دافع للنفقة تفوق مسؤوليته كأمين صندوق و تقع على عاتق المحاسب العمومي في إطار هذه الصفة التأكد مما يلي :

- 1-أن النفقة عقدت وفقاً لأحكام القانون المعمول به .
- 2-أن المعاملة قد اقترنت بتأشيرة مراقب عقد النفقات في مرحلتي العقد و الصرف .
- 3-أن التنسيب صحيح .
- 4-أن الاعتماد ما يزال متوفراً .
- 5-أن الخدمة قد أديت من قبل أصحاب الاستحقاق¹ .
- 6-عدم وجود معارضة فيما يخص عملية الدفع ، فبمناسبة عملية الدفع قد يتلقى المحاسب العمومي معارضة من أي طرف حول العملية التي يستفيد منها الدائنين للهيئة الإدارية، و تكون هذه المعارضة من صاحب مصلحة مثل دائن الدائن المستحق للنفقة و الذي له حق الأولوية نظراً لطبيعة دينه ، و من أجل أن تكون المعارضة مقبولة يجب إجبارياً أن يقوم المحاسب العمومي المختص بدفع محل النزاع ، أي أن المعارضة التي توجه إلى شخص آخر لا ينتج أي أثر .
- 7-و فيما يخص مدة المعارضة فيجب أن تكون قبل الدفع المادي أي قبل أن يؤشر عليها بأنها صالحة للدفع .
- 8-عليه أن يتأكد أثناء عملية الدفع من هوية الدائن المستحق لدين النفقة ، و أنها تمت لحسابه و أنه يتمتع بكامل الأهلية .

لكن غالباً ما يقوم المحاسب العمومي بتسوية قيمة النفقة مع مستحقاتها ، و لكن هناك حالات الدائن المستفيد لا يستطيع أن يتحصل على النفقة بنفسه ، فيقوم بمنح وكالة لشخص آخر لقبض

¹ - جمال الدين بظاهر ، المرجع السابق ، ص 74 .

المبلغ ففي هذه الحالة يجب أن تتوفر في هذا الأخير الأهلية القانونية . غير أن هناك إستثناء على قاعدة الدفع للدائن الحقيقي و تتمثل في :

- الدفع الذي يتم لصالح ورثة الدائن مستحق النفقة .

- الدفع الذي يتم للشركة .¹

2-بصفته أمين الصندوق:

حيث يقوم المحاسب العمومي بدفع المبلغ المسجل في أمر الصرف بدون نقص أو تجاوز إلى صاحب الإستحقاق أو وكيله أو ممثله الشرعي ، و الحصول من القابض على إيصال مبرر للذمة .

و تكون عملية الدفع كما يلي :

أ-الدفع نقدا : حتى تتم عملية الدفع من طرف المحاسب العمومي يترتب على مستحق النفقة أن يقدم وصل الدفع ، و بالمقابل يصدر له المبلغ المبين على سند الدفع ، و في حالة تقدم الممثل القانوني عن الدائن لقبض المبلغ عليه أن يلحق بسند الدفع وكالة تسمح له بتلقي المبلغ

ب-الدفع بالتحويل لحساب بريدي أو بنكي أو حساب خزينة : يقوم المحاسب العمومي بدفع المبلغ المستحق لحساب الدائن المفتوح باسمه في مركز بريدي أو بنكي ، و يعتبر هذا الدفع الإجراء الأكثر استعمالا² .

ج-الدفع بأسلوب المقاصة : و يتم هذا الدفع عندما تكون الهيئة المعينة دائنة و مدينة في نفس الوقت لشخص معين ، فيقوم المحاسب العمومي بتحصيل حق الهيئة المعنية و يسدد له الباقي (لشخص المعني).

فالمقاصة تتم على مستوى المحاسب العمومي الممثل للدولة و ليس على مستوى الشخص الدائن.

ووفقا للمادة 37 من قانون المحاسبة العمومية على المحاسب العمومي بعد التأكد من كل الإلتزامات و الإجراءات ، يقوم بدفع النفقات في ظرف 10 أيام من تاريخ الاستلام لإعادة

¹- رضا شلالي ، المرجع السابق ، ص 46 .

² - Gilbert ORSONI , Op-cit.p198

إرسال الأمر بالدفع للأمر بالصرف و عليه تأشيرة التسديد ، أي القيام بدفعها .¹
فإذا لم يكن هناك تطابق بين الأمر بالصرف و الأحكام التشريعية و التنظيمية المعمول بها،
يقوم المحاسب العمومي بإبلاغ الأمر بالصرف كتابيا برفضه القانوني للدفع في أجل أقصاه
20 يوما ابتداء من يوم تسمه الأمر بالدفع .²

المطلب الثاني: التنافي بين وظيفة الأمر بالصرف و المحاسب العمومي في ميدان المحاسبة العمومية

إن الرقابة الإدارية على تنفيذ النفقات العمومية مقيدة بتطبيق مبدأ هام جدا، و مكرس من طرف كل القوانين وهو مبدأ الفصل بين وظيفة الأمر بالصرف ووظيفة المحاسب العمومي، ففي فرنسا يعود تطبيق هذا المبدأ إلى سنة 1822 و الذي نصت عليه بالتتابع كل القواعد العامة المتعلقة بالمحاسبة العمومية³. ونص المرسوم التنفيذي 268/97 على الصلاحيات و المسؤوليات التي تقع على عاتقه بموجب المادة الثانية منه⁴ .

و سنحاول من خلال هذا المطلب التعرض إلى مبررات الفصل بين الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين و استثناءاته في فرع أول ، و نتائج تطبيق المبدأ و جزاء الإخلال به في فرع ثاني .

الفرع الأول : مبررات الفصل بين الوظيفتين و الاستثناءات المسموح بها

يلتزم الأمرين بالصرف حسب نص المادة 32 من قانون 21/90 المعدل و المتمم بصيانة أموال الدولة و المحافظة عليها و مسك جرد منتظم عليها⁵. و سنحاول من خلال هذا الفرع التعرض إلى مبررات الفصل و استثناءات

أولاً: مبررات الفصل

لقد نصت المادتان 55 و 56 من قانون 21/90 المعدل و المتمم على وظيفة الأمر بالصرف و وظيفة المحاسب العمومي، بحيث لا يجوز لأزواج الأمرين بالصرف بأي حال من الأحوال

¹- المادة 2 ، 5 من المرسوم التنفيذي رقم 93-46 المؤرخ في 6 جانفي 1993 ، يحدد آجال دفع النفقات و تحصيل الأوامر بالإيرادات ، جريدة رسمية ، عدد 9 مؤرخ 1993

²- إبراهيم بن داود ، المرجع السابق ، ص 144 .

³- Pascale BERTONI , Finances Publiques , 2ème édition Veuibert , Paris , 1997 , p 42.

⁴- المرسوم التنفيذي رقم 268/97 المؤرخ في 21 جويلية 1997 ، يحدد الإجراءات المتعلقة بالالتزام بالنفقة العمومية و تنفيذها و يضبط صلاحيات الأمرين بالصرف و مسؤولياتهم ، جريدة رسمية ، عدد 98 لسنة 1997 .

⁵- حسن الصغير ، المرجع السابق ، ص 150 .

أن يكونوا لمحاسبين عموميين معينين لديهم ولا يحتج بالتنافي المذكور أعلاه على المحاسبين العموميين بالوكالة المالية عندما يقومون بتحصيل بعض الإيرادات الواقعة على عاتقهم¹ .
و تكمن مبررات الفصل بين الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين فيما يلي :

1- تقسيم العمل:

إن تقسيم العمل بين عدة أشخاص يؤدي إلى أن كل واحد يتخصص في مجال عمله .
فالتخصص يسمح بأكبر مرد ودية للأعوان في التسيير المالي العمومي² ، و المادة 23 من قانون 21/90 المعدل و المتمم حددت أعمال الأمرين بالصرف و التي تختلف عن تلك المتعلقة بمهام المحاسب العمومي .

ف نجد أن للأمر بالصرف سلطة الملائمة³ ، عكس المحاسب العمومي الذي لا يمتلك أصلا هذه السلطة فيعد قانونيا كل ما ينفذ وفقا للقوانين و الأنظمة في إطار تنفيذ النفقات العمومية، و يعد ملائما كل ما يترك لتقدير و مبادرة و اختبار الموظف . فالملائمة تهم بالدرجة الأولى الأمر بالصرف و ترتبط بالنتائج المحققة و مدى مرد وديتها فهناك حالتين : إما النجاح أو الإخفاق ، عكس المحاسب العمومي الذي أكثر ما يهتم به هو مدى تطابق القرارات و الأعمال المادية و المحاسبة بالقوانين و الأنظمة الجاري العمل بها⁴ . فمثلا بالنسبة لمسؤول في مؤسسة يريد شراء آلة لمؤسسته يطرح أمام هذه الحالة سؤالين: ما هو نوع الآلة التي يجب شراؤها؟ هذا من إختصاص الملائمة التي يجب أن تتأكد من نوع العتاد المحصل عليه . وهل يتلاءم مع المصلحة أم لا؟ ومن هنا يتحدد نجاح أو فشل الموظف (الأمر بالصرف)

وكيف يتم دفع الثمن؟ هذا من إختصاص الشرعية و يجب احترام القواعد الخاصة بالتسيير حيث يجب أن نعرف هل قواعد المحاسبة العمومية مطبقة أو لا، كما أن الشرعية محمية بمجموعة من الجزاءات بينما الملائمة غير واضحة.

فالملائمة من إختصاص الأمر بالصرف و الشرعية من إختصاص المحاسب العمومي ولا يمكنه التدخل في الملائمة، لكن هذا التفسير ليس صحيح دائما لان الأمر بالصرف يمثل للقوانين في إطار ممارسة مهامه، ومن جهة أخرى يتدخل المحاسب العمومي في مجال

¹ - المادة 56 الى 57 من القانون رقم 21-90 المعدل و المتمم، المرجع السابق .

² - André PAYSANT , Op-cit , p 89

³ - Ibid , p 189.

⁴ - رضا شلالي ، المرجع السابق ، ص 58.

الملائمة حيث يمكن أن يسمح للمدين بدفع ديونه في اجل معين،ويمكن إجازة نفقة غير شرعية إذا رأي أن نتائج هذا الدفع غير خطير.

و من هذا المنطلق تتحدد صلاحيات كل منهما، فالفصل بين التنفيذ الإداري و التنفيذ المحاسبي يمنع على موظف واحد أن يمسك سلطتي القرار و التنفيذ معا، و في أن واحد .
غير أن تقسيم العمل هذا ، يجعل تنفيذ العمليات المالية و الحسابية بطيئة ، و هذا يتنافي و التطور السريع للتقنية الإعلامية التي تستوجب السرعة الكبيرة في تنفيذ العمليات¹ .

2-الرقابة المتبادلة:

إن الرقابة المتبادلة يعد الأساس الجوهرى لمبدأ الفصل بين الوظيفتين ، و لا يمكن أن تتجسد هذه الرقابة إلا إذا كانت كل فئة تابعة لهيئة إدارية مستقلة بعضها عن بعض ، و لا تخضع إحداهما لسلطة الآخر .فرقابة المحاسب العمومي تنصب حول شرعية مهمة العمليات الموكلة للأمرين بالصرف ، و بالمقابل نجد أن الأمر بالصرف يمتلك في حالة المعارضة من طرف المحاسب العمومي سلطة أو حق التسخير .كما أن قانون المحاسبة العمومية أعطى وسيلة أخرى لرقابة الأمرين بالصرف من طرف المحاسبين العموميين و التي لا تقل أهمية و تتعلق بضرورة اعتماد الأمرين بالصرف لدى المحاسبين العموميين المكلفين بالإيرادات و النفقات التي يؤمرون بتنفيذها²

3-المسؤولية المشتركة :

و إن كانت غير متساوية فنجد أن مسؤولية الأمر بالصرف تكون مرنة ، و هذا راجع إلى تسييرهم لعمليات مالية تحتوي على قدر كبير منه على جانب الملائمة و بالتالي من الصعب إثارة مسؤوليته ، على عكس المحاسب العمومي الذي تثار مسؤوليته بطريقة آلية في حالة حدوث خروقات بإعتبار أن خط عملهم محدد بموجب القانون³ ،فعملية الدفع و القبض أعمالا محدد تحديدا دقيقا كما أن مسؤولية الأمر بالصرف تكون تأديبية ، على عكس المحاسب العمومي الذي يعد مسؤولا مسؤولية كاملة تأديبية و مدنية على كل تصرف يخل بالأموال العمومية ، و يتبع بتعويض من أمواله الخاصة . و عليه تحديد مسؤولية الأمر بالصرف صعبة و شاقة لهذا تعتبر مسؤولية غير واضحة إضافة إلى العمل بقاعدة التسلسل الهرمي الإداري

¹ - علي زغدود ، المرجع السابق ، ص 137.

² -جمال لعامرة ،منهجية الميزانية العامة للدولة الجزائرية،دار الفجر للنشر والتوزيع،الجزائر،دون تاريخ،ص210.

³ -Andry PYSANT ,Op-cit, p 189.

لذا تلتصق المسؤولية في معظم الأحيان بوزير المالية بصفته القيم على الإعتمادات المسجلة في الميزانية فمسئولته سياسية من الناحية العملية. كما تثار مسؤولية تأديبية خاصة بالنسبة للوزراء ورؤساء المجالس الشعبية تتمثل في فرض غرامات تقطع من حساباتهم الشخصية. أما الأمر بالصرف فيعاقب وفقا للأصول الإدارية أي في حالة إثارة مسؤوليته التأديبية يعاقب وفقا للهيكل العام للوظيفة العمومية¹، أي من طرف الرؤساء الإداريين في التدرج السلمي الإداري الذين لهم سلطة توقيع العقاب.

وتتعدد صور هذه العقوبة كالإنذار، التوبيخ، التنزيل في الدرجات..... كما تثار مسؤوليته الجنائية في حالة ارتكب مخالفات يمكن أن تتصف علي أنها جنائية أو جنحة، كما يمكن للأمر بالصرف من إصلاح الأخطاء التي تتسبب في سوء التنظيم العمومي.²

4- الرقابة على الأموال العمومية :

يمنع هذا المبدأ من اختلاس الأموال العمومية و تجسيد حسن الشفافية لتسيير المالي ، فالمادة 2 من قانون 21/90 المعدل والمتمم ألزمت كل من الأمر بالصرف و المحاسب العمومي بمسك محاسبة ، و منه فقيام كل عون مسك محاسبة ليست لها هدف سوى جعل التسيير أكثر شفافية كما يسهل عمل أجهزة الرقابة البعيدة .

5-وحدة العملية المالية :

إن مبدأ الفصل هذا يخول لوزير المالية بإعتباره المسؤول الرئيسي لكل المحاسبين العموميين حق ممارسة الرقابة على كافة العمليات المالية ، و هذا ما يؤدي بدوره و كنتيجة حتمية إلى وحدة العمليات المالية المؤدية إلى إطلاع وزير المالية ، و من ورائه الدولة عن الوضعية المالية و الاقتصادية مما يسهل إعداد قرارات حكومية ، و أخذه بعين الإعتبار الواقع الاجتماعي و الاقتصادي و المالي .³

¹ -Yahia DENIDENI, La répression de La gestio de fait et La responsabilité Desordonateurs devant les Juridictions Financières ,Revue Algerien,N4,2009,p109.

² - Ibid,p109.

³ - علي زغدود ، المرجع السابق ، ص 138

ثانيا : استثناءات مبدأ الفصل بين وظيفة المحاسب العمومي و وظيفة الأمر بالصرف
إن مبدأ الفصل مطبق بشكل شبه مطلق فيما يخص النفقات العمومية ، و لكن هذا لا ينفي وجود بعض النفقات العمومية التي تخرج من هذا المبدأ و هذا في إطار استثنائي ، و نذكر من هذه النفقات ما يلي :

أ-الصناديق الخاصة:

هذا الإستثناء يجد مبرره في الطبيعة الخاصة لهذه الصناديق كالنفقات المرصودة ضد عمليات التجسس¹ ،فهي عبارة عن أموال موضوعة في يد عدد معين من أعضاء الحكومة لإستعمالها في حالات الضرورة و السرعة ، و هي غير خاضعة لقواعد المحاسبة العمومية و لا لقواعد الميزانية .

ب-وكالات التسبيقات :

تمثل الوكالات المالية(التسبيقات)استثناء لمبدأ الفصل بين الوظائف .
حيث يتولى شخص غير الأمر بالصرف، والمسمى بالوكيل في إطار ما يسمى " بوكالة التسبيقات " بتسوية بنفسه نفقات التي تكون مبالغها ضعيفة و متكررة².

ج-النفقات المدفوعة بدون أمر بالصرف:

هذا النوع من النفقات يتكرر بصفة دورية بإعتبار أنه يخص نفقات معينة و محددة ، كأجور بعض الموظفين و يتم دفع هذه النفقات من طرف المحاسب العمومي بناء على الوثيقة المعدة له من طرفهم ،فيلعب هنا دور الأمر بالصرف دون توسيع هذا الاستثناء مما يؤدي إلى إلغاء دور الأمر بالصرف و منه كانت الضمانة الأولى من خلال نص المادة 30 من قانون 21/90 المعدل المتتم حيث نصت : " لا يمكن للأمرين بالصرف أن يأمروا بتنفيذ النفقات دون أمر بالدفع المسبق إلا بمقتضى قانون المالية . "

¹ -Gibert ORSONI, Op-cit, p 194

² - Ibid ,p194.

الفرع الثاني : نتائج تطبيق مبدأ الفصل و جزاء الإخلال به

إن لمبدأ الفصل و نظرا لأهميته البالغة نتائج هامة، فيترتب عن الإخلال بهذا المبدأ قيام جزاء في حق كل من الأمر بالصرف و المحاسب العمومي .

اولا: نتائج تطبيق مبدأ الفصل

إن التطبيق السليم لهذا المبدأ ينجر عنه جملة من النتائج تتمثل فيما يلي :

1-صلاحيات مختلفة *compétences diverses* :

سبق الإشارة إلى أن سلطة الأمر بالصرف هي سلطة ملائمة ، أي سلطة تقديرية بحيث يستطيع إقرار أو عدم إقرار النفقة المعينة ، كما يستطيع اختبار قيمة مبلغ النفقة لكن في حدود تراخيص الميزانية و في إطار الاعتمادات المالية المفتوحة ، في حين المحاسب العمومي يمارس رقابة قانونية و شرعية العمليات المالية و مدى مطابقتها للقوانين .

2- نظام قانوني مختلف :

فمراقبة نشاط الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين و شروط الأخذ بمسؤوليتهم هي مختلفة و غير متشابهة ، كما سبق الإشارة إليه . و بالتالي استدعى وجود قواعد المسؤولية و نظام رقابي مختلف لكل عون .

3 - هيئات سلمية مختلفة:

الأمرون بالصرف ينتمون إلى هيئات تدريجيا إدارية عامة ، التي تجعل مختلف موظفين الدولة في هيئة يكون على رأس هذه الهيئة الوزير و الذي يعتبر الرئيس الإداري عليها ، في حين المحاسب العمومي يخضع لوزير واحد و هو وزير المالية ،الذي هو في آن واحد أمر بالصرف رئيسي لوزارته و الذي يحكم كل المحاسبون العموميون و مهما كان القطاع الذي يمارسون فيه مهامهم .¹

ثانيا: جزاء الإخلال بالمبدأ

بالرغم من وضوح مبدأ الفصل بين وظيفة الأمر بالصرف و وظيفة المحاسب العمومي إلا أنه ما يزال يسجل تجاوز لهذا المبدأ ، بما يترتب عنه توقيع جزاء . و لقد تطرق قانون 21/90 المعدل والمتمم إلى هذه الخروقات الممثلة في حالة تعدي الأمر بالصرف على صلاحيات المحاسب العمومي و الحالة العكسية لذلك .

¹ -Andrè PAYSANT , Op-cit , p189

1- الأمر بالصرف يتعدى على مبدأ الفصل :

في هذه الحالة الأمر بالصرف يقوم بأعمال هي في الأصل من مهام المحاسب العمومي ، و في هذا الإطار الأمر بالصرف يعد على أنه محاسب فعلي . و نجد المادة 51 من قانون 21/90 المعدل والمتمم تنص : " يعد شبه محاسب في مفهوم هذا القانون كل شخص يتولى تحصيل إيرادات أو يقوم بالمصاريف أو بصفة عامة بتداول القيم أو الأموال العمومية ، دون أن يكون له صفة محاسب عمومي بمفهوم المادة 33 أعلاه ، و دون أن يرخص له صراحة من قبل السلطة المؤهلة لهذا الغرض " . فمن خلال هذه المادة اعتبر الأمر بالصرف على أنه محاسب فعلي و قد تم التأكيد على هذا المفهوم للمحاسب الفعلي من خلال المادة 86 من الأمر 20/95¹ ، فالمحاسب الفعلي هو كل شخص ليست له صفة المحاسب العمومي بمفهوم التشريع و التنظيم المعمول بهما ، ودون ترخيص صريحا من السلطة المؤهلة لهذا الغرض، حيث يقبض إيرادات أو يدفع نفقات، ويحوز أو يتداول أموالا أو قيما تعود لمصلحة أو لهيئة خاضعة لقواعد المحاسبة العمومية². فالقانون نص على أن الأمر بالصرف وبصفة عامة كل شخص ينتحل ويتعدى على مهام المحاسب العمومي يعتبر محاسب فعلي ، ويخضع لنفس الإلتزامات و لنفس المسؤوليات التي يخضع لها المحاسب العمومي³. و تكون السلطة لمجلس المحاسبة حيث يراجع حسابات المحاسب الفعلي ، و يصدر بشأنه أحكام حسب الجزاء المقدر لحسابات المحاسب العمومي ، أي أنه يكون سؤول مسؤولية كاملة عن كافة تصرفاته .

2- المحاسب العمومي يتعدى على مبدأ الفصل :

تكون في حالة قيام المحاسب العمومي بدفع نفقة ، دون أن يكون هناك أمر بالدفع أو حوالة بإستثناء ما أشرنا إليه سابقا في إطار الإستثناءات الواردة على مبدأ الفصل . فالمحاسب العمومي له صلاحيات و مهام محددة بموجب القانون و هو مكلف بحراسة الأموال و السندات و القيم و الأشياء التي هي في حوزته ، و منه في حال إخلاله بالإلتزام و قيامه بصرف النفقة دون وجود أمر مكتوب من السلطة المختصة بميزانية الهيئة العمومية فإنه تثار مسؤوليته و سوف يتطرق إلى مسؤولية المحاسب العمومي بإسهاب من خلال المطلب الرابع .

¹ - الأمر رقم 20/95 المؤرخ في 23 يوليو 1995 ، المتعلق بمجلس المحاسبة ، جريدة رسمية ، عدد 93 .

² - yahiaDENIDENI, Opcit,p105.

³ -Ibid,p110.

فما لا شك فيه أن مهام الموظفين الإداريين (الأمريين بالصرف) أوسع من مهام المحاسبين العموميين، فنتطلب من الأمريين بالصرف خبرة و مقدرة عالية و حسن التصرف و عليه فتحديد مسؤولية المحاسب العمومي ممكنة تحديدا رقميا صحيحا، كنفص الموجودات في الصندوق فالمسؤولية واضحة .

أما بالنسبة للأمريين بالصرف ، فالأمر صعب و شاق لهذا تعتبر مسؤولياتهم غير واضحة إضافة إلى العمل بقاعدة التسلسل الهرمي الإداري ، لذا تلتصق المسؤولية في معظم الأحيان بالوزير بوصفه القيم على الإعتمادات المسجلة في الميزانية¹ .

المطلب الثالث : حدود مسؤولية المحاسب العمومي

إن الطبيعة التقنية لمهمة المحاسب العمومي تسهل من تحديد مسؤوليته على الأخطاء التي يرتكبها باعتباره المكلف بالتداول الفعلي للأموال العمومية²، و نص المرسوم التنفيذي 312/91³ على شروط الأخذ بالمسؤولية للمحاسب العمومي .و سنحاول من خلال هذا المطلب التعرض إلى الأعمال التي تثير مسؤولية المحاسب العمومي و إجراءات تحريكها في فرع أول ، و الإجراءات التخفيفية من مسؤوليته في فرع ثاني .

الفرع الأول : الأعمال التي تثير مسؤولية المحاسب العمومي و شروط تحريكها

تثار مسؤولية المحاسب العمومي على إخلاله جملة من الأعمال التي تؤدي إلى تحريك مسؤوليته الشخصية و المالية ، غير أنه خصه بوضعية خاصة و مختلفة عن تقنية موظفي الدولة ، حيث أنه لا يخضع لجملة الالتزامات التي يخضع لها موظفي الوظيف العمومي و نتعرض ضمن هذا الفرع إلى كل من هذه الأعمال .

أولا : الأعمال التي تثير مسؤولية المحاسب العمومي

تثار مسؤولية المحاسب العمومي عند إخلاله بالالتزامات الموكلة له في جميع العمليات المالية ، ولقد نصت المادة 33 من قانون 21/90 المعدل والمتمم على جميع العمليات المالية التي يعود الاختصاص فيها إلى المحاسب العمومي ، فأى إخلال من طرف المحاسب العمومي

¹ - جمال الدين بطاهر، المرجع السابق ، ص 67 .

² - حسان ناصف ، المرجع السابق ، ص 48

³ - المرسوم التنفيذي رقم 312/94 مؤرخ في 7 سبتمبر 1991 ، يحدد شروط الأخذ بمسؤولية المحاسب العمومي و إجراءات مراجعة في الحسابات و كفاءات اكتتاب تأمين يعطي مسؤولية المحاسب العمومي ، جريدة رسمية عدد 43 مؤرخة في 1991 .

بواجباته والتزاماته في جميع العمليات المالية التي يقوم بها سواء عمليات الميزانية أو الخزينة يمنح المجال ليكون محل مساءلة .

ولكن ما يعاب على قانون المحاسبة العمومية بإعتباره قانون عادي يعرف و يحدد بصفة دقيقة مسؤولية المحاسب العمومي، أن يأتي بتدقيق لمسؤولية المحاسب خاصة في مجال عمليات الخزينة مثلا ، و التي تتطلب أكثر توضيح نظرا لتعقدها. ومن هنا يظهر النقص الملحوظ وعدم الكفاية في هذا المجال الذي يعتبر جد مهم لأنه يمس عنصر أساسي في تنفيذ جميع العمليات المالية.

كذلك يعتبر مسؤول عند تسجيل نقص في الأموال و القيم و عن الأخطاء التي تقع في قسمه و تحت إشرافه ، و ملزم بالتعويض من ماله الخاص حيث لا يستطيع الدفع بالخطأ المرفقي و هذا راجع لكونه مسؤول عن السير الحسن للأموال العمومية ، هذا ما يتطلب قدر كبير من الدقة و الحذر أثناء القيام بالعمليات المالية فمسؤولية هذا الأخير تتسم بطابع خاص ، فمسؤولية شخصية و مالية بالنسبة للعمليات المالية الملقاة على عاتقه ¹ . وقريبة من المسؤولية المدنية لوجود تعويض عن الخطأ فالمحاسب العمومي مسؤول عن خطأه و خطأ الغير طالما أن هذا الأخير تحت إشرافه ، ولا يمكن تحريك مسؤوليته إلا في أفعال محصورة محددة بموجب القوانين التي تنظم سير الأموال العمومية الموضوعة تحت تصرفه و مراقبته. فتتصف مسؤولية المحاسب العمومي بأنها كلية . ²

كما تثار مسؤولية الشخصية و المالية عن مسك المحاسبة ، بإعتبارها عنصر أساسي يمكن أجهزة الرقابة من مراقبة حسابات المحاسب و أيضا على المحافظة على السندات الثبوتية لجميع العمليات التي يقوم بها . فنجد أن قانون 21/90 جاء بقواعد عامة فيما يتعلق بمسؤولية المحاسب العمومي في حين المرسوم التنفيذي 312/91 فصل فيها و ضبطها

و كما سبق الإشارة إليه أن مسؤولية المحاسب العمومي لا تقام عن أفعاله الشخصية فقط ، و إنما حتى على أعمال الغير طالما هذا الغير يعمل تحت إشرافه و رقابته . فيكون مسؤولا من تاريخ تنصيبه رئيسا على قسمه إلى غاية نهاية مهامه ، فمن غير المنطقي أن يكون مسؤولا عن أعمال المحاسب الذي سبقه إلا أنه في حالة عدم اعتراضه على أعمال سابقة الغير شرعية تثار مسؤوليته . كما نصت المادة 49 من قانون 21/90 على مسؤولية المحاسب العمومي

¹ - Bascale BERTONI , Op-cit , p 46.

² - رضا شلالي ، المرجع السابق ، ص 89.

على أعمال الوكلاء حين نصت : " بعد الوكلاء المكلفون بإجراء عمليات قبض الأموال أو دفعها لحساب محاسب عمومي مسؤولين شخصيا و ماليا عن هذه العمليات ة تشمل هذه المسؤولية الأعباء الموضوعين تحت أوامره ، و المحاسب العمومي الذي يرتبط بالوكلاء مسؤول تضامنيا وماليا عن فعل تسييرهم في حدود المراقبة التي يتعين عليها ممارستها " .

كما أن تصرف غير شرعي يقوم به المحاسب الفعلي و يعلم به الهيئات التي تلوه من شأن ذلك أن يقحم مسؤوليته بإعتبار أن المحاسب الفعلي هو شخص خارج عن الهيئة الإدارية ، قد تكون تصرفاته صحيحة في مواجهة الغير طالما أن تصرفاته تحمي مصالح المتعاملين مع الإدارة ، بشرط أن يكون الغير حسن النية أي لا يعلم بعدم اختصاصه .

ثانيا : شروط تحريك مسؤولية المحاسب العمومي

بالرجوع إلى المرسوم التنفيذي 312/91 ، و المادة 46 فقرة 1 من قانون 21/90 المعدل والمتمم ، فقد نص على أنه لا يمكن تحريك مسؤولية المحاسب العمومي إلا من طرف الوزير المكلف بالمالية أو مجلس المحاسبة، باعتباره هيئة قضائية نتيجة إخلاله بالتزاماته عن مسك المحاسبة و مقارنتها مع حسابات التي يقوم بها الأمرين بالصرف المتصلين معهم .

فالمحاسبون العموميون التابعون لمصالح الدولة أو الجماعات المحلية أو مؤسسات خاضعة لقواعد المحاسبة العمومية ملزمون حسب المرسوم التنفيذي 56/96¹ ، بإيداع حساباتهم الإدارية و حسابات التسيير لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة في أجل أقصاه 30 جوان من السنة الموالية للميزانية المقفلة ، في حين مدد هذا الأجل إلى أول سبتمبر بالنسبة لحسابات التسيير العون المركزي في الخزينة ، و العون الجامع في وزارة البريد و المواصلات، ولكن يتصور في حالة لم يقدم المحاسب العمومي حساباته إلى مجلس المحاسبة فما هو الحل؟ في حالة امتناع المحاسب العمومي تقديم حساباته يصدر المجلس في حقه غرامة مالية، تتراوح من ألف و عشرة ألف دينار جزائري ، و يمدده أجل لتقديم حساباته و في حالة انتهاء الأجل

¹- المرسوم تنفيذي رقم 56/96 المؤرخ في 22 جانفي 1996 ، يحدد انتقالية الأحكام المتعلقة بتقديم الحسابات إلى مجلس المحاسبة ، جريدة رسمية ، عدد 6 مؤرخ في 1996 .

فإنه يفرض عليه غرامة مالية تقدم بمائة دينار جزائري عن كل يوم تأخير لمدة لا تتجاوز السنتين . و في حالة استفحال الوضع يطلب المجلس إقالته و تعيين محاسب جديد .¹ و تتم مراجعة حسابات المحاسبين العموميين على مستوى مجلس المحاسبة و تنظم هذه العملية من خلال المواد 74 إلى 86 من الأمر 20/95 ، حيث يعين رئيس الغرفة المختصة بالمجلس مقرر ليدقق في الحسابات و له أن يطلب مساعدة قضاة آخرين ، أو مساعدين تقنيين حيث يعد تقرير كتابي بعد نهاية التدقيق، و يرسله إلى رئيس الغرفة بعد دراسته ، يحوله بدوره إلى الناظر العام ليقدم استنتاجاته ليعرض في نهاية على كامل تشكيلية المداولة ، لإتخاذ القرار المؤقت الذي يبلغ إلى المحاسب في أجل شهر من تاريخ التبليغ لإرسال إجابته إلى مجلس المحاسبة مرفقة بالسندات الثبوتية ، و تعتبر كضمانة أساسية للدفاع عن النفس ، و بعد تسليم إجابة هذا الأخير يقوم رئيس الغرفة بتعيين مقرر لتقديم استنتاجاته الكتابية. لتجتمع لجنة المداولة للبت النهائي بقرار نهائي بحضور رئيس الغرفة ، الناظر العام و المقرر و تتم دراسة الملف من كل جوانبه و بأغلبية أصوات الهيئة .

الفرع الثاني : الإجراءات التخفيفية من مسؤولية المحاسب العمومي

باعتبار المحاسب العمومي مسؤول عن إخلاله بالتزاماته ، هذا لا يحول دون أن يكون له حق في التخفيف من هذه المسؤولية ، و تتمثل هذه الإجراءات التخفيفية فيما يلي :

اولا : الإعفاء من المسؤولية décharge de responsabilité

سبق الإشارة إلى أن مسؤولية المحاسب العمومي قريبة من المسؤولية المدنية لوجود تعويض عن الفعل الخطأ من ماله الخاص ، غير أنه يمكن أن يتخلص من هذه المسؤولية من خلال إرسال طلب الإعفاء إلى مجلس المحاسبة و هو إعفاء جزئي نصت عليه المادة 8 من المرسوم 312/91 . و يرسل طلب الإعفاء الجزئي من المسؤولية إلى مجلس المحاسبة تطبيقا لقانون 90-32² . و بالمقابل نجد قانون 12/91³ في مادته 38 أعطيت صلاحية طلب الإعفاء الكلي و الجزئي من المسؤولية فنلاحظ وجود غموض على مستوى المرسوم رقم 312/91 و قانون

¹ - المادة 61 ، 62 من الأمر رقم 20/95 ، المرجع السابق .

² - المادة 68 من قانون 32/90 الصادر في 4 ديسمبر 1990 ، المتعلق بمجلس المحاسبة ، جريدة رسمية عدد 53 .

³ - القانون رقم 12/91 المؤرخ في 1 أوت 1991 ، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1991 ، جريدة رسمية ، عدد 42 لسنة 1991 .

12/91 ، فالأول نص على الإعفاء الجزئي فقط و الثاني نص على الإعفاء الكلي و الجزئي كما أن كلا القانونين لم يشيرا إلى مدة دراسة طلب الإعفاء و الإجراءات الواجبة إتباعها .

ثانيا: الإبراء الرجائي *remise gracieuse*

يمكن للمحاسب العمومي الذي لم يقدم طلبا بالإعفاء الجزئي من المسؤولية أو الذي رفض طلبه كليا أو جزئيا ، أن يطلب من الوزير المكلف بالمالية إبراء رجائيا من المبالغ المتروكة على عاتقه ¹ ، و يمنح الوزير المكلف بالمالية الإبراء الرجائي بعد استشارة لجنة المنازعات فهل السلطة الكاملة لمنح الإبراء الرجائي راجع لهذه اللجنة؟ وفقا لأحكام المادة 188 من قانون 21/84 التي تنص على عدم إمكانية اتخاذ قرار الإبراء، إلا بعد موافقة لجنة المنازعات فرأي اللجنة إجباري و إلزامي للوزير المكلف بالمالية .²

غير أنه بموجب المادة 46 فقرة 2 من قانون 21/90 تراجع عن ما ورد في المادة 188 التي اعتبرت موافقة لجنة المنازعات إلزامي. فيمكن الوزير المكلف بالمالية أن يقوم بإبراء رجائي أو كامل من دفع الحساب المطلوب من المحاسبين العموميين، كلما تم إثبات حسن نيتهم ، غير أن إثبات حسن النية من الأمور الصعبة جدا .فهل هذا ينفي دور لجنة المنازعات؟ بالرغم من اعتبار دورها غير إلزامي إلا أن هذا لاينفي دورها المهم في الفصل في مسألة منح الإبراء أو لا. و فيما يخص الإعفاء من المسؤولية و الإبراء الرجائي تتحمل ميزانية الهيئة المعنية المبالغ موضوع الإعفاء الممنوح أو الإبراء الرجائي ، و يحق للمحاسب العمومي الذي غطى بأمواله الخاصة مبلغ عجز في الحساب ، أن يتابع بصفة الخاصة تحصيل المبلغ المطابق الذي سدده .

ثالثا: اكتتاب المحاسب للتأمين (ضرورة اكتتاب التأمين)

يتعين على المحاسب العمومي أن يقوم قبل تسلمه وظيفته باكتتاب تأمين يخصه شخصا و يضمن المخاطر المتعلقة بمسؤوليته ، و المرتبطة بالمهام المحددة في المادة 33 من قانون المحاسبة العمومية حيث يغطي هذا التأمين مسؤولية المحاسبين المالية سواء ما يتعلق منها بفعلهم شخصا ، أو بفعل الغير و يتحقق هذا التأمين :

- إما بعقد تأمين فردي يكتب لدى هيئة التأمين.

¹ - المادة 10 من المرسوم التنفيذي 312 /91 ، المرجع السابق .

² - القانون رقم 21/84 مؤرخ في 24 ديسمبر 1984، المتضمن قانون المالية لسنة 1985، جريدة رسمية عدد 72 سنة 1984 .

- و إما الإنضمام إلى جمعية تعاضديه لمحاسبين عموميين.¹ ويعتبر القانون الفرنسي أكثر تشددا في تنظيم هذه المسألة، بحيث أحاط ممارسة وظيفة المحاسب العمومي بجملة من الاحتياطات لضمان الحماية الكافية للأموال العمومية. و تمثل في ضرورة اكتتاب تأمين مالي cautionnement يغطي مسؤوليته المالية، إلى جانب إقرار حق الرهن الرسمي hypothèque legale على العقارات التي يمتلكها المحاسب العمومي، او تلك التي هي بإسم زوجته. وحق الامتياز le privilege du trésor على المنقولات التي هي باسمه أو تلك التي هي باسم زوجته.

¹ - المواد من 15 إلى 17 من المرسوم التنفيذي رقم 312 /91 ، المرجع السابق .

خلاصة الفصل الأول:

باعتبار المحاسب العمومي عون لتنفيذ المحاسبة العمومية تابعا لوزارة المالية على غرار المراقب المالي، إلا أن الأول مكلف بالدفع بصفة عامة و الثاني مكلف بالرقابة السابقة. غير أن قانون المحاسبة العمومية أعطى للمحاسب العمومي حق التأكد من العناصر التي راقبها المراقب المالي و أشر عليها في اطار رقابته أثناء تنفيذ النفقات العمومية. و باعتبار أن المحاسب العمومي تثار مسؤولية المدنية و الجنائية فانه في بعض الأحيان يرفض دفع النفقة التي أشر عليها المراقب المالي عند وجود شائبة قانونية معينة.

كما أن التداخل الموجود بين المراقب المالي و الأمر بالصرف راجع إلى التداخل في المهام. حيث لم يحدد قانون المحاسبة العمومية نهائيا مجال ملائمة النفقة التي هي من إختصاص الأمر بالصرف.

الفصل الثاني

الفصل الثاني: الرقابة الإدارية الخارجية على تنفيذ النفقات العمومية

إن الرقابة الإدارية اللاحقة أو الخارجية على تنفيذ النفقات العمومية ، تتم بعد تنفيذ بنود الميزانية العمومية ، مما يعني أن الملاحظات من جانب الهيئة المختصة تتم على أساس الواقع و ليس التقدير ، و بالتالي تكون أقدر على اقتراح إصلاحات في المستقبل ، كما يمكن من خلالها مراقبة تحقيق الأهداف المطلوبة من خلال العمليات المالية ، و هو ما يسمح بتطبيق الأساليب الحديثة لتحضير الميزانية العمومية .

و من أجل تحقيق ما سبق الإشارة إليه كان لابد من استحداث جهاز رقابي يكلف بالرقابة اللاحقة، و تتم هذه الرقابة عن طريق هيئة مستقلة، و التي تمارس رقابة علاجية أساسا يستعان بها ، ولهذه المهمة أنشأة المفتشية العامة للمالية وهي هيئة مستقلة عن وزارة المالية و تحت السلطة المباشرة لوزير المالية ، فرقابتها ليست تأشيرية و إنما تحقيقه حسابية .

و سنحاول من خلال هذا الفصل التعرض إلى مفهوم رقابة المفتشية العامة للمالية في مبحث أول، في حين نتعرض في المبحث الثاني إلى مدى فعالية رقابة المفتشية العامة للمالية.

المبحث الأول : مفهوم رقابة المفتشية العامة للمالية

انطلاقاً من صلاحيات وزير المالية الذي يحق له مراقبة الأموال العمومية في كل المستويات ، و وفقاً للقوانين المعمول بها ، و إن لم يعترف له رسمياً بتبعية الوزارات الأخرى له ، فإن الممارسة في الميدان المالي تدل نوعاً ما على ذلك .¹

فتضطلع وزارة المالية بعدد من المهام أبرزها الإشراف على صرف النفقات و التثبت بأنها تصرف بالإستناد إلى القوانين و كذا الإشراف على تحصيل الواردات و قبضها و تنظيم الحسابات المتعلقة بها، ذلك عن طريق مراقبون عامون تابعون لها يتم تعيينهم على مستوى مختلف الوزارات ، فالمفتشية العامة للمالية هي هيئة مستقلة عن وزارة المالية و تحت السلطة المباشرة لوزير المالية .² فرقابتها ليست تأشيرية و إنما تحقيقه حسابية .³ و سنحاول من خلال هذا المبحث التعرض إلى: التنظيم الهيكلي للمفتشية العامة للمالية في مطلب أول ، و مجالات تدخلها و أهدافها في مطلب ثاني و صلاحياتها في مطلب ثالث.

المطلب الأول : التنظيم الهيكلي للمفتشية العامة للمالية

يعود تاريخ انشاء المفتشية العامة للمالية الى المرسوم رقم 80 - 53 .⁴ وهي هيئة خارجية مستقلة .⁵ تمارس رقابة علاجية .⁶ فتعد جهاز رقابي دائم و هذا ما نصت عليه المادة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 272-08 .⁷ تمارس رقابة إدارية بعدية على أساس برنامج سنوي يضبط من طرف الوزير المكلف بالمالية و تبعا لطلبات أعضاء الحكومة أو الهيئات أو المؤسسات المؤهلة .⁸

¹ - زهرة حوفة ، دراسة تطور الرقابة المسبقة على النفقات الملتمزم بها نحو ميزانية اقتصادية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في التحليل الاقتصادي ، جامعة الجزائر ، 2007 ، ص 48 .

² - Jean Claud MARTINEZ , Pairre DIMALTA , Op-cit . p 853

³ - جمال لعامرة ، المرجع السابق ، ص 222 .

⁴ - المرسوم رقم 80-53 المؤرخ في 14 ربيع الثاني 1400 الموافق لـ 01 مارس 1980 يتضمن إحداث مفتشية عامة للمالية جريدة رسمية ، عدد 10 مؤرخ في 1980 .

⁵ - مصطفى الفار ، الإدارة المالية العامة ، الطبعة الأولى ، دار أسامة للنشر و التوزيع ، الأردن، 2008 ، ص 92 .

⁶ - حسن خلف فليح ، المالية العامة ، عالم الكتب الحديث للنشر و التوزيع ، الأردن، 2008 ، ص 312 .

⁷ - المرسوم التنفيذي رقم 272-08 مؤرخ في 6 رمضان 1429 الموافق لـ 6 سبتمبر 2008، يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية ، جريدة رسمية عدد 50 .

⁸ - المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 78-92 مؤرخ في 18 شعبان 1412 الموافق لـ 22 فبراير 1992 ، يحدد اختصاصات المفتشية العامة للمالية ، جريدة رسمية ، عدد 15 المادة 05 .

الفرع الأول : الهياكل المركزية للمفتشية العامة المالية

من أجل تفعيل الدور الرقابي لهذه الأخيرة فلقد ألغي المرسوم التنفيذي رقم 92-32 المتعلق بتنظيم الهياكل المركزية للمفتشية العامة للمالية و عوض بالمرسوم التنفيذي الذي يعنى بالهياكل المركزية للمفتشية العامة للمالية وهو المرسوم رقم 08-273 والتي سنتناولها في هذا الفرع.

أولا : رئيس المفتشية العامة للمالية

يكلف بإدارة المفتشية العامة للمالية الموضوعة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية و يعين بموجب مرسوم رئاسي.

و منصب رئيس المفتشية العامة للمالية يعد وظيفة عليا في الدولة ، يسهر على تنفيذ أعمال الرقابة والتدقيق والتقويم والخبرة في إطار الهياكل المركزية و المصالح الخارجية التي تشكل المفتشية العامة للمالية ، و يسير مستخدمي المفتشية و وسائلها و يمارس السلطة على جميع المستخدمين الموضوعين تحت سلطته .¹

والملاحظ أن هذه الصلاحيات لم تختلف كثيرا عما كانت عليه سابقا في إطار المرسوم التنفيذي رقم 92-32، حيث كان يقوم بالسهر على تنفيذ أعمال الرقابة والتقويم والدراسات والسهر على التنفيذ المطابق و المنسق للبرنامج المحدد بالنسبة لأعمال المفتشية ونتائجها. وبالمقارنة فلا نجد إلا بعض التعديلات الطفيفة ،كتحديد نوع المرسوم الذي بموجبه يتم تعيين رئيس المفتشية العامة للمالية حيث يعين بموجب مرسوم رئاسي على عكس المرسوم رقم 92-32 لم يحدد نوعه ،كما يلاحظ أن دور رئيس المفتشية العامة للمالية استشاري في خدمة قرارات وزير المالية،فالدور الرئيسي في المفتشية العامة للمالية يبقى لهذا الأخير، هذا ما يفسر تبعية المفتشية لوزير المالية وعدم تبعيتها لأي جهة أخرى.لكن هل هذا يمنحها الاستقلالية التامة ؟

رغم ذلك لم تمنح الاستقلالية التامة هذا ما يحد من سلطات رئيس المفتشية العامة للمالية.

¹ - المادة 3،2 من المرسوم التنفيذي رقم 08-273 مؤرخ في 6 رمضان 1429 الموافق لـ 6 سبتمبر 2008 ، يتعلق بتنظيم الهياكل المركزية للمفتشية العامة للمالية ، جريدة رسمية عدد 50 .

2- المرسوم التنفيذي رقم 92-32 المؤرخ في 14 رجب 1412 الموافق لـ 20 يناير 1992، يتعلق بتنظيم الهياكل المركزية للمفتشية العامة للمالية، جريدة رسمية عدد 60 .

ثانيا : الوحدات العملية

هي وحدات يديرها مديرو بعثات ومكلفون بالتفتيش¹، حيث تقوم بأعمال المعاينة و المراجعة بعين المكان على أساس الوثائق المقدمة .

1/مديرو بعثات:يعد منصب مدير البعثة وظيفة عليا يستند في تصنيفها ودفع راتبها إلى وظيفة مدير بإدارة مركزية،ويقوم مديرو البعثات البالغ عددهم20وتحت إشراف المراقبين العاميين للمالية بالمهام الموكلة لهم.كما يكون لمدير البعثة حق اقتراح عمليات الرقابة للوحدات العملية التابعة للهياكل المركزية ،ويديرها ويؤطرها ويتابعها ويضمن تنسيقا قطاعيا مع جميع الهياكل الجهوية للمفتشية العامة للمالية ،وفي هذا الإطار يكلف بمايلي:

- 1-اقتراح أعمال رقابة لتسجيلها في البرنامج السنوي لتدخل المفتشية العامة للمالية.
- 2-متابعة تنفيذ البرامج ، وإعداد الحصائل الخاصة به.
- 3-اقتراح الوحدات العملية التي تتكفل بعمليات الرقابة.
- 4-السهر على تحضير أشغال المهمات وتنظيمها وتنسيقها.
- 5-اقتراح مذكرات منهجية متعلقة بتنفيذ المهمات، مع الأخذ في الحسبان الأهداف المحددة.
- 6-تقديم الاقتراحات المتعلقة بشكل ومدة ومناطق تدخل كل وحدة من الوحدات العملية وتوزيع الأعمال بينها.
- 7-تقدير الوقائع التي تمت معاينتها، وعند الاقتضاء متابعة تنفيذ التدابير التحفظية المنصوص عليها في التنظيم المعمول به.
- 8-السهر على نوعية أعمال الفحص.
- 9-السهر على تطبيق القواعد العامة.
- 10-تجميع التقارير الخاصة بالوحدات العملية .
- 11-ضمان متابعة سير الإجراءات التناقضي الذي يسري عقب تبليغ التقارير.
- 12-اقتراح كل تدبير من شأنه تحسين فعالية رقابة المفتشية العامة للمالية.
- 13-القيام بكل دراسة وتحليل لملفات خاصة معهوددة للمفتشية العامة للمالية.²

¹- المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 08-273، المرجع السابق.

²-الموادمن9الى11من المرسوم التنفيذي08-273، المرجع السابق.

2/مكلفون بالتفتيش: المكلفون بالتفتيش والبالغ عددهم 30 يديرون فرق الرقابة، ويمارسون عمليات الرقابة الموكلة لهم تحت إدارة مديري البعثات ، وتتمثل المهام الموكلة لهم فيما يلي:

- 1-ضمان تحضير أعمال الفرقة، وتنظيمها وتنسيقها.
- 2-تقديم مذكرات منهجية لتنفيذ عمليات الرقابة، مع الأخذ في الحسبان الأهداف المقررة.
- 3-تقديم اقتراحات متعلقة بقوام ومدة ومناطق تدخل الوحدات العملية.
- 4-توزيع المهمات بين المفتشين الذين يشكلون الفرقة، ومتابعة سير الأعمال.
- 5-معاينة الوقائع وعند الاقتضاء طلب تنفيذ التدابير التحفظية المنصوص عليها في التنظيم المعمول به.
- 6-تجميع أشغال مفتشي الفرقة ،وتقدير مدي تأسيس المعاينات والملاحظات المكتشفة بغرض إعداد قرار التدخل.

7-تحليل أجوبة المسيرين واستغلالها في إطار تنفيذ الإجراء التناقضي.

8-السهر على احترام القواعد العامة لتنفيذ الرقابة.

9-إعطاء علامات تقييمية لعناصر الوحدة العملية التي يشرف عليها.¹

وبالمقارنة مع المرسوم التنفيذي رقم 92-32 نجد هناك تعديلات فيما يخص التسمية، فعوض الوحدات العملية نجد الوحدات المتنقلة للتفتيش والتي هي وحدات متنقلة يشرف عليها رؤساء بعثات أو رؤساء فرق، أما فيما يخص المهام فهي متشابهة.

ثالثا: هياكل عملية للرقابة والتدقيق والتقييم

توكل مهام الرقابة والتدقيق والتقييم والخبرة المنوطة بالمفتشية العامة للمالية لأربعة مراقبين عامين للمالية موضوعين تحت سلطة رئيس المفتشية العامة للمالية، ويمارس كل مراقب عام للمالية اختصاصا علي عدة قطاعات نشاط التي تدخل في إطار الهياكل العملية للرقابة والتدقيق والتقييم كما يلي:²

- المراقب العام للمالية المكلف برقابة وتدقيق وتقييم وخبرة الكيانات التابعة لقطاعات إدارات السلطات والوكالات المالية والإدارات المكلفة بالصناعة والمناجم والطاقة والجماعات المحلية.

¹-الموادمن12الى14من المرسوم التنفيذي رقم08-273،المرجع السابق.

²-المادة6 من المرسوم التنفيذي رقم08-273،المرجع السابق.

- المراقب العام للمالية المكلف برقابة وتدقيق وتقييم وخبرة الكيانات التابعة لقطاعات التعليم والبحث العلمي والتربية والتكوين و الصحة والشؤون الاجتماعية والتضامن الوطني والثقافة والاتصال والشؤون الدينية والشباب والرياضة والمجاهدين والعمل و التشغيل.

- المراقب العام للمالية المكلف برقابة وتدقيق وتقييم وخبرة الكيانات التابعة لقطاعات الري والأشغال العمومية والسكن والفلاحة والصيد البحري والغابات والخدمات.

- المراقب العام للمالية المكلف برقابة وتدقيق المؤسسات العمومية الاقتصادية، والمؤسسات المالية العمومية وتدقيق القروض الخارجية.

وفي إطار ممارسة المراقبون العامون للمالية لمهامهم يكلفون بمايلي:

ا- اقتراح البرامج الرقابية القطاعية.

ب- تاطير ومتابعة عملية الرقابة والتدقيق والتقييم والخبرة والإشراف عليها، والمنفذة في إطار البرنامج أو خارجه .

ج- المصادقة على المذكرات المنهجية للتدخل، وكذا التقارير التي تعرض عليهم.

د- السهر على تطبيق القواعد العامة لتنفيذ رقابة المفتشية العامة للمالية.

و- السهر على احترام القواعد التي تحكم الإجراءات التناقضي.

ي- اقتراح أي إجراء من شأنه تحسين فعالية الممارسة الرقابية للمفتشية العامة للمالية.

ن- إعداد الحصائل والتلخيصات القطاعية الدورية.

ه- إنجاز كل دراسة وتحليل لملفات خاصة بوكلة للمفتشية العامة للمالية.

وبمقارنة هياكل الرقابة والتدقيق والتقييم مع ماورد في المرسوم رقم 92-32، نجد انه أكثر

تفصيل من المرسوم رقم 08-273، حيث انه قسم الهياكل العملية الخاصة بالرقابة والتقييم إلى

3 أقسام والأقسام إلى مديريات فرعية.

و تقوم الأقسام السابقة الذكر بالمهام التالية :¹

1- إنجاز مهام دراسات أو خبرات ذات طابع اقتصادي أو مالي أو تقني.

2- السير على احترام الإجراءات و القواعد العامة لتنفيذ التدخلات .

¹ - عبد الرحمان حميد ملياني، المفتشية العامة للمالية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير في القانون، فرع إدارة و مالية جامعة الجزائر، 2002، ص 12.

- 3- استغلال المعلومات و الاقتراحات الناتجة عن أعمال الرقابة، بالتعاون مع السلطات السلمية المختصة و كذا الجهات القضائية المؤهلة.
- 4- التقويم المالي و الاقتصادي للمؤسسات العمومية الاقتصادية .
- 5- التفتيش و رقابة التسيير المالي و المحاسبي للمصالح الخاضعة لاختصاصهم .
- 6- اقتراح و تهيئة المعايير الضرورية لوضع برنامج سنوي للرقابة .
- 7- تضبط عدد المفتشين الذين يتواجدون في البعثات و فروع التفتيشية بالتعاون مع مديرية المناهج و التلخيص.

رابعاً: هياكل دراسات و تقييس و إدارة و تسيير

و تنقسم بدورها إلى:

ا- مديرية البرنامج و التحليل و التلخيص.

ب- مديرية المناهج و التقييس و الإعلام الآلي .

ج- مديرية الادارة و الوسائل .

هذه المديرية تطلع بمهام أهمها :

- 1- جمع المعلومات الضرورية لتحضير البرنامج السنوي لتدخل .
- 2- دراسة و تحليل كل الوثائق و المعطيات الإحصائية من أجل تحسين نوعية عمل المفتشية .
- 3- المساهمة في تنفيذ كل التدابير و الأشغال المرتبطة بترتيب جدول الأعمال .
- 4- دراسة و تهيئة كل النصوص و اللوائح المتعلقة بتنظيم و تسيير وسائل المفتشية .
- 5- إجراء التحليل الشامل لكل أعمال المفتشية .
- 6- تنفيذ ميزانية المفتشية .
- 7- تسيير وظائف مستخدمي المفتشية .

خامساً: سلك المفتشين

حيث يضم كل من سلك المفتشين العاميين للمالية ،والذي بدوره يضم مفتش عام للمالية ومفتش عام للمالية خارج الصنف، وسلك مفتشو المالية ويضم مفتش المالية من الدرجة الأولى ومفتش

مالية ومفتش مالية رئيس¹، وبالمقارنة مع المرسوم التنفيذي الملغى رقم 91-502² نجد أنه إستحدث رتبة مفتش مالية رئيس وألغى رتبة مفتش مالية من الدرجة الثانية وإن كانت رتبة مفتش مالية من الدرجة الأولى في طريق الزوال. و يلتزم هؤلاء المفتشون ككل بعدة مهام تتمحور حول:

1-القيام بعمليات الفحص و التقويم و المراقبة بتقييم التسيير المالي و المحاسبي للمصالح و الجماعات و الهيئات العمومية و مراقبتها.

2-ضمان تحضير أعمال التفتيش.

3-تقدير مدى صحة المعايينات والملاحظات أثناء المهمة .

4-اقتراح كل تدبير من شأنه تحسين وتنظيم وسير المصالح والجماعات والهيئات الخاضعة للرقابة.

5-السهر على تطبيق القواعد العامة لتنفيذ التدخلات التي تقوم بها المفتشية العامة للمالية. وعلى العموم يلتزم المفتشون بالسر المهني، و كذا تجنب أي تدخل في الإدارة أو تسيير الهيئات و الإدارات الخاضعة للرقابة المالية المكلف بقطاع تدخل خاص بتقويم مصالح الدولة و الجماعات و الهيئات الخاضعة لرقابة المفتشية العامة للمالية .

الفرع الثاني : الهياكل الخارجية للمفتشية العامة للمالية

و تتمثل الهياكل الخارجية للمفتشية العامة للمالية حسب المرسوم التنفيذي رقم 08-274³ في المفتشيات الجهوية فهي تمثل المفتشية على المستوى الجهوي، وتقع مقراتها بولايات الأغواط وتلمسان وتيزي وزو وسطيف وسيدي بلعباس وعنابة وقسنطينة ومستغانم وورقلة ووهران، ففي ظل المرسوم التنفيذي رقم 92-33 عرفت بالمديريات الجهوية⁴، ويحدد اختصاصها الإقليمي بقرار من الوزير المكلف بالمالية، ويمكن تعبئة الوحدات العملية للمفتشيات الجهوية للقيام بمهام خارج الدوائر الإقليمية للمفتشيات الجهوية التابعة لها على

1-المرسوم التنفيذي رقم 10-28 المؤرخ في 20 يناير 2010، يتضمن القانون الأساسي الخاص بموظفي المفتشية العامة للمالية، جريدة رسمية عدد 5.

2- المرسوم التنفيذي رقم 91-502 المؤرخ في 21 ديسمبر 1991، يتضمن القانون الأساسي الخاص بموظفي المفتشية العامة للمالية، جريدة رسمية عدد 67.

1-المرسوم التنفيذي رقم 08-274 مؤرخ في 6 سبتمبر 2008، يحدد تنظيم المفتشيات الجهوية للمفتشية العامة للمالية وصلاحياتها، جريدة رسمية عدد 50.

2-المرسوم التنفيذي رقم 92-33 مؤرخ في 20 ييباير 1992، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للمفتشية العامة للمالية واختصاصها، جريدة رسمية عدد 6.

عكس المرسوم التنفيذي رقم 92-33 في مادته الرابعة الذي أبقى على اختصاص الوحدات العملية للمفتشيات الجهوية في الإطار المحلي فقط ،وتتولي المفتشيات الجهوية بتنفيذ البرنامج السنوي للرقابة والتدقيق والتقييم والخبرة المنوط بالمفتشية العامة للمالية ،وكذا التكفل خارج البرنامج بطلبات الرقابة الصادرة عن السلطات المؤهلة ،ويدير المفتشية الجهوية مفتش جهوي بإعتبارها وظيفة عليا يستند في تصنيفها وتحديد راتبها إلى وظيفة مدير بإدارة مركزية. ويمارس المفتش الجهوي السلطة السلمية على المستخدمين التابعين للمفتشية الجهوية وفي هذا الإطار يقوم بما يلي¹:

- 1- اقتراح كل تدبير من شأنه تحسين فعالية رقابة المفتشية العامة للمالية .
- 2- اقتراح أعمال رقابة قصد إدراجها في البرنامج السنوي لتدخلات المفتشية العامة للمالية.
- 3- السهر على تحضير أشغال المهمات وتنظيمها وتنسيقها.
- 4 - تعيين الوحدات العملية التي تتكفل بعمليات الرقابة الموكلة للمفتشيات الجهوية.
- 5- السهر على نوعية أشغال الفحص .
- 6 - السهر على تطبيق القواعد العامة.
- 7- فحص التقارير التي تعدها الوحدات العملية والمصادق عليها وإعداد التقارير الشاملة والتلاخيص المتعلقة بمواضيع اوقطاعات نشاط قبل عرضها على المصالح المركزية.
- 8- إعداد تقارير دورية حول نشاط المفتشية الجهوية.
- 9-ضمان تنسيق نشاطه مع المصالح المركزية فيما يتعلق بتنفيذ اللإجراء الحضورى.
- 10-السهر على نوعية أشغال الفحص.
- 11- تقديم الاقتراحات المتعلقة بقوام ومدة ومناطق تدخل كل وحدة من الوحدات العملية،وعند الاقتضاء توزيع الأعمال فيما بينها.ولم يشر المرسوم رقم 08-274 إلى كيفية تعيين المفتش الجهوي في حين يعين المدير الجهوي بموجب قرار من وزير المالية بناء على اقتراح من رئيس المفتشية العامة للمالية ،و يختار من بين المفتشين العاميين للمالية وأكثر² .
و لقد كان لتحديد الهياكل الخارجية للمفتشية العامة للمالية في إطار ما عرف بالمديريات الجهوية محل صدور مجموعة من القرارات الوزارية لتحديد اختصاصها الإقليمي .

¹-المادة8من المرسوم التنفيذي رقم 08-274،المرجع السابق.
²- المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 33/92،المرجع السابق .

فوجد القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 أوت 1983¹، الذي يحدد مصالح المفتشية العامة للمالية و اختصاصها الإقليمي على الصعيد المحلي في المادة الأولى منه بـ 12 مصلحة محلية مختصة .

إلا أنه أمام التقسيم الإداري الذي حدث في 1984 لم يعد يتماشى مع ما ورد في القرار الوزاري السابق، لذا كان محل تعديل بموجب قرار وزاري رقم 94/111² المؤرخ في 1994/02/06 حيث حدد عدد المديريات الجهوية بـ 8 مديريات موزعة على كامل التراب الوطني، و الذي تعرض بدوره إلى تعديل بموجب القرار الوزاري رقم 98/66 المؤرخ في 1998/11/29 و أصبح عدد المديريات الجهوية 10، و بالتالي ألغي القرار الوزاري رقم 94/111 . وجاء بعده قرار وزاري حدد عدد المديريات الجهوية، كان بموجب القرار المؤرخ في 02 جانفي 1999³ الذي حدد هذه المديريات بـ 10 مديريات جهوية على كامل التراب الوطني .

غير أن الشيء الملاحظ هو أن القرار الوزاري المؤرخ في 2 جانفي 1999 لا يتوافق مع القرار الوزاري رقم 98/66 الصادر بتاريخ 1998/11/29 و المطبق على مستوى المفتشية العامة للمالية⁴، فبالرغم من أن المدة بينهما لا تتجاوز شهر و نصفاً إلا أن هنالك اختلاف في عدد المواد المذكورة بينهما، رغم عنونتهما بنفس العنوان الرئيسي. فنجد في القرار الصادر في 2 جانفي 1999 مادتان في حين في القرار رقم 98/66 اربع مواد ينطلق من المادة الثالثة من المرسوم رقم 33/92، أما الأول فينطلق من المادة الأولى من القرار الوزاري رقم 94/111.

كما نلاحظ أن المادة 2 من القرار الوزاري رقم 98/66 حولت المديرية الجهوية المشاركة في تدخلات خارج مجال اختصاصها المحدد عند الحاجة في البرنامج الرقابي للمفتشية العامة للمالية، في حين لانجد لذلك أثر في القرار الوزاري الصادر في 1999. كما أن هذا الأخير هو عبارة عن تعديل وتتميم القرار الوزاري رقم 94/111، في حين القرار رقم 98/66 هو إلغاء لهذا

¹ - القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 11 ذي القعدة 1403 الموافق لـ، 21 غشت 1983 يحدد مصالح المفتشية العامة للمالية و اختصاصها الإقليمي على الصعيد المحلي، جريدة رسمية عدد 35 .

² - القرار الوزاري المشترك رقم 94/111 مؤرخ في 1994/02/06 يحد أماكن تواجد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية لرقابة المفتشية العامة للمالية، جريدة رسمية، عدد 20 .

³ - قرار وزاري مؤرخ في 2 يناير 1999 يعدل و يتمم القرار المؤرخ في 6 فبراير 1994 الذي يحدد مقر المديريات الجهوية للمفتشية العامة للمالية و اختصاصها الإقليمي، جريدة رسمية عدد 4 .

1- القرار الوزاري رقم 98/66 المؤرخ في 1998/11/29، يحدد مقر المديريات الجهوية للمفتشية العامة للمالية و اختصاصها الإقليمي، جريدة رسمية عدد 40.

الأخير وهنا يظهر التناقض حيث أن القرار رقم 98/66 هو أسبق من القرار الصادر في 2 جانفي 1999، فكيف يكون قرار ملغى أساس في تعديل و تتميم قرار جديد؟

كما أن على مستوى المديرية الجهوية، نجد القرار الوزاري رقم 98/66 مطبق خلافا للقرار الصادر في 2 جانفي 1999 هذا راجع حسب بعض الموظفين على مستوى المديرية الجهوية لولاية تيزي وزو إلى أسبقية ظهوره و بدأ تنفيذه، كما أنه يمنح صلاحية أوسع في المشاركة خارج دائرة المديرية الجهوية عند الحاجة تبعا للبرنامج السنوي للرقابة.

كما نلاحظ عدم التوافق بين القرار الصادر في 1999 و المرسوم رقم 33/92 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للمفتشية، حيث في مادته الرابعة حدد اختصاصات المديرية الجهوية و حصرها في الرقابة و التقويم فقط. في حين في القرار السابق في مادته الأولى لم يعتمد إلى حصر اختصاصات المديرية الجهوية في مجال الرقابة و التقويم.

فما هي الغاية من الحصر بموجب المرسوم رقم 33/92 إذا كان للمفتشية العامة للمالية صلاحيات أخرى من بينها الدراسة و الخبرة ذات الطابع الاقتصادي و المالي؟. إن المشرع الجزائري تدارك الوضع من خلال المرسوم التنفيذي رقم 08-274، ليتوافق بذلك مع القرار الصادر في 1999 وإن كان الاختلاف في تسمية مفتشية جهوية عوض مديرية جهوية.

المطلب الثاني : مجال تدخل رقابة المفتشية العامة للمالية و أهدافها

رقابة المفتشية العامة للمالية تشمل جميع المراحل التي تمر بها النفقة العمومية من عقد و تصفية و صرف ، و تكون بذلك قد تناولت الوظائف الإدارية و المحاسبية على حد سواء . كما تأخذ المفتشية العامة للمالية على عاتقها الرقابة على عمليات الخزينة ، كما تشمل أيضا مراقبة أعمال المحاسبين العموميين و الأمرون بالصرف للهيئات و المؤسسات العمومية لذا كان لا بد أن يحدد مجال رقابتها والأهداف الناتجة عنه.

الفرع الأول : مجال تدخل المفتشية العامة للمالية و القواعد العامة لتنفيذ تدخلها

إن شكل وقوام ومدة تدخل المفتشية العامة للمالية، ومجال تدخلها والقواعد العامة لتنفيذ التدخل محددة بموجب القوانين والتشريعات المعمول بها. وسوف نتعرض من خلال هذا الفرع إلى ذلك.

أولاً :مجال تدخل المفتشية العامة للمالية

تمارس رقابة المفتشية العامة للمالية على التسيير المالي و المحاسبي لمصالح الدولة و الجماعات الإقليمية و كذا الهيئات و الأجهزة و المؤسسات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية و تمارس الرقابة أيضا على :

- 1- المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري .
 - 2-هيئات الضمان الاجتماعي التابعة للنظام العام و الإجباري و كذا كل الهيئات العمومية.
 - 3-كل مؤسسة عمومية أخرى مهما كان نظامها القانوني.
 - 4-الهيئات و الجمعيات مهما كانت أنظمتها القانونية ،بمناسبة حملات تضامنية و التي تطلب الهبة العمومية خصوصا من أجل دعم القضايا الإنسانية و الاجتماعية و العلمية و التربوية و الثقافية و الرياضية.
 - 5-كل شخص معنوي آخر يستفيد من المساعدة المالية من الدولة أو جماعة محلية أو هيئة عمومية ،بصفة تساهمية أو في شكل إعانة أو قرص أو تسبيق أو ضمان ¹.
- إذا رجعنا إلى تاريخ إحداث المفتشية العامة للمالية بموجب المرسوم رقم53/80نلاحظ أن مجال تدخلها قد توسع مقارنة عما كان عليه ،بإستثناء بعض المجالات التي رفعت الدولة يدها منها: ا-استغلال القطاع المسير ذاتيا

ب-المؤسسات الإشتراكية و وحداتها وفروعها و الخدمات الاجتماعية التابعة لها.

كما أن الجديد الذي جاء به المرسوم التنفيذي رقم08-272مقارنة بالمرسوم رقم92-78يكمن خصوصا في أنه نص على إرساء قانوني لمراقبة المفتشية العامة للمالية لإستعمال الأموال الناتجة عن هبة عمومية،وكذا تخصيص العطايا العينية،من أصل وطني أو أجنبي،الموجهة لدعم أعمال خيرية أو إنسانية،مثل المساعدات المقدمة للسكان عقب الكوارث الطبيعية كالزلازل.

ثانيا: القواعد العامة لتنفيذ تدخلات المفتشية العامة للمالية

وجدت هذه القواعد العامة لتسهيل مهمة تنفيذ تدخلات المفتشية و تتمثل أهمها فيما يلي :

- 1-تتم التدخلات على الوثائق و في عين المكان ، و يمكن أن تكون حسب الحالة فجائية أو

¹ - المادة 2 ، 3 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272 ، المرجع السابق .

موضوع تبليغ مسبق .¹

2-رقابة تسيير الصناديق، و فحص الأموال و القيم و السندات و المواد من أي نوع التي يحوزها المسيرون أو المحاسبون.

3- الحصول على كل مستند أو وثيقة تبريرية ضرورية لفحوصاتهم ،بما في ذلك التقارير التي تعدها أي هيئة رقابية أو خبرة خارجية .

4-تقديم أي طلب معلومات شفاهي أو كتابي.

5-القيام في عين المكان بأي بحث أو إجراء كل تحقيق بغرض فحص النشاطات أو العمليات المسجلة في المحاسبات.

6-الإطلاع على الملفات و المعطيات أيا كان سندها .

7-التأكد من صحة المستندات المقدمة و مصداقية المعطيات و المعلومات الأخرى المبلغ.

8-القيام بكل فحص في المكان .

9-القيام في عين المكان بأي بحث ، و إجراء كل تحقيق بغرض فحص النشاطات أو العمليات المسجلة في المحاسبات.

10-الإطلاع على الملفات و المعطيات أيا كان سندها.

11-التأكد من صحة المستندات المقدمة و مصداقية المعطيات و المعلومات الأخرى المبلغة.

11-القيام بكل فحص في المكان بقصد التأكد من أن أعمال التسيير ذات التأثير المالي قد

قيدت في المحاسبة بصفة صحيحة و كاملة و معاينة حقيقية الخدمة المنجزة، عند

الاقضاء. و بهذه الصفة تمارس المفتشية العامة للمالية حق مراجعة جميع العمليات

التي يجريها محاسبو المؤسسات العمومية الاقتصادية ، غير أنه لايمكن أن تكون

موضوع مراجعة الحسابات التي تمت تصنيفها نهائيا وفقا للأحكام التشريعية و التنظيمية

المعمول بها .

¹ - المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 09-96 مؤرخ في 26 صفر 1430 الموافق لـ 22 فبراير 2009 ، يحدد شروط و كفاءات رقابة و تدقيق المفتشية العامة للمالية لتسيير المؤسسات العمومية الاقتصادية ، الجريدة الرسمية ، عدد 14 المؤرخ في 4 مارس 2009 .

12-تضبط مهام القيام بالدراسات و الخبرات التي تستند إلى المفتشية العامة للمالية بالاشتراك مع الهيئات المخولة التابعة للمؤسسات المعنية .

13-إنجاز الأشغال التحضيرية و التحليلية المرتبطة بتدخلاتها ، و تقوم فيما يعينها باستغلال المعطيات الاقتصادية و المالية و القياسية التي تتولد عن ذلك .

14-تقديم آراء أو اقتراحات لإتخاذ تدابير أو للقيام بتنظيم أو بتقنين.¹

15-تعد المفتشية العامة للمالية تقرير سنويا عن حصيلة عملها و تلخص لمعايناتها ، و الإقتراحات ذات الطابع العام التي يراها قصد تكيف التشريع و التنظيم المطبقين في مجال تدخلها أو تحسينها على الخصوص .²

16-الدخول إلى كل المحلات التي تستعملها أو تشغلها المؤسسات العمومية الاقتصادية المراقبة .³

و من خلال مجال تدخل الواسع للمفتشية العامة للمالية تترتب مسؤولية ثقيلة لمختلف المصالح التابعة لها .⁴

و يمكن ملاحظة هذا التوسع من خلال الحق الذي كرسه كل من الجانب القانوني و الجانب العملي ، فالجانب القانوني يتمثل في جملة المراسيم المطبقة على مستوى المفتشية العامة للمالية ، تطبيقا لمبدأ عالمية الرقابة الممارسة من طرف هذه الأخيرة في باقي الدول حيث يجعل مصالحتها تتدخل في مجال و أبعاد واسعة و نشاطات جد موزعة .

أما الجانب العملي فيظهر جليا من خلال التعليلة التي تلقتها المفتشية العامة للمالية ، تقضي بمباشرة تحقيقات فيما يخص تنفيذ أغلب المشاريع التنموية المتعلقة بالبرنامج الخماسي لرئيس الجمهورية لسنوات 2004 و 2009 و ذلك عبر مختلف الدوائر الوزارية.

و استهلكت ذات المصالح تحقيقاتها بمصالح وزارة السكن ، و يهدف الإجراء إلى تقييم أداء كل الدوائر الحكومية مع محاسبة كل قطاع على حدي ، خاصة إذا علمنا أن المخطط الخماسي

¹ - المادة 7 ، 8 من المرسوم التنفيذي رقم 92-78 ، المرجع السابق.

² - جمال لعمارة ، المرجع السابق ، ص 225 .

³ - المادة 6 من المرسوم التنفيذي رقم 09-96 ، المرجع السابق .

⁴ - Bernard PLAGNET , Op-cit , p 148 .

الأول الرئاسي عرف إنفاق 134 مليون دولار عبر مختلف المجالات¹ و المخطط الخماسي الثاني قدر بـ 150 مليار دولار وكذا المخطط الخماسي الثالث و هو برنامج يركز على الطابع التنموي، و الذي جاء في إطار ترشح السيد عبد العزيز بوتفليقة لعهدة ثالثة حيث قدر الغلاف المالي بـ 150 مليار دولار و الذي سيشكل قيمة الاستثمارات العمومية للمرحلة القادمة .

الفرع الثاني : أهداف رقابة المفتشية العامة للمالية

تتمثل أهداف رقابة المفتشية العامة للمالية من خلال تدخلاتها فيما يلي :

- 1- تقييم أداءات أنظمة الميزانية .
- 2- التقييم الاقتصادي و المالي لنشاط شامل أو قطاعي أو فرعي لكيان اقتصادي.
- 3- التدقيق أو الدراسات أو التحقيقات أو الخبرات ذات الطابع الاقتصادي والمالي و المحاسبي.
- 4- تقييم شروط تنفيذ السياسات العمومية، و كذا المتعلقة بها .
- 5- تقييم شروط استغلال و تسيير المصالح العمومية من طرف المؤسسات الإمتيازية مهما كان نظامها² .
- 6- التدقيق و التحقيق و المراجعة.

أولاً: مهمة التدقيق والتحقيق والمراجعة

فتنصب مهمة التدقيق و التحقيق و المراجعة على المجالات التالية³ :

- 1-شروط تطبيق التشريع المالي و المحاسبي و الأحكام القانونية أو التنظيمية التي لها أثر مالي مباشر .
- 2-إبرام و تنفيذ كل عقد أو طلب .
- 3-المعاملات القائمة على الذمة المالية العقارية أو المنقولة.
- 4-التسيير و الوضعية المالية.
- 5-مصادقية المحاسبات و انتظامها .
- 6-المقارنة بين التقديرات و الانجازات .

¹ - Djazair news ،Linspection Générale des Finabces, [http://www.djazair news.info/national] 11/5/2010 p 2 , 3.

² - المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272 ، المرجع السابق .

³ - المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 09-96 ، المرجع السابق .

7-شروط إستعمال الوسائل و تسييرها .

8-سير الرقابة الداخلية و الهياكل التدقيق الداخلي .

9-تدقيق التسيير التي تطلبها السلطات أو الأجهزة الممثلة للدولة المساهمة ببناء على برنامج سوي يقرره وزير المالية أو خارج البرنامج في حالات استثنائية.

ثانيا: مهمة التقييم المالي و الاقتصادي

أما فيما يخص التقييم المالي و الاقتصادي الذي يكون لنشاط شامل أو قطاعي أو فرعي أو لكيان اقتصادي فيخول للمفتشية العامة للمالية القيام بما يلي :

1-القيام بالدراسات و التحاليل المالية و الاقتصادية من أجل تقدير فعالية إدارة و لتسيير المواد المالية و الوسائل العمومية الأخرى .

2-إجراء دراسات مقارنة و تطويرية لمجموعات قطاعية أو ما بين القطاعات.

3- تقييم تطبيق الأحكام التشريعية و التنظيمية و كذا تلك المتعلقة بالتنظيم الهيكلي و ذلك من ناحية تناسقها و تكيفها مع الأهداف المحددة.

4-تحديد مستوى الإنجازات و مقارنتها مع الأهداف المحددة و التعرف على نقائص التسيير و عوائقه و تحليل أسباب ذلك¹.

المطلب الثالث : صلاحيات المفتشية العامة للمالية

تتعدى رقابة المفتشية العامة للمالية دورها الكلاسيكي المتمثل في مراجعة و فحص العمليات المالية التي قام بها المحاسبون العموميون و محاسبو الهيئات الخاضعة لرقابتها، على المشاركة في تطبيق السياسة العامة للحكومة خاصة الاقتصادية منها .

لذا يمكن تقسيم صلاحياتها إلى صلاحيات كلاسيكية منصوص عليها في المرسوم رقم 08-272 السالف الذكر، و صلاحيات مستحدثة غير منصوص عليها في القانون الأساسي و تعتبر ثانوية.

الفرع الأول : الصلاحيات الكلاسيكية للمفتشية العامة للمالية

يمكن حصرها بناء على ما نص عليها المرسوم 08-272 فيما يلي:

1-الرقابة و التفتيش على التسيير المالي و المحاسبي.

¹ - المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272 ، المرجع السابق .

2- الدراسة و الخبرات ذات الطابع الاقتصادي و المالي و التقني .

3-التقويم الاقتصادي و المالي للمؤسسات العمومية الاقتصادية .

أولاً: الرقابة و التفتيش

و تعتبر الصلاحية الأصلية للمفتشية العامة للمالية فهي رقابة إدارية كلاسيكية تخص الفحص و التحقيق التي تنصب على التسيير المالي و المحاسبي للمصالح الخاضعة لرقابتها ، و التفتيش الذي يتم في عين المكان عن طريق تدخلات مفاجئة¹ . كما تسمح لها بمعاينة جميع العمليات المالية التي قام بها المحاسبون العموميون و محاسبو الهيئات الخاضعة لرقابتها من أجل التحقق من صدقها وصحتها و انتظامها . و هذا بالمعاينة الجوهرية للمحاسبة المعنية بالفحص، كما تهدف للتحقق من شروط تطبيق التشريع المالي و المحاسبي و إستعمال تسيير الوسائل الموضوعة تحت تصرف الجهاز المالي للدولة و مصداقية المحاسبات و انتظامها .

ثانياً : الدراسات و الخبرة

و تتمثل في القيام بتحليل مالية و اقتصادية لتقدير فعالية التسيير و نجاعته في إطار الأهداف السياسية العامة ، و تضبط مهام القيام بالدراسات و الخبرات التي تسند إلى المفتشية العامة للمالية بالاشتراك مع الهيئات المخولة التابعة للمؤسسة المعنية² ، و تعتبر صلاحية الدراسة و الخبرة ثانوية مقارنتها بصلاحية الرقابة و التفتيش التي تعد أساسية و بالتالي هي غير ملزمة بنص القانون طالما أنه محل ضبط بالاشتراك مع الهيئة المعنية بالرقابة و بطلب منها³ ، في حين الرقابة تكون فجائية أو تكون موضوع تبليغ مسبق .

و يمكن لصلاحية الدراسة و الخبرة أن تكون في شكل اقتراحات من شأنها تحسين نوعية التسيير المالي.

ثالثاً: التقويم الاقتصادي و المالي

تجب الإشارة إلى أنه في ظل المرسوم التنفيذي 80-53 الذي يتضمن إحداث المفتشية العامة للمالية لم ينص على التقويم المالي والاقتصادي كصلاحية تضطلع بها المفتشية العامة للمالية إلا أنه تراجع عن ذلك بمقتضى المرسوم رقم 92-478 الذي ألغى المرسوم السابق حيث

¹ - Louic TROTABAS et (J.M) COTERET , Op-cit . p 176 .

² - جمال لعامرة ، المرجع السابق ، ص 224 .

³ - المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 92-78 ، المرجع السابق .

⁴ - المادة 3 من نفس المرسوم التنفيذي .

تنص : " يمكن أن تنطبق أعمال المفتشية العامة للمالية كذلك على التقويم الاقتصادي و المالي في نشاط شامل أو فرعي أو قطاعي بناء على طلب السلطات و الهيئات المؤهلة " و قد أبقى على هذه الصلاحية في ظل المرسوم 08-272 في مادته الرابعة ، و بناء على طلب السلطات أو الأجهزة الممثلة للدولة المساهمة ، و بالتالي فإن مهمة التقويم و التدقيق تتم بناء على طلب السلطات الممثلة للدولة و المؤهلة لذلك على اختلاف الرقابة التي تكون فجائية أو موضوع تبليغ مسبق .فالتقويم ينصب على نوعية التسيير المالي و المحاسبي ، و تقوم بهذه المهمة أقسام الرقابة و التقويم كل واحد في مجال اختصاصه، أما التدقيق فالهدف الأساسي منه هو إيجاد الحلول اللازمة و الممكنة لإخراج المؤسسة من الصعوبات المالية و إعطائها دفع جديد لتحسين قدراتها المالية.

و نظرا لأهمية التقويم الاقتصادي و المالي فقد صدر مرسوم تنفيذي رقم 92-79 لتنظيم هذه المهمة و يؤهل المفتشية العامة للمالية للتقويم الاقتصادي و المالي للمؤسسات العمومية الاقتصادية ، حيث تنص المادة الأولى منه على : " عملا بالمادة 41 من القانون 86-01 المؤرخ في 18/01/1988 تؤهل المفتشية العامة للمالية للقيام بالتقويم الاقتصادي للمؤسسات العمومية الاقتصادية و تقوم بهذه التدخلات بناء على طلب من السلطات و الهيئات المؤهلة قانونا " لكن الشيء الملفت للانتباه على أنه بالرغم من صدور قانون 88-01¹ الذي أهل المفتشية العامة للمالية بالقيام بهذه الصلاحية ، نلاحظ تأخر في صدور المرسوم رقم 92-79 أي قرابة أربعة سنوات و نصف.فماهي أسباب هذا التأخر؟يرجع هذا التأخر إلى النظام الاقتصادي المتبع آنذاك ومع ذلك فظهور المرسوم السابق ينم عن إرادة الدولة في تكييف الجهاز الرقابي مع المعطيات الجديدة الاقتصادية. فالمادة 41 من قانون 88-01 تنص : " المؤسسات العمومية الاقتصادية تخضع للتقويم الاقتصادي دوريا يمارس من طرف هيئة مؤهلة عن طريق التنظيم " كما أكدت على أن التقويم يتم دون أي تدخل أو مباشرة العمل في الإدارة أو تسيير المؤسسة .

¹ - قانون رقم 88-01 مؤرخ في 2 جمادى الأولى عام 1408 الموافق ل 12 جانفي 1988 ، المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية ، جريدة رسمية عدد 2 .

فالتقويم المالي و الاقتصادي بالرغم من أهميته بالنسبة للمفتشية العامة للمالية، إلا أنها صلاحية غير ملزمة بإعتبارها تتم بطلب من السلطات و الهيئات المعنية بذلك

الفرع الثاني: الصلاحيات المستحدثة

إلى جانب الصلاحيات الكلاسيكية للمفتشية العامة للمالية هناك صلاحيات غير منصوص عليها في القانون الأساسي و تعتبر صلاحيات ثانوية تتمثل في¹:
ا- إعادة الهيكلة.

ب- تعيين محافظي الحسابات.

ج- تجميع الموازنات.

أولاً: إعادة الهيكلة

تتمثل إعادة الهيكلة في تحويل ممتلكات المؤسسات ذات الطابع الاقتصادي و المؤسسات الإدارية من وزارة إلى أخرى، أو إدماجها ضمن مؤسسات أخرى، أو تصفيتا نهائيا و إعادة تنظيمها. و تترأس المفتشية العامة للمالية في هذه الحالة لجنة تقويم الممتلكات و إعادتها إلى صاحبها الأصلي ، و تتجلى عملية إعادة الهيكلة إما في تغيير التنظيم العضوي للمؤسسة أو التسيير المالي لها و قد ظهر هذا جليا في السنوات الأخيرة مع الإنتقال إلى اقتصاد السوق و استقلالية المؤسسات العمومية.
و إعادة الهيكلة تكون إما عضوية أو هيكلية مالية.

ثانياً : تعيين محافظو الحسابات

تقوم المفتشية العامة للمالية في نهاية كل سنة بتعيين مفتشين للمالية يتم ترسمهم بصفة محافظي الحسابات ، لتدقيق الحسابات السنوية للشركات و المؤسسات العمومية الاقتصادية و المؤسسات المالية و من أجل هذا يقومون بـ :

1-التأكد من صحة الإحصائيات و الحسابات الواردة في المحاسبة العامة للمؤسسة .

2-مراقبة العمليات التي يمكن أن يكون لها تأثير مباشر أو غير مباشر على الهيئات الخاضعة لرقابتهم.

¹ - عبد الرحمان حميد ملياني، المرجع السابق، ص 51-54.

3-التمتع بكل الإمكانيات و الوسائل لأجل البحث و التحري في عين المكان على الوثائق و الدفاتر فلا يلتزم اتجاههم بالسر المهني .و تعتبر الآراء التي يقدمونها ملزمة للهيئة التي تخضع لرقابتهم¹ .

ثالثا: تجميع الموازنات

حيث تقوم المفتشية العامة للمالية بواسطة موظفيها بتجميع كل موازنات المؤسسات و الشركات العمومية الخاضعة لرقابتها ، و القيام بدراسات تحليلية عليها، إذ يقوم المكلف بهذه المهام باستخلاص النتائج المتحصل عليها من مختلف القطاعات و الفروع و مقارنتها مع النسب الخاصة بالتسيير ، هذا يسمح بتحديد المؤسسات الناجحة عن التي تعرف عجزا و ترتيبا حسب النتائج المتحصل عليها ، غير أن هذه المهمة لم تلق تطبيق على أرض الواقع بعدم التزام المؤسسات بأن تبعث موازنتها إلى المفتشية العامة للمالية .

رابعا : مشاركة المفتشية العامة للمالية في لجنة مراقبة عمليات الخوصصة

المرسوم التنفيذي رقم 96-105 المؤرخ في 11/03/1996 المتضمن تحديد كفاءات تنظيم لجنة مراقبة عمليات الخوصصة و سيرها ، و تعيين أعضائها و قانونها الأساسي و النظام التعويضي المطبق عليهم² .نص على ذلك حيث ان المادة السادسة منه تنص على تعيين ممثل للمفتشية العامة للمالية لمدة 3 سنوات غير قابلة للتجديد .

فيلاحظ أن الصلاحيات السابقة الذكر لم تذكر في النصوص التشريعية التنظيمية التي تحكم المفتشية العامة للمالية هذا راجع إلى محافظتها على دورها الأساسي المتمثل في الرقابة و التفتيش و حتى لا تعطي الصلاحيات الثانوية الصفة الإلزامية .

و على العموم فإن الصلاحيات بشقيها الكلاسيكي و المستحدثة تظل ناقصة مقارنة بمجال التدخل الواسع المخول للمفتشية العامة للمالية .

و لكن الجدير بالذكر أن الوزير الأول السيد أحمد أويحي أعطى الضوء الأخضر للمفتشية العامة للمالية بإجراء تحقيقاتها، مع إمكانية طلب استفسارات من المسؤولين مهما كانت صفتهم

¹-فايزة دحموش، النظام القانوني لمحافظو الحسابات في الجزائر ، مذكرة لنيل درجة ماجستير في الحقوق ، جامعة الجزائر ، 2002 ، ص 15.

²-المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 96-105 المؤرخ في 11/03/1996 المتضمن تحديد كفاءات تنظيم لجنة مراقبة عمليات الخوصصة و سيرها و تعيين أعضائها و قانونها الأساسي و النظام التعويضي المطبق عليهم ،جريدة رسمية عدد

و صلاحية الإطلاع على كل الملفات مهما كان شكلها أو طابعها¹. و يمكن القول أنه ينم عن رغبة و إرادة الدولة في توسيع صلاحيات من أجل خلق تكافؤ بينها و بين مجال التدخل الواسع الذي تضطلع به .

¹-Moreet [[http/ www.moreet.com](http://www.moreet.com)]. 11/05/2010 p 1.

المبحث الثاني : مدى فعالية رقابة المفتشية العامة للمالية

إن درجة فعالية رقابة المفتشية العامة للمالية تستمد من خلال الطابع الفجائي¹ لرقابة التفتيش المالي، التي تشمل أعمال مراقبة التحقيق و أعمال مراقبة الجباية معا ، كما تشمل أيضا جميع المراحل التي تمر بها النفقة العمومية من عقد و تصفية و صرف و دفع . و بذلك تكون صلاحيات التفتيش المالي في مجال الرقابة شاملة لكل من الوظائف الإدارية و التنفيذية² ، و كذلك من خلال التقارير التي تعدها المفتشية العامة للمالية حول سيرورة العمل داخل المصلحة المراقبة لتبيان عدم شرعية المحاسبات أو الأخطاء حول سير عمل المصلحة المراقبة³ . و سنحاول من خلال هذا المبحث التعرض إلى طبيعة مهمة التفتيش المالي و نتائجه في مطلب أول و تقارير المفتشية العامة المالية صياغتها في مطلب ثاني، و التكيف القانوني لهذه التقارير و العراقيل التي تحد من فعالية المفتشية العامة للمالية في مطلب ثالث .

المطلب الأول: طبيعة مهمة التفتيش المالي و نتائجه

إنه من الصعوبة أن يضطلع المفتش المالي بمراقبة جميع العمليات المالية، نظرا لكثرتها و تنوعها و تعقدها و لعدم كثرة عدد المفتشين الماليين. فضلا على أن الاطلاع على جميع المعاملات يؤدي إلى ازدواجية في العمل . و من هذا المنظور فإن الرقابة تجرى على أساس الاختيار⁴ ، أي أن المفتشية العامة للمالية هي التي تختار المواطن التي يطالها التفتيش المالي.

الفرع الأول: طبيعة مهمة التفتيش المالي

تحضر المهمة التفتيشية بطريقة منتظمة بناءا على البرنامج سنوي⁵ ، يعد من طرف مديرية المناهج و التلخيص ، و يعرض على الوزير المكلف بالمالية خلال الشهرين الأوليين من السنة تبعا للأهداف المحددة، و بناءا لطلبات أعضاء الحكومة و الهيئات و المؤسسات المؤهلة ، و

¹ -Pascale Bertoni , Op-cit , p 50.

²-فوزي عطوي ، المالية العامة (النظم الضريبية و موازنة الدولة) ، منشورات حلي الحقوقية ، لبنان 2003 ، ص 417 .

³ -Michel Lascombe ,Xavier Vaderdriessehe , Op-cit , p 132.

⁴ - علي زغدود ، المرجع السابق ، ص 145.

⁵-زينب حسن عوض الله ، المرجع السابق ، ص 491 .

استثناءا يمكن القيام بعمليات الرقابة خارج البرنامج السنوي بطلب من السلطات المذكورة أعلاه .¹

أولاً: مبادئ التفتيش المالي

و تتمثل هذه المبادئ فيما يلي :

1-مبدأ الفصل بين وظيفة المفتش و وظيفة المسير: إن المفتش المالي لا يخضع بأي طريقة إلى السلطة الرئاسية للمصلحة المراد مراقبتها، حيث لا يتدخل المفتش في تسير الهيئة المراقبة.

لا يمكنه من إعطاء أوامر للأمر بالصرف أو المحاسب العمومي إلا في حالات نادرة و استثنائية تقتضيها الحاجة موجود مخالقات على مستوى المحاسبة المعدة من طرف الأعوان السابقة ذكرها بما يهدد المال العمومي ،فيستطيع هنا أخذ التدابير الوقائية و الأمنية قد تصل إلى حد فصل المحاسب العمومي أو الأمر بالصرف . 2

2-مبدأ قاعدة الفجائية : تتسم عملية التفتيش المالي بصفة الفجائية كما سبق الإشارة إليه و هذا ما يميز رقابة المفتشية العامة للمالية عن باقي أنواع الرقابات الأخرى ،و إلزامية الإشعار المسبق للعون إلا في حالات معينة كالقيام بالدراسة أو الخبرة أو تقويم و التدقيق المالي و الاقتصادي .

غير أن هذا المبدأ بدأ يتلاشى بسبب أن الإدارة المراقبة تشعر بمجيء البعثة التفتيشية قبل وصولها بعدة أيام مما يعطي للهيئة المراقبة فرصة تدارك الوضع ، بالرغم من أن المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 09-96 كانت واضحة بتطبيق مبدأ الفجائية الذي يضمن :²

-الخوف الدائم عند الموظف من وقوع عملية التفتيش .

-سماح التفتيش الفجائي بالنظر في السير العادي للمصلحة المراقبة .

3- مبدأ حق الاستعلام : يكون للمفتش المالي حق الاطلاع و الحصول على كل مستند أو وثيقة تبريرية ضرورية لفحوصاتهم 3 . التي تساعدهم في عملية التفتيش المالي و كل رفض للامتناع لطلباته يشكل خطأ جسيم بالنسبة للهيئة المراقبة .

¹ - المادة 3 من المرسوم التنفيذي 09-96 ، المرجع السابق .

² - عبد الرحمان حميد ملياني ، المرجع السابق ، ص 57 .

³ - المادة 6 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272 ، المرجع السابق .

4-مبدأ قاعدة الاتهام : يكون المراقب محل اتهام إلى أن تثبت براءته بالدليل القاطع، و يكون له في هذا الإطار حق الدفاع ، فيلعب المفتش المالي دور قاضي تحقيق بالرغم من أن مهامه ذات طابع إداري بحت .¹ في حين أن قاضي التحقيق مهامه ذات طابع قضائي هذا ما يطرح نوع من التشابه على مستوي المهمتين.

ثانيا: الوحدات التي تمارس عمليات التفتيش المالي

تتم عملية التفتيش المالي في عين المكان و على الوثائق كما سبق الإشارة إليه طبقا للمادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 92-32. فتم هذه العملية من طرف وحدات عملية ، يشرف عليها مديرو بعثات ومكلفون بالتفتيش أو من طرف فرق تفتيشية يترأسها رئيس الفرقة التفتيشية ، كما أكد على ذلك المرسوم التنفيذي رقم 10-28 المتعلق بالقانون الأساسي لموظفي المفتشية العامة للمالية . و بالتالي فعملية التفتيش المالي شاملة، و تنقسم وحدات التفتيش التي تقوم بالمهمة التفتيشية إلى نوعين كما يلي:

1- البعثة التفتيشية(الوحدات العملية) : على مستواها يتم تجسيد تدخلات المفتشية العامة

للمالية في تنفيذ البرنامج السنوي ، و تضطلع الوحدات العملية بالمهام ذات الأهمية من أجل الدراسة المعمقة و الناجحة لعملية التسيير المالي ، و تتكون الوحدات العملية من بعثات يديرها مدير وبعثات وعلى مستوى هذه البعثات تتكون فرق يديرها مكلفون بالتفتيش تحت سلطة مدير وبعثات . و تقوم هذه الوحدات بهذه الصفة بما يلي:

1-تعد أعمال المفتشية الخاصة بالبعثة و تنظمها و تنسقها .

2-تقدم للمصلحة المقترحات المتعلقة بمحتوى تدخل و مدته و مناطقه .

3-تعين الحقائق و تطلب تنفيذ الإجراءات التحفظية التي ينص عليها التنظيم المعمول به أو يؤذن به إذ اقتضى الأمر .

4-تجمع التقارير الخاصة المعدة من طرف المفتشين ،وتعد التقرير الشامل في عملية الفحص .

5-تسهر على نوعية أشغال الفحص و تسعى إن اقتضى الأمر إلى تصحيح ما تنطوي عليه من نقائص الاتصال مع منجزها.

¹ - عبد الرحمان حميد ملياني ، المرجع السابق ، ص 58 .

6- تتولى التنقيط التقديري لكل واحد من المفتشين في نهاية أعمال الفحص.

7- تسهر على تطبيق القواعد العامة لتنفيذ عمليات المراقبة التي تقوم بها المفتشية العامة للمالية .

2- الفرق التفتيشية : تقوم بإنجاز المهام التفتيشية البسيطة وتتكون من عدد متغير من المفتشين يتراوح من 2 إلى 3 مفتشين يقودهم رئيس الفرقة التفتيشية الذي يقوم بتحضير أعمال الرقابة والتقييم وينسقها، و في هذا الإطار يكلف بما يلي:

1- يتولى في مستواه إعداد أعمال التفتيش و تنظيمها و تفقدها .

2- يقدم المقترحات المتعلقة بمحتوى تدخل الفرق و مدته و مناطقه.

3- يوزع المهام بين المفتشين المكونين للفرقة و يراقب سير الأعمال و يعد تقارير بشأنها.

4- يجمع أعمال مفتشي الفرقة التفتيشية، و يقدر مدى صحة المعاينات و الملاحظات قصد إعداد تقرير التدخل .¹

5- التأكد على مستواه من احترام القواعد العامة لتنفيذ عمليات المراقبة التي تقوم بها المفتشية العامة للمالية .

6- الحرص على احترام قواعد النظام.

7- متابعة الإجراء التناقضي وإعداد التقرير التلخيصي.

8- إعداد التقرير الأساسي، أو تقرير آخر الذي ينبغي أن يتوج التدخل.

9- ضمان تحضير التدخلات التي يكلف بها.

10- يعد ويصادق على محضر أو مستند مماثل يتعلق بالتدخل.²

و تنقسم الفرق و بعثات التفتيش بدورها إلى نوعين تبعاً للمهام المسندة إليها ، حيث توجد :

أ- الفرق و البعثات المتخصصة : تتواجد على المستوى المركزي للمفتشية العامة للمالية فقط .

ب- الفرق و البعثات المتعددة الوظائف: تتواجد على المستوى المحلي ، أي على مستوى المديرية الجهوية للمفتشية العامة للمالية .

¹ - المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم 91-502 المرجع السابق .

² - المادة 42 من المرسوم التنفيذي رقم 10-28، المرجع السابق.

و دائما في إطار مهمة التفتيش المالي لا بد من إتباع إجراءات للقيام بها، كالتعرف على الهيئة المراد مراقبتها و ذلك من حيث نصوص تأسيسها ، و الإطلاع على تدخلات سابقة لهذه المؤسسة إن وجدت من طرف المفتشية العامة للمالية ، كما تعرف مهمة التفتيش المالي إعداد جداول للعمل ، لفحص و مراجعة و رقابة التسيير من خلال تحضير يومية التدخلات.

الفرع الثاني : نتائج رقابة المفتشية العامة للمالية في إطار عملية التفتيش

في إطار قيام المفتشية العامة لمهامها يترتب على مسؤولي المصالح و الهيئات المراقبة على تقديم الأموال و القيم التي بحوزتهم، و الإطلاع على كل الدفاتر أو الوثائق أو المستندات المطلوبة من طرف الوحدات العملية للمفتشية ، و الإجابة دون تأخير على طلبات المعلومات المقدمة ، و إبقاء المحادثين المعنيين في المناصب طيلة مدة المهمة ، و لا يمكن لمسؤولي المصالح المراقبة عدم الإمتثال بدافع احترام السر المهني أو الطريق السلمي أو الطابع السري للمستندات الواجب فحصها ¹ ، إلا إذا انصبت عمليات الفحص على ملفات محاطة بسر الدفاع الوطني ، حيث تقوم الوحدات العملية للمفتشية العامة للمالية بتحرياتها تبعا لرسالة مهمة مشتركة بين الوزير المكلف بالمالية و وزير الدفع الوطني . ²

في حين يترتب على الوحدات العملية للمفتشية العامة للمالية بعدم التدخل في تسيير الإدارات و الهيئات التي تجري مراقبتها ، و المحافظة على السر المهني بعدم الكشف في الأعمال المعاينة خلال عملياتهم إلا للسلطات أو الجهات القضائية المختصة، و أن يقوموا بمهامهم على أسس موضوعية و حسب وقائع ثابتة . ³ و في إطار القيام بالمهام الموكلة إلى الوحدات العملية للمفتشية العامة للمالية كل رفض لطلب هذه الأخيرة من طرف مسؤولي المصالح الخاضعة للمراقبة يكون موضوع إذار يعلم به الرئيس السلمي للعون المعني و مدة الإذار 8 أيام، بانتهاء الأجل و في حالة عدم الرد يحرر المسؤول المختص للوحدات العملية المكلفة بالمهمة محضر تقصر ضد العون المعني و رئيسه السلمي و يرسل المحضر إلى السلطة السلمية أو الهيئة الاجتماعية المختصة التي عليها متابعة ذلك .

¹ - المادة 7 من المرسوم التنفيذي 09-96 المرجع السابق.

² - المادة 8 من نفس المرسوم التنفيذي .

³ - علي زغودو ، المرجع السابق ، ص 146 .

و في حالة معاينة ثغرات أو تأخيرات هامة في محاسبة المؤسسة المراقبة يطلب مسؤولو الوحدات المكلفة بالمهمة من المسيرين المعنيين القيام في أحسن الأجل بإعادة ترتيبها، و في حالة عدم وجود المحاسبة أو كونها تعرف تأخيرا أو اختلال يجعل فحصها العادي مستحيل يحرر المسؤولون المذكورون سابقا محضر تقصير يرسل حسب الحالة إلى السلطة السلمية أو الهيئة الاجتماعية المختصة ، و تأمر هذه الأخيرة بإعادة إعداد المحاسبة المقصودة أو تحيينها أو اللجوء إلى الخبرة عند الاقتضاء . و يجب إعلام المفتشية العامة للمالية بالتدابير و الإجراءات المتخذة في هذا الصدد . إن عدم مسك المستندات المحاسبية و المالية و الإدارية المنصوص عليها في التشريع المعمول به من شأنه أن يجعل الرقابة و الفحص مستحيل و يترتب عنه آثار سلبية ، كما يترتب على الهيئة الاجتماعية المختصة أو السلطة السلمية في حالة تقصير أو وجود ضرر جسيم من إتخاذ تدابير لحماية مصالح المؤسسة المراقبة و تعلم السلطة الوزارية و المفتشية العامة للمالية بالتدابير المتخذة .

و تقوم الوحدات العملية للمفتشية العامة للمالية في مرحلة متقدمة من إعداد تقرير كتابيا عن معاينتهم، يذكرون فيه النواحي الايجابية و السلبية لتسيير و عليهم إعلام مسيري المصالح الخاصة بالمراقبة قبل تدوينها في التقرير .¹

و في حالة عدم وجود المحاسبة أو كونها تعرف تأخير أو اختلالا يجعل فحصها العادي مستحيلا ، يجبر المسؤولون المذكورون في الفقرة أعلاه محضر تقصير يرسل حسب الحالة إلى السلطة السلمية أو الهيئة الاجتماعية المختصة . و في هذه الحالة الأخيرة على السلطة السلمية أو الهيئة الاجتماعية المختصة أن تأمر بإعادة إعداد المحاسبة المقصودة أو تحيينها و اللجوء إلى الخبرة عند الاقتضاء، و يجب إعلام المفتشية العامة للمالية بالتدابير و الإجراءات المتخذة في هذا الصدد .

فالملاحظ أن المفتش له سلطة الأمر بالنسبة للمحاسب العمومي في حالة اكتشاف تأخر هام في المحاسبة ، فهذه السلطة مهمة جدا بالنسبة للمفتش و لها بالغ الأثر على الموظفين المراقبين من طرف المفتشية العامة للمالية، حيث تجعلهم خائفين من وقوع التفتيش لذا يعملون بشكل من الدقة و الإلتزام ، كما أن هذا الحق يحرر المفتش و يجعله يمارس مهمة التفتيش ، و هو على يقين أنه في حالة وجود أخطاء جسيمة أو ثغرات يستطيع أن يأمر المحاسب بإعادة تحيينها هذا

¹ - المادة 10-14 من المرسوم التنفيذي 09-96 ، المرجع السابق .

ما يجعل لمهمة التفتيش المالي قيمة ، و يجعل الموظفين دائما مستعدين لإحتمال وقوع تفتيش من طرف المفتشية العامة للمالية .¹

كما يلاحظ أن الإجراءات المتبعة في عملية التفتيش تخص صلاحية الرقابة و التحقيق، أما الصلاحيات الأخرى فلم تتخذ شكلا محددًا ولم تبين النصوص القانونية المعمول بها و كيفية القيام بهذه الإجراءات فلماذا تم حصر هذه الإجراءات على عملية الرقابة و التحقيق؟ ربما هذا راجع لحدائتها على الأقل.

المطلب الثاني : تقارير المفتشية العامة للمالية إن كل من التقارير المعدة من طرف المفتشية العامة للمالية تعد من قبيل التقارير الدورية المعدة من طرف الأعيان التابعين للمفتشية العامة للمالية ،لذا لا بد من إعداد تقرير سنوي تدرج فيه جميع الملاحظات و التوصيات و التعليمات المعدة، والمخالفات المرتكبة إن وجدت المعدة مسبقا في إطار التقارير الدورية. إن من شأن كل ذلك أن يساهم في تفعيل الدور الرقابي .

الفرع الأول : أنواع التقارير المعدة من طرف المفتشية العامة للمالية

تتعدد أنواع التقارير التي تعدها المفتشية العامة للمالية عبر مراحل زمنية متفاوتة ابتداء من التقارير الأولية التي يعدها المفتشون المكونون للفرق أو البعثات التفتيشية ،إلى التقرير النهائي الذي يقوم بتحريه رئيس الغرفة أو البعثة التفتيشية على حسب نوعية التدخل ، و تنتمي بالتقرير السنوي الذي تعده المفتشية العامة للمالية في نهاية كل سنة من حصيلة أعمالها و تلخيص لمعاينتها و الاقتراحات ذات الطابع العام التي تراها قصد تكييف التشريع و التنظيم المطبق في مجال تدخلها أو تحسيها على الخصوص ، و يقدم إلى الوزير المكلف بالمالية الذي يكون له حق إضافة أو حذف كل ما يراه مناسبا ، و سنفصل في كل تقرير على حدي .

أولا: التقارير الأولية : و تضم كل من: التقرير الأساسي.

التقرير التلخيصي.

1- التقرير الأساسي:

نصت على هذا التقرير المادة 15 من المرسوم التنفيذي 09-96 و المادة 21 من المرسوم التنفيذي 08-272 حيث أنه على كل مفتش شارك في عمليات التحقيق و التفتيش تحرير تقريره بنفسه، يبرز فيه المخالفات و التقديرات حول التسيير المالي و المحاسبي للمؤسسة أو

¹ -Louis Tratabas et (J.M) Cott eret , Op-cit , p 172 .

الهيئة الخاضعة للرقابة، و كذا حول فعالية التسيير بصفة عامة و يمكن أن يتضمن التقرير كل اقتراح كفيل بتحسب الأحكام التشريعية و التنظيمية التي تحكمها، و يتحمل المفتش المكلف بمهمة التفتيش مسؤولية النتائج المترتبة عن التقرير حسب ما نصت عليه المادة 25 من المرسوم 91-502: " يسجل ملاحظاته في تقارير خاصة أو محاضر تحت مسؤوليته " و لا يمكن إجبار المفتش بأي حال من الأحوال على التنازل عن ملاحظاته كأن يعتبرها الموظف غير أساسية . بعد الإنتهاء من تحرير التقرير يوقع من طرف المفتش و يرسل مباشرة إلى رئيس البعثة أو الفرقة التفتيشية و ذلك قبل مغادرة المكان المراقب، و يحتفظ المفتشون ببعض الملاحظات و النتائج المترتبة عن هذا التدخل و اعتبارها كمذكرة مساعدة، ويرسل التقرير للهيئة المراقبة.

2-التقرير التلخيصي :

يبلغ التقرير الأساسي إلى المؤسسة أو الهيئة الخاضعة للرقابة¹ ، و عليها الإجابة على المعايينات و الملاحظات الواردة في التقرير في أجل أقصاه شهرين، و عليهم عند الاقتضاء أن يعلموا بالتدابير المتخذة أو المرتبطة المتعلقة بالوقائع المسجلة، و يمكن تمديد الأجل استثنائيا بشهرين من طرف رئيس المفتشية العامة للمالية بعد موافقة الوزير المكلف بالمالية عند اقتضاء الأجل المحدد تصبح التقارير الأساسية التي لم يرد عليها نهائية .

يترتب على جواب المسير على التقرير الأساسية إعداد تقرير تلخيصي يختم الإجراء التناقضي و يعرض هذا التقرير نتيجة المقاربة بين المعايينات المسجلة في التقرير الأساسي و جواب مسير المؤسسة ، و يبلغ التقرير التلخيصي المرفق بجواب المسير للسلطة التي طلبت تدخل المفتشية العامة للمالية و للسلطة الوزارية المعنية² .

ففي ضل المرسوم 80-53 الذي تضمن إحداث المفتشية العامة للمالية كانت مدة إجابة مسؤولي المصالح و الهيئات التي يجرى تقييمها شهر قابل للتمديد لشهر آخر من طرف وزير المالية³ .

¹ - المادة 16 من المرسوم التنفيذي 09-96 المرجع السابق.

² - المادة 17 و 18 من المرسوم التنفيذي رقم 09-96 المرجع السابق.

³ - المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 80-53، المرجع السابق.

ثانياً: التقرير النهائي (الشامل)

بعد إستلام رئيس الفرقة أو البعثة التنفيذية لكل التقارير الأولية (الأساسي و التلخيص) المقدمة من طرف المفتشين المكونين للمهمة التفتيشية، يبدأ مباشرة في معابنتها و مراجعتها و خلال هذه المرحلة على رئيس المهمة التأكد من المعلومات المدونة و هذا بالرجوع للملاحظات و الوثائق الملحقة بالتقرير.

ففي حالة وجود إبهام، يطلب المفتش إعادة النظر فيما أعده من أجل توضيح الغموض وفي حالة عدم الاتفاق بين المفتش و رئيس مهمة التفتيش يقوم هذا الأخير بإعلام رئيس المفتشية العامة للمالية الذي يفصل فيها . و على ضوء ذلك يقوم رئيس المهمة التفتيشية مع مديرية المناهج و التلخيص، بصياغة التقرير النهائي من طرف رئيس البعثة، أو الفرقة التفتيشية و مدير الرقابة المؤهلة ، و يرسل إلى رئيس المفتشية العامة للمالية . و عليه لا يصبح نهائياً إلا بعد التأكيد و تثبت المعابنات التي يتضمنها و ذلك عند نهاية الإجراء التناقضي .¹

ثالثاً: التقرير السنوي

طبقاً للمادة 19 من المرسوم التنفيذي رقم 09-96 السالف الذكر فإن المفتشية العامة للمالية تعد تقريراً سنوياً عن حصيلة عملها و تلخيص معابناتها وملاحظاتنا والاقتراحات ذات المغزى العام التي تراها . وقصد تكيف و تحسين التشريع و التنظيم اللذين يحكمان النشاطات الخاضعة لرقابتها في مجال تدخلها .

يقوم رئيس المفتشية بالتعاون مع مفتشين عامين للمالية و بمساعدة مديرية المناهج و التلخيص بتحرير تقرير سنوي بناء على جملة التقارير الشاملة التي تحررها المفتشية العامة للمالية و الخاصة بتدخلات تلك السنة²، و تضمينه بجملة من الإقتراحات العامة و يقدم هذا التقرير إلى وزير المالية خلال الثلاثي الأول من السنة الموالية التي أعد بخصوصها .

ويمكن لرئيس المفتشية أن يضيف ما يراه مناسب في التقرير، حيث هو يقترح و الوزير هو الذي يقرر مدي ملائمتها.

¹ - المادة 22 من المرسوم التنفيذي رقم 08 - 272 المرجع السابق.

² - عبد الرحمان حميد ملياني، المرجع السابق، ص 71.

ففي ضل المرسوم التنفيذي 92-78 الملغى بموجب المرسوم التنفيذي رقم 08/272 فإن التقرير السنوي كان يقدم خلال الفصل الأول من السنة التي أعد التقرير في شأنها¹ ، و على خلاف المرسوم 80-53 الملغى بموجب المرسوم 92-78 فإن التقرير السنوي كان يقدم خلال شهر أكتوبر من السنة التي تم فيه التدخل .²

رابعاً : التقرير التقييمي

بالرجوع إلى المادة 26 من مرسوم 08-272 في فقرتها الأخيرة نصت على أنه إلى جانب التقرير السنوي، تعد المفتشية العامة للمالية تقرير حول مدى الاستجابة التي لقيتها المعايينات والتوصيات الواردة في التقرير السنوي و يرسل إلى السلطات المؤهلة .
و يجب الإشارة إلى أن مثل هذا التقرير لم يكن بعد في ظل المراسيم السابقة للمرسوم 08-272 وهي مبادرة تتم عن إدارة الدولة في تفعيل الدور الرقابي للمفتشية العامة للمالية بما يخدم المصالح و المؤسسات و الهيئات الخاصة للرقابة.

ويمكن القول أن التقارير التي تعد من طرف المفتشين مساحة لإبداء الرأي ، لاتعتبر رسمية إلا بعد التوقيع عليها من طرف رئيس المفتشية العامة للمالية.

ويتبع المفتشين لإعداد التقارير على:

أ- وضع كامل مسؤولية المفتشين على جميع ملاحظاتهم .

ب- اعداد التقارير بإجراء المواجهة.

فكل هذه التقارير تكون محل تقييم دوري من طرف لجنة خاصة هي لجنة تقييم الأعمال التفتيشية³ تكلف هذه اللجنة بتقدير نوعية هذه التقارير و كل الأعمال الأخرى التي لها نفس الطبيعة ،من أجل التأكد من أن هذه التقارير معدة وفقا للقواعد العامة التي تحكم تنظيم وسير أعمال المفتشية العامة للمالية ووفقا للأحكام التشريعية و التنظيمية الساري العمل بها .وفي هذا الإطار تقوم اللجنة بمعاينة و مراجعة كل التقارير المعدة من طرف وحدات العملية للمفتشية العامة للمالية لتخلص في النهاية لإعطاء تقييم عام لأعمال المعاينة في شكل ملاحظات.

¹ - المادة 21 من المرسوم التنفيذي رقم 92-78، المرجع السابق.

² - المادة 22 من المرسوم التنفيذي رقم 80-53، المرجع السابق.

³ - يتألف لجنة تقييم الأعمال التفتيشية رئيس المفتشية العامة للمالية وتتكون من 5 أعضاء موزعين كما يلي : مديريين للرقابة و 3 أعضاء يعينهم عند بداية كل اجتماع رئيس المفتشية من بين الموصفين الرسميين في الأسلاك الخاصة بالمفتشية .

تبلغ هذه الملاحظات إلى المفتشين الذين قاموا بصياغة التقارير في إطار مهمة التفتيش المالي، و تضمينها بتوصيات قصد تحسين نوعية صياغة التقارير و إقترح الوسائل البديلة التي يعتقد أنها ضرورية لمهمة التفتيش، و تكريس تشجيع كل مبادرة من شأنها تحسين المهمة و جعلها أكثر فعالية .

الفرع الثاني :الإجراءات المتبعة في صياغة التقارير

تقارير المفتشية العامة للمالية تكون في شكل جدول متكون من 3 أعمدة بحيث يكون التقرير النهائي يحتوي على وثيقة واحدة ، يخصص العمود الأول لكتابة الملاحظات و الإثباتات المؤقتة للمفتشين ، العمود الثاني مخصص للإجابة عن الأسئلة من طرف الهيئة أو المؤسسة التي تمت فيها عملية الرقابة ،أما العمود الثالث فتوضع فيه خلاصة المهمة كل الإثباتات و الملاحظات الموجودة في التقارير ترقم على هامش صفحات التقرير طبقا لسلسلة متتالية لتسهيل المرجع بين مختلف الأعمدة¹ .

و على المفتشين عند صياغة التقرير أن يتبعوا ما يلي:

1-انتهاج أسلوب بسيط في تحرير التقرير.

2-تجنب العبارات المبهمة والمصطلحات الغير مناسبة.

3-ذكر تاريخ انطلاق المهمة.

4- الحذر من تسجيل الوقائع المشتركة و يكتفي بأخذ عينة نموذجية تجمع كل تلك الوقائع.

5-اجتناب الإقتراحات ذات الطابع العام حتى تكون أكثر فعالية.

6- ذكر تاريخ انتهاء المهمة في عين المكان .

7-اختصار التعابير الاقتصادية التي تستعمل أثناء صياغة التقرير في شكل رموز حرفية ولا بد من الإشارة إليها في بداية التقرير بكتابة الكلمة الأصلية مع رمزها .

8-أن يسبق التقرير موجز بالعناوين الأساسية (الملحق ،الوثائق الثبوتية) .

9- توقيع التقرير و تاريخه قبل إبلاغه للمصلحة أو الهيئة الخاضعة للرقابة.

و يمكن للمفتش أن يقدم ملاحظات جديدة بعد فراغه من كتابة التقرير، لكن بشرط إبلاغها للمعون الذي تمت مراقبته، ليكون له حق الدفاع و الإجابة على الأسئلة المطروحة له، ليتم

¹ - عبد الرحمن حميد ملياني ، المرجع السابق ،ص66.

تسجيلها في عين المكان وبدون انتظار نهاية التدخل. كما يمكن للمفتش أن يدرج في تقريره جميع الصعوبات التي تعرض لها إن وجدت.

أما فيما يخص التقارير التي تعد من طرف المفتشية العامة للمالية اضطلاعها بمهمة التقويم الاقتصادي و المالي وذلك بناء على طلب الهيئات المعنية. فان تحريرها يكون بنفس الخطوات في صياغة التقارير المشار إليها، و تبلغ إلى السلطة المعنية و عند الاقتضاء تعلم المفتشية بالتدابير المترتبة على التقارير التي بلغت إلى تلك السلطات¹. كما تبلغ لمسيرين المصالح و الهيئات المعنية².

و التبليغ مرتبط بإجابة هؤلاء المسيرين للمصالح و الهيئات الخاضعة للرقابة في إطار أجل محدد سبق الإشارة إليه.

إن النقص المسجل في جميع المراسيم التي نظمت المفتشية العامة للمالية يكمن في عدم وجود نص قانوني يعنى بجبر المسير المتواجد على مستوى المصلحة الخاضعة للرقابة للإجابة و على خلق آلية ووسيلة لجبره على القيام بذلك، و فرض إجراءات ردية في حالة امتناعه عن القيام بهذه المهمة، كل هذا من شأنه تفعيل الدور الرقابي بما يترتب عنه من نجاعة و شفافية التسيير المالي.

المطلب الثالث : الطبيعة القانونية للتقارير و العراقيل التي تحد من فعالية المفتشية

تحرير التقارير يعتبر الإجراء الأخير المعد من طرف المفتش في نهاية تدخلاتهم، يدونون فيها ملاحظاتهم و معابنتهم التي جمعوها بشأن فعاليات تسيير المصلحة أو الهيئة الخاصة للرقابة، و تضمينها باقتراحات و تدابير من شأنها تحسين تنظيم المصالح و الهيئات موضوع الرقابة و تحسين الأحكام التشريعية والتنظيمية التي تطبق على الهيئة المراقبة، بما يصاحبه من إصلاح على مستوى القانوني أو على المستوى الاقتصادي و مجال التسيير المالي.

الفرع الأول: التكييف القانوني لتقارير المفتشية العامة للمالية

لا يمكن اعتبار تقارير المفتشية العامة للمالية رسمية إلا بعد الإمضاء عليها من طرف رئيس المفتشية العامة للمالية، أما فيما يخص القيمة القانونية لهذه التقارير، فسوف نتطرق إليها في فرعين باعتبار أن المفتشية العامة للمالية عرفت مجموعة من المراسيم التنظيمية التي نظمتها ففي الفرع الأول نتطرق إلى قيمة التقارير في ظل المرسوم التنفيذي 53-83 و المرسوم

¹-المادة 20 من المرسوم 78-92، المرجع السابق.

²-المادة 17 من نفس المرجع.

التنفيذي 78-92 ،أما الفرع الثاني نتطرق إلى قيمة التقارير في ظل المرسوم 272-08 و المرسوم 96-09 .

أولاً: القيمة القانونية للتقارير في ظل المرسوم رقم 53-80 و المرسوم التنفيذي رقم 92-

78

نصت المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 53-80 المؤرخ في 1 مارس 1980 و المتضمن إحداث المفتشية العامة للمالية : "إذا تحقق المفتش من وجود نقائص أو تأخيرات في محاسبة مصلحة أو الهيئة تمت مراقبتها جاز له أن يأمر المحاسبين بأشغال ضبط هذه المحاسبة و إعادة ترتيبها في الحال.

و إذا لم يكن للمحاسبة وجود أو كانت في حالة تأخر أو عدم ترتيبه لدرجة يتعذر معها القيام بالمراجعة العادية، يحرر المفتش محضر تقصير يقدمه إلى السلطة السليمة أو السلطة الوصاية المختصة. وفي هذه الحالة الأخيرة ، يأمر وزير المالية بإجراء الخبرة قصد إعادة إنشاء المحاسبة المعنية أو ضبطها ، و يطلع السلطة السلمية أو سلطة الوصاية و رئيس مجلس المحاسبة للنظر في مسؤولية العون المتهم أو مسؤولي المصالح المقصرة " .

فمن خلال هذه المادة أعطت للمفتش حق أو سلطة الأمر اتجاه المحاسب العمومي ، الشيء الذي يضي على التقارير المعدة من طرفه قيمة قانونية ترقى لدرجة قرار طالما له سلطة أمر المحاسب العمومي، في حالة وجود نقائص أو تأخير في المصلحة أو الهيئة المراقبة من اجل تحيينها و ترتيبها .

غير أنه في ظل المرسوم التنفيذي 78-92 المؤرخ في 12 فيفري 1992 الذي يحدد اختصاصات المفتشية العامة للمالية و الذي ألغى مرسوم 53-80 السابق الذكر ، تراجع المشرع و نتزع من المفتش أو الوحدات العملية للمفتشية العامة للمالية سلطة الأمر اتجاه المحاسب العمومي ،بموجب المادة 15 منه التي تنص : "في حالة إثبات مخالفة تعلم السلطة السلمية أو الوصية بذلك فور قصد اتخاذ التدابير الضرورية لحماية مصالح المؤسسة المعنية" .

فيلاحظ من خلال هذه المادة أن تقارير المفتشية تبقى مجرد ملاحظات و نتائج فقط وهي غير ملزمة للسلطة المعنية .فسلطة الأمر تكون للجهة المشرفة على المحاسب العمومي و ليس للمفتش .

ثانياً: القيمة القانونية للتقارير في ظل المرسوم التنفيذي رقم 272-08 و المرسوم التنفيذي رقم 96-09

إن تقارير المفتشية العامة للمالية ترقى إلى قيمة القرار الذي يعطي أوامر، ولا تبقى مجرد ملاحظات و نتائج فقط بالتالي تكون ملزمة للهيئة المعنية أو السلطة الوصية أو السلمية بالأخذ بهذه الاقتراحات و تطبيقها مستقبلاً ولا تبقى مجرد حبر على ورق، ففي حالة إكتشاف ثغرات و أخطاء جسيمة في المحاسبة فان المفتش يكون له حق اتخاذ تدابير استعجاليه ردعية. هذا ما كرسه كل من المرسوم 272-08 و مرسوم 96-09 في مواده على التوالي 7 و 11 فتنص المادة 11 من مرسوم 96-09: "في حالة وجود ثغرات أو تأخيرات هامة في محاسبة المؤسسة المراقبة يطلب مسؤولو الوحدات العملية للمفتشية العامة للمالية من المسيرين المعنيين القيام في أحسن الأجال بأعمال تعين هذه المحاسبة أو إحادة ترتيبها "

الفرع الثاني : العراقيل التي تحد من فعالية المفتشية العامة للمالية

إن المهام التي تقوم بها المفتشية العامة للمالية لا يمكن الاستغناء عنها نظراً للدور البالغ الأهمية الذي تلعبه في مجال التدقيق و التحقيق و المراقبة و التقويم المالي و الاقتصادي ،و الدراسات و التحاليل التي تقوم بها هذه الأخيرة ،و التي من شأنها تحسين مستوى التسيير و نوعيته و الحفاظ على الأموال العمومية في إطار ترشيد النفقات العمومية . غير أن هناك جملة من الصعوبات و العراقيل التي تحول دون تحقيق الهدف المرجو من رقابة المفتشية العامة للمالية و تساهم في الحد من فعاليتها . هذه الصعوبات كانت نتاج أسباب عضوية و عملية تتعلق بالمفتشية العامة للمالية نفسها .

أولاً : الأسباب العضوية

تتمثل الأسباب العضوية فيما يلي:

1- عدم كفاية المصالح الخارجية للمفتشية العامة للمالية، حيث حددت ب10مفتشيات جهوية مقارنة بعدد الولايات الحالي (48 ولاية). هذا ما يؤدي إلى تجميد وتعطيل العمل على مستوى المفتشيات الجهوية، و إقبال كاهلها نظرا للاختصاص الإقليمي

2-الكبير لكل مفتشية جهوية مقارنة بعدد الولايات و المؤسسات الخاضعة لرقابة المفتشية العامة للمالية، إضافة إلى إمكانية استدعاء فرق التفتيش على مستوى المديریات الجهوية لمهام خارج دائرة اختصاصها .

3-عدم التكافؤ بين الإمكانيات المتاحة علي مستوى الهياكل المركزية للمفتشية العامة للمالية من جهة،والمديریات الجهوية من جهة أخرى .مع مراعاة أن أكثر من 80%من الأعمال التفتشية أو الأعمال المقررة في البرنامج السنوي،تنجز على مستوى تلك المديریات¹.

4-عدد المفتشين المخصصين للقيام بالمهام الرقابية إلى حد ما ناقصة²، كما نجد عدم توازن بين عدد المفتشين المكلفين بمهام إدارية على مستوى المصالح المركزية، أكثر من 70 مفتش في حين الذين هم في الميدان حوالي 160 مفتش³.

5-غياب المفهوم العلمي لأهمية نظام الحوافز في شان رفع الروح المعنوية لمنتسبو أجهزة الرقابة المالية الخارجية، ومن ثم تحسين كفاءة الأداء، فالوحدات العملية للمفتشية العامة للمالية يحققون في تسيير أموال عمومية تقدر بالملايير،مقابل أجره لا تتوافق مع صعوبة و أهمية المهام الموكلة لها .

إضافة إلى جملة الصعوبات الممارسة عليهم وفوق كل ذلك يطالبون بالأداء الكفاء.ولعل مرد ذلك إلى:

6- ضعف إدارات هذا الجهاز في المطالبة بتحسين مستحقات منتسبيها . وكذلك عدم الاهتمام من وزارة المالية بأهمية الدور الذي يلعبه هؤلاء في المحافظة على المال العمومي ومن ثم رفع امتيازاتهم المالية.

7-النقص الكبير في الإطارات المتخصصة، و تدني المستوى العلمي و التقني والخبرة في مجالات الرقابة للإطارات العاملة،مما ينعكس سلبا على فعالية العملية الرقابية¹.

¹-عبد الرحمن حميد ملياني،المرجع السابق،ص25.

² - Bernard PLAGNET ,Op-cit,p148.

³-عبد الرحمن حميد ملياني،المرجع السابق،ص25.

8-محدودية سلطات رئيس المفتشية العامة للمالية فدوره ينصب حول الاقتراح ،فالدور الرئيسي يبقى للوزير المكلف بالمالية هذا ما يجعلها تحت السلطة المباشرة له ،و عدم تبعيتها لأي مديرية و بالرغم من ذلك لا تمنحها الإستقلالية التامة هذا ما يحد من سلطات رئيس المفتشية العامة للمالية الذي يعتبر رئيس مصلحة فقط في الجزائر، بالرغم من المهام الكثيرة الموضوعة على عاتقه .

9-قلة التوظيف على مستوى مصالح المفتشية العامة للمالية مركزية كانت أم جهوية، يحول دون أداء العمل على أكمل وجه، إضافة إلى كثرة المهام الملقاة على عاتق الموظفين يؤدي إلى أقل مردودية .

10-غالبية القواعد التي تتضمنها المراسيم و النصوص القانونية التي تحكم المفتشية العامة للمالية بقواعد مكملة،أي لا تتسم بالطابع الإلزامي إضافة إلى غموضها و عدم دقتها ، مما يفتح المجال لإعطاء تفسيرات مختلفة لها .

11-عدم وجود نص قانوني يلزم المؤسسات الخاضعة لرقابة المفتشية العامة للمالية بوضع ميزانيتها في نهاية كل سنة لديها، حتى تعطي كشف حقيقي و ترتيب واقعي لهذه المؤسسات .

ثانيا: الأسباب العملية

وتتمثل الأسباب العملية فيما يلي :

1- مجال تدخل واسع الذي يحكم كامل الإقطاع العام تقريبا و بعض من القطاع الخاص، يقابله نقص في الصلاحيات الممنوحة حيث إن المجال المراقب لا يتم تفتيشه بصورة دورية بسبب كثرته ،و قلة السلطات المخولة للقائم بالتفتيش المالي.

2-تدخلات المفتشية العامة للمالية على المستوى الميداني لا يكتسب الوسائل القانونية الصارمة ،من أجل عمل دقيق يعطي أثره في الحين ابتداء سير التفتيش المالي و انتهاء بالتقارير المعدة من طرف المفتشين .

3- بالرغم من أهمية صلاحية التقويم و التدقيق المالي و الاقتصادي باعتبارها سلطة حديثة العهد بالنشأة بموجب المرسوم رقم 92-78، إلا أنها غير ملزمة حيث لا يتم مباشرتها إلا بطلب من السلطات و الهيئات المعنية بذلك .

4- سير عملية التفتيش المالي ناقصة، فالمفتش في حالة وجود مخالفات جسيمة لا يستطيع تنفيذ العقوبة على المخالف. فالمفتشية العامة للمالية لا تكتسب حق العقاب و إنما إثبات ذلك بمحضر فقط¹

5- ينحصر دور المفتشية العامة للمالية في الرقابة و التحقيق و المراجعة، ليختتم بإعداد تقارير مضمنة بتدابير و اقتراحات و توصيات، دون أن يكون لها صلاحية البث أو إصدار أي حكم أو قرار .

6- عدم وجود تناسق بين عمل المفتشية العامة للمالية و باقي الهيئات الرقابية الخاصة بمجلس المحاسبة²

7- الطابع السري لأعمال المفتشية العامة للمالية و افتقارها لمركز للإعلام بالقوانين و اللوائح، مما يجعلها غامضة بالنسبة لأغلبية أفراد المجتمع .

8- الاستخدام النسبي لأجهزة المفتشية العامة للمالية لتكنولوجية الحاسبات الالكترونية و ملحقاتها المختلفة و انحصار الفهم بأهمية هذه التكنولوجية في مفاهيم ضعيفة إلى حد بعيد.

9- تداخل و تعارض الولاء السياسي و الإختصاصات المهنية البحت لعمل المفتشية العامة للمالية، حتى وإن كان الجميع يعلم أن رؤساؤها يتسمون بالنزاهة و لكنهم موالين سياسيا و أمام المجتمع لا عذر، فالولاء السياسي في بيئة العمل و تطبيقاتها المهنية، ينقص من قدر النزاهة . فنلاحظ تأثر الرقابة بالإعتبارات السياسية على حساب مبدأ الشرعية و عدالة وجعلها دائما منحازة إلى الجهة السياسية³

10- هناك بعض الهيئات التي تدخل أموالها في نطاق أموال العمومية، ولا تزال غير خاضعة لأجهزة الرقابة المالية، وإن خضعت فهو خضوع جزئي ولا يمثل الفعالية المطلقة لعملية التدقيق، إن لم نقل أنها لا تخضع إلى أي نوع من الرقابة، ومن تلك الهيئات:

¹- إبراهيم بن داود، المرجع السابق، ص 175.

²- مولود ديدان، أبحاث في الإصلاح المالي، دار بلقيس، الجزائر، 2010، ص 247.

³- FAYAD RAMLY ، الرقابة المالية في القطاع الحكومي ، op-cit ,p03.

-رئاسة الجمهورية.

- وزارة الدفاع الوطني.

- المجلس الشعبي الوطني.

- بعض المؤسسات العمومية الاقتصادية على سبيل المثال سونطراك.

ولكن الجدير بالذكر أنه في ظل العراقيل التي كانت ولا تزال تعاني منها المفتشية العامة للمالية .فقد اقترحت لجنة إصلاح هياكل الدولة¹ في تقريرها الصادر في جويلية 2001 ، إنشاء مفتشية عامة لدولة بمكتب دراسات يقدم كل آراءه المتعلقة بأساليب التسيير المالي و المحاسبي . وتعمل بالتنسيق مع مجلس المحاسبة و المفتشية العامة للوزارات وكل الهيئات الرقابية الأخرى² .

خلاصة الفصل الثاني:

1- المرسوم الرئاسي رقم 2000-372 المؤرخ في 22 نوفمبر 2000 ، يتضمن إنشاء لجنة إصلاح هياكل الدولة ومهامها ، الجريدة الرسمية عدد 71 المؤرخة في 26 نوفمبر 2000 .
2- مولود ديدان، المرجع السابق، ص247.

تلعب المفتشية العامة للمالية دور فعالاً في الرقابة على النفقات العمومية، بالرغم من أنها غير مؤهلة لإتخاذ أي عقوبة من أي نوع كانت على الأشخاص التابعين للهيئة أو المصلحة محل الرقابة، و إنما تتوقف مهمتها عند تثبيت المخالفات ليس إلا . إلا أنه بالرغم من أن لها أهمية بالغة إلا أنها لا تخلو من العيوب.

حيث من أهم مزاياها تسهيل مراجعة جميع الإجراءات العملية الواحدة. مع دراستها دراسة دقيقة فنية و الكشف عن الاختلاسات و المخالفات و الأخطاء ،كما أنه لا يؤدي إلى تدخل هيئة الرقابة في اختصاصات السلطة التنفيذية .حيث بمجرد اكتشاف وجود رقابة خارجية يدفع المسيرين إلى توخي الدقة في تنفيذ النفقات العمومية.

غير أن الإشعار المسبق من قبل المفتشية العامة للمالية الموجه إلى المصالح الخاضعة لرقابتها ينقص من فعالية الرقابية ،لأن الإشعار بالبرنامج التفتيشي يدفع المصلحة المراقبة إلى تغطية الأخطاء المرتكبة عند إعداد ميزانياتها و تنفيذها خاصة بالنسبة للأمر بالصرف و المحاسب العمومي

الختامة

الختامة:

يظهر لنا جليا من خلال عرض آليات الرقابة الإدارية على تنفيذ النفقات العمومية، أنها أحد أهم الآليات الكفيلة بمكافحة الإختلالات المالية و ذلك لما لها من دور فعال في كشف الانحرافات و تحديد أسبابها و العمل على إصلاحها و منع تكرارها مستقبلا ، بغية تحقيق أهداف الإدارة في أسرع وقت و بأحسن جودة و أقل تكلفة .

فوظيفة الجهاز الإداري القائم بالرقابة على النفقات العمومية لا يتوقف على البحث عن الأخطاء و التجاوزات المالية، و تقييم نوعية التسيير المالي للهيئات الخاضعة لرقابته من حيث الفعالية و النجاعة و الاقتصاد، و إنما يساهم بتقديم آراء استشارية في مجال التسيير المالي و أن يقدم اقتراحاته و توصياته في مختلف القضايا التي تدخل في اختصاصاته .

إن مجمل هذه الاختصاصات المخولة له ، تبدو من الناحية النظرية كافية لتفعيل دوره الرقابي و حماية الأموال العمومية و المساهمة في تحسين تسييرها ، و تحقيق الشفافية المطلوبة ، و تحسين النشاط المالي للهيئات الخاضعة لرقابته ، هذا ما جعل الرقابة الإدارية على النفقات العمومية كأداة قادرة على التأثير و المساهمة في إنتاج القواعد القانونية الكفيلة بحماية المال العمومي .

لكن في الواقع بالرغم من أهمية الرقابة الإدارية على النفقات العمومية، و جملة الإصلاحات المتتالية التي عرفتها فإن دورها لم يرقى بعد لبلوغ هذا المستوى من التصور و الشفافية التي يسعى هذا النوع من الرقابة إلى تحقيقها في تسيير الأموال العمومية . إلا أنها تظل ناقصة و الفعالية التي تسعى إلى ترخيصها في سبيل ترشيد الانفاق العمومي ما هي إلا مجرد تصور ذهني ، تقابلها في أرض الواقع ممارسات تناقضها و تفرغها من محتواها ، و لعل العراقيين التي تحد من فعالية المفتشية العامة للمالية باعتبارها جهاز إداري خارجي للرقابة خير دليل على ذلك .

لكننا نعتقد أن الرقابة كقاعدة عامة هي مطلب أساسي في جميع الأنظمة الديمقراطية الحديثة التي من مميزاتا المطالبة بالمزيد من الشفافية في تسيير الشؤون العمومية ، فالحاجة إلى هيئات قادرة على ممارسة رقابة فعالة تبدو ملحة و من ثم فإن العراقيين التي يعاني منها جهاز الرقابة الإداري ، لا يكون إلا نتيجة طبيعية للواقع الذي يعرضه النظام السياسي القائم .

فبالرغم من هذه النقائص المسجلة فإن ذلك لا يؤدي إلى إنكار كلي لأهمية الدور الذي تؤديه الرقابة الإدارية على النفقات العمومية ، بل تذهب إلى التأكيد على ضرورة تدعيم هذا النوع

من الرقابة بشكل أكثر ، و هذا عن طريق منح هذا الجهاز الضمانات و الوسائل الكافية التي تحقق له استقلالية فعلية في نشاطه و إعادة النظر في قواعد عمله و تنظيمه وفق تصور شامل يأخذ بعين الاعتبار مختلف العوائق و الصعوبات المطروحة .

و مهما تكن طبيعة الإصلاحات التي يمكن تصورهما لتفعيل دور هذا الجهاز فإنها تبقى عديمة الفعالية إذ لم نجد السبيل إلى تجسيدها على أرض الواقع ، ذلك أن النصوص القانونية مهما كانت قوتها و البراعة في صياغتها ، فإنها تحتاج إلى تطبيق فعلي بشكل يضع وقوع ممارسات تفرغها من محتواها قيد الاقاف و هو السبيل الوحيد الذي يكسبها المصادقية و الشفافية في تسيير الشؤون العمومية ، و بلوغ المجتمع درجة عالية من النضج السياسي التي تسمح له ببناء دولة القانون .

لهذا كان لازما علينا أن نقترح بعض الحلول التي يمكن أن تساهم في فعالية عمل جهاز الرقابة الإدارية على تنفيذ النفقات العمومية و نجا عته:

1-تفعيل نظام الحوافز على الأداء في أجهزة الرقابة الإدارية المالية من خلال مقارنة ما هو مخطط لعمل المراقبين و المحاسبين الماليين مع الأداء المنفذ من قبلهم ، إضافة إلى تحسين الرواتب و الامتيازات المالية الأخرى الخاصة بموظفي هذه الأجهزة لضمان استقلاليتهم و نزاهتهم و كفاءتهم في أداء المهام الموكلة .

2-رصد أجهزة الرقابة المالية بموظفين مختصين و ذوي كفاءات علمية و عملية في مجالات الرقابة المالية.

3-ضرورة وجود آلية للتنسيق و التعاون بين الرقابة الداخلية و الخارجية، و كلما زادت فعالية الرقابة الداخلية كما سهل على الرقابة الخارجية تحديد نسبة و نطاق التدابير المطلوب اتخاذها و من ثم كسب الوقت و الجهد و إحكام السيطرة على المال العمومي بشكل أكثر فعالية.

4-أن تشمل رقابة جهاز الرقابة الخارجية المال العمومي أينما وجد و في أي صورة كان ، و إيجاد نص قانوني يلزم الهيئات الخاضعة للرقابة بإيداع ميزانيتها في نهاية كل سنة على مستوى المفتشية العامة للمالية .

5-منح المفتشية العامة للمالية صلاحيات واسعة توازي مجال التدخل الواسع الذي تضطلع به و إضفاء الطابع القانوني الصارم في مجال تدخلاتها الميدانية .

6- تغيير المنظومة القانونية التي تحكم جهاز الرقابة الإدارية على النفقات العمومية لإزالة الغموض الذي يميز النصوص الحالية، و مدها بنوع من السلطات الجديدة تكون أكثر إلزامية من بينها:

7- حق مصادرة الوثائق و المستندات التي تكون بحوزة الإدارات و الهيئات الخاضعة للرقابة الإدارية، في حالة اكتشاف أخطاء محاسبية و عجز في المحاسبة و نص القانوني صراحة على ذلك.

8- إعطاء قاعدة الفجائية حقها و التي تكون العنصر الأساسي في تدخلات المفتشية العامة للمالية .

9- تغيير خطط التدخل و التفتيش و تزويدها بالطرق الحديثة التي أثبتت نجاحها في الرقابة نظرا لانتشار الجرائم الاقتصادية و تأثيرها في الاقتصاد القومي .

10- يجب أن تبين النصوص القانونية الجديدة الإجراءات العملية التي تقوم بها المفتشية العامة للمالية أثناء ممارستها لبعض الصلاحيات التي تبين النصوص كيفية القيام بها كالتقويم المالي و الاقتصادي و إجراءات الدراسات و الخبرات ... الخ، و بهذا تكون مرآة حقيقية للحكومة في توجيه سياستها العامة و الكشف عن السير العادي و طرق تسيير المؤسسات الوطنية.

11- إلزام جهاز الرقابة الإدارية أمام المال العام بالحياد و الموضوعية خلال عملها مع الجهاز السياسي .

12- تزويد المفتشية العامة للمالية بمركز للإعلام بالقوانين و اللوائح التي تساعد في مجال مقارنتها مع ما هو موجود في المؤسسة الخاضعة للرقابة، لإضفاء نوع من الشفافية و إثبات ديمقراطية الرقابة .

13- منح المفتشية العامة للمالية حق نشر التقارير و هذا من أخطر العقوبات التي يخشاها المسيررون من أجل الردع و التعرف على أعمال المفتشية العامة للمالية .

14- حق جهاز الرقابة الإدارية الداخلية و الخارجية على النفقات العمومية من رفع دعوى قضائية في حالة اكتشاف اختلاس أو عجز مالي.

15- أن تولى السلطات العليا في الدولة تقارير أجهزة الرقابة الإدارية كل عناية و اهتمام ، و أن تطالب هيئات الدولة في التنفيذ بتلبية طلبات هذه الأجهزة و تنفيذ توصياتها و العمل على تلاشي جميع المخالفات المالية و الإدارية التي تشير إليها .

إن الرقابة الإدارية ترتبط بطبيعتها بمدى استعداد السلطات العمومية على تقبلها و حرصها على ممارستها على جميع مصالح الدولة دون استثناء ، و العمل على تنفيذ نتائجها و الأخذ بعين الاعتبار بتوصياتها دون أي إهمال و بهذا الشكل يصبح الدور الذي يؤديه هذا الجهاز الرقابي له معنى و يتولد لدى موظفيه الإحساس بالاستقرار و الحصانة الكافية في ممارسة وظيفتهم، و في المقابل فإنه يتولد لدى جميع الأشخاص الذين توكل لهم مهمة تسيير المال العمومي التصرف فيه للإحساس بالإلزامية تطبيق القانون ، و أن التجاوزات التي قد يرتكبونها ستؤدي حتما إلى إقحام مسؤوليتهم المالية و إلى توقيع العقوبات التي يقرها القانون عن طريق مجلس المحاسبة .

الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

ولاية

مديرية الإدارة المحلية
مصلحة الميزانيات و ممتلكات الولاية

ميزانية ولاية

بطاقة التزام

سنة:
بطاقة رقم:

وزارة الداخلية
مصلحة المالية و ممتلكات الولاية

فرع التسيير - التجهيز
تاشيرة المراقب المالي
رقم:
تاريخ:

الموضوع:
- النفقة (1)
- الإقتصاد (2)

الباب	البند	الرصيد القديم	مبلغ العملية	الرصيد الجديد

ملاحظة المصلحة:

.....
.....
.....
.....
.....
(اشطب التتويه الغير لائق)

في:

لـ

ملحق رقم 02 : بطاقة الالتزام بالنفقة خاصة بالهيئات التي تخضع لرقابة المراقب المالي
بطاقة الالتزام تدل على التزام الشخص العمومي (ولاية) بدفع النفقة العمومية التي تقع
على عاتقه تجاه الغير الذي قدم له الخدمة أو سلعة بناءا على صفقة عمومية وفقا للشروط التي
يشترطها القانون في هذا الشأن.

في :
السيد (الامر بالمصرف) :

مذكرة رفض مؤقت رقم :

الموضوع : ميزانية : السنة :

بأ رقم : في : المبلغ :

طبيعة العملية :

استناد فصل : المادة :

المرجع : الدرس رقم 414/82 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992
يشرفني أن اعيد اليكم بخوري تاشيرة الملف المذكور في الموضوع و اطلب منكم اتامه
بالاستعلامات، الشكايات و الوثائق التالية :

و هذا طبقا للنصوص المذكورة كالتالي :

المراقب المالي،

1) ذكر الوزارة الولائية و المؤسسة العامة

2) طبيعة، رقم، مادة و تاريخ النص

ملحق رقم 03 : مذكرة رفض مؤقت من طرف المراقب المالي

شكل من نسخة يقدمها المراقب المالي عند رفضه المؤقت كملف صرف نفقة عمومية .
و هذا الرفض يمكن أن يكون محل طعن أمام الجهات المختصة سواء إدارية أو قضائية (الإدارية السلطة السلمية ، القضائية مجلس المحاسبة)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية العامة للميزانية

المديرية الجهوية للميزانية
بالجزائر

السيد :

(الأمر بالصرف)

مراقبة المالية
ولاية الجزائر

مذكرة رفض نهائي رقم :

الموضوع : ميزانية : السنة :
بطاقة رقم : نس : للمبلغ :
طبيعة العملية :
اسناد : فصل : للمادة :
المرجع : المرسوم رقم 414 - 92 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 .
يشرفني ان احيط بكم علما بان الملف المذكور في المرجع لا يمكن ان يحفظ
بتأثيرتي وذلك للأسباب التالية :

ملحق رقم 04 : مذكرة رفض نهائي من طرف المراقب المالي

شكل من نسخة يقدمها المراقب المالي عند رفضه النهائي كملف صرف نفقة عمومية .
و هذا الرفض يمكن أن يكون محل طعن أمام الجهات المختصة سواء إدارية أو قضائية (الإدارية السلطة السلمية ، القضائية مجلس المحاسبة)

DECISION
DE
PASSER-OUTRE

N°DU.....

L'Ordonnateur soussigné.....

- Vu la Loi n° 84-17 du 07.07.1984 modifiée et complétée, relative aux Lois de Finances;
- Vu la Loi n° 90-21 du 15.08.1990, relative à la Comptabilité Publique;
- Vu l'Ordonnance n° 95-20 du 17.07.1995 relative à la Cour des Comptes;
- Vu le Décret n° 80-53 du 01.03.1980 portant création de l'Inspection Générale des Finances;
- Vu le Décret Exécutif n° 92-414 du 14.11.1992 relatif au contrôle préalable des dépenses engagées;
- Vu la Note de rejet définitif prononcé par le Contrôleur Financier de..... sous le n°.....du.....

DECIDE

Article unique: Il est passé outre, sous ma responsabilité, au refus de visa préalable opposé par le Contrôleur Financier, à l'effet d'engager les dépenses, objet du dossier ci-après désigné:

- Budgets de fonctionnement-Equipement
- Année budgétaires.....
- Fiche d'engagement n°.....du.....
- Section..... chapitre..... article.....
- Montant de la dépenses.....

Fait à.....le.....

N.B: La présente décision de passer-outre dûment établie et signée par l'Ordonnateur doit être accompagnée:
-d'une fiche d'engagement
-de la note de rejet définitif de l'engagement litigieux
-des pièces justificatives de la dépense.

DECISION DE PASSER-OUTRE : رقم 11 ملحق رقم 05
" قرار تغاضي "

هو التحمل الكتابي الأمر بالصرف مسؤولية رفض القيام بالدفع الصادر عن المحاسب العمومي ، حيث يرسل الملف الذي يكون موضوع التغاضي فورا إلى الوزير المعني أو الوالي أو رئيس المجلس الشعبي البلدي حسب الحالة ، و يرسل الأمر بالصرف الالتزام بالنفقة بمقرر التغاضي إلى المراقب المالي قصد وضع تأشيرته و الإشارة إلى رقم التغاضي و تاريخه .

المراجع

المراجع

1-المراجع باللغة العربية

- 1- السيوفي قحطان،اقتصاديات المالية العامة،دار طلاس للنشر،(دون مكان النشر) 1989.
- 2- الخطيب خالد شحاةوشامية احمد زهير،أسس المالية العامة،الطبعة الثالثة،داروائل للنشر والطباعة،(دون مكان النشر)،2007.
- 3- ابو رقية توفيق مصطفى،التدقيق ومراجعة الحسابات،دار الكندي للنشر والتوزيع،(دون مكان النشر)،2007.
- 4- ابراهيم توفيق الحاج،المالية العامة المؤسسة العامة للمطبوعات،دمشق،1986.
- 5-الفارمصطفى،الإدارة المالية العامة ،الطبعة الأولى ،داراسامة للنشر و التوزيع ،الاردن 2008.
- 6- الصغير حسن،دروس في المالية العامة و المحاسبة العمومية ، دار المحمدية العامة،الجزائر،1999.
- 7- الكفراوي محمد عوف ،الرقابة المالية النظرية والتطبيق ،مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية ، 1989.
- 8- الصحن عبد الفتاح ، الرقابة و المراجعة الداخلية على المستوى الكلي و الجزئي ، الدار الجامعية للطبع و النشر و التوزيع ، الإسكندرية ،1998.
- 9- الكفراوي محمد عوف ، الرقابة المالية في الاسلام ،مكتبة و مطبعة الاشهار ، مصر ، (دون تاريخ).
- 10- القبيلات سليمان حمدي سحيمات ، الرقابة الإدارية و المالية على الأجهزة الحكومية مكتبة الثقافة للنشر و التوزيع، عمان ، 1998.
- 11- الصبان محمد سمير ،الرقابة و المراجعة الداخلية (مدخل نظري و تطبيقي)،الدار الجامعية للنشر و التوزيع ، (دون مكان النشر) ،1996.
- 12 - إبراهيم بن داود،الرقابة المالية علي النفقات العامة،دار الكتاب الحديث،الجزائر،201
- 13- بعلي محمد الصغير و أبو العلي يسري،المالية العامة ،دار العلوم ،الجزائر ،2003.
- 14- حسين مصطفى حسين ،المالية العامة ،الطبعة الأولى ،ديوان المطبوعات الجامعية،

الجزائر، 1999.

15- **حشيش عادل احمد**، أصول المالية العامة، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، (دون تاريخ).

16- **ديدان مولود**، أبحاث في الإصلاح المالي، دار بلقيس، الجزائر، 2010 .

17- **دراز حامد عبد المجيد**، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، (دون مكان النشر) 1988.

18- **دراز حامد عبد المجيد و السيد حجازي المرسي** ، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، (دون مكان النشر)، 2004.

19- **زغدود علي** ، المالية العامة ، الطبعة الثالثة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 2008.

20- **طاقة محمد و الغزاوي هدى** ، اقتصاديات المالية العامة ، دار المسيرة للنشر والتوزيع (دون مكان النشر)، 2007.

21- **عطوي فوزي** ، المالية العامة ، عالم الكتب الحديث للنشر و التوزيع ، الاردن ، 2008.

22- **عطية عبد الواحد السيد** ، مبادئ و اقتصاديات المالية العامة (دراسة مقارنة في الفكر الاسلامي)، دار النهضة العربية ، (دون مكان النشر)، 2000.

23- **عوض الله زينب حسن** ، مبادئ المالية العامة ، الدار الجامعية ، (دون مكان النشر) 1989.

24- **عبد الفتاح عبد الرحمان عبد المجيد** ، اقتصاديات المالية العامة ، (دون اسم الناشر) مصر 1990.

25- **فليح حسن خلف** ، المالية العامة ، علم الكتب الحديث للنشر و التوزيع ، الاردن ، 2008 .

26- **لعمارة جمال** ، منهجية الميزانية العامة للدولة الجزائرية ، دار الفجر للنشر و التوزيع، الجزائر ، دون تاريخ .

27- **محرز محمد عباس** ، اقتصاديات المالية العامة ، الطبعة الثالثة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2008.

28- **ناشد سوزي عدلي** ، المالية العامة ، الطبعة الأولى ، منشورات الحلبي الحقوقية ، (دون مكان النشر)، 2006.

29- **يونس منصور ميلاد** ، مبادئ المالية العامة ، منشورات الجامعة المفتوحة ، (دون مكان النشر)1991.

2-Les ouvrages en français :

1- **BERTONI Pascale**, Finances Publiques, 2ème édition, Librairie Vuibert, Paris, 1997.

2- **Durant Guy**, Finances Publiques, 8ème édition, I.G.D.J, Paris, 1998.

3-**DERUEL François et BUISSON Jacques**, Finances Publiques, 13ème édition, Dalloz, Paris,2001.

4- **PHILIP Loic**, Finances Publiques, 3^{ème} édition,CUJAS ,Paris, 1989.

5- **LASCOMBE Michel et XAVIER vandendriessche**, Les Finances Publiques ,3eme édition,Dalloz,Paris,1998.

6- **MARTINEZ Jean Claude et DIMALTA Pierre**, Droit Budgétaire, 3ème édition, Litec, Paris, 1999.

7- **ORSONI Gilbert**, Finances Publiques ,Puplisud ,Paris,1989.

8- **PLAGNET Bernard**, Droit Public, 4ème édition,Sirey,Paris,1997.

9- **PAYSANT André**, Finances Publiques,2ème édition, Masson, Paris,1988.

10-**TROTABAS Louis et COTTERET (J.M)**,Droit Budgétaire et comptabilité Publique,2eme édition,Dalloz,Paris,1978.

11- **GRUCIS Henry Michel**, Droit des Contrôles Financiers des Collectivités Territoriales, Adja, Paris, 1998.

- 1- **بن مرزوق عنتره**، الرقابة الإدارية و دورها في مكافحة الفساد الإداري في الإدارة الجزائرية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير قسم العلوم السياسية و العلاقات الدولية، تخصص إدارة الموارد البشرية، جامعة الجزائر، 2008.
- 2- **بطاهر جمال الدين**، مراقبة تنفيذ النفقات العامة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في الحقوق، فرع إدارة و مالية، جامعة الجزائر، 2002.
- 3- **حوفة زهرة**، دراسة تطور الرقابة المسبقة على النفقات الملتمزم بها، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر، 2007.
- 4- **شلالي رضا**، تنفيذ النفقات العامة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في الحقوق، فرع إدارة و مالية، جامعة الجزائر، 2002.
- 5- **طبيبي سعاد**، الرقابة على ميزانية الجماعات المحلية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في الحقوق ، فرع إدارة و مالية، جامعة الجزائر، 2002
- 6- **طحطاة زهوة**، عملية الرقابة الرئاسية على أعمال الإدارة العامة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في القانون، فرع إدارة و مالية، جامعة الجزائر، 2002.
- 7- **فانزة دحموش**، النظام القانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في الحقوق، جامعة الجزائر، 2002.
- 8- **ملياني عبد الرحمان حميد**، المفتشية العامة للمالية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في القانون، فرع إدارة و مالية، جامعة الجزائر، 2002.
- 9- **ناصر حسان**، فعالية المحاسبة في قطاع البريد والمواصلات، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر، 2001 .

4- المقالات:

- 1- **حجازي عبد العزيز**، الرقابة المالية، مجلة العلوم الإدارية، العدد 1، السنة التاسعة، مصر، افريل 1967، ص 168-170.
- 2- **حجازي احمد السيد عوضين**، أجهزة الرقابة على النواحي المالية في مجال الرقابة الذاتية للإدارة العامة، العدد 1، السنة 31، ديسمبر 1989، ص 77-79.
- 3- **صالح خالص صافي**، من اجل رقابة تسيير ذات فعالية في المؤسسات الاقتصادية العمومية، مجلة المدرسة الوطنية للإدارة، المجلد 10، العدد 1، 2000، ص 143.

4- مراد فيصل فخري، الرقابة المالية نحو أسلوب متطور، العدد 1، السنة 20، مصر، جوان 1978، ص 87 .

5- **YahiaDENIiDENI**, La répression de La gestion de fait et La responsabilité Des ordonnateurs devant les Juridictions

Financières ,Revue Algerien,N4,2009 ,p81 .

6- **Ministère des finances** ,manuel de contrôle des dépenses engages.2007,p105-109.

5-النصوص القانونية:

1-دستور الجمهورية الجزائرية ل28 نوفمبر1996.

2- القوانين:

1-القانون رقم 21/84 مؤرخ في 24 ديسمبر 1984، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1985، الجريدة الرسمية عدد 72 .

2- القانون رقم 17/84 المؤرخ في 7 يوليو 1984، يتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية عدد 28 مؤرخة في 10 يوليو 1984 المعدل والمتمم بموجب القانون 05-88 المؤرخ في 12 يناير 1989، ج.ر.ع.2، سنة 1988. ومعدل ومتمم بموجب القانون المؤرخ في 31 ديسمبر 1989، ج.ر.ع.1 سنة 1990.

3- القانون رقم 01/88 مؤرخ في 12 جانفي 1988، المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، الجريدة الرسمية عدد 2 .

4- القانون رقم 21/90 المؤرخ في 15 غشت 1990، المعدل والمتمم، يتعلق بالمحاسبة العمومية (الجريدة الرسمية عدد 35).

5- القانون رقم 09/90 المؤرخ في 07 افريل 1990، يتعلق بالولاية، الجريدة الرسمية عدد 15

6- القانون رقم 08/90 المؤرخ في 07 افريل 1990، يتعلق بالبلدية، الجريدة الرسمية عدد 15.

7- القانون رقم 32/90، الصادر في 04 ديسمبر 1990، المتعلق بمجلس المحاسبة، الجريدة

8- القانون رقم 12/91 المؤرخ في 1 أوت 1991 ، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1991 ، الجريدة الرسمية عدد 42.

9- الأمر رقم 20/95 المؤرخ في 17 جويلية 1995 ، يتعلق بمجلس المحاسبة ، الجريدة الرسمية عدد 9 .

3- المراسيم :

1- المراسيم الرئاسية:

1- المرسوم الرئاسي رقم 372/ 2000 مؤرخ في 22 نوفمبر 2000 ، يتضمن إحداث لجنة لإصلاح هياكل الدولة و مهامها ، الجريدة الرسمية عدد 71 .

2- المراسيم التنفيذية :

1- المرسوم رقم 53/ 80 مؤرخ في 1 مارس 1980 ، يتضمن إحداث مفتشية عامة للمالية الجريدة الرسمية عدد 10 .

2- المرسوم التنفيذي رقم 311/91 مؤرخ في 7 سبتمبر 1991 ، يتعلق بتعيين المحاسبين العموميين و اعتمادهم ، الجريدة الرسمية عدد 43 .

3- المرسوم التنفيذي رقم 312/91 مؤرخ في 7 سبتمبر 1991 ، يحدد شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين و إجراءات مراجعة باقي الحسابات و كفاءات اكتتاب تامين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين ، الجريدة الرسمية عدد 43.

4- المرسوم التنفيذي رقم 313/91 مؤرخ في 7 سبتمبر 1991 ، يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف و المحاسبون العموميون وكفاءاتها و محتواها ، الجريدة الرسمية عدد 43. معدل و متمم بموجب المرسوم التنفيذي 03-42 المؤرخ في 22 يناير 2003، ج.ر.ع.4.

5- المرسوم التنفيذي رقم 314/91 مؤرخ في 7 سبتمبر 1991، يتعلق بإجراء تسخير الأمر بالصرف للمحاسبين العموميين، الجريدة الرسمية عدد 43.

6- المرسوم التنفيذي رقم 502/91 مؤرخ في 21 ديسمبر 1991 ، يتضمن القانون الأساسي الخاص بموظفي المفتشية العامة للمالية بوزارة الاقتصاد ، الجريدة الرسمية عدد 67

7- المرسوم التنفيذي رقم 414/92 مؤرخ في 14 نوفمبر 1992 ، يتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها ، الجريدة الرسمية عدد 82.

- 8-المرسوم التنفيذي رقم78/92مؤرخ في 22فبراير1992، يحدد اختصاصات المفتشية العامة للمالية،الجريدة الرسمية عدد15.
- 9-المرسوم التنفيذي رقم79/92مؤرخ في22فبراير1992، يؤهل المفتشية العامة للمالية للتقويم الاقتصادي للمؤسسات العمومية الاقتصادية،جريدة رسمية عدد15.
- 10-المرسوم التنفيذي رقم32/92المؤرخ في 20يناير1992، يتعلق بتنظيم الهياكل المركزية للمفتشية العامة للمالية،الجريدة الرسمية عدد6.
- 11-المرسوم التنفيذي رقم46/93مؤرخ في14شعبان1413يحدد اجال دفع النفقات وتحصيل الاوامر بالارادات و البيانات التنفيذية و إجراءات قبول القيم المنعومة،الجريدة الرسمية عدد9.
- 12-المرسوم التنفيذي رقم56/96مؤرخ في ل22يناير1996،يحدد انتقاليا الاحكام المتعلقة بتقديم الحسابات إلى مجلس المحاسبة،الجريدة الرسمية عدد6 .
- 13-المرسوم التنفيذي رقم 96-105 المؤرخ في 11/03/1996 المتضمن تحديد كفاءات تنظيم لجنة مراقبة عمليات الخوصصة و سيرها و تعيين أعضائها و قانونها الأساسي و النظام التعويضي المطبق عليهم ،جريدة رسمية عدد 18 .
- 14-المرسوم التنفيذي رقم272/08مؤرخ في 6سبتمبر2008 ، يحددصلاحيات المفتشية العامة للمالية،الجريدة الرسمية عدد50.
- 15-المرسوم التنفيذي رقم08-274مؤرخ في 6سبتمبر2008،يحدد تنظيم المفتشيات الجهوية للمفتشية العامة للمالية وصلاحياتها،الجريدة الرسمية عدد50.
- 16-المرسوم التنفيذي رقم96/09مؤرخ في22فبراير2009،يحددشروط و كفاءات رقابة و تدقيق المفتشية العامة للمالية لتسيير المؤسسات العمومية الاقتصادية،الجريدة الرسمية عدد14.
- 17- المرسوم التنفيذي رقم 09-374 المؤرخ في 16 /11/2009 ، يعدل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 92-414 و المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات الملتمزم بها،جريدة رسمية عدد 67 .
- 18-المرسوم التنفيذي رقم10-28المؤرخ في20يناير2010،المتضمن القانون الأساسي الخاص بموضفي المفتشية العامة للمالية بوزارة الاقتصاد،جريدة رسمية عدد5.

- 1-القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 غشت 1983 ،يحدد مصالح المفتشية العامة للمالية و اختصاصها الإقليمي على الصعيد المحلي،الجريدة الرسمية عدد35 .
- 2-القرار الوزاري المشترك رقم94/111 مؤرخ في6فيفري1994،يحدد أماكن تواجد الاختصاص الاقليمي للمديريات الجهوية لرقابة المفتشية العامة للمالية،الجريدة الرسمية عدد20.
- 3-القرار الوزاري رقم98/66 المؤرخ في1998/11/29،يحدد مقر المديرية الجهوية للمفتشية العامة للمالية و اختصاصها الاقليمي،الجريدة الرسمية عدد40.
- 4-القرار الوزاري المؤرخ في2بيناير1999 يعدل و يتم القرار المؤرخ في6فبراير1994، يحدد أماكن تواجد الاختصاص الاقليمي للمديريات الجهوية لرقابة المفتشية العامة للمالية الجريدة الرسمية عدد4.
- 5-قرار صادر عن وزير الاقتصاد بتاريخ24 اوت1992،يحدد عدد المراقبين المساعدين والمكاتب و اختصاصاتها على مستوى الولايات،الجريدة الرسمية عدد89.
- 5-المواقع الالكترونية:

1 - **FAYADRAMLY** ، الرقابة المالية في القطاع الحكومي

- [http://www.ibtesa ma.com] , 11/5/2010.

² - Djazair news ،Linspection Gènèrale des Finabces,
[http://www.djazair news.info/national]. 11/5/2010.

3-علي الدمشقي , الرقابة الداخلية علي تنفيذ الميزانية،

http://kambota.forumarabid.net], 11/5/2010.

4- Moreet ،المفتشية العامة للمالية، [http/ www.moreet.com]. 11/5/2010.

5-وزارة التخطيط والتعاون الدولي،الرقابة المالية،

[http ://www.mop.gov.jo/Arabic], 5/11/2010.

الفهرس

الصفحة

الفهرس

العنوان

المقدمة

-أهمية الموضوع

- أسباب اختيار الموضوع.....6-1

-المشاكل المعترضة

-طرح الإشكالية

الفصل التمهيدي: ماهية الرقابة المالية على تنفيذ النفقات العمومية..... 7 - 29

المبحث الأول: مفهوم الرقابة المالية..... 8-18

المطلب الأول: تطور الرقابة المالية وأنواعها..... 8-15

الفرع الأول: لمحة تاريخية حول تطور الرقابة المالية..... 9 - 10

الفرع الثاني: أنواع الرقابة المالية..... 12-15

المطلب الثاني: خصائص الرقابة المالية و مبادئها..... 15-17

الفرع الأول: خصائص الرقابة المالية..... 16-17

الفرع الثاني: مبادئ الرقابة المالية..... 17-18

المطلب الثالث: أهداف الرقابة المالية 18-20

الفرع الأول: الأهداف التقليدية..... 18

الفرع الثاني: الأهداف الحديثة..... 19-20

المبحث الثاني: معايير الرقابة المالية و آلياتها..... 21-28

المطلب الأول: مقومات الرقابة المالية..... 21-25

الفرع الأول: أدوات القياس..... 21-25

الفرع الثاني: مبادئ أدوات القياس..... 21-22

المطلب الثاني: أساليب الرقابة المالية..... 22-25

الفرع الأول: الأساليب القانونية والأساليب الفنية..... 25-27

الفرع الثاني: الأساليب الاقتصادية المحاسبية و الأساليب الإدارية..... 25

المطلب الثالث: أجهزة الرقابة المالية..... 26-27

الفرع الأول: أجهزة التخطيط و التنفيذ..... 27-28

27.....	الفرع الثاني: أجهزة المتابعة و التقويم
29.....	خلاصة الفصل التمهيدي
76-30.....	الفصل الأول: الرقابة الإدارية الداخلية علي تنفيذ النفقات العمومية
52-31.....	المبحث الأول: الرقابة الإدارية السابقة على تنفيذ النفقات العمومية
36-31.....	المطلب الأول : مفهوم الرقابة السابقة
33-31.....	الفرع الأول : تطور الرقابة السابقة و تعريفها
32-31	أولا:تطور الرقابة السابقة
33-32.....	ثانيا:تعريف الرقابة السابقة
36-33.....	الفرع الثاني : أهداف الرقابة السابقة و تقييمها
34-33.....	اولا:أهداف الرقابة السابقة
36-34	ثانيا: مزايا و عيوب الرقابة السابقة
46-36... ..	المطلب الثاني:طبيعة رقابة المراقب المالي
40-37	الفرع الأول: الهيكل التنظيمي و النفقات الخاضعة لرقابة المراقب المالي
38-37... ..	أولا:الهيكل التنظيمي
40-38.....	ثانيا:النفقات الخاضعة لرقابة المراقب المالي
46-40.....	الفرع الثاني:الاختصاصات الرقابية للمراقب المالي
45-41.....	أولا:الدور الرقابي للمراقب المالي
43-41.....	1-تأشيرة المراقب المالي
44-43....	2-العناصر الخاضعة لرقابة المراقب المالي
45-44.....	3-أهداف رقابة المراقب المالي
46-45.....	ثانيا:الأدوار الاخري للمراقب المالي
45.....	1-الدور الإعلامي
46- 45....	2-الدور المحاسبي
46.....	3-الدور الاستشاري
49- 47.	المطلب الثالث: نتائج رقابة المراقب المالي وحدود مسؤوليته في ظل صلاحياته.

49- 47 ..	الفرع الأول: نتائج رقابة المراقب المالي.....
49-47 ..	أولاً:سلطة الرفض.....
49 ..	1 -الرفض المؤقت.....
49 ..	2-الرفض النهائي.....
49-48.....	ثانياً:سلطة التغاضي.....
51-49....	الفرع الثاني:مسؤولية المراقب المالي في ظل الصلاحيات المخول.....
50-49....	أولاً:صلاحيات المراقب المالي.....
51-50....	ثانياً:حدود مسؤولية المراقب المالي.....
75-53.....	المبحث الثاني:الرقابة الإدارية المرافقة لتنفيذ النفقات العمومية.....
62-53....	المطلب الأول :طبيعة رقابة المحاسب العمومي.....
57-53....	الفرع الأول :مفهوم رقابة المحاسب العمومي.....
53.....	أولاً:تعريف المحاسب العمومي.....
54.....	1-تعيين المحاسبين العموميين.....
55.....	2 -أصناف المحاسبين العموميين.....
57-56..	ثانياً:العناصر الخاضعة لرقابة المحاسب العمومي.....
58.....	الفرع الثاني:الاختصاصات الرقابية للمحاسب العمومي.....
58.....	أولاً:أهمية الدور الرقابي للمحاسب العمومي.....
58	1 -الدور الرقابي.....
60-59 ..	2-نتائج رقابة المحاسب العمومي.....
62-60..	ثانياً:الدور المزدوج للمحاسب العمومي.....
61.....	-صفة الدافع.....
62....	-صفة أمين الصندوق.....
المطلب الثاني :التنافي بين وظيفة الأمر بالصرف والمحاسب العمومي في ميدان المحاسبة	
70-63..	العمومية.....
67-63....	الفرع الأول :مبررات الفصل بين الوظيفتين وإستثنائته.....
66-63....	أولاً:مبررات الفصل بين الوظيفتين.....

70-67.....	ثانيا:استثناءات الفصل بين الوظيفتين.....
68.....	الفرع الثاني:نتائج تطبيق المبدأ وجزاء الإخلال به.....
68.....	أولا:نتائج تطبيق مبدأ الفصل.....
70-68.....	ثانيا:جزاء الإخلال بمبدأ الفصل.....
70.....	المطلب الثالث:حدود مسؤولية المحاسب العمومي.....
73-70.....	الفرع الأول :الأعمال التي تثير مسؤولية المحاسب وشروط تحريكها.....
71-70.....	أولا:الأعمال التي تثير مسؤولية المحاسب العمومي.....
73-72.....	ثانيا:شروط تحريك مسؤولية المحاسب العمومي.....
75-73.....	الفرع الثاني :الإجراءات التخفيفية من مسؤولية المحاسب العمومي.....
73.....	أولا:الإعفاء من المسؤولية.....
74.....	ثانيا:الإبراء الرجائي.....
75-74.....	ثالثا:إكتتاب تأمين.....
76.....	خلاصة الفصل الأول.....
116- 75..	الفصل الثاني:الرقابة الإدارية الخارجية علي تنفيذ النفقات العمومية.....
97-78...	المبحث الأول:رقابة المفتشية العامة للمالية.....
87-78....	المطلب الأول :التنظيم الهيكلي للمفتشية العامة للمالية.....
84- 78....	الفرع الأول :الهيكل المركزية للمفتشية العامة للمالية.....
79....	أولا: رئيس المفتشية العامة للمالية.....
81-80....	ثانيا: الوحدات العملية.....
82-81 ...	ثالثا: الهيكل العملية للرقابة والتدقيق والتقييم.....
83...	رابعا:هيكل الدراسات والتقييس وإدارة وتسيير.....
84-83.....	خامسا:سلك المفتشين.....
87-84....	الفرع الثاني :الهيكل اللامركزية للمفتشية العامة للمالية.....
92-87...	المطلب الثاني :مجالات تدخل المفتشية العامة للمالية وأهدافها.....
91-88	الفرع الأول:مجالات التدخل والقواعد العامة لتنفيذ التدخلات.....

88.....	أولاً: مجال تدخل المفتشية العامة للمالية
91-88.....	ثانياً: القواعد العامة لتنفيذ التدخلات
92-91	الفرع الثاني : أهداف رقابة المفتشية العامة للمالية
91.....	أولاً:مهمة التدقيق و التحقق و المراجعة
92	ثانياً:مهمة التقييم المالي و الاقتصادي
97-92..	المطلب الثالث :صلاحيات المفتشية العامة للمالية
95-92..	الفرع الأول :صلاحيات كلاسيكية
97-95.	الفرع الثاني :صلاحيات مستحدثة
115-98..	المبحث الثاني:مدي فعالية رقابة المفتشية العامة للمالية
104-98.	المطلب الأول :طبيعة مهمة التفتيش المالي ونتائجها
102-99..	الفرع الأول :مهمة التفتيش المالي
100-99...	أولاً:مبادئ التفتيش المالي
102-100.....	ثانياً:الوحدات التي تمارس عملية التفتيش المالي
104-102	الفرع الثاني:نتائج مهمة التفتيش المالي
109-104.....	المطلب الثاني :تقارير المفتشية العامة للمالية
107-104.....	الفرع الأول :أنواع التقارير
109-108.....	الفرع الثاني:الإجراءات المتبعة في صياغة التقارير
115-109....	المطلب الثالث:الطبيعة القانونية للتقارير والعراقيل التي تحد من فعالية المفتشية
111-110.....	الفرع الأول:التكليف القانوني لتقارير المفتشية العامة للمالية
	أولاً:القيمة القانونيةللتقاريرفي ظل المرسوم رقم 80-53والمرسوم التنفيذي
110	رقم 92- 78.....
	ثانياً:القيمة القانونيةللتقارير في ظل المرسوم التنفيذي رقم08- 272والمرسوم التنفيذي
111..	رقم09-96.....
115-111.....	الفرع الثاني:العراقيل التي تحد من فعالية المفتشية العامة للمالية
113-112.....	أولاً:الأسباب العضوية

115-113	ثانيا: الأسباب العملية
116.....	خلاصة الفصل
120-117.....	الخاتمة

الملاحق

قائمة المراجع

الفهرس

المخلص

المخلص

الرقابة الإدارية على تنفيذ النفقات العمومية تعد أحد أهم الآليات الكفيلة بمكافحة الإختلالات المالية ، و ذلك لما لها من دور فعال في كشف الانحرافات و تحديد أسبابها و العمل على إصلاحها و منع تكرارها مستقبلا ، بغية تحقيق أهداف الإدارة في أسرع وقت و بأحسن جودة و أقل تكلفة .

فوظيفة الجهاز الإداري القائم بالرقابة على النفقات العمومية لا يتوقف على البحث عن الأخطاء و التجاوزات المالية ، و تقييم نوعية التسيير المالي للهيئات الخاضعة لرقابته من حيث الفعالية و النجاعة و الاقتصاد ، و إنما يساهم بتقديم آراء استشارية في مجال التسيير المالي و أن يقدم اقتراحاته و توصياته في مختلف القضايا التي تدخل في اختصاصاته .

فمن الناحية النظرية تبدو كافية لتفعيل دوره الرقابي ، و حماية الأموال العمومية و المساهمة في تحسين تسييرها ، و تحقيق الشفافية المطلوبة ، و تحسين النشاط المالي للهيئات الخاضعة لرقابته ، هذا ما جعل الرقابة الإدارية على النفقات العمومية كأداة قادرة على التأثير و المساهمة في إنتاج القواعد القانونية الكفيلة بحماية المال العمومي .

لكن في الواقع بالرغم من أهمية الرقابة الإدارية على النفقات العمومية ، و جملة الإصلاحات المتتالية التي عرفتها فإن دورها لم يرقى بعد لبلوغ هذا المستوى من التصور ، و الشفافية التي يسعى هذا النوع من الرقابة إلى تحقيقها في تسيير الأموال العمومية . حيث تضل ناقصة و الفعالية التي تسعى إلى ترخيصها في سبيل ترشيد الانفاق العمومي ما هي إلا مجرد تصور ذهني ، تقابلها في أرض الواقع ممارسات تناقضها و تفرغها من محتواها ، و لعل العراقيين التي تحد من فعالية المفتشية العامة للمالية باعتبارها جهاز إداري خارجي للرقابة خير دليل على ذلك .

الرقابة كقاعدة عامة هي مطلب أساسي في جميع الأنظمة الديمقراطية الحديثة التي من مميزاتا المطالبة بالمزيد من الشفافية في تسيير الشؤون العمومية ، فالحاجة إلى هيئات قادرة على ممارسة رقابة فعالة تبدو ملحة و من ثم فإن العراقيين التي يعاني منها جهاز الرقابة ومدى استعداد السلطات العمومية على تقبلها و حرصها على ممارستها على جميع مصالح الدولة دون استثناء ، و العمل على تنفيذ نتائجها و الأخذ بعين الاعتبار بتوصياتها دون أي

إهمال و بهذا الشكل يصبح الدور الذي يؤديه هذا الجهاز الرقابي له معنى و يتولد لدى موظفيه الإحساس بالاستقرار و الحصانة الكافية في ممارسة وظيفتهم ، و الإحساس بالزامية تطبيق القانون .

الكلمات الدالة:

- الرقابة الإدارية.
- تنفيذ النفقات العمومية.
- المراقب المالي.
- المحاسب العمومي.
- المفتشية العامة للمالية.

RESUME

Le contrôle administratif sur l'exécution des dépenses publiques constitue l'un des plus importants mécanismes de lutte contre les déséquilibres budgétaires de part son rôle moteur consistant à mettre à nue les dérives, en déterminant les causes et en proposant les remèdes destinés à réaliser les objectifs de l'administration en terme de rapidité, de qualité et de moindre coût.

La fonction de l'appareil administratif chargé du contrôle des dépenses publiques ne se borne guère à détecter les erreurs et les dépassements, ou encore à évaluer la qualité de gestion financière des organes soumise à son contrôle quant à l'efficacité et l'économie mais contribue à émettre des avis consultatifs, des propositions et des recommandations en matière de gestion financière des affaires relevant de sa compétence. Le champ des compétences dont il est pourvu semble à priori suffisant à assumer le rôle de contrôle, à protéger les deniers publics, et contribuer à en améliorer la gestion et la transparence requises. De même qu'il participe à améliorer l'activité financière des organismes exerçant sous son contrôle transformant du même coup le contrôle administratif sur l'engagement des dépenses publiques en instrument à même d'influer sur l'élaboration des règles juridiques et d'assurer la sauvegarde des deniers publics.

Nonobstant l'importance du contrôle administratif des dépenses publiques ainsi que la panoplie des réformes successives y introduites, son rôle n'a toujours pas atteint le niveau de conception et de transparence que ce type de contrôle aspire à réaliser en matière de gestion des deniers publics. Ces réformes demeurent en effet insuffisantes et l'efficacité qu'elles se donnent pour but à réaliser dans la rationalisation des dépenses publiques n'est en réalité qu'une vue de l'esprit que contredit la réalité des pratiques en la vidant de son contenu.

En règle générale, le contrôle administratif sur l'exécution des dépenses publiques est une revendication fondamentale dans tous les systèmes démocratiques modernes qui se caractérise par la transparence dans la gestion des dépenses publiques. Le besoin de la mise sur pied d'organes assurant l'exercice d'un contrôle efficace se fait sentir avec acuité. De ce fait, les

obstacles entravant l'exécution par l'organisme de contrôle des dépenses publiques trouvent leur origine dans la nature du système politique en place. Il s'agit de la volonté et de la détermination des pouvoirs publics à imposer le contrôle sur l'ensemble des services de l'Etat, en tenant compte des conclusions et des recommandations formulées par l'organe de contrôle. Ainsi, le rôle qu'assume ce dernier en matière de contrôle des dépenses publiques trouvera toute sa justification. Les personnels qui le composent jouiront d'un climat stable et suffisamment d'immunité pendant l'exercice de leurs fonctions, chose qui renforcera en eux le sens de l'obligation de respecter la loi.

LES MOTS CLES:

- LE CONTROLE ADMINISTRATIF.
- L'EXECUTION DES DEPENSES PUBLIQUES.
- LE CONTROLE FINANCIER .
- CONTABLE PUBLIC.
- LINSPECTION GENERALE DES FINANCES .

ABSTRACT

The administrative control over the implementation of public funds is considered as one of the most important mechanisms with respect to fighting budget imbalances by its role to detect deviations, to determine the reasons of these problems and to address them and avoid them in the future in order to realize the objectives of the administration of rapidity, best quality and with lower cost.

The function of the administrative device in charge of controlling the public funds doesn't consist only of pointing out the errors and the financial abuse, or assessing the quality of the financial management and the effectiveness and the economy of the organs under its control. But it contributes to give advisory opinions, suggestions and recommendations as regard financial management of the various issues in its jurisdiction.

The prerogatives given to the administrative device is seen from the theoretical side as being enough for fulfilling its role, the protection of public funds and the contribution to ameliorate the financial activity of the bodies under its control. This permits to turn out the administrative control over the implementation of the public funds into an instrument able to influence and elaborate the law rules that insure the protection of the public funds.

Although the importance of the administrative control over implementing the public funds, and the reforms that it has witnessed, its role didn't reach the level of conception and transparency that this kind of control wants to achieve in managing the public funds. And it's still insufficient and the effectiveness that it seeks to consolidate in the rationalization of public spending is only a mind perception opposed to the contradicting practice in reality and the obstacles preventing the effectiveness of the general inspection of finance as an exterior device of the administrative control may be the best proof for that.

As a general rule, the administrative control for the implementation of the public funds is a key demand in all the democratic system which is characterized by a need for more transparency in managing the public affairs. The need for bodies able to exercise a more effective control seems urgent. That is to say that the obstacles that the administrative control body meets in implementing the public funds are a natural consequence of the reality of the political system; otherwise to what extent, the public

authorities are willing to accept and to urge to exercise control over all the departments of the state without exception and endeavor to put into effect of the results control body by taking into account its recommendation. in this way, the role played by the administrative control to implement the public funds becomes effective and generates a climate of stability among the staff, making them sufficiently immune to fulfill their functions and aware of the obligation of law enforcement.

The KEY WORD:

- THE ADMINISTRATIVE CONTROL.
- THE IMPLEMENTATION OF PUBLIC FUNDS.
- THE GENERAL INSPECTION OF FINANCE.
- THE PUBLIC ACCOUNTANT .