

دور رقابة مجلس المحاسبة على تنفيذ العمليات المالية في الجزائر

دراسة تحليلية لبرامج نشاط رقابة مجلس المحاسبة خلال السنوات 2015-2019-

The role of oversight of the Accounting Board to carry out financial operations in Algeria -An analytical study of accounting board oversight activity programs in 2015-2019-

بن علال الهاشمي¹، دراجي كريمو²

¹ جامعة الجزائر 03 (الجزائر)، benallal.elhachemi@univ-alger3.dz

² جامعة الجزائر 03 (الجزائر)، d_krimou2000@yahoo.fr

تاريخ النشر: 2022/06/01

تاريخ القبول: 2021/11/28

تاريخ الاستلام: 2021/10/12

ملخص: تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أحد أهم المؤسسات الرقابية على الأموال العمومية في الجزائر وهو مجلس المحاسبة، وكذا إبراز دوره في مجال الرقابة على تنفيذ العمليات المالية التي يقوم بها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون، إضافة إلى نتائج عملياته الرقابية، حيث يقوم المجلس بإعداد برنامج نشاطه السنوي والذي يتولى من خلاله وفي مجال صلاحياته القضائية بمراجعة وتصفية الحسابات، إضافة إلى رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، أما في مجال صلاحياته الإدارية فلمجلس المحاسبة سلطة الاطلاع والتحري وكذا رقابة نوعية التسيير، إضافة إلى تقييم المشاريع والبرامج والسياسات العمومية، كما يقوم بأعمال رقابية تتعلق بالمشروع التمهيدي لقانون ضبط الميزانية، واعداد التقارير التقييمية المتعلقة بهذا المشروع وكذا التقارير السنوية.

كلمات مفتاحية: الرقابة المالية، مجلس المحاسبة، تنفيذ العمليات المالية.

تصنيف JEL : H61، H72، H83.

Abstract:

This study aims to identify one of the most important regulatory institutions on public funds in Algeria. It is the Accounting Council, As well as highlighting his role in the field of control over the implementation

of financial operations that are done by exchange orders and public accountants, In addition to the results of his oversight process. The Board prepares its annual activity programme through which he takes over in the area of his judicial powers to audit and 'settle accounts, In addition to controlling discipline in budget and financial management, In the area of his administrative powers the Accounting Council has the authority to review and investigate as well as quality control of management, In addition to evaluating projects programs and public policies, It also carries out oversight work on the preliminary draft of the Budget Control Act, And Preparing evaluation reports on this project as well as annual reports.

Keywords: Financial control; Accounting Board; Implementation of financial operations.

Jel Classification Codes: H61, H72, H83

1. مقدمة

لدى معظم الدول المعاصرة جهاز أعلى للرقابة المالية، ذلك أن الرقابة على المال العام تتطلب وجود رقابة قضائية، وبغض النظر عن اختلاف تسمية هذا الجهاز الرقابي وتنظيمه وصلاحياته من بلد لآخر، إلا أن هذا الجهاز في الجزائر يعرف بمجلس المحاسبة، كما يعتبر أعلى هيئة رقابية، ومن بين أهم المؤسسات المستقلة التي تقوم بوظيفة الرقابة اللاحقة أو البعدية على الأموال العمومية، وذلك نظرا للدور الذي يقوم به من ضمانة للرقابة على التسيير العمومي وباعتباره أحد الهيئات الهامة للحفاظ على المال العام من خلال كشف التجاوزات والأخطاء والخروقات والتلاعبات التي تمس التسيير العمومي خاصة في الجانب المالي والإداري أحيانا، فهو يتمتع باختصاصات وصلاحيات واسعة في مجال الرقابة وله دور رقابي شامل على تنفيذ العمليات المالية التي يقوم بها أعوان المحاسبة العمومية والمرخص بها بموجب القوانين والأنظمة السارية المفعول.

1.1- الإشكالية الرئيسية:

ما دور رقابة مجلس المحاسبة على تنفيذ العمليات المالية؟

2.1- الأسئلة الفرعية:

- ما هو مجلس المحاسبة وما مجاله الرقابي؟
- كيف يتم تنفيذ العمليات المالية في الجزائر ومن هم الأعوان المكلفون بذلك؟

- ماهي الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة على تنفيذ العمليات المالية في الجزائر؟

3.1- فرضيات الدراسة:

في إطار موضوع الدراسة ومن خلال الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية يمكننا صياغة الفرضيات

التالية:

- يعتبر مجلس المحاسبة أعلى جهاز رقابي في الدولة، يكلف بالرقابة البعدية على الأموال العمومية، ويتمتع بالاستقلالية في أداء مهامه.

- يتم تنفيذ العمليات المالية من طرف أعوان عمومية هم الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وفق اجراءات محددة يختص بها كل عون من هذه الأعوان، وهم يخضعون بذلك لقواعد المحاسبة العمومية.

- يمارس مجلس المحاسبة رقابته على تنفيذ العمليات المالية في مجال صلاحياته القضائية من خلال مراجعة وتصفية الحسابات إضافة إلى رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، كما يمارس رقابته في مجال صلاحياته الإدارية من خلال سلطة الاطلاع والتحري التي يتمتع بها ورقابة نوعية التسيير، بالإضافة إلى تقييم المشاريع والبرامج والسياسات العمومية.

4.1- أهداف الدراسة:

مما سبق ذكره تهدف هذه الدراسة إلى توضيح النقاط التالية:

- التعرف على أهم مؤسسة رقابية على الأموال العمومية في الجزائر وكذا اختصاصاته الرقابية.

- تسليط الضوء على كيفية تنفيذ العمليات المالية ومن هم الأعوان العموميون المكلفون بذلك.

- إبراز دور مجلس المحاسبة في مجال الرقابة على تنفيذ العمليات المالية.

5.1- المنهج المتبع:

من أجل الإحاطة بجوانب الموضوع وكذا الإجابة على الإشكالية الرئيسية قمنا باتباع المنهج

الوصفي التحليلي، وذلك من خلال تحليل برامج نشاط رقابة مجلس المحاسبة خلال السنوات 2015-2019.

6.1- الدراسات السابقة المرتبطة بالموضوع:

- دراسة (محمد سعودية، 2009) بعنوان "الرقابة المالية لتنفيذ ميزانية الدولة في الجزائر" (سعودية،

2009): هدفت هذه الدراسة إلى شرح وتبيين نظام الرقابة على الأموال العمومية في الجزائر، وكذا حدود

وظيفتها على ميزانية الدولة، وقد توصل الباحث من خلال هذه الدراسة إلى أن الرقابة المالية سواء كانت

قبلية أو بعدية لا تؤدي وظيفتها بإتقان، بالإضافة إلى عدم وجود خريطة واضحة المعالم لوظيفة الرقابة المالية على تنفيذ ميزانية الدولة في الجزائر.

- دراسة (حنيش أحمد، 2010) بعنوان "آفاق نظام الرقابة في ظل عصرنة الموازنة العامة -دراسة حالة الجزائر-" (حنيش، 2010): هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى مساهمة الإصلاحات التي تقوم بها الدول من خلال مختلف الإجراءات والقوانين في تطوير نظام الرقابة على الموازنة العامة، وقد توصلت الدراسة إلى أنه قد تم الشروع في اصلاح النظام الرقابي، وذلك في ظل عصرنة الموازنة العامة واستراتيجية الإصلاحات التي شملت حسابات الدولة بما يتوافق مع المعايير الدولية للقطاع العام.

- دراسة (شويخي سامية، 2011) بعنوان "أهمية الاستفادة من الآليات الحديثة والمنظور الإسلامي في الرقابة على المال العام" (شويخي، 2011): هدفت هذه الدراسة إلى إبراز التشريع الإسلامي في إرساء نظام اقتصادي والذي يظهر من خلال مدى صلاحية النظام الإسلامي إلى جانب الأنظمة الوضعية في مجال الرقابة على مالية الدولة، وقد توصل الباحث من خلال هذه الدراسة أن الرقابة المالية في الإسلام تطورت مع تطور الدولة الحديثة، هذا إلى جانب الرقابة الذاتية التي تعتبر نوع آخر من الرقابة التي أضافها الفكر المالي الإسلامي.

7.1- محاور الدراسة:

من أجل الإجابة على تساؤلات البحث واختبار الفرضيات، قمنا بصياغة محاور البحث على النحو التالي:

المحور الأول: عموميات حول مجلس المحاسبة وتنفيذ العمليات المالية في الجزائر.

المحور الثاني: رقابة مجلس المحاسبة على تنفيذ العمليات المالية في الجزائر.

المحور الثالث: برامج نشاط رقابة مجلس المحاسبة على تنفيذ العمليات المالية في الجزائر خلال السنوات 2015-2019.

2- عموميات حول مجلس المحاسبة وتنفيذ العمليات المالية في الجزائر:

1.2- مجلس المحاسبة:

1.1.2- تعريف مجلس المحاسبة: يعتبر مجلس المحاسبة أعلى مؤسسة رقابية في مجال المالية العمومية ويختص بشمولية واختصاص أكبر في تأدية مهامه، فهو لا يخضع لإشراف أو وصاية أية سلطة باعتباره هيئة تابعة مباشرة لرئاسة الجمهورية وهذا ما يمنحه الاستقلالية من أجل القيام بمهامه على أحسن وجه،

ويتمتع ببحرية في إعداد برنامجه الرقابي وتنفيذه، كما يمكن اعتباره هيئة قضائية لأن رقابته تتم على تنفيذ العمليات المالية لمختلف الهيئات العمومية والتي غالبا ما تؤدي الى استعمال صلاحياته القضائية ومن ثم تصنيفها كرقابة قضائية، كما يعد مجلس المحاسبة سنويا تقريرا عن نشاطه ونتائج مراقبته يقدمه الى رئيس الجمهورية وتسلم نسخة منه إلى الهيئة التشريعية، ويمكن نشر هذا التقرير جزئيا أو كليا في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية.

2.1.2- مميزات مجلس المحاسبة عن هيئات الرقابة المالية الأخرى:

إن ما يميز مجلس المحاسبة عن غيره من هيئات الرقابة المالية في الدولة ما يلي:

- يتمتع بالاستقلال الضروري.
- يتمتع أيضا بالصلاحيات الواسعة والسلطات اللازمة للقيام بمهامه والمتمثلة في حماية المال العام من كافة أشكال الإسراف والتبذير واحترام القواعد القانونية واللوائح المختلفة التي تتعلق بإدارة المال العام، (عبد القادر، 2015، صفحة 138)، وذلك من خلال ممارسته لرقابة بعدية على تسيير الأموال العمومية.
- تنحصر رقابته على نوعين أساسيين تتمثل في رقابة المشروعية ورقابة جودة التسيير.
- يمكن أن يصدر عن رقابته أحكام جزائية. (Paysant, 1997, p. 329)
- أما الأعوان الذين يعتبرون مسؤولون أمام هذا المجلس حسب ما نصت عليه الفقرة 2 من المادة 2 من الأمر رقم 20-95 (الأمر 20-95 المتعلق بمجلس المحاسبة، 1995) فهم:
- الأمرون بالصرف الأساسيون والثانويون.
- المحاسبون العموميون وكل الأعوان التابعون والمساعدون لهم.
- مسيرو المؤسسات والمصالح العمومية.

3.1.2- اختصاصات مجلس المحاسبة: يختص مجلس المحاسبة برقابة حسن استعمال الهيئات الخاضعة

لرقابته للموارد والأموال والقيم والوسائل المادية العمومية، وقيم نوعية تسييرها من حيث الفعالية والأداء والاقتصاد، ويوصي بذلك في نهاية تحرياته وتحقيقاته بالإجراءات التي يراها ملائمة من أجل تحسين ذلك، (سعودية، 2009، صفحة 126)، وقد حدد الأمر رقم 20-95 الاختصاصات الحالية لمجلس المحاسبة

في المواد من 7 الى 12، والتي يمكن ذكرها فيما يلي:

- مراقبة حسابات وتسيير مصالح الدولة والجماعات الإقليمية ومختلف المؤسسات والمرافق العمومية، والتي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية.

- مراقبة تسيير المرافق العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وكذا مختلف المؤسسات والهيئات العمومية التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو ماليا، والتي تكون أموالها أو مواردها أو رؤوس أموالها ذات طبيعة عمومية.
- مراقبة مساهمات الدولة أو الجماعات الاقليمية أو المرافق والهيئات العمومية الأخرى في رأسمال أي مؤسسات مهما كان طابعها القانوني.
- مراقبة تسيير المؤسسات والهيئات التي تقوم بتسيير الأنظمة الاجبارية للتأمين والحماية الاجتماعية.
- مراقبة استعمال المساعدات المالية الممنوحة من طرف الدولة أو الجماعات الاقليمية أو المرافق العمومية أو أي هيئة أخرى خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة وتقييمها، كالإعانات المقدمة والضمانات مهما يكن المستفيد منها.
- مراقبة استعمال الموارد التي تجمعها الهيئات مهما تكن وضعيتها القانونية، التي تلجأ الى التبرعات العمومية من أجل دعم القضايا الانسانية والاجتماعية والعلمية والتربوية والثقافية، وذلك بمناسبة حملات التضامن الوطني.

2.2- تنفيذ العمليات المالية في الجزائر:

- 1.2.2- تعريف تنفيذ العمليات المالية: يقصد بها تحويل التقديرات الخاصة بالإيرادات والنفقات إلى إيرادات و نفقات تتحقق فعلا، وذلك بتطبيق الإجراءات المتعلقة بمباشرة تحصيل الإيرادات العامة وصرف النفقات العامة التي أدرجت في الميزانية العامة للدولة وذلك بعد اعتمادها من طرف السلطة التشريعية، وتقع مسؤولية تنفيذ الميزانية على عاتق السلطة التنفيذية، (دردوري، 2014، صفحة 107)، إضافة إلى أن عملية تنفيذ الميزانية العامة تحكمها اعتبارات مهمة، تتمثل خصوصا في تحقيق الأهداف التالية: (لعمارة، 2004، صفحة 147)

- احترام قرار السلطة التشريعية، وذلك بعدم تجاوز الاعتمادات الممنوحة في الجباية والإنفاق.
- ترشيد أداء المصالح العامة المكلفة بتحقيق الإيرادات العامة وضمان تحصيلها.
- ترشيد استعمال الأموال العامة من قبل الأعوان المكلفين بتنفيذ النفقات العامة.
- تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة.

2.2.2- الأعوان العموميون المكلفون بتنفيذ العمليات المالية:

أ- الآمرون بالصرف:

أ.1- تعريف الأمرين بالصرف: الأمر بالصرف هو كل شخص مؤهل قانونا لإثبات دين أي حق لهيئة عمومية وتصفيته والأمر بتحصيله، ولإنشاء دين على هذه الهيئة العمومية وتصفيته والأمر بدفعه. (مسعي، 2003، صفحة 28)

أ.2- طبيعة المحاسبة التي يمسكها الأمر بالصرف: يلتزم الأمر بالصرف في نهاية كل سنة بإعداد الحساب الإداري للوحدة أو الهيئة الحكومية التي يشرف على تسييرها، ويتضمن هذا الحساب ما يلي: (مرغيت، 2019، صفحة 15)

- محاسبة الإيرادات: وهي جداول يظهر فيها إجمالي أوامر تحصيل الإيرادات التي تم إصدارها بما في ذلك الحسومات أو الإلغاءات.

- محاسبة الالتزامات: وهي جداول يظهر فيها كل من:
- حجم نفقات التسيير.

- حجم نفقات التجهيز الملتزم بها بالنسبة إلى رخص البرامج واعتمادات الدفع السنوية.
ب- المحاسبون العموميون:

ب.1- تعريف المحاسبين العموميين: نصت المادة 33 من قانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية (قانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، 1990) على أنه يعتبر محاسباً عمومياً كل شخص معين قانوناً للقيام بالعمليات التالية:

- تحصيل الإيرادات ودفع النفقات.

- ضمان حراسة وحفظ الأموال والسندات والقيم والمواد والأشياء المكلف بها والمودعة لديه.

- إدارة وتداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد المكلف بها.

- المحافظة على الأوراق الثبوتية والمستندات المحاسبية لمختلف العمليات المالية.

- القيام بالتحويلات والرقابة على حركة حسابات الموجودات المالية وهذا لحساب الدولة والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

- الرقابة المالية على عمليات الأمر بالصرف وذلك بغرض التأكد من مدى قانونيتها ومطابقتها مع التشريع الساري المعمول به فيما يخص إصدار أوامر التحصيل للإيرادات العامة وأوامر الدفع للنفقات العامة.

ب.2- طبيعة المحاسبة التي يمسكها المحاسبون العموميون: يقوم المحاسب العمومي بتسوية العمليات المالية التي استلمها من الأمر بالصرف سواء بقبولها أو رفضها، إضافة إلى تحقيق الإيقاف الشهري المحاسبي

لمختلف العمليات المالية التي قام بقيدها في سجلات المحاسبة، ومع نهاية السنة المالية بتاريخ 31 ديسمبر من كل سنة يقوم المحاسب العمومي بإيقاف تسجيل جميع العمليات المالية التي قام بها خلال السنة، وذلك حتى يتسنى له إعداد حساب التسيير الذي يوضح دخول وخروج الأموال في الوحدة الحكومية التي ينتمي إليها، كما يتضمن مختلف وثائق ومستندات إثبات كل العمليات المالية التي تم تنفيذها خلال السنة.

ج- مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي: يقصد به تقسيم المهام بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي في تنفيذ العمليات المالية مع استقلالية كل طرف عن الآخر، كما أن الهدف من إقرار المشرع لهذا المبدأ يتمثل في ضمان حسن إدارة وحماية الأموال العامة وذلك عبر التنفيذ الجيد للميزانيات العمومية، بالإضافة إلى تحقيق الرقابة المزدوجة والمتبادلة بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي. (مرغيت، 2019، صفحة 19)

3.2.2- إجراءات تنفيذ العمليات المالية:

أ- تنفيذ الإيرادات العامة:

1- المرحلة الإدارية: هذه المرحلة هي من اختصاص الأمر بالصرف، وتمثل في:

- الإثبات: يعتبر الإثبات هو الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي. (قانون 90-21، المادة 16)

- التصفية: هي تحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على المدين لفائدة الدائن العمومي. (قانون 90-21، المادة 17)

- الأمر بالتحصيل: يقوم الأمرين بالصرف من خلال هذا الإجراء بإصدار أو تحرير سند التحصيل.

2- المرحلة المحاسبية: وتمثل في عملية -التحصيل- Recouvrement-

هذه المرحلة هي من اختصاص مصالح المحاسب العمومي، وهي عبارة عن إجراء يتم بموجبه إبراء الديون العمومية. (قانون 90-21 المادة 18)

ب- تنفيذ النفقات العامة:

1- المرحلة الإدارية: تعتبر هذه المرحلة من اختصاص الأمر بالصرف، وتمثل في:

- الإلتزام: الإلتزام هو الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين العمومي. (قانون 90-21، المادة 19)

- التصفية: يقصد بها تحديد مبلغ الدين الذي تلتزم به الدولة أو الهيئة العمومية والتأكد من صحته واستحقاقه. (فنينش، 2012، صفحة 43)

- الأمر بالصرف أو بالدفع: وهو الإجراء الذي يؤمر بموجبه دفع النفقات العمومية. (قانون 90-21، المادة 20)

ب.2- المرحلة المحاسبية: وتمثل في عملية -الدفع Paiement-

وهي من اختصاص مصالح المحاسب العمومي، ويتم من خلالها دفع الدين المترتب على الدولة أو الهيئة العمومية وذلك بعد التحقق من مدى صحة وقانونية النفقة وشرعيتها، (حوفة، 2007، صفحة 33) فهو عبارة عن إجراء يتم بموجبه إبراء النفقة العمومية. (قانون 90-21، المادة 22)

3- رقابة مجلس المحاسبة على تنفيذ العمليات المالية في الجزائر ونتائجها:

1.3- رقابة مجلس المحاسبة على تنفيذ العمليات المالية في الجزائر:

لمجلس المحاسبة صلاحيات واسعة في مجال الرقابة اللاحقة للأموال العمومية عادة ما تقسم الى صلاحيات قضائية وأخرى إدارية، ولضمان الحياد والفعالية في أداء عمله يتمتع المجلس بالاستقلالية اللازمة لذلك. (ضريفي و عبد الرحيم، 2020، صفحة 1052)

1.1.3- الصلاحيات القضائية لمجلس المحاسبة في مجال الرقابة:

أ- تقديم الحسابات: تنص المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 96-56 (المرسوم التنفيذي رقم 96-56 المتعلق بتقديم الحسابات إلى مجلس المحاسبة، 1996) على أنه: "يجب على الأمرين بالصرف الرئيسيين والثانويين وعلى المحاسبين العموميين التابعين لمصالح الدولة والجماعات الإقليمية ومختلف المؤسسات والهيئات العمومية الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية، أن يودعوا حساباتهم لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة في أجل أقصاه 30 يوليو من السنة الموالية للميزانية المقفلة".

ب- مراجعة حسابات المحاسبين العموميين: يقوم مجلس المحاسبة بمراجعة وتدقيق حسابات المحاسبين العموميين ويصدر أحكاما بشأنها، وذلك من خلال التحقق من أن هذه الحسابات تتضمن كل العمليات المالية المنفذة خلال السنة المالية المعنية، ويقوم أيضا بفحص هذه العمليات بالرجوع إلى سندات الإثبات ومختلف الوثائق المتعلقة بها، وذلك للتأكد والحكم على مدى صحتها وشرعية العمليات المالية ومدى تطابقها مع الأحكام التشريعية والتنظيمات المطبقة عليها. (عبد القادر، 2015، صفحة 142).

ج- رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية: حسب المادة 88 من الأمر 95-20 السالف ذكره فإن مجلس المحاسبة يقوم بمعاينة قواعد الانضباط الميزاني والمالي للأحكام التشريعية والتنظيمية التي تسري على استعمال وتسيير الأموال العمومية أو الوسائل المادية.

2.1.3- الصلاحيات الإدارية لمجلس المحاسبة في مجال الرقابة:

يمارس مجلس المحاسبة صلاحيات إدارية تراقب مشروعية وفعالية تسيير إدارات الدولة، كما يتحقق من التنفيذ الجيد لميزانية الدولة، وذلك من خلال:

أ- حق الاطلاع وسلطة التحري: لمجلس المحاسبة الحق في: (عوية، 2021، صفحة 273)

- طلب الإطلاع على كل الوثائق التي من شأنها أن تسهل رقابة الهيئات المالية والمحاسبية واللازمة لتقييم تسيير المصالح والهيئات الخاضعة لرقابته.

- القيام بكل التحريات الضرورية من أجل الاطلاع على المسائل المنجزة.

ب- رقابة نوعية التسيير: يقوم مجلس المحاسبة بتقييم شروط استعمال الهيئات والمؤسسات للموارد والقيم والوسائل المادية والأموال العمومية وتسييرها على مستوى الفعالية والنجاعة والاقتصاد، وذلك تبعا للمهام والأهداف والوسائل المستعملة، كما يقوم بتقييم قواعد تنظيم وعمل هذه الهيئات والمؤسسات الخاضعة لرقابته، ويتأكد من مطابقة عملياتها المالية والمحاسبية للقوانين والأنظمة السارية المفعول وكذا وجود آليات واجراءات رقابية داخلية فعالة، ويقدم بذلك كل التوصيات التي يراها ملائمة لتحسين الفعالية. (سعودية، 2009، صفحة 129)

ج- تقييم المشاريع والبرامج والسياسات العمومية: حسب المادة 72 من الأمر 95-20 السالف ذكره فإن مجلس المحاسبة يشارك على الصعيدين الاقتصادي والمالي في فحص فعالية الأعمال والمخططات والبرامج والتدابير وتقييم السياسات العمومية التي قامت بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة المؤسسات أو الهيئات العمومية الخاضعة لرقابته بغرض تحقيق أهداف المصلحة الوطنية.

2.3- نتائج رقابة مجلس المحاسبة على تنفيذ العمليات المالية في الجزائر:

1.2.3- في مجال صلاحياته القضائية:

أ- فيما يخص تقديم الحسابات أو المستندات الثبوتية: فإن مجلس المحاسبة يصدر غرامات مالية ضد المحاسبين العموميين والأميرين بالصرف المعنيين في حالة تأخر إيداع حساباتهم أو المستندات الثبوتية لدى المجلس. (حوفة، 2007، صفحة 44)

ب- فيما يخص مراجعة حسابات المحاسبين العموميين: يقرر مجلس المحاسبة مدى مسؤولية المحاسب العمومي الشخصية والمالية وذلك في حالات السرقة أو ضياع الأموال أو القيم أو المواد الموضوعة تحت تصرفه، فيبث بقرار نهائي للمحاسب الذي لم تسجل على ذمته أية مخالفة ويقضي بإبراء مسؤوليته، أما إذا سجل على ذمته نقص مبلغ أو صرف نفقة غير قانونية أو غير مبررة أو إيراد غير محصل فيضع المحاسب العمومي بقرار في حالة مدين أي قرار بباقي الحساب.

ج- فيما يخص رقابة الانضباط في تسيير الميزانية والمالية: يصدر المجلس غرامات مالية ضد المحاسب العمومي أو العون المعني في حالة ارتكابه خطأ أو مخالفات تلحق ضرراً بالخزينة العمومية أو بمهينة عمومية، هذه الغرامات لا يتعدى مبلغها المرتب السنوي الإجمالي الذي يتقاضاه العون المعني عند تاريخ ارتكابه للمخالفة.

2.2.3- في مجال صلاحياته الإدارية:

ينتج عن رقابة نوعية التسيير لمجلس المحاسبة النتائج الإدارية التالية:

أ- مذكرة التقييم: عقب انتهاء مجلس المحاسبة من مراقبة نوعية التسيير يقوم بضبط تقييمه النهائي، وذلك بتحليل المعطيات المتوفرة لديه وصياغة استنتاجاته، كما يصدر كل التوصيات والاقتراحات التي من شأنها تحسين فعالية ومردودية المصالح والهيئات المعنية، ويرسلها إلى مسؤوليها وكذا الوزراء وإلى الجهات الوصية أو السلطات الإدارية المعنية، من أجل الإعلام واتخاذ الإجراءات المناسبة، كما يجب على هذه الجهات والمصالح ابلاغ مجلس المحاسبة بالإجراءات المتخذة.

ب- رسالة رئيس الغرفة: تطلع مسؤولي المصالح والهيئات العمومية الخاضعة لرقابة مجلس المحاسبة بملاحظات المجلس، والتي تتعلق بالوضعيات أو بالوقائع أو الحالات أو المخالفات التي تلحق ضرراً بالخزينة العمومية أو بأملاك الهيئات والمؤسسات العمومية الخاضعة لرقابته، وذلك بغرض اتخاذ التدابير اللازمة التي يتطلبها التسيير الصحيح والسليم للأموال العمومية.

ج- الإجراء المستعجل: إذا توجب إطلاع السلطات السلمية أو الوصية أو كل سلطة مؤهلة بملاحظات المجلس، فإن رئيس المجلس يقوم بإخطار كل هؤلاء عن طريق إجراء استعجالي.

د- المذكرة المبدئية: وفيها يطلع رئيس مجلس المحاسبة السلطات المعنية بالنقائص المسجلة في النصوص المسيرة لشروط استعمال وتسيير ومراقبة أموال الهيئات العمومية الخاضعة لرقابته.

هـ- التقرير المفصل: تسجل فيه الوقائع التي يمكن وصفها جزائيا والتي يلاحظها مجلس المحاسبة أثناء ممارسة رقابته، حيث يبلغ الناظر العام هذا التقرير إلى وكيل الجمهورية المختص إقليميا ويكون مصحوبا بمجمل الملف.

و- التقرير التقييمي حول المشروع التمهيدي لقانون ضبط الميزانية: بعد أن يقوم بإعداده مجلس المحاسبة ترسل الحكومة هذا التقرير إلى الهيئة التشريعية بغرفتيها مرفوقا بمشروع القانون المرتبط به.

ز- التقرير السنوي: يعتبر من أهم الأعمال التي تصدر عن مجلس المحاسبة، نظرا لكونه يصدر عن جهة مستقلة ومختصة، فهو يعطي لأعمالها أكثر مصداقية ونزاهة وحياد، حيث يقوم مجلس المجلس بإعداده سنويا ويرسله الى رئيس الجمهورية، يبين هذا التقرير المعائنات والملاحظات والتقييمات الناجمة عن أشغال تحريات مجلس المحاسبة مرفقة بالتوصيات وكذلك ردود المسؤولين والممثلين القانونيين والسلطات الوصية والمعنية بذلك، (حنيش، 2010، صفحة 154)، كما ينشر هذا التقرير كليا أو جزئيا في الجريدة الرسمية ويرسل مجلس المحاسبة نسخة منه الى الهيئة التشريعية. (شويخي، 2011، صفحة 96)

4- برامج نشاط رقابة مجلس المحاسبة على تنفيذ العمليات المالية خلال السنوات 2015-2019:

يرتكز برنامج نشاط مجلس المحاسبة أساسا على ثلاثة محاور أساسية تتمثل في:

- ممارسة الامتيازات القضائية من خلال تصفية الحسابات ومراقبة تقديمها.
- مهمته الاستشارية بشأن المشروع التمهيدي لقانون ضبط الميزانية.
- تقييم نظامية ونوعية التسيير العمومي.

1.4- في مجال ممارسة الصلاحيات القضائية:

1.1.4- عمليات الرقابة المتعلقة بتصفية حسابات التسيير للمحاسبين العموميين:

بلغ الحجم الاجمالي لهذه العمليات خلال سنة 2015 عدد 827 عملية لتنتقل في سنة 2016

إلى 918 عملية مقسمة حسب نوع الهيئة المستهدفة كما يلي:

- 132 حساب تسيير مبرمج من قبل الغرف الوطنية.

- 786 حسابا للأمناء البلديين (قابضي البلديات سابقا) بواسطة الغرف الإقليمية.

وقد عرفت زيادة في حجم هذه العمليات قدرت بـ 91 عملية مقارنة مع سنة 2015 ونسبة

بلغت حوالي 11%، كما زاد حجم أعمال الغرف الإقليمية بنسبة 8.3% والغرف الوطنية بنسبة 30.7%.

أما في سنة 2017 فقد بلغت 825 عملية مقسمة حسب نوع الهيئة المستهدفة كما يلي:

- 134 حساب تسيير بواسطة الغرف الوطنية.

- 691 حسابا للأمناء البلديين (قابضي البلديات سابقا) بواسطة الغرف الإقليمية.

وقد مثل هذا العدد انخفاضا مقارنة مع سنة 2016 بـ 93 عملية أي بنسبة - 10.13%، كما لمست الغرف الإقليمية انخفاضا كبيرا مقارنة مع سنة 2016 ما يقدر بحوالي -95 حساب تصفية وبنسبة قدرت حوالي -12%، أما بالنسبة للغرف الوطنية فكان حجم عمليات التصفية شبه مستقر بها حيث سجلت عمليتين (02) فقط زائدتين خلال هذه الفترة المرجعية.

أيضا بلغ الحجم الإجمالي لهذه العمليات سنة 2018 عدد 659 عملية، حيث شهد حجم التصفية انخفاضا قدره 166 عملية مقارنة بسنة 2017 أي بنسبة قدرت بـ -20.12%.

وفي سنة 2019 بلغ عدد العمليات في هذا المجال عدد 664 عملية بارتفاع في حجم التصفية قدر بـ 05 عمليات وبنسبة ارتفاع قدرت بـ 0.75% مقارنة مع سنة 2018.

2.1.4- فيما يتعلق بالنشاطات المتعلقة بتقديم الحسابات: بلغ إجمالي العمليات التي تمت معالجتها من قبل جميع الغرف فيما يتعلق بالنشاطات المتعلقة بتقديم الحسابات في سنة 2015 حوالي 55127 عملية، أما في سنة 2016 فقد بلغت ما مجموعه 53215 عملية والتي شهدت انخفاضا قدره 1912 مقارنة بسنة 2015، أيضا بلغت عدد هذه العمليات في سنة %عملية وبنسبة قدرت بـ -3.46 2017 مجموع 47639 عملية، وما هو ما يمثل انخفاضا مقارنة مع سنة 2016 بفارق حوالي 5576 ، كما بلغ إجمالي هذه العمليات خلال سنة 2018 حوالي 24186 عملية %عملية وبنسبة -10.47 لتشهد انخفاضا إلى ما يقارب نصف عدد هذه العمليات مقارنة مع سنة 2017 أي بفارق قدره حوالي ، نفس الأمر بالنسبة لسنة 2019 التي شهدت انخفاضا %23453 عملية وبنسبة قدرت بـ -49.23 هي الأخرى في عدد هذه العمليات مقارنة بالسنوات الأخرى، حيث بلغ إجمالي هذه العمليات حوالي مقارنة مع سنة 2018 %20167.2018 عملية بانخفاض قدر بـ 4019 عملية وبنسبة حوالي -16.61

2.4- في مجال ممارسة الصلاحيات الإدارية:

1.2.4- تقييم نظامية ورقابة نوعية التسيير: بروج مجلس المحاسبة في إطار هذا المحور الهام بعنوان سنة 2015 الالتزام بـ 140 عملية، في شكل 108 عملية رقابة عضوية و 32 عملية رقابة موضوعية، وفي

سنة 2016 برمج مجلس المحاسبة الالتزام بـ 160 عملية رقابة لنوعية التسيير في شكل 127 عمليات عضوية و33 عمليات موضوعية، والتي عرفت هذه العمليات ارتفاعا قدر بـ 20 عملية وبنسبة ارتفاع قدرت حوالي 14.28% مقارنة مع سنة 2015، كذلك في سنة 2017 فقد برمج 151 عملية رقابة لنوعية التسيير في شكل 38 عمليات موضوعية و113 عمليات عضوية، وقد شهدت انخفاضا بـ 9 عمليات وبنسبة قدرت حوالي -5.62% مقارنة مع سنة 2016، أما في سنة 2018 فقد برمج 165 عملية رقابة لنوعية التسيير في شكل 36 عمليات موضوعية و129 عمليات عضوية، والتي شهدت ارتفاعا قدر بـ 14 عملية وبنسبة قدرت حوالي 9.27% مقارنة مع سنة 2017، وفي سنة 2019 برمج 144 عملية رقابة لنوعية التسيير في شكل 31 عمليات موضوعية و113 عمليات عضوية، والتي سجلت انخفاضا في عدد هذه العمليات قدر بـ 21 عملية وبنسبة قدرت حوالي -12.72% مقارنة مع سنة 2018.

2.2.4- في مجال إنجاز الأعمال المتعلقة بالمشروع التمهيدي لقانون ضبط الميزانية: قرر مجلس المحاسبة في إطار إعداد المذكرات القطاعية ولإجراء تقييم معلل للمشروع التمهيدي لقانون ضبط الميزانية الالتزام بتنفيذ حوالي 36 عملية رقابة خلال سنة 2015، وفي سنة 2016 بلغت عدد هذه العمليات 34 عملية موجهة للإدارات المركزية والهيئات والمؤسسات العمومية، والتي عرفت انخفاضا قدر بـ 02 عملية مقارنة مع سنة 2015، كذلك في سنة 2017 أدى تسجيل عمليات الرقابة %أي بنسبة -5.55 بالغرف الإقليمية على المخططات البلدية للتنمية من أجل تقييم انعكاساتها الاجتماعية والاقتصادية على الصعيد المحلي إلى زيادة هامة في خطة أشغال المجلس في هذا المجال، حيث بلغ عددها 57 عملية خلال مقارنة مع سنة 2016، وترجع هذه %هذه السنة أي بزيادة 23 عملية وبنسبة قدرت حوالي 67.64 الزيادة في الواقع خلال هذه السنة إلى الالتزام بـ 33 عملية تم إنجازها كالعادة من قبل الغرف الوطنية موجهة للإدارات المركزية بالوزارات والهيئات والمؤسسات العمومية إضافة إلى 24 عملية أخرى قامت بها الغرف الإقليمية موجهة للبلديات التابعة لمجال اختصاص كل غرفة، كما ارتفع عدد العمليات المتعلقة بالمشروع التمهيدي لقانون ضبط الميزانية إلى 61 عملية في سنة 2018، أي بزيادة 4 عمليات وبنسبة مقارنة مع سنة 2017، أما في سنة 2019 فقد بلغ عدد العمليات المتعلقة %قدرت حوالي 7.01

بالمشروع التمهيدي لقانون ضبط الميزانية 49 عملية، والتي شهدت انخفاضا بـ 12 عملية وبنسبة قدرت وذلك مقارنة مع سنة 2018. حوالي -19.67%

ويمكن تلخيص برامج نشاط رقابة مجلس المحاسبة على تنفيذ العمليات المالية من خلال الجداول

والأشكال التالية:

الجدول رقم 1: يمثل تنفيذ برنامج نشاط مجلس المحاسبة خلال السنوات 2015-2017

2017		2016		2015		السنوات برامج نشاط رقابة مجلس المحاسبة
النسبة	العمليات المنفذة	النسبة	العمليات المنفذة	النسبة	العمليات المنفذة	
79.86%	825	82.55%	918	82.45%	827	مراجعة الحسابات
10.93%	113	11.42%	127	10.76%	108	رقابة نوعية
3.67%	38	2.96%	33	3.19%	32	رقابة موضوعاتية
5.51%	57	3.05%	34	3.58%	36	أعمال رقابية تتعلق بالمشروع التمهيدي المتضمن قانون ت.م
100%	1033	100%	1112	100%	1003	المجموع

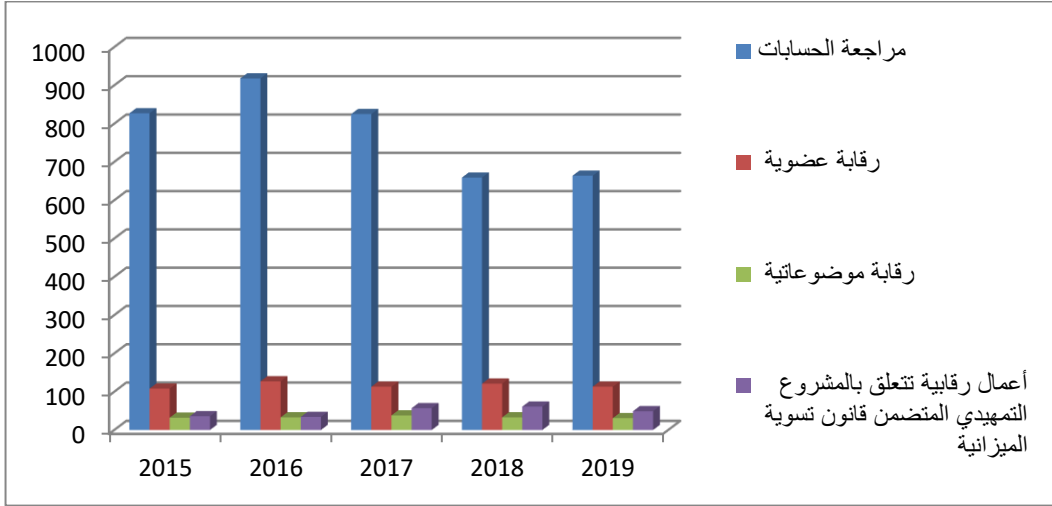
المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على تقارير مجلس المحاسبة خلال هذه السنوات.

الجدول رقم 2: يمثل برمجة وتنفيذ نشاط مجلس المحاسبة خلال السنوات 2018-2019

2019		2018			السنوات برامج نشاط رقابة مجلس المحاسبة
النسبة	العمليات المبرمجة	النسبة	العمليات المنفذة	العمليات المبرمجة	
77.47%	664	75.4%	659	665	مراجعة الحسابات
13.18%	113	13.84%	121	129	رقابة نوعية
3.61%	31	3.77%	33	36	رقابة موضوعاتية
5.71%	49	6.97%	61	61	أعمال رقابية تتعلق بالمشروع التمهيدي المتضمن قانون تسوية الميزانية
100%	857	100%	874	891	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على تقارير مجلس المحاسبة خلال هذه السنوات.

الشكل رقم 1: يمثل تنفيذ برنامج مجلس المحاسبة خلال السنوات 2015-2019

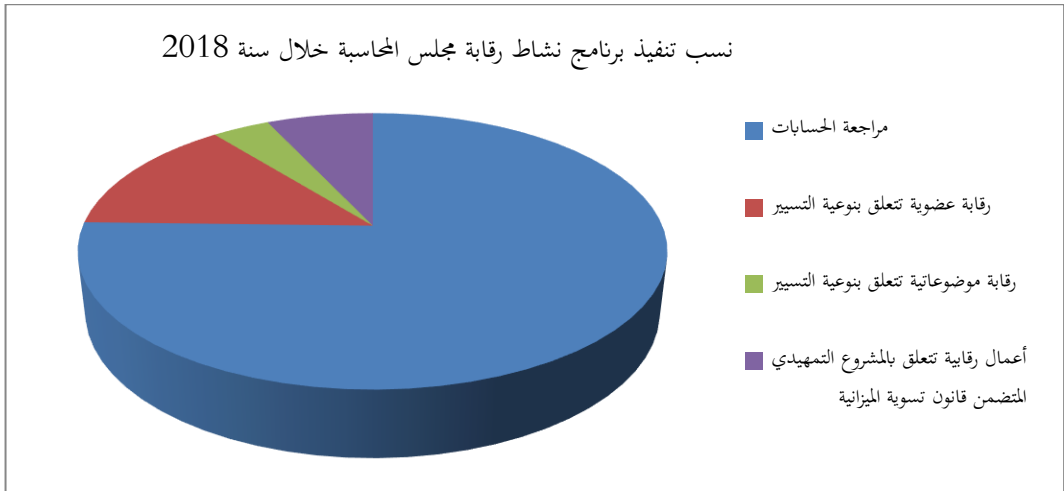


المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على تقارير مجلس المحاسبة خلال هذه السنوات.

يمكن تحليل نسب تنفيذ برنامج نشاط رقابة مجلس المحاسبة لسنة 2018، وذلك حسب ما

يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم 2: يبين نسب تنفيذ برنامج نشاط رقابة مجلس المحاسبة خلال سنة 2018



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على قاعدة بيانات مجلس المحاسبة.

ما يمكن ملاحظته خلال سنوات الدراسة أن النشاط الرقابي لمجلس المحاسبة يتركز بشكل كبير على

تنفيذ الصلاحيات القضائية، لاسيما في مجال مراجعة حسابات المحاسبين العموميين، فقد أدى تنفيذ

برنامج نشاط رقابة مجلس المحاسبة لسنة 2018 إلى مباشرة 874 عملية رقابية من بين 891 عملية مسجلة أي بفارق 17 عملية مبرجة لم يتم تنفيذها ونسبة إلتزام تقدر بـ 98%، حيث بلغت العمليات المنفذة من طرف المجلس في مجال مراجعة حسابات المحاسبين العموميين 659 عملية خلال سنة 2018 مقابل 665 عملية مبرجة أي بفارق 6 عمليات لم تنفذ، وتمثل نسبة 75.4% من مجموع العمليات المنفذة، أما فيما يخص الصلاحيات الإدارية وذلك في مجال رقابة نوعية التسيير للإدارات والهيئات العمومية، فقد بلغت العمليات المنفذة التي تتعلق بالرقابة العضوية 121 عملية مقابل 129 عملية مبرجة أي بفارق 8 عمليات لم تنفذ، ونسبة قدرت بـ 13.84% من مجموع العمليات المنفذة، إضافة إلى العمليات المنفذة التي تتعلق بالرقابة الموضوعاتية في هذا المجال فقد بلغت 33 عملية مقابل 36 عملية مبرجة أي بفارق 3 عمليات لم يتم تنفيذها، ونسبة ضئيلة لا تمثل سوى 3.77% من مجموع العمليات المنفذة، أما بخصوص أعمال الرقابة المنفذة التي تتعلق بالمشروع التمهيدي المتضمن قانون ضبط الميزانية خلال هذه السنة فقد بلغت 61 عملية، وهي الأخرى لا تمثل سوى نسبة 6.97% من مجموع العمليات المنفذة من طرف المجلس.

5- النتائج المستخلصة:

ما يمكن ملاحظته أن تحقيق الأهداف التي أنشئ من أجلها هذا الجهاز تبقى مجرد تصور نظري تقابلها ممارسات تناقضها على أرض الواقع، وهذا لعدة أسباب ونقائص نذكر منها:

- تأثير السلطة التنفيذية على قرارات مجلس المحاسبة يؤدي إلى فقدانه للاستقلالية في أداء مهامه سواء من الناحية الوظيفية أو العضوية، مما يؤثر على فعالية رقابته في مواجهة أجهزة السلطة التنفيذية، إضافة إلى تقصير هذه الأخيرة في متابعة القضايا والأخطاء التي يكشف عنها المجلس.
- عدم وجود ضمانات قانونية ومادية تمكن قضاة مجلس المحاسبة من تأدية وظائفهم على الوجه المطلوب، إضافة إلى عدم توفر العدد الكافي من القضاة والمدققين لتغطية كافة الهيئات والمؤسسات العمومية عبر كامل التراب الوطني.
- إن رقابة مجلس المحاسبة حتى ولو قللت من وقوع المخالفات إلا أنها لا تمنع من ارتكابها، ذلك أن اكتشاف هذه المخالفات يأتي بعد وقوعها أو قد يأتي بعد مدة طويلة من ارتكابها، مما يصعب تداركها وتصحيحها وبالتالي يقلل من قيمة رقابة المجلس.

- عدم الاهتمام بالتقارير التي يعدها مجلس المحاسبة وعدم الزاميتها، وكذا إهمال مضمونها من ملاحظات وتوجيهات قيمة، مما يؤدي اضعاف دوره الرقابي الذي يتمتع به.

- رغم اعتبار قرارات المجلس ذات طبيعة قضائية، إلا أنه لا يملك إلا التوصيات وقراراته لا تحوز أية حجية، ذلك أن تنفيذها يتوقف على الوزير المكلف بالمالية، والذي يملك سلطة تقديرية تمكنه من إعفاء الأشخاص الذين تمت إدانتهم.

6- خاتمة:

بالرغم من هذه النقائص والانتقادات الموجهة لمجلس المحاسبة، فإنه يبقى المؤسسة الأكثر صرامة واختصاصا في مجال الرقابة على استعمال الأموال العمومية، غير أنه من أجل العمل على تفادي النقائص التي سبق وأشرنا إليها سابقا، قمنا بصياغة الاقتراحات والتوصيات التالية:

- تعزيز استقلالية مجلس المحاسبة ومنع السلطة التنفيذية أو أي سلطة أخرى من أي تدخل أو ضغط مباشر أو غير مباشر قد يؤثر على عمل المجلس.

- تمكين مجلس المحاسبة من الاستشارات القبلية بهدف تكريس الرقابة القبلية على الأموال العمومية والمتابعة الدقيقة لها في جميع المراحل.

- ضرورة تدعيم مجلس المحاسبة بالعنصر البشري الكافي للقيام بمهامه بالشكل المطلوب من خلال زيادة عدد القضاة والمدققين الماليين ومختلف الأعوان، إضافة إلى منح أعضائه الاستقلالية العضوية والوظيفية وحمايتهم من كل أشكال الضغوطات، بهدف تفعيل أدائهم في ممارسة نشاطهم.

- الاهتمام بالتقارير والمذكرات التي يصدرها مجلس المحاسبة، ذلك أن هذه التقارير تعتبر من أهم الوسائل التي تساعد السلطة التشريعية على مراقبة النشاط المالي للحكومة، واعطائها القوة والمكانة التي يجب أن تحظى بها من خلال تحديد اجراءات للرد عليها، وإلزام الإدارات والهيئات العمومية المعنية بالرد عليها خلال مدة زمنية محددة، وكذا إلزامية الأخذ بالاقتراحات والتوصيات المدونة في التقارير وذلك تحت طائلة العقوبات، والاستفادة من هذه الملاحظات والتوصيات التي يسجلها المجلس من أجل تحسين عملها.

- إعطاء مجلس المحاسبة باعتباره هيئة قضائية سلطة اصدار عقوبات جزائية على المخالفين ومرتكبي الأخطاء، وذلك من خلال اضعاف قراراته على قوة الشيء المقضي فيه.

7- قائمة المراجع:

- Paysant A, Finances publiques, Armand Colin, Paris, 1997

- جمال لعمارة، أساسيات الموازنة العامة للدولة، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2004.
- محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى، الجزائر، 2003.
- عبد الحميد مرغيت (2019)، محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحيى جيجل.
- محمد سعودية (2009)، الرقابة المالية لتنفيذ ميزانية الدولة في الجزائر (مذكرة ماجيستر)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر.
- أحمد حنيش (2010)، آفاق نظام الرقابة في ظل عصرنة الموازنة العامة دراسة حالة الجزائر (مذكرة ماجيستر)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر.
- سامية شويخي (2011)، أهمية الاستفادة من الآليات الحديثة والمنظور الإسلامي في الرقابة على المال العام (مذكرة ماجيستر)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان.
- زهرة حوفة (2007)، دراسة تطور الرقابة المسبقة على النفقات المتزتم بها نحو ميزانية اقتصادية (أطروحة ماجيستر)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر.
- لحسن دردوري (2014)، سياسة الميزانية في علاج عجز الموازنة العامة للدولة دراسة مقارنة الجزائر، تونس (أطروحة دكتوراه)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة.
- موفق عبد القادر (2015)، الرقابة المالية على البلدية في الجزائر دراسة تحليلية ونقدية (أطروحة دكتوراه)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة.
- محمد الصالح فنينش (2012)، الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في القانون الجزائري (أطروحة دكتوراه)، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة الجزائر.
- نوال ضريفي، و نادية عبد الرحيم (2020)، دور رقابة مجلس المحاسبة في تقييم فعالية تسيير القطاع العمومي دراسة حالة الرقابة على قطاع الصحة العمومية، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 23، العدد 1، الصفحات 1045-1064.
- محمد عوية (2021)، الإطار المفاهيمي لمجلس المحاسبة ودوره في الرقابة المالية، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، المجلد 4، العدد 2، الصفحات 266-282.
- الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة المؤرخ في 17/07/1995، الجريدة الرسمية، عدد 39.
- قانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية المؤرخ في 15/08/1990، الجريدة الرسمية، عدد 35.
- المرسوم التنفيذي رقم 56-96 المتعلق بتقديم الحسابات إلى مجلس المحاسبة المؤرخ في 22/01/1996، الجريدة الرسمية، عدد 6.