

المبادئ الأساسية للأجهزة العليا للرقابة المالية وتطبيقها في الجزائر

**Basic principles of supreme financial audit institutions and their application
in Algeria**شريف قويدر بن غري¹، قرطي سهيلة²¹ جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان (الجزائر)، البريد الإلكتروني: bengharbicherif@gmail.com² جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان (الجزائر)، البريد الإلكتروني: souhilah70@live.fr

تاريخ النشر: 2023/06/18

تاريخ القبول: 2023/06/09

تاريخ الاستلام: 2023/05/19

ملخص:

نعرض في هذه الورقة مجموعة من المبادئ والتوجيهات التي يفترض أن تتقيد بها أجهزة الرقابة المالية العليا على اعتبارات أهميتها وأولويتها، وهو ما نخص به المبادئ الخاصة بإنشاء أجهزة الرقابة العليا، كمبدأ الاستقلالية ومبادئ أخرى تدعم عمل هذه الأجهزة، بالإضافة إلى معايير خاصة بمنتهسبها، ثم محاولة النظر إلى مدى الأخذ بها في مجلس المحاسبة بالجزائر.

كلمات مفتاحية: الأجهزة العليا للرقابة المالية، مجلس المحاسبة، الانتوساي، المبادئ التوجيهية، الاستقلال العضوي، الاستقلال الوظيفي، مدونة أخلاقيات المهنة.

Summary;

In this paper, we present a set of principles and directives that are supposed to be adhered to by the supreme financial oversight bodies, given their importance and priority, This is what we discuss in the principles for establishing supreme oversight bodies, such as the principle of independence and other principles that support the work of these bodies, in addition to standards for their employees. Then try to see the extent to which it is adopted by the Accountability Council in Algeria.

Keywords: Supreme financial oversight bodies; Accountancy Board; intosai ; Guidelines; organic independence

مقدمة:

على أهمية رقابة المال العام، وخلفيات التجارب الوطنية العديدة والدراسات في إطار مؤسسات الرقابة المالية بشكل عام والتي كان تطورها جليا يبرز من خلال وضع نسق دولي بشأنها (منظمة دولية وأخرى اقليمية للأجهزة العليا للرقابة المالية)، تهتم بالعرض في إطار عمل احترافي موحد يستوحي خلاصات ويضع مبادئ توجيهية، كما تكون هذه الأخيرة بمثابة المسطرة أو المعايير التي يقاس بها مدى تلك الاحترافية .

ومن نتائج عمل هذا النسق الدولي أن وضع عدة مصفوفات تتضمن المعايير الدولية للأجهزة الرقابية ISSAI، وفق شروط أساسية بغية ضمان مهام منتظمة وكفاءة مهنية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، تضمنتها العديد من الوثائق والاعلانات، فمنها ما يخص إنشاء هذه الأجهزة واستقلاليتها، ومنها ما يخص أداءها وفعاليتها وعلى كثرتها واختلاف مشاربها نحاول التركيز على جملة منها خصصها إعلاني لهما مكسيكو بالدراسة كما تم جمعها في المعايير الدولية التي وضعتها الانتوساي المتعلقة باستقلالية لأجهزة الرقابة بالدراسة، كما نحاول إسقاطها على مجلس المحاسبة في الجزائر كونه الجهاز الأعلى للرقابة المالية، وهو ما نعالجه تحت الاشكالية التالية: ماهي المبادئ الأساسية التي تحكم الأجهزة العليا للرقابة المالية وما مدى مسaire مجلس المحاسبة لها في الجزائر؟.

ولالإجابة على هذه الاشكالية، وبعتماد المنهج الوصفي التحليلي، نعتمد الخطة الآتية.

مقدمة:

المبحث الأول: المبادئ الاساسية المتعلقة بالأجهزة العليا للرقابة المالية.

المطلب الأول: المبادئ الخاصة بإنشاء الأجهزة العليا للرقابة المالية .

المطلب الثاني: معايير خاصة بأعضاء الجهاز الأعلى للرقابة.

المبحث الثاني: تطبيق المبادئ الدولية لأجهزة الرقابة المالية العليا في مجلس المحاسبة الجزائري

المطلب الأول: تطبيق المبادئ الخاصة بإنشاء الأجهزة العليا للرقابة في مجلس المحاسبة بالجزائر

المطلب الثاني: الضمانات والمبادئ المتعلقة بأعضاء مجلس المحاسبة

المبحث الأول: المبادئ الاساسية المتعلقة بالأجهزة العليا للرقابة المالية

من المسلم به أن الاستعمال المنظم وبكفاءة للأموال والموارد العامة يعتبر من الشروط الأساسية المسبقة لإدارة الأموال العامة بطريقة سليمة¹، حيث ينص "إعلان ليما" على أنه لا يمكن للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة أن تؤدي مهامها إلا إذا كانت تتوفر على جملة من الضمانات أو المبادئ تضمن الاستقلال والفعالية، وعلى الرغم من أن هذا الإعلان يقر بأنه لا يمكن لمؤسسات الدولة أن تكون مستقلة استقلالاً تاماً، فإنه مع ذلك يشدد على أن تتمتع الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة بالاستقلال الوظيفي والتنظيمي اللازم للقيام بالمهام المكلفة بها، ومن أبرز هذه المبادئ أو الضمانات نجد ما هو متعلق بالجهاز وما هو متعلق بالأشخاص التي يوظفها الجهاز، بالإضافة إلى بعض المبادئ الأخرى التي تزيد من فعالية عمل الجهاز.

المطلب الأول: المبادئ الخاصة بإنشاء الأجهزة العليا للرقابة المالية

على الأهمية البالغة التي توليها الدول على الصعيدين الوطني والدولي لمسألة الرقابة العليا والأجهزة الخاصة بها وتهيئة المناخ الملائم لعملها، وهو ما يترجم في اعلاي ليما ومكسكو بشأن استقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية في جملة من الضمانات والوسائل الاحترازية سميت بالمبادئ الأساسية والتي تعتبر نموذجاً مثالياً لأي جهاز أعلى مستقل للرقابة المالية العامة والمحاسبة، مع الإقرار بأنه لا يوجد حالياً جهاز أعلى للرقابة المالية العامة والمحاسبة تتوفر فيه كل هذه الأحكام التطبيقية².

وعلى العموم يمكن القول أن الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة تقرر بوجود ثمانية مبادئ رئيسية³، يمكن حصرها في مبادئ ضامنة لاستقلالية الجهاز، وهي كما يلي:

الفرع الأول: وجوب استقلال أجهزة الرقابة المالية العليا

إن استقلال الهيئة العليا للرقابة يتجلى في ثلاث صور رئيسية: استقلال وظيفي، واستقلال عضوي، واستقلال مالي.

وموضوع استقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية يعد من أهم الموضوعات الجديرة بالبحث، فهو المعيار الذي تتميز به رقابة هذه الأجهزة على الرقابة المالية الداخلية¹.

¹ الانتوساي، اعلان ليما حول الخطوط التوجيهية لرقابة الأموال العمومية، على الموقع:

https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/focus_areas/independence/Lima_BUCH_2013_EFDSA.pdf

² إعلان مكسيكو بشأن استقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة، على الموقع: https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/09/issai_10_ar.pdf

³ المرجع نفسه، ص 03.

1. الاستقلال الوظيفي:

لا يمكن للأجهزة العليا للرقابة أن تقوم بمهامها بصورة موضوعية وفعالة إلا إذا كانت مستقلة عن الجهة الخاضعة للرقابة، وفي مأمّن من التأثير الخارجي ، وذلك ما تضمنه المبدأ الأول بنصه على على ضرورة وضع تشريعات تحدد بالتفصيل مدى استقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة، وهو ما يؤكده كذلك اعلان ليما بنصه على مايلي: "وحيث أن امتلاك كل دولة لجهاز أعلى للرقابة المالية العامة والمحاسبة يضمن استقلاليته نص قانوني أمر لا غنى عنه لتحقيق هذا الهدف"².

وتسلم كذلك الجمعية العامة للأمم المتحدة كما جاء في قرار دورتها السادسة والستون، بأن المؤسسات العليا لمراجعة الحسابات لا يمكنها أن تؤدي مهامها بموضوعية وفعالية إلا إذا كانت مستقلة عن الجهة الخاضعة للمراجعة وتمتعت بالحماية من النفوذ الخارجي³.

ويمكن كذلك أن يستتبع مسألة الاستقلال الوظيفي كذلك ما نص عليه المبدأ الثالث من اعلان ليما بأن تتمتع هذه الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة بالسلطة الكاملة لتحقيق أهدافها⁴، وأن تسير من حيث نطاق اختصاصاتها ووسائل ممارسة تلك الاختصاصات أحدث التطورات التي بلغتها الرقابة المالية بقدر الامكان⁵ ، كما يقضي المبدأ الرابع بضرورة تسهيل وصول هذه الأجهزة الى الوثائق والمعلومات اللازمة لأداء مهامها القانونية، وبشكل غير مقيد ومباشر وحر، وفي الوقت المناسب، وهو ما يقرره كذلك اعلان ليما، بنصه على أنه: "للأجهزة العليا للرقابة حق الاطلاع على جميع السجلات والوثائق المتعلقة بالإدارة المالية، والحق في أن تطلب من الجهاز الخاضع للرقابة - شفويا أو كتابيا - كل المعلومات التي تعتبرها ضرورية"⁶.

2. الاستقلال العضوي: وتعرض المبدأ الثاني الى لزوم أن تحدد هذه التشريعات المطبقة شروط تعيين رؤساء الأجهزة العليا

للقابة المالية العامة والمحاسبة و"الأعضاء" في المؤسسات التي يتمتع فيها أعضاؤها بصلاحيات جماعية متساوية، كما

¹ محمد رسول العموري، الرقابة المالية العليا (دراسة مقارنة)، الطبعة الاولى، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان 2005 ص57.

² اعلان ليما حول الخطوط التوجيهية لرقابة الأموال العمومية، مرجع سابق، ص04.

³ الأمم المتحدة، قرار الجمعية العامة ، الدورة السادسة والستون البند 21 من جدول الأعمال، قرار رقم : Distr: General 15 March 2012 على الموقع:

https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/intosai_and_united_nation_s/66_209_2011/AR_un_resol_66_209.pdf

⁴ إعلان مكسيكو بشأن استقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة، مرجع سابق، ص04.

⁵ محمد رسول العموري، مرجع سابق، ص58.

⁶ اعلان ليما حول الخطوط التوجيهية لرقابة الأموال العمومية، مرجع سابق.

يجب أن تحدد عملية تعيينهم وعملهم وتقاعدهم وإقالتهم، وفق إجراء يضمن استقلاليتهم عن السلطة التنفيذية¹، وأن تكون تكون مدة تعيينهم طويلة وكافية ومحددة تجعلهم في منأى عن الخوف من العقاب، ويتمتعون بحصانة ضد الملاحقة القضائية بخصوص أي عمل سابق أو حاضر نتاج عملهم العادي والطبيعي.

وقد استلزم اعلان ليما أن تكون استقلالية الأعضاء مضمونة أيضا بنص الدستور، ودون أي تأثير في حياتهم المهنية بضغوط خارجية، وينبغي بوجه خاص أن ينص الدستور كذلك على إجراءات العزل من الوظيفة، ويجب ألا يكون في هذه الاجراءات مساس باستقلالية الأعضاء، وأن تتوافق طريقة تعيين أو عزل الأعضاء مع نصوص الهيكل الدستوري للبلد المعني².

3. الاستقلال المالي: درءا لكل سيطرة أو استغلال يكون من اللازم أن يتوافر للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة حرية اعداد تقديرات نفقاتها في الميزانية العامة للدولة، واستعمال تلك التقديرات دون تدخل أو رقابة من الدولة³.

وهو ما ينص عليه المبدأ الثامن من اعلان ليما على لزوم توفر الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة على موارد بشرية ومادية ونقدية معقولة، ولا ينبغي للسلطة التنفيذية التحكم في طريقة الوصول إلى هذه الموارد أو توجيهها⁴.

الفرع الثاني: المبادئ الداعمة لعمل الأجهزة العليا للرقابة المالية

على قدر أهمية استقلالية أجهزة الرقابة المالية العليا يكون كذلك من الضروري السعي الى تحقيق بعض المبادئ الأخرى التي تدعم عملها وتزيد من فعاليته، ومنها:

1. الزام الأجهزة العليا للرقابة المالية بإعداد تقاريرها وضمّان الحرية في مضمونها ونشرها:

وهو ما تضمنه المبدأين الخامس والسادس في اعلان مكسيكو، أي وجوب فرض القانون إعداد تقارير من طرف هذه الأجهزة مرة على الأقل كل سنة دون قيد أو تدخل في ذلك، سواء ناحية مضمونها أو توقيتها أو نشرها وتوزيعها⁵، كما يجب أن تعطى لها الحرية الكاملة في وضع لوائحها وأنظمتها الداخلية⁶.

¹ المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإنوساي)، المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة 11، عن ص05، على الموقع : www.issai.org/https://www.fbsa.gov.iq/uploads/files/attachments/ISSAI_11_A.pdf

² اعلان ليما حول الخطوط التوجيهية لرقابة الأموال العمومية، مرجع سابق.

³ محمد رسول العموري، مرجع سابق، ص59.

⁴ إعلان مكسيكو بشأن استقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة، مرجع سابق ص05.

⁵ إعلان مكسيكو بشأن استقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة، مرجع سابق ص05.

⁶ محمد رسول العموري، مرجع سابق، ص59.

ويؤكد اعلان ليما على وجوب تطوير التصرف المالي السليم، والتنفيذ الملائم للأنشطة الإدارية، وإيصال المعلومات إلى السلطات العمومية وعامة الناس بواسطة نشر تقارير موضوعية، هي أمور ضرورية لاستقرار ونموّ الدول بما يتطابق مع أهداف الأمم المتحدة، حيث جاء في اعلان ليما أنه: "يخول للجهاز الأعلى للرقابة ويطلب منه تقديم نتائج عملياته الرقابية سنويا وبصورة مستقلة للبرلمان أو لأي هيئة عمومية مسؤولة، كما يطلب منه نشر تلك النتائج، وهو ما يمكن من توزيع واسع النطاق ومن فحص نقدي دقيق لمحتوياتها"، وهو ما يلزم الجهاز الأعلى للرقابة أن يقدم خلال السنة تقريرا حول النتائج ويغطي عادة كافة أنشطة الجهاز¹.

2. وجوب تنفيذ قرارات الأجهزة العليا للرقابة والعمل بتوصياتها:

لأجل فعالية عمل الاجهزة العليا للرقابة المالية وجوب متابعة توصياتها، فيكون على عاتق السلطات العليا أن تطالب هيئات التنفيذ الرئيسية بتلبية طلبات هذه الأجهزة، وتنفيذ قراراتها أو توصياتها²، وهو ما يفرض وجود آليات وقنوات لمتابعة التوصيات التي ترفعها هذه الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة، وهو ما تضمنه المبدأ السابع من اعلان ليما.

المطلب الثاني: معايير خاصة بأعضاء الجهاز الأعلى للرقابة

رأت منظمة الانتوساي أنه من المهم وضع أخلاقيات دولية لمهنة المراجعين في القطاع العام، ولذلك تم وضع معايير للأخلاقيات المهنية، يكون فيها بيان شامل للقيم والمبادئ التي ينبغي لها توجيه العمل اليومي الذي يقوم به المراجع، ذلك ان استقلالية مراجع القطاع العام وسلطته ومسؤولياته تضع متطلبات اخلاقية جسيمة على عاتق الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة وعلى عاتق الموظفين الذين يشغلهم أو استخدمهم في العمل الرقابي³.

كما أصدرت العديد من المنظمات والهيئات العالمية قواعد ومعايير لآداب السلوك المهني لمهنة المحاسبة ومن هذه الجهات المعهد الأمريكي لمحاسبين القانونيين، والاتحاد الدولي لمحاسبين، ومعهد المحاسبين الإداريين، كما يؤكد اعلان ليما الخاص بالمبادئ الأساسية للرقابة المالية أنه ينبغي أنت تكون أخلاقيات المهنة اضافة ضرورية تدعم المعايير الرقابية التي أصدرتها الأنتوساي في جوان 1992، وهذه المعايير المحاسبية الدولية التي أصدرتها هذه المنظمات حققت بعض الجوانب الأساسية كتوحيد النظم المحاسبية في العالم من خلال ممارسين لهذه المهنة سواء من حيث مفاهيمها أو فرضياتها ومبادئها، فضلا عن تطور ثقافة المحاسبين بإجراء أبحاث لتطوير قواعد المهنة ونشر الثقافة المهنية في كافة أرجاء العالم وخلق معايير أخلاقية أكثر توازنا.

¹ اعلان ليما حول الخطوط التوجيهية لرقابة الأموال العمومية، مرجع سابق، ص 05.

² محمد رسول العموري، مرجع سابق، ص 59.

³ أمين السيد أحمد لطفي، تقييم وتطوير دور الجهاز المركزي للمحاسبات في الرقابة والمحاسبة على الأموال العامة، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر 2014، ص 657.

وعليه فإن الهدف الأساسي من المحاسبة هو إعطاء صورة حقيقية عن المركز المالي للمؤسسة والمساعدة في اتخاذ القرارات الرشيدة، ومن أجل ذلك تتصف المعلومات الواردة في القوائم المالية بصفات خاصة كالملاءمة، التوقيت الجيد، القيمة التنبؤية، والقدرة على التحقق من صحة القرارات المتخذة والموثوقة وصدق البيانات والاتساق في تطبيقها.

الفرع الأول: تعريف السلوك الأخلاقي

قد باتت أخلاقيات العمل جزءاً أساسياً من أدبيات المنظمات المتقدمة والتي تبحث عن الرقي، فوجود مجموعة من المبادئ والقيم الإيجابية التي تتفق عليها المنظمة هو السبيل لتوجيه الطاقات وتحفيزها للوصول لأعلى معدلات الإنجاز، فقد يحصل أن يكون العاملون على درجة من المهارة والخبرة أي العمل إلا أنهم قد يكونون بحاجة إلى ما يضبط سلوكهم ويحفزهم لمزيد من العطاء ويرفع روحهم المعنوية وهذا يتحقق من خلال التزامهم بالقواعد الأخلاقية للعمل الذي يمارسونه.

تحدد الأخلاقيات بحسب القانون: "بأنها دراسة طبيعة المبادئ الخلقية والأحكام وأساسها، وكذلك مجموعة المبادئ والقيم فضلاً عن استقامة التصرفات والأحكام وأخلاقياتها"¹.

وورد كذلك في تعريفها بأنها: مجموعة القيم والمعايير التي يعتمد عليها أفراد المجتمع في التمييز بين ما هو جيد وما هو سيء وبين ما هو صواب وما هو خطأ فهي إذن تتركز في مفهوم الصواب والخطأ في السلوك.²

وعرفت أيضاً بأنها: "مجموعة القواعد والاعرف المتعارف عليها عند أصحاب المهنة الواحدة التي تستلزم من الممارس سلوكاً معيناً يقوم على الالتزام إذ تكون مراعاتها لأعضاء المهنة الواحدة، الأول يوفر حماية أفضل لأعضاء المهنة والثاني للجماهير"³.

وعموماً لا نجد إختلافاً كثيراً في شأن تعريفها، من كونها "مجموعة القواعد التي تحدد الواجبات المهنية، أي تحدد السلوك الذي يجب على العامل التزامه أي ممارسته لأعمال مهنته"، أو أنها "المبادئ والمعايير التي تعد أساساً لسلوك أفراد المهنة والتي يتعهد أفراد المهنة بالتزامها .

من خلال التعريفات السابقة نستنتج ما يلي :

¹ العنزي سعد والساعدي مؤيد، أخلاقيات الإدارة: مدخل التكوين في منشآت الأعمال، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، مجلد 01 العدد 03 بغداد 2000، ص 102.

² نجم عبود، أخلاقيات الإدارة ومسؤولية الأعمال في شركات الأعمال، الطبعة الأولى، الورق للطبع والنشر، عمان 2005، ص 19.

³ الهواش أبوبكر، نحو ميثاق أخلاقي لمهنة المعلومات في الوطن العربي، مجلة جامعة الشارقة لمعلوم الشرعية والانسانية، المجلد 2، العدد 1، الشارقة 2005، ص 153.

-التعريفات أكدت على أن أخلاقيات العمل هي مبادئ وقواعد سلوك توضح ما هو التصرف الصحيح وما هو التصرف الخاطئ .

-سلوك الموظف يرتبط إيجاباً أو سلباً بالمبادئ والقواعد التي يتم وضعها في المنظمة

الفرع الثاني: مبادئ السلوك المهني المحاسبي

بينت مدونة السلوك الأخلاقي الصادرة من المجلس الدولي لمعايير السلوك الأخلاقي لمحاسبين أن المبادئ التي يجب أن يتحلى بها ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة، وهي:

أ- **الموضوعية** : تعني عدم تحيز المحاسبين والمراجعين أثناء تأديتهم واجبهم المهني، كذلك عدم تأثرهم بالأخرين حتى لا يتأثر حكمهم المهني الخاص بالمؤسسة التي يقومون بمراجعة حساباتها وعدم التحيز والحكم المسبق مما يعطي عدالة وأنصاف لجميع القرارات، وكذلك تتطلب الموضوعية عدم تأثر حكم مراجع الحسابات بتضارب المصالح وتكمن أهمية مبدأ الموضوعية لمراجعي الحسابات في أن العديد من القضايا المهمة التي لها علاقة بإعداد القوائم المالية لا تخضع للحقائق وإنما تخضع لحكم مراجعي الحسابات¹.

إضافة إلى ذلك فإن الموضوعية تعطي قيمة للخدمات التي يقدمها مراجعي الحسابات حيث أنها تعد إحدى العلامات المميزة لمهنة المحاسبة والمراجعة وتتطلب الموضوعية من المراجعين الحيادية والاستقلال الفكري في كل ما يتعلق بخدماتهم المهنية المختلفة بحيث لا تكون لديهم مصالح تتعارض مع مصلحة العمل أو المهنة التي يمارسونها²، فحينما يكون للمراجع تقديم استشارة أو خدمة غير رقابية لجهة خاضعة للرقابة فإنه يكون عليه توخي الحذر حتى لا تؤدي هذه الخدمات الى تضارب في المصالح وعليه تجنب كل ما يؤثر على استقلاليته أو يثير شكوكاً حولها³.

ب- **الكفاءة والعناية المهنية** : لتحقيق هذا المبدأ يجب أن يلتزم جميع المحاسبين بما يلي :المحافظة على المعرفة والمهارة المهنية بالقدر المطلوب حتى يتمكن أصحاب العمل العملاء من الحصول على خدمات ذات كفاءة مهنية عالية.

أداء المهام باجتهاد وفق المعايير المهنية والفنية المطبقة عند تأدية الخدمات المهنية، والمحافظة على الكفاءة المهنية تتطلب التعليم المستمر ورفع القدرات المهنية لمهنيين طوال فترة ممارستهم للمهنة لذلك هي من المسؤوليات الشخصية للمهني حيث

¹ AICPA Professional, Code of Professional Conduct and By Laws American Institute of Certified Public Accountants,2013 ,p56

² الهيئة السعودية لمحاسبين القانونيين، قواعد آداب وسلوك المهنة، الرياض، الممكة العربية السعودية، 1977، ص10.

³ أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص662.

يتوجب عليه الوصول إلى مستوى الكفاءة المطلوبة لضمان جودة خدماته التي تقتضيها المبادئ الأخلاقية للمهنة وتهدف الكفاءة الوصول إلى مستوى من الفهم والعمل والخبرة التي تمكن المحاسب من أداء خدماته بمهنية عالية واقتدار¹.

فعلى المحاسب أن يمارس العناية المهنية اللازمة عند تنفيذ مختلف العمليات الحاسبية والإشراف عليها، وعند إعداد مختلف القوائم المالية، كما يجب على المحاسب أن يستخدم الطرق والممارسات الحاسبية بأعلى جودة ممكنة في تنفيذ عملياته الحاسبية، وأن يلتزم عند تنفيذ عملياته الحاسبية وإعداد مختلف القوائم المالية بالقوانين والأنظمة والمبادئ الحاسبية ذات الصلة، وينبغي أن يتجنب أي عمل يسيء إلى سمعة المهنة².

ج- السرية : ينبغي أن لا يفشى المراجع المعلومات التي يحصل عليها أثناء العملية الرقابية لطرف ثالث سواء كان ذلك كتابيا أو شفاويا، إلا إذا كان الهدف من هذا الإفشاء الاستجابة إلى المسؤوليات القانونية للجهاز الأعلى للرقابة أو غيرها من المسؤوليات المتعارف عليها بصفقتها جزء من الاجراءات العادية التي يقوم بها الجهاز³.

ويتطلب هذا المبدأ من المحاسب الإفصاح عن المعلومات السرية في بعض الحالات التالية وهي:

1. يمكن للمحاسب الكشف عن المعلومات السرية للسلطات المختصة إذا كانت هذه المعلومات تمثل تعديات وانتهاكات للقوانين.

2. يعطى الحق المهني للمحاسب الكشف عن المعلومات السرية كذلك حين الامتثال إلى مراجعة وضبط الجودة لأحدى المؤسسات المهنية أو الاستجابة لتحقيق أو طلب لإحدى الهيئات التنظيمية .

د- النزاهة: تعد النزاهة القيمة الجوهرية بالنسبة لأخلاقيات مهنة المحاسبة، وفق هذا المبدأ يجب على المحاسب أن يتمسك بمعايير سلوكية عالية مثل الصراحة والصدق والأمانة أثناء عمله، كما ينبغي أن يكون سلوكه فوق كل الشبهات حتى يحافظ على الثقة⁴، في مدونة مبادئ ومعايير سلوك وآداب المهنة الصادرة عن الهيئة السعودية لمحاسبين القانونيين يجب أن يكون المراجع نزيها وعفيفا ولا يخل بمصلحة المجتمع من المهنة أجل مصمحته الشخصية، كما أن النزاهة والامانة تقتضي الالتزام بنص وروح المعايير الفنية والأخلاقية وعدم تفسيرها بما لا تحتل⁵.

المبحث الثاني: تطبيق المبادئ الدولية لأجهزة الرقابة المالية العليا في مجلس المحاسبة الجزائري

¹ السعد صالح، العوامل المؤثرة على السلوك الأخلاقي في بيئة المراجعة السعودية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 48، العدد 01، الإسكندرية، مصر 2011، ص 138.

² الذنبيات علي عبد القادر، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان 2010، ص 98.

³ أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 663.

⁴ السعد صالح، مرجع سابق، ص 122.

⁵ الهيئة السعودية لمحاسبين القانونيين، قواعد آداب وسلوك المهنة، مرجع سابق، ص 22.

بعد ما تم التعرّيج على أهم المبادئ الناظمة لأجهزة الرقابة العليا على المالية، نحاول التطرق الى مدى مساهمة مجلس المحاسبة ذلك، في مطلبين الأول حول المبادئ المتعلقة بالجهاز، والثاني يتعلق بالمبادئ التي يجب أن يتحلّى بها أعضاؤه .

المطلب الأول: تطبيق المبادئ الخاصة بانشاء الأجهزة العليا للرقابة في مجلس المحاسبة بالجزائر

حاولت الجزائر التقيّد بالتوجيهات والمبادئ الدولية الناظمة للأجهزة العليا للرقابة المالية، وإن كان ذلك عبر محطات ومراحل، وهو ما نوجزه فيما يلي:

الفرع الأول: ضمان استقلالية مجلس المحاسبة بموجب القانون الأساسي

بعد تأسيس المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، كإتحاد دولي تحت اسم "الانتوساي"، وسائر هذا الإتحاد إنشاء منظمات اقليمية في ذات الغرض، والذي كان من وخلصاته، إعلاني ليما ومكسكو، اللذين أكدوا على وجوب استقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية لتأدية دورها كما ينبغي، وهو ما يستلزم أن ينص دستور الدولة أو نظامها الأساسي على انشاء الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة¹، وبالنظر الى مجلس المحاسبة في هذا الصدد يمكن أن نلاحظ مايلي:

1. **الاستقلال الوظيفي:** بداية يجب التنويه الى أن مجلس المحاسبة في الجزائر مر بمراحل عدة في تنظيمه وصولا الى ما هو عليه، وبالحدّث عن الاستقلال الوظيفي لمجلس المحاسبة في الجزائر، يمكن القول أن المرسوم رقم 127/63 المؤرخ في 19/04/1963 المتضمن تنظيم وزارة المالية أول نص أشار إلى هذه الهيئة، ولما صدر دستور 1976 أشار في مادته 190 إلى مبدأ الرقابة وانشاء مجلس المحاسبة، لكن التأسيس الفعلي له تأخر إلى غاية سنة 1980 وكان ذلك ذلك بموجب قانون رقم 205/80 .

وفي مقارنة أكثر للمبادئ الدولية ناحية اضعاف قدرها أكبر من الإستقلالية والموضوعية والمهنية نص دستور 1996 في تعديله سنة 2016 في المادة 192 "يتمتع مجلس المحاسبة بالإستقلالية ويكلف بالرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية، وكذلك رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة³، كما جاء في المادة 199 من التعديل الدستوري لسنة 2020، مجلس المحاسبة مؤسسة عليا مستقلة للرقابة على الممتلكات والأموال والمرافق العمومية يكلف بالرقابة البعدية على أموال الدولة والجماعات المحلية والمرافق العمومية، وكذلك رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة⁴، وذلك ما يعد توافقا والاعلانات الدولية في هذا الشأن.

2. الاستقلال العضوي لأعضاء مجلس المحاسبة:

¹ محمد رسول العموري، مرجع سابق، ص 57.

² القانون رقم 05/80، المؤرخ في 1 مارس 1980 يتعلق بممارسة وظيفة الرقابة المالية لمجلس المحاسبة، جريدة رسمية عدد 10 مؤرخة 04/03/1980.

³ المادة 192 من القانون رقم 01/16 المؤرخ في 06/03/2016 يتضمن تعديل دستور، جريدة رسمية عدد، 14 مؤرخة بتاريخ 07/03/2016 .

⁴ المادة 199 من التعديل الدستوري لسنة 2020، الجريدة الرسمية عدد 82، المؤرخة في 30 ديسمبر 2020.

بغية ضمان إستقلالية القاضي وحمائته من أشكال الضغط أحاط المشرع الجزائري هذه الفئة بضمانات تكفل لهم حقوقهم، ومن هذه الضمانات عدم قابلية قضاة المجلس للعزل أو النقل وهذا ما جاءت به المادة 11 من الأمر رقم 23/95 والذي يقصد به عدم جواز فصل القضاة أو توقيفهم عن العمل أو نقلهم إلى وظيفة أخرى غير قضائية أو إحالتهم إجباريا على التقاعد إلا في الحالات المنصوص عليها قانونا، كما نصت المادة 96 من نفس الأمر على إمكانية تقديم طلب إلتماس إلغاء العقوبات الموقعة ضد قضاة المجلس إلى رئيسه، وهذا بعد مضي سنة من تاريخ توقيع العقوبة¹.

الفرع الثاني: مظاهر توفر مبادئ الدعم والفعالية في مجلس المحاسبة

يحاول المشرع الجزائري في كل مرة مقارنة أكثر للعمل بالتوجيهات الدولية لأجهزة الرقابة المالية العليا، ومن بينها منح مجلس المحاسبة السلطة الكافية للقيام بعمله، وضمان اعداد تقاريره بحرية في مضمونها ونشرها.

- منح مجلس المحاسبة السلطة الكافية:

مع الانتقادات التي طالت القانون المنظم لمجلس المحاسبة(قانون 23/90) والذي بموجبه أصبح مجلس المحاسبة هيئة ذات طابع إداري من حيث تنظيمه وتشكيلته، فقد أصبح يتكون من أقسام وقطاعات وليس من غرف، وأعضائه أصبحوا لا يتمتعون بصفة قضاة ويخضعون لقانون أساسي خاص بهم وليس للقانون الأساسي للقضاء²، جاء صدور الأمر 20/95، والذي عاد المشرع الجزائري فيه إلى تنظيم مجلس المحاسبة كهيئة قضائية وادارية بصلاحيات واسعة وشاملة وهذا من خلال استرجاع صلاحياته القضائية التي تتمثل في مراجعته لحسابات المحاسبين العموميين وراقبتها، ويملك بذلك سلطة توقيع الجزاءات بنفسه دون اللجوء إلى الجهة القضائية الأخرى، حسب ما كان معمول به في ظل القانون السابق.

إضافة إلى ذلك عمل المشرع الجزائري في ظل هذا الأمر، على تبني تصور واسع لمفهوم الرقابة المالية التي يمارسها مجلس المحاسبة وهذا من حيث تقييم نوعية تسيير الأموال العمومية على أساس عناصر أساسية مستوحات من نمط التسيير المالي وهي الفعالية والكفاءة والاقتصاد³، ولقد شهد مجلس المحاسبة تطورا في ظل هذا الأمر من حيث إنشاء غرف وطنية تختص بمراقبة أموال الدولة (الهيئات الوطنية، الوزارات والمصالح التابعة لها) وغرف إقليمية تختص بمراقبة أموال الجماعات المحلية: البلديات، الولايات، الهيئات والمرافق والمؤسسات العمومية ذات الطابع المحلي⁴.

- إلزام مجلس المحاسبة باعداد تقارير وضمان حرية مضمونها ونشرها وتوزيعها:

¹ المادة 11 من الأمر رقم 23/95 المرجع السابق.

² محمد الصغير بعلي و يسري أبو العلاء، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عناية، الجزائر سنة 2003، ص 117.

³ المادة 06 من الأمر 20/95 المؤرخ في 07 جويلية 1995 يتعلق بمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية، عدد 39، 1995، مؤرخة في 1995/07/23.

⁴ المادة 29 من الأمر، 20/95 مرجع سابق

من مهام مجلس المحاسبة من الناحية الادارية والاستشارية، أن تتوج أعماله بتقرير سنوي يرفع إلى رئيس الجمهورية فضلا عن إعلام السلطة التشريعية، وكذا إعلام السلطات الرئاسية والوصائية والوزراء بنتائج التحقيقات المتعلقة بالإدارات والهيئات العامة التابعة لها لاتخاذ الإجراءات اللازمة والضرورية لتحسين المردود أو لاسترداد الأموال العمومية¹، بالإضافة إلى اختصاصات قضائية تتوج بقرارات تحمل المحاسبين العموميين المسؤولية عن ضياع الأموال العمومية وتبديدها، أو إبراء ذمتهم في عندما لا تسجل ضدهم أي أخطاء أو مخالفات.

إن أهم ما يميز مجلس المحاسبة في ظل الأمر 95-20 المعدل والمتمم بالأمر 10-02 هو استرجاعه لصلاحياته القضائية وتوسيع مجال اختصاصه، فقد أصبح يملك سلطة توقيع الجزاءات بنفسه، دون اللجوء إلى الجهات القضائية الأخرى على عكس ما كان معمولا به في ظل القانون 90-32 السابق. حيث يمكن للمجلس في هذا الإطار أن يصدر عقوبات بالغرامة على المخالفات في مجال تسير الميزانية أو في مجال خرق الأحكام التشريعية والتنظيمية، وإذا كانت الوقائع تشكل وصفا جزائيا، فإن الملف يحال على النائب العام المختص إقليميا للمتابعة مع إخطار وزير العدل بالموضوع..

المطلب الثاني: الضمانات والمبادئ المتعلقة بأعضاء مجلس المحاسبة

استرشادا بالمبادئ والتوجيهات التي تضمنتها الاعلانات الدولية بشأن الرقابة المالية العليا، والتي من بينها فكرة وضع مدونة لأخلاقيات المهنة، فإنه كان لذلك استجابة من مجلس المحاسبة الجزائري الذي أقر أن الحاجة إلى صياغة صريحة لمبادئ الأخلاقيات من شأنها التأثير على سلوك أصحاب المهنة من خلال تقديم معرفة أفضل للمرجعيات الجماعية مما يسمح لها بتكثيف سلوكها مع المتطلبات المعبر عنها صراحة.

كما أنه أقر بأنه استلهم في استنباط هذه المدونة، بما سجله المخطط الاستراتيجي لمجلس المحاسبة لسنة (2011-2013) ومن النصوص والقوانين السارية المفعول، لاسيما تلك التي تسري على مجلس المحاسبة وكذا المعيار ISSAI30 للمنظمة الدولية للهيئات العليا للرقابة المتعلق بمدونة أخلاقيات المهنة، مع اقراره لقصور هذه المدونة على وصف كل الأفعال اللائقة أو غير اللائقة، غير أنه حاول تلخيص ذلك في بعض البنود مع التوصية بالاحتكام الى روح هذه القواعد والقيم، ومن أهم ما جاء فيها أنه حفاظا على الثقة في أشغال المجلس ينبغي جملة من المبادئ والقيم الأخلاقية وهي²:

أ- شرط النزاهة: نصت مدونة أخلاقيات المهنة على أن القضاة والمدققين الماليين والمتعاونين الآخرين، مطالبون بـ:

¹ خلوفي رشيد، القضاء الإداري، تنظيم واختصاص، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2002، ص 179 .

² مجلس المحاسبة، مدونة أخلاقيات المهنة، على الموقع: <https://www.ccomptes.dz/ar>

أن يكونوا غير ملامين في كل الأوقات وفي كل الظروف.

وأن عليهم الإلتزام بالأمانة أثناء تأدية وظائفهم وعند استعمال موارد الجهاز الامتناع عن أي تصرف مخالف لشرف المهنة و نزاهتها.

إحترام معايير الرقابة وأخلاقيات المهنة، سواء من ناحية الشكل أو المضمون مع السهر على المصلحة العامة.

الإمتناع عن استغلال وضعيتهم الرسمية لتحقيق مصالحهم الشخصية.

التصريح للسلطة المخولة بعناصر ممتلكاتهم وممتلكات أزواجهم عند بداية تولي الوظيفة وعند انتهاء مهامهم.

ب- وجوب الاستقلالية والموضوعية والتجرد:

وتفرض مدونة أخلاقيات المهنة على أعضاء مجلس المحاسبة السهر على تعزيز الثقة في استقلالية وموضوعية وتجرد مجلس

المحاسبة، وفي هذا الصدد فإنه يتعين على القضاة والمدققين الماليين والمتعاونين مايلي¹ :

. التأكد من أن مصالحهم الشخصية أو الخارجية لا تؤثرعلى استقلاليتهم.

. الإمتناع عن أي تدخل في إدارة وتسيير الهيئات الخاضعة للرقابة وكذا التشكيك في صحة أو ملاءمة السياسات وأهداف

البرامج المحددة من طرف السلطات الإدارية أو مسؤولي الهيئات الخاضعة للرقابة.

. إبداء الموضوعية والتجرد في كافة أعمالهم.

. الإمتناع عن أي نشاط من شأنه المساس بسمعة المجلس، أو التأثير على تجرده أو التداخل مع عمله.

ج- لزوم الحياد وتجنب تضارب المصالح:

ويضمن هذا الحياد حماية مجلس المحاسبة من أي نفوذ سياسي وضمن وتدعيم استقلاليتهم، وتطالب المدونة القضاة والمدققين

الماليين والمتعاونين الآخرين، بمجموعة من التوصيات في هذا الصدد أهمها :

- تجنب العلاقات مع مسؤولي ومستخدمي الهيئة الخاضعة للرقابة وغيرهم من الأشخاص الذين من شأنهم التأثير أو

المساس بالقدرة على تأدية مهامهم أو تهديدها.

- التصريح لرئيس الجهاز بكل عهدة انتخابية عمومية (وطنية أو محلية) .

- الإمتناع عن القيام بأية تصريحات ذات طابع سياسي للصحافة بكل أشكالها أو استعمال الوظيفة أو صلتهم بالهيئة

أو الإفشاء بالانتماء إلى الجهاز.

- أن لا يكونوا قد سبق توظيفهم من طرف الهيئة الخاضعة للرقابة خلال السنوات الخمسة الأخيرة.

- رفض استلام بإسهمهم أو لحساب الغير هدايا أو مزايا من الهيئات الخاضعة للرقابة .

د- لزوم الكفاءة، المسؤولية والاحترافية:

وفي هذا البند يكون على القضاة والمدققين الماليين والمتعاونين الآخرين ممارسة وظائفهم حسب المعايير المهنية وبكفاءة،

مما يتطلب منهم:

¹ المرجع نفسه.

- . معاملة الهيئات الخاضعة للرقابة وما تقدمه لهم من بيانات برعاية واحترام.
- . الدراية بالمعايير المهنية لرقابة القطاع وكذا المناهج والممارسات الجيدة المعترف بها وتطبيقها .
- . الدراية بالإطار القانوني والتنظيمي الذي يسري على مجال ومحيط الهيئة الخاضعة للرقابة .
- . السهر على إعادة التأهيل والحفاظ على مكتسباتهم العلمية وكفاءاتهم من أجل عمل ذي جودة.
- . الإمتناع عن أداء نشاطات في غياب الكفاءة المطلوبة.

هـ - التحلي بالتحفظ والسر المهني:

عند إخلال قضاة مجلس المحاسبة بالواجبات الوظيفية الموكلة لهم، وكذلك عند ارتكابهم لأخطاء مهنية فإنهم يتعرضون لعقوبات نص عليها القانون الأساسي الخاص بهم، كما ألزمهم بجملة من الضوابط التي تقتضيها ممارسة هذه الوظيفة ومن هذه الضوابط واجب التحفظ، والحفاظ على السر المهني¹.

ويكون السهر على تدعيم مصداقية الهيئة من خلال الاحترام الصارم للسر المهني وعليه، فإن القضاة والمدققين الماليين والمتعاونين الآخرين مطالبون بـ :

- عدم إفشاء للغير المعلومات المتحصل عليها خلال الرقابة الا في حالات أمر القانون.
- التصرف بحذر خلال المحادثات عن أعمال ومهام مجلس المحاسبة في الأماكن العامة .
- ضمان أمن وسرية المعلومات المتحصل عليها .

الخاتمة:

مما يستخلص من هذه الدراسة أن مجلس المحاسبة الجزائري سواء من حيث وجوده أو سيره وتنظيمه لم يكن ليتواجد هكذا جملة واحدة على سبيل الصدفة أو الاجتهاد الوطني المحض، بل كان نتيجة لإملاءات عديدة، منها ما كان استجابة أوتفاعلا مع المقتضيات الدولية على أساس ما يؤخذ به كتوجيهات وخلاصات من دراسات وتجارب سابقة في شأن الرقابة المالية العليا، ومنها ما كان داخليا كحتمية اقتضتها ضرورة حماية المال العام، وأن هذه الهيئة في الجزائر لم تصل الى ماهي عليه الآن الا عبر محطات كانت تحاول أن تحقق التقارب فيها كل مرة وتلك التوجيهات الدولية .

وعلى الرغم من جراءة المشرع الجزائري في تحقيق مقاربة لمجلس المحاسبة والمعايير الدولية ناحية الاستقلالية والتمتع بالسلطة الكافية، الا أنه يلاحظ تردده في بعض وسائل دعمه خاصة تلك التي تجعله يساير تطور المؤسسات التي تستوجب الرقابة سواء ناحية كبر حجمها أو زيادة عددها وكذا مسايرة التطورات التي شهدتها البلاد جراء عمليات التقسيم الإداري، وهو ما يترجمه النقص العددي لأعضاء المجلس الذي لا يمكن من التغطية الشاملة لكل ذلك، وهو ما يصب في خلاصة أن

¹ المادة من 77 الأمر رقم 23/95 المرجع السابق.

مجلس المحاسبة ورغم الإصلاحات التي شهدتها فإن دوره في حماية المال العام لم يرقى لبلوغ المستوى والتصور الذي يسعى إلى تحقيقه، ولعل مرد ذلك بالأساس إلى:

. توسع مهام مجلس المحاسبة الذي كان على حساب إمكانياته و موارده التي لا تتوافق معها، كذلك اعتماد الطرق الكلاسيكية في عملية الرقابة حيث مازالت موقوفة على المعالجة اليدوية للملفات التي تستغرق الكثير من الوقت و الجهد.
. محدودية الوسائل المادية والبشرية التي يتوفر عليها مجلس المحاسبة مقارنة مع حجم المهام الموكلة إليه، بالإضافة الى عدم وجود قنوات فاعلة تبحث في تجسيد التقارير والتوصيات التي يعدها، وعلى ضوء النتائج المتوصل إليها فإننا نقترح التوصيات التالية :

. إعادة النظر في الهيكل التنظيمي لمجلس المحاسبة وموارده البشرية و ذلك بتمكينه من الإستفادة من التطور التكنولوجي في مجال الرقابة المالية، وكذا جذب الكفاءات المتخصصة في هذا المجال و زيادة عددها لرفع كفاءة دورها الرقابي.
. وصل أكثر لمجلس المحاسبة بمجلس الأمة والمجلس الشعبي الوطني و اشرفهم على تعيين رئيسه باعتبارهم ممثلين للشعب.
. إنفتاح مجلس المحاسبة ونشر نتائج أعماله والبيانات وجعلها في متناول الرأي العام و الباحثين.
كذلك منح قضاة مجلس المحاسبة إستقلالية أكبر وحماية أكثر لضمان حسن عملهم على الوجه المطلوب وتمكين مجلس المحاسبة من الإستشارات القبلية، وتكريس الرقابة القبلية والآنية على أموال الدولة والمتابعة الدقيقة لها في جميع المراحل، ذلك لأن الرقابة القبلية أقل عناءا وتكليفا.

قائمة المراجع:

- . أمين السيد أحمد لطفي، تقييم وتطوير دور الجهاز المركزي للمحاسبات في الرقابة والمحاسبة على الأموال العامة، الطبعة الأولى، الدار الجامعية ، الاسكندرية، مصر 2014.
- . العنزي سعد والساعدي مؤيد، أخلاقيات الادارة: مدخل التكوين في منشآت الأعمال، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، مجلد 01 العدد 03 بغداد 2000.
- . الهواش أبوبكر، نحو ميثاق أخلاقي لمهنة المعلومات في الوطن العربي، مجلة جامعة الشارقة لمعلوم الشرعية والانسانية، المجلد 2، العدد 1، الشارقة 2005.
- . AICPA Professional, Code of Professional Conduct and By Laws . American Institute of Certified Public Accountards, 2013 .
- . الهيئة السعودية لمحاسبين القانونيين قواعد آداب وسلوك المهنة، الرياض، الممكة العربية السعودية، 1977.
- . السعد صالح، العوامل المؤثرة على السلوك الأخلاقي في بيئة المراجعة السعودية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 48، العدد 01، الإسكندرية، مصر 2011.
- . الذنبيات علي عبد القادر، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان 2010.

. التعديل الدستوري لسنة 2020، الجريدة الرسمية عدد82، المؤرخة في 30 ديسمبر 2020.

. القانون رقم 05/80، المؤرخ في 1 مارس 1980 يتعلق بممارسة وظيفة الرقابة المالية لمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية عدد، 10 مؤرخة 4 في مارس، 1980.

. القانون رقم 01/16 المؤرخ في 2016/03/06 يتضمن تعديل دستور جريدة رسمية عدد، 14 مؤرخة بتاريخ 2016/03/07.

. اعلان ليما حول الخطوط التوجيهية لرقابة الأموال العمومية، على الموقع:

.https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/focus_areas/independence/Lima_BUCH_2013_EFDSA.pdf

. مكسيكو بشأن استقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة، على الموقع:

https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/09/issai_10_ar.pdf

. محمد رسول العموري، الرقابة المالية العليا (دراسة مقارنة)، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان 2005.

. الأمم المتحدة، قرار الجمعية العامة، الدورة السادسة والستون البند 21 من جدول الأعمال، قرار رقم : Distr: General 15 March 2012 على الموقع:

https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/intosai_and_united_nations/66_209_2011/AR_un_resol_66_209.pdf

. المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة 11، عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإنتوساي)، على

الموقع: https://www.fbsa.gov.iq/uploads/files/attachments/ISSAI_11_A.pdf /

www.issai.org.

. نجم عبود، أخلاقيات الإدارة ومسؤولية الأعمال في شركات الأعمال، الطبعة الأولى، الوراق للطبع والنشر، عمان 2005

. محمد الصغير بعلي و يسري أبو العلاء، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر سنة 2003.

. الأمر 20/95 المؤرخ في 07 جويلية 1995 يتعلق بمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية، عدد39، 1995، مؤرخة في 1995/07/23..

. خلوفي رشيد، القضاء الإداري، تنظيم واختصاص، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2002.

. مدونة أخلاقيات المهنة لمجلس المحاسبة الجزائري، على الموقع: <https://www.ccomptes.dz/ar>