



تقييم دور التدقيق المالي والمحاسبي لمجلس المحاسبة بالجزائر في الحفاظ على المال العام *Evaluation the role of Algerian Court of Auditors in preserving public money*

قرازم عبد الغفور

جامعة قاصدي مرباح ورقلة

الجزائر

grabdou@hotmail.com

مهاوة أمال*

جامعة قاصدي مرباح ورقلة

الجزائر

amelm115@gmail.com

تاريخ النشر: 2022/04/22

تاريخ القبول: 2022/04/10

تاريخ الإرسال: 2022/01/05

ملخص:

الدراسة محاولة لتقييم دور التدقيق المالي والمحاسبي في الهيئة العليا للرقابة في ممارسة الرقابة على الأموال العمومية على ضوء الإطار التشريعي والتنظيمي بالجزائر. وذلك من خلال الإجابة على إشكالية الدراسة المتمثلة في مدى مساهمة مجلس المحاسبة الجزائري، في الحفاظ على المال العام في ظل تحديات وخصوصيات بيئة الممارسة الرقابية، وتتجلى أهمية البحث في موضوع التدقيق المالي على المال العام من منظور الهيئة العليا للرقابة، من خلال الدور المتزايد لهذه الأخيرة خاصة في ظل بلوغ الفساد مرحلة الإنتشار في نخب المال العام. وقد تم الاعتماد على دراسة حالة الهيئة العليا للرقابة ISC باستخدام أدوات البحث العلمي المتمثلة في المقابلة، التحليل الوثائقي والملاحظة. خلصت الدراسة إلى وجود فجوة تباين بين الممارسة الرقابية وإطارها التشريعي والتنظيمي لعدة أسباب أهمها هشاشة المناخ السياسي والاقتصادي وبيئة الأعمال.

الكلمات المفتاحية: .تدقيق مالي ومحاسبي؛ هيئة العليا للرقابة ISC؛ مال عام؛ مجلس المحاسبة الجزائري؛ ممارسة الرقابة.

Abstract :

The study is an attempt to assess the role of financial and accounting auditing of the Supreme Audit Institution in exercising control over public funds in the light of the legislative and regulatory framework in Algeria. That is by answering the problem of the study represented in the extent of the contribution of the Algerian Court of auditors to preserving public money in light of the challenges and peculiarities of the control environment. The importance of research on the subject of financial auditing of public money is evident from the perspective of the Supreme Audit Institution, through the increasing role of the latter, especially in light of corruption reaching the stage of widespread looting of public money. The ISC case study was relied upon using scientific research tools represented in interviews, documentary analysis, and observation. The study concluded that there is a gap or discrepancy between the supervisory practice and its legislative and regulatory framework for several reasons, the most important of which is the fragility of the political and economic climate and the business environment.

Key Words: Algerian Court of Auditors; Financial and Accounting Auditing; Public Money; Supreme Audit Institution; Supervisory Practice.

JEL Classification: M42; M41.

*مرسل المقال: مهاوة أمال (amelm115@gmail.com)



المقدمة:

تتنوع تسميات الأجهزة العليا للرقابة من دولة لأخرى، وتأخذ أشكال وأنظمة قانونية متعددة تشترك فيما بينها في خصائص أساسية وفق نموذجين رئيسيين، نموذج أنجلوسكسوني تُسند فيه وظيفة الرقابة المالية لجهاز أعلى للرقابة ملحق بالهيئة التشريعية باختصاص إداري، ونموذج فرنسي يتولى فيه جهاز أعلى للرقابة المالية يتمتع بالاستقلالية في تنظيمه وتسييره ويمارس رقابة مالية لاحقة وبصلاحيات إدارية وقضائية وذات طبيعة فاحصة.

فالجزائر وعلى غرار دول العالم، تبنت مسار الرقابة المالية اللاحقة على المالية العامة وفق نموذج فرنسي نظرا لطبيعة النظام المالي الذي عملت به بعد الاستقلال المستمدةً معظم قواعده من التشريع الفرنسي رغم التوجه الاشتراكي للدولة آنذاك، فاستقلالية الجهاز عن السلطتين التشريعية والتنفيذية، المكفول دستوريا، كفيل نظريا بضمان حد كاف من الحرية في تجسيد الدور المنوط به في حدود اختصاصاته الإدارية والقضائية وإمكاناته المادية والبشرية، غير أن واقع الهيئة العليا في الجزائر (مجلس المحاسبة الجزائري) ومنذ نشأته عرف عديد الهزات والإصلاحات ارتبطت بشكل مباشر بمختلف التحولات التي عرفتها البلاد في المجالات السياسية والاقتصادية، انعكست آثارها على مكانة ودور الهيئة، وتحديد العلاقة بين مختلف الأجهزة والسلطات العمومية بشكل عام، وعلى كيفية ممارسة وظيفة الرقابة المالية بشكل خاص. فالحديث عن هذا الجهاز يجرنا مباشرة للحديث عن طبيعة عمله الشاقة من خلال حجم الاختصاصات الكثيرة والمتنوعة ناهيك عن بيئة ممارسة هذه الرقابة.

فعلى هذا الأساس ارتأينا لمعالجة هذا الموضوع من خلال صياغة الإشكالية التالية "مدى مساهمة مجلس المحاسبة الجزائري، باعتباره الهيئة العليا للرقابة، في الحفاظ على المال العام في ظل تحديات وخصوصيات بيئة الممارسة الرقابية؟
الأسئلة الفرعية:

- هل الإطار التشريعي والتنظيمي لمزاولة مهام الرقابة والتدقيق كاف لضمان أداء مهام مجلس المحاسبة في الحفاظ على المال العام؟

- إلى أي مدى يتم امتثال مجلس المحاسبة إلى متطلبات الإطار التشريعي والتنظيمي للرقابة والتدقيق؟

الفرضيات الفرعية:

- الفرضية الأولى: الإطار التشريعي والتنظيمي للرقابة والتدقيق يمنح صلاحيات واسعة لمجلس المحاسبة كفيلة بتحقيق الأهداف المرجوة منه.

- الفرضية الثانية: واقع ممارسة هذه الرقابة يتأثر بعوامل تفوق نطاق الرقابة في حد ذاتها، كما أن بيئة ممارسة الرقابة وخصوصيتها وحجم الميزانيات العمومية تقف حجر عثر أمام ضمان بلوغ أهداف الرقابة بصفة شاملة.

الدراسات السابقة

وفي هذا السياق نجد دراسة لـ Artur Victoria يشير فيها إلى بعض ممارسات الفساد والأعمال التجارية المهذرة للمال العام في إطار قانوني، وقد خلص في الأخير إلى ضرورة الوعي بأن الفساد مشكلة يمكن مكافحتها من



خلال الوعي العام وتوليد الدعم للإجراءات التصحيحية. وأقوى أداة لكسب التأييد هي الإفصاح العام وخاصة الكشف من طرف وسائل الإعلام التي تلعب دورًا مهمًا في ذلك (Artur Victoria, 2018).

تتفق كل من هذه الدراسة ودراستنا في فكرة وجود أشكال لممارسة الفساد خارج حدود الإطار التشريعي والتنظيمي المتعارف عليه، لكن ما يميز دراستنا عنها، اعتمادنا على دراسة حالة هيئة عليا للرقابة التي يفترض أساسًا أن لها الدور الردعي في مكافحة الفساد والحفاظ على المال العام وليس فقط عرض أشكال عامة للفساد.

ونجد دراسة أخرى لـ Isabelle Joumard و Teresa Curristine, Zsuzsanna Lonti تتمم زيادة استخدام نظم رقابية للحصول على معلومات حول الأداء في عمليات الموازنة كمبادرة مهمة منتشرة عبر دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، لكن في نفس الوقت، يبدو بأنها تشير إلى أسباب عدم كفاءة هذه النظم الرقابية لنقص الموارد المالية وغيرها (Isabelle Joumard و Teresa Curristine, Zsuzsanna Lonti 2007).

ترجع هذه الدراسة عدم كفاءة نظم الرقابة إلى نقص الموارد المالية وغيرها من الأسباب التي حسب تصورنا لا تؤثر في نجاعة هذه النظم من عدمها، كما أنها لم تشر، لا من قريب ولا من بعيد، إلى الإطار التشريعي والتنظيمي أو ما يترتب عنه من ممارسة والعوامل المؤثرة فيها، وهذا ما حاولنا تداركه من خلال دراستنا هاته.

وللإجابة عن الإشكالية المطروحة والإحاطة بمختلف جوانبها، سنعمد المنهج الاستنباطي بالاعتماد على الوصف والتحليل لجملة من العناصر القانونية والإجرائية التي تشكل ماهية هذا الجهاز وكذا واقع ممارسة هذا النوع من الرقابة، مع شيء من التعرض للمقارنة بالإطار الدولي المنظم لعمل هذا الأجهزة، لا سيما المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي INTOSAI).

I. التدقيق المالي والمحاسبي للهيئة العليا للرقابة في الجزائر وإطارها القانوني

تأسس مجلس المحاسبة الجزائري سنة 1980، باعتباره الهيئة العليا للرقابة *Institution Supérieure de Contrôle (ISC)*، فمنذ نشأته وإلى غاية اليوم عرف تطورات مستمرة ارتبطت بمختلف التحولات التي عرفتها البلاد في المجالات السياسية والاقتصادية انتقلت فيها من نظام سياسي أحادي كرس للاشتراكية إلى نظام سياسي تعددي ليبرالي، أسفرت عن ميلاد عدة قوانين أساسية للهيئة أوجدت أنظمة قانونية مختلفة عن بعضها البعض، انعكست آثارها على مكانة ودور الهيئة، وتحديد العلاقة بين مختلف الأجهزة والسلطات العمومية بشكل عام، وعلى كيفية ممارسة وظيفة الرقابة المالية بشكل خاص.

1. على الصعيد القانوني

1.1. في ظل دستور 1976 (القانون 80-05) - مرحلة الأحادية الحزبية: تميزت مرحلة الأحادية الحزبية التي سبقت صدور دستور سنة 1989، باتفاق فقهاء القانون الدستوري، والتي شملها تطبيق دستورين رئيسيين، فبالنسبة لدستور 1963 فإنه لم ينص على إنشاء مجلس المحاسبة، إلا أن الفكرة كانت واردة في بعض النصوص التنظيمية آنذاك، وتماشيا مع المبادئ التي تضمنها الميثاق الوطني والذي يعتبر الرقابة وظيفة أساسية لبناء الدولة الاشتراكية، فقد أولى



دستور 1976 فصلا كاملا لموضوع الرقابة وكيفية تنظيمها وممارستها، حيث نصت أحكام المادة 190 منه صراحة على إنشاء هذا الجهاز، إلا أنه لم ير النور إلا بعد مرور أربع سنوات على إثر صدور القانون 80-05 المؤرخ في 01 مارس 1980 والمتعلق بكيفية ممارسة وظيفة الرقابة من قبل مجلس المحاسبة.

ففي خضم ذلك ظهرت وظيفة الرقابة المالية المتاحة للمجلس الشعبي الوطني، حيث نصت المادة 187 من الدستور بضرورة تقديم الحكومة في نهاية كل سنة مالية عرضا حول استعمال الاعتمادات المالية التي أقرها بالنسبة للسنة المالية المعنية، فيما خولت أحكام المادة 188 بإمكانية إنشاء لجان تحقيق في أي قضية ذات مصلحة عامة، كما أتاحت له المادة 189 صلاحية مراقبة المؤسسات الاشتراكية بجميع أنواعها.

ليأتي الدور على المادة 190 التي أسست لمجلس المحاسبة والمكلف بالمرافقة اللاحقة لجميع النفقات العمومية للدولة والحزب والمجموعات المحلية والجهوية والمؤسسات الاشتراكية بجميع أنواعها، تُكَلَّل برفع تقرير سنوي إلى رئيس الجمهورية. وتطبيقا لذلك صدر القانون 80-05 المؤرخ في 01 مارس 1980 والمتعلق بكيفية ممارسة وظيفة الرقابة من قبل مجلس المحاسبة. حيث وفي ظل هذا القانون مارس مجلس المحاسبة رقابة مالية وبصلاحيات قضائية وإدارية تشمل جميع الهيئات التي تستعمل في نشاطها أموالا عمومية مهما كان طبيعة النشاط الذي تمارسه.

وتماشيا مع طبيعة النظام السياسي السائد آنذاك والقائم على مبدأ دمج السلطات، فقد كان مجلس المحاسبة في ظل القانون 80-05 يخضع في نشاطه لسلطة رئيس الجمهورية (المادة 03 من القانون 80-05، الجريدة الرسمية العدد 10) وبصلاحيات رقابية موسعة، ففي سبيل ممارسة هذه الرقابة خول له المشرع بصلاحيات قضائية هامة (المادة 39 من القانون 80-05، الجريدة الرسمية العدد 10)، أما في مجال رقابته الإدارية فيعمل على تقييم مدى فعالية التسيير المالي للهيئات الخاضعة لرقابته وهذا بالرجوع إلى الأهداف المسطرة في المخطط الوطني وبالنظر كذلك إلى المعايير المعمول بها على المستويين الوطني والدولي (المادة 05 من القانون 80-05، الجريدة الرسمية العدد 10). إضافة إلى الاختصاصات السالفة الذكر، يمارس المجلس مهام أخرى ذات طبيعة استشارية تتمثل في مساهماته بالمذكرات التقييمية للمشاريع التمهيديّة لقوانين ضبط الميزانية (*Notes d'appréciation de l'avant-projet de la loi de règlement budgétaire*)، وكذا طلبات إعادة الهيكلة المالية للمؤسسات الاشتراكية، ناهيك عن إبداء رأيه بخصوص مشاريع النصوص التشريعية المتعلقة بتنظيم الحسابات وتنظيمها ومراقبتها (المادة 08 و 09 من القانون 80-05، الجريدة الرسمية العدد 10).

1. 2. في ظل دستوري 1989 و 1996 (القانون 90-32 والأمر 95-20) – مرحلة التعددية: بصدر دستور 1989 دخلت الجزائر مرحلة سياسية جديدة تتميز بالتعددية الحزبية وتكريس نظام سياسي يقوم على مبدأ الفصل بين السلطات، حيث نص في المادة 160 منه على إنشاء مجلس المحاسبة يكلف بالرقابة البعدية على الأموال العمومية، وهو نفس التصور الذي جاء به دستور 1996 في مادته 170، أسفر هذا عن صدور قانونين أساسيين يتعلقان بتنظيم وتسيير مجلس المحاسبة، يختلفان في الرؤية التي تبناها المشرع في تحديد الطبيعة القانونية للهيئة وفي تنظيم وظيفة الرقابة



المالية التي أسندتها الدستور لهذا الجهاز. يتعلق الأمر بالقانون 90-32 المؤرخ في 04 ديسمبر 1990 والأمر 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995، والساري المفعول.

إن قيام نظام سياسي تعددي يقوم على مبدأ الفصل بين السلطات، كان من المفروض أن ينعكس بصفة إيجابية على مكانة ودور الجهاز الأعلى للرقابة بتعزيز مركزه القانوني وتدعيم صلاحياته، ذلك أن التطور التاريخي لمختلف الأنظمة السياسية يبرز مدى ارتباط وظيفة الرقابة المالية في نشأتها وتطورها بنشأة وتطور مختلف الأنظمة الديمقراطية الحديثة، عكس الأنظمة التسلطية التي تحد من مجال الرقابة المالية ولا تسمح بممارستها إلا في الحدود التي تريدها السلطة الحاكمة. لكن التصور الذي تبناه المشرع في ظل القانون 90-32 لم يساير ما تضمنه دستور التعددية من مبادئ وتوجيهات، حيث عمل على تجريد المجلس من الاختصاصات القضائية التي كان يتمتع بها في ظل القانون السابق، مع الإبقاء فقط على الاختصاص الإداري وبشكل محدود يخص المؤسسات التي تخضع في تسييرها المالي لقواعد المحاسبة العمومية (المادة 03 من القانون 90-32، الجريدة الرسمية العدد 53). كما نصت أحكام ذات القانون على أنه لا تخضع لاختصاص المجلس العمليات الخاصة بالأموال التي يتم تداولها طبقا لقواعد القانون المدني والقانون التجاري والمؤسسات العمومية الاقتصادية، هذا التضييق في المجال الذي تمارس فيه الهيئة رقابتها قابله تضييق مماثل في صلاحيات مجلس المحاسبة والذي أصبح لا يتمتع بسلطة توقيع الجزاءات بنفسه ولم يكن بوسعها سوى تقديم عرائض أمام المحاكم المختصة (المواد 59 إلى 67 من القانون 90-32، الجريدة الرسمية العدد 53).

يتجلى تباين مواقف المشرع من النقيض إلى النقيض، ففي قانون 1980 أراد تجسيد نموذج نظام رقابة مالية وليدة بيئة ليبرالية تحت ظل نظام أحادي اشتراكي، في حين حاول تطبيق نظام رقابة مالية ذات طبيعة إدارية في ظل نظام سياسي تعددي يقوم على أساس الفصل بين السلطات يُفترض فيه استقلالية السلطات.

بصدور الأمر 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة، استعاد هذا الجهاز طبيعته القضائية وأصبح يتمتع باختصاصات قضائية شاملة، كما أُتيح له تبني تصور جديد في ممارسة الرقابة المالية تتعدى رقابة المطابقة (الصورة النمطية للرقابة) ليشمل كذلك تقييم نوعية تسيير الأموال العمومية وفق معايير مستوحاة من نمط التسيير المالي للوحدات الاقتصادية وهي الاقتصاد، النجاعة والفعالية (المادة 06 من الأمر 95-20، الجريدة الرسمية العدد 39) *(Economie, Efficacité, Efficacité)*، محاكيا في ذلك مفهوم رقابة الأداء الذي تعتمد عليه الدول الأنجلوسكسونية. ولم يلبث الأمر 95-20 حتى تم تعديله بموجب الأمر 10-02 المؤرخ في 17 جويلية 2010، ولعل أهم ما جاء به هذا التعديل هو استثناء بنك الجزائر من رقابة المجلس (المادة 08 من الأمر 95-20، الجريدة الرسمية العدد 39).

التعديلات المتتالية لدستور 1996، خلال السنوات 2002 و 2008 لم تمس بناتا أحكام المادة 170 منه، إلا بتعديل سنة 2018 وذلك من خلال المادة 192 فبالإضافة للتصور المعهود عبر الدساتير السابقة، وأكلت له بموجب أحكام هذه المادة مساهمته في تطوير الحكم الراشد والشفافية في تسيير الأموال العمومية.



لكن ونظرا للأحداث السياسية المتسارعة منذ ذلك، والتي أسفرت عن دستور 2020، هذا الأخير أضاف لنسق الدساتير السابقة فيما يخص مجلس المحاسبة تحديد عهدة رئيسه بخمس سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، كما تم على وجه التحديد خص الجهاز وتنظيم عمله واختصاصاته الجزئية المترتبة عن تحرياته، والقانون الأساسي لأعضائه، وعلاقاته بالهيكل الأخرى في الدولة المكلفة بالرقابة والتفتيش ومكافحة الفساد بقانون عضوي من جملة القوانين العضوية المستحدثة.

2. على صعيد الممارسة:

أما على صعيد الممارسة، واستنادا للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة على القطاع العام (ISSAIs) *International Standards of Supreme Audit Institutions*، وتحديد المعيار 10 ISSAI "إعلان مكسيكو بشأن الإستقلالية" المتضمن المبادئ الثمانية الأساسية التي تعترف بها المؤسسات العليا للرقابة، ومنها الجهاز الجزائري باعتباره أحد أعضائه، كمتطلبات أساسية للرقابة السليمة على مالية القطاع العام، والمنبثقة عن "إعلان ليمّا LIMA"، تتمثل هذه المبادئ في:

- المبدأ الأول: وجود إطار دستوري، نظامي، قانوني مناسب وفعال وأحكام تطبيقية واقعية خاصة بهذا الإطار؛
 - المبدأ الثاني: استقلاليه رؤساء الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة والأعضاء (في المؤسسات التي يتمتع أعضاؤها بصلاحيات اجتماعية متساوية) بما في ذلك ضمان الحفاظ على المنصب والحصانة القانونية أثناء الأداء العادي لمهامهم؛
 - المبدأ الثالث: صلاحية واسعة كافية وحرية التصرف التامة للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في أداء مهامها؛
 - المبدأ الرابع: الوصول غير المقيد للمعلومات؛
 - المبدأ الخامس: حق وواجب إعداد تقارير بشأن أعمالها؛
 - المبدأ السادس: حرية تقرير محتوى تقارير الرقابة المالية وتوقيتها ونشرها وتوزيعها؛
 - المبدأ السابع: وجود آليات متابعة فعالة للتوصيات التي ترفعها الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة؛
 - المبدأ الثامن: الاستقلال الذاتي المالي والإداري وتوفير الموارد البشرية والمادية والنقدية المناسبة.
- فالوقوف عند تحليل وضعية مجلس المحاسبة الجزائري حاليا، يستدعي تبيين المكتسبات التي يتضمنها القانون المتعلق بالمجلس والمتمثل في الأمر 20-95 المعدل والمتمم وكذا النصوص التنظيمية المتعلقة بالمجلس (الأمر 20-95 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة والمرسوم الرئاسي 95-377 المؤرخ في 20 نوفمبر 1995)، والمتمثلة في المبادئ من واحد إلى خمسة حيث تم مطابقتها بالمواد المتضمنة في الأمر السابق الذكر.
- ففيما يتعلق بالمبدأ الأول المتعلق بالمركز القانوني للهيئة تتمتعها بالصفة الدستورية منذ إنشائها والمعززة بالمادة 3 من الأمر 20-95 التي تنص على الصلاحيات القضائية والإدارية التي تتمتع بها في مجال الرقابة المالية، كما أشارت المادة 39 من نفس الأمر على أن تحدد حقوق وواجبات قضاة المجلس في قانون أساسي بموجب أمر. أما المبدأ الثاني الخاص باستقلالية رؤساء الأجهزة والأعضاء المنتمية له فقد تضمنته أحكام المواد من 3 إلى 6 من الأمر 23-95



المؤرخ في 26 أوت 1995 المتضمن القانون الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة التي تنص على تعيينهم بموجب مرسوم رئاسي، إضافة إلى كل من المادتين 8 و9 من نفس الأمر التي تنص على تمتع قاضي المجلس بالحماية من جميع أشكال الضغط أو التدخل أو المناورة التي من شأنها عرقلة مهامه، ووجوب حماية الدولة له من أي تهديد أو إهانة مهما يكن نوعها. المبدأ الثالث المتعلق بالصلاحيات المخولة للجهاز فهو مكفول بموجب أحكام المادتين 7 و8، فيما أُسْتُثني من رقابته بنك الجزائر بموجب تعديل (الأمر 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010 يعدل ويتمم الأمر رقم 95-20 والمتعلق بمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية العدد 50) سنة 2010 بنص المادة 8. المبدأ الرابع المتعلق بالوصول غير المقيد للمعلومات، فقد كرس كل من المادتين 55 و56 من الأمر نفسه الحق لمجلس المحاسبة الإطلاع على كل الوثائق التي من شأنها تسهيل رقابة العمليات المالية والمحاسبية إضافة إلى سلطة التحري للمصالح المالية في الدولة والاتصال مع مؤسسات وإدارات القطاع العام ناهيك عن سلطة الاستماع لأي عون في المؤسسات والهيئات الخاضعة لرقابته، كما للمجلس وفي إطار المهام المسندة له حق الدخول لجميع محلات الهيئات الخاضعة لرقابته. أما فيما يخص حق وواجب إعداد التقارير المتعلق بالمبدأ الخامس فقد كفلته المواد 73 و74 من الأمر نفسه بإعداد تقارير رقابة نوعية التسيير والقرارات المتعلقة بمراجعة الحسابات أو الإحالة للجهات القضائية المختصة في حال احتمال القابلية للوصف الجزائي (المادة 27 من الأمر 95-20، المعدل والمتمم).

فبالرغم من درجة الإستقلالية الذي يتمتع به الجهاز الجزائري فيما تم سرده من مكتسبات، إلا أن الحدود التي تم الوقوف عليها والمتعلقة بالمبادئ من 6 إلى 8، فبالنسبة للمبدأ السادس المتعلق بجرية محتوى تقارير الرقابة المالية ونشرها، فالجلس وعلى مدار سنوات عمله لم يُعَمَد لنشر تقاريره، وخاصة التقرير السنوي الذي يتضمن الملاحظات والتقييمات الرئيسية الناتجة عن عمله وتحرياته مصحوبة بالتوصيات الضرورية، بعد ردود المسؤولين والمتقاضين وكذا السلطات الوصية المعنية (المادة 16 من الأمر 95-20، المعدل والمتمم)، فقد أتاحت أيضا نشره كليا أو جزئيا في الجريدة الرسمية، لكن من الناحية العملية، لم يُنشر التقرير السنوي للمجلس إلا مرتين سنة 1995 و1997 بمبادرة من رئيس الجمهورية آنذاك في الجريدة الرسمية، ناهيك عن التقارير الأخرى مثل التقارير التقييمية للمشاريع التمهيدية لقوانين تسوية الميزانية (APLRB). المبدأ السابع والمتعلق بوجود آليات متابعة فعالة للتوصيات التي ترفعها الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، فقد تم الوقوف على افتقار الجهاز من الناحية القانونية على تلك الآليات وحتى من الناحية العملية لا يمتلك الوسائل اللازمة لتنفيذها بشكل فعال نظرا لنقص الموارد البشرية خاصة وطول إجراءات المراقبة، هذا من ناحية الرقابة الداخلية للمجلس، أما فيما يخص جانب الرقابة الخارجية فهي غير فعالة نظرا لعدم تقديم التقارير والتوصيات إلى البرلمان باستثناء تلك المتعلقة بالتقارير التقييمية للمشاريع التمهيدية لقوانين تسوية الميزانية (ABLRB). المبدأ الثامن والأخير من المعيار ISSAI 10 والمتعلق بالاستقلال المالي والإداري وتوفر الموارد البشرية والمادية اللازمة، فهو مكفول بموجب النصوص التشريعية والتنظيمية للجهاز لكن عمليا عكس ذلك فهو يعتمد كثيرا على السلطة التنفيذية فيما يخص إدارته، ذلك أن المادة 28 من الأمر 95-20 تنص على تمتعه بالاستقلالية الإدارية وتزويده بالموارد البشرية والوسائل المالية والمادية اللازمة



لعمله وتطوير أنشطته، وبشكل عام وردت أحكام تنظيم المجلس وسيه في المواد من 28 إلى 38 من الأمر ذاته، وبأكثر تفصيل من خلال النصوص التنظيمية المحددة لنظامه الداخلي المتضمنة في المرسوم الرئاسي 95-377 المؤرخ في 20 نوفمبر 1995 لاسيما ما تعلق بعدد المستخدمين اللازم لممارسة مهامه الأمر الذي كان من شأنه مساعدة الجهاز في الدفاع عن استقلاله المالية، ومع ذلك من الناحية العملية تبين أن هذه الميزة تشكل عقبة أمام الاستقلال المالي والإداري للجهاز ذلك كونه لم يتمكن أبدا من الحصول على المستخدمين المنصوص عليهم في المرسوم الرئاسي 95-377 المتعلق بنظامه الداخلي والمصادق عليه من قبل الهيئة التنفيذية، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فإن القواعد الإجرائية مفصلة للغاية، وبالتالي لا تترك سوى قدر ضئيل للغاية من الاستقلال الإداري حيث أن تعديله بما يناسب الهيئة يتطلب إصداره من قبل رئاسة الجمهورية طبقا للمادة 37 من الأمر 95-20، لذلك جاء على لسان تقرير تقييم النظراء عدم تمتع الجهاز الأعلى للرقابة بالاستقلالية المالية والإدارية اللازمة لتطبيق أحكام نظامه الداخلي.

تجدر الإشارة إلى أن المجلس باشر جملة من مبادرات نشر تقارير عمله سواء ما تعلق بالتقارير التقييمية للمشاريع التمهيدية لقوانين ضبط الميزانية APLRB، أو التقارير السنوية المرفوعة لرئيس الجمهورية والهيئة التشريعية، ففيما يخص هذا الأخير وإضافة إلى التقارير السنوية التي تم نشرها سابقا سنتي 1995 و 1997 في الجريدة الرسمية، تم نشر كل التقارير السنوية منذ 2011 إلى غاية آخر تقرير سنة 2020، حيث كانت سنة 2019 وما عرفته الساحة السياسية من أحداث بمثابة الدافع على ذلك، إذ تم نشر التقرير المعني بتلك السنة في الجريدة الرسمية وأُتبع بنشر التقرير السنوي 2020 في السنة الموالية على الموقع الإلكتروني للمجلس دون الجريدة الرسمية، كما تم نشر التقارير السنوية للسنوات السابقة (2011 إلى 2018) تباعا على موقع المجلس، أما التقارير التقييمية للمشاريع التمهيدية لقوانين ضبط الميزانية فقد عكف المجلس على نشرها منذ سنة 2015 والتي تخص سنوات 2013 إلى 2018.

II. واقع ممارسة مهام الرقابة على المال العام من قبل الهيئة العليا للرقابة

1. الدراسة الميدانية ومنهجية جمع البيانات

تم تصميم البحث بالطريقة التي تمكن من الإجابة على إشكالية الدراسة وتحقيق أهدافها. وللقيام بذلك اعتمدنا على المنهج الاستنباطي القائم على تطوير فرضيات قابلة للاختبار في الواقع. حيث تم استخدام كل من أداة المقابلة من خلال إجراء محادثات مباشرة مع ممارسي الرقابة في المجلس على عدة مراحل ومستويات، فضلا عن جمع وتحليل وثائق وتقارير الهيئة، وأخيرا القيام بملاحظات مباشرة لمحاولة جمع البيانات في ظروف طبيعية وواقعية. وفيما يلي تفصيل ذلك:

1.1. المقابلات: وتمت على مرحلتين:

المرحلة الأولى: قمنا بإجراء مقابلات أولية على مدى أسبوع مع ممارسي الرقابة على مستوى غرف المجلس الوطنية والإقليمية، بشكل مباشر وكذا عن طريق الاتصال الهاتفي، حيث كانت المقابلات خلال هذه المرحلة مفتوحة النقاش وغير موجهة. فالهدف من هذه المرحلة هو بدرجة أولى محاولة الإحاطة بالموضوع واكتشاف وجهات النظر وجمع أكبر قدر ممكن من المعلومات.



المرحلة الثانية: خلال هذه المرحلة، قمنا بإجراء 19 مقابلة مع موظفي غرف المجلس الوطنية والإقليمية. وخصصت هذه المرحلة للبحث عن إجابة لأسئلة محددة.

جدول رقم 01: عدد مقابلات ممارسي الرقابة

عدد المقابلات	فئة ممارسي الرقابة
11	قضاة
08	مدققين
19	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثان

- 2.1. التحليل الوثائقي:** اشتملت هذه الأداة بتحليل عديد الوثائق بغرض الإحاطة بإشكالية الدراسة بشكل عام، وتمثل أهمها فيما يلي:
- مختلف النصوص التشريعية والتنظيمية المنظمة لعمل المجلس منذ نشأته.
 - دراسات وبحوث عديدة ذات الصلة بموضوع الرقابة على الأموال العمومية والحفاظ عليها ومختلف الأجهزة المتدخلة في ذلك.
 - التقارير السنوية التي يصدرها مجلس المحاسبة للسنوات 2013 إلى 2020.
 - تقارير رقابية للمجلس لمختلف مهام الرقابة التي يقوم بها.
 - تقرير تقييم النظراء لمجلس المحاسبة الجزائري المعد من قبل OCDE، أكتوبر 2013.
 - مختلف الدلائل المنهجية لمهام رقابة المجلس على الأموال العمومية (دلائل مراجعة الحسابات، الدليل المنهجي المتعلق بتحضير تقرير تقييم المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية، دليل ضمان الجودة، دليل رقابة نوعية التسيير، دليل تقييم السياسات العمومية ...)
 - مختلف لوائح ومعايير الأنتوساي INTOSAI، المنظمة لعمل الهيآت العليا للرقابة على غرار ISSAI 10 إعلان مكسيكو بشأن الإستقلالية.
 - تقارير البنك الدولي ومنظمة الشفافية الدولية بخصوص مؤشرات إدارة الحكم.
- 3.1. الملاحظة:** تكتسي أداة الملاحظة أهمية بالغة في البحث العلمي، خصوصا في الدراسات الميدانية، فمن خلال مقابلاتنا ومهامنا وخبراتنا الميدانية، استطعنا تسجيل، على العموم، مجموعة من الملاحظات التي ساعدتنا في تفسير وتحليل بعض الظواهر.

2. تقييم واقع ممارسة مهام الرقابة على المال العام من قبل الهيئة العليا للرقابة:

الحديث عن ممارسة التدقيق المالي والمحاسبي في القطاع العام يقودنا بصفة مباشرة للحديث عن التحديات التي تحول دون تحقيق الاهداف المرجوة من هذه الرقابة، حيث يفترض أن تنطلق مهام الرقابة والتدقيق من فرضية البيئة



السليمة لموضوع الرقابة، بمعنى أن يغطي نطاق البيئة التشريعية والتنظيمية كل العوامل المؤثرة في بيئة الأعمال الوطنية والدولية والتي تؤثر أساسا على موضوع الرقابة. سنوضح ذلك من خلال مجموعة من المحددات المرتبطة ببعض المؤشرات ذات الصلة وذلك على مستويين اثنين، البيئة الداخلية والبيئة الخارجية.

1.2. على المستوى الخارجي خارج نطاق مهام الرقابة: المقصود عند هذا المستوى، تحديات البيئة الخارجية لمهام الرقابة والمؤثرة بصفة مباشرة أو غير مباشرة على العمل الرقابي ومخرجاته. والتي تم الإشارة إليها من طرف ممارسي الرقابة بالجلس على ضوء الأدوات المستخدمة في جمع المعلومات المذكورة أعلاه وخاصة التحليل الوثائقي والملاحظ، وبناء عليه تم تشخيص هذا الجزء كما يلي.

أ. هشاشة المناخ السياسي: تؤثر حداثة التجربة الديمقراطية في الجزائر بشكل مباشر على المناخ السياسي بشكل عام وتحديدا بعلاقة السلطة بمختلف المؤسسات خاصة الرقابية منها، فتاريخ الجهاز وتطوره عبر مختلف الحقب السياسية التي عرفتها البلاد، عرف عدة هزات وتجاذبات خاصة عقب إدارات بعض أعضاء الجهاز التنفيذي في بدايات عمل المجلس سنة 1981.

فحسب المعيار "ISSAI 100 المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام" الصادر عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأنتوساي INTOSAI)، تم وصف الرقابة على القطاع العام بكونها "...عملية منهجية من الحصول على الأدلة وتقييمها بصورة موضوعية لتحديد ما إذا كانت المعلومات أو الظروف الفعلية تتماشى مع المعايير المقررة. تعتبر رقابة القطاع العام ضرورية من حيث أنها تزود الهيئات التشريعية والإشرافية والمسؤولين عن الحكومة والجمهور بمعلومات وتقييمات مستقلة وموضوعية بخصوص إدارة السياسات أو البرامج أو العمليات الحكومية وأدائها." فطبقا لمفهوم الرقابة على المال العام، تساهم جميع العمليات الرقابية في تعزيز الحكمة الرشيدة، من خلال زيادة قدرة المواطنين و/أو مفوضيهم ماديا على مسائلة وشفافية كيانات القطاع العام. نظريا يبدو هذا التصور سليما إلى حد ما، لكن في الواقع هناك عديد العوامل التي تحد من إمكانية تحقيقها، فاستنادا على مؤشرات جودة الحكم الصادرة عن البنك الدولي ذات الصلة بالموضوع، على غرار:

– مؤشر التعبير والمساءلة *Voice & Accountability*: يعبر عن مدى قدرة المواطنين في المشاركة لاختيار حكوماتهم ومراقبتها ومساءلتها وفقا لأسس موضوعية؛

– مؤشر الاستقرار السياسي *Political Stability*: مدى قبول الأفراد للحكومة ومدى تعرضها للتغيير بشكل سلمي عن طريق الإجراءات الدستورية.

– مؤشر مراقبة الفساد *Control of Corruption*: يعد مؤشر الفساد من المبادئ الرئيسية للحكم الرشيد فزيادته يعد منعرجا سيفا للدول، أما انخفاضه فيدل على تحسن الممارسات السياسية والاقتصادية (طكوش، 2018). حيث يبين هذا المؤشر مدى استغلال السلطة لتحقيق مكاسب خاصة مهما كان حجمها، كما يبين "استيلاء" النخبة على الدولة من قبل النخبة والمصالح الخاصة (المجموعات الضاغطة *Groupes de pression*)



علما أن قيم مؤشرات إدارة الحكم تتراوح ما بين (-2.5 و 2.5) حيث كلما زادت قيمة المؤشر زادت الجودة والعكس. الجدول الموالي يوضح قيم مؤشر التعبير والمساءلة بالجزائر خلال الفترة الممتدة من سنة 1996 إلى 2019:

جدول 02: مؤشرات جودة الحكم بالجزائر من سنة 1996 إلى 2019

المؤشر			السنة	المؤشر			السنة	المؤشر			السنة
مراقبة الفساد	الاستقرار السياسي	التعبير والمساءلة		مراقبة الفساد	الاستقرار السياسي	التعبير والمساءلة		مراقبة الفساد	الاستقرار السياسي	التعبير والمساءلة	
-0.47	-1.20	-0.89	2013	-0.52	-1.13	-0.92	2006	-0.57	-1.78	-1.17	1996
-0.60	-1.19	-0.82	2014	-0.56	-1.15	-0.98	2007	-0.88	-1.88	-1.24	1998
-0.65	-1.09	-0.85	2015	-0.59	-1.09	-0.98	2008	-0.94	-1.43	-1.11	2000
-0.68	-1.10	-0.86	2016	-0.58	-1.20	-1.04	2009	-0.88	-1.63	-1.04	2002
-0.60	-0.92	-0.90	2017	-0.52	-1.26	-1.02	2010	-0.69	-1.75	-1.08	2003
-0.63	-0.83	-0.98	2018	-0.54	-1.36	-1.00	2011	-0.68	-1.36	-0.80	2004
-0.62	-1.00	-1.04	2019	-0.50	-1.33	-0.91	2012	-0.48	-0.92	-0.72	2005

المصدر: قاعدة بيانات مؤشر التعبير والمساءلة للبنك الدولي

في ظل الإشارة لعنصر البيئة السياسية من طرف مستخدمي الرقابة التي تمت المقابلة معهم، تُظهر مؤشرات إدارة الحكم ذات الصلة الخاصة بالجزائر سلبية دلالاتها على المناخ السياسي ككل، الأمر الذي يشير لمحدودية المساءلة في تعزيز الحوكمة الرشيدة من خلال مخرجات العمل الرقابي.

ب. **الإقتصاد الرئعي**: على غرار باقي الدول في العالم، وبالأخص النفطية منها، فإن تحقيق إيرادات إضافية في الميزانية العامة للدولة في الجزائر، جاء بالتوازي مع الوفرة المالية المحققة نتيجة الارتفاع في أسعار المحروقات في الأسواق الدولية، حيث ارتفعت الإيرادات في الميزانية العامة للدولة نتيجة ارتفاع حجم الجباية البترولية، والتي مثلت نسبة كبيرة ضمن هيكل الإيرادات العامة، الأمر الذي دفع بالسلطات إلى المبادرة باستخدام تلك الموارد ضمن مختلف برامج الإنفاق العمومي خاصة الاستثماري منه، والتي شكلت المشاريع فيها ورشة عمل ضخمة استقطبت كبرى الشركات العالمية في مجال المحروقات، البناء والبنى التحتية، طرق ومواصلات... إلخ، وما صاحب ذلك من هدر للمال العام سواء تعلق الأمر بقضايا الفساد المباشرة (قضية سوناطراك علي سبيل المثال) أو استغلال الثغرات القانونية واستعمال السلطة كإفراط في إعادة تقييم المشاريع (الطريق السيار مثلا).

ج. **بيئة ومفوض الأعمال**: باعتبارها المجال الحيوي لمختلف العمليات والأنشطة المالية، تعتبر البيئة الإقتصادية محطة جذب لرواد الأعمال خاصة إذا تعلق الأمر بالميزانيات العمومية، فالجزائر وعلى غرار دول العالم لطالما كانت محل أنظار كبرى الشركات العالمية كما الوطنية سواء تعلق الأمر بالطلب العمومي المتزايد خاصة خلال العشرين سنة الأخيرة وما رُصد للبرامج التنموية من اعتمادات مالية ضخمة فاقت الألف مليار دولار، أو تعلق الأمر بمناخ الإستثمار الذي استقطب كبريات الشركات الأجنبية في مجال المحروقات، الخدمات، الصناعات التركيبية والتحويلية... إلخ وما نتج عنه من تكتلات مع نظيراتها الوطنية سواء كانت خاصة أو عمومية، تشترك في نموذج أعمال يهدف إلى تعظيم الأرباح وخفض نسبة الضرائب وذلك لا يتأتى إلا من استغلال القروض الضريبية من إعانات وإعفاءات وكل الامتيازات المتاحة، مشكلين



بذلك ما يعرف بالمجموعات الضاغطة *Groupes de pression* وما يمكن أن ينبجر عن ذلك من تنازلات خاصة في ظل هشاشة الوضع السياسي ووفرة الرّبع.

إذا، وفي ظل تجاوز الأنشطة العالمية للقوانين الوطنية، قد تؤثر بيئة نموذج الأعمال المذكور أعلاه بشكل أو بآخر في كيفية ووضوح الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة بما يخدم مصالح الأطراف المستفيدة من هذا النموذج على حساب تحقيق أهداف هذه الرقابة. ويمكن الإشارة هنا وقوفا عند بعض التغيرات التي مست الإطار التشريعي للرقابة المالية والتي كانت محل تساؤل وتشكيك حول مدى جدواها، فعلى سبيل المثال تمثل محطة سنة 1990 بصدور القانون 90-32 والذي بموجبه تم تجريد الهيئة من الصلاحيات القضائية من جهة، ومن جهة أخرى تقليص مجال الرقابة خاصة بما تعلق بالمؤسسات الاقتصادية العمومية وما تلى ذلك من إصلاحات وخصوصة للمؤسسات العمومية، مع حصر حيز الرقابة في المؤسسات ذات الطابع الإداري فقط، كما يعتبر الأمر 10-02 الصادر سنة 2010 المعدل والمتمم للأمر 95-20 ولعل أهم ما جاء به استثناء بنك الجزائر من رقابة المجلس، وما لكل ذلك من دلالة على حجم التحويلات المالية الخارجية، وعلاقته بالمجموعات الضاغطة.

2.2. على المستوى الداخلي داخل نطاق مهام الرقابة (مراجعة حسابات، رقابة نوعية التسيير، الانضباط في مجال الميزانية والمالية): عند هذا المستوى تم الاعتماد بشكل جوهري على أداة المقابلة، وستقوم بتحليل التحديات المتصلة مباشرة بنطاق وحدود مهام وصلاحيات عمل المجلس، حيث سنحاول مس جميع اختصاصاته على غرار مراجعة الحسابات، رقابة نوعية التسيير و رقابة الانضباط في مجال الميزانية والمالية وكذا الرقابة المتعلقة بقانون ضبط الميزانية. **أ.مراجعة الحسابات *Apurement des comptes*:** تعتبر مراجعة الحسابات التي يقوم بها مجلس المحاسبة إحدى أهم مهام التدقيق، ويتعلق الأمر هنا بالتدقيق المالي لحسابات تسيير المحاسبين العموميين بغرض إصدار حكم بخصوص ما إذا كانت البيانات المالية دقيقة وممسوكة وفقاً لقواعد المحاسبة للسنة المالية المعنية، حيث يستدعي هذا النوع من المراجعة تطبيق الصلاحيات القضائية للمجلس وفقاً لمبدأ المسؤولية المالية والشخصية للمحاسبين العموميين، تكفل بمنح إما إبراء *Quitus* في حالة عدم الإخلال بقواعد المحاسبة العمومية والقوانين المعمول بها، أو وضعه في حالة مدين *Mise en débet* في حالة العكس.

يعاب على هذا النوع من الرقابة كونه يتميز بطول الإجراءات لعملية المراجعة بحد ذاتها وكذا طول دورية تغطية المراكز المحاسبية نظراً للعدد الكبير للمراكز المحاسبية المودعة لدى المجلس (قبل 30 جوان من كل سنة يتم إيداع حسابات التسيير للسنة المالية المنصرمة ن-1) وبالتالي يتم اللجوء إلى اختيار عمليات المراجعة المدرجة في البرنامج السنوي لكن دون وجود معايير واضحة لذلك كتحديد مناطق الخطر، أو التنسيق مع الهيئات الأخرى لجعل عمليات المراجعة ذات فعالية وتغطية أكبر للمراكز المحاسبية خاصة في ظل الموارد البشرية للمجلس.

ب. رقابة نوعية التسيير *Contrôle Qualité de Gestion*: تعتبر رقابة نوعية التسيير التي يمارسها مجلس المحاسبة بمثابة رقابة الأداء التي تنص عليها المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة على القطاع العام (ISSAIs)، كونها مهمة تكمن في فحص بطريقة موضوعية مدى مطابقة تنظيم ونشاط وسير الهيئات والمنظمات لمبادئ الإقتصاد والنجاحة



والفعالية (3E) (قواعد التسيير المالي الجيد)، فضلا عن مبدأ نظامية العملية المرتكزة عليه عملية مراجعة الحسابات أساسا، إذ تركز رقابة نوعية التسيير أساسا على شرعية وملائمة تنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات دون التدخل في الملائمة. يُحتتم هذا النوع من الرقابة باعتباره من الصلاحيات الإدارية، بتقديم جملة من التوصيات والاقتراحات للهيئات الخاضعة لرقابته، مع إبلاغ السلطات السلمية المعنية بالنقص والتجاوزات المسجلة أثناء الرقابة، عبر مختلف الوسائل القانونية المخولة له بهذا الخصوص، بغرض اتخاذ التدابير اللازمة لتصحيح الوضع (كرسالة رئيس الغرفة، CDBF، وصف جنائي، مذكرة إدراج... إلخ)، فبالرغم من الإطار القانوني والمنهجي الذي من شأنه ضمان رقابة متكاملة تجمع بين نظامية العمليات وعملية التسيير يمكن أن يصل مداها إلى الجوانب البيئية كمييار مرجعي في إطار التنمية المستدامة، إلا أن اتساع مجال الرقابة الذي تمارسه الهيئة بهذا الخصوص (هيئات ذات طابع إداري EPA، مؤسسات ذات طابع صناعي وتجاري EPIC، مؤسسات عمومية إقتصادية EPE، هيئات التأمين الإجباري... إلخ) خاصة في ظل الارتفاع المضطرب للإنفاق العمومي، إلا أن العنصر البشري العملي في ميدان الرقابة غير كفيلا بتغطية رقابة كاملة وشاملة لحجم الإنفاق العمومي المتزايد. الجدول الموالي يبين توزيع مستخدمي مجلس المحاسبة مع التركيز على فئة مستخدمي الرقابة أي الممارسون ميدانيا للعمل الرقابي.

جدول 03: توزيع مستخدمي مجلس المحاسبة حسب الفئات المهنية

2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011	
44	42	42	33	35	47	46	46	مؤطرو الرقابة
131	142	145	154	161	147	142	155	مستخدمو الرقابة
39	41	42	46	27	33	46	32	مدققون
26	27	26	29	31	19	20	24	كتابة الضبط
117	15	04	03	05	05	03	05	مؤطرو الدعم
106	101	115	133	126	125	129	151	مستخدمو الدعم
363	368	374	398	385	376	386	413	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثان - معلومات مستقاة من التقارير السنوية للمجلس من 2013 إلى 2020

حيث يمثل الطلب العمومي بهذا الخصوص البيئة الجاذبة لمختلف المتعاملين الاقتصاديين سواء كانوا وطنيين أو أجبيين نظرا للأموال الضخمة التي خصصت وتخصص للبرامج التنموية المتعاقبة خاصة في العشرين سنة الأخيرة، فتدخل المتعاملين الاقتصاديين بشكل عام يأتي في ظل سياق عالمي تقوده كبريات الشركات والتي يكتنف نشاطها الكثير من التعقيد والتداخل حول العالم يتعدى في ذلك القوانين الوطنية خاصة المتعلقة بالرقابة منها.

فعلى الصعيد الوطني تعاقب قضايا الفساد وما كان لها من أثر على الإقتصاد وارتباط ذلك بالشركات العالمية خاصة في مجال المحروقات وإنجاز البنى التحتية، كذلك على الصعيد العالمي فهيمنة الشركات العملاقة على الإقتصاد



العالمي أضحى يتجاوز أنماط الرقابة الممارسة، وبالتالي فإن دَلَّ هذا على شيء فإنما يدل على محدودية هذه الرقابة بشكل عام وعلى الصعيدين الوطني والدولي.

ج. رقابة الإنضباط في مجال الميزانية والمالية *Contrôle de la Discipline Budgétaire et Financière*

CDBF: تعني رقابة الإنضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، أن يتولى مجلس المحاسبة الرقابة على الموظفين الإداريين الذين يتمتعون بصفة الأمر بالصرف، وتشمل أيضا أعمال كل من يقوم بإدارة الأموال العمومية أو يتدخل فيها دون أن تكون له الصفة القانونية، حيث يتأكد المجلس في هذا الشأن من مدى احترام قواعد الإنضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، بتحميل المسؤولية لكل مسؤول أو عون في المؤسسات والمرافق والهيئات العمومية المذكورة في المادة 07 من الأمر 95-20 المعدل والمتمم، وكذا الأشخاص المذكورين في المادة 86 من نفس الأمر، وكل مسؤول أو عون في الهيئات والمؤسسات الخاضعة لرقابته المنصوص عليهم في المواد 8، 8 مكرر، 9، 10، 11 و12 من نفس الأمر، وفي الحالات الواردة في المادة 88 منه، حيث عدت هذه الأخيرة جملة من خمس عشرة مخالفة بخصوص قواعد الإنضباط.

تُكَلَّل هذه الرقابة بجملة من العقوبات القانونية ضد الخروقات الصريحة للأحكام التشريعية والتنظيمية التي تسري على تسيير الأموال العمومية أو الوسائل المادية وتلحق الضرر بالخزينة العمومية أو هيئة عمومية، تصدر من الغرفة المختصة حسب مقتضى الحال ضد المسيرين تصل قيمتها حتى مجموع المرتب السنوي الذي يتقاضاه المعني عند تاريخ ارتكاب المخالفة، دون الجمع بينها في حالة التعدد إلا في حدود المبلغ الأقصى. أما إذا اتسمت المخالفة، إضافة إلى خرق الأحكام التشريعية والتنظيمية، بكسب امتياز مالي أو عيني غير مبرر لصالحه أو لغيره على حساب الدولة أو هيئة عمومية فيحصل المبلغ ضعف المرتب السنوي للمسير. فاعتمادا على شرط توفر الضرر المالي للخزينة العمومية ومبلغ المتابعة المدان به المسير، إلا أن هذا المبلغ قد يكون رمزيا جدا بالنسبة لمقدار الضرر الحاصل للخزينة العمومية. تجدر الإشارة إلى أنه لا يقع التعارض بين تطبيق المتابعات والغرامات التي يصدرها مجلس المحاسبة والعقوبات الجزائية والتعويضات المدنية عند الاقتضاء.

III. الخلاصة ومناقشة النتائج

جاءت الدراسة كمحاولة لتقييم دور ومساهمة مجلس المحاسبة الجزائري كهيئة عليا للرقابة على الأموال العمومية على ضوء الإطار التشريعي والتنظيمي بالجزائر، وقد خلصت إلى وجود فجوة تباين بين الممارسة الرقابية وإطارها التشريعي والتنظيمي لعدة أسباب أهمها هشاشة المناخ السياسي والاقتصادي وبيئة الأعمال. كما أن دور مجلس المحاسبة، باعتباره الهيئة العليا للرقابة اللاحقة على الأموال العمومية، في التدقيق المالي على ميزانية الدولة، الجماعات الإقليمية والمؤسسات والهيئات الخاضعة لرقابته بالوقوف على التجاوزات والاختلالات التي شابته تنفيذ تلك الأموال من خلال مخرجات عمله الرقابي وباختلاف طبيعة الصلاحيات الموكلة له، سواء كانت قضائية (إيداع الحسابات *Reddition des comptes*، تصفية الحسابات *Apurement des comptes*، رقابة الإنضباط في مجال الميزاني والمالي *Contrôle Discipline budgétaire et financière*) أو إدارية (رقابة نوعية



التسيير *(Contrôle de qualité de gestion)*، أو وكذا بعض الوظائف الإستشارية *APLRB* (المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية *Avant-projet de la loi de règlement budgétaire*). وفي الأخير يمكن القول أن كلا الفرضيتين تحققتا، حيث من الناحية النظرية، يبدو أن الصلاحيات الواسعة الممنوحة لهذا الجهاز كفيلة بتحقيق هذا الهدف، لكن واقع ممارسة هذه الرقابة يتأثر بعوامل تفوق نطاق الرقابة في حد ذاتها. يبدو أن بيئة ممارسة الرقابة وخصوصيتها وحجم الميزانيات العمومية تقف حجر عثر أمام ضمان بلوغ أهداف الرقابة بصفة شاملة.

قائمة المراجع:

- الجريدة الرسمية، القانون 80-05، العدد 10، الجزائر، 1980.
- الجريدة الرسمية، القانون 90-32، العدد 53، الجزائر، 1990.
- الجريدة الرسمية، الأمر 95-20، العدد 39، الجزائر، 1995.
- الجريدة الرسمية الأمر 95-23، العدد 48، الجزائر، 1995.
- الجريدة الرسمية، الأمر 10-02، العدد 50، الجزائر، 2010.
- الجريدة الرسمية، المرسوم الرئاسي 95-377، العدد 72، الجزائر، 1995.
- مجلس المحاسبة الجزائري، التقرير السنوي، الجزائر، 2013.
- مجلس المحاسبة الجزائري، التقرير السنوي، الجزائر، 2014.
- مجلس المحاسبة الجزائري، التقرير السنوي، الجزائر، 2015.
- مجلس المحاسبة الجزائري، التقرير السنوي، الجزائر، 2016.
- مجلس المحاسبة الجزائري، التقرير السنوي، الجزائر، 2017.
- مجلس المحاسبة الجزائري، التقرير السنوي، الجزائر، 2018.
- مجلس المحاسبة الجزائري، التقرير السنوي، الجزائر، 2019.
- مجلس المحاسبة الجزائري، التقرير السنوي، الجزائر، 2020.
- طكوش صبرينة وفاضل مصباح (2018)، واقع الحكم الراشد في الجزائر، *Revue de sciences commerciales*، Vol.17، N°1.

- Artur victoria (2018), spending public Money, reasearch gate, without country.
- Teresa curristine, Zsuzsanna Lonti and Isabelle joumard (2007), improving public sector efficiency: challenges and opportunities, OECD Journal on Budgeting, without country.