

دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في ترشيد النفقات العامة
دراسة حالة مجلس المحاسبة الجزائري

**The Role of the Supreme Audit Institutions in Rationalizing
Public Expenditures
Case Study of the Algerian Court of Auditors**

كمال بن عون¹، الوردي خدومة²

¹ جامعة باتنة 1 (الجزائر)، kamel.benaoune@gmail.com

² جامعة باتنة 1 (الجزائر)، kheddoumalouardi@hotmail.fr

تاريخ الاستلام: 2020/11/05 تاريخ القبول: 2022/06/07 تاريخ النشر: 2022/06/11

Abstract:

The study aims to assessing the effectiveness of the oversight exercised by the court of auditors over public expenditures in Algeria in light of the requirements of international standards of supreme audit institutions, and its role in rationalizing public spending. The study revealed that the legislations and laws that define the powers of the court of auditors, its organization, and the modalities for exercising control over public expenditures, are not on the same degree of compatibility with the international standards, and this has affected its effectiveness in rationalizing public spending

Key words: public expenditure rationalization; supreme audit institutions; Court of Auditors;

المخلص:

تهدف الدراسة إلى تقييم مدى فعالية الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة على النفقات العامة في الجزائر في ضوء متطلبات المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، ودوره في ترشيد الإنفاق العام.

وتبين من خلال الدراسة أن التشريعات والقوانين التي تحدد صلاحيات مجلس المحاسبة وكيفية ممارسته للرقابة على النفقات العامة، ليست على نفس الدرجة من التوافق مع المعايير الدولية وهو ما أثر على فعاليته في ترشيد الإنفاق العام

كلمات مفتاحية: ترشيد النفقات العامة، أجهزة عليا للرقابة، مجلس المحاسبة، معايير دولية

1. مقدمة:

تعد النفقات العامة أداة من أدوات السياسة المالية التي تستخدمها الدول لبلوغ أهدافها، وتنفيذ برامجها الاقتصادية والاجتماعية، وقد ازداد حجم وأهمية الإنفاق العام بزيادة الحاجات المجتمعية التي يلبيها، ومع شح الموارد العامة حتم على الدول العمل على ترشيد النفقات العامة وفق ضوابط تسمح بالاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.

وتلعب الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة دورا هاما في ترسيخ الحوكمة المؤسسية للدولة الديمقراطية، ويتم منحها استقلالية عالية لضمان المساءلة العامة عن مدى صحة وشرعية الإنفاق العام وكذا مدى الاقتصاد والكفاءة والفعالية في تنفيذ البرامج والسياسات الحكومية، وتساعد بذلك في تعزيز الإدارة المالية السليمة للدولة، وقد زاد الاهتمام بالأجهزة العليا للرقابة محليا ودوليا، وتمخضت عن هذا الاهتمام المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) والتي قامت بإصدار توجيهات ومعايير تعكس أفضل الممارسات الرقابية في القطاع العام التي اجتمعت عليها أجهزة الرقابة العليا للدول الأعضاء، وتعمل دائما على تطويرها، وتطبيق هذه المعايير ليس إجباريا بالنسبة للدول الأعضاء.

وقد عرفت الجزائر زيادة كبيرة في حجم النفقات العامة من خلال انتهاجها لسياسة إنفاق توسعية منذ سنة 2000 من خلال برامج التنمية والإنعاش الاقتصادي التي تبنتها الحكومة تزامنا مع ارتفاع إيراداتها من المحروقات ، إلا أن تدهور أسعار النفط في السنوات الأخيرة أصبح يمثل هاجسا كبيرا للدولة الجزائرية لاعتمادها الكبير على الجباية البترولية في تمويل نفقاتها، فأصبح ترشيد النفقات العامة ضرورة حتمية للسلطات الجزائرية منذ سنة 2014، وهذا ما يتطلب تفعيل أجهزة الرقابة على المال العام للمساهم في رفع كفاءة الأجهزة الحكومية وحسن إدارتها للأموال العامة وتعزيز مبادئ الشفافية والمساءلة، وبالتالي التجسيد الفعلي لأهداف السياسات والبرامج الحكومية وتحسين مستويات التنمية، وباعتبار مجلس المحاسبة الجهاز الأعلى للرقابة على الأموال العامة في الجزائر، ويمارس مهامه في الرقابة البعدية على نفقات مختلف الهيئات والمؤسسات العامة كهيئة مستقلة بموجب الدستور والقوانين المنظمة لعمله، ويتمتع في ذلك باختصاصات مختلفة وصلاحيات واسعة، وهو عضو في المنظمة الدولية (الانتوساي)، سنطرح الإشكالية التالية:

دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في ترشيد النفقات العامة - دراسة حالة مجلس
المحاسبة الجزائري -

- إشكالية الدراسة:** ما مدى فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة الجزائري في ضوء متطلبات المعايير الدولية؟ وما مدى مساهمته في ترشيد النفقات العامة؟
- الأسئلة الفرعية:** يندرج ضمن إشكالية الدراسة الأسئلة الفرعية التالية:
- ما هو مفهوم ترشيد النفقات العامة؟ وما هي أهميته؟
 - ما هي متطلبات الرقابة الفعالة للأجهزة العليا على النفقات العامة؟ وكيف تساهم في ترشيدها؟
 - هل يتوافر مجلس المحاسبة الجزائري على المقومات الأساسية للرقابة الفعالة على النفقات العامة وفق ما تتطلبه المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة؟
 - ما هي الآليات المتاحة لمجلس المحاسبة الجزائري للمساهمة في ترشيد النفقات العامة؟ وما مدى فعاليتها؟
- فرضيات البحث:** تعتمد الدراسة على الفرضيات التالية:
- تمتلك الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الفعالة آليات للمساهمة في ترشيد النفقات العامة.
 - يفتقر مجلس المحاسبة للمقومات الأساسية للرقابة العليا الفعالة على النفقات العامة في الجزائر.
 - لا يساهم مجلس المحاسبة بشكل فعال في ترشيد النفقات العامة في الجزائر.
- أهمية وأهداف البحث:** تتبع أهمية البحث من الدور المحوري الذي يمكن أي يقوم به مجلس المحاسبة بصفته الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة في الجزائر في ترشيد النفقات العامة، إذا توافرت لديه الشروط الضرورية لأداء مهامه بفعالية، الأمر الذي سيؤدي إلى التقليل من مخاطر تبديد المال العام، وضمان توجيه النفقات العامة بكفاءة نحو تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي يطمح إليها المجتمع، وتعزيز مبادئ الشفافية والمساءلة، خاصة

في ظل نقص الموارد والتوجه الجاد للسلطات العليا الحالية للبلاد نحو ترشيد الإنفاق العام ومكافحة الفساد، وتكمن أهداف البحث في النقاط التالية:

- إبراز أهمية الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والآليات التي يمكن أن تساهم بها في ترشيد النفقات العامة في إطار المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة؛
- تحديد المعوقات التي تحد من فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على النفقات العامة في الجزائر؛
- بيان آليات الرقابة المتاحة لمجلس المحاسبة للمساهمة في ترشيد النفقات العامة، وتقييم مدى فعاليتها من خلال تحليل نتائج برامج الرقابة للسنوات 2015، 2016، 2017.

منهج البحث: من أجل الوصول إلى تحقيق أهداف البحث تم تقديم دراسة نظرية وتطبيقية حول مساهمة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في ترشيد النفقات العامة، وعليه تم تقسيم البحث إلى محورين:

- المحور النظري: تتطرق الدراسة في هذا المحور إلى بعض المفاهيم الأساسية حول ترشيد الإنفاق العام وأهميته، ثم متطلبات الرقابة العليا الفعالة على النفقات العامة، والآليات التي يمكن أن تساهم بها الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في ترشيد الإنفاق العام، وطبيعة هذا المحور تتطلب الاعتماد على المنهج الوصفي؛
- المحور التطبيقي: تعتمد الدراسة في جانبها التطبيقي على المنطلقات النظرية لمتطلبات الرقابة المالية العليا الفعالة ومساهمات الأجهزة العليا للرقابة في ترشيد النفقات العامة بالتطبيق على مجلس المحاسبة الجزائري، وفي هذا الإطار فان الدراسة تسعى إلى تحديد مدى توافر مجلس المحاسبة على المقومات الأساسية للرقابة العليا الفعالة وفق متطلبات المعايير الدولية (ISSAI)، ودوره في تحسين الأداء، وتعزيز الشفافية والمساءلة ومكافحة الفساد مما يؤدي إلى ترشيد الإنفاق العام من خلال تحليل القوانين المنظمة لعمله والنتائج المترتبة عن برامج الرقابية للسنوات 2015، 2016، 2017، وهذا بالاعتماد المنهج التحليلي.

2. الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ودورها في ترشيد النفقات العامة

1.2 ترشيد النفقات العامة... مفاهيم أساسية:

1.1.2. مفهوم النفقات العامة: تعرف النفقة العامة على أنها: "مبلغ نقدي يقوم بإنفاقه شخص عام بقصد إشباع حاجة من الحاجيات العامة" (شهاب، 1988، ص.39)، وتعرف على أنها: "مبالغ نقدية أقرت من قبل السلطة التشريعية، ليقوم شخص عام بإنفاقها، في توفير سلع وخدمات عامة وتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة" (اللوزي و خليل، 2000، ص.89)، ويتضح من خلال هذين التعريفين أن النفقة العامة تتكون من ثلاث أركان أساسية، الركن الأول النفقة العامة مبلغ نقدي، الركن الثاني النفقة العامة يأمر بها شخص عام، والركن الثالث النفقة العامة تستهدف إشباع حاجة عامة. ومن أجل تحقيق النفقة العامة دورها في إشباع الحاجيات العامة على أكمل وجه، يجب على الأشخاص القائمين بها الالتزام بمجموعة من الضوابط هي (ساحل، 2017، ص.13-15):

- **ضابط المنفعة القصوى:** يعني أن تهدف النفقة العامة إلى تحقيق أكبر قدر من المنفعة لأكبر عدد ممكن من أفراد المجتمع؛

- **ضابط الاقتصاد:** ويقصد به تجنب الإسراف والتبذير في الإنفاق العام؛

- **ضابط الترخيص:** ويقضي هذا الضابط بعدم جواز صرف النفقة العامة إلا بعد الحصول على إذن من الجهات المختصة، سواء كانت السلطة التشريعية أو الجهات الإدارية المخولة قانوناً، وتنظم القوانين عادة كل ما يتعلق بصرف النفقات العامة وإجراءاتها، وصلاحيات الأشخاص المكلفين بالصرف، الجهات المختصة بالإذن بالصرف، والجهات المختصة بالرقابة على تنفيذ النفقة العامة بهدف التحقق من حصول المنفعة القصوى والاقتصاد في الإنفاق العام.

2.1.2. مفهوم ترشيد النفقات العامة: يقصد بترشيد الإنفاق العام العمل على زيادة فعالية الإنفاق العام بالقدر الذي يمكن معه زيادة قدرة الاقتصاد القومي على تمويل وتوجيه التزاماته الداخلية والخارجية، مع القضاء على مصدر التبذير والإسراف إلى أدنى حد ممكن، لذا فإن ترشيد الأنفاق العام لا يقصد به ضغطه ولكن يقصد به الحصول على أعلى إنتاجية عامة ممكنة بأقل قدر من الإنفاق (عفر و مصطفى، 1999، ص.72).

3.1.2. أهداف ترشيد النفقات العامة: تتمثل أهداف ترشيد الإنفاق العام في ما يلي (فرج، 2012، ص.89):

- رفع الكفاءة الاقتصادية عند استخدام الموارد والإمكانات المتاحة؛
- خفض عجز الموازنة وتقليص الفجوة بين الموارد المتاحة والإنفاق المطلوب؛
- مراجعة هيكلية المصروفات، عن طريق تقليص نوعية وحجم النفقات التي لا تحقق مردودية كبيرة؛
- محاربة الإسراف والتبذير وكافة مظاهر وأشكال سوء استعمال السلطة والمال العام.
- دفع عجلة التطور والتنمية واجتياز المشاكل الاقتصادية والاجتماعية التي تواجه الدولة تحدياتها؛
- الاحتياط لكافة الأوضاع المالية الجيدة والمستقرة والصعبة والمتغيرة محليا ودوليا.

2.2. الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أداة لترشيد النفقات العامة

1.2.2. ماهية الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة: عرف البنك الدولي أجهزة الرقابة العليا على أنها: "مؤسسات قومية مسؤولة عن مراقبة الإيرادات والنفقات العامة، وتختلف في تفويضها القانوني وتقريرها وفعاليتها من دولة إلى أخرى، نتيجة تأثرها بالنظم السياسية القائمة، ومع ذلك فإن هدفها الرئيسي هو الرقابة على إدارة الأموال العامة والتحقق من جودة ومصداقية البيانات المالية التي يتم الإفصاح عنها في التقارير الحكومية " (World Bank, 2001, p.1)، وتعرفها المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بأنها: "هيئة مستقلة تقوم بكافة أنواع الرقابة بموجب التشريعات النافذة، بهدف التحقق من الحفاظ على المال العام وضمان كفاءة وحسن استخدامه، وتقديم تقرير بشأن الحسابات والبيانات المالية إلى الجهات المعنية بالدولة" (جبل، 2017، ص.86)، وتختلف طريقة تشكيل هذه الأجهزة وتسميتها من دولة إلى أخرى، إلا أن تشكيل هذه الأجهزة وتنظيمها يكون وفق ثلاث نماذج رئيسية:

- النموذج القضائي (النابليوني): الجهاز هو سلطة قضائية مستقلة عن السلطة التشريعية والتنفيذية، ويتكون من قضاة يستطيعون إصدار الأحكام، ويطبق هذا النموذج في العديد من الدول منها: محكمة المحاسبات في فرنسا، محكمة المراجعة في اسبانيا، محكمة الحسابات في تركيا، دائرة المحاسبات في تونس، مجلس المحاسبة في الجزائر؛

- نموذج المراجع العام (الانجلوسكسوني): يرأس الجهاز مراجع عام يتمتع بصلاحيات واسعة، يتم تعيينه عن طريق السلطة التشريعية، يكون الجهاز في شكل مكتب يتبع السلطة التشريعية، ولا يمارس أي وظيفة قضائية، من بين الدول التي تأخذ بهذا النموذج: مكتب الرقابة الوطني الانجليزي، مكتب المحاسبة الحكومية في الولايات المتحدة الأمريكية، مكتب المراجع العام في الهند، الجهاز المركزي للمحاسبات في مصر؛

- نموذج المجلس(المجمع): هذا النموذج يشبه إلى حد كبير النموذج الانجلوسكسوني، باستثناء الهيكل الداخلي للجهاز الأعلى للرقابة، حيث يدار من قبل مجلس مكون من عدة أعضاء يتخذون قرارات بالإجماع، يسود هذا النموذج غالبية دول آسيا، منها المجلس الأعلى للمراجعة في اندونيسيا، مجلس المراجعة والتفتيش في كوريا الجنوبية.

2.2.2. أهداف الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة: إن أهداف الأجهزة العليا من الرقابة على النفقات العامة تكمن في:

- متابعة تنفيذ النفقات وتقييم أداء المؤسسات العامة، واقتراح الإجراءات والوسائل الكفيلة برفع كفاءة الأداء، من أجل المحافظة على الأموال العامة، وضمان كفاءة وحسن استخدامها؛

- تساعد البرلمان في أداء مهامه الرقابية، من خلال تزويده بتقارير موضوعية وموثوقة تستند إلى أدلة كافية ومناسبة تتعلق بتنفيذ البرامج الحكومية ومستوى أدائها؛

- تعمق مبدأ الشفافية والمساءلة، فأجهزة الرقابة العليا تقدم مساهمات كبيرة لمجتمعاتها من خلال إلزام الحكومات بالمساءلة والنزاهة والشفافية (جبل، 2017، ص. 54).

3.2.2. متطلبات الرقابة المالية العليا الفعالة: تختلف فعالية الأجهزة العليا في الرقابة على النفقات العامة وقدرتها على تحقيق أهدافها من دولة إلى أخرى، ولعل أهم العوامل المؤثر في فعاليتها (World Bank, 2001, p. 3):

- الاستقلالية: لا يمكن للأجهزة العليا للرقابة أن تقوم بمهامها بصورة موضوعية وفعالة إلا إذا كانت مستقلة عن الجهة الخاضعة للرقابة، وفي مأمّن من أي تأثير خارجي، وتشمل استقلالية الجهاز الأعلى الاستقلال التنظيمي، الاستقلال المالي، والاستقلال العضوي (الامم المتحدة، 2009، ص.18)؛

- **ولاية واضحة:** يجب أن تستند مهام رقابة الأجهزة العليا إلى القواعد والتشريعات التي يضعها البرلمان، ويجب أن تحدد استقلالية الجهاز، ومسؤوليات الإبلاغ، ونطاق عمليات الرقابة، والكيانات التي يتعين تدقيقها؛

- **توفر الموارد البشرية المؤهلة:** لا بد أن يتوفر لدى أجهزة الرقابة العليا الكوادر المؤهلة لممارسة العمل الرقابي، وذات طبيعة تخصصية وخبرة بما يمكنها من أدائها لمهامها الرقابية بكفاءة وفعالية (النقشبندي، 2019، ص.49)؛

- **تطبيق معايير تدقيق دولية:** تكون عمليات التدقيق أكثر فعالية عندما تلتزم أجهزة الرقابة العليا بمعايير المراجعة المهنية، كذلك التي تصدرها المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI)، أو الهيئات المهنية الدولية الأخرى.

- **وجود بيئة داعمة:** تعمل الأجهزة الرقابية العليا في إطار مؤسسي واسع، فهي فعالة فقط إلى الحد الذي يسمح لها فيه بإجراء أعمالها، واستخدام تقاريرها في تعزيز المساءلة، فقد يكون البرلمان ضعيفا، وقد لا تضمن الحكومة الأخذ بالتوصيات ومعالجة التجاوزات التي حددتها الأجهزة العليا؛

4.2.2. مساهمة الأجهزة العليا للرقابة في ترشيد الإنفاق العام: إن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الفعالة يمكن أن تساهم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في ترشيد الإنفاق العام من خلال تقييم الأداء الحكومي واكتشاف مظاهر الفساد في إدارة المال العام وتعزيز الشفافية والمساءلة، كما يلي:

- **رقابة الأداء مدخل لترشيد الإنفاق العام:** تمارس أجهزة الرقابة العليا الفعالة بالإضافة إلى الرقابة المالية التقليدية التي تقتضي التأكد بأن الوحدات الحكومية تنفذ عملياتها المالية وفق الأنظمة المحاسبية المقررة والقوانين المطبقة على الأموال العامة، رقابة الأداء التي تهدف إلى قياس أداء الوحدات الحكومية ومدى تحقيقها للأهداف المحددة لها مسبقا، ومدى تطبيقها لمعايير الكفاءة والاقتصاد والفعالية، فهي أسلوب لمقارنة الأداء المنجز بالأهداف المحددة مسبقا وتحديد الانحرافات وتحليلها واستخلاص النتائج التي تسمح باتخاذ القرارات المناسبة، وتحسين مستويات الأداء مستقبلا (عثمان، 2008، ص 653)، ومن خلال هذه العملية يمكن للأجهزة العليا أن تقدم نظرة ثاقبة لتحسين أداء الخدمات والبرامج الحكومية، ومساعدة

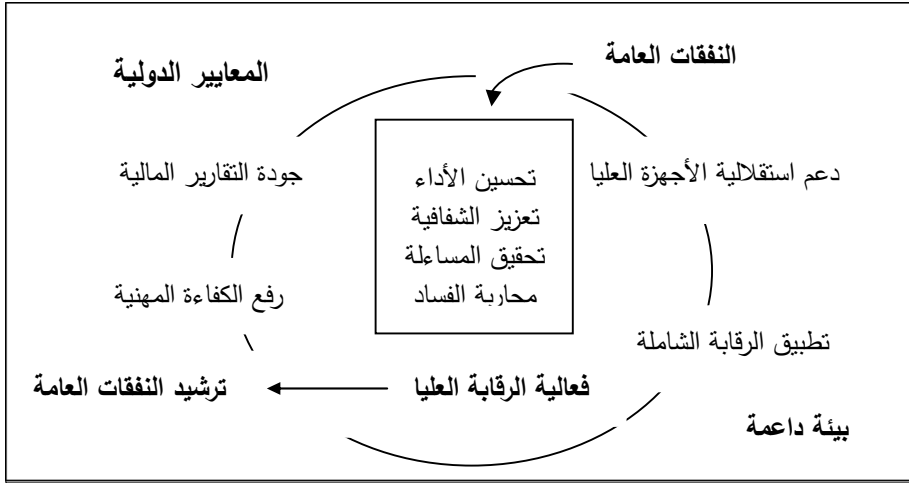
الحكومات في التكيف مع الاتجاهات والمخاطر المستقبلية، ويمكن أن تساهم بذلك في تحسين صياغة السياسات الحكومية وتنفيذها وتقييمها (OECD, 2016, p. 5).

- **الشفافية والمساءلة آلية لترشيد الإنفاق العام:** تقدم أجهزة الرقابة العليا الفعالة رؤية حقيقية وعادلة بشأن السلوك المالي للحكومة، وتوصل نتائجها إلى أصحاب المصلحة (للبرلمان، وسائل الأعلام، الناخبين،...)، وكونها آلية لمراقبة الحكومة ونقل المعلومات فان لها دورا مهما في تعزيز الشفافية والمساءلة الحكومية، مما يمثل رادعا لإهدار الأموال العامة وإساءة استخدامها (Isaksson & Bigsten, 2012, p.1871)، كما يوسع دائرة الرقابة والمحاسبة وفرص المشاركة في صنع السياسات العامة من كل الأطراف ذات العلاقة.

- **مكافحة الفساد وسيلة لترشيد الإنفاق العام:** تلعب أجهزة الرقابة العليا الفعالة دورا مهما في مكافحة الفساد المالي، من خلال اكتشاف الانحرافات والاختلاسات وجميع مظاهر إهدار الأموال العامة، وردع هذه الممارسات بمقاضاة المفسدين أو تحويلهم إلى الجهات المختصة حسب الصلاحيات المخولة لها، ولقد أثبتت العديد من الدراسات أن الرقابة المالية الفعالة تعمل على تحجيم مستوى الفساد المالي (الرفاعي و جمعة، 2005، ص.19)، والذي يعد جانبا مهما من جوانب فعالية الحكومة.

وبهدف تطوير عمل الأجهزة العليا وجعله كثر مهنية وفعالية وتعزيز دورها في ترشيد الإنفاق العام، قامت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI)، وهي منظمة غير حكومية تأسست عام 1953 مقرها في العاصمة النمساوية فيينا، وتتمتع بمنصب استشاري خاص لدى المجلس الاقتصادي والاجتماعي للأمم المتحدة، تضم في عضويتها حاليا 195 عضو دائم من أجهزة الرقابة العليا من مختلف دول العالم، بإصدار عدة معايير أطلق عليها المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (International Standards of Supreme audit Institutions) اختصارا (ISSAI) لكي تسترشد بها الدول في تشريع القوانين والأجهزة العليا للرقابة في أداء مهامها، فهي تشكل بذلك إطارا عاما لتفعيل دور الأجهزة العليا في ترشيد الإنفاق العام في ظل وجود بيئة داعمة كما هو موضح في الشكل التالي :

الشكل 1: دور المعايير الدولية في تفعيل رقابة الأجهزة العليا لترشيد الإنفاق العام



المصدر: من إعداد الباحث

وقد تم تصنيف هذه المعايير حسب الغرض منها في أربع مستويات (الصائغ، النجفي، و حمدون، 2016، ص.394):

المستوى الأول: المبادئ التأسيسية للانتوساي الواردة في إعلان ليمبا (ISSAI)، الذي يدعو إلى إنشاء الأجهزة العليا للرقابة الفعالة، ويقدم إرشادات للرقابة المالية العامة؛ المستوى الثاني: المبادئ الأساسية لعمل الأجهزة العليا للرقابة (ISSAI10-99)، ويتناول قضايا مثل الاستقلالية (ISSAI10)، الشفافية والمساءلة (ISSAI20)، الأخلاق المهنية (ISSAI30)، ضبط الجودة (ISSAI40)؛

المستوى الثالث: معايير الرقابة الأساسية (ISSAI100-999)، ويضم معايير عامة ومعايير ميدانية ومعايير ذات صلة بإعداد التقارير المالية؛

المستوى الرابع: إرشادات الرقابة (ISSAI1000-5999)، وهي إرشادات مبنية على ترجمة مبادئ الرقابة الأساسية إلى أدلة تطبيقية أكثر تحديدا وتفصيلا يمكن استخدامها في سياق تنفيذ مهام الرقابة.

ومع إنشاء إطار عمل الانتوساي للإصدارات المهنية (IFPP)، الذي يعمل على تعزيز مصداقية وأهمية التدقيق العام من خلال وضع مبادئ ومعايير مهنية معترف بها دوليا، تدعم الأداء الفعال للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة للصالح العام، تم في عام 2019 تغيير تسمية بعض المعايير مع إحداث تغييرات تحريرية في بعضها، وتم تصنيفها في ثلاث

دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في ترشيد النفقات العامة - دراسة حالة مجلس
المحاسبة الجزائري -

فئات هي: مبادئ الانتوساي، معايير الانتوساي، إرشادات الانتوساي
(<https://www.issai.org>) تاريخ الاطلاع: 11 ماي 2020).

وتناضل منظمة الانتوساي بالتعاون مع الأمم المتحدة والبنك الدولي من أجل اعتراف
دولي بأهداف وأهمية إعلان ليما للتوجيهات الخاصة بالمبادئ الرقابية (ISSAI)، وإعلان
مكسيكو بشأن الاستقلالية (ISSAI10)، لتستطيع الأجهزة العليا للرقابة أداء مهامها بفعالية
ومواصلتها لمكافحة الفساد، وقد تمكنت العديد من الأجهزة الرقابية العمل بكامل متطلبات
هذين المعيارين، في حين تبذل بعض الأجهزة الأخرى جهودا من قبل المشرعين لتطبيقها،
سواء في الاستقلالية أو نطاق الولاية أو الموارد (الامم المتحدة، 2009، ص.11).

3. دور مجلس المحاسبة في ترشيد النفقات العامة في الجزائر

إن الرقابة على النفقات العامة في الجزائر منذ الاستقلال كانت من صلاحيات وزارة
المالية إلى غاية سنة 1976 تاريخ صدور ثاني دستور للجمهورية الجزائرية والذي نص الأول
مرة على إنشاء مجلس المحاسبة في مادته 190 كجهاز أعلى للرقابة على الأموال العامة،
وتم تكريس هذا المبدأ في دستور 1996 في المادة 170 منه، إلا أن التفاصيل المتعلقة
بتنظيم هذا المجلس تركت للقوانين التنظيمية المتمثلة على الخصوص حاليا في الأمر رقم
20.95 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة المعدل والمتمم بالأمر رقم
02.10 المؤرخ في 26 أوت 2010، والأمر رقم 23.95 المؤرخ في 26 أوت 1995
يتضمن القانون الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة، والمرسوم الرئاسي رقم 377-95 المؤرخ
في 20 نوفمبر 1995 يحدد النظام الداخلي لمجلس المحاسبة، ورغم وجود هذا الإطار
الدستوري والقانوني لعمل مجلس المحاسبة وفق ما تتطلبه المعايير الدولية (ISSAI،
Section 5 ; ISSAI، Section 18)، فهل هو ملائم وكافي لضمان الاستقلالية الحقيقية
لمجلس المحاسبة وفعاليتها في ترشيد النفقات العامة؟

1.3. متطلبات فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على النفقات العامة :

1.1.3. الاستقلالية: إن استقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة و إطارها القانوني
ليست تحت سيطرتها المباشرة، إلا أنها تؤثر بشكل كبير على فعاليتها، لذلك يجب أن يتم

تحديد استقلالية مجلس المحاسبة بشكل واضح في الدستور والأطر القانونية الأخرى، ويجب أن تشمل الاستقلالية التنظيمية والمالية والعضوية.

لقد نصت مختلف الدساتير الجزائرية المتعاقبة على مجلس المحاسبة كهيئة عليا مستقلة للرقابة على الأموال العامة، في الباب الثالث المتعلق بالرقابة والهيئات الاستشارية، وذلك خارج الباب الثاني المتعلق بتنظيم السلطات الثلاث، السلطة التنفيذية، السلطة التشريعية، والسلطة القضائية، مما يعني أنه سلطة رقابية مستقلة عن هذه السلطات خاصة من الناحية التنظيمية، وهو ما يتوافق ومتطلبات المعايير الدولية (ISSAI, Section 5; ISSAI, Section 3)، إلا أنه من الناحية المالية والعضوية تشوبه بعض النقائص نوردها فيما يلي:

- لم يتم النص في الدستور الجزائري على كيفية تعيين رئيس مجلس المحاسبة، وترك ذلك للنصوص القانونية حيث نصت المادة 3 من الأمر 23.95 على: "يعين رئيس مجلس المحاسبة بمرسوم رئاسي" إلا أن هذه النصوص لم تشر إلى مدة التعيين أو حالات العزل، وهو ما يؤثر على استقلاليته وهذا لا يتوافق مع متطلبات المعايير الدولية (ISSAI, Section 6 ; ISSAI10, Principle 2).

- عدم تحديد آلية لوضع موازنة مجلس المحاسبة في التشريع الذي ينظم عمله خارج تحكم السلطة التنفيذية، لأن ذلك يعد ضمانا لاستقلالية المجلس المالية، فرغم النص على تمتع مجلس المحاسبة بالاستقلالية في التسيير في المادة 28 من الأمر 20.95، وضرورة تزويده بالموارد البشرية والوسائل المالية والمادية الضرورية لسير عمله، إلا أن إخضاعه لقانون المحاسبة العمومية يعني خضوعه لرقابة السلطة التنفيذية ممثلة في وزارة المالية، وإدراج موازنته في الموازنة العامة للدولة، وبالتالي عدم قدرته على طلب الموارد التي يحتاجها مباشرة من البرلمان إذا كانت الموارد المتاحة غير كافية لأداء المهام المنوطة به، وهذا ما لا يتوافق مع متطلبات المعايير الدولية (ISSAI10, Principle 8 ; ISSAI, Section 7)، كما أن رئيس مجلس المحاسبة لا يتمتع بسلطة مطلقة للتصرف في الموارد المالية الممنوحة للمجلس، كون الأمين العام بالمجلس هو المكلف بالتسيير المالي لمجلس المحاسبة فهو الأمر بالصرف الرئيسي حسب المادة 26 من المرسوم الرئاسي رقم 377.95، وهو ما يحد من سلطة رئيس المجلس واستقلاليته.

2.1.3. ولاية واضحة: من أجل أن يؤدي مجلس المحاسبة لمهامه بفعالية يجب أن يتمتع بصلاحيات واسعة للرقابة الشاملة على الأموال العامة، وبسلطات كافية للوصول إلى المعلومات بكل حرية، كما لا ينبغي أن تقيد حريته في إعداد التقارير بشأن نتائج أعماله، بل إلزامه برفع تلك التقارير إلى البرلمان وتحديد توقيت لنشر تلك التقارير.

فنظرا للدور الهام الذي يلعبه مجلس المحاسبة في الرقابة على الأموال العامة فإن مجال تدخله عرف عدة تعديلات منذ إنشائه آخرها سنة 2010 بالأمر 02.10 المعدل والمتمم للأمر 20.95، فبالإضافة إلى ما جاء خصوصا في المادتين 7 و 8 من الأمر 20.95 التي يخضع بموجبها لرقابة لمجلس المحاسبة مصالح الدولة والجماعات الإقليمية والمؤسسات والمرافق والهيئات العمومية باختلاف أنواعها التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية، والمرافق العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري والمؤسسات والهيئات العمومية التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو ماليا، والتي تكون أموالها أو مواردها أو رؤوس أموالها، كلها ذات طبيعة عمومية، تم توسيع مجال رقابته بموجب المادة 8 مكرر ليشمل تسيير الشركات والمؤسسات والهيئات مهما يكن وضعها القانوني، التي تملك فيها الدولة أو الجماعات الإقليمية والمؤسسات أو الشركات أو الهيئات العمومية الأخرى بصفة مشتركة أو فردية، مساهمة بالأغلبية في رأس المال أو سلطة قرار مهيمنة، وبذلك أصبح يخضع لرقابة مجلس المحاسبة جميع المؤسسات والشركات والهيئات العامة والخاصة التي تسيير أموال عامة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، وهو ما يتوافق مع متطلبات المعايير الدولية (ISSAI, Section 18).

ويمارس مجلس المحاسبة الأنواع الثالث للرقابة (الرقابة الشاملة) طبقا للمادتين 2 و 69 من للأمر 20.95 المعدل والمتمم بالأمر 02.10، الرقابة المالية من خلال التدقيق في شروط استعمال الهيئات الخاضعة لرقابته للموارد والوسائل المادية والأموال العمومية، ورقابة الالتزام بالتأكد من مطابقة عملياتها المالية والمحاسبية للقوانين والتنظيمات المعمول بها، ورقابة الأداء والمتمثلة أساسا في رقابة حسن استعمال الهيئات الخاضعة لرقابته، للموارد والأموال والقيم والوسائل المادية العمومية، وتقييم نوعية تسييرها من حيث الفعالية والكفاءة والاقتصاد، وهو ما يتوافق مع متطلبات المعايير الدولية (ISSAI10, Principle3)

ويمكن لمجلس المحاسبة بنص المادة 14 من الأمر 20.95 المعدل والمتمم أن يمارس رقابته بمقر المجلس على أساس الوثائق المقدمة إليه، أو في مقر الوحدة الخاضعة لرقابته وتكون هذه الرقابة فجائية أو بعد التبليغ، ومن أجل تمكينه من أدائه لمهامه وممارسته لاختصاصاته خوله المشرع من خلال المادة 55 من الأمر 20.95 المعدل والمتمم حق الاطلاع، وسلطة التحري، وأيضاً سلطة الاستماع إلى أي عون في الهيئات الخاضعة لرقابته، وهذا يتوافق مع متطلبات المعايير الدولية (ISSAI10, Principle 1).

ويعد مجلس المحاسبة تقريراً سنوياً طبقاً للمادة 192 من الدستور والمادة 16 من الأمر 20.95 المعدل والمتمم، يبين فيه المعايير والملاحظات والتقييمات الرئيسية الناجمة عن أشغال تحرياته، مرفقة بالتوصيات التي يرى أنه يجب تقديمها، وكذلك ردود المسؤولين والممثلين القانونيين والسلطات الوصية المعنية المرتبطة بذلك، ويرسل مجلس المحاسبة هذا التقرير إلى رئيس الجمهورية كما يرسل نسخة منه إلى الهيئة التشريعية، والوزير الأول، ويتم نشر هذا التقرير كلياً أو جزئياً في الجريدة الرسمية، وهو ما يتوافق مع بعض متطلبات المعايير الدولية (ISSAI, Section 6)، فالمشرع لم يشر إلى إلزامية نشر التقرير وتوقيت نشره والجهة المسؤولة على ذلك، وهو ما حال دون نشر التقارير السنوية لمجلس المحاسبة منذ نشأته إلى غاية سنة 2011، باستثناء التقرير السنوي لسنة 1995 والتقرير السنوي لسنتي 1996، 1997، كما لم يشر إلى إمكانية إعداد ونشر تقارير أخرى عندما تقتضي الضرورة وفق متطلبات المعايير الدولية (ISSAI10, Principle 5 ; ISSAI1, Section 16).

3.1.3. توافر الموارد البشرية المؤهلة: نظراً لاتساع مجال الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة وتعدد اختصاصاته، فهو بحاجة إلى موارد بشرية كافية، مؤهلة، متخصصة وذات خبرة في المسائل المالية والمحاسبة والقانون، حتى تكون قادرة على ممارسة مهام الرقابة على الإنفاق العام وتقييم الأداء وإصدار الأحكام، وقد خص المشرع الجزائري المشرفون والقائمون بالعمليات الرقابية بمجلس المحاسبة بصفة القضاة وقانون أساسي خاص بهم يتمثل في الأمر رقم 23.95، ينظم هذا القانون مساهم المهني، حيث يتم بموجب هذا القانون توظيف قضاة مجلس المحاسبة عن طريق مسابقة وطنية من بين المرشحين الحائزين على ثماني سدايسات على الأقل في العلوم القانونية، أو الاقتصادية، أو المالية، أو التجارية، ويخضعون بعد تنصيبهم لفترة ترصص تدوم سنة واحدة، كما يمكن لرئيس مجلس المحاسبة اقتراح أن يعين

دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في ترشيد النفقات العامة - دراسة حالة مجلس
المحاسبة الجزائري -

مباشرة أساتذة مبرزين، أو حاملي شهادة دكتوراه، أو شهادة ماجستير في التخصصات السالفة الذكر، ولهم تجربة لا تقل عن 10 سنوات، على أن لا تتجاوز النسبة 10% من عدد المناصب، ومنح هذا القانون لقضاة مجلس المحاسبة الحق في التكوين وتحسين المستوى، وتجديد المعلومات، ويمكن أيضا لمجلس المحاسبة بنص المادة 58 من الأمر 20.95 استشارة اختصاصيين، أو تعيين خبراء من شأنهم إفادته أو مساعدته في أشغاله إذا كانت العمليات الواجب مراقبتها، أو أعمال التسيير الواجب تقييمها، أو الوقائع المطلوب الحكم فيها تقتضي ذلك، وكل هذا يتوافق مع متطلبات المعايير الدولية (ISSAI, Section 14).

إلا أن مجلس المحاسبة لا يتوافر على العدد الكافي من المستخدمين مما يؤدي إلى التأخر في إعداد التقرير السنوي عادة بسنتين (آخر تقرير سنوي لمجلس المحاسبة 2019، والتقرير السنوي 2018 يتعلقان بنتائج عمليات الرقابة لسنتي 2017 و 2016 على التوالي وقد حمل التقريرين لسنة إعدادهما بدل الرجوع إلى سنة برنامج الرقابة المعني وهو ما يتماشى والممارسات الدولية، أما التقرير السنوي 2015 فيتعلق بنتائج عمليات الرقابة لنفس السنة وتم إعداده ورفعته إلى السلطات العامة في سنة 2017)، كما يؤدي إلى عدم إتمام العمليات المبرمجة كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول 1: نسبة انجاز العمليات الرقابية للسنوات 2015، 2016، 2017.

السنة	عدد مستخدمو الرقابة	العمليات المبرمجة	العمليات المنفذة	نسبة التنفيذ %
2015	233	1018	1003	98,53 %
2016	229	1112	1070	96 %

2017	225	1033	1010	% 97,77
------	-----	------	------	---------

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على التقارير السنوية لمجلس المحاسبة 2015،
2018، 2019.

نلاحظ من خلال الجدول عدم إتمام العمليات الرقابية المبرمجة للسنوات الثلاث مع تسجيل اقل نسبة انجاز 96% (42 عملية غير منجزة) في سنة 2016، وهذا يمكن تفسيره بالزيادة في عدد العمليات المبرمجة لهذه السنة بنسبة 9,23% عن سنة 2015 التي شهدت أعلى نسبة انجاز 98,53%، مع تراجع في عدد مستخدمي الرقابة إلى 229 بعد أن كان 233 سنة 2015.

مع العلم أن مجلس المحاسبة لا يعاني نقص في الموارد المالية، حيث لم تتجاوز نسبة استهلاكه لاعتمادات التسيير المخصصة له 75% خلال السنوات 2015، 2016، 2017، وبلغت هذه الاعتمادات سنة 2017 مبلغ: 221 975 000 دج

4.1.3. تطبيق معايير تدقيق دولية: يحتاج قضاة مجلس المحاسبة إلى معايير مهنية سليمة يسترشدون بها أثناء أدائهم لعملية الرقابة بدءا بمرحلة التخطيط ثم الإشراف والمتابعة وفحص أنظمة الرقابة الداخلية، ثم جمع أدلة الإثبات وأخيرا تحليل البيانات وإعداد التقرير، فغياب المعايير من شأنه أن يحدث صعوبات تحول دون تحقيق مستوى عال من الكفاءة والفعالية، إلا أن التشريعات والقوانين الجزائرية لا تشير إلى تبني مجلس المحاسبة لأي معايير تدقيقية سواء كانت محلية، أو دولية مثل المعايير الرقابية لمنظمة الانتوساي المقبولة قبولا عاما، والتي تعتبر ملائمة للرقابة في القطاع العام، وهذا رغم أن الجزائر عضو بالمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي).

5.1.3. وجود بيئة داعمة: يحتاج مجلس المحاسبة إلى دعم السلطة التشريعية والسلطة القضائية والسلطة التنفيذية، من أجل تفعيل نتائج رقابته، فمجلس المحاسبة يمتلك وسائل وأدوات يستخدمها لكشف المخالفات وتوثيقها، ولكنه لا يمتلك آليات للمساءلة الحكومية، لذلك يحيل نسخة من تقريره السنوي إلى السلطة التشريعية التي تمتلك حق السؤال، الاستجواب، تشكيل لجان تحقيق، وسحب الثقة، وبالتالي وضع الحكومة أمام مسؤولياتها، كما أن الاختصاص القضائي لمجلس المحاسبة يقتصر فقط على تطبيق الغرامات المالية في حال اكتشاف المخالفات، ففي حالة ملاحظته لوقائع يمكن وصفها وصفا جزائيا فهو يعد تقريراً

مفصلا بالوقائع ويرسله إلى النائب العام المختص إقليميا لغرض المتابعات القضائية، بالإضافة إلى أن مجلس المحاسبة بحاجة إلى حكومة متفهمة تقبل آراءه وتحترم خبرته وتتحمل مسؤولية أي تقصير وتتخذ الإجراءات التصحيحية المطلوبة، إلا أن مجلس المحاسبة يفتقد إلى هذه البيئة الداعمة.

2.3. مساهمة مجلس المحاسبة في ترشيد النفقات العامة:

لقد أوكل المشرع الجزائري إلى مجلس المحاسبة مهمة الرقابة العليا البعدية على الأموال العامة من خلال المادة 2 من الامر 20.95 وحدد أهداف هذه الرقابة في تشجيع الاستعمال الفعال والصارم للموارد والوسائل المادية والأموال العامة وترقية إجبارية تقديم الحسابات وتطوير شفافية تسيير المالية العامة، كما سعى المشرع الجزائري من خلال الأمر 02.10 المعدل والمتمم للامر 20.95 إلى تكريس توجه جديد لتعزيز الرقابة البعدية لمجلس لحماية الأموال العامة من جميع مظاهر الفساد، فأكد في نص المادة 2 منه على ضرورة مساهمة مجلس المحاسبة في مجال اختصاصه ومن خلال ممارسة صلاحياته، في تعزيز الوقاية ومكافحة جميع أشكال الغش والممارسات غير القانونية، أو غير الشرعية التي تشكل تقصيرا في الأخلاقيات وفي واجب النزاهة أو الضارة بالأموال العامة، ودعم صلاحياته القضائية والإدارية بمجموعة من الإجراءات الجديدة، فما مدى فعالية هذه الصلاحيات لتحقيق أهداف الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة وترشيد الإنفاق العام؟

1.2.3. الصلاحيات القضائية وسيلة لردع الفساد وترشيد الإنفاق العام: منح المشرع الجزائري صلاحيات قضائية لمجلس المحاسبة كنتيجة لأخذ الجزائر بالنموذج القضائي في تشكيله، ومنح أعضائه صفة القضاة، وخصهم بنفس امتيازات القضاة العاديين، وتتمثل الصلاحيات القضائية لمجلس المحاسبة في مراقبة تقديم حسابات التسيير للمحاسبين العموميين ومراجعتها، وكذا مراقبة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية بالنسبة للموظفين الإداريين الذين يكلفون بإدارة الأموال عامة، ويترتب عن هذه الرقابة تطبيق جزاءات قضائية تتمثل أساسا في فرض غرامات مالية في حال تسجيل مخالفات وهو ما يمثل رادعا أمام إهدار الأموال العامة، ويمكن توضيح هذه الاختصاصات وما يترتب عن ممارستها كما يلي:

- مراقبة تقديم الحسابات: إن تقديم حسابات التسيير والحسابات الإدارية إلى مجلس المحاسبة هو إلزام قانوني يقع على المحاسبين العموميين والأمرين بالصرف (الامر 20.95 المعدل والمتمم، المادتان 60 و63)، ويتم إيداع هذه الحسابات قبل 30 جوان من السنة الموالية للسنة المغلقة (المرسوم التنفيذي 56.96، المادة 2)، وفي حالة التأخر أو عدم إرسال الوثائق الثبوتية، يصدر مجلس المحاسبة قرارات مؤقتة بتطبيق غرامات مالية بين 5000 دج و50000 دج في انتظار الفصل فيها بقرار نهائي حسب الإجراءات المنصوص عليها، ويمكن لمجلس المحاسبة أن يرسل إلى المحاسب أو الأمر بالصرف أمر بتقديم حسابه في الأجل الذي يحدده، وفي حالة انقضاء الأجل يطبق عليهم إكراه ماليا قدره 500 دج عن كل يوم تأخر لمدة لا تتجاوز 60 يوم (الامر 20.95 المعدل والمتمم، المادة 61)، وقد سجل مجلس المحاسبة لسنوات 2015، 2016، 2017، النتائج التالية:

الجدول 2: نتائج رقابة مجلس المحاسبة في مجال تقديم الحسابات لسنوات 2015،
2016، 2017.

السنة	مجموع القرارات النهائية	القرارات النهائية بتطبيق الغرامات	النسبة %	المبلغ الإجمالي للغرامات
2015	2345	933	39,79%	2.303.260,00 دج
2016	219	131	59,81%	1.589.000,00 دج
2017	107	55	51,40%	465.000,00 دج

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على التقارير السنوية لمجلس المحاسبة 2015،
2018، 2019.

نلاحظ من خلال الجدول ارتفاع كبير لنسبة القرارات النهائية بتطبيق الغرامات من مجموع القرارات النهائية الصادرة عن مجلس المحاسبة في مجال مراقبة تقديم الحسابات، وهذا يدل على عدم التزام المحاسبين العموميين والأمرين بالصرف بتقديم حساباتهم في الآجال المحددة بدون مبرر، هذا بغض النظر عن القرارات المؤقتة التي لم يتم الفصل النهائي فيها والبالغ عددها 1557، 1839، 3592، قرار للسنوات 2015، 2017، 2016 على التوالي، كما نلاحظ كذلك تراجع كبير في عدد القرارات النهائية الصادرة حيث بلغت 107 قرار فقط سنة 2017، مقارنة بسنة 2015 حيث وصلت إلى 2345 قرار، وهذا ما أدى إلى تراكم

دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في ترشيد النفقات العامة - دراسة حالة مجلس المحاسبة الجزائري -

القرارات المؤقت التي لم يتم الفصل فيها لتبلغ أقصاها 3592 قرارا سنة 2017، وهذا شيء جد خطير سيؤثر بشكل كبير على عمليات الرقابة للسنوات القادمة، وسيحد من فعالية هذا النوع من الرقابة، ولا يمكن تبريره بتعقيد الإجراءات القضائية المتبعة ونقص في عدد القضاة خاصة وأن عددهم كان متقاربا في السنوات الثلاثة.

- **مراجعة حسابات المحاسبين العموميين:** تتم هذه العملية من خلال التأكد من صحة العمليات المادية الموصوفة في حسابات التسيير للمحاسبين العموميين ومدى مطابقتها مع الأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها، وفي نهاية هذه العملية يمنح مجلس المحاسبة بقرار نهائي الإبراء للمحاسب إذا لم تسجل عليه أي مخالفة، أما في حالة تسجيل مخالفات فيتم إصدار قرار مؤقت يتضمن التحفظات المسجلة ويبلغ للمحاسب المعني، ويمنح له أجل شهر من تاريخ التبليغ لإرسال إجابته، مرفقة عند الاقتضاء بكل المستندات الثبوتية لإبراء ذمته، ويمكن تمديد هذا الأجل بطلب معلل يقدمه المحاسب (الأمر 20.95 المعدل والمتمم، المادة 78)، وبعد استلام الإجابة أو انقضاء الآجال، يقرر مجلس المحاسبة مدى مسؤولية المحاسب الشخصية والمالية بقرار نهائي، أما بإبراء ذمة المحاسب، أو وضعه في حالة مدين إذا سجل على ذمته نقص مبالغ أو صرف نفقة غير قانونية أو غير مبررة، أو إيراد غير محصل (الأمر 20.95 المعدل والمتمم، المادة 83)، ومن خلال هذه الرقابة سجل مجلس المحاسبة لسنوات 2015، 2016، 2017، النتائج التالية:

الجدول 3: نتائج مراجعة حسابات المحاسبين العموميين لسنوات 2015، 2016، 2017.

السنة	مجموع القرارات النهائية	قرارات الإبراء	قرارات الوضع في حالة مدين	المبلغ الإجمالي للغرامات
2015	1016	904	112	264.776.966,50 دج
2016	842	772	70	16.253.989,03 دج
2017	809	717	92	38.707.862,35 دج

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على التقارير السنوية لمجلس المحاسبة 2015،
2018، 2019.

من خلال الجدول نلاحظ إهدار كبير للأموال العامة، من طرف عدد معتبر من المحاسبين العموميين الذين أوكلهم المشرع مهمة حماية هذه الأموال والرقابة الداخلية عليها، شكلوا نسب متقاربة 11,02%، 8,31%، 11,73%، من مجموع القرارات النهائية للسنوات 2015، 2016، 2017 على التوالي، وهذا باستثناء القرارات المؤقتة التي لم يتم الفصل فيها، والبالغ عددها 489، 709، 474، لنفس السنوات على التوالي، وبالرجوع إلى العدد الكبير جدا من الحسابات لم يتم إيداعها والتي لم يتم مراجعتها، يمكن القول أن هناك أموال عامة كبيرة تم إهدارها سوف لن يتم استعادتها، ومحاسبة المسؤولين على ذلك.

- **رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية:** هي تلك الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة على التسيير المالي الأمرين بالصرف، بغرض التأكد من احترامهم للأحكام التشريعية والتنظيمية التي تسري على استعمال وتسيير الأموال العامة والوسائل المادية، وقد حدد المشرع في المادة 88 من الأمر 20.95 المعدل والمتمم، خمسة عشرة (15) حالة تعد أخطاء ومخالفات لقواعد الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، ومن أهمها وأكثرها شيوعا خرق قواعد إبرام وتنفيذ الصفقات العمومية، وتغيير التخصيص الأصلي للالتزامات أو القروض المصرفية الممنوحة لتحقيق عمليات محددة، وينتج عن هذه الرقابة في حالة اكتشاف أخطاء أو تجاوزات إعداد تقرير تفصيلي يرسل إلى غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية بمجلس المحاسبة لمتابعة التحقيق فإذا أثبتت النتائج بأنه لا مجال للمتابعة يتم إصدار قرار بحفظ الملف، أم في حالة إثبات التجاوزات يتم إصدار قرار نهائي بوضع الأمر بالصرف وضع المدين وتطبيق عليها غرامات مالية على ألا تتعدى الراتب السنوي الذي يتقاضاه المعني عند تاريخ ارتكاب المخالفة (الأمر 20.95 المعدل والمتمم، المادة 89)، وتتضاعف الغرامة إذا كانت هذه المخالفات لكسب امتياز مالي أو عيني غير مبرر لصالحه أو للغير على حساب الدولة والهيئة العمومية (الأمر 20.95 المعدل والمتمم، المادة 91)، وهذا دون المساس بحق المتابعة القضائية، حيث يقوم رئيس مجلس المحاسبة بإرسال تقرير تفصيلي مدعم بعناصر الإثبات اللازمة إلى النواب العامين المختصين إقليميا.

دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في ترشيد النفقات العامة - دراسة حالة مجلس
المحاسبة الجزائري -

الجدول 4: نتائج رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية لسنوات 2015،
2016، 2017.

السنة	2015	2016	2017
تقرير تفصيلي من أجل إخطار غرفة الانضباط	32	26	51
تقرير تفصيلي موجه إلى النواب العامون	6	13	33
النسبة	%18,75	%50	%64,70

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على التقارير السنوية لمجلس المحاسبة 2015،
2018، 2019.

نلاحظ من خلال الجدول تزايد مستمر لعدد حالات التعدي على الأموال العامة من سنة إلى أخرى من قبل المسيرين الماليين للمؤسسات العامة، وعدم احترامهم للأحكام التشريعية والتنظيمية التي تسري على استعمال وتسيير الأموال العامة والوسائل المادية، حيث بلغ 51 حالة سنة 2017، وبنسبة بلغت 64,70 % من هذه الحالات تمثل وقائع قابلة للوصف الجزائي، يسعى من خلالها المخالفون إلى كسب امتيازات مالية وعينية على حساب الدولة والهيئة الكلفون بتسييرها، وهذا يبين أن مجلس المحاسبة وأن كان يستطيع الكشف عن مظاهر الفساد في المال العام فإنه لم يستطيع الحد من هذه المظاهر بل هي في تزايد مستمر. بالإضافة إلى ما تم الإشارة إليه من ملاحظات تحد من فعالية الصلاحيات القضائية لمجلس المحاسبة في ترشيد النفقات العامة في الجزائر، نشير إلى عاملين أساسيين ربما يفسران النتائج السابقة هما:

- مجلس المحاسبة يقوم بإصدار القرارات النهائية بتسليط الغرامات المالية على المخالفين والتي تكتسي الصيغة التنفيذية، إلا أن تجسيدها يتوقف على إرادة السلطة التنفيذية ممثلة في وزير المالية المكلف بتنفيذها، ويتمتع في ذلك بسلطة تقديرية تمكنه حتى من إعفاء الأشخاص الذين تتم إدانتهم، وهذا يقلل من مصداقية وفعالية مجلس المحاسبة كجهاز رقابي مستقل ذو طبيعة قضائية.

- يقوم مجلس المحاسبة في حال اكتشافه لوقائع قابلة للوصف الجزائي، بإرسال الملف إلى النائب العام المختص إقليمياً، ولا يمتلك حق تحريك الدعوة الجزائية بصفة مباشرة، وهو ما يقيد سلطته في هذا المجال.

2.2.3. الصلاحيات الإدارية مدخل لترشيد الإنفاق العام: يمارس مجلس المحاسبة صلاحياته الإدارية والمتمثلة أساساً في رقابة نوعية التسيير من خلال التأكد من حسن استعمال الهيئات الخاضعة لرقابته، للموارد والأموال والقيم والوسائل المادية العمومية، وتقييم نوعية تسييرها من حيث الفعالية والكفاءة والاقتصاد، وكذا التأكد من وجود وملاءمة وفعالية وفعلية آليات وإجراءات الرقابة والتدقيق الداخليين (الأمر 20.95 المعدل والمتمم، المادة 91)، وفي نهاية رقابته يعد مجلس المحاسبة **مذكرة تقييم** مرفقة بالتوصيات المناسبة والإجراءات التي يراها ملائمة من أجل تحسين الأداء، وتدعيم آليات الرقابة والتسيير الأمثل للمال العام، ويرسلها إلى مسؤولي الهيئات المعنية وعند الحاجة إلى سلطاتهم السلمية أو الوصية لتقديم إجاباتهم في الأجل الذي يحدده لهم مجلس المحاسبة (الأمر 20.95 المعدل والمتمم، المادة 73)، وإذا عاين مجلس المحاسبة أثناء رقابته حالات أو وقائع أو مخالفات تلحق ضرراً بالخزينة العمومية أو بأموال الهيئات الخاضعة لرقابته، أو اثبت أنه تم قبض أو حيازة مبالغ بصفة غير قانونية من قبل أشخاص طبيعيين أو معنويين، في هذه الحالة يتم اطلاع مسؤولي هذه الهيئات **برسالة رئيس الغرفة** المختصة بمجلس المحاسبة (يضم مجلس المحاسبة 8 غرف ذات اختصاص وطني و9 غرف ذات اختصاص إقليمي)، قصد اتخاذ الإجراءات اللازمة التي يقتضيها التسيير السليم للأموال العامة، واسترجاع المبالغ المستحقة بكل الطرق القانونية، وإذا اقتضى الأمر إبلاغ السلطات السلمية، أو الوصية، أو كل سلطة أخرى مؤهلة، بهذه المعايينات عبر مذكرة استعجاليه من رئيس مجلس المحاسبة، وعلى السلطات المرسل إليها أن توافي مجلس المحاسبة بالنتائج التي تخصصها لمذكرة الاستعجال أو رسالة رئيس الغرفة (الأمر 20.95 المعدل والمتمم، المادتان 24 و25؛ المرسوم 377.95، المادة 47)، أما إذا لاحظ نقائص في النصوص التي تسري على شروط استعمال الأموال والوسائل الخاصة بالهيئة محل الرقابة، وتسييرها ومحاسبتها ومراقبتها، فإنه يطلع السلطات المعنية بملاحظاته مصحوبة بالتوصيات الواجب تقديمها، وذلك عن طريق **مذكرة مبدئية** (الأمر 20.95 المعدل والمتمم، المادة 26؛ المرسوم الرئاسي 377.95، المادة 47).

دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في ترشيد النفقات العامة - دراسة حالة مجلس
المحاسبة الجزائري -

الجدول 5: نتائج رقابة نوعية التسيير للسنوات 2015، 2016، 2017.

السنة	مذكرة تقييم	رسالة رئيس	مذكرة مبدئية	المجموع
2015	177	03	/	180
2016	112	05	02	119
2017	110	06	02	118

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على التقارير السنوية لمجلس المحاسبة 2015،
2018، 2019.

نلاحظ من خلال هذا الجدول تراجع في عدد مذكرات التقييم السنوية الصادرة عن مجلس المحاسبة، وهذا راجع أساسا إلى انخفاض في عدد عمليات الرقابة المبرمجة والمنفذة والمشار إليها سابق بسبب نقص الموارد البشرية، كما نلاحظ كذلك أن مجلس المحاسبة يستطيع الكشف عن حالات لمظاهر الفساد من خلال هذه الرقابة، بلغت 6 حالات سنة 2017.
من خلال ما تم استعراضه حول الصلاحيات الإدارية لمجلس المحاسبة يمكن القول أن هذه الصلاحيات أكثر فعالية لترشيد الإنفاق العام من الصلاحيات القضائية، كونها تمس ثلاث جوانب مهمة خاصة من الناحية الإستراتيجية لترشيد الإنفاق العام، الجانب الأول تقييم الأداء من حيث الكفاءة والفعالية والاقتصاد والذي من شأنه أن يحسن هذا الأداء، الجانب الثاني تقييم نظام الرقابة الداخلية، فتفعيل هذا النظام يعد أداة هامة للتقليل من الانحرافات المالية وحماية الممتلكات العامة، والجانب الأخير هو ملاحظة النقائص في النصوص القانونية حيث تعد هذه النقائص مدخل لتبديد الأموال العامة وإساءة استخدامها، بالإضافة إلى أن مجلس المحاسبة من خلال هذه الصلاحيات يكتشف أيضا مظاهر للفساد كما هو مبين في الجدول السابق ويقوم بمعالجتها وفق ما يسمح له به القانون، إلا أن هذه الصلاحيات تواجهها أيضا صعوبات تحد من فعاليتها من أهمها:

- صعوبة تقييم أداء الهيئات والمؤسسات الإدارية الحكومية والحكم على كفاءتها وفعاليتها بنفس التصور الحاصل في تسيير المؤسسات الاقتصادية والتجارية الخاصة، خاصة

في ظل اعتماد الجزائر على الموازنة التقليدية التي تتميز بعدم وضوح الأهداف التي ترصد لها الاعتمادات، فهي بذلك لا تقدم البيانات والمعلومات اللازمة لقياس كفاءة وفعالية الأداء.

- النتائج المترتبة عن ممارسة مجلس المحاسبة لهذه الصلاحيات ليست إلزامية للهيئات المعنية بها، حيث يملك مجلس المحاسبة صلاحية تقديم التوصيات والملاحظات من أجل تصحيح الوضع وتحسين الأداء، بواسطة المذكرات التي يصدرها عقب كل مراقبة، وهذه التوصيات لا تكتسي بطبيعتها صفة الإلزام، وبذلك فإن تطبيقها يتوقف بالدرجة الأولى على إرادة الهيئة المعنية أو السلطة السلمية أو الوصية عليها، وهذا يفقدها أهميتها وفعاليتها.

3.3.3. التقرير السنوي لتعزيز الشفافية وترشيد الإنفاق العام: يعتبر التقرير السنوي لمجلس المحاسبة من الوسائل الهامة لتعزيز الشفافية والمساءلة الحكومية عن استخدام الأموال العامة، وبالتالي المساهمة في ترشيد الإنفاق العام، وتتبع هذه الأهمية من طبيعة القضايا التي يتناولها والجهات التي يرسل إليها، حيث يتناول أهم النتائج المستخلصة من أشغال الرقابة المنجزة تنفيذًا للبرنامج السنوي، ويرسل إلى رئيس الجمهورية، وإلى رئيس مجلس الأمة، ورئيس المجلس الشعبي الوطني، والوزير الأول، ويوضح التقرير السنوي المعايير والملاحظات والتقييمات الأكثر أهمية المتعلقة بشروط تسيير الموارد المالية والوسائل المادية والأموال العمومية، من قبل الجهات التي خضعت لرقابته، والتوصيات الضرورية لتعزيز آليات الرقابة الداخلية وإرساء تسيير سليم وفعال للأموال العامة، وفي هذا الإطار أدرج مجلس المحاسبة 31 توصية في تقريره السنوي لسنة 2019، إلا أن أغلبها أدرجت في التقارير السنوية السابقة، وعلى وجهه الخصوص تلك المتعلقة بتسيير الجماعات المحلية، ومن جانب آخر وفي نفس التقرير قدم 25 توصية (منها سبعة فقط جديد) تتعلق بشروط التنفيذ الأمثل لقوانين المالية والميزانية العامة، صاغها في نهاية أشغاله المتعلقة بالتقرير التقييمي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2016، هذا التكرار في التوصيات يدل على ضعف السلطة التشريعية وعدم قدرتها على التأثير في الحكومة ووضعها أمام مسؤولياتها، وهو ما أفقد التقارير السنوية أهميتها والغاية المرجوة منها وهي تعزيز الشفافية والمساءلة عن تسيير الأموال العامة، وبالتالي التأثير على السياسة الحكومية وترشيد النفقات العامة.

4. تحليل النتائج:

- إن ترشيد الإنفاق العام يتطلب رسم السياسات العامة ووفق أهداف محدد والعمل على تنفيذها بكفاءة وفعالية واقتصاد في الإنفاق، وهذا لا يتم إلا بوجود آليات فعالة لمتابعة مدى تحقق الأهداف وضبط الانحرافات والتجاوزات وتعديل الخطط والسياسات إن تطلب الأمر ذلك، وفي هذا المجال تلعب الأجهزة العليا للرقابة الفعالة دورا كبيرا من خلال متابعة تنفيذ البرامج والمشاريع الحكومية وتقييم أدائها من حيث الكفاءة والفعالية والاقتصاد، وتقديم التوصيات الضرورية لتحسين الأداء، ومحاربة مظاهر الفساد وتعزيز مبادئ الشفافية والمساءلة.

- لا يتوافر مجلس المحاسبة على المقومات الأساسية للرقابة الفعالة على النفقات العامة في الجزائر، فمن حيث الاستقلالية ونطاق الولاية والموارد البشرية فان القوانين التي تحدد صلاحياته وكيفية ممارسته للرقابة على النفقات العامة ليست على نفس الدرجة من التوافق مع متطلبات المعيارين الدوليين (ISSAI) إعلان ليما بشأن المبادئ التأسيسية للانتوساي و (ISSAI10) إعلان مكسيكو بشأن استقلالية الأجهزة الرقابية العليا، كما أن مجلس المحاسبة لا يعتمد المعايير الرقابية للانتوساي رغم أنه عضو بهذه المنظمة الدولية.

- يكتشف مجلس المحاسبة من خلال رقبته العديد من مظاهر الفساد وسوء إدارة الأموال العامة، ويقوم بفرض العقوبات، وتقديم التوصيات الضرورية لتحسين الأداء، إلا أنه افتقد للفعالية، حيث يظهر تزايد لعدد حالات الفساد خلال سنوات الدراسة، وتكرار لأغلب للتوصيات في التقارير السنوية.

5. خاتمة:

تلعب الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة دورا هاما في ترشيد النفقات العامة، وتعزيز الإدارة المالية السليمة للدولة، ولا يكون ذلك إلا في إطار من المعايير الدولية، ومجلس المحاسبة هو الجهاز الأعلى للرقابة على الأموال العامة في الجزائر بنص الدستور، ويتمتع بمجال واسع للرقابة، وباختصاصات قضائية وإدارية تساعده في أداء مهامه، ومن أجل تمكنه من ممارسته لاختصاصاته خوله المشرع سلطة الاطلاع، وسلطة التحري، وسلطة الاستماع، كما منح له حق إعداد التقرير السنوي، وألزمه بتقديمه إلى رئيس الجمهورية والى رئيس مجلس الأمة، ورئيس المجلس الشعبي الوطني، والوزير الأول، إلا انه افتقد للفعالية في ترشيد النفقات

العامة رغم العمل الكبير الذي يقوم من خلال الكشف عن التجاوزات وإصدار العقوبات، وتقديم التوصيات الضرورية لإرساء تسيير سليم وفعال للأموال العامة تنفيذًا لبرنامج رقابته السنوي، وهذا بسبب عدم توافره على بعض المقومات الأساسية للفعالية والتي تتطلبها المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وعلى الخصوص افتقاده للاستقلال الضروري، مما أدى إلى تكريس هيمنة فعلية للسلطة التنفيذية على جميع القرارات القضائية، والتوصيات الإدارية التي يصدرها مجلس المحاسبة، مع تغييب للشفافية والمساءلة، في ظل ضعف السلطة التشريعية، لذلك نقترح التوصيات التالية:

- منح الاستقلال الضروري لمجلس المحاسبة في الدستور الجزائري ووفقا لمتطلبات المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة؛ وتحيين جميع القوانين التنظيمية وفقا لذلك.
- دعم مجلس المحاسبة بالموارد البشرية المؤهلة والكافية لانجاز أعماله والقيام بمهامه بفعالية؛
- تبني المعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والحاسبة، أو إصدار معايير محلية تتلاءم والبيئة الجزائرية وتتوافق مع المعايير الدولية؛
- وضع آليات قانونية فعالة لمتابعة تنفيذ توصيات مجلس المحاسبة، وإقرار عقوبات قانونية في حق الجهات الخاضعة للرقابة التي لا تلتزم بهذه التوصيات؛
- نشر تقارير مجلس المحاسبة على نطاق واسع من أجل تعزيز الشفافية في تسيير الأموال العامة، و تفعيل الرقابة الشعبية على الحكومة؛
- على مجلس المحاسبة العمل على إقامة علاقة فعالة مع السلطة التشريعية، للمساهمة في المساءلة الحكومية.

6. قائمة المراجع:

1. ابراهيم جبل، أدوات الرقابة المتاحة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وسبل تطويرها، القاهرة: دار النهضة العربية، 2017.
2. الامم المتحدة، استنتاجات وتوصيات الندوة 20 بين الامم المتحدة والانتوساي، الانتوساي شريك فعال في الشبكة الدولية لمكافحة الفساد وتوفير الشفافية لتعزيز الامن الاجتماعي والحد من الفقر، ايام 11-13 فيفري، 2009، فيينا، النمسا.
3. الامم المتحدة، تقرير الندوة 20 بين الأمم المتحدة والانتوساي، الانتوساي شريك فعال في الشبكة الدولية لمكافحة الفساد وتوفير الشفافية، لتعزيز الأمن الاجتماعي والحد من الفقر، ايام 11-13 فيفري، 2009، فيينا، النمسا.
4. الانتوساي، المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، تاريخ الاسترداد 11 فيفري 2020، من الموقع الالكتروني: www.issai.org.
5. أمر رقم 02.10، المؤرخ في 26 اوت 2010، يعدل ويتم الامر رقم 20.95، المؤرخ في 17 جويلية 1995، المتعلق بمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية، عدد 50، مؤرخة في 01 سبتمبر 2010، الجزائر.
6. أمر رقم 20.95، المؤرخ في 17 جويلية 1995، يتعلق بمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية، عدد 39، مؤرخة في 23 جويلية 1995، الجزائر.
7. أمر رقم 23.95، المؤرخ في 26 اوت 1995، يتضمن القانون الاساسي لقضاة مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية، عدد 48، المؤرخة في 03 سبتمبر 1995، الجزائر.
8. سعيد عبد العزيز عثمان، المالية العامة، مدخل تحليلي معاصر، بيروت: الدار الجامعية، 2008.
9. سليمان أحمد اللوزي، و علي محمد خليل، المالية العامة، عمان: دار زهران، 2000.

10. شعبان فرج، الحكم الراشد كمدخل حديث لترشيد الإنفاق العام والحد من الفقر (دراسة حالة الجزائر 2000-2010)، اطروحة دكتوراه، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 03، 2012.
11. غالب عوض الرفاعي، و احمد حلمي جمعة، التدقيق الحكومي لمكافحة الفساد في العالم العربي في ظل الاقتصاد المبني على المعرفة بحث مقدم للمؤتمر العالمي الدولي الخامس ، حول اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية. المنعقد ايام 25-27 افريل، 2005، عمان.
12. مجدي محمود شهاب، *الاقتصاد المالي*، بيروت: الدار الجامعية، 1988.
13. مجلس المحاسبة . (2017). *التقرير السنوي 2015*. الجزائر.
14. مجلس المحاسبة. (2018). *التقرير السنوي 2016*. الجزائر.
15. مجلس المحاسبة. (2019). *التقرير السنوي 2017*. الجزائر.
16. محمد ساحل، *المالية العامة، المحمدية: جسور للنشر والتوزع*، 2017.
17. محمد عبد المنعم عمر، و أحمد فريد مصطفى، *الاقتصاد المالي الوضعي والإسلامي بين النظرية والتطبيق*، القاهرة: مؤسسة شهاب الجامعة، 1999.
18. محمود نوميد مسعود النقشبدي، *الرقابة المستقلة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة دراسة مقارنة*، بيروت: منشورات زين الحقوقية، 2019.
19. محمود يونس الصانع، مصطفى سالم النجيفي، و مشهل قاسم حمدون. المنظمة الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية ودورها في الحد من الفساد. *العلوم القانونية والسياسية، جامعة كركوك، العراق، مجلد 5 العدد 17، 2016، الصفحات 379-414*.
20. مرسوم تنفيذي رقم 56.96، المؤرخ في 22 جانفي 1996، يحدد انتقاليا الاحكام المتعلقة بتقديم الحسابات الى مجلس المحاسبة. *الجريدة الرسمية*، عدد 6 ، المؤرخة في 24 جانفي 1996، الجزائر.
21. مرسوم رئاسي رقم 377.95، المؤرخ في 20 نوفمبر 1995، يحدد النظام الداخلي لمجلس المحاسبة، *الجريدة الرسمية*، عدد 72 ، المؤرخة في 26 نوفمبر 1995، الجزائر.

22. Isaksson, A.-S., & Bigsten, A. Institution Building With Limited Resources, Establishing a Supreme Audit Institution in Rwanda. *World Development*, Vol.40(N9) , 2012, pp. 1780-1881.
23. OECD. *Supreme Audit Institutions and Good Governance; Oversight, Insight and Foresight*. Paris: OECD Public Governance Reviews, OECD Publishing. 2016.
24. World Bank.. *Features and Functions of Supreme Audit Institution*. PERM Notes N59. 2001.